



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

عنوان المذكرة

ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700: دراسة استطلاعية

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

- أ.د. كيموش بلال

من إعداد:

- مصباح إكرام

- هدام خولة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. مزياني نور الدين	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د. كيموش بلال	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
د. جمال كنزة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



عنوان المذكرة

ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700: دراسة استطلاعية

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

- أ.د. كيموش بلال

من إعداد:

- مصباح إكرام

- هدام خولة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. مزياني نور الدين	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
أ.د. كيموش بلال	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقرا
د. جمال كنزة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025



{لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا
رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ
عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ}

سورة البقرة / الآية 286

وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا



الإهداء

بكل حب أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي وحصاد ما زرعته سنينا طويلة في سبيل العلم
إلى نفسي الطموحة، التي بدأت بطموح وانتهت بنجاح.

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وسهلت لي الشدائد بدعائها، أنا محظوظة جدا لأنك بجانبني، أنت رمز الخير
والكفاح بالنسبة لي، ولولاك لما كنت الشخص الذي أنا عليه اليوم، أنت أقوى امرأة عرفتها، أود أن أعبر لك عن
أعمق امتناني لدعمك الذي لم يفارقني في أصعب اللحظات، أنت ملجأ وأمني ...

أمي الغالية

إلى من كلل العرق جبينه ومن علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار، إلى الذي سأظل دائما صغيرة في
عينيه، أنا فخورة لكوني ابنتك، بفضل دعمك اللامحدود وتضحياتك الكبيرة استطعت الوصول إلى هذا الإنجاز، إلى
من منحني دائما القوة والدافع لكل نجاح حققته...

أبي الغالي

إلى أخواتي شمس ووسام وأنفال، وإلى أخي الوحيد أسامة، وجودكم في حياتي هدية ثمينة أعتز بها كل يوم، لقد
كان دعمكم غير المشروط وتشجيعكم قوة دافعة طوال مسيرتي الدراسية.
إلى عمي صالح وزجته، كان حبكما ودعمكما المستمر عنصرا أساسيا في نجاحي، أشرككما على كلماتكم الملهمة
ونصائحكم وتقانيكما في كل مرحلة من هذا المشوار، وجودكما إلى جانبي كان حافزا دفعني دائما إلى الأمام، أنا
ممتة لكما بصدق على كل ما قدمتماه من أجلي.

إلى من كان عوننا وسندا لي في هذا الطريق، إلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة، لصديقتي الغالية
رانيا، خولة، إيمان، أشكركن من أعماق قلبي على صداقتكن الثمينة.

إلى صديقتي العزيزة وزميلتي في هذا العمل خولة، أجمل لقاء في مسيرتي الجامعية ورفيقة دربي أدامك الله لي.
إلى الدكتورة خديجة بن عزيزة، شكرا على تفانيك وجهودك المستمرة الى جانبنا في هذا العمل...
حفظك الله ورعاك.

إلى كل من آمنوا بي وأحبوني بصدق سواء عرفتهم أو جهلهم أهديكم هذا النجاح مع خالص شكري وامتناني
ها أنا اليوم أكملت وأتممت أول ثمراته بفضل سبحانه وتعالى
فالحمد لله على ما وهبني وأن يجعلني مباركة وأن يعينني أينما كنت.

من قال أنا لها "تالها" وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها

فالحمد لله شكرا وحبا وامتنانا على البدء والختام

إكرام



وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا



الإهداء

هذه اللحظة لا تورث ولا تشتري لقد دفعت ثمنها عمري وشبابي، سهري وخوفي، دموعي، هي لهفة الوصول وفرحة العمر هذه هي النهاية السعيدة لبدايات أعظم.

إلى نفسي الطموحة، إلى تلك الروح التي أبت إلا أن ترتقي، وجعلت من التحديات سلما، ومن التعب طريقا، حتى بلغت هذه اللحظة التي تستحقها عن جدارة.

إلى من لا ينفصل اسمه عن اسمي، ذلك الرجل العظيم، إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق، داعمي الأول وسندي، إلى من سعى لأجل راحتي ونجاحي إلى أعظم رجل في الكون إلى فخري واعتزازي...

أبني الغالي

إلى من جعل الجنة تحت قدميها، إلى نور عيني وبهجة حياتي، إلى الإنسانية العظيمة التي طالما تمننت أن تقر عينها برؤيتي في يوم كهذا، إلى من جعلتني فتاة طموحة وسهلت عليا الصعاب بدعائها الخفي، إلى القلب الحنون ممتنة أن الله اصطفاك من بين البشر أما لي...

أمي الحبيبة

إلى خيرة أيامي وصفوتها، ضلعي الثابت وأمان أيامي، إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها... أختاي بثينة وندي
إلى زميلتي العزيزة إكرام، رفيقة المشوار وصاحبة الذكريات الجميلة، أسأل الله أن يرزقها التوفيق والنجاح في كل خطوة من حياتها.

إلى الدكتورة بن عزيزة خديجة، عرفانا لجهودها وارشاداتها السديدة، جزاها الله خير الجزاء.
إلى كل من أحبني وتمنى لي الخير، راجية من الله أن يملأ حياتهم سعادة وتوفيقا.

أهديكم هذا الإنجاز وثمره نجاحي لطالما تمنيته.

ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته بفضل الله عز وجل

فالحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على ما وهبني وأسأله أن يعينني وأن يجعلني مباركة أينما كنت

ماكنت لأفعل هذا لولا فضل الله، فالحمد لله على البدء وعلى الختام

"وأخر دعواهم أن الحمد لله ربي العالمين"

خولة



2026



الشكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله أولاً وآخراً، الحمد لله الذي وفقنا وأعاننا ووهبنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع، فله سبحانه وتعالى جزيل الحمد والشكر على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، وعلى توفيقه لنا في مشوارنا الدراسي، وعلى فضله الذي كان سنداً لنا في كل خطوة.

نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "أ.د. كيموش بلال"، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته العلمية القيمة، ونصائحه السديدة، له منا كل الاحترام والتقدير.

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة "د. بن عزيزة خديجة" على قبولها لمساعدتنا رغم انشغالاتها، والتي كان لها الفضل بعد المولى عز وجل من خلال متابعتها المستمرة لنا طوال فترة إنجاز هذه المذكرة، فكانت خير موجه وداعم لنا ومثال يحتذى به، كما أن توفرها الدائم، ساهم كثيراً في نجاح هذا العمل، جزاها الله عنا كل خير، ولها منا فائق الحب والامتنان.

ويسعدنا كذلك أن نتوجه بخالص الشكر وعظيم الاحترام إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات وتوجيهات علمية قيمة من شأنها إثراء هذا العمل وتصويب ما قد يحتويه من نقائص.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الذين ساهموا في تكويننا العلمي والمعرفي طوال سنوات الدراسة، وكان لهم الفضل الكبير فيما وصلنا إليه اليوم. وفي الأخير، نتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا وساندنا من قريب أو بعيد، ولو بكلمة طيبة أو دعوة صادقة، في سبيل إنجاز هذا العمل، سائلين الله تعالى أن يجعله عملاً نافعا وموفقاً.



الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبين واقع تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" على ممارسات التدقيق في الجزائر، وتشخيص مدى توافق الممارسات الفعلية لمحافظي الحسابات مع المتطلبات القانونية والمهنية لهذا المعيار. لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتأصيل الأدبيات النظرية والمفاهيمية للموضوع، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، حيث تم الاعتماد على أسلوب التكامل بين الأدوات الكمية والكيفية من خلال الاعتماد على 50 استمارة استبيان وجهت لعينة من المهنيين والموظفين في المؤسسات الاقتصادية لولاية سكيكدة، تمت معالجتها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 27)، بالتوازي مع مقابلة شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات على مستوى ولايتي سكيكدة وسطيف.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: وجود مستوى جيد من التوافق بين الممارسات الفعلية لمحافظي الحسابات في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، وعدم وجود فجوة كبيرة تؤثر سلبا على مصداقية الكشوف المالية، كما أن التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمونية لتقرير التدقيق وفق المعيار الجزائري 700 يساهم بشكل فعال في بناء ورفع مستوى الشفافية والموثوقية لدى المؤسسات والمستفيدين.

الكلمات المفتاحية: ممارسات التدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، تقرير التدقيق، تأسيس الرأي، الكشوف المالية.

Summary:

This study aims to highlight the reality of applying the Algerian Auditing Standard No. 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", to auditing practices in Algeria, and to diagnose the extent to which the actual practices of statutory auditors conform to the legal and professional requirements of this standard. To achieve the study's objectives and test its hypotheses, the descriptive method was adopted to establish the theoretical and conceptual foundations of the topic, while the analytical method was employed in the applied aspect. A mixed-methods approach was used by combining quantitative and qualitative tools: utilizing 50 questionnaires were distributed to a sample of professionals and employees in economic institutions in Skikda Province, analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS 27), alongside semi-structured interviews conducted with a sample of statutory auditors in Skikda and Setif Provinces.

The study reached several findings, the most important of which are: there is a good level of conformity between the actual practices of statutory auditors in Algeria and the requirements of Algerian Auditing Standard No. 700, with no significant gap that negatively affects the credibility of financial statements. Moreover, auditors' compliance with the formal and substantive requirements of the audit report under Algerian Standard 700 effectively contributes to building and enhancing transparency and reliability for institutions and stakeholders.

Keywords: Auditing Practices, Algerian Auditing Standard 700, Audit Report, Forming an Opinion, Financial Statements.

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
-	الفهرس
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الاختصارات والرموز
أ - ج	مقدمة
36 - 07	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700
07	تمهيد
18 - 08	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة
08	المطلب الأول: ممارسات التدقيق في الجزائر
13	المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية NAA
16	المطلب الثالث: عرض لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700
19	المبحث الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
19	المطلب الأول: الإطار النظري للكشوف المالية
22	المطلب الثاني: إبداء الرأي في الكشف المالية
22	المطلب الثالث: تقرير التدقيق للكشوف المالية
35 - 26	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
33	المطلب الثالث: القيمة المضافة
36	خلاصة الفصل الأول
64 - 38	الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700
38	تمهيد
41 - 39	المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة
39	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
39	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات
40	المطلب الثالث: محتوى الاستبيان
41	المطلب الرابع: الأدوات والإجراءات المتبعة في تحليل البيانات
56 - 42	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

42	المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة
44	المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
48	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان
55	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
63 – 57	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الكيفية (المقابلة)
57	المطلب الأول: التعريف بأداة الدراسة
58	المطلب الثاني: دليل المقابلة
59	المطلب الثالث: عرض وتحليل مضمون دليل المقابلة
64	خلاصة الفصل الثاني
69 – 66	الخاتمة
74 – 71	قائمة المراجع
81 – 76	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	01
17	مقارنة بين معيار التدقيق الدولي والجزائري رقم 700	02
39	الإحصائيات الخاصة باستبيان الدراسة	03
41	درجات مقياس ليكارث الخماسي	04
42	توزيع معامل ألفا كرونباخ	05
44 - 43	معامل الارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه	06
45 - 44	توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية	07
49 - 48	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول	08
52	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني	09
55	نتائج اختبار One Sample T-Test	10

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	نموذج تقرير المدقق حول الكشف المالية المعدة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 700	25
02	تصميم دليل المقابلة	58

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
76	المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	01
80 – 77	نموذج الاستبيان الموزع	02
81	دليل المقابلة	03

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

المختصر	معنى المختصر باللغة الأجنبية	معنى المختصر باللغة العربية
SCF	System comptable financier	النظام المحاسبي المالي
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
NAA	Norme Algérienne d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
ISA	International Standard on Auditing	معايير التدقيق الدولية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

إن ممارسة التدقيق ليست وليدة السنوات الأخيرة، بل تمتد جذورها التاريخية إلى أعماق الفكر البشري. فقد عرف الإنسان مبادئ الرقابة والتدقيق منذ فترة بدائية تزامنت مع بداية ممارسته للأنشطة الاقتصادية لتلبية احتياجاته الفردية والمجتمعية. ففي البداية، كانت العملية تعتمد أساسا على الاستماع والمشاهدة، قبل أن تتخذ شكلا تنظيميا آخر يتم عن طريق قيام كل كاتب بتدقيق عمل الآخر. وفي العهد الإغريقي، تطورت هذه الممارسة لتشمل موظفين مختصين عرفوا آنذاك بمجلس تدقيق الحسابات، وصولا إلى العصر الروماني الذي شهد ظهور مجلس الشيوخ المسؤول عن فحص الحسابات والإشراف على اعتمادها. ومع تعاقب العصور، واكبت مهنة التدقيق التطور الاقتصادي المتسارع لتشمل مجالات أوسع في العصر الحديث، حيث لم تعد تقتصر على الجوانب المحاسبية والمالية التقليدية بل امتدت صلاحياتها ومسؤولياتها لتشمل تقييم الخطط الاستراتيجية ومتابعة مستويات تنفيذها.

بناء على ذلك، تكتسب عملية التدقيق مكانة جوهرية ضمن المنظومة الاقتصادية المعاصرة باعتبارها الركيزة الأساسية لتعزيز موثوقية وجودة التقارير المالية، فمن خلال الفحص المنهجي والتقييم الانتقادي للسجلات والمستندات المحاسبية وفقا لأطر مرجعية محددة، يتسنى للمدقق صياغة رأي فني مستقل يضفي صفة العدالة والصدق على القوائم المالية المنتجة. وقد تضاعفت الأهمية الاستراتيجية لهذه الوظيفة في ظل الطفرة الاقتصادية الراهنة وكبر حجم المنشآت، لتتحول من مجرد أداة رقابية كلاسيكية إلى دعامة جوهرية لإرساء مبادئ الحوكمة الرشيدة، وحماية مصالح الأطراف ذات المصلحة في بيئة أعمال تتسم بعدم اليقين.

وفي هذا السياق، شهدت البيئة المهنية في الجزائر تحولات هيكلية وتشريعية هامة فرضتها حتمية مواكبة الإصلاحات الاقتصادية الشاملة وتوجهات الدولة نحو تحسين مناخ الاستثمار. وقد انعكس ذلك جليا في تحديث المنظومة القانونية والتنظيمية المؤطرة لمهنة التدقيق ومراقبة الحسابات بغية الارتقاء بالأداء المهني لمحافظي الحسابات وضمان مخرجات رقابية ذات جودة عالية، تساهم في ردم فجوة الثقة في التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الجزائرية وتلبي متطلبات الإفصاح المحاسبي السليم. وامتدادا لهذه الجهود الإصلاحية ولغرض توحيد الممارسات الميدانية وعصرنتها، عمدت الهيئات التنظيمية في الجزائر إلى تبني حزمة من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المستوحاة في جوهرها ومحتواها من معايير التدقيق الدولية (ISA)، بهدف إرساء قاعدة مهنية موحدة توجه سلوك المدققين وتضبط مسار إجراءاتهم الرقابية، بما يضمن اتساق التقارير الصادرة ومصادقيتها، بالرغم من استمرار بعض العقبات والتحديات السلوكية والتنظيمية التي تفرزها البيئة التطبيقية المحلية. من ضمن هذه الحزمة المعيارية، يكتسي المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 المعنون بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية أهمية بالغة، لكونه يضبط المرحلة الختامية والمنتج النهائي لعملية التدقيق. حيث يحدد هذا المعيار بدقة متناهية المكونات الهيكلية والشكلية لتقرير المدقق، والأسس المنهجية التي يبني عليها قناعته المهنية قبل إصدار رأيه. فالالتزام الصارم بمقتضيات هذا المعيار لا يساهم فقط في نمطية وتوحيد التقارير، بل يعد محددًا رئيسيًا لرفع كفاءة ومصادقية التقارير الصادرة عن محافظي الحسابات، وهو ما أثبتته الأدبيات النظرية والدراسات السابقة في هذا المجال.

1- إشكالية الدراسة

يشكل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 الإطار الحاكم لمرحلة تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية، بما يضمن توحيد المخرجات الرقابية وتعزيز الثقة فيها. وتزداد أهمية دراسة مدى توافق الممارسات الفعلية للمدققين في الجزائر مع متطلباته، نظرا لانعكاس ذلك على مصداقية التقارير المالية. وانطلاقا من هذا، تتمحور إشكالية الدراسة في التساؤل التالي:

إلى أي مدى تتوافق ممارسات المدققين في الجزائر مع متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700؟

• الأسئلة الفرعية:

- من أجل معالجة وتحليل هذه الإشكالية وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر بيئة تنظيمية داعمة في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمون لتقارير التدقيق وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشوف المالية؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشوف المالية؟
- ما تقييمكم لمستوى توافق الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر مع متطلبات المعيار الجزائري 700، وكيف تنعكس هذه الممارسات على مصداقية الكشوف المالية؟

2- فرضيات الدراسة

- بناء على ما تقدم من الإشكالية المطروحة يمكن تقديم الفرضيات التالية:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر بيئة تنظيمية داعمة في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمون لتقارير التدقيق وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشوف المالية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشوف المالية؛
- عدم وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري 700، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على وضوح ومصداقية تقارير التدقيق وعلى ثقة المستفيدين في الكشوف المالية.

3-مبررات اختيار موضوع الدراسة:

- تتجلى مبررات اختيار موضوع الدراسة في اعتبارات موضوعية وأخرى ذاتية، تتمثل في:
- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع وخدمة التخصص؛
- التعمق أكثر في ميدان التدقيق وتطوير الإلمام العلمي به؛
- إبراز أهمية معايير التدقيق في تنظيم ممارسة المهنة في الجزائر؛
- محاولة معرفة مدى وجود بيئة تنظيمية داعمة ومدى تأثيرها في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته.

4-أهداف الدراسة وأهميتها:

• أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان واقع تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 على ممارسات التدقيق في الجزائر، وتقييم مدى توافق هذه الممارسات مع المتطلبات القانونية والمهنية للمعيار. وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:
 - تقييم مستوى التوافق الفعلي: تشخيص واقع الممارسات الفعلية للمدققين في الجزائر مقارنة بمتطلبات المعيار الجزائري 700، وتحديد انعكاس هذا التوافق على مصداقية الكشوف المالية.
 - إبراز دور الإجراءات المهنية المكتوبة: تحديد أثر وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة على تحسين نتائج عملية التدقيق ورفع مستوى مصداقيتها.
 - تحليل أثر البيئة التنظيمية: قياس مدى إسهام توفر بيئة تنظيمية داعمة ومحفزة في تجويد مخرجات التدقيق ورفع موثوقيتها.
 - بيان أهمية الالتزام الشكلي والموضوعي للتقارير: اختبار مدى التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمونية لتقرير التدقيق.
 - تأكيد دور أدلة الإثبات في بناء الرأي: تحليل العلاقة بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وبين تعزيز ثقة الأطراف المستفيدة في صدق ومصداقية القوائم المالية.
 - تقديم مقترحات عملية: الخروج بمجموعة من التوصيات والاقتراحات المستندة إلى نتائج الدراسة الميدانية، بما يساهم في تفعيل دور المعايير الوطنية وتطوير ممارسات التدقيق داخل البيئة الجزائرية.
- #### • أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة من الناحيتين العلمية والعملية في بيئة الأعمال الجزائرية. فمن الناحية العلمية (النظرية)، تساهم في إثراء المكتبة الأكاديمية والبحثية بموضوع متخصص يواكب التحديثات المستمرة في قطاع التدقيق، من خلال تأصيل المفاهيم المتعلقة بجودة تقارير التدقيق وصياغة الرأي المهني وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مما يوفر مرجعا للباحثين في ظل الشح النسبي للدراسات التي تتناول المعايير الجزائرية للتدقيق. أما من الناحية العملية (التطبيقية)، تتبع أهمية الدراسة من قدرتها على تشخيص واقع مهنة التدقيق في الجزائر ورصد مدى التزام المهنيين والممارسين (محافظي الحسابات والخبراء) بتطبيق مقتضيات هذا المعيار في الواقع الميداني، فضلا

عن تحديد الفجوات والصعوبات التي تواجههم أثناء صياغة تقاريرهم. وينعكس هذا بدوره على أصحاب المصالح من خلال تزويدهم بقراءة واضحة حول مدى موثوقية وشفافية المعلومات المالية الصادرة، والتي يبنون عليها قراراتهم الاقتصادية والاستثمارية.

5- حدود الدراسة

تقتصر هذه الدراسة على تحليل مدى توافق ممارسات المدققين في الجزائر مع متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700، وذلك ضمن الحدود التالية:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مستوى الجزائر، حيث شملت المسح عن طريق الاستبيان موجه لعينة من المهنيين في المؤسسات الاقتصادية لولاية سكيكدة، بالإضافة لمقابلة مع محافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة وسطيف.
- **الحدود الزمانية:** بدأ الجزء النظري أواخر شهر ديسمبر 2025، بينما تم إنجاز الجزء التطبيقي في بداية شهر ماي 2026، مع اعتبار الفترة الممتدة من بداية أول استبيان إلى غاية استلام آخر استبيان وإجراء المقابلات شبه الموجهة وتحليل البيانات وصولاً إلى النتائج.
- **الحدود البشرية:** تتمثل أفراد العينة في موظفي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مدراء/مسيرين، محاسبين، رؤساء مصلحة المحاسبة، رؤساء مصلحة التدقيق الداخلي)، إضافة إلى محافظي الحسابات الذين شاركوا في المقابلات.

6- منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على إشكالياتها واختبار فرضياتها، تم اعتماد المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والأدبيات النظرية المتعلقة بالتدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية وعلى وجه الخصوص المعيار 700. أما الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج التحليلي وذلك بالاستناد إلى التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان، إلى جانب تحليل محتوى المقابلات شبه الموجهة من أجل فهم العوائق الميدانية بدقة.

7- صعوبات الدراسة

تمثلت أهم الصعوبات فيما يلي:

- نقص المراجع الأكاديمية (خاصة الكتب الورقية) التي تعالج بيئة التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) بشكل مباشر، مما دفع إلى الاعتماد بشكل مكثف على المقالات العلمية والمنشورات الرسمية؛
- كثرة التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق، الأمر الذي استلزم اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن المراجع التي أصبحت قديمة نسبياً ولا تتماشى مع آخر التحيينات؛
- صعوبة الوصول إلى بعض المهنيين مما تطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات الكافية؛
- انخفاض التجاوب لدى بعض محافظي الحسابات، بما في ذلك الرفض أحياناً أو المماطلة في الإجابة على أسئلة المقابلة، إضافة إلى تأخر بعض المؤسسات في الرد على الاستبيان.

8- هيكل الدراسة

من أجل معالجة موضوع الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين بعد المقدمة، كما يلي:

-**الفصل الأول:** يتناول الأدبيات النظرية والتطبيقية، حيث تم استعراض الإطار المفاهيمي للتدقيق في الجزائر، مع تحليل بنية معايير التدقيق الجزائرية وبالتركيز على المعيار 700. كما يعالج هذا الفصل مكونات تقرير المدقق وكيفية تأسيس الرأي حول الكشف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، فضلا عن إجراء مراجعة شاملة للدراسات السابقة العربية والأجنبية بهدف تحديد الفجوة البحثية وإبراز القيمة المضافة للدراسة.

-**الفصل الثاني:** يمثل الجانب التطبيقي والاستطلاعي للموضوع، ويبدأ بضبط الإجراءات المنهجية وتحديد مجتمع وعينة الدراسة من مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر. ولضمان عمق التحليل، تعتمد الدراسة على أداة الاستبيان (الجانب الكمي) بمعالجة بياناته إحصائيا عبر برنامج (SPSS) للتحقق من صدق الأداة واختبار الفرضيات، مدعومة بأداة المقابلة شبه موجهة (الجانب الكيفي) مع محافظي حسابات وتحليل مضامينها لفهم العوائق الميدانية بدقة. وتنتهي الدراسة بخاتمة تضمنت أبرز النتائج، مع تقديم مجموعة من التوصيات وآفاق بحثية مستقبلية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء

المعيار الجزائري للتدقيق 700

تمهيد:

تحظى مهنة التدقيق باهتمام متزايد في وقتنا الراهن نظرا للدور المحوري الذي تلعبه على مستويات متعددة؛ إذ تعد آلية للتحقق من سلامة أعمال المسيرين من خلال تقرير يعرف بتقرير التدقيق والذي يمثل النتيجة النهائية لعملية التدقيق. يلجأ إليه أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم الكشوف المالية، حيث تستند عملية إعداد تقارير التدقيق إلى مجموعة من المعايير التي تقدم الإطار المرجعي الذي يلتزم به المدقق أثناء ممارسة مهامه؛ كما توجه هذه المعايير المدقق في صياغة التقرير بما يكفل الاتساق وتعزيز جودة الحكم المهني. وفي هذا السياق، تعد الجزائر بوصفها دولة ضمن المنظومة الدولية ملزمة بمواكبة التطورات الاقتصادية المتصلة بتطوير تقارير المدقق (محافظ الحسابات). وقامت الحكومة الجزائرية بعدة إصلاحات تخص تنظيم الممارسات المهنية الخاصة بإعداد تقارير التدقيق، تجسدت في إصدار مجموعة من القوانين والمراسيم وصولا إلى تبني إصدار معيارها المحلي للتدقيق رقم 700 المستمد من معيار التدقيق الدولي رقم 700. ولإحاطة الموضوع من مختلف جوانبه، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية كما يلي:

- **المبحث الأول:** يتناول الأدبيات النظرية لممارسات التدقيق والمعايير الجزائرية (NAA) مع عرض للمعيار الجزائري للتدقيق 700.
- **المبحث الثاني:** يركز على الجانب الإجرائي المتعلق بتأسيس الرأي وإعداد تقرير التدقيق النهائي على الكشوف المالية.
- **المبحث الثالث:** خصص لعرض الأدبيات التطبيقية والدراسات السابقة (باللغتين العربية والأجنبية) وذلك بهدف استنباط القيمة المضافة التي يقدمها هذا البحث.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة

يعد التدقيق من الآليات الأساسية لضمان مصداقية القوائم المالية وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية، خاصة في ظل تطور النشاط الاقتصادي وتزايد متطلبات الشفافية. وقد عمل المشرع الجزائري على تنظيم ممارسات التدقيق من خلال إصدار معايير تدقيق وطنية تهدف إلى توحيد العمل المهني وضبطه، ومن بينها معيار التدقيق الجزائري رقم 700 المتعلق بتقرير المدقق عن القوائم المالية.

يسعى هذا المبحث إلى عرض الأدبيات النظرية المرتبطة بممارسات التدقيق في الجزائر، مع التركيز على المعيار الجزائري للتدقيق 700. كما يتناول المبحث عموميات حول التدقيق، بما في ذلك تطور مهنة التدقيق والعقبات التي تواجهها، بالإضافة إلى توضيح مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق وتصنيفاتها. ويوفر المبحث عرضا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 يشمل تعريفه ونطاقه وأهدافه ومتطلباته.

المطلب الأول: ممارسات التدقيق في الجزائر

شهدت ممارسات التدقيق تطورا ملحوظا انعكس على مفهومه وطرق ممارسته. وعليه سيتم التطرق إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق، ثم التطور التاريخي للمهنة في الجزائر مع إبراز أهم العراقيل التي تواجهها.

الفرع الأول: عموميات حول التدقيق

تأثرت مهنة التدقيق بشكل كبير بالتطورات الاجتماعية والاقتصادية، حيث تلعب دورا حيويا في تعزيز النمو والشفافية من خلال دعم اتخاذ القرارات وتعزيز الثقة في مختلف الوحدات الاقتصادية. في هذا السياق، سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى العناصر التالية:

أولا: تعريف التدقيق وأهميته

تعددت تعريفات التدقيق بتعدد الجهات المهنية والأكاديمية التي تناولته، غير أنها تتفق جميعا في جوهرها. فقد اشتق مصطلح تدقيق "Audit" من الكلمة اللاتينية "Audire" والتي تعني الاستماع "Ecouter"، حيث كان المالك (صاحب العمل) في العصور القديمة يستعين بشخص يستمع إلى المحاسب للتحقق من الحسابات عند الشك في وجود تلاعب (بلمختار ويرو، 2025، ص 03). وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنه عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات وتقييمها للتحقق من مدى تطابق المعلومات الاقتصادية مع المعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدميها (جمعة، 2015، ص 25).

كما عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه عملية إبداء الرأي حول مدى توافق وتطابق القوائم المالية من جميع النواحي الجوهرية مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإيصال النتائج إلى الجهات المعنية عن طريق تقرير يعتمد على معايير التدقيق المقبولة عموما. وفي السياق الجزائري، أشار القانون المنظم للمهنة إلى أن التدقيق يهدف إلى المصادقة على مصداقية الحسابات وانتظامها ومطابقتها للقواعد والتشريع المعمول به (عمروش وآخرون، 2022، ص 58).

كما عرف التدقيق بأنه فحص المعلومات أو البيانات من قبل شخص مستقل ومحايذ بغض النظر طبيعة المؤسسة أو حجمها أو شكلها القانوني، واعتبره اتحاد المحاسبين الأمريكيين إجراءات منظمة للحصول على الأدلة

وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات والمعايير المعتمدة (التميمي، 2004، ص ص 20-21). ويتضمن التدقيق عناصر أساسية تتمثل في: (شوارب، 2024، ص 07)

- كونه عملية منظمة تمر بمراحل مترابطة وفق برنامج تدقيق محدد؛
- الاعتماد على أدلة إثبات يتم تقييمها بموضوعية؛
- الاستناد إلى معايير متعارف عليها؛
- إصدار تقرير مكتوب يبلغ إلى الأطراف المعنية.

بناء لما سبق، يمكن تعريف التدقيق بأنه عملية فحص منهجية ومنظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة والقرائن المستمدة من السجلات والمستندات المحاسبية، للتأكد من صحة العمليات وجودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد حول عدالتها ومطابقتها للإطار المرجعي المعتمد.

وتتجلى أهمية التدقيق في كونه أداة تخدم مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة ولا يعد غاية بحد ذاتها (المطارنة، 2006، ص 19). وفيما يلي ذكر لأهم هذه الأطراف وسرد لأهمية التدقيق بالنسبة لكل طرف: (شوارب، 2024، ص ص 07-08)

- أهمية التدقيق بالنسبة للعميل (المؤسسة): يعتبر التدقيق ركيزة أساسية للحصول على التمويل البنكي، وأداة لتحليل الوضع الاقتصادي ورسم السياسات الاستثمارية والضريبية لتجنب التعثر المالي. كما يساهم في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وضمان صحة الدفاتر المحاسبية.
- أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة: يمثل التدقيق مرجعا موثوقا يدعم عمليات التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات، كما يعزز من جاذبية المؤسسة للاستثمار الخارجي من خلال المصادقة على القوائم المالية.
- أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين: يعمل كأداة اتصال توفر مؤشرات حول الملاءة المالية للمؤسسة، وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، واستمراريتها في السوق.
- أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية: يعد التدقيق المعيار الأكثر دقة لتقييم الجدوى الاقتصادية للمشاريع، وتقدير المخاطر قبل منح التمويل، لضمان قدرة المؤسسة على السداد.
- أهمية التدقيق بالنسبة للعمال: يوفر التدقيق الشفافية اللازمة لتحديد حصص الأرباح، ويمنح رؤية واضحة حول مستقبل المؤسسة واستقرارها الوظيفي، مما يدعم المفاوضات المتعلقة بالأجور والمسارات المهنية.
- أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد الوطني: يلعب التدقيق دورا كليا في حماية المال العام وضمان دقة البيانات الاقتصادية (مثل الدخل الوطني)، والحد من التهرب الضريبي، والتأكد من الامتثال للقوانين والسياسات البيئية، مما يساهم في توجيه الموارد وتنمية المجتمع.

ثانياً: أهداف التدقيق

تهدف مهمة التدقيق إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات موثوقة، مما يساهم في تقليص فجوة المعلومات بين الإدارة والأطراف الأخرى. وقد تطورت أهداف التدقيق نتيجة للتغيرات الاقتصادية، ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

– **الأهداف الرئيسية:** تركز هذه الأهداف على البعد الكلي لعملية التدقيق، وتتلخص في: (شوارب، 2024، ص 09-10)

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

– الأهداف الخاصة:

تعتبر هذه الأهداف بمثابة أهداف وسيطة تربط بين معايير التدقيق وإجراءاتها التنفيذية، وتركز بشكل دقيق على أرصدة الحسابات. وقد تم تحديدها في ستة عناصر جوهرية كآلاتي: (فوزي ومركان، 2020، ص 280)

- التحقق من الوجود: يعنى التأكد من الوجود الفعلي للأصول والالتزامات في تاريخ الميزانية.
- التحقق من الاكتمال: ضمان شمولية التسجيل لكافة العمليات (أصول، خصوم، إيرادات، مصروفات) دون نقصان.
- التحقق من الملكية: التثبت من عودة ملكية الأصول للمؤسسة، وأن الخصوم تمثل التزامات حقيقية عليها.
- التحقق من التقييم: التأكد من أن تقييم العناصر المالية قد تم وفق القيم الملائمة والصحيحة.
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: التحقق من عدالة عرض القوائم المالية وصدق الإفصاح عن كافة مكوناتها.
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: ضمان دقة احتساب العمليات، واعتمادها من السلطات المختصة، ومطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر والعراقيل التي تواجهها

تعد مهنة التدقيق إحدى الدعائم الأساسية لتعزيز الشفافية ومصادقية المعلومات المالية، وقد ارتبط تطورها في الجزائر بالتحويلات الاقتصادية والتشريعية التي شهدتها البلاد، خاصة مع الانتقال نحو اقتصاد السوق. وقد استوجب هذا التحول إرساء إطار قانوني وتنظيمي يحدد شروط ممارسة المهنة ومسؤوليات القائمين عليها. غير أن هذا المسار

لم يخل من صعوبات، إذ لا تزال المهنة تواجه عراقيل قانونية وتنظيمية ومهنية، إضافة إلى تحديات تتعلق بتأهيل المهنيين واستقلاليتهم، مما يستدعي دراسة واقعها وتحليل مسارها التاريخي.

أولاً: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

- مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي: (بهلولي، 2016، ص ص 117-121)
- **المرحلة الممتدة من 1969م إلى 1988م:** تميزت هذه المرحلة ببداية التنظيم القانوني للمهنة في ظل الاقتصاد الموجه، حيث صدر القانون 69-107 الذي أسند تعيين محافضي الحسابات إلى وزير المالية، بهدف مراقبة حسابات المؤسسات العمومية. وأكد المرسوم 70-173 هذا التوجه، مما أضفى طابعاً إدارياً على المهنة وحد من استقلاليتها، إذ كان أغلب المحافظين من موظفي الدولة. كما صدر الأمر 71-82 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، والرسوم 72-84 المتعلقة بشروط الحصول على الشهادة، ثم القانون 80-05 الذي أنشأ مجلس المحاسبة وأسند إليه الرقابة على المؤسسات المستفيدة من الدعم العمومي. وتتسم هذه المرحلة بغياب الاستقلالية المهنية وتداخل مهام التدقيق مع الرقابة على التسيير، فضلاً عن عدم استقرار الإطار القانوني، مما أفرز نوعاً من الفراغ التنظيمي في نهاية الفترة.
 - **المرحلة الممتدة من 1988م إلى 1991م:** جاءت هذه المرحلة في سياق الإصلاحات الاقتصادية والتحول نحو اقتصاد السوق. فقد نص القانونان 88-01 و 88-04 على خضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية لقواعد القانون التجاري واتخاذها شكل شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة، مما جعلها عرضة للإفلاس وأبرز الحاجة إلى تدقيق مستقل. كما أعاد القانون 90-32 تحديد صلاحيات مجلس المحاسبة، بحصر رقابته في الهيئات الخاضعة للقانون الإداري، واستثناء المؤسسات العمومية الاقتصادية الخاضعة للقانون التجاري، وهو ما أعاد لمحافظ الحسابات دورهم في مراقبة حسابات هذه المؤسسات، وأسهم في تعزيز مكانة المهنة.
 - **المرحلة الممتدة من 1991م إلى 2010م:** شكل القانون 91-08 نقطة تحول أساسية، إذ حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكرس مبدأ الاستقلالية وحدد مهام ومسؤوليات المدققين. كما تم إنشاء المنظمة الوطنية للمهنيين والنقابة الوطنية، وإصدار نصوص تنظيمية وأخلاقية (1992 و 1996)، إضافة إلى إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة لتعزيز البحث ووضع المقاييس المحاسبية. وتتميز هذه المرحلة بالانتقال من الرقابة على التسيير إلى التركيز على صحة وانتظامية الحسابات، مع تعزيز التنظيم المهني وترسيخ قواعد السلوك والاستقلالية، مما مثل مرحلة نضج نسبي للمهنة.
 - **المرحلة الممتدة ما بعد 2010م:** عرفت هذه المرحلة تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون 07-11، الذي دخل حيز التطبيق سنة 2010، مستهدفاً مواءمة الممارسة المحاسبية مع المعايير الدولية وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات. كما صدر القانون 10-01 لإعادة تنظيم شروط ممارسة المهنة، مع إسناد مهام تنظيمها إلى وزارة المالية عبر المجلس الوطني للمحاسبة. وتوجت هذه الإصلاحات بإصدار معايير جزائرية للتدقيق سنة 2016، في خطوة تهدف إلى تحسين جودة الممارسة وتعزيز الثقة في التقارير المالية (فيصل وسمغولي، 2018، ص 346).

ثانيا: العراقيل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر

تواجه مهنة التدقيق في الجزائر جملة من التحديات التي تعيق تطورها وتحد من فعاليتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي: (طويل، 2022، ص ص 07-08)

1. العراقيل القانونية والإدارية

- غياب الوضوح في التشريعات المنظمة للمهنة وضعف تفسيرها؛
- بطء الإصلاحات التشريعية ووجود فراغات قانونية تؤثر سلبا على تحقيق أهداف المهنة؛
- خضوع المهنة لوصاية وزارة المالية وهيمنة هذه الأخيرة على تنظيمها؛
- إقصاء المهنيين من المشاركة الفعلية في صياغة الإصلاحات.المنتجة للمهنة؛
- عدم وضوح النصوص القانونية وصرامتها فيما يتعلق بحماية المدقق من أي ضغوطات.

2. العراقيل المتعلقة بالمهنة

- تفتقد المهنة إلى العناية اللازمة علميا وعمليا، وأهم العراقيل التي تواجهها هي:
- النظر إلى التدقيق باعتباره مجرد التزام قانوني، مع إهمال قيمته الجوهرية في تعزيز الشفافية والمصادقية؛
- ضعف البنية التحتية المهنية وقلة عدد مكاتب التدقيق وصغر حجمها؛
- نقص الكفاءات والخبرات الضرورية لتطوير المهنة؛
- تأخر المهنة عن مواكبة المعايير والممارسات الدولية؛
- غياب مراكز تدريب متخصصة وقلة البرامج التكوينية للمدققين؛
- ضعف دور النقابة المهنية في تطوير كفاءة أعضائها وتعزيز التعاون بينهم؛
- فقدان الاستقلالية نتيجة استمرار الوصاية الإدارية؛
- غموض بعض جوانب النظام المحاسبي الوطني؛
- هيمنة المؤسسات الصغيرة التي لا تولي أهمية كافية للتدقيق؛
- نقص التأطير في مجال نظم المعلومات والتدقيق الإلكتروني؛
- تأخر إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وغياب النقاش الأكاديمي حولها.

3. العراقيل المتعلقة بالمهنيين

- ترتبط هذه العراقيل بالمدققين وصفاتهم الشخصية، ويمكن ذكرها في النقاط التالية:
- عدم تناسب أتعاب التدقيق مع حجم العمل المبذول؛
- انتشار المنافسة غير المشروعة بين بعض المدققين؛
- الجمع بين مهام التدقيق ومسك المحاسبة وتقديم الاستشارات، بما يتعارض مع أخلاقيات المهنة؛
- ضعف التكوين المستمر ونقص المعرفة بمعايير التدقيق الدولية؛
- محدودية الروابط المهنية بين المدققين وضعف تبادل الخبرات؛
- صغر حجم المكاتب وقلة الوسائل التقنية اللازمة؛

- غياب الحياد لدى بعض المدققين وتواطؤ البعض الآخر مع إدارات المؤسسات محل التدقيق.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

تعد الجزائر من الدول التي تبنت معايير التدقيق الدولية في مرحلة متأخرة نسبيا، حيث شرعت ابتداء من سنة 2016 في إصدار معايير تدقيق وطنية مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، وذلك في إطار إصلاح شامل لمنظومة المحاسبة والتدقيق. وقد نص القانون رقم 10-01 لسنة 2010 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على وجود ثلاث هيئات مهنية، تشمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. وتخضع هذه الهيئات لوصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يعد الجهة المكلفة بإصدار المعايير المهنية.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الجزائرية

قبل التطرق إلى تعريف معايير التدقيق الجزائرية لابد من التعريف أولا بمعايير التدقيق الدولية، حيث عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها معايير تصاغ في سياق تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق مستقل ويتم تعديلها وفقا للظروف عند تدقيق معلومات مالية تاريخية أخرى. كما تعرف بأنها مجموعة من المبادئ والإرشادات المهنية التي توجه المدقق في أداء مهامه وتحدد الإجراءات الواجب اتباعها لضمان جودة عملية التدقيق. ويرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أنها تعبير عن الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن يتحلى بها المدقق أثناء أداء مهامه (برجية ونور الدين، 2024، ص 362).

أما بالنسبة لمعايير التدقيق الجزائرية والمستمدة من معايير التدقيق الدولية فقد عرفت بأنها مرجع مهني يسترشد به المدققون من أجل أداء مهامهم وإصدار تقارير ذات جودة عالية تخدم مستخدمي القوائم المالية. وهي قابلة للتعديل والتحديث بما يتلاءم مع خصوصية البيئة التشريعية الجزائرية (ضويفي وعنون، 2020، ص 39). كما تعرف على أنها مقاييس أداء يلتزم بها المدققون الخارجيون الحاديون عند تنفيذ عملية التدقيق، بحيث تستخدم هذه المقاييس لتقييم جودة العمل المنجز، وهي تعبر عما يجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك (حرشاو، 2023، ص 375). إضافة إلى ذلك، يرى بعض الباحثين أن هذه المعايير تمثل إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، إذ تساهم في مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق (العمرى، 2023، ص 943).

انطلاقا من التعاريف السابقة، يمكن صياغة تعريف شامل لمعايير التدقيق الجزائرية على أنها مجموعة من القواعد والمبادئ والإرشادات والتوجيهات التي تساعد ممارسي مهنة التدقيق على الأداء الجيد لمهامهم، وقد صدرت عن المجلس الوطني للمحاسبة في شكل مقررات ابتداء من سنة 2016 إلى غاية 2024، وذلك لمواكبة التطورات الدولية الهادفة إلى توحيد وتنظيم السلوك المهني لمحافظي الحسابات. وعليه، فإن معايير التدقيق الجزائرية تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق في الجزائر ويضمن انسجامها مع الممارسات العالمية.

الفرع الثاني: تصنيف معايير التدقيق الجزائرية

شهدت الجزائر خطوة بارزة في مجال المحاسبة والتدقيق ابتداء من شهر فيفري 2016، حين أصدر المجلس الوطني للمحاسبة أربعة مقررات تضمنت لأول مرة معايير وطنية للتدقيق (NAA) مستمدة بشكل كامل من المعايير الدولية (ISA). وقد جاءت هذه المبادرة في إطار تحسين جودة خدمات التدقيق وإتمام مسار الإصلاح المحاسبي الذي بدأ منذ سنة 2001.

إن التفكير في وضع معايير وطنية للتدقيق لم يكن وليد اللحظة، بل ارتبط مباشرة بالإصلاح المحاسبي لسنة 2001 عقب تصميم النظام المحاسبي المالي. حيث نص القانون 07-11 على تشكيل لجنة مكلفة بمتابعة الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي اقترحت سنة 2009 وضع معايير وطنية للتدقيق. غير أن صدور القانون 10-01 سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أدى إلى تأجيل المشروع. وفي إطار تقييم هذا القانون، أصدرت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تقريرا أوصى بإنشاء لجنة "AD HOC" سنة 2014 تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، كلفت بمراجعة القانون المذكور. وقدمت هذه اللجنة في جوان 2015 مقترحا يتضمن مجموعة من المواد، ليتوج هذا المسار سنة 2016 بإقرار معايير وطنية للتدقيق بلغ عددها المقترح 36 معيارا (ضويفي وعنون، 2020، ص 38)، غير أن المقررات الرسمية أقرت 16 معيارا فقط موزعة على أربعة مقررات خلال الفترة 2016-2018. وفي سنة 2024، تم إصدار تسعة معايير إضافية موزعة على ثلاثة مقررات، ليصبح مجموع المعايير الجزائرية للتدقيق 25 معيارا. وقد وضعت هذه المعايير موضع التنفيذ على المستوى المحلي لتشمل جميع أشكال مهام التدقيق سواء القانونية التي يمارسها محافظو الحسابات، أو التعاقدية التي ينفذها الخبراء المحاسبون. وتهدف هذه المعايير إلى تمكين المهنيين من أداء مهامهم بمصداقية وشفافية (بن ستي وغريسي، 2025، ص ص 196-197). وقد اعتمد هذا التصنيف على المقررات والمعايير التالية:

الجدول رقم (01): عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم المعيار	رقم المعيار	المقرر
اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	NAA 210	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
التأكيدات الخارجية	NAA 505	
أحداث تقع بعد إقفال الحسابات	NAA 560	
التصريحات الكتابية	NAA 580	
تخطيط تدقيق الكشوف المالية	NAA 300	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
العناصر المقنعة	NAA 500	
مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	NAA 510	
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	NAA 700	
الإجراءات التحليلية	NAA 520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
استمرارية الاستغلال	NAA 570	
استخدام أعمال المدققين الداخليين	NAA 610	
استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	NAA 620	
وثائق التدقيق	NAA 230	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	NAA 501	
السّبر في التدقيق	NAA 530	
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	NAA 540	
إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة	NAGQ 01	المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024
فحوصات جودة المهمات	NAGQ 02	
إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية	NAA 220	
الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل	NAA 701	
التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل	NAA 705	المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024
فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل	NAA 706	
مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية	NAA 240	
تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق	NAA 450	
الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	NAA 320	المقرر رقم 244 المؤرخ 28 ديسمبر 2024

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقررات المذكورة أعلاه

المطلب الثالث: عرض لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700

يعد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 من أهم المعايير التي أقرها المشرع الجزائري في إطار تنظيم مهنة التدقيق وتعزيز موثوقية التقارير المالية، حيث يهدف إلى توحيد قواعد إعداد تقرير محافظ الحسابات وتحديد شكله ومحتواه بما يضمن وضوحه وشفافيته وقابليته للفهم من قبل مستخدميه.

الفرع الأول: تعريف ونطاق معيار التدقيق الجزائري رقم 700

صدر المعيار الجزائري للتدقيق (NAA700) بتاريخ 11 أكتوبر 2016 بموجب القرار رقم 150 الصادر عن وزارة المالية، وذلك ضمن سلسلة الإصدارات التي أطلقها المجلس الوطني للمحاسبة لمواكبة التطورات الدولية في مهنة التدقيق وخاصة معايير التدقيق الدولية. وقد جاء تحت مسمى تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية (عمري وماضي، 2021، ص 479). ويعرف هذا المعيار بأنه الإطار الذي يحدد القواعد والمعايير اللازمة لإعداد تقارير التدقيق ذات جودة عالية، حيث يوضح لمحافظ الحسابات كيفية تأسيس الرأي حول الكشوف المالية، والشكل الذي يجب أن يتخذه التقرير، والفقرات التي ينبغي أن يتضمنها (بن ستي وغريسي، 2025، ص 203).

وكتعريف شامل، يمكن القول أن المعيار الجزائري للتدقيق (NAA700) هو المعيار الذي ينظم شكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات حول الكشوف المالية، ويحدد كيفية تكوين وإبداء الرأي المهني بشأن مدى مطابقة القوائم المالية للإطار المرجعي المحاسبي المعتمد في الجزائر. وبذلك يعتبر المرجع الأساسي لإصدار تقرير التدقيق النهائي، بما يعزز الشفافية والثقة في المعلومات المالية.

يعالج المعيار NAA700 ما يلي: (Azouaou & Tourirat, 2022, p 574)

- التزام المدقق بتكوين رأي حول الكشوف المالية القائم استنادا إلى تقييم الاستنتاجات المستخلصة من الأدلة المقنعة المجمعة.
- تحديد شكل ومضمون تقرير المدقق عند إجراء التدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، وخاصة في حالة صياغة رأي غير معدل.

الفرع الثاني: أهداف ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700

تتمثل أهداف المدقق وفقا لهذا المعيار فيما يلي: (بلقاضي وبن موسى، 2018، ص 135)

- تكوين رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.
- في حين حدد المعيار مجموعة من المتطلبات الواجب على المدقق الالتزام بها عند تطبيقه لمحتوى المعيار، ويمكن إيجازها على النحو التالي: (برجية وعبد القادر، 2024، ص 363)
- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية فيما إذا كانت قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، مع التحقق من الحصول على ضمان معقول بأنها خالية من الاختلالات المعتمدة.
- تحديد شكل الرأي، حيث يميز المعيار بين نوعين:

• الرأي غير المعدل: إذا خلص المدقق إلى أن الكشوف المالية أعدت وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ومن جميع الجوانب الجوهرية.

• الرأي المعدل: إذا تبين للمدقق، وفقا للعناصر المجمعة، أن الكشوف المالية تحتوي على اختلالات معتبرة، وذلك وفقا لمعيار NAA705.

الفرع الثالث: مقارنة بين معيار التدقيق الدولي والجزائري رقم 700

سنتناول مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي

المعيار أوجه المقارنة	معيار التدقيق الدولي رقم 700	معيار التدقيق الجزائري رقم 700
اسم المعيار	تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
الهيئة المصدرة	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)
الطابع	دولي	محلي
النطاق	عام كونه يصدر عن هيئة دولية	خاص كونه يصدر عن هيئة محلية
هدف/غرض المعيار	تحديد مسؤوليات المدقق بشأن تكوين الرأي حول القوائم المالية، وتوضيح شكل ومضمون تقرير المدقق، والإرشادات المتعلقة بالأمر التي تؤخذ بعين الاعتبار لتكوين الرأي والتعبير عنه بوضوح في تقرير مكتوب	تحديد التزام المدقق بتكوين الرأي حول الكشوف المالية وتقديم إرشادات إعداد تقريره من حيث الشكل والمضمون، بما يساعده في إبداء رأي غير معدل (مع الإشارة للوضوح في التقرير الكتابي)
محتوى التقرير	عنوان التقرير، تحديد المرسل إليه، فقرة الرأي، فقرة أساس إبداء الرأي، فقرة الاستمرارية، فقرة الأمور الأساسية للتدقيق، فقرة المعلومات الأخرى، فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي، المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى، اسم الشريك المسؤول عن الارتباط، توقيع المدقق الخارجي، عنوان المدقق، تاريخ تقرير المدقق الخارجي.	عنوان التقرير، المرسل إليه، فقرة تمهيدية، شرح مسؤولية المسيرين الاجتماعيين، شرح لمسؤولية المدقق، شرح التدقيق، فقرة الرأي، تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى، هوية وتوقيع المدقق، تاريخ تقرير المدقق، عنوان المدقق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن معيار التدقيق الجزائري 700؛ أحمد عمري وزين العابدين ماضي، (2021)، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مقال منشور في مجلة العلوم الإنسانية؛ شوارب خليفة، (2024)، مدى استعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية.

يتفق المعيار الدولي رقم 700 والمعيار الجزائري في تحديد المسؤولية الجوهرية للمدقق والمتمثلة في تكوين رأي حول القوائم المالية استنادا إلى أدلة تدقيق كافية وملائمة، مع ضرورة التعبير عن هذا الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب يصف أساسه. كما يشتركان في العناصر الشكلية للتقرير مثل عنوان التقرير الذي يبرز استقلالية المدقق، توجيه التقرير إلى الجهة المعنية (مجلس الإدارة أو المساهمين)، إلزامية توقيع المدقق وذكر هويته المهنية، تحديد تاريخ التقرير بما يتوافق مع جمع الأدلة، والإشارة إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة. هذه القواسم المشتركة تعكس سعي المعيارين إلى ضمان مصداقية التقرير وتعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية.

في حين يختلف المعيار الدولي عن الجزائري كونه يتميز بشمولية أكبر وتفصيل أدق، إذ يتناول الآراء غير المعدلة والمعدلة على حد سواء، ويضع فقرة الرأي في بداية التقرير متبوعة بفقرة أساس إبداء الرأي، كما يضيف فقرات خاصة بالاستمرارية، الأمور الأساسية للتدقيق، والمعلومات الأخرى. في المقابل، يقتصر المعيار الجزائري على الرأي غير المعدل فقط، ويحتفظ بالفقرة التمهيدية في بداية التقرير مع وضع فقرة الرأي في نهايته، كما يغيب عنه التفصيل المتعلق بالاستمرارية والأمور الجوهرية. إضافة إلى ذلك، يوسع المعيار الدولي نطاق مسؤوليات الإدارة والمدقق ليشمل تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية والإفصاح عنها، فضلا عن إمكانية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، بينما يركز المعيار الجزائري على إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي الوطني دون التطرق إلى هذه الأبعاد الإضافية.

من خلال مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع نظيره الدولي تم التوصل إلى أنه ليس هناك اختلافات لها أثر جوهري بينهما، وإنما هذه الاختلافات هي عبارة عن تعديلات بسيطة قامت بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر كالاختلاف في المصطلحات والتسمية، كما أن المعيار الدولي تناول بعض الفقرات التي لم يتناولها نظيره الجزائري مثل فقرة الاستمرارية بالإضافة إلى فقرة الأمور الرئيسية للتدقيق وفقرة المعلومات الأخرى، اللذان يعدان وفق المعيارين الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل تحت رقم 701، ومسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى تحت رقم 720، مما يعني هذا أنه يجب على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر الإسراع في إصدار بقية المعايير المتعلقة بإعداد التقارير، وهذا من أجل جعل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مطابق بشكل تام لنظيره الدولي.

المبحث الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يعد تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية من أهم مراحل عملية التدقيق، إذ تمثل هذه المرحلة خلاصة العمل المهني الذي يقوم به المدقق، والوسيلة الرسمية التي يُفصح من خلالها عن رأيه بشأن مدى عدالة وصدق عرض القوائم المالية وفق الإطار المرجعي المعتمد. فبعد تنفيذ إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ينتقل المدقق إلى تقييم النتائج الموصل إليها وبناء رأيه المهني على أساس موضوعي ومستقل. وعليه، يتناول هذا المبحث الأسس النظرية والمهنية لتكوين رأي المدقق، ومختلف أنواع الآراء التي يمكن إصدارها، إضافة إلى عرض مكونات تقرير التدقيق، بما ينسجم مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 المعتمد ويعزز جودة ومصداقية العملية التدقيقية.

المطلب الأول: الإطار النظري للكشوف المالية

الكشوف المالية تعتبر ذات أهمية بالغة للأفراد والجهات المعنية لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، لهذا يجب إعداد هذه الكشوف وفقا للمبادئ المحاسبية والالتزام بقواعد العرض والافصاح المحددة في النظام المحاسبي المالي، من خلال هذا النظام، يحدد مستوى الحد الأدنى للمعلومات التي يجب تضمينها في الكشوف المالية، بهدف ضمان تمثيل دقيق وشفاف للوضع المالية للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الكشوف المالية

الكشوف المالية تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن وضعية الشركة، وتتألف الكشوف المالية التي يجب على الشركات تقديمها في نهاية كل سنة مالية من مجموعة من العناصر المهمة لتوضيح الأداء المالي والوضع المالي للشركة.

أولاً: تعريف الكشوف المالية وأهميتها

تعرف الكشوف المالية بأنها عبارة عن مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير القابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات (هوارى وآخرون، 2016، ص 148). كما ينظر إليها بوصفها مصطلحا واسعا لتقديم كافة المعلومات التي تمكن المستثمرين والدائنين وكافة الأطراف الأخرى المهتمة بالمؤسسة من التعرف على أنشطتها المالية (سوياد، 2016، ص 03). الأمر الذي يجعلها أداة تواصل أساسية تتيح للأطراف المعنية الوقوف على العناصر المؤثرة في المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج (حماد، 2011، ص 115). وبذلك تعد الكشوف المالية المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج الشركة بقصد اتخاذ قرارات محددة (الكبيسي، 2010، ص 481).

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للكشوف المالية بوصفها ترجمة لنشاط المؤسسة خلال السنة المالية بالأرقام بغرض توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها.

تتجلى أهمية الكشوف المالية في كونها تمثل مصدر بالغ الأهمية للمعلومات، إذ تقدم معطيات جوهرية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة. كما تسهم في ضمان تكافؤ حصول المستثمرين على المعلومات بصورة عدالة بما يعزز

العدالة في السوق المالي ويحد من مظاهر عدم التوازن في الوصول إلى البيانات. فضلا عن ذلك، تعد الكشف المالية عاملا أساسيا في تشكيل اتجاهات أسعار الأسهم في الأسواق المالية، ومن ثم التأثير على مناخ الاستثمار ومدى ملائمتها بما ينعكس على نمو الاقتصاد ككل. ويمكن تلخيص أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في النقاط الثلاث التالية: أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء ووسيلة تساعد في اتخاذ القرار (هوارى وآخرون، 2016، ص 151).

ثانيا: أهداف الكشف المالية

تسعى الكشف المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية التي يمكن إجمالها فيما يلي: (بريش، 2015، ص 81)

- الوضعية المالية: تعكس الكشف المالية من خلال عرضها لمختلف عناصر الذمة المالية عن طريق طبيعة أصول المؤسسة وممتلكاتها ومكونات بنيتها المالية، فضلا عن مستوى سيولتها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. وتقدم هذه المعلومات بصورة رئيسية عبر الميزانية.
- النجاعة والأداء: كما تهدف الكشف المالية إلى الإفصاح عن مدى نجاعة المؤسسة وفاعلية أدائها، وذلك عبر قياس قدرتها على تحقيق الأرباح باستعمال الموارد المختلفة لها. وتعد هذه المعطيات ضمن حساب النتائج.
- تغير الوضعية المالية: تسهم الكشف المالية أيضا في قياس قدرة المؤسسة على توليد السيولة وتحليل تدفقات الخزينة الناتجة عن أنشطتها الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية. كما تتيح تحديد احتياجات المؤسسة من السيولة بالنظر إلى طبيعة تلك الأنشطة وأثرها على الخزينة. ويتم ذلك عبر جدول تدفقات الخزينة فضلا عن أن دراسة تطور الوضعية المالية تساعد على تشخيص مواطن الخلل في تسيير التوازن المالي، بما يتيح كذلك إعداد تنبؤات مستقبلية حول حركات الخزينة.

وبناء على ذلك، يمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى الكشف المالية لتحقيقها كما يلي: (ديلمي، 2008، ص 97)

- تقديم المعلومات اللازمة حول الوضعية المالية للمؤسسة؛
 - تزويد المستخدمين بالمعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية؛
 - توفير بيانات حول موارد المؤسسة والالتزامات المترتبة اتجاه الغير؛
 - إتاحة معلومات حول أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق المكاسب؛
 - تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة المؤسسة.
- وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة أن زيادة المعلومات لا بالضرورة عنصرا سلبيا إذا كانت منظمة وذات قيمة، إلا أن غياب عرض المعلومات أو نقصها ينعكس بوضوح على نوعيتها وقابلية قراءتها من طرف المستخدمين، بما قد يحد من جودة اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: عرض الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

يلزم النظام المحاسبي المالي كل مؤسسة ملزمة بإعداد القوائم الختامية التي تبين حصيلة نشاطها، وتتمثل هذه القوائم المالية في: (شوارب، 2024، ص ص 17-18)

- قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي): تتضمن هذه القائمة عناصر مرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تقدم الموجودات والالتزامات في شكل قائمة واحدة أو في شكلان قائمتين منفصلتين. كما تتضمن بيانات السنة الجارية إضافة إلى الأرصدة الخاصة بالسنة السابقة. وترتب عناصر الميزانية وفق معيار الزمن فتصنف الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، وكذا تصنيف الخصوم إلى خصوم غير جارية وخصوم جارية.
- جدول حساب النتائج (قائمة الدخل): تتضمن هذه القائمة العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، وتعد وثيقة تلخيصية تظهر الأعباء والناتج المسجلة خلال الدورة المحاسبية الجارية، مع إتاحة إمكانية عرض أرصدة السنة السابقة للمقارنة. ويمكن عرض هذه القائمة حسب طبيعة التكاليف والمنتجات أو حسب وظائف المؤسسة.
- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية): يتضمن هذا الجدول التغيرات التي تطرأ على عناصر الميزانية وحسابات النتائج، وذلك بهدف توفير معلومات تمكن من تقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، إضافة إلى بيان كيفية استعمال هذه السيولة. ويجوز عرض هذا الجدول بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة.
- جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية): تقدم هذه القائمة حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، كما يتم فيها عرض أهم العناصر المكونة لها ومن أبرزها: النتيجة الصافية، حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)، مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)، ناتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال، تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء أثرت مباشرة على رأس المال.
- الملاحق: تشمل الملاحق على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسهم في فهم الميزانية، إلى جانب معلومات تكميلية. كما فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات مراعاتها أثناء إعداد وتقديم الكشوف المالية، بما ينسجم مع الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان ضمن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

المطلب الثاني: إبداء الرأي في الكشف المالية

أقر المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) نوعين من الآراء التي يمكن المدقق إبدائها في تقريره، وهما: الرأي غير المعدل والرأي المعدل: (عمرى وماضي، 2021، ص 480).

- الرأي غير المعدل: يصدر المدقق رأيا غير معدل في تقريره في حالة توصله إلى أن الكشف المالية في جميع جوانبها الهامة قد تم إعدادها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، أي أنها لا تتضمن وفقا للتقييم المهني اختلالات معتبرة.

- الرأي المعدل: يصدر المدقق رأيا معدلا في تقريره في إحدى الحالات التالية:

- إذا تضمنت الكشف المالية في مجملها على اختلالات معتبرة (أخطاء ذات أهمية نسبية)، وذلك بناء على العناصر المقنعة التي تم الحصول عليها وتقييمها؛

- في حالة عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له بالوصول إلى استنتاج بأن الكشف المالية في مجملها لا تتضمن على اختلالات معتبرة.

المطلب الثالث: تقرير التدقيق للكشف المالية

يهدف التدقيق باعتباره نشاطا مهنيا إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وصحة وشرعية الكشف المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق. ويمارس المدقق ذلك عبر إعداد تقرير التدقيق؛ إذ تعد تقارير التدقيق الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الفئات ذات الصلة بنشاط المؤسسة، سواء في اتخاذ القرارات أو في رسم سياساتها الحالية والمستقبلية. وعليه، يتناول هذا المطلب أهم النقاط المتعلقة بتقارير التدقيق.

الفرع الأول: تعريف تقرير التدقيق

يعد تقرير التدقيق حصيلة عملية التدقيق ونتيجتها النهائية، ويتمثل في رأي المدقق الذي يصيغه في وثيقة مكتوبة موجهة للجهات المعنية. ينظر إلى هذا التقرير بوصفه المنتج النهائي للعملية، والذي يستخدم من طرف مختلف المستفيدين من معلومات الكشف المالية محل التدقيق (شوارب، 2024، ص ص 19-20). كما يمكن تعريف تقرير التدقيق بأنه وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مهني تتوافر فيه مقومات علمية وعملية وشخصية، وتتوفر له ضمانات تؤهله لإبداء رأي مهني محايد يتضمن بإيجاز مجمل ما قام به من أعمال ورأيه بخصوص انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة البيانات المحاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة (بوقابة، 2021، ص 22). ويعرف كذلك بأنه خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال تدقيق أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي يتعين الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق (عمرى وماضي، 2021، ص 473).

وبناء على ما سبق، يمكن استنتاج أن تقرير التدقيق هو وثيقة تلخيصية تعكس ما توصل إليه المدقق اعتمادا على تحليله النقدي للمعلومات المالية التي تتضمنها الكشف المالية، بما يسمح بإصدار رأي مهني حول مدى سلامتها ومواءمتها للمعايير والقواعد المعمول بها.

الفرع الثاني: محتوى التقرير وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 700

استنادا إلى ما ورد في نص معيار التدقيق الجزائري رقم 700، يستلزم إعداد تقرير المدقق أن يكون مكتوبا، وأن يتضمن مجموعة من العناصر الأساسية التي تكفل وضوح مضمون التقرير وشموليته. وفيما يلي عرض لمحتوى التقرير وفقا للمعيار، على النحو الآتي: (عمري وماضي، 2021، ص ص 480-482)

- عنوان التقرير: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا صريحا، يبين بشكل واضح أن التقرير صادر عن مدقق مستقل، بما يضمن إظهار صفة المدقق ونطاق مسؤوليته المهنية؛
- المرسل إليه: يشمل التقرير تحديد الجهة المرسل إليها، أي الجهة التي تم تعيين المدقق من طرفها، وعليه يتم توجيه التقرير وفقا لصفة التعاقد أو التكليف المهني القائم.
- الفقرة التمهيدية: تناول الفقرة التمهيدية مجموعة من البيانات الجوهرية، وتشمل ما يلي:

- التعريف بالمؤسسة محل التدقيق؛
- تحديد الكشوف المالية التي تم تدقيقها، مع ذكر تاريخ إقفالها والفترات التي تغطيها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة محل التدقيق والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
- تاريخ الاقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين: تتعلق مسؤولية المسيرين الاجتماعيين بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وفي إطار احترام إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض كشوف مالية لا تتضمن اختلالات معتبرة، سواء كانت ناجمة عن غش أو عن خطأ.
- شرح لمسؤولية المدقق: يتمثل دور المدقق في التعبير عن رأيه المهني حول الكشوف المالية بناء على مهمة التدقيق التي قام بها، والتي تمت وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. ويتطلب ذلك الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية وتخطيط وتنفيذ المهمة بهدف الحصول على ضمانات معقولة بأن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة. إذ أن مسؤولية إعداد الكشوف المالية تبقى من اختصاص الإدارة، ولا تقع ضمن نطاق مسؤولية المدقق.
- شرح عملية التدقيق: يوضح المدقق في هذه الفقرة عملية التدقيق، مقدما وصفا لمهمة التدقيق المنجزة، وذلك عن طريق توضيح النقاط التالية:

- تنفيذ إجراءات تهدف إلى جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية؛
- اعتماد إجراءات تخضع للحكم المهني للمدقق بما في ذلك تقييم مخاطر وجود اختلالات معتبرة في الكشوف المالية سواء عن طريق الغش أو الخطأ، مع مراعاة إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض الكشوف المالية بصورة سليمة بهدف تحديد إجراءات تدقيق ملائمة، دون أن يكون الهدف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة، ومعقولة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، ومدى شمولية عرض الكشوف المالية ككل؛

- تقييم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لتشكيل أساسا معقولا لتأسيس رأي المدقق.
 - فقرة الرأي: تتضمن هذه الفقرة إبداء الرأي حول الكشف المالية، حيث نص المعيار على استخدام إحدى العبارتين التاليتين في التعبير عن الرأي:
 - الكشف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة؛
 - الكشف المالية منتظمة تعطى الصورة الوافية، وفي جميع جوانبها المعتبرة.
 - تقرير حول الالتزامات القانونية والتنظيمية الأخرى: يختلف محتوى هذا الجزء بحسب طبيعة الالتزامات القانونية والتنظيمية التي تلتزم بها المؤسسة محل التدقيق. وقد لا يتضمن هذا القسم أي مضمون إذا لم تكن هناك التزامات قانونية أو تنظيمية خاصة يتعين على المدقق الإبلاغ عنها.
 - هوية وتوقيع المدقق: يشتمل التقرير على بيانات المدقق، مع توقيع المدقق وإبراز هويته، وغالبا ما تظهر من خلال تأشيرته المهنية التي تتضمن اسمه ولقبه، إضافة إلى المهنة.
 - تاريخ التقرير: يجب ألا يكون تاريخ تقرير المدقق سابقا لتاريخ قيام المدقق بجمع الأدلة الكافية والملائمة التي تؤسس رأيه حول الكشف المالية.
 - عنوان المدقق: يحدد التقرير عنوان المدقق بوصفه المقر الاجتماعي للمكتب الذي يمارس فيه نشاطه.
- والشكل التالي يوضح نموذج يوضح تقرير المدقق حول الكشف المالية وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 700 كما يلي:

الشكل رقم (01): نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 700

المدقق المستقل: المرسل إليه المناسب: لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك القوائم التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق. مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالقوائم المالية: يعد المسيرين الاجتماعيين مسؤولين عن الإعداد والعرض الصحيح للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد قوائم مالية خالية من الاختلالات المعتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء. مسؤولية المدقق: مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول القوائم المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لقوائم مالية خالية من الاختلالات المعتبرة. يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في القوائم المالية. اختيار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص بالمدقق بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن القوائم المالية اختلالات معتبرة سواء صادرة عن غش أو ناتجة عن أخطاء. بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للمؤسسة والمتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية المراقبة الداخلية للمؤسسة. يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من الإدارة وعرض مجمل القوائم المالية. نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا. الرأي حول القوائم المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة: برأينا القوائم المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقل بتاريخ 31 ديسمبر 200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوافية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر 200، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي. تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى: [محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به] [هوية وتوقيع المدقق] [تاريخ التقرير] [عنوان المدقق]
--

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الجزائر.

يبين الشكل أعلاه ما يجب توفره في تقرير المدقق ليكون سليما وسهل الفهم وشامل لجل المعلومات المهمة وذلك بشكل نموذجي خال من الأخطاء والعيوب التي قد تصعب قراءته واستيعابه بصورة سليمة سواء للمسيرين الاجتماعيين للمؤسسة أو لغيرهم.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يهدف هذا المبحث إلى عرض مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والتي عالجت جوانب منه أو ارتبطت بإشكالية البحث بما يساهم في دعم حلها. ولتحقيق هذا الغرض تم تقسيم المبحث إلى مطلبين؛ يتناول المطلب الأول عرض الدراسات السابقة، بينما يخص المطلب الثاني لمناقشة ما توصلت إليه هذه الدراسات، بإجراء مقارنة بينها وبين دراستنا من حيث أوجه التشابه والاختلاف، مع إبراز ما يميز دراستنا علميا ومنهجيا.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض وقراءة لمختلف الدراسات والأبحاث السابقة باللغة العربية التي عالجت موضوع الدراسة أو تطرقت إلى جوانب قريبة منه.

1. دراسة بن الصديق محمد (2015)، بعنوان: "واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها سنة 2012 ونشر محتواها سنة 2013، باعتبارها معايير موجهة لإعداد التقارير ومدى انسجامها مع متطلبات ومعايير التدقيق الدولية. ومن ثم حاولت الدراسة الوقوف على مستوى إدراك المدققين الجزائريين لهذه المعايير، بهدف مقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية في ميدان التدقيق. وقد اعتمدت الدراسة في جمع بياناتها على استمارة استبيان، حيث تم توزيع 43 استمارة على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، واسترجع منها 34 استمارة صالحة للتحليل. وقد تمت معالجة البيانات خلال النصف الأول من سنة 2015 تقريبا، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. كما تم تبويب البيانات وإخراج النتائج عبر برنامج Excel 2010، بوصفه أداة لإعداد الجداول التي تضمنت التكرارات والنسب المئوية، إضافة إلى الرسوم البيانية الداعمة للنتائج. وقد توصلت الدراسة إلى أن إعداد تقرير التدقيق في الجزائر لا يزال دون المستوى المطلوب مقارنة بالمعايير الدولية، رغم وجود جوانب توافقية في بعض العناصر خصوصا فيما يتعلق بأنواع التقارير. كما كشفت الدراسة عن جملة من أوجه القصور في التشريع الجزائري ذات الصلة بمعايير التدقيق وإعداد التقارير، ويمكن إجمالها فيما يلي:

- لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق؛
- تم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل والمضمون؛
- محدودية حياد مهنة التدقيق في الجزائر عند إعداد التقارير؛
- وجود فراغ مؤسسي في الجزائر لمراقبة ومتابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمدقق.

2. دراسة شريفي حمزة وحسناوي عبد الحفيظ (2020)، بعنوان: "مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية باعتبارها مستمدة بدرجة كبيرة من معايير التدقيق الدولية، مع الوقوف على أبرز الصعوبات المرتبطة بعملية التطبيق. كما سعت الدراسة إلى تحديد مدى إسهام معيار التدقيق الجزائري رقم 700 المعنون بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية في تحسين جودة تقرير

المدقق الخارجي، وذلك من خلال تحليل أثره على شكل ومضمون التقرير. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع 40 استبياناً على عينة مكونة من مهنيين وأكاديميين شملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين باعتبارهم ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، إضافة إلى محاسبين وبعض المحاسبين المعتمدين، وكذلك أساتذة جامعيين، وذلك على مستوى ولاية برج بوعرييج. وقد تم استرجاع جميع نسخ الاستبيان، حيث بلغ عدد الاستبيانات المسترجعة 40 نسخة، قبل أن يتم استبعاد استبيانين لعدم استيفائهما الشروط المطلوبة. وعليه، بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 38 استبياناً. اعتمدت الدراسة في منهجيتها على الأسلوب الاستقصائي، إذ تقوم على دراسة جزء من المجتمع بهدف إمكانية تعميم النتائج لاحقاً على المجتمع الإحصائي. كما تم تبويب البيانات ومعالجتها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن شكل الرأي ومضمون تقرير المدقق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 700 يسهم بصورة كبيرة في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي. كما بينت الدراسة أن هذا المعيار يوفر للمدقق توجيهها واضحاً حول كيفية إبداء رأي فني محايد تجاه القوائم المالية للمؤسسة محل عملية التدقيق، ويتميز هذا الرأي من حيث عرضه بالوضوح وسهولة الفهم، إضافة إلى ارتفاع مستوى الموثوقية.

3. دراسة العمري أصيلة (2023)، بعنوان: "أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي. وقد ركزت الدراسة على كون هذه المعايير المحلية قد جرى تبنيها في الجزائر بما يضمن التكيف مع معايير التدقيق الدولية بهدف تحسين جودة الممارسة المهنية لمهنة التدقيق. كما تناولت الدراسة من جهة ثانية أهمية تقرير المدقق الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، بوصفه أداة تعزز الثقة وتدعم قرارات هؤلاء المستخدمين. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الباحثة على دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، وقد تم الاستناد في معالجة البيانات إلى الأساليب الإحصائية. وتم إعداد 45 استبياناً كأداة لجمع البيانات، ثم تم تبويب وتحليل هذه البيانات باستخدام برنامج SPSS. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها:

- أن شكل الرأي ومضمون تقرير المدقق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 700 يسهم في تحسين تقرير المدقق الخارجي، الأمر الذي يعزز ثقة مستخدمي الكشوف المالية في المؤسسة محل التدقيق؛
- كما بينت الدراسة غياب الالتزام الفعلي والصارم بمعايير التدقيق الجزائرية، بما قد يحد من الأثر المرجو لهذه المعايير على جودة التقارير.

4. دراسة برجية جميلة ونور الدين عبد القادر (2024)، بعنوان: "دور معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2024"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 700 المعنون بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، وذلك من خلال قياس مدى إسهامه في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي. ولتحقيق هذا الهدف، اعتمدت الدراسة على جمع آراء عينة من المهنيين، شملت محافظي الحسابات والخبراء

المحاسبين، إضافة إلى محاسبين معتمدين. ولمعالجة بيانات الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)، حيث جمعت البيانات بواسطة استمارة استبيان تم توزيعها بطريقتين: يدوية وإلكترونية. وقد قام الباحثان بتجميع 35 استمارة صالحة من أصل 40 استمارة موزعة، وذلك تمهيدا لتحليلها. وعليه، فقد اعتمدت الدراسة أسلوب التحليل الإحصائي بغرض الوصول إلى نتائج موضوعية تستند إلى المعطيات المجمعة.

ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700، بما يتضمنه من مضمون وآليات لإعداد التقرير، يساهم في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي. كما أوضحت الدراسة أن هذا المعيار يزود المدقق بإطار إجرائي واضح يساعده على تصميم تقريره وفقا للمتطلبات المهنية، بما يضمن إبداء رأي فني محايد تجاه القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

5. دراسة بوزكري إيمان (2018)، بعنوان: "معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات -دراسة حالة من خلال الاستبيان"

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء دور معايير التدقيق الجزائرية في الارتقاء بمهنة التدقيق من خلال تقييم الأداء المهني لمحافظي الحسابات. وقد اعتمدت الباحثة على منهج تحليلي مدعوم باستبيان أعد باستخدام برنامج SPSS، وزع على عينة مكونة من أكاديميين ومهنيين متخصصين في المحاسبة والتدقيق، باختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم. من أصل 60 استمارة موزعة، تم استرجاع 25 استمارة، باستخدام أسلوب السحب العشوائي لتحسين تمثيل العينة.

أظهرت نتائج التحليل أن معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تعزيز جودة أداء المدققين، كونها تستند إلى قوانين وتشريعات وطنية، أبرزها القانون رقم 01-10 المنظم لمهنة التدقيق القانوني، والمستمد جزئيا من المعايير الدولية للتدقيق. ومع ذلك، فإن عدم تبني هذه المعايير الدولية بشكل كامل يفرض ضرورة إصدار معايير إضافية لتعزيز التوافق مع الممارسات العالمية وضمان تطوير أكثر شمولاً لمهنة التدقيق في الجزائر.

6. دراسة قادري عبد القادر (2016)، بعنوان: "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق"

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب الفنية لتقارير التدقيق الصادرة عن المدقق الخارجي، مع التركيز على مدى التوافق بين معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية في إعداد هذه التقارير. وقد استندت الدراسة إلى آراء المدققين بشأن كيفية صياغة التقارير وفقا لكلا المعيارين، مما أتاح استخلاص نتائج ذات أهمية عملية وأكاديمية. أبرز النتائج بينت أن محافظ الحسابات يعد المسؤول القانوني عن إعداد تقارير التدقيق الخارجي الخاصة بالكشوف المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. كما أوضحت أن تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تقليص الوقت والتكاليف مقارنة بالاعتماد على الإمكانيات المحلية في صياغة معايير وطنية مستقلة. إضافة إلى ذلك، خلصت الدراسة إلى وجود تطابق شبه كامل بين متطلبات المعايير الدولية والجزائرية فيما يتعلق بمحتوى تقرير المدقق الخارجي، حيث يتضح انسجام كبير بين تقرير محافظ الحسابات والتقرير المعد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

7. دراسة بهلولي نور الهدى (2017)، بعنوان: "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، وذلك من خلال تحليل واقع تنظيم هذه المهنة محليا وتوضيح أهمية تطبيق هذه المعايير لمواكبة المتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الراهنة. ونظرا للحاجة الملحة لإصلاح مهنة التدقيق بما يتلاءم مع هذه المتطلبات، شرعت الجزائر منذ سنة 2010 في إدخال إصلاحات تنظيمية عبر إصدار القانون رقم 01/10. ولغرض تقييم مدى كفاية هذه التشريعات وضمان ممارسة مهنية فعالة، قامت الباحثة بإجراء دراسة استقصائية باستخدام استبيان استهدف عينة مكونة من 180 محافظ حسابات وخبير محاسبي باعتبارهم الممارسين الفعليين للمهنة في الجزائر.

أظهرت النتائج أن التشريعات المحلية الحالية غير كافية لضمان ممارسة مهنية متكاملة، وأن المدققين لا يعتمدون بشكل واسع على معايير التدقيق الدولية (ISA)، خاصة في ظل عدم انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). كما بين النموذج الإحصائي أن تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يرفع مستوى الممارسة المهنية إلى المعايير العالمية، ويعزز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق. وتوصلت الدراسة إلى أن العمل وفق معايير التدقيق الدولية يتيح للمدقق:

- تقييم المخاطر بشكل أدق وجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
- الاستفادة من أعمال مدققين آخرين عند الحاجة؛
- إعداد تقارير أكثر شمولاً وملاءمة؛
- تدقيق القوائم المالية سواء لأهداف خاصة أو للقوائم المالية المنفردة أو الملخصة.

8. دراسة أحمد عمري وزين العابدين ماضي (2021)، بعنوان: "تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي"

تهدف هذه الدراسة إلى تناول تقرير المدقق الخارجي من خلال عرض إطاره المفاهيمي وتحليل محتواه وفقاً لما ورد في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي. وقد تم قياس درجة التطابق بين المعيارين باستخدام استبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي، مما أتاح استخلاص نتائج دقيقة حول مدى الانسجام بينهما. وكانت أبرز النتائج المتوصل إليها تؤكد أن تقرير التدقيق الخارجي يمثل الأداة الأساسية لنقل رأي المدقق، ويسهم في تعزيز الثقة بالقوائم المالية للمنشأة محل التدقيق. كما أن تبني الجزائر للمعيار الدولي رقم 700 من خلال إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يعد خطوة جوهرية نحو مواءمة المهنة مع البيئة الدولية.

وقد أظهرت الدراسة وجود تطابق شبه كامل بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي، مع تسجيل بعض الاختلافات الطفيفة سواء في المصطلحات المستعملة أو في تفاصيل محتوى التقرير، وهو ما يعكس الحاجة إلى مزيد من التوحيد الاصطلاحي لضمان انسجام أكبر مع الممارسات العالمية.

9. دراسة برياطي حسين، غالم نادية وتدلوتي يامنة (2024)، بعنوان: "واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA - دراسة حالة عينة من المهنيين باستخدام برنامج

"MAXQDA"

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة واقع ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر في ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، وذلك من خلال دراسة حالة اعتمدت على المنهج النوعي باستخدام مقارنة نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى مقابلة مع رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ولتسهيل تحليل البيانات المجمعة من هذه المقابلات، تم استخدام برنامج MAXQDA (إصدار 2022) المخصص لتحليل البيانات النوعية.

وقد خلصت النتائج إلى أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات ما يزال نسبياً، وذلك بسبب عدم اكتمال إصدار المرجعية الكاملة لهذه المعايير إلى غاية سنة 2023، مما يبرز الحاجة إلى استكمال الإطار التنظيمي لضمان ممارسة مهنية أكثر انسجاماً مع المعايير الدولية

10. دراسة شوارب خليفة وعجيلة محمد (2023)، بعنوان: "جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري"

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 على جودة تقارير محافظي الحسابات، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في ولايات الجنوب الجزائري. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة لجمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (الإصدار 20). وقد تم توزيع 45 استمارة بين الشكل الورقي التقليدي والاستبيان الإلكتروني. أظهرت النتائج أن تطبيق عناصر التقرير وفقاً لمتطلبات المعيار الجزائري رقم 700، إلى جانب الالتزام بالخصائص المهنية التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق، ساهم بشكل ملحوظ في تحسين جودة تقارير محافظي الحسابات. ويؤكد ذلك أن تبني هذا المعيار يمثل خطوة أساسية نحو تعزيز مصداقية وموثوقية التقارير المالية في البيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سيتم في هذا المطلب تحليل ومناقشة مختلف الدراسات السابقة الأجنبية التي تطرقت لموضوع الدراسة.

1. دراسة (Besbas. S. A & Bachounda. R (2021)، بعنوان:

"Reporting audit findings in Algeria"

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف أوجه التشابه والاختلاف بين متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 والنصوص القانونية الجزائرية ذات الصلة بالتقرير عن نتائج التدقيق، وذلك من حيث الجوانب الأساسية للتقرير، تكوين الرأي، وآليات تحديد المسؤوليات. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج المقارن من خلال فحص متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق في مجالاته الرئيسية الثلاثة، ثم مقارنتها بالوائح والنصوص القانونية المنظمة لنتائج التدقيق.

أظهرت النتائج أن المعيار الجزائري رقم 700 لا يتعارض مع النصوص القانونية الجزائرية، إذ لم يتم رصد أي تناقضات في المصطلحات بينهما. غير أن الدراسة بينت أن المعيار الجزائري رقم 700 لا يغطي جميع الحالات المحتملة التي قد يواجهها المدقق عند تكوين الرأي، حيث لم يتطرق إلى بعض أنواع الآراء التي وردت بالتفصيل في أمر وزير المالية الصادر بتاريخ 24 يونيو 2013 والقانون 10-01، والمتعلقة بالآراء المؤهلة والسلبية. في المقابل، أشار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 إلى الآراء المعدلة، رغم أن هذا المعيار لم يصدر بعد، وهو ما قد يربك مهمة التدقيق ويؤدي إلى عزوف بعض المدققين عن تطبيق المعايير الجزائرية بحجة أنها غير مكتملة أو غير إلزامية.

2. دراسة (Azouaou. A. R & Touriat. R (2022)، بعنوان:

"Comparative study between the International Standard on Auditing 700 and the Algerian Standard on Auditing 700"

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أوجه الاختلاف والتشابه بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، وذلك من خلال مقارنة أهم المعلومات الواردة في كلا المعيارين وتحليل الفروق الجوهرية بينهما. لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحثان على المنهج المقارن عبر دراسة تقرير مدقق حسابات لشركة مدرجة في البورصة السعودية (المراعي) وفقا للمعيار الدولي للتدقيق ISA700، ومقارنته بتقرير مدقق حسابات لشركة مدرجة في البورصة الجزائرية (بيو فارم) وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق NAA700.

أظهرت النتائج وجود بعض أوجه التشابه بين المعيارين خاصة فيما يتعلق برأي المدقق، كما أن شكل التقرير المعد وفق NAA700 يشبه إلى حد كبير التقرير المعد وفق ISA700. غير أن الدراسة بينت أن تقرير المدقق وفق المعيار الدولي رقم 700 أكثر ملاءمة ووضوحا بالنسبة لمستخدمي تقارير التدقيق مقارنة بالتقرير المعد وفق المعيار الجزائري، وذلك نتيجة وجود اختلافات في محتوى التقرير والمعلومات المقدمة بين المعيارين.

3. دراسة (Aidjouli. K & Aidjouli. A (2021)، بعنوان:

"Algerian Auditing Standards And Their compatibility With the international Standard on Auditing"

تهدف هذه الدراسة إلى بحث مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للمراجعة، وذلك من خلال اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن لتحديد عناصر التوافق ورصد النقائص القائمة. أظهرت النتائج أن بعض المعايير الجزائرية تتوافق كليا مع نظيراتها الدولية، في حين أن البعض الآخر لا يتجاوز حدود التوافق الجزئي أو السطحي، وهناك معايير لا تتوافق إطلاقا مع المعايير الدولية. وبناء على ذلك، خلصت الدراسة إلى ضرورة الاستمرار في تطوير وتحسين هذه المعايير بشكل منهجي ومتواصل، بما يضمن الوصول إلى توافق شامل وكامل مع المعايير الدولية للمراجعة، الأمر الذي يعزز جودة الممارسة المهنية ويقربها من المعايير العالمية.

4. دراسة (2018) Ayadi. A & Belguet. Y، بعنوان:

"Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives"

تهدف هذه الدراسة إلى بحث إمكانية توحيد ممارسة التدقيق على المستوى الدولي، مع التركيز على إبراز العلاقة بين المعيار الدولي للتدقيق والمعيار الجزائري، بما يسمح بفهم أفضل لتطبيق المعايير الجزائرية الجديدة وإظهار آثارها العملية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة، أبرزها أن وضع التدقيق في إطار المعايير الدولية يعد مصدرا أساسيا لتحسين المستمر وزيادة كفاءة النظام الاقتصادي ككل، والمؤسسات بشكل خاص. كما بينت أن الفضائح المالية التي شهدتها الولايات المتحدة وأوروبا جعلت من التدقيق أداة موحدة دوليا داخل الشركات والمؤسسات، مما يعزز دوره كآلية لضمان الشفافية والمصادقية. كما أكدت النتائج ضرورة أن يتمتع المدقق الخارجي بصفات مهنية عالية وكفاءة تمكنه من ممارسة الحكم المهني الرشيد، وأن دوره لم يعد يقتصر على إبداء الرأي في القوائم المالية، بل أصبح شريكا استراتيجيا في تقييم درجة التحكم في المخاطر داخل المؤسسة أو الشركة، الأمر الذي يعكس تطوراً جوهرياً في مكانة التدقيق وأهميته في بيئة الأعمال الحديثة.

5. دراسة (2021) Kazouz. R، بعنوان:

"Le rôle des normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie"

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء دور معايير التدقيق الدولية (ISA) في تحسين وتوحيد الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر. لتحقيق هذا الهدف، اعتمدت الباحثة على منهج وصفي تحليلي مدعوم باستبيان وزع على 107 من المهنيين المختصين في مجال التدقيق، استرجع منه 63 استبيان، وتمت معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS (الإصدار 20). وقد وظفت الدراسة عدة أدوات إحصائية لقياس جودة أخذ العينات، واختبار العينة الواحدة.

أظهرت النتائج أن معايير التدقيق الدولية تسهم بوضوح في تحسين جودة التدقيق، سواء من خلال رفع مستوى أداء المدقق أو تعزيز جودة تقارير التدقيق. كما تبين أن الممارسة المهنية في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية، وأن اعتماد هذه الأخيرة سيسمح بتطوير مجال التدقيق بشكل ملحوظ، خاصة بعد إصدار ستة عشر معياراً جزائرياً للتدقيق (NAA) المستوحاة من معايير ISA.

المطلب الثالث: القيمة المضافة

من خلال هذا المطلب سوف نناقش الدراسات السابقة التي تم عرضها في المطلبين السابقين بالتركيز على بعض النقاط الأساسية وإجراء نوع من المقارنة فيما بينهما في الفرع الأول، ثم نبين ما يميز دراستنا عن هذه الدراسة، في المطلب الثاني.

الفرع الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

تتقاطع الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة في موضوعها الذي يدور حول تحليل ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري رقم 700 وما يرتبط بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق عن الكشف المالية. كما تشترك معها في اعتبار أن المعيار 700 يشكل مرجعا مهما لتنظيم إجراءات المدقق وصياغة تقريره بطريقة تضمن وضوح الرأي ودعم مصداقيته وتعزيز الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية. وتظهر هذه القناعة بوضوح في نتائج الدراسة الحالية التي أظهرت مستويات موافقة مرتفعة على فقرات محور واقع الممارسة ومحور شكل التقرير ومضمون تأسيس الرأي، بما يعكس ارتباط تطبيق متطلبات المعيار بجودة المخرجات التدقيقية. كما تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أداة القياس؛ إذ اعتمدت معظم الأدبيات المحلية على أدوات مثل الاستبيان وتحليل البيانات الإحصائية عبر (SPSS)، وهو ما تكرر في الدراسة الحالية من خلال اختبار صدق وثبات الأداة، وتحليل المحاور باستخدام المتوسطات والانحرافات ومعاملات الارتباط واختبارات (t) لعينة واحدة. وهذا يعزز درجة قابلية المقارنة المنهجية بين نتائج الدراسة الحالية ونتائج تلك الدراسات من حيث رصد الاتجاهات العامة نحو تطبيق المعيار. إضافة إلى ذلك، تتقاطع الدراسة الحالية مع كثير من الدراسات السابقة في تأكيد أن نجاح تطبيق معيار 700 يتوقف ليس فقط على وجود النص المعياري، بل على توفر شروط تطبيقية تتمثل في وضوح الإجراءات، وجود أدلة إثبات كافية وملائمة، ووجود بيئة تنظيمية داعمة، ووجود تعاونية من المؤسسة محل التدقيق مع المدقق. وقد تجلى ذلك في نتائج الدراسة الكمية وفيما كشفته المقابلات النوعية من صعوبات عملية مثل نقص الأدلة والتأخر في الحصول على الوثائق، وضغوط مرتبطة بالجانب المالي عند رفض أو إبداء تحفظات.

رغم نقاط التشابه السابقة، فإن الدراسة الحالية تختلف عن جزء معتبر من الدراسات السابقة في زاوية معالجة الموضوع وحدة التفصيل. فهناك دراسات ركزت على المقارنة المباشرة بين (NAA 700) و (ISA 700)، أو على مقارنة المعيار مع النصوص القانونية الوطنية، أو على قياس التشابه في شكل ومحتوى التقرير. في المقابل، تميل الدراسة الحالية إلى تقديم قراءة ميدانية تركز على واقع الممارسة داخل المؤسسة وكيف يستوعب الفاعلون المتطلبات المرتبطة بالجزء الإجرائي (إجراءات التدقيق والبيئة التنظيمية) والجزء المخرجي (شكل التقرير وتأسيس الرأي). وبذلك، لم تتوقف الدراسة عند حدود المقارنة المعيارية الشكلية، بل حاولت ربط المعيار 700 بسير العملية التدقيقية وبشروط تحقيق أثره في الواقع. كما تختلف الدراسة الحالية في مجتمع البحث وطبيعة المشاركين مقارنة بكثير من الدراسات السابقة التي استهدفت غالبا محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فقط. فقد توسعت الدراسة الحالية لتشمل فئات داخل المؤسسة الاقتصادية (مثل مدير/مسير ومحاسب/رئيس مصلحة المحاسبة ورئيس مصلحة التدقيق الداخلي)، بما يمنح الدراسة منظورا مزدوجا: منظور المطبق للمهنة ومنظور المؤسسة المعنية بنتائج التدقيق. وهذه الإضافة تمكن الدراسة من تفسير أسباب اختلاف الاستجابة للتطبيق، ومدى تأثير تعاون المؤسسة أو مقاومتها على جودة الأدلة وتكوين الرأي وهو بعد لم يكن مركزا دائما في الدراسات التي اقتصر على مدققين فقط.

ومن ناحية منهجية، تعد الدراسة الحالية مختلفة أيضا بسبب الدمج بين الكمي والكيفي بشكل واضح بينما اعتمدت بعض الدراسات على الاستبيان فقط، أو اعتمدت على المقابلات النوعية وحدها، فإن الدراسة الحالية تبنت

الاستبيان كقاعدة قياس إحصائي ثم دعمت النتائج بتحليل مقابلات شبه موجهة تسمح بتفسير التحديات اليومية (مثل نقص الوثائق، والتأثيرات المرتبطة بالاستقلالية، وتكرار/ندرة حالات الرأي المعدل أو المتحفظ). وبالتالي، فإن الدراسة الحالية لا تكتفي بقياس مدى الموافقة، بل تفسر كيف ولماذا يحدث ذلك في الواقع المهني.

الفرع الثاني: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية

تتعلق هذه الدراسة من منظور يختلف عن الدراسات السابقة (العربية والأجنبية)، بهدف تقديم فهم أعمق لموضوع "ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700". ومن خلال مراجعة الأدبيات وتحليل مضامين الدراسات السابقة، لوحظ تنوع معتبر في زوايا المعالجة والأدوات والنتائج المستخلصة. وضمن هذا السياق، تسعى الدراسة إلى إبراز الإضافة العلمية التي يقدمها هذا البحث، وتوضيح أبرز أوجه التميز مقارنة بالجهود البحثية السابقة، ويمكن تلخيص الفجوة العلمية التي يعالجها بحثنا فيما يلي:

من حيث الهدف، تتميز الدراسة الحالية بمحاولة تشخيص ممارسات التدقيق في الجزائر من خلال النظر إلى مدى تأثير مجموعة من المحددات، تتمثل في العوامل الشخصية لدى محافظي الحسابات، وملاءمة البيئة الجزائرية لمقتضيات المعيار، إضافة إلى إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700. وتختلف هذه المقاربة عن العديد من الدراسات السابقة التي ركزت بشكل أكبر على تقييم مدى تطبيق المعيار 700 وأثره المباشر على جودة التقارير، أو على معالجة واقع التدقيق في الجزائر من خلال مقارنة المعيار الجزائري بنظيره الدولي مع التركيز على مخرجات التقرير. ورغم وجود قدر من التلاقي بين هذه الدراسة وبين أغلب الدراسات من حيث الاهتمام بواقع تطبيق معايير التدقيق وأثرها على إعداد التقارير، فإن بحثنا ينحاز إلى تفكيك واقع الممارسة وفق محددات أكثر تفسيراً لطبيعة التطبيق الفعلي داخل بيئة التدقيق الجزائرية.

ومن حيث مجتمع الدراسة، فقد توافقت مع أغلب الدراسات في استهداف فئة محافظي الحسابات إلى جانب الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، بوصفهم الفاعلين الأساسيين في مجال التدقيق. غير أن الدراسة الحالية توسعت بإدراج فئات إضافية تمثلت في موظفي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، عبر اختيار أفراد العينة بطريقة عشوائية بما يضمن ملاءمة العينة لطبيعة الموضوع. وقد شملت هذه الفئات مدير/مسير، محاسب/رئيس مصلحة المحاسبة، ورئيس مصلحة التدقيق الداخلي، وهو ما يساهم في تقديم صورة أكثر شمولاً عن التفاعل بين المعيار 700 وممارسة التدقيق داخل المؤسسة، بدل الاختصار على منظور فئة المدققين فقط.

أما من حيث طريقة المعالجة، فقد اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة رئيسية، وهو ما يشابه جل الدراسات السابقة التي استخدمت الاستبيان وتحليل البيانات عبر برنامج (SPSS). إلا أن الدراسة الحالية أضافت بعداً نوعياً تمثل في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي الحسابات، بالنظر إلى أنهم الأكثر ارتباطاً بتجسيد متطلبات المعيار في الواقع العملي. وقد هدفت هذه المقابلات إلى جمع رؤى تفصيلية حول الممارسات اليومية للتدقيق، وتحديد التحديات المهنية التي قد تعيق التطبيق، بالإضافة إلى توضيح مقترحات محافظي الحسابات المتعلقة

بمتطلبات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 700. ومن شأن هذا الدمج بين الأداة الكمية والأداة النوعية أن يعزز من قوة التحليل ويقلص حدود الاكتفاء بالاستبيان وحده، بما يسهم في تقديم نتائج أكثر دقة وعمقا.

خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل، يمكن التأكيد على أن المشرع الجزائري قد أولى أهمية بالغة لإصلاح مهنة التدقيق من خلال تبني معايير وطنية (NAA) مستوحاة من المرجعية الدولية، وعلى وجه الخصوص المعيار رقم 700 الذي يحدد منهجية صياغة التقارير ويؤسس لرأي فني محايد يضمن الشفافية والمصادقية في عرض الكشوف المالية. وقد أبرز الجانب النظري أن تقرير التدقيق لم يعد مجرد إجراء شكلي، بل أصبح أداة اتصال جوهرية لتعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة. كما أن المراجعة النقدية للأدبيات السابقة أظهرت بوضوح طبيعة التحديات العملية والفجوات التنظيمية في السياق المحلي، وهو ما أتاح تحديد القيمة المضافة للدراسة الحالية باعتبارها قاعدة انطلاق أساسية لتوجيه وبناء الدراسة الميدانية في الفصل الموالي.

**الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لممارسات التدقيق في
الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700**

تمهيد:

بعد استكمال التأصيل النظري في الفصل السابق، والذي تضمن عرضاً للإطار المفاهيمي للتدقيق بصفة عامة وللمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بصفة خاصة، ننقل في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي الميداني. تهدف هذه الدراسة الاستطلاعية إلى فحص واقع ممارسات التدقيق في الجزائر، ومدى استجابة المهنيين لمتطلبات هذا المعيار عند إعداد تقاريرهم النهائية، وذلك في ظل الخصوصيات التنظيمية والمهنية للبيئة الجزائرية. ولتحقيق أهداف الدراسة وضمان دقة النتائج وموثوقيتها، تم اعتماد منهجية علمية مزدوجة (كمية وكيفية) استهدفت فئة المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين باعتبارهم الطرف الممارس والمسؤول المباشر عن تطبيق المعايير الوطنية للتدقيق. وتتمثل القيمة العلمية من هذا التكامل في توفير رؤية شاملة وموضوعية حول مستوى نضج ممارسات التدقيق في الجزائر، ومدى اتساقها مع متطلبات المعايير المهنية الحديثة. وقد تم هيكلة هذا الفصل ضمن ثلاث مباحث رئيسية على النحو التالي:

- **المبحث الأول:** يتناول عرض الطرق والإجراءات المنهجية للدراسة، بدءاً بتحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وصولاً إلى أدوات جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان والمقابلة، مع توضيح المحاور الأساسية التي بنيت عليها هذه الأدوات.
- **المبحث الثاني:** مخصص لعرض وتحليل نتائج الاستبيان، حيث تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في معالجة البيانات، إلى جانب اختبار صدق وثبات الأداة، ثم تحليل الخصائص الديموغرافية ومناقشة الفرضيات بناءً على المخرجات الإحصائية.
- **المبحث الثالث:** يركز على الدراسة الكيفية (النوعية) وذلك عبر تحليل مضمون المقابلات المباشرة، بما يسمح بتفسير أعمق للنتائج الكمية وفهم التحديات العملية التي تواجه محافظي الحسابات في تكييف ممارساتهم مع متطلبات المعيار 700.

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة

تعد منهجية الدراسة وأدواتها من العناصر الأساسية التي يستند إليها الباحث في تنفيذ الجانب التطبيقي، بما يضمن تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها. وتندرج هذه الدراسة ضمن المنهجية الوصفية/التحليلية للدراسات الميدانية، إذ تعنى بدراسة واقع يتمثل في ممارسات ووقائع يمكن قياسها مباشرة أو بصورة غير مباشرة من خلال آراء وبيانات أفراد العينة. كما تعتمد الدراسة على جمع البيانات باستخدام استمارة استبيان، ثم تحليلها ومعالجتها إحصائياً بواسطة برامج متخصصة مثل SPSS. ويتم تناول هذا المبحث من خلال تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وبيان أدوات جمع البيانات، ثم عرض أدوات وإجراءات تحليلها إحصائياً.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في موظفي المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد تم اختيار أفراد العينة بطريقة عشوائية لضمان ملائمة عينة البحث لطبيعة موضوع الدراسة. وشملت فئات أفراد العينة ما يلي:

- مدير/ مسير؛
- محاسب/ رئيس مصلحة المحاسبة؛
- رئيس مصلحة التدقيق الداخلي.

تم توزيع 73 استمارة استبيان على أفراد العينة بطرق مختلفة، سواء عبر التسليم المباشر أو من خلال الاستعانة ببعض الزملاء. وبعد عملية الاسترجاع والفرز، تم اعتماد 50 استمارة صالحة للتحليل، وذلك من إجمالي الاستمارات الموزعة، مع استبعاد 23 استمارات لعدم اكتمال الإجابات أو بسبب عدم استلامها في الوقت المحدد، بالإضافة لبعض الإجابات لأفراد خارج العينة.

الجدول رقم (03): الإحصائيات الخاصة باستبيان الدراسة

النسبة %	العدد	البيان
100%	73	عدد الاستمارات الموزعة
31.51%	23	عدد الاستمارات الملغاة
68.49%	50	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

تعد استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية المعتمدة في جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وأبعادها، وذلك بهدف قياس اتجاهات أفراد العينة نحو موضوع البحث، واختبار فرضياته. ولضمان جودة الأداة وملاءمتها للدراسة، تم تصميم الاستبيان وفق مراحل متتابعة:

أولاً: مرحلة التصميم الأولي

تعد هذه المرحلة نقطة الانطلاق؛ إذ تم صياغة مجموعة من الأسئلة اعتماداً على:

• الإطار النظري للدراسة؛

• الدراسات السابقة ذات الصلة.

وقد تم مراعاة الشروط التالية عند إعداد الأسئلة:

• صياغة الأسئلة بلغة واضحة وبسيطة للحد من أي التباس؛

• اعتماد لغة سليمة من الناحية اللغوية والمنهجية؛

• ترتيب الأسئلة وتسلسلها بما يتوافق مع أهداف الدراسة وفرضياتها.

بعد إعداد الصيغة الأولية، تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق للتحقق من سلامة البناء المنهجي للأداة، وتعديل ما يلزم من جوانب تقنية أو لغوية.

ثانيا: مرحلة التصميم النهائي

بعد تلقي الملاحظات من الأساتذة، تم إدخال التعديلات اللازمة، ثم إخراج الاستبيان في صورته النهائية. وقد تم ذلك تمهيدا لتوزيعه على أفراد العينة عبر التسليم المباشر، مع الاستعانة ببعض الزملاء لضمان وصول الاستبيان لجميع أفراد العينة.

ثالثا: طرق استرجاع الاستمارات

اعتمدت الدراسة في استرجاع الاستمارات على الطرق التي تم بها توزيعها؛ حيث تم استرجاع جزء من الاستمارات بطريقة مباشرة من المستجوبين، بينما تم استلام جزء آخر عبر الزملاء الذين تم الاعتماد عليهم في عملية التوزيع.

المطلب الثالث: محتوى الاستبيان

تم بناء قائمة الاستبيان بالاستناد إلى الدراسات السابقة والإطار النظري، بما يضمن تغطية متغيرات الدراسة وتحقيق أهدافها واختبار فرضياتها. وقد قسم الاستبيان إلى ثلاث محاور رئيسية:

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

ويهدف هذا الجزء إلى التعرف على خصائص أفراد العينة والمؤسسات العاملين بها، وذلك من حيث: الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، اسم المؤسسة/ طبيعة ملكيتها/ وقطاع نشاطها.

الجزء الثاني: ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700

وقد تم تقسيم هذا الجزء إلى محورين:

• **المحور الأول:** يضم فقرات موزعة على بعدين تقيس الفرضيتين الأولى والثانية المتعلقة بواقع ممارسات التدقيق في الجزائر.

• **المحور الثاني:** يضم فقرات موزعة على بعدين تقيس الفرضيتين الثالثة والرابعة المتعلقة بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية.

ولتحقيق القياس الكمي للآراء، تم إعداد أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)، وذلك تبعا لطبيعة البيانات المطلوبة من كل سؤال. كما تم اعتماد ترميز للإجابات وفق الدرجات المعروضة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دراسات سابقة.

المطلب الرابع: الأدوات والإجراءات المتبعة في تحليل البيانات

بعد استرجاع الاستبيانات واعتماد النسخ المقبولة للتحليل، تم التعامل مع البيانات من خلال مرحلتين رئيسيتين:

أولاً: المعالجة الأولية للبيانات

تم الاعتماد على برنامج Excel في إدخال البيانات وتنظيمها على شكل جداول تسهل عملية الملاحظة وتساعد على تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة.

ثانياً: التحليل الإحصائي باستخدام SPSS

تم استخدام برنامج SPSS (ver27) لإجراء التحليل الإحصائي للبيانات، وذلك اعتماداً على مجموعة من الأساليب، أهمها:

1. **الإحصاء الوصفي:** استخدم لوصف خصائص عينة الدراسة وتقديم مؤشرات عامة حول متغيرات البحث. وقد شملت التحليلات: توزيع التكرارات؛ النسب المئوية؛ مقاييس النزعة المركزية مثل المتوسط الحسابي؛ مقاييس التشتت مثل الانحراف المعياري.

2. **معامل الارتباط ومعامل ألفا كرونباخ:** تم توظيف معامل الارتباط للتأكد من مدى اتساق فقرات الاستبيان وعلاقتها ببعضها، وكذلك قياس مدى ارتباط فقرات كل محور. كما تم استخدام ألفا كرونباخ للتحقق من صدق واتساق فقرات الاستبيان ومحاورة. وقد بلغت قيمة ألفا كرونباخ (0.887)، وهو ما يدل على صلاحية أداة الدراسة للاستخدام في هذا البحث.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

يتناول هذا المبحث عرض وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الاستطلاعية، حيث يهدف إلى تقييم مدى صدق وثبات أداة الدراسة، ومن ثم تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وصولاً إلى التحليل الإحصائي التفصيلي لآراء أفراد العينة حول محتوى محاور وأبعاد الاستبيان، واختبار فرضيات الدراسة للتحقق من صحتها. وقد تم الاعتماد في هذا التحليل على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، كمعامل ألفا كرونباخ، ومعامل ارتباط بيرسون، والمتوسطات الحسابية، واختبار (t)، بهدف الوصول إلى نتائج دقيقة ومناقشتها.

المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى اختبار صدق وثبات أداة الدراسة من أجل التأكد من ملائمتها للاستخدام في الجانب التطبيقي لبحثنا.

الفرع الأول: ثبات الاستبيان

تم اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاصة بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ، الذي يحدد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقاً لما يلي:

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%؛
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة مقبولاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%؛
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%؛
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

وعليه كانت نتائج اختبار الثبات وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم (05): توزيع معامل ألفا كرونباخ

محاور الاستبيان	محتوى المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	واقع ممارسات التدقيق في الجزائر	10	0.780
البعد الأول	الإجراءات المهنية لعملية التدقيق في الجزائر	05	0.764
البعد الثاني	البيئة التنظيمية للتدقيق في الجزائر	05	0.771
المحور الثاني	تأسيس وتقرير التدقيق للكشوف المالية	9	0.792
البعد الأول	شكل ومضمون تقرير التدقيق والتعبير عن الرأي	05	0.805
البعد الثاني	تأسيس الرأي حول الكشف المالية	04	0.826
مجموع المحاور			0.887

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS27

بناء على الجدول رقم (05)، أظهرت نتائج تحليل الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى مرتفع من الموثوقية. فقد بلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول المتعلق بواقع ممارسات التدقيق في الجزائر قيمة (0.780) تشير هذه القيمة إلى درجة ممتازة من الاتساق الداخلي بين فقرات هذا المحور، ومن جهة أخرى سجل المحور الثاني الخاص بتأسيس وتقرير التدقيق للكشوف المالية معامل ألفا كرونباخ بقيمة (0.805). وتعكس هذه النتيجة أيضا مستوى ثبات ممتازة كما تؤكد على التجانس العالي بين فقرات هذا المحور في قياس البعد المستهدف.

أما على صعيد الأداة ككل، فقد بلغت القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان (0.887). تصنف هذه القيمة ضمن فئة الثبات الممتاز، مما يدل على أن الاستبيان بشكل عام يتمتع بدرجة عالية من الموثوقية والاتساق الداخلي بين مختلف فقراته، وهو ما يعزز الثقة في صلاحية البيانات التي تم جمعها باستخدام هذه الأداة.

الفرع الثاني: التناسق الداخلي للاستبيان

لتحليل مدى وجود تناسق داخلي بين مكونات الاستبيان، تم الاعتماد على معامل ارتباط بيرسون الذي يتيح التحقق من مستوى الارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه. والجدول رقم (06) يوضح ذلك:

الجدول رقم (06): معامل الارتباط بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه

العبارات	معامل بيرسون	مستوى المعنوية
المحور الأول: واقع ممارسات التدقيق في الجزائر	1	
البعد الأول: الإجراءات المهنية لعملية التدقيق في الجزائر	0.885**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (01) والبعد الأول	0.712**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (02) والبعد الأول	0.610**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (03) والبعد الأول	0.770**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (04) والبعد الأول	0.638**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (05) والبعد الأول	0.611**	0.000
البعد الثاني: البيئة التنظيمية للتدقيق في الجزائر	0.937**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (06) والبعد الثاني	0.813**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (07) والبعد الثاني	0.703**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (08) والبعد الثاني	0.828**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (09) والبعد الثاني	0.670**	0.000
المحور الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	1	
البعد الأول: شكل ومضمون تقرير التدقيق والتعبير عن الرأي	0.866**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (11) والبعد الأول	0.789**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (12) والبعد الأول	0.652**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (13) والبعد الأول	0.709**	0.000
مستوى الارتباط بين العبارة (14) والبعد الأول	0.663**	0.000

الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700

0.000	0.567**	مستوى الارتباط بين العبارة (15) والبعد الأول
0.000	0.819**	البعد الثاني: تأسيس الرأي حول الكشف المالية
0.000	0.790**	مستوى الارتباط بين العبارة (16) والبعد الثاني
0.000	0.793**	مستوى الارتباط بين العبارة (17) والبعد الثاني
0.000	0.648**	مستوى الارتباط بين العبارة (18) والبعد الثاني
0.000	0.713**	مستوى الارتباط بين العبارة (19) والبعد الثاني

**دال إحصائيا عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS27)

يتضح من الجدول رقم (06)، أن آراء عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان ترتبط بشكل إيجابي وقوي بالمحور الذي تنتمي إليه، حيث كانت معاملات الارتباط بين معظم العبارات والمحور قوية ودالة إحصائيا عند مستوى 1% مما يدل على موثوقية وصدق النتائج ويعكس الترابط القوي بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يهدف هذا الجزء إلى تحليل وتوصيف الخصائص الديموغرافية (الشخصية والوظيفية) لأفراد عينة الدراسة والتي تتكون من 50 مبحوثا، تم تحليل البيانات باستخدام التكرارات والنسب المئوية، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان	الوصف
56 %	28	ذكر	الجنس
44 %	22	أنثى	
100 %	50	المجموع	
4 %	02	أقل من 30	الفئة العمرية
22 %	11	30-39 سنة	
48 %	24	40-49 سنة	
26 %	13	50 سنة فأكثر	
100 %	50	المجموع	
68 %	34	ليسانس	المؤهل العلمي
20 %	10	ماستر	
2 %	01	دكتوراه	
10 %	05	أخرى	
100 %	50	المجموع	
12 %	06	5 سنوات فأقل	الخبرة المهنية
14 %	07	6-10 سنوات	

الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700

20-11 سنة	20	40 %	
21 سنة فما فوق	17	34 %	
المجموع	50	100 %	
محاسبة	19	38 %	التخصص العلمي
تدقيق	09	18 %	
مالية	13	26 %	
جباية	06	12 %	
أخرى	05	6 %	
المجموع	50	100 %	
مسير / مدير	01	2 %	المسمى الوظيفي
محاسب / رئيس مصلحة المحاسبة	40	80 %	
رئيس مصلحة التدقيق الداخلي	09	18 %	
المجموع	50	100 %	
عمومية	46	92 %	ملكية المؤسسة
مختاطة	04	8 %	
المجموع	50	100 %	
خدمي	20	40 %	قطاع النشاط
صناعي	20	40 %	
تجاري	08	16 %	
مالي	02	4 %	
المجموع	50	100 %	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS27.

يظهر الجدول رقم (07)، توزيع عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية كما يلي:

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

يتضح من الجدول أن هناك هيمنة واضحة للجنس الذكوري في عينة الدراسة، حيث شكل الذكور ما نسبته 56% من إجمالي العينة (بواقع 28 فردا). في المقابل بلغت نسبة الإناث 44% (بواقع 22 فردا) هذا التوزيع يشير إلى أن غالبية المشتغلين في المؤسسات محل الدراسة هم من الذكور.

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية:

يظهر توزيع الفئات العمرية أن النسبة الأكبر من أفراد العينة تتركز في الفئة العمرية (40-49 سنة) حيث بلغت نسبتهم 48% (24 فردا)، مما يدل على أن غالبية المشاركين هم في منتصف مسارهم المهني، تليها الفئة العمرية (50 سنة فأكثر) بنسبة 26% (13 فردا)، ثم الفئة (30-39 سنة) بنسبة 22% (11 فردا). أما الفئة العمرية أقل من 30 سنة فكانت الأقل تمثيلا بنسبة 4% (تتكون من فردين). هذا التوزيع يعكس وجود تنوع في الأجيال المهنية ضمن العينة، مع غلبة واضحة للفئات التي تمتلك خبرة عملية معتبرة.

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

فيما يتعلق بالمؤهل العلمي نلاحظ تفاوتاً كبيراً في النسب بين حملة شهادة الليسانس وشهادة الماستر، حيث شكل حملة ليسانس النسبة الأعلى بفارق معتبر، إذ بلغت نسبتهم 68% (34 فردا)، يليهم مباشرة حملة الماستر 20% (10 أفراد)، وهناك 05 أفراد يحملون مؤهلاً علمياً آخر (تقني سامي) قدرت نسبتهم بـ 10%. بينما كانت نسبة حملة شهادة الدكتوراه هي الأقل حيث بلغت 2% (فرد واحد).

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

يعد متغير الخبرة المهنية من أبرز الخصائص التي تميز هذه العينة، حيث يتضح أن غالبية أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية طويلة إذ بلغت نسبة من لديهم خبرة من 11 إلى 20 سنة 40% (20 فردا). هذا يدل على أن آراء المشاركين في الدراسة مبنية على تجربة عملية ومعرفة عميقة في مجال عملهم. في المقابل، بلغت نسبة من لديهم خبرة 21 سنة فما فوق 34% (17 فردا)، كما بلغت نسبة من لديهم خبرة تتراوح بين 06-10 سنوات 14% (07 أفراد)، بينما كانت نسبة ذوي الخبرة الأقل (5 سنوات فأقل) هي الأدنى حيث بلغت 12% (06 أفراد).

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي:

من خلال الجدول يلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لهم تخصصات مختلفة محاسبة، تدقيق، مالية وغير ذلك، حيث أن تخصص المحاسبة يتصدر وحدات عينة الدراسة بنسبة 38% (19 فردا)، ثم يليه تخصص المالية بنسبة 26% (13 فردا)، أما تخصص التدقيق بنسبة 18% (09 أفراد) رغم أنه التخصص الأقرب للممارسة المهنة، أما تخصص الجباية بلغت نسبته 12% (06 أفراد)، كما أن يوجد خمس (05) وحدات بنسبة 6% من بين وحدات عينة الدراسة تحمل تخصصات أخرى غير تلك التخصصات المذكورة.

- تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي:

يظهر توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي أن أغلبية أفراد العينة ينتمون إلى وظيفة محاسب أو رئيس مصلحة المحاسبة بنسبة 80% (أي ما يعادل 40 فردا) مما يدل على أن الدراسة اعتمدت بدرجة كبيرة على آراء هذه الفئة بحكم ارتباطها المباشر بالجانب المالي والمحاسبي، كما تمثل فئة رئيس التدقيق الداخلي نسبة 18% (09 أفراد)، وهو ما يعكس مساهمة معتبرة لهذه الفئة في تقديم معطيات مرتبطة بعمليات الرقابة والتدقيق. في حين سجلت

فئة المسير أو المدير أدنى نسبة بـ 2% ممثلة بفرد واحد فقط، مما يشير إلى محدودية تمثيل الإدارة العليا ضمن العينة.

- تحليل عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة:

يظهر توزيع عينة الدراسة حسب متغير ملكية المؤسسة هيمنة المؤسسات العمومية بنسبة 92% (46 فردا)، مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة ينتمون إلى هذا النوع من المؤسسات، وهو ما يعكس الاعتماد الكبير على القطاع العمومي في الدراسة. في المقابل، بلغت نسبة المؤسسات المختلطة 8% (بما يعادل 4 أفراد فقط)، وهي نسبة ضعيفة نسبيا، بينما لم تسجل المؤسسات الخاصة أي تمثيل ضمن العينة بنسبة، مما يشير إلى غياب مساهمة هذا القطاع في الدراسة محل البحث.

- تحليل عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط:

يظهر توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع النشاط توازنا واضحا بين القطاعين الخدمي والصناعي، حيث بلغت نسبة كل منهما 40% (بما يعادل 20 فردا)، مما يدل على تركيز أغلبية أفراد العينة في هذين القطاعين وارتباطهما بموضوع الدراسة. كما جاء القطاع التجاري بنسبة 16% (08 أفراد)، وهي نسبة متوسطة تعكس مساهمة محدودة نسبيا مقارنة بالقطاعين السابقين. في حين سجل القطاع المالي أدنى نسبة بـ 4% (ممثلا بفردين فقط)، مما يشير إلى ضعف تمثيله داخل العينة. وبصفة عامة، يعكس هذا التوزيع تنوعا في قطاعات النشاط مع هيمنة القطاعين الخدمي والصناعي على عينة الدراسة.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

يتناول هذا الفرع التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان الهادف إلى فهم آراء المستجوبين حول واقع ممارسات التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى متطلبات تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

الفرع الأول: التحليل الوصفي للمحور الأول واقع ممارسات التدقيق في الجزائر

يتناول هذا التحليل آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول من الاستبيان والذي يركز على الإجراءات المهنية لعملية التدقيق في الجزائر والبيئة التنظيمية لممارسته، حيث تم استخدام مؤشرات إحصائية متعددة لتقييم هذه الآراء، منها المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى المعنوية (Sig)، والقيمة المحسوبة (T).

الجدول رقم (08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) المحسوبة	مستوى المعنوية	درجة الموافقة	الترتيب
البعد الأول: الإجراءات المهنية لعملية التدقيق في الجزائر							
01	ترى المؤسسة أن وجود خطة تدقيق واضحة ومكتوبة يساعدها على متابعة سير العملية التدقيقية وضمان تحقيق أهدافها	4.00	0.606	46.667	0.000	موافق	07
02	تعتبر المؤسسة أن جمع أدلة إثبات كافية وملائمة يعزز ثقتها في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير المالية	4.16	0.422	69.730	0.000	موافق	04
03	ترى المؤسسة أن تقييم مخاطر الاختلالات الجوهرية (سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ) وفق إجراءات مهنية معتمدة يساعدها على تقليل الأخطاء المالية والإدارية وتحسين الرقابة الداخلية	3.88	0.627	43.738	0.000	موافق	10
04	ترى المؤسسة أن تطبيق معايير وإجراءات التدقيق أثناء التنفيذ يضمن جودة العملية التدقيقية ويعكس التزامها بالمعايير المهنية	4.28	0.536	56.458	0.000	موافق جدا	01
05	تسهم جودة الأدلة المستخلصة في تعزيز ثقة المؤسسة بنتائج التدقيق وتسهيل اعتمادها في اتخاذ القرارات	4.10	0.463	62.629	0.000	موافق	05
البعد الثاني: البيئة التنظيمية للتدقيق في الجزائر							
06	يسهم وضوح المسؤوليات بين الجهات الرقابية والمؤسسات الاقتصادية في تحسين جودة التدقيق وضمان نتائجه	4.06	0.652	44.042	0.000	موافق	06

الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700

07	توفر الأطر التنظيمية الواضحة داخل المؤسسات الاقتصادية بيئة ملائمة تعزز فعالية التدقيق وتساعد على تحقيق أهدافه	4.18	0.596	49.629	0.000	موافق	03
08	يساهم وجود ثقافة تنظيمية داعمة داخل المؤسسات الاقتصادية في تعزيز دور التدقيق كأداة لتحسين الأداء والشفافية	3.96	0.699	40.077	0.000	موافق	08
09	ينظر إلى التدقيق في المؤسسات الاقتصادية باعتباره قيمة مضافة تدعم الشفافية والمساءلة، وليس مجرد التزام قانوني	3.94	0.740	37.657	0.000	موافق	09
10	يعزز احترام القواعد المهنية والمعايير التنظيمية ثقة المؤسسات الاقتصادية في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير	4.20	0.571	51.972	0.000	موافق بشدة	02

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS27)

من خلال الجدول رقم (08) الذي يوضح إجابات أفراد العينة حول واقع ممارسات التدقيق في الجزائر، نلاحظ وجود موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات هذا المحور، إذ بلغ متوسط الاستجابة الإجمالي 4.0760، وهو أعلى من متوسط الحياد (3)، ويقع ضمن فئة الموافقة. وهذا ما تؤكد قيم (T) المحسوبة لجميع العبارات، والتي كانت جميعها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1% ($\text{sig}=0.000$)، مما يعني وجود موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على أهمية ممارسات التدقيق في الجزائر، وأن اتجاههم كان إيجابيا نحو هذا المحور. وهذا ما تترجمه قيم المتوسطات الحسابية لجميع عبارات المحور، والتي كانت جميعها أكبر من متوسط الحياد. وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه، قمنا بتحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا المحور، انطلاقا من المتوسطات الحسابية لكل عبارة، ثم ترتيبها حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- حلت العبارة (04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.28) وبدرجة موافق جدا، مع انحراف معياري قدره (0.536)، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (56.458) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%، وهو ما يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بدرجة مرتفعة على أن المؤسسة ترى أن تطبيق معايير وإجراءات التدقيق أثناء التنفيذ يضمن جودة العملية التدقيقية ويعكس التزامها بالمعايير المهنية، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن تطبيق معايير وإجراءات التدقيق أثناء التنفيذ يضمن دقة وموضوعية عملية التدقيق، ويعكس التزام المؤسسة بالمعايير المهنية، مما يعزز جودة ومصداقية التقارير التدقيقية وثقة الأطراف المستفيدة بها.

- جاءت في المرتبة الثانية العبارة (10) بمتوسط حسابي بلغ (4.20) وبانحراف معياري (0.571). كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (51.972) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. تشير هذه النتائج إلى درجة موافقة مرتفعة (موافق جدا) من قبل أفراد العينة، بما يعكس أن احترام القواعد المهنية والمعايير التنظيمية يعزز ثقة

المؤسسات الاقتصادية في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير. ويفهم من ذلك أن الالتزام بالقواعد المهنية والمعايير التنظيمية يسهم في تحسين جودة عملية التدقيق، ويدعم موثوقية التقارير المالية، بما يعكس في النهاية مصداقية وموضوعية أداء المدقق المهني.

- تأتي في المرتبة الثالثة العبارة (07) بمتوسط حسابي بلغ (4.18) وبانحراف معياري (0.596)، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (49.629) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. وهذا يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على توفير الأطر التنظيمية الواضحة داخل المؤسسات الاقتصادية لبيئة ملائمة تعزز فعالية التدقيق وتساعد على تحقيق أهدافه. ويرجع ذلك إلى أن الأطر التنظيمية الواضحة تسهم في تحديد المسؤوليات والصلاحيات وتنظيم الإجراءات الرقابية، مما يسهل تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة ويعزز دقة وموثوقية نتائجه، وبالتالي يدعم تحقيق أهداف التدقيق بفعالية.

- حلت في المرتبة الرابعة العبارة (02) بمتوسط حسابي بلغ (4.16) وبانحراف معياري (0.422)، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (69.730) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. وهذا يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن جمع أدلة إثبات كافية وملائمة يعزز ثقة المؤسسة في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير المالية. وقد يرجع هذا إلى أن توفر أدلة إثبات كافية وملائمة يمكن المدقق من إبداء رأي مهني سليم يستند إلى أسس موضوعية، مما يعزز الثقة في نتائج التدقيق ويرفع من مصداقية التقارير المالية.

- كما جاءت في المرتبة الخامسة العبارة (05) بمتوسط حسابي (4.10) وبانحراف معياري (0.463)، وقد قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (62.629) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. وهذا ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن جودة الأدلة المستخلصة تسهم في تعزيز ثقة المؤسسة في نتائج التدقيق وتسهل اعتمادها في اتخاذ القرارات. يرجع ذلك إلى أن جودة أدلة الإثبات من حيث كفايتها وملاءمتها ترفع مستوى موثوقية نتائج التدقيق، مما يعزز موضوعية الأحكام المهنية للمدقق، ويحد من عدم التأكد، وبالتالي يدعم اعتماد المؤسسة عليها في اتخاذ قرارات رشيدة.

- احتلت العبارة (06) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4.06) وبانحراف معياري (0.652)، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (44.042) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن وضوح المسؤوليات بين الجهات الرقابية والمؤسسات الاقتصادية يسهم في تحسين جودة التدقيق وضمان نتائجه. يدل ذلك على أن تحديد المسؤوليات بين الجهات الرقابية والمؤسسات الاقتصادية يحد من تداخل الصلاحيات ويعزز التنسيق والشفافية في تنفيذ مهام التدقيق، مما يؤدي إلى رفع جودة الإجراءات الرقابية وضمان موثوقية وموضوعية نتائجه. تلتها العبارة (01) بحلولها المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.00) وبانحراف معياري (0.606)، وقد قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (46.667) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%. وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن المؤسسة ترى وجود خطة تدقيق واضحة ومكتوبة يساعدها على متابعة

سير العملية التدقيقية وضمان تحقيق أهدافها. يدل ذلك على أن التخطيط المسبق والموثق لعملية التدقيق يعزز فعالية المتابعة والرقابة على التنفيذ، ويسهم في تحقيق الأهداف التدقيقية بكفاءة وموثوقية أعلى.

- حلت في المرتبة الثامنة العبارة (08) بمتوسط حسابي (3.96) وبانحراف معياري (0.699)، وقيمة (t) المحسوبة قدرت بـ (40.077) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 1%. وهذا ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن وجود ثقافة تنظيمية داعمة داخل المؤسسات الاقتصادية يساهم في تعزيز دور التدقيق كأداة لتحسين الأداء والشفافية. وهذا راجع لكون الثقافة التنظيمية الداعمة تعزز قيم الشفافية والمساءلة والانضباط المهني داخل المؤسسة، مما يهيئ بيئة ملائمة لعمل وظيفة التدقيق بفعالية ويزيد من قبول توصياته، وبالتالي يساهم في تحسين الأداء ورفع مستوى الإفصاح والموثوقية في المعلومات.

- جاءت العبارة (09) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.94) وبانحراف معياري (0.740)، و قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (37.657) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 1%. وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أنه ينظر إلى التدقيق في المؤسسات الاقتصادية باعتباره قيمة مضافة تدعم الشفافية والمساءلة، وليس مجرد التزام قانوني. يعني ذلك أن التدقيق في المؤسسات الاقتصادية لم يعد ينظر إليه كإجراء شكلي للامتثال القانوني فقط، بل أصبح أداة جوهرية لتحسين الحوكمة من خلال تعزيز الشفافية في عرض المعلومات المالية وتقوية آليات المساءلة داخل المؤسسة، مما يساهم في رفع موثوقية التقارير ودعم اتخاذ القرار.

- حلت في المرتبة الأخيرة العبارة (03) بمتوسط حسابي بلغ (3.88) وبانحراف معياري (0.627). ورغم أن المتوسط يقع في نطاق الموافقة (بدرجة موافق)، إلا أنه الأدنى بين كل عبارات المحور الأول، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (43.738) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 1%. وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة على أن المؤسسة ترى بأن تقييم مخاطر الاختلالات الجوهرية (سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ) وفق إجراءات مهنية معتمدة يساعدها على تقليل الأخطاء المالية والإدارية وتحسين الرقابة الداخلية. وهذا ما يعكس اعتماد المؤسسة على منهج التدقيق القائم على تقييم المخاطر، حيث يساهم هذا التقييم وفق إجراءات مهنية معتمدة في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية والحد من الأخطاء المالية والإدارية، بما يضمن تحسين جودة المعلومات المالية ورفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي للمحور الثاني تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يتناول هذا التحليل آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني من الاستبيان، والذي يركز على شكل ومضمون تقرير التدقيق وتأسيس الرأي حول الكشف المالية. تم استخدام مؤشرات إحصائية متعددة لتقييم هذه الآراء، منها المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مستوى المعنوية (Sig)، والقيمة المحسوبة (T).

الجدول رقم (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

الترتيب	درجة الموافقة	مستوى المعنوية	(T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم العبارة
البعد الأول: شكل ومضمون تقرير التدقيق والتعبير عن الرأي							
08	موافق	0.000	39.000	0.707	3.90	يتضمن تقرير المدقق عنوانا واضحا يبين الجهة المكلفة بالتدقيق	11
03	موافق	0.000	69.608	0.416	4.10	يحدد تقرير التدقيق نطاق التدقيق ويميزه عن أية خدمات أخرى إن وجدت	12
09	موافق	0.000	36.573	0.723	3.74	تتسم صياغة التقرير بالدقة والوضوح وتخلو من غموض قد يؤثر على فهم مستخدمي التقرير	13
06	موافق	0.000	53.598	0.533	4.04	يقدم تقرير المدقق رأيا متسقا مع النتائج التي توصل إليها، دون تناقضات جوهرية	14
02	موافق	0.000	61.332	0.482	4.18	يتم إدراج تاريخ تقرير التدقيق وهوية المدقق وتوقيعه بطريقة مهنية	15
البعد الثاني: تأسيس الرأي حول الكشف المالية							
05	موافق	0.000	49.000	0.586	4.06	يقوم المدقق بتأسيس الرأي بناء على الاستنتاجات المستخلصة من أدلة إثبات كافية وملائمة	16
04	موافق	0.000	59.091	0.488	4.08	يتأكد المدقق من أن الكشف المالية أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفق المرجع المحاسبي المطبق	17
01	موافق بشدة	0.000	40.300	0.744	4.24	يتم التحقق من وجود ضمان معقول بأن الكشف المالية خالية من اختلالات معتبرة	18
07	موافق	0.000	52.915	0.535	4.00	تتضمن فقرة إبداء الرأي صياغة مناسبة (رأي) معدل أو غير معدل عندما تكون الكشف المالية من اختلالات جوهرية	19

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS27)

من خلال الجدول رقم (09) الذي يوضح إجابات أفراد العينة حول تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية نلاحظ وجود موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات هذا المحور. إذ بلغ متوسط الاستجابة الإجمالي (4.0378)، وهو متوسط مرتفع يقع ضمن فئة الموافقة والموافقة بشدة. كما أن قيم (t) المحسوبة لجميع العبارات كانت مرتفعة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 1% ($\text{sig}=0.000$)، مما يعني وجود قناعة وموافقة من قبل أفراد العينة حول أهمية وضوح مضمون تقرير التدقيق ودوره في التعبير السليم عن الرأي المهني، وهو ما يعكس الاتجاه الإيجابي نحو فعالية هذا الجانب في تعزيز مصداقية الكشف المالية وجودة عملية التدقيق وأن اتجاههم كان إيجابياً نحو هذا المحور. وهذا ما تترجمه قيم المتوسطات الحسابية لجميع عبارات المحور، والتي كانت جميعها أكبر من متوسط الحياد (3). وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه، قمنا بتحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات هذا المحور، انطلاقاً من المتوسطات الحسابية لكل عبارة، ثم ترتيبها حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- حلت العبارة (18) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي هو الأعلى والذي بلغ (4.24)، وبانحراف معياري مرتفع (0.744) يدل على وجود فروقات بين عناصر العينة. كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (40.300) وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 1%. وهو ما يعكس درجة موافق جداً من أفراد العينة على أن يتم التحقق من وجود ضمان معقول بأن الكشف المالية خالية من اختلالات معتبرة، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن التدقيق لا يهدف إلى تحقيق تأكيد مطلق، وإنما إلى توفير مستوى مرتفع من الثقة (ضمان معقول) بأن القوائم المالية خالية من أخطاء أو تحريفات جوهرية، وذلك بسبب وجود قيود موضوعية مثل طبيعة الأدلة التدقيقية واستخدام التقديرات المحاسبية وكلفة ووقت التدقيق. في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة (15) بمتوسط حسابي بلغ (4.18) وانحراف معياري (0.482)، وقيمة (t) المحسوبة (61.332) وهي دالة إحصائياً عند مستوى 1%. وهذا يؤكد موافقة العينة بدرجة موافق على إدراج تاريخ تقرير التدقيق وهوية المدقق وتوقيعه بطريقة مهنية. وهذا راجع لضرورة تعزيز مصداقية تقرير التدقيق وإضفاء الطابع المهني والمسؤولية القانونية على المدقق بما يضمن توثيق التقرير وربطه بزمانه ومصدره بشكل رسمي. تلتها في المرتبة الثالثة العبارة (12) بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (0.416)، كما قدرت قيمة (t) المحسوبة (69.608) وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 1%. مما يؤكد موافقة العينة بدرجة موافق على أن تقرير التدقيق يحدد نطاق التدقيق ويميزه عن أية خدمات أخرى إن وجدت. وهذا ما يدل على ضرورة توضيح حدود مهمة المدقق وتحديد طبيعة العمل المنجز بدقة، بما يمنع الالتباس بين التدقيق والخدمات الأخرى ويعزز شفافية التقرير.

- جاءت في المرتبة الرابعة والخامسة عبارات متقاربة في الأهمية وهي العبارة (17) بمتوسط حسابي (4.08) وبانحراف معياري (0.488) والعبارة (16) بمتوسط (4.06) وبانحراف معياري (0.586). كما قدرت قيمة (t) المحسوبة لكل من العبارة (17) بـ (59.091) والعبارة (16) بـ (49.000) وهما دالتان إحصائيتان عند مستوى

دلالة 1%. هذه العبارتان تؤكدان موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن يتحقق المدقق من أن الكشف المالية قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ويقوم بتكوين رأيه استنادا إلى استنتاجات مستمدة من أدلة إثبات كافية وملائمة. وهذا يعكس ركيزتين أساسيتين في التدقيق هما الالتزام بالمعايير المحاسبية، والاعتماد على أدلة تدقيق موثوقة لتكوين الرأي المهني.

- جاءت في المرتبة السادسة العبارة (14) بمتوسط حسابي بلغ (4.04) وبانحراف معياري (0.533) كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (53.598) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%، وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن يقدم تقرير المدقق رأيا متسقا مع النتائج التي توصل إليها دون تناقضات جوهرية، والسبب في ذلك راجع لحصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة واعتماده على إجراءات تدقيق منهجية وفق المعايير المهنية بما مكنه من تكوين رأي موضوعي يعكس النتائج المستخلصة دون وجود تناقضات جوهرية.

- تصدرت العبارة (19) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ (4.00) وبانحراف معياري (0.535) كما قدرت قيمة (t) المحسوبة بـ (52.915) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%، وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن فقرة إبداء الرأي تتضمن صياغة مناسبة (رأي معدل أو غير معدل عندما تكون الكشف خالية من اختلالات جوهرية). وهذا يدل على أن رأي المدقق يبنى على أدلة إثبات كافية وملائمة وفق معايير التدقيق، فإذا خلت الكشف من اختلالات جوهرية يعبر برأي غير معدل، وإذا وجدت اختلالات جوهرية يعبر برأي معدل.

- كما تصدرت العبارة (11) المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.90) وبانحراف معياري بلغ (0.707)، وكانت قيمة (t) المحسوبة تقدر بـ (39.000) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%، وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن تقرير المدقق يتضمن عنوانا واضحا يبين الجهة المكلفة بالتدقيق. يدل ذلك على مبدأ الشفافية وتحديد المسؤولية المهنية، حيث يساهم ذكر الجهة المكلفة بالتدقيق في توضيح مصدر التقرير وتحديد الإطار التنظيمي الذي أنجزت في ظله عملية التدقيق، مما يعزز مصداقية التقرير وموثوقيته لدى مستخدميه.

- حلت في المرتبة الأخيرة العبارة (13) بمتوسط حسابي بلغ (3.74)، ورغم أنه متوسط مرتفع ويدل على الموافقة إلا أنه الأدنى في هذا المحور، وكانت قيمة الانحراف المعياري (0.723) وقيمة (t) المحسوبة تقدر بـ (36.573) وهي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 1%، وهذا يشير إلى موافقة أفراد العينة بدرجة موافق على أن صياغة التقرير تتسم بالدقة والوضوح وتخلو من غموض قد يؤثر على فهم مستخدمي التقرير. يرجع ذلك إلى اعتماد المدقق لغة مهنية دقيقة ومنظمة تضمن عرض النتائج والاستنتاجات بصورة واضحة ومباشرة، بما يسهل على مستخدمي التقرير فهم محتواه واتخاذ القرارات المناسبة دون لبس أو سوء تفسير.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

لغرض اختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T-Test) بهدف تحديد ما إذا كانت استجابات أفراد العينة ذات اتجاه إيجابي وداعم لفرضيات الدراسة، بحيث تم مقارنة المتوسط الحسابي لكل محور مع المتوسط الحسابي الفرضي (أو المحايد)، ويمكن توضيح النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): نتائج اختبار One Sample T-Test

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(t) المحسوبة	مستوى المعنوية
المحور الأول	4.07600	0.38256	75.339	0.000
البعد الأول	4.08400	0.35934	80.364	0.000
البعد الثاني	4.06800	0.47743	60.251	0.000
المحور الثاني	4.03778	0.34530	82.687	0.000
البعد الأول	3.99200	0.39375	71.690	0.000
البعد الثاني	4.09500	0.42824	67.616	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS27)

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي المتعلقة بالفرضية الأولى وجود تأييد قوي لصحتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات عينة الدراسة (4.08400) وهو متوسط مرتفع يعكس اتجاهها إيجابيا واضحا. وقد تعزز هذا من خلال قيمة اختبار (t) البالغة (80.364)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (1%) (sig=0.000). بناء على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يؤكد وجود علاقة إيجابية بين وضوح الإجراءات المهنية المكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية. وهو ما يعكس أهمية الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية في رفع جودة عملية التدقيق وزيادة الثقة في التقارير المالية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر بيئة تنظيمية داعمة في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

بالنسبة لهذه الفرضية، كشفت النتائج عن وجود تأييد مقبول لصحتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات عينة الدراسة (4.06800)، وهو متوسط مقبول بدرجة جيدة يعكس اتجاهها إيجابيا واضحا. وقد تأكد ذلك من خلال قيمة الاختبار (t) المقدرة بـ (60.251) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (1%) (sig=0.000). بناء على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وعليه تؤكد هذه الفرضية أن توفر بيئة تنظيمية داعمة تشمل وضوح القوانين والرقابة المهنية والالتزام بالمعايير يساهم بشكل إيجابي في تحسين

جودة نتائج التدقيق وتعزيز مصداقيته داخل المؤسسات الجزائرية، وهو ما يعكس أهمية الإطار التنظيمي في دعم فعالية عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمون لتقارير التدقيق وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

فيما يتعلق بهذه الفرضية، كشفت النتائج عن وجود تأييد متوسط لصحتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات عينة الدراسة (3.99200) وهو متوسط يعكس اتجاهها إيجابيا واضحا. وقد تأكد ذلك من خلال قيمة الاختبار (t) المقدرة بـ (71.690)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (1%) ($\text{sig}=0.000$). بناء على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، التي تبرز أن التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية ومضمون تقارير التدقيق يسهم بشكل إيجابي في تعزيز ثقة المؤسسات والمستفيدين بمصداقية الكشف المالية. كما تعكس النتائج وجود علاقة إحصائية معنوية تدعم أهمية جودة التقارير في رفع مستوى الموثوقية والشفافية.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

بخصوص الفرضية الرابعة، كشفت النتائج عن وجود درجة جيدة من التأييد لصحتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات عينة الدراسة (4.09500)، وهو متوسط جيد يعكس اتجاهها إيجابيا واضحا. وقد تأكد ذلك من خلال قيمة الاختبار (t) المقدرة بـ (67.616)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (1%) ($\text{sig}=0.000$). بناء على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى أن اعتماد المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة يسهم بشكل مباشر في تعزيز مصداقية الكشف المالية وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في نتائج التدقيق. كما تعكس النتائج أهمية الالتزام بالمعايير المهنية في جمع وتقييم الأدلة باعتبارها عاملا أساسيا لدعم موضوعية الرأي المهني وتحسين جودة عملية التدقيق.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الكيفية (المقابلة)

يتناول هذا المبحث إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة الكيفية التي تم التوصل إليها من خلال المقابلات شبه الموجهة مع عينة من محافظي الحسابات، وذلك قصد التعرف على واقع ممارسات التدقيق في الجزائر ومدى تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700 في البيئة المهنية. وقد تم الاعتماد على تحليل مضامين إجابات المستجوبين لاستخلاص أهم التحديات والممارسات المتعلقة بتأسيس الرأي وإعداد تقرير التدقيق، بما يسمح بفهم أعمق للواقع العملي للمهنة وإبراز أهم النقاط التي تستدعي التطوير والتحسين.

المطلب الأول: التعريف بأداة الدراسة

لإجراء هذه الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الكيفي (النوعي) باعتباره الأنسب لفهم الموضوع في سياقه الطبيعي بعيدا عن القيود الكمية. يتيح هذا المنهج التعمق في تحليل الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر، من خلال استكشاف التجارب والخبرات المباشرة للممارسين. وقد تم تطبيق هذا المنهج عبر مقارنة نوعية ارتكزت أساسا على إجراء مقابلات شبه موجهة، حيث تمنح هذه الأداة البحثية توازنا بين طرح أسئلة محددة مسبقا وبين ترك مساحة للمستجوب للتعبير بحرية عن آرائه وتجاربه.

استهدفت هذه المقابلات عينة من محافظي الحسابات (خمسة مكاتب تدقيق موزعة بين ولايتي سكيكدة وسطيف) باعتبارهم من الفاعلين الرئيسيين في ميدان التدقيق، وذلك بهدف جمع رؤى تفصيلية حول الممارسات اليومية والتحديات المهنية، بالإضافة إلى تقديم اقتراحاتهم المتعلقة بالمعيار الجزائري 700. إن اختيار هذه الفئة يعكس الحرص على الحصول على بيانات مباشرة من الميدان لضمان مصداقية النتائج وارتباطها بالواقع العملي. سمحت طبيعة هذه المقابلات بجمع بيانات كيفية متنوعة، حيث أتاح تنوع الخبرات والممارسات للمستجوبين تقديم وجهات نظر متعددة، مما يعزز من شمولية التحليل ويمنح الدراسة عمقا أكبر في تفسير الموضوع المدروس. كما ساعد هذا المنهج في الكشف عن الأبعاد الخفية التي قد لا تظهر في الدراسات الكمية. وبذلك، فإن اعتماد المنهج الكيفي عبر المقابلات شبه الموجهة لا يقتصر على وصف الواقع، بل يسعى إلى بناء فهم شامل ودقيق لممارسات التدقيق في الجزائر، مع إبراز نقاط القوة والضعف، واستكشاف فرص التطوير.

المطلب الثاني: دليل المقابلة

يتكون هذا الدليل من عدة أسئلة عامة وفرعية، حيث يحتوي في البداية على تقديم المقابلة ويضم تاريخ المقابلة والساعة والمكان ومن ثم تم تقسيم الاستمارة إلى محورين أساسيين تماشيا مع إشكالية البحث المطروحة وذلك فيما يلي:

الشكل رقم (02): تصميم دليل المقابلة

الساعة: من إلى التاريخ:

المكان:

تحية طيبة وبعد، في مستهل هذا اللقاء نتوجه لكم بجزيل الشكر على تفضلكم بمنحنا هذه الفرصة لمحاورتكم. إن هذا اللقاء يندرج ضمن إطار بحثنا الذي يركز على استكشاف "ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700". ونحيط سيادتكم علما بأن مخرجات هذه المقابلة سيتم تضمينها في الشق الميداني من دراستنا، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في تخصص المحاسبة والتدقيق من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 20 أوت 1955-سكيكدة.

- ✓ من فضلكم لنبدأ بالحديث عن مدى استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تنفيذ مهامه، وهل تواجهون ضغوطا من الإدارة أو المساهمين؟
- ✓ كيف يتم التعامل مع حالات نقص المعلومات أو رفض المؤسسة تقديم بعض الوثائق أثناء التدقيق؟
- ✓ هل ترون أن المؤسسات الجزائرية تستفيد فعلا من نتائج التدقيق في تحسين أدائها أم تعتبره مجرد إجراء شكلي؟
- ✓ كيف يتم التعامل مع التوصيات التي تقدمونها في تقاريركم؟ هل يتم تنفيذها أم غالبا تهمل؟
- ✓ كيف يتم التعامل مع حالات الغش أو التلاعب التي يتم اكتشافها أثناء التدقيق؟
- ✓ ما أبرز الصعوبات التي تواجهونها في صياغة تقارير واضحة ودقيقة؟
- ✓ ما الأسس التي تعتمدون عليها لتكوين الرأي حول الكشوف المالية؟
- ✓ كيف تتحققون من اتساق السياسات المحاسبية مع الفترات السابقة؟
- ✓ هل تواجهون حالات تستدعي إصدار رأي معدل أو التحفظ؟ كيف يتم التعامل معها؟
- ✓ ما اقتراحاتكم لتطوير المعيار الجزائري 700 بما يتلاءم مع الواقع العملي؟

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: عرض وتحليل مضمون دليل المقابلة

يتناول دليل المقابلة شبه الموجهة محورين أساسيين: المحور الأول يتناول واقع ممارسات التدقيق في الجزائر، والمحور الثاني يركز على تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية.

المحور الأول: واقع ممارسات التدقيق في الجزائر

يهدف هذا المحور إلى عرض وتحليل واقع ممارسات التدقيق في الجزائر من خلال آراء المدققين حول مختلف جوانب عملية التدقيق. ويستند إلى تقييم استقلالية المدقق، وطريقة التعامل مع نقص المعلومات، ومدى توظيف نتائج التدقيق في تحسين أداء المؤسسات. كما يركز على فعالية التوصيات ومقاربات معالجة حالات الغش والتلاعب، بما يعكس جودة الرأي المهني ومصادقية التقارير المالية. وفيما يلي تحليل للأسئلة التي تضمنها المحور:

1. من فضلكم لنبدأ بالحديث عن مدى استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تنفيذ مهامه، وهل تواجهون

ضغوط من الإدارة أو المساهمين؟

كان الهدف من هذا السؤال قياس درجة استقلالية المدقق وتحديد مدى تأثير الضغوط الخارجية على موضوعية عمله وجودة نتائجه. وكانت إجابة المدققين كما يلي: يتمتع محافظ الحسابات باستقلالية مهنية أثناء تنفيذ مهامه ويحرص على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الجزائرية للتدقيق بكل موضوعية وحياد. كما تؤكد الإجابات أن الاستقلالية تعد من المبادئ الجوهرية لتعزيز مصداقية التقارير المالية وضمان جودة الرأي المهني. وفي الجانب العملي، بينت النتائج أن المدقق قد يتعرض أحيانا لضغط من الإدارة والمساهمين خصوصا عندما يتم رصد نقص في المعلومات المالية المطلوبة أو تعذر الوصول إلى البيانات الضرورية للتدقيق، كما أن قنوات التواصل غالبا ما تكون مباشرة مع إدارة الشركة أكثر من كونها مع المساهمين.

بناء على الإجابة السابقة، يمكن القول أن المدققين يدركون أهمية الاستقلالية المهنية وارتباطها بتكوين رأي مهني موضوعي، إلا أن ممارسة التدقيق قد يصاحبها في بعض الحالات تأثيرات ضاغطة تمارسها الإدارة أو الجهات ذات المصلحة، وهو ما يستلزم بيئة تنظيمية داعمة للشفافية والتعاون مع المدقق.

2. كيف يتم التعامل مع حالات نقص المعلومات أو رفض المؤسسة تقديم بعض الوثائق أثناء التدقيق؟

كان الهدف من هذا السؤال التعرف على العقوبات العملية التي تواجه المدقق ومدى قدرته على تجاوزها لضمان جودة التدقيق. وقد أوضح المدققون أنه في حال وجود نقص في المعلومات أو امتناع الإدارة عن تزويد بعض الوثائق، يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ضمن تقرير محافظ الحسابات، مع توضيح أثر هذا النقص على إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، ومدى تأثيره على الرأي المهني. كما أشارت إجابات المدققين إلى توثيق هذه الحالات في ملف التدقيق، بما يعزز مبدأ المصادقية والشفافية ويضمن احترام الضوابط والمعايير المهنية.

وبناء عليه، يتضح أن معالجة قيود الحصول على المعلومات تتم عبر مسارين: الإفصاح المهني في التقرير عن أثرها، وتوثيقها داخل ملف التدقيق، بما يدعم موثوقية العملية التدقيقية ويضمن توازنا بين متطلبات المعيار وواقع التطبيق.

3. هل ترون أن المؤسسات الجزائرية تستفيد فعلا من نتائج التدقيق في تحسين أدائها أم تعتبره مجرد إجراء شكلي؟

كان الهدف من هذا السؤال تقييم القيمة المضافة للتدقيق لتحسين الأداء المؤسسي مقابل النظر إليه كإجراء قانوني فقط. وقد بينت الإجابات أن الاستفادة تختلف بحسب طبيعة المؤسسة. إذ أشارت النتائج إلى أن الشركات العمومية تميل إلى الاستفادة من نتائج التدقيق لتحسين أدائها، بينما ترى بعض الشركات الخاصة التدقيق باعتباره إجراء شكليا هدفه الامتثال القانوني فقط. ويدعم هذا التباين أثرا مباشرا على مدى تطبيق التوصيات الصادرة؛ فغياب الدافع التطويري لدى بعض المؤسسات الخاصة ينعكس على عدم تنفيذ توصيات التدقيق، وبالتالي تحد من مردوده كأداة رقابية وتحسينية.

بناء على الإجابة السابقة، يمكن استخلاص أن هناك تباين في نظرة المؤسسات الجزائرية إلى التدقيق حسب طبيعة المؤسسة، حيث تعتبر المؤسسات العمومية التدقيق أداة فعالة لتحسين الأداء وتعزيز الاستمرارية من خلال الاستفادة من التوصيات المقدمة، بينما تنظر بعض المؤسسات الخاصة إليه كإجراء شكلي يهدف أساسا إلى الامتثال القانوني، مما يؤدي إلى ضعف تطبيق نتائج وتوصيات التدقيق وعدم الاستفادة الكاملة من قيمته المضافة في تطوير الأداء المؤسسي.

4. كيف يتم التعامل مع التوصيات التي تقدمونها في تقاريركم؟ هل يتم تنفيذها أم غالبا تهمل؟

كان الهدف من هذا السؤال قياس فعالية التوصيات ومدى التزام المؤسسات محل التدقيق بتطبيقها لتحسين الأداء. وقد كانت إجابة المدققين أن المؤسسات خصوصا العمومية تتعامل مع التوصيات بجدية إذ يتم تطبيقها فعليا وتوجد متابعة من الإدارة بغرض تحسين الأداء وضمان الاستمرارية. وفي المقابل، بينت الإجابات أن المؤسسات الخاصة غالبا ما تهمل بعض التوصيات، ما يؤدي حسب ما أشارت إليه النتائج إلى نشوء منازعات حول المصادقة على الحسابات، ويلاحظ أحيانا أن بعض المؤسسات تسعى إلى اختيار محافظ حسابات يتوافق مع رغباتها أو احتياجاتها، وهو ما قد يؤثر سلبا على استقلالية المدقق ومصادقية عملية التدقيق.

بناء على الإجابة السابقة، يمكن القول أن هناك تفاوت في مدى التزام المؤسسات بتنفيذ التوصيات الصادرة عن عملية التدقيق، حيث تتعامل المؤسسات العمومية معها بجدية من خلال تطبيقها ومتابعة تنفيذها بهدف تحسين الأداء وضمان الاستمرارية، مما يعكس إدراكها لأهمية التدقيق كأداة رقابية وتطويرية. في المقابل، تظهر بعض المؤسسات الخاصة ضعف الالتزام بتنفيذ التوصيات، الأمر الذي قد يؤدي إلى نشوء نزاعات حول المصادقة على الحسابات، بل ويدفع بعضها إلى البحث عن محافظ حسابات يتماشى مع مصالحها، وهو ما قد يؤثر سلبا على استقلالية المدقق ومصادقية عملية التدقيق.

5. كيف يتم التعامل مع حالات الغش أو التلاعب التي يتم اكتشافها أثناء التدقيق؟

إن الهدف من هذا السؤال فهم آليات مواجهة المخاطر الجوهرية مثل الغش والتلاعب ومدى فعالية الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات عند اكتشافها. وقد صرح المدققون بأن التعامل يتم وفق إجراءات مهنية وقانونية تبعا لطبيعة الحالة وقيمتها وخطورتها مع التمييز بين الغش المقصود والخطأ غير المقصود. ففي الحالات التي يرجح فيها

وقوع خطأ غير مقصود، يتم إخطار الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة من طرف الجهات ذات الاختصاص. أما إذا ثبت أن الغش متعمد فيجب إخطار وكيل الجمهورية وفق الإجراءات المعمول بها مع إعداد تقرير خاص يتضمن الأدلة التي تثبت الوقائع.

بناء على الإجابة السابقة، يمكن القول أن المدققين يتعاملون مع حالات الغش أو التلاعب وفق إطار مهني وقانوني قائم على تقييم طبيعة المخالفة ودرجة خطورتها، حيث يتم التمييز بين الأخطاء غير المقصودة وحالات الغش المتعمد. ويعكس ذلك اعتماد منهجية تقوم على التدرج في الإجراءات، تبدأ بإخطار الإدارة عند وجود أخطاء عادية قصد معالجتها وتصحيح أثارها وتصل إلى التبليغ للجهات القضائية المختصة عند ثبوت الغش المتعمد المدعم بالأدلة. كما يدل ذلك على حرص المدقق على حماية مصداقية المعلومات المالية وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة.

المحور الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يهدف هذا المحور إلى تحليل كيفية قيام محافظي الحسابات بتأسيس رأي مهني حول الكشف المالية، وما يتصل بذلك من إجراءات تدقيق تؤثر على جودة ووضوح تقاريرهم. كما يركز على الصعوبات التي قد تعترض صياغة التقارير الدقيقة، والتحقق من اتساق السياسات المحاسبية بين الفترات، إضافة إلى الحالات التي تستدعي إصدار رأي معدل أو التحفظ. ويختتم المحور بعرض مقترحات المدققين لتطوير المعيار الجزائري (NAA 700) بما يتلاءم مع مقتضيات الواقع العملي ويرفع من فعالية التطبيق المهني. وفيما يلي تحليل للأسئلة التي تضمنها هذا المحور:

1. ما أبرز الصعوبات التي تواجهونها في صياغة تقارير واضحة ودقيقة؟

كان الهدف من هذا السؤال تحديد التحديات التي تؤثر في صياغة التقرير ومدى وضوحه للمستخدمين. وقد أفاد المدققين بأن من أبرز الصعوبات هي نقص الأدلة والوثائق اللازمة لإعداد التقرير بصورة دقيقة وواضحة، والتأخر في الحصول على المعلومات وهذا قد يؤثر على سير عملية التدقيق وإعداد التقرير ضمن الآجال المحددة، إضافة إلى تأثير الإدارة من خلال عدم تسديد الأتعاب والمستحقات في حالة رفض أو ابداء الرأي مع وجود تحفظات.

يتضح لنا من هذه الإجابة أن الصعوبات التي تواجه المدقق في صياغة تقارير واضحة ودقيقة ترتبط ترتبط بعوامل مهنية وتنظيمية تؤثر مباشرة على جودة عملية التدقيق؛ إذ إن نقص الأدلة يحدّ من قدرة المدقق على تكوين رأي مهني مدعم وموضوعي، كما أن تأخر المعلومات ينعكس سلباً على الالتزام بالآجال. كما تشير النتائج إلى وجود ضغوط غير مباشرة مرتبطة بالجوانب المالية، وهو ما قد يؤثر على استقلالية المدقق وحياده عند إصدار الرأي أو إدراج التحفظات. وعليه، فإن فعالية تقرير التدقيق تتوقف على توفر المعلومات الكافية، وتعاون الإدارة، وضمان الاستقلالية المهنية لمحافظ الحسابات.

2. ما الأسس التي تعتمدون عليها لتكوين الرأي حول الكشف المالية؟

كان الهدف من هذا السؤال الكشف عن المعايير المهنية التي يعتمدها المدقق لتكوين رأي موضوعي. كانت إجابة المدققين كما يلي: يعتمد محافظ الحسابات في تكوين رأيه على القوائم المالية المضبوطة والمعدة وفق المعايير المحاسبية المعمول بها، بالإضافة إلى ذلك يعتمد على جمع أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم الرأي المهني حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية. كما يستند إلى المعيار الجزائري للتدقيق (NAA700) باعتبارها إطارا مهنيا ينظم عملية التدقيق وصياغة الرأي.

بناء على الإجابة السابقة يمكن القول أن تكوين رأي محافظ الحسابات يستند إلى أسس مهنية ومنهجية تضمن موضوعية وموثوقية عملية التدقيق، حيث يعتمد على فحص القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية المعمول بها، مع الاستناد إلى أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم الرأي المهني. كما تعكس الإشارة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA700) التزام المدقق بالإطار التنظيمي والمهني الذي يحدد كيفية صياغة الرأي حول مدى صدق وعدالة الكشف المالية.

3. كيف تتحققون من اتساق السياسات المحاسبية مع الفترات السابقة؟

كان الهدف من هذا السؤال تقييم مدى التزام المؤسسات بالاستمرارية والاتساق في السياسة المحاسبية. وقد أفاد المدققون بأن التحقق من اتساق السياسات المحاسبية يتم عبر طلب ملف المؤسسة والذي يشمل تقرير محافظ الحسابات للسنوات السابقة، إضافة إلى القوائم المالية الخاصة بنفس الفترة محل التدقيق.

تعكس إجابة المدققين أن التحقق من اتساق السياسات المحاسبية يتم من خلال اعتماد آلية مقارنة بين الوثائق المالية الحالية وتلك الخاصة بالفترات السابقة وخاصة تقارير محافظ الحسابات والقوائم المالية المرتبطة. ويبرز هذا الأسلوب اعتماد المدقق على أدلة إثبات تاريخية تمكنه من تقييم مدى استمرارية تطبيق السياسات المحاسبية وعدم وجود تغييرات جوهرية غير مبررة. كما يدل ذلك على أن عملية التحقق تركز على مبدأ الاستمرارية المحاسبية، حيث يعد تحليل التقارير السابقة أداة أساسية للكشف عن أي تعديل في السياسات المحاسبية وتقييم أثره على القوائم المالية مما يعزز من موثوقية الرأي المهني للمدقق.

4. هل تواجهون حالات تستدعي إصدار رأي معدل أو التحفظ؟ كيف يتم التعامل معها؟

كان الهدف من هذا السؤال معرفة الظروف التي تؤدي إلى إصدار آراء معدلة أو متحفظة وكيفية معالجتها مهنيا. وقد أفاد المدققون بوجود حالات تستدعي ذلك، ومن أبرزها نقص الأدلة الكافية، أو وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، أو رفض الإدارة تقديم بعض المعلومات الضرورية (مع التأكيد أن هذه الحالة نادرة نسبيا). وفيما يخص أسلوب المعالجة يتم التعامل مع هذه النقائص عبر مناقشتها مع إدارة المؤسسة بغرض معالجة الإشكالات وتصحيحها. فإذا استمرت المشكلة أو تعذر علاجها يلتزم المدقق بإصدار الرأي المناسب بما يحافظ على مصداقية التقرير المهني واستقلالية موقفه.

بناء على إجابة المقيمين يمكننا القول أن إصدار الرأي المعدل أو المتحفظ يرتبط أساسا بنقص أدلة الإثبات أو وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، أو رفض تقديم المعلومات الضرورية من طرف الإدارة، مع الإشارة إلى أن هذه الحالات تبقى نادرة نسبيا. ويتم التعامل معها مهنيا من خلال مناقشة الإشكالات مع إدارة المؤسسة قصد تصحيحها، وفي حال استمرارها يتم إصدار الرأي المناسب بما يضمن مصداقية التقرير واستقلالية المدقق.

5. ما اقتراحاتكم لتطوير المعيار الجزائري 700 بما يتلاءم مع الواقع العملي؟

- كان الهدف من هذا السؤال هو رصد أهم مقترحات المدققين لتطوير المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) بما يواكب الممارسات الدولية ويعالج تحديات التطبيق المحلي. وقد تضمنت الإجابات عدة محاور، أهمها:
- ضرورة تبسيط بعض الجوانب المتعلقة بصياغة تقرير محافظ الحسابات لتسهيل تطبيق المعيار في الواقع المهني؛
 - تعزيز الجانب التطبيقي والتكويني للمدققين لتحسين جودة إعداد التقارير؛
 - توفير توجيهات مهنية أكثر وضوحا حول كيفية معالجة حالات نقص المعلومات داخل التقارير؛
 - العمل على تحديث المعيار بصورة مستمرة بما يواكب التطورات المحاسبية والمهنية الحديثة؛
 - دعم التنسيق بين المؤسسات ومحافظي الحسابات لضمان توفير الوثائق والأدلة اللازمة في الوقت المناسب بما يسهل تطبيق المعيار بصورة فعالة؛
 - توفير نماذج وإرشادات تطبيقية موحدة تساعد المدققين على إعداد تقارير أكثر وضوحا ودقة.
- توضح إجابات المدققين أن تطوير المعيار الجزائري 700 يتطلب تبسيط إجراءات صياغة التقرير لتسهيل تطبيقه في الواقع العملي، مع تعزيز التكوين التطبيقي للمدققين لتحسين جودة التقارير. كما تم التأكيد على ضرورة إصدار توجيهات مهنية واضحة لمعالجة حالات نقص المعلومات داخل التقارير. كذلك أبرزت الإجابة أهمية التحديث المستمر للمعيار لمواكبة التطورات المهنية والمحاسبية، إلى جانب تحسين التنسيق بين المؤسسات ومحافظي الحسابات لضمان توفير الوثائق في الوقت المناسب. كما دعت إلى توفير نماذج وإرشادات موحدة تساهم في رفع وضوح ودقة التقارير.

من خلال هذه الدراسة الاستطلاعية، يمكن القول بوجود مستوى جيد من التوافق بين الممارسات الفعلية لمحافظي الحسابات في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، الأمر الذي ينعكس إيجابا على جودة تقارير التدقيق ومصادقية ووضوح الكشف المالية. وعلى هذا الأساس، تم قبول الفرضية الخامسة التي نصت على عدم وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري 700، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على وضوح ومصادقية تقارير التدقيق وعلى ثقة المستفيدين في الكشف المالية.

خلاصة الفصل الثاني:

يمثل هذا الفصل الجانب الميداني من الدراسة، حيث تم الانتقال من الإطار النظري لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) إلى تشخيص واقع الممارسة المهنية لدى محافظي الحسابات والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر. وقد اعتمدت الدراسة منهجية كمية من خلال المعالجة الإحصائية باستخدام SPSS، إلى جانب منهجية كيفية عبر تحليل محتوى المقابلات، بما يضمن قراءة متكاملة لواقع التطبيق ومدى موافقته مع الإطار المعياري. وقد أظهرت النتائج أن الجمع بين الاستبيان والمقابلة يمثل مدخلا فعالا لبلورة صورة دقيقة وموضوعية حول ممارسات التدقيق، وأن هناك التزاما عاما بالهيكل الجديدة لتقرير التدقيق مع وجود تباينات في استيعاب بعض المتطلبات التفصيلية. كما بينت نتائج اختبارات الفرضيات وجود علاقة مباشرة بين جودة تقرير التدقيق ومستوى الالتزام بمتطلبات المعيار 700، بما يعني أن ارتفاع تطبيق المتطلبات ينعكس إيجابا على وضوح التقرير ودقته ومصداقية المعلومات المقدمة.

وخلاصة القول، يشكل اعتماد المعيار الجزائري للتدقيق 700 خطوة جوهرية في ترسيخ ممارسات تدقيقية أكثر انضباطا، غير أن تحقيق الأثر الكامل يتطلب تكثيف التكوين المستمر لمعالجة الصعوبات الميدانية وتعزيز الاتساق في تطبيق المتطلبات التفصيلية بما يرفع فعالية التقرير وموثوقيته.

الخاتمة

في الختام، يمكن القول أن بيئة التدقيق في الجزائر شهدت تحولات جذرية في إطار عصنة الممارسة المهنية وتوحيدها. ومن خلال دراستنا لموضوع ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700، واعتمادا على المناقشة والتحليل اللذان تضمنهما الجانب النظري، وتحليل البيانات في الجزء التطبيقي بناء على المعالجة الإحصائية لمخرجات استمارة الاستبيان، ومدارسة الإفادات المعرفية المستخلصة من أداة المقابلة، تبين أن مهنة التدقيق تكتسي أهمية بالغة في تعزيز مصداقية الكشوف المالية وترسيخ الثقة في المعلومات المحاسبية. كما أبرزت الدراسة أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر ارتبط بتبني إطار تنظيمي ومهني يستند إلى معايير تدقيق وطنية حظيت باهتمام متزايد من قبل المؤسسات الاقتصادية، والمهنيين الممارسين، والمستفيدين من خدماتها، لما لها من دور في تقليل التفاوتات في الأداء بين المدققين وتحسين جودة تقرير المدقق الخارجي. وبدورها، قامت الجزائر بإصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بهدف الارتقاء بمستوى المهنة باعتبارها مطلبا أساسيا وضروريا لمختلف الأطراف، حيث تعد بمثابة مرجع يسترشد به المدققون للحكم على نوعية أعمالهم وتقليص الأخطاء قدر الإمكان، فتأدية مهام التدقيق وفقا لهذه المعايير يساهم في رفع جودة التقرير شكلا ومضمونا، لا سيما بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 700 الذي يحدد كيفية إعداد تقرير المدقق الخارجي والعناصر الإلزامية التي يجب أن يتضمنها للحصول على مخرج مهني ذي قيمة، وهذا من شأنه مساعدة أصحاب المصالح والمستثمرين في اتخاذ قرارات سليمة وزيادة مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.

للإحاطة بكافة جوانب هذه الدراسة وتحقيق أهدافها، تمت المعالجة من خلال فصلين، حيث تناول الفصل الأول الجزء النظري، تم التعرف فيه على الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة، في حين خصص الفصل الثاني للجانب التطبيقي من استقصاء مجموعة من المهنيين والتي سمحت لنا بتحديد مدى توافق ممارسات المدققين في الجزائر مع متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية" وكذلك الإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة سابقا، وفي الأخير تم التوصل وفق المنهج والأدوات المشار إليها إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، كما تم تقديم مجموعة من التوصيات وطرح آفاق بحثية والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

1. اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل نتائج مختلف جوانب الدراسة من الناحية النظرية والتطبيقية، تم التوصل إلى الآتي:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وضوح الإجراءات المهنية وتوثيقها كتابيا، وبين تحسين فعالية عملية التدقيق، وتطوير نتائجه، وتدعيم موثوقية ومصداقية المخرجات داخل المؤسسات الجزائرية. وعلى هذا الأساس، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي نصت على أنه:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود إجراءات مهنية واضحة ومكتوبة وتحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

- **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر بيئة تنظيمية داعمة في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

أكدت مخرجات الدراسة أن توفر بيئة تنظيمية داعمة تشمل وضوح المنظومة القانونية، والرقابة المهنية، والالتزام بالمعايير، يسهم بشكل إيجابي مباشر في رفع جودة عملية التدقيق وتحسين موثوقية مخرجاتها. وعلى هذا الأساس، تم رفض الفرضية الصفريّة وإثبات عدم صحتها، وقبول الفرضية البديلة التي نصت على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر بيئة تنظيمية داعمة في تحسين نتائج التدقيق وزيادة مصداقيته في المؤسسات الجزائرية.

- **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمون لتقارير التدقيق وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييدا إيجابيا واضحا لجوهر هذه الفرضية، حيث تبين أن الالتزام الفعلي للمدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمونية لتقرير التدقيق يساهم في بناء ورفع مستوى الشفافية والموثوقية. وعلى هذا الأساس، تم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة التي نصت على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدققين بالمتطلبات الشكلية والمضمون لتقارير التدقيق وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

- **الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

خلصت الدراسة من خلال النتائج الميدانية وتقاطع مخرجات الأدوات البحثية إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة على وجود علاقة إيجابية طردية بين اعتماد المدققين الجزائريين على أدلة إثبات كافية وملائمة لتأسيس آرائهم، وبين زيادة مستويات الثقة في مصداقية المعلومات المالية المعروضة لدى الأطراف المستفيدة. وعلى هذا الأساس، تم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة التي نصت على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأسيس الرأي على أدلة إثبات كافية وملائمة وزيادة ثقة المؤسسات والمستفيدين في مصداقية الكشف المالية.

- **الفرضية الخامسة:** عدم وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري 700، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على وضوح ومصداقية تقارير التدقيق وعلى ثقة المستفيدين في الكشف المالية.

من خلال دراستنا الاستطلاعية، توصلنا إلى وجود مستوى جيد من التوافق بين الممارسات الفعلية لمحافظي الحسابات في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، الأمر الذي ينعكس إيجابا على جودة تقارير التدقيق ومصداقية ووضوح الكشف المالية. وعلى هذا الأساس، تم قبول الفرضية التي نصت على: عدم وجود فجوة

كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق في الجزائر ومتطلبات المعيار الجزائري 700، والتي من شأنها أن تؤثر سلباً على وضوح ومصداقية تقارير التدقيق وعلى ثقة المستفيدين في الكشف المالية.

2. نتائج الدراسة

من خلال إجرائنا لدراسة نظرية معمقة حول مختلف متغيرات الدراسة ومن خلال إجرائنا لدراسة استطلاعية شملت عينة من موظفي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومحافظي الحسابات حول موضوع الدراسة، ومن ثم اختبار ومناقشة الفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يعد توجه المشرع الجزائري نحو إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المستوحاة من المعايير الدولية (ISA) في الفترة 2016-2024 وفقاً لسبعة مقررات خطوة استراتيجية لتعزيز رصيد الثقة في التقارير المالية، مواكبة التحولات الاقتصادية وتحسين مناخ الاستثمار؛
- يمثل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 حجر الزاوية في صياغة المنتج النهائي لعملية التدقيق، حيث يساهم الالتزام بمتطلباته الصارمة (شكلاً ومضموناً) في توحيد لغة التقارير الصادرة عن محافظي الحسابات وتقليص فجوة التفاوت في الأداء المهني؛
- أظهرت المقارنة التحليلية أن معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية" ومعيار التدقيق الدولي رقم 700 "تقرير المدقق حول البيانات المالية"، لم تكن بينهما اختلافات ذات أثر جوهري، إذ تبين وجود ملاءمة متباينة نوعاً ما للبيئة القانونية وخاصة الاقتصادية في الجزائر لتطبيق محافظي الحسابات لمتطلبات معيار التدقيق رقم 700؛
- تعتبر مهنة محافظ الحسابات أحد أهم آليات الرقابة الخارجية على المؤسسات نظراً للمسؤوليات الواقعة على عاتقه والدور الذي يلعبه في حماية أصول هذه المؤسسات، لذا من الواجب الاهتمام أكثر بتطوير هذه المهنة، العمل على تنظيمها، والسهر على استقلاليتها وحمايتها للاستفادة منها على أكمل وجه؛
- يدرك محافظ الحسابات المعيار رقم 700 من جميع جوانبه الرئيسية المتمثلة في كيفية تأسيس وشكل الرأي حول الكشف المالية، والعناصر الأساسية التي يجب أن يحتويها تقريره؛
- إن عملية إعداد تقارير محافظي الحسابات بعد تطبيق المعيار رقم 700 تنعكس إيجاباً على جودة التقارير وتساهم في رفع مستوى وضوح ومصداقية الكشف المالية.

3. مقترحات الدراسة

- من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على نتائجها النظرية والعملية، تم اقتراح بعض التوصيات والتي يمكن عرضها على النحو التالي:
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار لمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار؛

- تعزيز آليات الرقابة على جودة أعمال التدقيق من خلال المتابعة الدورية لمدى التزام الممارسين بالمعايير المهنية المعتمدة؛
- العمل على توفير بيئة تنظيمية ومؤسسية أكثر دعماً لمهنة التدقيق، بما يساهم في تعزيز استقلالية المدقق وتحسين جودة أدائه المهني؛
- تشجيع المدققين على الالتزام الصارم بالمتطلبات المتعلقة بإعداد وعرض تقارير التدقيق وفقاً لما تنص عليه المعايير المهنية، بما يضمن توحيد الممارسات وتحسين قابلية التقارير للفهم والمقارنة؛
- التأكيد على أهمية الاعتماد على أدلة إثبات كافية وملائمة عند تكوين الرأي المهني، باعتبارها أساساً جوهرياً لضمان موضوعية التقرير ومصداقيته؛
- مواصلة تطوير معايير التدقيق الجزائرية وتحسينها بصورة دورية بما يتوافق مع المستجدات المهنية الدولية ومتطلبات البيئة الاقتصادية الوطنية، بما يضمن الارتقاء بجودة الممارسة المهنية وتعزيز الثقة في المعلومات المالية المنشورة؛
- الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسات المهنية في الجزائر عند إصدار بقية المعايير.

4. آفاق الدراسة

- انطلاقاً من الحدود التي وقفت عندها هذه الدراسة، ولفتح المجال أمام الباحثين لتعميق البحث، نقترح الآفاق البحثية التالية:
- أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 701 "إبلاغ الأمور الرئيسية للتدقيق" على ترشيد قرارات المستثمرين في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
 - أثر التحول الرقمي وتكنولوجيا البيانات الضخمة على جودة جمع أدلة الإثبات وتأسيس الرأي لدى محافظ الحسابات في الجزائر؛
 - معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - خصوصية تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في المؤسسات المالية مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ا. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة. (2015). المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. الطبعة الثانية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
2. طارق عبد العال حماد. (2011). الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية. مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
3. عبد الستار الكبيسي. (2010). الشامل في المحاسبة. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
4. غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية. الطبعة الأولى. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
5. هادي التميمي. (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. الطبعة الثانية. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

ا. الأطروحات والمذكرات

1. بريش خالد. (2016). مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر 03.
2. بهلولي نور الهدى. (2017). أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة فرحات عباس - سطيف 01.
3. بوزكري إيمان. (2018). معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات - دراسة حالة من خلال الاستبيان. مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان.
4. بن الصديق محمد. (2015). واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة أحمد بوقرة - بومرداس.
5. سوياد أمينة. (2017). دور مراجع الحسابات في اكتشاف التزليل في التقارير المالية وفق المراجعة الدولية - دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة فرحات عباس - سطيف 01.
6. شوارب خليفة. (2024). مدى استعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر. أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة غرداية.
7. شريفي حمزة وحسناوي عبد الحفيظ. (2021). مساهمة معيار التدقيق الجزائري 700 في الرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي - دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين. مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريج.

8. عمر ديلمي. (2009). أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الحاج لخضر -باتنة.

III. المداخلات والمقالات

1. أحمد عمري وزين العابدين ماضي. (2021). تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي. مجلة العلوم الإنسانية، 21(02)، 470-490.
2. العمري أصيلة. (2023). أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات. مجلة المنهل الاقتصادي، 06(01)، 941-958.
3. برياطي حسين، غالم نادية، وتدلاوتي يامنة. (2024). واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA - دراسة حالة عينة من المهنيين باستخدام برنامج MAXQDA. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 20(35)، 365-386.
4. بلمختار مليكة، ويرو عائشة. (2025). دور معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر. ملتقى وطني حول: تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل القضايا المحاسبية الراهنة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة مصطفى اسطembولي -معسكر.
5. برجية جميلة، ونور الدين عبد القادر. (2024). دور معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي -دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2024. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، 08(02)، 355-378.
6. بن ستي لزرقي، وغريسي العربي. (2025). متطلبات إعداد تقرير محافظ الحسابات في الجزائر على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700 -دراسة حالة عينة من المهنيين. مجلة دفاتر بواكس، 14(01)، 187-208.
7. بلقاضي طاهر لمين، وكمال بن موسى. (2018). رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 -دراسة حالة الجزائر. LE Manager، 05(02)، 126-140.
8. حمزة ضويفي، وعنون فؤاد. (2020). مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA -دراسة عينة من المراجعين. مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، 02(01)، 35-50.
9. حرشاو عبد اللطيف. (2023). دور المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 05(03)، 371-387.
10. شوارب خليفة وعجيلة محمد. (2023). جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، 07(01)، 140-158.
11. طويل إسماعيل. (2022). واقع مهنة التدقيق في الجزائر والعراقيل التي تواجهها. ملتقى وطني حول: آليات تبني المراجعة في المنظمات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر 03.

12. فوزي الحاج أحمد، ومحمد البشير مركان. (2020). معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 05(01)، 277-288.
13. قادري عبد القادر. (2016). دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير. مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، 01(02)، 53-72.
14. كريم فيصل، وسمغولي توفيق فيصل. (2018). تنظيم مهنة محاسب الحسابات والتدقيق في الجزائر. مجلة الدراسات القانونية، 01(02)، 342-358.
15. نبيلة عمروش وآخرون. (2022). التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، 09(01)، 56-72.
16. هواري أم كلثوم، غوالي بشير، وبوعلاق مبارك. (2016). أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الإعلامي للكشوف المالية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولايات غرداية، الأغواط، ورقلة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 05(02)، 145-164.

IV. القوانين والمراسيم:

1. القانون 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد (42).
2. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد (74)، المادة (02).
3. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
4. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
5. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520، 570، 610، 620)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
6. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230، 501، 530، 540)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
7. المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (معيار الجودة 01، معيار الجودة 02، 220)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
8. المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (701، 705، 706)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.
9. المقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (240، 450، 320)، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر.

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Azouaou, A. R., & Touirat, R. (2022). Comparative study between the International Standard on auditing 700 and the Algerian standard on Auditing 700 (Comparative study on Almarai Company and biopharm Company). *Administrative and Financial Sciences Review*, 06(01), 568-586.
2. Besbas, S. A., & Bachounda, R. (2021). Reporting audit findings in Algeria: A comparative study of the Algerian Standard on Auditing 700 and Statutory Texts Regulating the Audit Report. *Revue des Réformes Economique et Intégration En Economie Mondiale*, 15(02), 368-381.
3. Aidjouli, K., & Aidjouli, A. (2021). Algerian Auditing Standards and Their compatibility With the international Standard on Auditing. *journal of Advanced accounting and financial studies*, 05(02), 39-56.
4. Ayadi, A., & Belguet, Y. (2018). Le Nouveau Référentiel Algérien D'audit (NAA) - Enjeux D'application Et Perspectives, *the journal of Economics and Finance*, 04(01), 43-51.
5. Kazouz Rafika, (2021), Le rôle des normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie – Etude empirique par questionnaire. *Journal of Human Sciences*, 08(03), 2200-2217.

قائمة الملاحق

الملحق 01: المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

الولاية	المؤسسات	الرقم
سكيكدة	المؤسسة المينائية سكيكدة	01
سكيكدة	مركب تجميع الغاز الطبيعي (وحدة سكيكدة) (G1LK)	02
سكيكدة	سونلغاز التوزيع-سكيكدة	03
سكيكدة	سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE)-سكيكدة	04
سكيكدة	ديوان المركب المتعدد الرياضات	05
سكيكدة	مركب تكرير البترول المكثف (RA2K)	06
سكيكدة	القرض الشعبي الجزائري (CPA)	07
سكيكدة	بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR)	08
سكيكدة	نقل المحروقات عبر الأنابيب (RTE)	09
سكيكدة	شركة الصيانة الصناعية لسكيكدة (SOMIK)	10
سكيكدة	ش. د. م. م. مطاحن روزيكاديا	11
سكيكدة	ش. د. أ. المؤسسة الوطنية للرخام (ENAMARBRE)	12
سكيكدة	اتصالات الجزائر	13
سكيكدة	المؤسسة الوطنية للرمم المعدنية (وحدة عزابة) (EMB)	14
سكيكدة	المخبر الوطني للسكن والبناء (LNHC)	15

الملحق 02: نموذج الاستبيان الموزع

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



استمارة استبيان حول:

ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري
للتدقيق 700: دراسة استطلاعية

السادة، السيدات تحية طيبة أما بعد؛

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة لانجاز الجانب التطبيقي لمذكرة ماستر حول موضوع "ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700: دراسة استطلاعية"، نرجو من حضرتكم الإجابة على الأسئلة التي يتضمنها بكل موضوعية علما أن صحة نتائج هذه الدراسة تعتمد أساسا على صحة إجاباتكم، كما نضمن لكم أننا سنعامل هذه المعلومات بسرية تامة وسنستخدمها لغرض البحث العلمي فقط؛
تقبلوا منا جزيل الشكر لقاء تعاونكم.

الطالبة: مصباح إكرام

الطالبة: هدام خولة

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الجنس: () ذكر () أنثى

الفئة العمرية: () أقل من 30 سنة () 30-39 سنة () 40-49 سنة () 50 سنة فأكثر

المؤهل العلمي: () ليسانس () ماستر () دكتوراه () أخرى.....

الخبرة المهنية: () 5 سنوات فأقل () 6-10 سنوات () 11-20 سنة () 21 سنة فما فوق

التخصص العلمي: () محاسبة () تدقيق () مالية () جبائية () أخرى.....

المسمى الوظيفي: () مدير/ مسير () محاسب/ رئيس مصلحة المحاسبة () رئيس مصلحة

التدقيق الداخلي

اسم المؤسسة:

ملكية المؤسسة: () عمومية () خاصة () مختلطة

قطاع النشاط: () خدمي () صناعي () تجاري () مالي () أخرى:

الجزء الثاني: ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700
المحور الأول: واقع ممارسات التدقيق في الجزائر

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
البعد الأول: الإجراءات المهنية لعملية التدقيق في الجزائر						
1	ترى المؤسسة أن وجود خطة تدقيق واضحة ومكتوبة يساعدها على متابعة سير العملية التدقيقية وضمان تحقيق أهدافها					
2	تعتبر المؤسسة أن جمع أدلة إثبات كافية وملائمة يعزز ثقتها في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير المالية					
3	ترى المؤسسة أن تقييم مخاطر الاختلالات الجوهرية (سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ) وفق إجراءات مهنية معتمدة يساعدها على تقليل الأخطاء المالية والإدارية وتحسين الرقابة الداخلية					
4	ترى المؤسسة أن تطبيق معايير وإجراءات التدقيق أثناء التنفيذ يضمن جودة العملية التدقيقية ويعكس التزامها بالمعايير المهنية					
5	تسهم جودة الأدلة المستخلصة في تعزيز ثقة المؤسسة بنتائج التدقيق وتسهيل اعتمادها في اتخاذ القرارات					
البعد الثاني: البيئة التنظيمية للتدقيق في الجزائر						
6	يسهم وضوح المسؤوليات بين الجهات الرقابية والمؤسسات الاقتصادية في تحسين جودة التدقيق وضمان نتائجه					
7	توفر الأطر التنظيمية الواضحة داخل المؤسسات الاقتصادية بيئة ملائمة تعزز فعالية التدقيق وتساعد على تحقيق أهدافه					
8	يساهم وجود ثقافة تنظيمية داعمة داخل المؤسسات الاقتصادية في تعزيز دور التدقيق كأداة لتحسين الأداء والشفافية					
9	ينظر إلى التدقيق في المؤسسات الاقتصادية باعتباره قيمة مضافة تدعم الشفافية والمساءلة، وليس مجرد التزام قانوني					
10	يعزز احترام القواعد المهنية والمعايير التنظيمية ثقة المؤسسات الاقتصادية في نتائج التدقيق ويزيد من مصداقية التقارير					

المحور الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
البعد الأول: شكل ومضمون تقرير التدقيق						
11	يتضمن تقرير المدقق عنوانا واضحا يبين الجهة المكلفة بالتدقيق					
12	يحدد تقرير التدقيق نطاق التدقيق ويميزه عن أية خدمات أخرى إن وجدت					
13	تتسم صياغة التقرير بالدقة والوضوح وتخلو من غموض قد يؤثر على فهم مستخدمي التقرير					
14	يقدم تقرير المدقق رأيا متسقا مع النتائج التي توصل إليها، دون تناقضات جوهرية					
15	يتم إدراج تاريخ تقرير التدقيق وهوية المدقق وتوقيعه بطريقة مهنية					
البعد الثاني: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية						
16	يقوم المدقق بتأسيس الرأي بناء على الاستنتاجات المستخلصة من أدلة إثبات كافية وملائمة					
17	يتأكد المدقق من أن الكشوف المالية أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفق المرجع المحاسبي المطبق					
18	يتم التحقق من وجود ضمان معقول بأن الكشوف المالية خالية من اختلالات معتبرة					
19	تتضمن فقرة إبداء الرأي صياغة مناسبة (رأي معدل أو غير معدل عندما تكون الكشوف خالية من اختلالات جوهرية)					

الملحق (03): دليل المقابلة

الساعة: من إلى التاريخ:

المكان:

تحية طيبة وبعد، في مستهل هذا اللقاء نتوجه لكم بجزيل الشكر على تفضلكم بمنحنا هذه الفرصة لمحاورتكم. إن هذا اللقاء يندرج ضمن إطار بحثنا الذي يركز على استكشاف "ممارسات التدقيق في الجزائر في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 700". ونحيط سيادتكم علما بأن مخرجات هذه المقابلة سيتم تضمينها في الشق الميداني من دراستنا، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في تخصص المحاسبة والتدقيق من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 20 أوت 1955-سكيدة.

✓ من فضلكم لنبدأ بالحديث عن مدى استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر عند تنفيذ مهامه، وهل تواجهون ضغوطا من الإدارة أو المساهمين؟

✓ كيف يتم التعامل مع حالات نقص المعلومات أو رفض المؤسسة تقديم بعض الوثائق أثناء التدقيق؟

✓ هل ترون أن المؤسسات الجزائرية تستفيد فعلا من نتائج التدقيق في تحسين أدائها أم تعتبره مجرد إجراء شكلي؟

✓ كيف يتم التعامل مع التوصيات التي تقدمونها في تقاريركم؟ هل يتم تنفيذها أم غالبا تهمل؟

✓ كيف يتم التعامل مع حالات الغش أو التلاعب التي يتم اكتشافها أثناء التدقيق؟

✓ ما أبرز الصعوبات التي تواجهونها في صياغة تقارير واضحة ودقيقة؟

✓ ما الأسس التي تعتمدون عليها لتكوين الرأي حول الكشف المالية؟

✓ كيف تتحققون من اتساق السياسات المحاسبية مع الفترات السابقة؟

✓ هل تواجهون حالات تستدعي إصدار رأي معدل أو التحفظ؟ كيف يتم التعامل معها؟

✓ ما اقتراحاتكم لتطوير المعيار الجزائري 700 بما يتلاءم مع الواقع العملي؟