الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية

إعداد الطلبة:

-صهيب تجاني

- ضياء قدة

- محمد الأمين بوزيدي

- محمد الأمين قاسمي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

الأزهر عرعه

لجنة المناقشة:

أ.د. يونس زين	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الوادي	رئيساً
أ د. الأزهر عرعه	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الوادي	مشرفاً مقرراً
د. سارة ميسي	أستاذ محاضر –أ– بجامعة الوادي	ممتحناً

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ
وَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ
فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿ التوبة:الآية 105

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

لقوله تعالى ﴿لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ﴾ ومصداقا

فإننا نحمد الله ونشكره على توفيقه لنا وأنعم علينا بنعمة الصبر والقوة

لإنجاز هذا العمل كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر بصفة خاصة إلى أستاذنا المشرف

"**عزه الأزهر**" الذي وقف معنا طوال مشوار هذا العمل، والذي لم يبخل علينا

بتوجيهاته وتعليماته القيمة والذي لا ينسى دعمه ووقفاته معنا

فإننا نشكره جزيل الشكر على سعة صدره وتواضعه وكذا صبره معنا

فجزاه الله عنا خير الجزاء ونفع الله به وبعلمه.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد

ولو بنصيحة في سبيل إتمام هذا العمل.

إهداء

الحمد لله الذي أنار لي طريقي، وكان لي خير عون، إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا إلى من كانت سبب لوجودي على هذه الأرض إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها، إلى التي أنحني لها بكل إجلال وتقدير، إلى التي أرجو قد أكون رضاها أمي الغالية، أطال الله في عمرها.

إلى من أدين له بحياتي إلى من ساندني وكان شمعة تحترق لتضيء طريقي، إلى من أكن له مشاعر التقدير والاحترام والعرفان أبي الغالي أطال الله في عمره .

إلى كل إخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم.

FREE INVITATION TEMPLATES – BAGVANIA.COM

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة كيفية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية وذلك من خلال تقييم ومعرفة مدى مواكبة محافظ الحسابات للمحطات التي مرت بها هاته المهنة وما جاء فيها وتسليط الضوء على اهم جوانب هذه الدراسة واهم ما جاء فيها من قوانين وما تخللت هذه القوانين من قرارات تنظم هذه المهنة من مفهوم و هيئت وشروط المزاولة والمسؤوليات وكذا الواجبات التي تسهر على سيرورتها، وصولا الى التحول الجذري الذي اوصلنا الى اصدار معايير التدقيق الجزائرية لاستكمال ما جاءت به القوانين وابراز مستوى الارتباط بينها وبين الاحكام السابقة، كل هذا بالنظر لأهمية مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري والتي في الأخير تساهم في اتخاذ قرارات المستخدمين بعد مصادقة المحافظ على القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق اهداف الدراسة باستخدام المنهج الوصفي ومن ثم تصميم استبيان وتوزيعه على أساتذة ومكاتب في مجال المحاسبة وتحليلها بواسطة برنامج SPSS وصولا للنتائج المطلوبة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الغرفة الوطنية، معايير التدقيق الجزائرية، التشريع الجزائري، القوائم المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

Abstract:

This study aims to know how to organize the profession of bookkeeper in Algeria in light of the Algerian auditing standards, by evaluating and knowing the extent to which the bookkeeper keeps up with the stages that this profession has gone through and what was mentioned in it, and highlighting the most important aspects of this study and the most important laws and regulations that were mentioned in it. These laws include decisions that regulate this profession in terms of the concept, bodies, and conditions of practice and responsibilities, as well as the duties that ensure its progress, leading to the radical transformation that led us to issuing the Algerian auditing standards to complete what the laws brought and highlight the level of connection between them and previous provisions. All of this is in view of the importance of the profession of governor. The accounts are held by the Algerian legislator, which ultimately contributes to users' decision-making after the governor approves the financial statements. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to professors and offices in the field of accounting and analyzed using the SPSS program to reach the required results.

Keywords: Governor of Accounts, National Chamber, Algerian auditing standards, Algerian legislation, financial statements, National Council of Accounting.

فهرس المحتويات

العناوين	الصفحة
البسملة	/
الآية	/
شكر وتقدير	/
إهداء	/
ملخص الدراسة	/
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	IV
فهرس الأشكال	V
مقدمة	أ–و
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات في الجزائر ومعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	8
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر	9
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	9
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	14
المطلب الثالث: مفهوم محافظ الحسابات في الجزائر	19
المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	22
المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات في الجزائر	22
المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر	25
المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر	29
المبحث الثالث: تنظيم المهنة من خلال معايير التدقيق الجزائرية	32

المطلب الأول: مفهوم وأسباب اصدار معايير التدقيق الجزائرية	32
المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية	34
المطلب الثالث: تبويب وعرض معايير التدقيق الجزائرية	35
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: دراسة إستبيانية على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة	
تمهيد	41
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	42
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة	42
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	45
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان	49
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها	54
المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية	54
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان	57
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	65
خلاصة الفصل	74
الخاتمة	76
قائمة المراجع	81
قائمة الملاحق	86

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الجدول رقم (01): يبين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة	43
02	الجدول رقم (02): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	43
03	الجدول رقم (03): تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي	44
04	الجدول رقم (04):يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة	48
05	الجدول رقم (05): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	50
06	الجدول رقم (06): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	51
07	الجدول رقم (07): يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	52
08	الجدول رقم (08): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	53
09	الجدول رقم (09): يبين توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية	54
10	الجدول رقم (10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	58
11	الجدول رقم (11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	60
12	الجدول رقم (12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	63
13	الجدول رقم (13): نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة	66
14	الجدول رقم (14): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 01	69
15	الجدول رقم (15): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 02	70
16	الجدول رقم (16): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 03	71
17	الجدول رقم (17): اختبار الفروق **ANOVA** بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية	73

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الشكل رقم (01): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	56
02	الشكل رقم (02): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	57
03	الشكل رقم (03): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي	57
04	الشكل رقم (04): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	58

مقدمة

مقدمة

عرفت المحاسبة قديما مع انها كانت لا تخلو في مراحلها على شكل محاسبي واحد فهذا العلم الذي تطور بتطور متطلبات الإنسان إلى متطلبات حول وضعيات الكيانات المالية وفي هذا الإطار، يعد ظهور نظرية القيد المزدوج المنعطف البالغ الأهمية والتأثير على المهن المحاسبية، يعني انتقالا من القيد الفردي والوحيد إلى المزدوج لتتعاقب التطورات في هاته المهن إلى ما نشهده في وقتنا الحالي.

صاحب هذا التطور خصوصا في الجزائر من بروز عدة منظمات وهيئات تسهر على تنظيم مهن المحاسبة وما اختلف فيه في مرحلة ما بعد الاستقلال، حيث استقلت مهنة محافظ الحسابات على باقي المهن في تنظيمها وطريقة سيرها، حيث كانت تتبع معايير التدقيق الجزائرية، أما المهن الأخرى تتبع معايير المحاسبة الدولية, إضافة إلى ذلك أن مهنة المراجعة تعتبر مكملة للمهن الأخرى فالمحاسبة كنظام لها مخرجات متمثلة في القوائم المالية ومجموعة من التقارير التي تتطلب تدخل المدقق للمصادقة عليها لإثبات صحتها لفائدة متخذي القرار ومن هنا نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هي الأساس المكمل لباقي المهن.

من بين هذه التطورات الحاصلة في المهنة اصدار مجلس المحاسبة مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي تتشابه مع معايير التدقيق الدولية إلى حد كبير، والتي من شأنها أن تدعم تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أكثر.

ومن هنا تنبثق الإشكالية التالية:

1- إشكالية الدراسة:

يمكن صياغة إشكالية دراستنا على النحو التالي:

كيف يُمكن تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

2- الأسئلة الفرعية:

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف تم تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

- ما مستوى تطبيق المنظومة التشريعية والتنظيمية لضمان صحة ممارسة المهنة؟

- هل يمكن حصر تحديات مهنة محافظ الحسابات وجعلها ملائمة مع معايير التدقيق الجزائرية المعمول بها؟

3- فرضيات الدراسة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة تم صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- يمكن تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بفعالية من خلال اعتماد معايير التدقيق الجزائرية ؛

- تطوير المنظومة التشريعية لضمان صحة ممارسة المهنة وتطوير المنظومة التنظيمية لضمان الارتقاء بمستوى الأداء المهني ؛

- تكمن تحديات مهنة محافظ الحسابات بين ضعف التكوين الأكاديمي والمهني لبعض الممارسين وعدم ملاءمة بعض القوانين والتشريعات مع المعايير الدولية للتدقيق بالإضافة قلة الوعي بأهمية مهنة محافظ الحسابات لدى بعض المؤسسات والشركات .

4- مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لعدة مبررات أهمها:

- الموضوع في التخصص؛

- الرغبة للبحث في المواضيع المتعلقة بمحافظ الحسابات.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على أحد الجوانب المهمة في مجال مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، تنظيمها ويمكن أن يساهم في تطوير المنظومة التشريعية والتنظيمية لهذه المهنة وتحسين جودة العمل وتعزيز ثقة المجتمع وتقديم توصيات لصانعي القرار.

6-أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

تحليل واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ؛

- تقييم مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات؛

- تحديد أهم الهيئات التي تنظم مهنة محافظ الحسابات؛

اقتراح حلول للتغلب على هذه التحديات وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية .

7- حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

- **الحدود المكانية:** نحاول في هذه الدراسة استقصاء عينة من الأكاديميين والمهنيين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية الوادي.

- **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية 2024/2023.

8- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

نستخدم المنهج الوصفي والأسلوب التحليلي لجمع البيانات وذلك من خلال :

- استخلاص أهم الدراسات، الكتب والمداخلات الأدبيات المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ومعايير التدقيق ؛

إجراء مقابلات مع الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بصفة عامة؛

تحليل- البيانات المجمعة من الاستبيان وعرضها باستخدام أحد الأدوات الإحصائية الحديثة.

9- صعوبات الدراسة:

- تزامن الدراسة مع فترة إعداد القوائم المالية، مما جعل العديد من المهنيين تمنع عن المساهمة في الموضوع بحجة عدم التفرغ؛
- اضطرار مزاولة العمل مع فترة إعداد المذكرة.

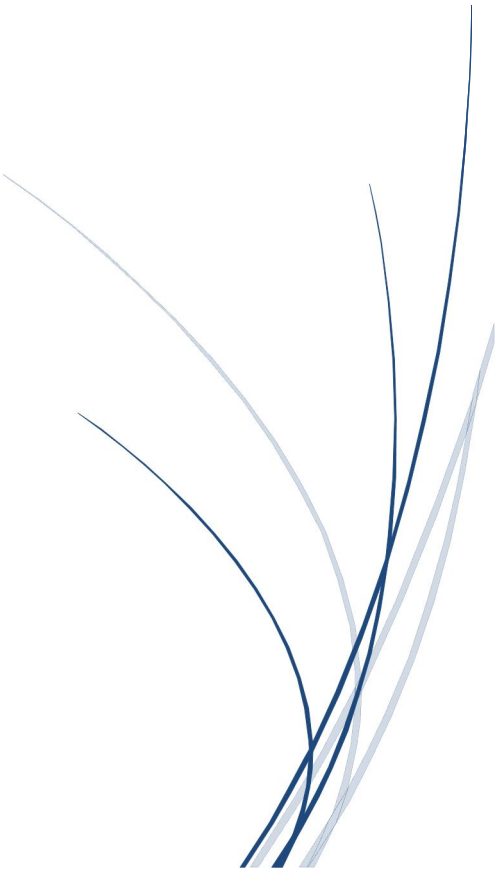
10- هيكل الدراسة:

بغية دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى فصلين فالأول نظري يحتوي الأدبيات النظرية تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى تنظيم هاته المهنة، أما المبحث الثالث درسنا فيه تنظيمها من خلال معايير التدقيق الجزائرية و أما الثاني تطبيقي، تضمن "الدراسة الميدانية" من خلال تحليل الاستبيان الموجه إلى الأكاديميين والمهنيين من أجل استقطاب آرائهم في الموضوع

وتحليلها وتقييم مدى استيعاب للمشكل المطروح في الدراسة، بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

الفصل الأول الدارسة النظرية

الإطار النظري لمحافظ الحسابات في الجزائر ومعايير التدقيق



تمهيد:

تساهم مهمة محافظ الحسابات في الحفاظ على ممتلكات وحسابات الشركة من سوء الاستخدام، وبهذا الصدد شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورا ملحوظا وتماشيا مع المتغيرات الدولية، فبعدما كان هناك تداخل بين دور كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالرقابة، وينتج عن منحها الإطار القانون المناسب، ممارستها في أحسن الظروف وحمايتها من مختلف الضغوط والممارسات التي تؤثر عليها للخروج عليها وعصارة من المعلومات المحاسبية الموثوقة حول الشركة محل التدقيق.

كما أن حصر مهام حافظ الحسابات في إرشادات تتمثل في معايير التدقيق الجزائرية المستمدة من معايير التدقيق الدولية سدا للفجوة في التشريع القديم لتمكن من تنظيم المهنة تنظيم جديد.

وفقا لما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر.**
- **المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**
- **المبحث الثالث: تنظيم المهنة من خلال معايير التدقيق الجزائرية.**

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه وعقد اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مرت مهنة المراجعة بعدد من المراحل الرئيسية على النحو التالي[1]:

1. المرحلة الأولى: 1962-1990:ساد في الفترة التي تلت الاستقلال فراغ كبير نتج عن خروج المستعمر الفرنسي، حيث ظلت العديد من المهن خاضعة للنصوص والتشريعات الفرنسية، وشيئا فشيئا بدأت الجزائر في استعادت مؤسساتها وتسييرها بالشكل المناسب وبناء منظومة تشريعية وقانونية خاصة بها، ولم يبدأ التنظيم الفعلي لمهنة التدقيق إلا في سنة 1969[2]، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة من خلال قانون المالية 1970، والذي ينص في المادة 39 على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط، مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي أو تجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها.

[1] عيجولي خالد، عيجولي عبد الله،المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى ملاءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد: الخامس، العدد: الثاني، أكتوبر 2021، ص 46.

[2] Nacereddin Saadi; Ali Mazouz , La pratique du commissariat au compte en Algérie ,société national de comptabilité ,1993. P27

كما تناول المرسوم . رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعينون من بين:

- المراقبون العامون للمالية؛
- المراقبون الماليون؛
- المفتشون الماليون؛
- الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

كما أوكلت للمراجعين المهام الموالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

ومع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 1982/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة [1].

وبقي حال المراجعة الخارجية كما هو إلى غاية 1985، حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته (196) على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات

[1] عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 46 -47.

العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة.

في سنة 1988، صدر القانون رقم 88 -01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88 -04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لذا الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل لمحافظة الحسابات، وتأسيس المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وقد تلى صدور القـــانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، ليراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة [1].

2. المرحلة الثانية: 1991-2001: تميزت هذه الفترة بإصدار مجموعة من النصوص القانونية لتنظيم المهنة:

[1] عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 47.

القانون رقم 91-08: المؤرخ في 27 أفريل 1991، والمتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث حدد بموجب شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين، لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛[1]

* المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين، لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والضابط لاختصاصاته وقواعد عمله، حيث تم تحديد أعضاء مجلس المنظمة بستة (06) أعضاء ينتخبون من الجمعية العامة بمعدل خمسة (05) أعضاء لكل فئة مهنية لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد؛

* المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ولمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد هذا المرسوم . الأخلاق والقواعد الواجب الالتزام . بها من طرف المنظمة الوطنية؛

المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي بموجبه تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه؛

* المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 حيث يحدد هذا المرسوم طرق تعيين لمحافظ أو محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذلك من طرف مراكز البحث والتنمية إضافة إلى هيئات الضمان الاجتماعي، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة؛

[1] ياسين علايبية، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2019/ 2020، ص06.

* المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 07 ديسمبر 1997 والذي يهدف إلى تحديد كيفيات نشر معايير تقدير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة[1]؛

* المرسوم التنفيذي رقم 97-458 حيث تم اضافة ممثل السلطات العمومية داخل مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يعين من طرف وزير المالية كما حدد المرسوم . الشروط اللازمة لإعادة انتخاب المجلس عند انتهاء المدة؛

* المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 26 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 حيث تم تعديل واتمام تشكيل مجلس المنظمة الوطنية والذي أصبح يضم 15 عضوا كما أعلن عن تأسيس المجالس الجهوية وتنظيمها الداخلي.

3. المرحلة الثالثة: 2002-2009: تميزت مهنة المراجعة في هذه المرحلة بالحرية لكونها موجهة من طرف المهنيين الأعضاء والمنتسبين إلى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذين ينتخبون من طرف زملائهم، فمجلس المنظمة ينتخب ويوجه ويحمي مصالح المهنة والمهنيين وقد نظمت مهنة المراجعة في الجزائر إلى غاية 2009 على النحو التالي:

مجلس وطني يؤطر مجموع المجالس الجهوية يتكوف من 15 عضوا؛

المجالس الجهوية الأربعة الموزعة على التراب الوطني وفق ما يلي:

* المجلس الجهوي المركزي الكائن مقره بالجزائر العاصمة؛

* المجلس الجهوي الشرقي بولاية عنابة؛

* المجلس الجهوي الغربي بولاية وهران؛

* المجلس الجهوي الجنوبي بولاية ورقلة.

[1] عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص47- 48.

4. المرحلة الرابعة: 2010 إلى الآن:

تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني لتدقيق والمراجعة على ضوء معايير المراجعة الدولية بالإضافة الى الفصل بين اختصاصات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى الاعتماد على لجنة التدقيق كبديل لجمعية العامة للمساهمين ومجلس الادارة في تعيين المدقق. في 2010 صدر القانون 10/01 والمتعلق بمهنة خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشئ مصف للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسالبت و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. أما في سنة 2012 صدر قانون خاص بالتدقيق البنكي وهي لجنة مشتركة بين مجلس الادارة وجمعية المساهمين[1].

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

ينظم مهنة المراجعة في الجزائر العديد من القوانين والمراسيم التي تسهر على تحسين وتطوير هذه المهنة، حيث اعتمدت هذه الأخيرة على قانونين أساسيين هما 91/08 و01/10 وما جاء فيها من مراسيم متممة لها وقد شمل كل هذا الهيئات التالية:

1. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين:

تأسست هذه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بموجب القانون 91/08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، حيث نصت المادة الخامسة من هذا القانون "تنشا منظمة وطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.

[1] مروة مزيسي، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر –رؤية مستقبلية– مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد3، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، ص218.

يوجد مجلس في الجزائر العاصمة يسير المنظمة الوطنية، ويحدد تشكيلها وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم وكذلك يقوم بالمهام المنوطة بها منها:

- السهر على التنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها؛
- يعد ويراجع وينشر قائمة ممارسي المهن المحاسبية؛
- تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم[1].

2. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة المراجعة:

حسب المرسوم 92/08 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97/458 المؤرخ في 01/12/1997 تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة هذا الأخير الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائد عمله، ويدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين في جدول النقابة الوطنية، والمكلفين بحماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة وتمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة وتمثيلها في الأعمال المدنية وفي إدارة أملاك النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي الامتثال أمام العدالة باسم النقابة مهما كانت الصفة وأيضا اجتناب كل النزاعات المهنية داخلها وتسويتها وعرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط

[1] المادة: 05 والمادة: 09، من القانون رقم 08/91، المؤرخ بتاريخ: 01 ماي 1991، الموافق ل 16 شوال 1411، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20، ص652-653.

والتحكيم وتحصيل الاشتراكات المهنية التي يقررها المؤتمر وإعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على المؤتمر للمصادقة عليه[1].

3. المجلس الوطني للمحاسبة 1996:

أ- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم القانون 96/318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، حيث تنص المادة الثانية " يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي:

يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجلس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

ومن بين مهامه ما يلي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- انجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة؛
- اقتراح كل التدابير إلزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- إبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة[2].

[1] تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، مج03، العدد06، 2017م، ص339

[2] تمار خديجة، تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، نفس المرجع، ص339-340.

ب- الهيئات التي تشرف على مهنة محافظ الحسابات:

ينص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على الهيئات التالية[1]:

4. المجلس الوطني للمحاسبة 2010:

بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة **04** منه تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ويضم الثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

5. مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي 92/20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتمم بالمرسوم التنفيذي 97/458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، الذي يحدد تشكيل المجلس ويضبط اختصاصه وفوائد عمله.

- التنظيمات المهنية:

[1] عجيلة محمد، قنيع أحمد، المرجع السابق، ص55.

بموجب المادة رقم 14 من قانون المالية لسنة 2010 ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية لمحاسبين معتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين أو المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد[1].

أ. المصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين او المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

ب. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

ج. **المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:**

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد. ويسير كل من هذه الأجهزة المهنية مجلس وطني ينتخبه مهنيون بالإضافة إلى مجالس جهوية، وتسند إلى هذه الأجهزة المهام التالية:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها وزير المالية، وينشرها في أجل شهرين من إعدادها؛

[1] عجيلة محمد، قنيع أحمد، المرجع السابق، ص55.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة ذه المهن وحسن سيرها؛
- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- وهذا ما نصت عليه المادة **17** من قانون المالية جويلية 2010 [1].

المطلب الثالث: مفهوم محافظ الحسابات في الجزائر

قبل التطرق الى تعريف محافظ الحسابات وجب علينا معرفة مفهوم المراجعة وحيث كانت هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على انها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها.

وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي" :هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن[2] وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة".

---

[1] عجيلة محمد، قنيع أحمد، المرجع السابق، ص56.

[2] شيقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013، ص9.

وقد عرف كذلك Paul BENYAMINE المراجعة على أنها: "الفحص الذي يقوم به مهني مستقل وذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، آخذا بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقر الشركة[1].

- **محافظ الحسابات:** هو مهني مستقل مكلف بمراقبة حسابات المؤسسات والشركات، والتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية، وذلك وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

- **تعريفه القانوني بعد استقلال الجزائر:**

*** القانون رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970:**

* ينص في مادته 39 على تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري.

* يهدف تعيينهم إلى التأكد من مشروعية وصحة حسابات هذه الشركات، وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم.

* يجوز للوزير المكلف بالماليات والتخطيط تعيين مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها.

2. تعريف محافظ الحسابات حسب القانون 91/08:

- **محافظ الحسابات** هو خبير محاسبة مستقل يتم تعيينه من قبل الهيئة العامة للخبراء المحاسبين والمؤهلين لفحص ومراجعة حسابات الشركات والهيئات.

[1] المرجع نفسه، ص10.

* **وكما عرف في المادة 27 من القانون 91/08**" يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص ومسؤوليته مهمة التصديق على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع العمل به[1]".

* **المادة 4 مكرر 715 من القانون التجاري الجزائري**" المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (ومجلس الإدارة) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها[2].

3. تعريف محافظ الحسابات حسب القانون 01/10:

*** في القانون الجزائري رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والخبير المحاسب المعتمد، يُعرّف محافظ الحسابات على النحو التالي:**

- المادة 22:

يُعدّ محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص ومسؤوليته مهمة التصديق على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

ومن هنا يمكننا تعريف **محافظ الحسابات** على أنه خبير مالي مستقل يُعيّن للتحقق من صحة ودقة حسابات الشركات والمؤسسات.

وفي الأخير نستنتج ان محافظ الحسابات يعمل بشكل مستقل عن الشركات والهيئات التي يتولى تدقيق حساباتها وبالتالي يتميز بالاستقلال المهني وأيضا يتمتع بالكفاءة والخبرة

[1] المادة 27 من القانون 08/91الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 20، مرجع سابق، ص 654

[2] المادة 04من القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص 188.

اللازمة لتقييم صحة ودقة حسابات الشركات والهيئات فيعتر خبير في المحاسبة وكذلك مسؤول اي يتحمل مسؤولية التصديق على صحة حسابات الشركات والهيئات[1] .

المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

حتى يكون محافظي الحسابات على قدر من الكفاءة، ألزمت التشريعات التجارية على كل من يريد ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه بعض الشروط، فخصت محافظ الحسابات الذي يمارس المهنة بصفته شخص طبيعي بشروط، كما خصت الشركات التي تمتهن مهنة محافظي الحسابات بشروط أخرى، وكون التدقيق للحسابات يعتبر عملية فنية ومهنية في أن واحد ولا تعطى لأي شخص كان هذا ما تجسد في مجموعة الشروط والمسؤوليات والواجبات التي تدخل ضمن وقبل ممارسة هاته المهنة.

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات في الجزائر

يمكننا أن نقول بأن مهام محافظ الحسابات تكمن فيما يلي:

أولا: مهام محافظ الحسابات في الجزائر بعد الاستقلال

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.
- متابعة تنفيذ الحسابات الموازنات أو الكشوف التقديرية وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية والمالية.
- ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة المالية[2].

[1] المادة 22 من القانون 01/10، المتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42،المؤرخ بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص 7.

[2] عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر – . مذكرة شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة وعلي بالشلف، 2012، ص: 157.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات في الجزائر حسب القوانين والأنظمة تكمن في

نظرا للتغييرات الطفيفة التي كانت بين القانونين 91/08 و01/10 في مهام محافظ الحسابات ففي القانون 01/10 ينص على ان محافظ الحسابات يجب عليه تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة والمساهمين كل عام والحصول على شهادة خبرة مهنية قبل ممارسة مهنته ويحدد له عقوبات في حال ارتكابه أي مخالفات تخل بشرف المهنة وهذا ما ميزه عن القانون 91/08.

*** ومنه فيمكننا اللجوء فقط الى قانون المهنة 10-01 حيث:** تم تحديد مهام محافظ الحسابات نظرا للمادة 23 و24 من هذا القانون حددت كالآتي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم ين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة له أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة[1]؛
- عندما تكون هناك حالة الشركات المجمعة ولها حسابات مدعمة المدمجة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحتها وانتظامها وصورتها الصحيحة وذلك على أساس

[1] المادة 23 من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص7.

الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

ثالثا: تحديد مهام محافظ الحسابات في القانون التجاري

وقد حددت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري أيضا مهام محافظ الحسابات والتي تتمثل في:

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة؛
- التأكد من مدى صحة المعلومات المالية المقدمة في تقرير مجلس الإدارة إلى جمعية المساهمين؛
- المصادقة على حسابات الشركة والميزانية وانتظام الجرد.

رابعا: تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون النقد والقرض

تم تحديد مهام إضافية لمحافظ الحسابات (في البنوك) أنظر المادة 101 من قانون النقد والقرض 03-11 حيث أن هذه المهام تعتبر إضافية للمواد 23 و24 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

خامسا: تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون الجمعيات

تم تحديد مهام أخرى لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الإعانات الممنوحة من طرف الدولة للجمعيات وذلك في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 01-351 والصادر في 10 نوفمبر 2001.

سادسا: تحديد مهام محافظ الحسابات في قانون المالية

تم تحديد مهام كذلك لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذلك في المادة 4 في المرسوم التنفيذي رقم 06-354[1].

[1] المادة 24 من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص 7.

المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر

أولاً : تعيين محافظ الحسابات

1- من يملك صلاحية تعيين محافظ الحسابات؟

* **الشركات ذات المسؤولية المحدودة** :يعين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين.

* **الشركات المساهمة** :يعين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين، ويجب أن يتم ذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تأسيس الشركة.

* **الشركات ذات المساهمة العامة:** يعين محافظ الحسابات من قبل هيئة الرقابة المالية.

* **الجمعيات والهيئات:** يعين محافظ الحسابات من قبل الهيئة العامة للجمعيات والهيئات[2].

* **تعيين محافظ الحسابات:** لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة، حيث يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية عند قيام بعمله، ويظهر هذا جليا في المادة 26 و 27 من القانون 01/10المؤرخ في 29 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010م، حيث صر ح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا وعلى أساس دفتر شروط، كما تحدد عهدته مرة كل ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيينه بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

في حالة عدم مصادقة على الحسابات خلال سنتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات " الأشخاص الذين منحتهم لمؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في

[1] رواني بوحفص، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات الاقتصادية، المجلد 23، العدد01، السنة، 2023 ص282.

2 المادة 46 من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص9.

أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم" الأشخاص الدائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الرقابة أو مجلس المديرين مدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم[1].

2- شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 المتعلقة بالمهنة والتي تنص على ما يلي: "لممارسة مهنة محافظ الحسابات أو الخبير أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

* أن يكون جزائري الجنسية؛

* أن يكون متحصل على شهادة ممارسة المهنة؛

* أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

* ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخالفة بشرف المهنة؛

* أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

* "أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون"[2].

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر

1. انتهاء المدة التي نص عليها القانون:

- تنتهي مدة ولاية محافظ الحسابات بعد 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛

- يجب على محافظ الحسابات إخطار الهيئة المختصة قبل 6 أشهر من انتهاء مدة ولايته[3].

2. الاستقالة:

[1] المادة 26-27، من القانون 01-10، الصادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، مرجع سابق، ص07

[2] المادة 6، من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص 05

[3] المادة 27، من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص07

– يمكن لمحافظ الحسابات الاستقالة من منصبه في أي وقت؛

– يجب عليه تقديم خطاب استقالة خطي إلى الهيئة المختصة[1].

3. العزل:

– يمكن عزل محافظ الحسابات من منصبه لأسباب محددة في القانون، مثل:

– الإخلال بواجباته المهني؛

– عدم التزام الحيادية والموضوعية؛

– ارتكاب مخالفات قانونية[2].

4. الوفاة او الشطب او الإيقاف لمحافظ الحسابات او الدمج أو التصفية للشركة:

– تنتهي مهام محافظ الحسابات في حال وفاته أو في حالة دمج أو تصفية الشركة [3].

ومن هنا نستنتج أنه:

– تختلف إجراءات إنهاء مهام محافظ الحسابات حسب نوع الشركة أو المؤسسة؛

– يجب على محافظ الحسابات مراجعة القوانين والتشريعات المعمول بها قبل اتخاذ أي قرار بخصوص إنهاء مهامه.

* **تحديد حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات:** تم تحديد حالات التنافي والموانع لمحافظ الحسابات وهذا في المواد 64 إلى المواد 70.

أ. حالات التنافي:

– كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01؛

[1] المادة 38، من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق ، ص08

[2] المادة 587 من القانون المدني الجزائري لسد الفراغ القانوني.

[3] المادة 76، من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص12

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

– كل عهدة برلمانية حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لأحكام المادة 76 من نفس القانون.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.[1]

ب. حالات الموانع:

*** يمنع محافظ الحسابات من:**

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

– قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته؛

– القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

[1] المواد 64 و66، المتعلقة بحالات التنافي، الصادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، قانون رقم 10-01 المؤرخ في: 20 جوان 2010، ص 11

– السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني؛

– البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛

– يمنع من إفشاء السر المهني إلا في الحالات التالية: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، أو اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو كذلك بناء على إرادة موكليهم، أو في حالة استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة. [1]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

لمحافظ الحسابات حقوق له وواجبات عليه ومسؤوليات يتحلى بها، حيث لاحظنا بعد التعمق في دراستنا ان القانون 91/08 والقانون 01/10 لم يختلفا كثيرا في الحقوق والواجبات والمسؤوليات لمحافظ الحسابات فكانت أوجه التشابه كالتالي:

أولا: حقوق محافظ الحسابات في الجزائر

– **الحصول على أتعاب مناسبة:** يحق لمحافظ الحسابات الحصول على أتعاب مناسبة مقابل عمله، تحدد وفقاً للقانون والاتفاق مع الجهة المستفيدة.

– **الحصول على المعلومات:** يحق لمحافظ الحسابات الحصول على جميع المعلومات والوثائق التي يراها ضرورية لإنجاز عمله.

– **الحصول على الحماية القانوني:** يحق لمحافظ الحسابات الحصول على الحماية القانونية من أي مضايقات أو تهديدات قد يتعرض لها أثناء أداء عمله.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات في الجزائر

[1] المواد 65 ،67 ،68، 69، 70 ، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 20 جوان 2010، المتعلقة بحالات الموانع، الصادرة بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، ص11

- **الاستقلالية والحيادية:** يجب على محافظ الحسابات أن يكون مستقلاً ومحايداً في عمله، ولا يجوز له أن يكون له أي مصالح شخصية مع الجهة المستفيدة.

- **السرية المهنية** :يجب على محافظ الحسابات أن يحفظ سرية جميع المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله.

- **الالتزام بالقوانين والأنظمة:** يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الجزائر[1].

- **الالتزام بالمعايير المهنية:** يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بالمعايير المهنية الدولية المتعلقة بمهنة المراجعة.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

- **المسؤولية المدنية:** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية عن أي أضرار قد تلحق بالجهة المستفيدة نتيجة لخطئه أو إهماله.

- **المسؤولية التأديبية:** قد يتعرض محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية من قبل المجلس الوطني لمحافظي الحسابات في حالة ارتكابه لأي مخالفة للقوانين والأنظمة أو المعايير المهنية.

- **المسؤولية الجزائية:** يقصد بها لمرتكب الجريمة الاجتماعية صلاحية الشخص الجاني لتلقي العقوبة التي يقرها القانون، أو هي صلاحية و قابلية الشخص لأن يكون محل مسائلة جنائية.[2]

- **المسؤولية الجنائية:** قد يتعرض محافظ الحسابات للمسؤولية الجنائية في حالة ارتكابه لأي جرائم تتعلق بمهنته[3].

---

[1] المادة 37 ، من القانون 01/10، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 42، مرجع سابق، ص8

[2] منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام. فقه. قضاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006 ص192.

[3] المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري.

وفي الأخير لاحظنا بعد التطرق لأوجه التشابه بين القانون 91/08 والقانون 01/10 في الحقوق والواجبات والمسؤوليات لمحافظ الحسابات، الذي لا يمنع من وجود فرق جوهري مميز تمثل في إضافة القانون 01/10 ان لمحافظ الحسابات الحق في الحصول على تعويض في حال إنهاء عقده دون سبب مشروع ومن واجباته ان يراعي معايير المراجعة الدولية ومن مسؤوليته يشهد بان القوائم والبيانات المالية قد تم اعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية.

– المرسوم التنفيذي رقم 10–240 المؤرخ في 04 سبتمبر 2010 المتعلق بتحديد شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: تنظيم المهنة من خلال معايير التدقيق الجزائرية

على غرار وجود مجموعة من القوانين والأنظمة التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر إلا أن ما وصلت اليه من تطورات والتوسع في المجالات مما أدى الى ظهور معايير تدقيق جزائرية مكملة لهذا المسار.

المطلب الأول: مفهوم وأسباب اصدار معايير التدقيق الجزائرية

يُعتبر إصدار معايير التدقيق الجزائرية قفزة نوعية لتطوير وتحسين مستوى مهنة المراجعة في الجزائر وتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية حيث ساهمت هذه المعايير في تحسين جودة المراجعة والارتقاء بمستوى الممارسات المهنية للمدققين، مما يظهر أثره الإيجابي على الاقتصاد الوطني، هذا الذي أدى بنا الى البحث في مفهوم هاته المعايير والأسباب التي أدت الى إصدارها.

قبل التطرق إلى المعايير الجزائرية للتدقيق لابد من التعرف على المعايير الدولية ISA، والتي تم تعريفها من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبيين القانونيين بأنها: تعبير عن الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وهي عبارة عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق واللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، مع تبني نظام السوق وفتح المجال الاستثماري في القطاعين الخاص والعام، تم تبني العديد من القوانين الأخرى لمواكبة التغيرات والتطورات الدولية، من بينها المعايير الدولية للتدقيق، حيث على ضوء هذه المعايير أقدم المجلس الوطني الجزائري للمحاسبة بخطوة تبني بعضها وتعديلها مع ما يتناسب وطبيعة العمل في الجزائر، إلا أنه لم يتبنى كافة المعايير بل اكتفى بإصدار 16 معيارا منها والتي تم إصدارها على أربعة دفعات ابتداء من سنة، 2016و هذا حتى يتفادى مشكل صعوبة فهمها والعمل بها من قبل المهنيين في الجزائر، وتعرف هذه المعايير على أنها: المرجع الوطني الذي يستشهد به المدققون من أجل القيام بمهامهم والخروج بتقرير يتصف بالجودة العالية، والذي

يفيد أصحاب المصالح مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وغيرها وتعرف كذلك على أنها: إحدى الركائز الأساسية لمهنة التدقيق كونها تعتبر بمثابة إطار عام ينظم هذه المهنة داخل الجزائر، إذا تهتم بتوضيح المسار الذي يجب أن يتبعه محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة إلى حين وصوله لإعداد تقريره النهائي[1].

والأسباب التي أدت الى إصدار معايير التدقيق الجزائرية نذكرها فيما يلي:

* **التوافق مع المعايير الدولية** :تهدف الجزائر إلى التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن المنظمة الدولية للمدققين الحسابيين.(IAASB)

* **تحسين جودة التدقيق** :تهدف المعايير إلى ضمان إجراء عمليات التدقيق بكفاءة وفعالية، وتقديم تقارير تدقيق موثوقة.

* **رفع مستوى الممارسات المهنية** :تسعى المعايير إلى تعزيز مهارات المدققين ورفع مستوى أدائهم المهني.

* **تعزيز ثقة المستخدمين:** تهدف المعايير إلى ضمان تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستخدمين، مثل المستثمرين والدائنين.

* **حماية الاقتصاد الوطني** :تساهم المعايير في حماية الاقتصاد الوطني من خلال ضمان الشفافية والمساءلة في الشركات.

أهم ميزات معايير التدقيق الجزائرية[2]:

* **التوافق مع المعايير الدولية** :تتوافق المعايير الجزائرية مع المعايير الدولية للتدقيق، مما يسهل على الشركات الجزائرية العمل مع الشركات الأجنبية.

[1] بن حمو عصمت محمدوحراث نخلة، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات جامعة مستغانم، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد: 02، 2022، ص 499-500

[2] صليحة بوسليماني و محمد طويلب ، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصادو التنمية البشرية، المجلد رقم11 ، العدد ،1 جامعة الجزائر03 ، الجزائر2020، ص 166

* **الوضوح والدقة:** تتميز المعايير الجزائرية بالوضوح والدقة، مما يسهل على المدققين فهمها وتطبيقها.

* **المرونة:** تسمح المعايير الجزائرية ببعض المرونة في التطبيق، مما يسمح للمدققين بتكييفها مع احتياجات كل شركة[1].

المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

تكتسب معايير المراجعة الجزائرية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين وكذا الشركات التي تكون محل المراجعة وذلك لكونها:

– تمثل إطارا لعمل المراجع الخارجي، تسعى من خلاله إلى تحديد كافة الجوانب التي تضبط عمله وتوجهه إلى المسار الصحيح الذي يجب عليه إتباعه؛

– إلزامية الاعتماد على هذه المعايير والعمل بها، وهذا يتماشى ورغبة الجزائر في جلب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار داخلها لدفع عجلة التنمية والنمو الاقتصادي:

– كما أنها تشجع التواصل والتعاون بين مكاتب المراجعة الدولية والمحلية؛ تساهم في رفع مستوى مراجعة الحسابات بالجزائر؛

– ويتم الاعتماد علها كدليل يسترشد به محافظ الحسابات عند أداء مهامه؛

تحدد كل من واجبات المراجع وحقوقه، وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه؛

– تدعم عمل المراجع وتجنبه الوقوع في الأخطاء؛

– تزيد من مصداقية وجودة تقريره؛

– تبرز له جميع المتطلبات التي يحتاجها لتحقيق الأهداف التي يسعى إلها من خلال أداء مهمته، وتزيح الغموض والصعوبات التي يمكن أن يتلقاها أثناء مراجعته للقوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.[1]

[1] صليحة بوسليماني و محمد طويلب ، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية،المرجع السابق، ص166.

المطلب الثالث: تبويب وعرض معايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية لأول مرة عام 2016 من قبل مجلس المحاسبة الجزائري. تهدف هذه المعايير إلى توحيد ممارسات التدقيق في الجزائر وضمان جودة عمليات التدقيق وحماية مصالح أصحاب المصلحة، فقد تنقسم معايير التدقيق الجزائرية إلى مجموعتين رئيسيتين معايير العامة تحدد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق ومعايير خاصة تقدم إرشادات محددة لمهام التدقيق المختلفة ولقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية في ثلاثة مقررات وزارية سوف نعرضها كالتالي:

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 12 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة :

المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتشمل وزارة المالية، المقرر رقم ،002 ،2016:

- المعيار الجزائري للمراجعة 505؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 580 "التصريحات الكتابية".

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة: المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للمراجعة ووفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، وهي كالتالي:

- المعيار الجزائري للمراجعة 500 "العناصر المقتعة"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 510 "مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية؛

[1] رشيدة خالدي، الأزهر عزه، أثر اختلاف معايير التدقيق الدولية والجزائرية على فجوة التوقعات، الملتقى الوطني الأول حول متطلبات حوكمة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية – الواقع والأفاق- المركز الجامعي شريف بوشوشة آفلو، ص11-12.

- المعيار الجزائري للمراجعة 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية[1].

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة: [2]

المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للمراجعة، ووفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة، وهي وزارة المالية، المقرر رقم ،23 ،2017:

- المعيار الجزائري للمراجعة 520 الاجراءات التحليلية؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 570 "استمرارية الاستغلال "؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 610 "استخدام أعمال المراجعين الداخليين"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع."

معايير التدقيق الجزائرية:

210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق يعالج هذا المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة المراجعة. كما يخص المعيار كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة.

505: التأكيدات الخارجية يعالج هذا المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

560: احداث تقع بعد اقفال الحسابات يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاها للأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية. قد تتأثر

[1] صليحة بوسلياني و محمد طويلب، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، المجلد رقم11، العدد 1، جامعة الجزائر03، الجزائر2020 ص168

[2] المرجع نفسه، ص167

الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة: بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيلة المداولة.

580: التصريحات الكتابية يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.[1]

500: العناصر المقنعة يوضح هذا المعيار مفهوم" العناصر المقنعة "التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار مراجعة الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة بالإضافة إلى كل المعلومات التي يستطيع المراجع تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماع والتأكيدات الخارجية والتي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على اليقين.

300: تخطيط مراجعة الكشوف المالية يدرس هذا المعيار لتزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية كما يخص المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الأولية التي تتطلب معالجتها على حدى.

510: مهام التدقيق الاولية–الارصدة الافتتاحية يعالج هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع المراجعة، أو تم مراجعتها من طرف المراجع السابق. إضافة إلى ذلك، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل الطرق. المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

[1] صليحة بوسليماني ومحمد طويلب، مرجع سبق ذكره، ص168

700: تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية يعالج هذا المعيار التز ام المراجع بتشكيل راي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المراجع عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى الى صياغة راي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الر أي الذي عبر عنه المراجع حين خلص الى ان عداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق[1].

520: الإجراءات التحليلية يعالج هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة.

570:استمرارية الاستغلالية يعالج هذا المعيار التزامات المراجعة في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

610: استخدام أعمال المراجعين الداخليين يعالج هذا المعيار الجزائري للمراجعة شروط وفرصة لتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة. 315، أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته وفي حالة وجود لدى الكيان وظيفة الم راجعة الداخلية وخلص المراجع الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات المراجعة، فإن أهدافه هي تتمثل في: تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين، وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملاءمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة.

620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير [2].

[1] صليحة بوسلياني ومحمد طويلب، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص168.

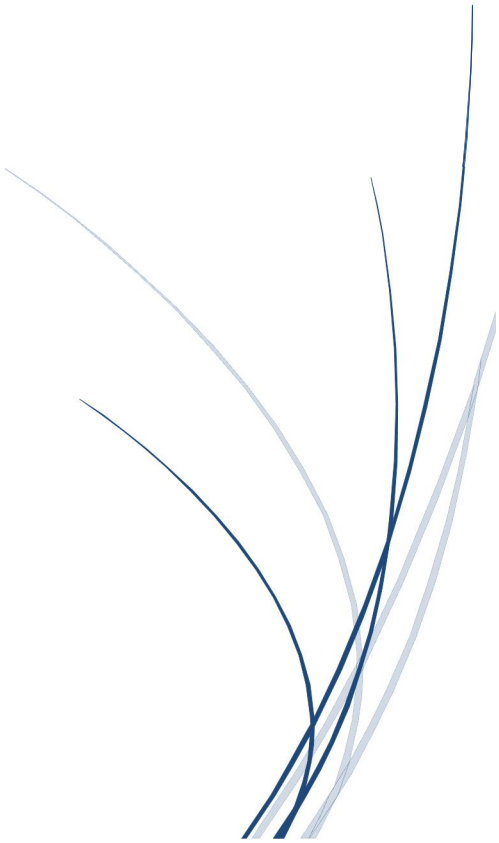
[2] المرجع نفسه،.ص169.

خلاصة الفصل:

رأينا في هذا الفصل أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يمارسها شخص طبيعي أو معنوي يتصف بالاستقلالية والموضوعية وبمهارة وكفاءة عالية تتوافق مع أحكام التشريع اللازمة في مجال تدقيق الحسابات، ولابد أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط التي تتطلبها هاته الأحكام حتى يتمكن من مزاولة نشاطه، مع المسؤوليات والواجبات التي تقع على عاتقه وما يحكم هاته المهنة من هيئات تسيرها وتسهر على تنظيمها، حيث كان المدقق يعتمد عليها بشكل تام لاكن لم تكن كافية لذا ظهرت من سنة 2016 معايير التدقيق الجزائرية تم تبنيها من مجموعة المعايير الدولية لتغطية هذا الفراغ الحاصل، فأصبحت عبارة عن إضافة للأحكام السابقة، حيث رأينا في هذا الفصل معايير التدقيق الجزائرية وأسباب صدورها وتبويبها وعرضها لغرض فهم الدور الكبير والمهم الذي تلعبه هاته المعايير مواكبتا مع التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة.

الفصل الثاني دارسة إستبيانية

على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة



تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على أراء ووجهة نظر عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة بولاية الوادي حول الموضوع دراستنا الحالية:" **تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين**، وبعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لأهم المفاهيم حول معايير التدقيق الجزائرية ومهنة محافظ الحسابات، ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتأينا الاعتماد على الاستبيان، وتم توزيعه على عينة من الأساتذة ومحافظي وخبراء المحاسبة، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها وتوزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتباره الأداة التي تم الاعتماد عليها في الدراسة، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين من المتخصصين في مجال المحاسبة، فأننا استخدمنا أداة الاستبيان متعمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان.

أولا: مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

1- مجتمع وعينة الدراسة: كون الدراسة تتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية "دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين، فان المجتمع الذي ندرسه هو جميعمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة المختصين في ولاية الوادي كون الدراسة في حدود إقليم ولاية الوادي، أما عينة الدراسة فتمثلت في عدد معين من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة المختصين بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

2- طريقة سحب العينة: بما أنه تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد ارتأينا توزيع وإجراء الاستبيان بالاعتماد على هذه الطريقة القصدية، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الاستمارة تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم

دراية كافية حول تنظيم مهنة محافظي الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وقمنا بتوزيع الاستمارات كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يبين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبيانات الموزعة	40
عدد الاستبيانات المسترجعة	35
عدد الاستبيانات الملغاة (غير صالحة)	03
عدد الاستبيانات الصالحة	32

المصدر: من اعداد الطلبة

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية :(موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقميا (1،2،3،4،5) على التوالي:

الجدول رقم (02): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة/الترميز	01	02	03	04	05

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على مقياس ليكارت(Likert Scale)

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي= (أعلى درجة في مقياس- أدني درجة في مقياس-5) (4=(1 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد دراجات الموافقة وذلك على نحو التالي :طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة 0.8=4/5 وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا 1.80=0.8+1 : فنحصل على مجال [1.80 -1]

وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا . وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف الُمشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (03): تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	الاوزان	الاتجاه(التقييم)
من 01 إلى 1.80 درجة	1	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60 درجة	2	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40 درجة	3	محايد
من 3.41 إلى 4.20 درجة	4	موافق
من 4.21 إلى 5 درجة	5	موافق بشدة

المصدر :من اعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع :د. ضو نصر ، **محاضرات في مقياس تقنيات الاستقصاء** ، مقدمة للسنة الأولى ماستر اقتصاد كمي ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، 2018

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67فأكثر	3,66-2,34	2,33-1

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس: طول الفئة=$\frac{\text{الحد الأعلى}-\text{الحد الأدنى}}{\text{عدد المستويات}}$

$\frac{(1-5)}{3}=\frac{4}{3}=1,33$ حيث أن عدد المستويات=3

وبناء ً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعا (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط

الحسابي من 2.34-3.66 فيكون المستوى متوسطاً ، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1- أقل من 2.33 فيكون المستوى منخفض.

ثانيا: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

1- المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع بحثي.

2- المصادر الأولية: تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها إحصائيا بالاستعانة ببرنامج spss.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

من أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: **Excel** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: **spss21** لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة

أولا: استمارة ونموذج الدراسة

1- **تصميم الاستبيان** تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في أراء وجهات نظر الموظفين في مجال المحاسبة حول مشكلة الدراسة.

- ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها للعلمي من حيث البساطة و الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- ✓ استعمال لغة سليمة؛
- ✓ صياغة أسئلة بسيطة وقابلة للتأويل؛
- ✓ ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

ولقد قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناءً على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:

القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب (العمر، المستوى العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 18 فقرة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية هما: كما هو موضح في **الملحق رقم 1** (الاستمارة)

المحور الأول: محافظ الحسابات ، ويتكون من (06) فقرات .

المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية ، ويتكون من (06) فقرات.

المحور الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائري ، ويتكون من (06) فقرات .

2- نموذج الدراسة: من خلال هذه الدراسة لدينا ثلاثة متغيرات مستقلة على بعضها حيث كلها تبين مهمة محافظ الحسابات وإلمامه بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقه لها، ومن خلال محاور الدراسة سيتم اختبار فرضية العلاقة بين محاور الدراسة ثم اختبار فرضية الفرق لمعرفة الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى للمعلومات الشخصية، واخيرا نستخدم اختبار T لإجابات العينة على كل محور على حدى.

ثانيا: تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

1- تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان: بعد جمع بيانات المستجوبين وترميزها وإدخالها في برنامج spss21 فإنه قبل تحليل البيانات يجب تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين على مضمون متغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم التوزيعات الاحتمالية الأخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار (Shapiro-Wilk) وبالاستعانة ببرنامج spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار (Tests of Normality)يعطي لنا مخرجات معً ا لكل من (اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار (Shapiro-Wilk) في جدول واحد، و-بأي منهما نستدل على نوع التوزيع؟ وهنا سنعتمد على القاعدة التالية: أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-WilK إذا كان عدد العينة اقل من50 [1].

2- تحديد أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: V21 SPSS: Statistical Package for the Social Sciences) وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح فيما يلي:

[1] -أبو زيد، محمد خير سليم، **أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجيةSPSS**، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156.

الجدول رقم (04): يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

الأداة الإحصائية	وصفها
التكرار والنسبة % والرسوم البيانية	لوصف أفراد عينة الدراسة
معامل ألفا كرونباخ	اختبار ثبات الاستبانة
معامل ارتباط بيرسون	لاختبار صدق الاستبانة
المتوسط الحسابي:	وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.
الانحراف المعياري:	وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر هذا يعني تركز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتا عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.
اختبار T (one Sample t-test)	لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي (x=03) الفرضي والمتوسط العينة أفراد لإجابات ($\underline{X}$)
مستوى الدلالة 0.05	يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة الفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.
مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value):	يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطلبة وبتصرف بالاعتماد على المرجع التالي: .طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " **أساليب تصميم إعداد الدراسات الميدانية – منظور إحصائي –** "، معتمد من

طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة البويرة، 2014/06/30 ، انظر الرابط التالي :http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

أولا: الصدق الظاهري: عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أعضاء في هيئة التدريس، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

ثانيا: الصدق البنائي: يقصد بصدق أداة الدراسة ، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

صدق الاتساق الداخلي ووفقا لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين(−1) و(+1)، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالته من قيمته المطلقة، ويتعين أن يتم تفحص دلالة معامل الارتباط بيرسون وهذا من خلال مقارنة القيمة الاحتماليةsig)[1] * لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، فإذا كانت قيمة(sig) أقل أو تساوي مستوى الدلالة[2] *: 0.05 فإن

* – القيمة الاحتمالية (**Sig**):أو ما يسمى ب (احتمال الخطأ) (P–value): تظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل برنامج Spss، وعلى أساسها يتم اختبار دلالة الاحصائية لنتائج الدراسة الميدانية نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

* – مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وهي قيمة يختارها الطلبة في بحثه وعادة في دراسات العلوم الإنسانية والاجتماعية يتم اختبار مستوى الدلالة شائع الاستخدام وهو 0.05 ويعني ذلك ان الطلبة يشك في النتائج الميدانية بنسبة 5% ويعني ذلك أن الاحتمال المقبول بالخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنىآخر يُقبل مقدار خطأ في صحة النتائج

معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه، أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم المحور الذي تنتمي إليه، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

المحور الأول : محافظ الحسابات			
العبارات	**معامل الارتباط**	**قيمة المعنوية**	**النتيجة**
يساهم محافظ الحسابات في المحافظة على استمرار المؤسسة	0.743**	0.000	دال
يمكن ان نقول ان محافظ الحسابات يؤدي عمله بشكل جيد و حسب ما جاء به التشريع و دائما نزيه و جاد في عمله	0.751**	0.000	دال
يعتبر محافظ الحسابات مهني مستقل يقوم بالتأكد من شفافية القوائم المالية للكيان	0.648**	0.000	دال
محافظ الحسابات يقع على عاتقه كشف جميع الانحرافات التي تكون في القوائم المالية	0.800**	0.000	دال
يقوم محافظ الحسابات بشكل دائم على تصحيح اعمال معدي القوائم المالية	0.576**	0.001	دال
تبرز أهمية مهنة محافظ الحسابات في إعطاء الصورة الصادقة للمستخدمين حول وضعية المؤسسة	0.742**	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج 21. SPSS V

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الاول انها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من

اذا كانت قيمةsig لا تزيد عن 0.05، نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 ، وكلها ارتباطات طردية متوسطة، ومنه نقول ان عبارات المحور الأول صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (06) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

المحور الثاني : معايير التدقيق الجزائرية			
العبارات	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
يعبر محتوى معايير التدقيق الجزائرية جزء من محتوى المعايير الدولية للتدقيق.	**0.824	0.000	دال
عدم كفاية احكام التشريع المعمول به لممارسة مهنة محافظ الحسابات أدى الى ظهور معايير التدقيق الجزائرية	*0.416	0.018	دال
تباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية	**0.698	0.000	دال
تساعد معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة المراجعة و التفتح على السوق الدولية و الدخول في استثمارات خارجية منافسة	**0.763	0.000	دال
تبني المعايير الجزائرية للتدقيق يسمح بمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة على المستوى الدولي	**0.807	0.000	دال
ن الزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يجلب المزيد من الاستثمار الأجنبي	**0.823	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج 21. SPSS V

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثاني انها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بير سون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور الثاني هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها ارتباطات طردية متوسطة، ومنه نقول ان عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (07) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

المحور الثالث : تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية			
العبارات	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف محافظ الحسابات يوفر حماية لممتلكات المؤسسة الذي يصادق على حساباته	**0.775	0.000	دال
إتباع محافظ الحسابات لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية يولد قوائم مالية صادقة	**0.732	0.000	دال
محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق داخل البيئة المحاسبية و في إطار عمله و بشكل جيد	**0.855	0.000	دال
يوجد إمكانية للتغلب على التحديات التي تشكل عائق على مهنة محافظ الحسابات وخصوصا اثناء تطبيقه للمعايير	**0.656	0.000	دال
يوجد علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و بين ما يمارسه محافظ الحسابات في الجزائر	**0.741	0.000	دال
ان معايير التدقيق الدولية من شأنها أن تضمن لممارسي مهنة محافظ الحسابات تنظيم جيد ومستقر	**0.516	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V .21

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثالث انها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في معظمعبار ات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها ارتباطات طردية، نقول ان كل عبارات المحور الثالث صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ثالثا: حساب ثبات الاستبيان (معامل **Cronbach's Alpha**):

والثبات يعني به أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر في نفس الظروف. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور استبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (08): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha **للاستبيان**

أبعاد ومحاور الاستبيان	Cronbach's Alpha		
	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	النتيجة
قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الأول	0.797	06	ثابت
قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثاني	0.817	06	ثابت
قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثالث	0.801	06	ثابت
جميع عبارات الاستبيان	0.914	18	ثابت

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.914 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أنه معامل Cronbach's Alpha كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتشفيرها وتفريغها في البرنامج الإحصائي spss21 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

بالنسبة للبيانات الشخصية سوف نلخصها في الجدول التالي :

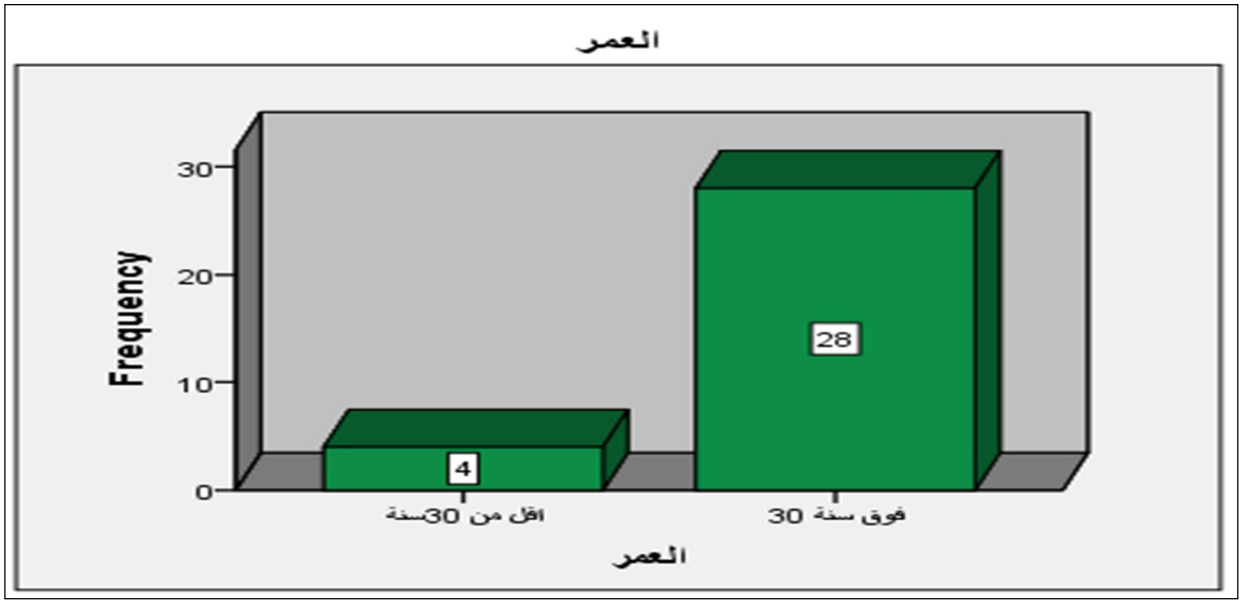
الجدول رقم (09): يبين توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية

	البيان	التكرار	النسبة
العمر	**اقل من30سنة**	4	%12.5
	فوق 30 سنة	28	%87.5
الدرجة العلمية	**ليسانس**	8	%25.0
	ماجستير او ماستر	11	%34.4
	دكتوراه	7	%21.9
	شهادة أخرى	6	%18.8
المنصب الوظيفي	**استاد جامعي**	4	%12.5
	محافظ حسابات	9	%28.1
	خبير محاسبات	2	%6.3
	موظف في مكتب الحسابات	17	%53.1
الخبرة المهنية	**اقل من 5 سنوات**	2	%6.3
	من 5 الى 10 سنوات	12	%37.5
	من 11 الى 15 سنة	6	%18.8
	من 15 سنة فاكثر	12	%37.5
المجمـــــــــــــوع		32	100,0

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على مخرجات spss

1**بالنسبة لمتغير ة العمر** من خلال الجدول أعلاه والخاص بالمعلومات حسب متغير ة العمر نلاحظ تباين في الأعمار وأن الفئة العمرية (فوق 30 سنة) هي الأكبر بنسبة مئوية 87.5% , وهي عالية ، ثم تأتى الفئة (أقل من 30 سنة) بنسبة 12.5 %، اي أن أفراد العينة معظمهم من أصحاب الخبرة في مجال تخصصهم ، والشكل التالي بيين توزيع عينة الدراسة حسب العمر كما يلي :

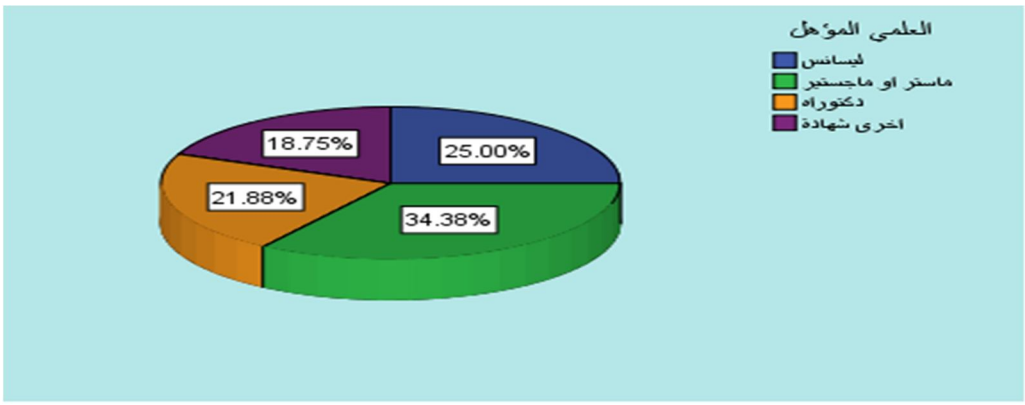
الشكل رقم (01): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss.

2**بالنسبة لمتغير ة المؤهل العلمي:** نجد أن نسبة 34.4 % من عينة الدراسة لديهم شهادة ماجستير وماستر كون ان معظم افراد العينة من الاساتذة، اما المرتبة الثانية فهم لحاملي شهادة ليسانس بنسبة 25% تليها حاملي شهادة دكتوراه بنسبة 21.9 %، بينما النسبة الاضعف فهم من لديهم شهادات أخرى بنسبة تقدر 18.8%، والشكل التالي بين توزيع عينة الدر اسة حسب الدرجة العلمية كما يلي:

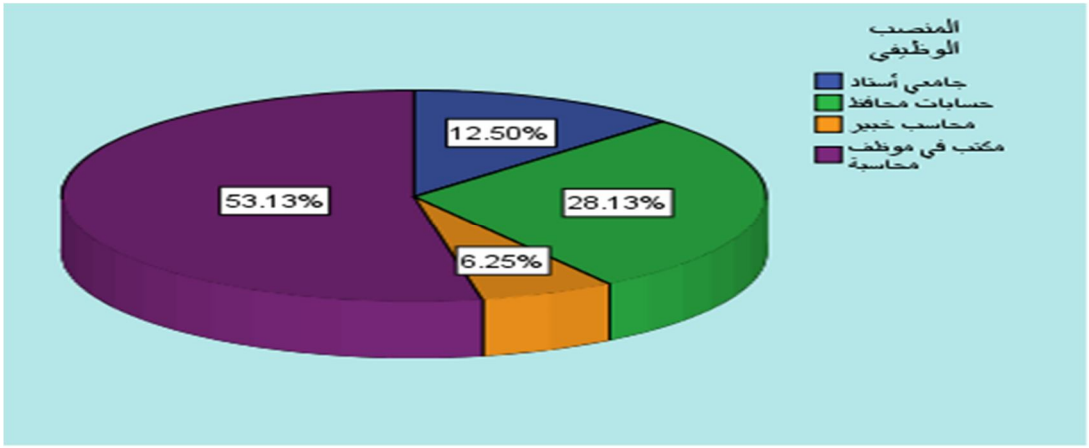
الشكل رقم (02): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss.

3-**توزيع أفراد العينة تبعا للمنصب الوظيفي:** من الجدول أعلاه نجد أن أغلب أفراد العينة من موظفي في مكتب الحسابات بنسبة 53.1%, وهي نسبة عالية مقارنة بباقي المناصب، بينما جاءت نسبة محافظي حسابات في الرتبة الثانية بنسبة 28.1 %، تم تأتي نسبة استاد جامعي في المرتبة الثالثة بنسبة 12.5% واقل نسبة كانت للخبراء المحاسبين بنسبة 6.3% والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة كما يلي:

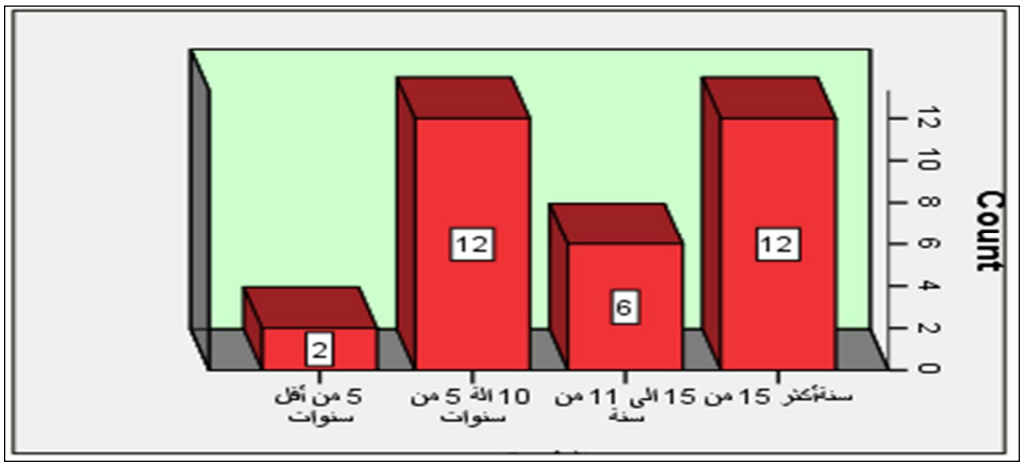
الشكل رقم (03): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss.

4-بالنسبة لمتغير ة الخبرة : نلاحظ من الجدول السابق أن اعلى نسبة خبرة كانت (من 5 الى 10سنوات) ونسبة (أكثر من 15 سنة)، حيث ان 37.5 %من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق العشر سنوات وهي نسبة جيدة بالنسبة لنا حيث ان عنصر الخبرة متوفر وهذا مايعزز الاجابات الدقيقة على الاستبيان، وتليها في الترتيب الافراد الذين لديهم خبرة (بين 11 و15 سنوات) والذين عددهم 06 افراد بنسبة 18.8% ،أما النسبة التي تليهم هي لأصحاب الخبرة لأقل من خمس سنوات والمقدرة بـ6.3%، والشكل التالي يبن توزيع عينة الدر اسة حسب الخبرة المهنية كما يلي:

الشكل رقم (04): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان

سنتطرق إلى عرض و تحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول و بوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب

وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على اكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب اقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

أولا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الاول

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مهنة محافظ الحسابات كما يلي:

الجدول رقم (10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يساهم محافظ الحسابات في المحافظة على استمرار المؤسسة	**4.125**	**0.870**	2	موافقون
02	يمكن ان نقول ان محافظ الحسابات يؤدي عمله بشكل جيد و حسب ما جاء به التشريع و دائما نزيه و جاد في عمله	**3.906**	**1.027**	4	موافقون
03	يعتبر محافظ الحسابات مهني مستقل يقوم بالتأكد من شفافية القوائم المالية للكيان	**4.218**	**1.007**	1	موافقون بدرجة عالية
04	محافظ الحسابات يقع على عاتقه كشف جميع الانحرافات التي تكون في القوائم المالية	**3.843**	**1.247**	5	موافقون
05	يقوم محافظ الحسابات بشكل دائم على تصحيح اعمال معدي القوائم المالية	**3.531**	**1.163**	6	موافقون
06	تبرز أهمية مهنة محافظ الحسابات في إعطاء الصورة الصادقة للمستخدمين حول وضعية المؤسسة	**4.125**	**1.008**	3	موافقون
محافظ الحسابات		**3.958**	**0.747**		موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات

المحور الاول: المتعلق بمحافظ الحسابات في الجزائر، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.95، وبانحراف معياري قدر:0.747، وهو يشير إلى تفاوت أراء الأفراد و عدم تمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد وعي وإدراك بدرجة عالية لدى المتخصصين في مجال المحاسبة **على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر** وفيما يلي ترتيب ثلاث عبارات الأولى حسب أهميتها لدى أفراد العينة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم :03 -[يعتبر محافظ الحسابات مهني مستقل يقوم بالتأكد من شفافية القوائم المالية للكيان.] : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.21 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.21 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون بدرجة عالية على ان مهنة محافظ الحسابات مهنة مستقلة ودوره الكشف على شفافية القوائم المالية ،وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 01 :-[يساهم محافظ الحسابات في المحافظة على استمرار المؤسسة] : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.125 ، وبانحراف معياري كبير قدره 0.870 مما يبين التشتت الواضح بين الاجابات على هذه العبارة ، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية موافقون على ان محافظ الحسابات يساهم على استمرارية على استمرار المؤسسة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم :**06** -[تبرز أهمية مهنة محافظ الحسابات في إعطاء الصورة الصادقة للمستخدمين حول وضعية المؤسسة] : نلاحظ أنها

احتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.125 وانحراف معياري قدره 1.008 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.21 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن كل اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على ان أهمية مهنة محافظ الحسابات تبرز في إعطاء الصورة الصادقة للمستخدمين حول وضعية المؤسسة هذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

نستنتج أخيرا أن عينة الدراسة مدركة لمفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

ثانيا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثاني:

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية كما يلي:

الجدول رقم (11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Déviation	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يعبر محتوى معايير التدقيق الجزائرية جزء من محتوى المعايير الدولية للتدقيق.	**3.750**	**0.950**	3	موافقون
02	عدم كفاية احكام التشريع المعمول به لممارسة مهنة محافظ الحسابات أدى الى ظهور معايير التدقيق الجزائرية	**3.426**	**0.979**	6	موافقون
03	إتباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية	**4.125**	**0.832**	1	موافقون
04	تساعد معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة المراجعة والتفتح على السوق الدولية والدخول في استثمارات خارجية منافسة	**3.812**	**1.029**	2	موافقون
05	تبني المعايير الجزائرية للتدقيق يسمح بمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة على المستوى الدولي	**3.593**	**1.073**	4	موافقون
06	ن الزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يجلب المزيد من الاستثمار الأجنبي	**3.593**	**1.160**	5	موافقون
	معايير التدقيق الجزائرية	**3.713**	**0.729**		موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثاني: المتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.71، وبانحراف معياري قدر:0.729 وهو تشتت كبير ويشير إلى تفاوت أراء الأفراد حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على عبارات معايير التدقيق الجزائرية و أنه وحسب رأي المتخصصين في مجال المحاسبة هناك تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية وفيما يلي ترتيب العبارات الثلاث الأولى حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 03:-[إتباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي إتباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية بلغ: 4.12 وانحراف معياري كبير جدا 0.832 مما يدل على الاختلاف الواضح في الاجابات بين افراد العينة، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على ان إتباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية، وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم:04 -[تساعد معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة المراجعة و التفتح على السوق الدولية و الدخول في استثمارات خارجية منافسة.] : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.81 وانحراف معياري كبير قدره 1.029 وقيمة المتوسط

الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أنه معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تطوير مهنة المراجعة و التفتح على السوق الدولية و الدخول في استثمارات خارجية منافسة وهذا حسب راي أفراد العينة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم:01 -[يعتبر محتوى معايير التدقيق الجزائرية جزء من محتوى المعايير الدولية للتدقيق.] : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.75 وانحراف معياري قدره 0.950، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة) وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على ان محتوى معايير التدقيق الجزائرية يعتبر جزء من محتوى المعايير الدولية للتدقيق وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة.

نستنتج أخيرا أن عينة الدراسة مدركة لمفهوم معايير التدقيق في الجزائر

ثالثا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثالث

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية كما يلي:

الجدول رقم (12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف محافظ الحسابات يوفر حماية لممتلكات المؤسسة الذي يصادق على حساباته	**4.031**	**0.999**	1	موافقون
02	إتباع محافظ الحسابات لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية يولد قوائم مالية صادقة	**3.875**	**0.906**	5	موافقون
03	محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق داخل البيئة المحاسبية وفي إطار عمله وبشكل جيد	**3.968**	**0.932**	2	موافقون
04	يوجد إمكانية للتغلب على التحديات التي تشكل عائق على مهنة محافظ الحسابات وخصوصا اثناء تطبيقه للمعايير	**3.343**	**1.065**	6	موافقون
05	يوجد علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و بين ما يمارسه محافظ الحسابات في الجزائر	**3.812**	**0.895**	4	موافقون
06	ان معايير التدقيق الدولية من شأنها أن تضمن لممارسي مهنة محافظ الحسابات تنظيم جيد ومستقر	**3.937**	**1.014**	3	موافقون
تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية		**3.828**	**0.687**		موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث: المتعلق **بتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية**، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.82، وبانحراف معياري قدر:0.687 وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد مدى تطبيق تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية

وهذا حسب المتخصصين في مجال المحاسبة وفيما يلي ترتيب اهم ثلاث عبارات حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 01 :-[تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف محافظ الحسابات يوفر حماية لممتلكات المؤسسة الذي يصادق على حساباته]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.03 وانحراف معياري 0.999 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية موافقون. على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف محافظ الحسابات يوفر حماية لممتلكات المؤسسة الذي يصادق على حساباته، وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 03 :-[محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق داخل البيئة المحاسبية و في إطار عمله وبشكل جيد]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.96 وانحراف معياري كبير 0.932 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق داخل البيئة المحاسبية وفي إطار عمله وبشكل جيد، وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 06 :-[ان معايير التدقيق الدولية من شأنها أن تضمن لممارسي مهنة محافظ الحسابات تنظيم جيد ومستقر]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.93 وانحراف معياري قدره 1.014 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال

الأهمية (من 3.41إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على ان معايير التدقيق الدولية من شأنها أن تضمن لممارسي مهنة محافظ الحسابات تنظيم جيد ومستقر، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

قبل اختبار الفرضيات وتطبيق الأدوات الإحصائية والاختبارات يجب أولا معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا، و لان حجم العينة اكبر من 30 إذا البيانات تقترب للتوزيع الطبيعي وسوف نتأكد من ذلك من خلال اختبارات شابيرو و سيمنروف وذلك قصد معرفة تطبيق الاختبارات المناسبة .

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي

نستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا ولمعرفة ذلك نستخدم اختبارين معروفين هما Kolmogorov-Smirnov واختبار Shapiro-Wilkوهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلاله 0.05 :

H0 : البيانات تتبع توزيعا طبيعيا

H1 : البيانات لا تتبع توزيعا طبيعيا

في دراستنا لدينا ثلاث محاور، وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي spss تحصلنا على النتائج التالية:

والجدول التالي يبن نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي :(Tests of Normality)

الجدول رقم (13): نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة نحو محاور الاستبيان	Kolmogorov-Smirnov[a] كلومنجوروف- سيمر نوف			Shapiro-Wilk شابيرو-ويلك			نوع التوزيع
	القيمة الاحصائية للاختبار	درجة الحرية df	Sig. القيمة الاحتمالية	القيمة الاحصائية للاختبار	درجة الحرية df	Sig. القيمة الاحتمالية	
بيانات المحـور 01:	0.184	32	0.078	0.906	32	0.069	طبيعي
بيانات المحـور 02	0.131	32	0.178	0.929	32	0.136	طبيعي
بيانات المحـور 03:	0.251	32	0.060	0.794	32	0.088	طبيعي
قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فان البيانات تتبع توزيع طبيعي.							

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة اكبر من 32 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnova) وتظهر أن مستوى قيم الاحتمالية(sig) لبيانات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الأول : بلغت sig=0.078 هي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني: بلغت 0.178 وهي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثالث: بلغت sig= 0.060 وهي أكبر من (0.05)، وبما ان كل قيم المعنوية اكبر من 0.05 نقبل الفرض الصفري أي انه تدل نتائج اختبار (Tests of Normality) على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي. ومنه في دراستنا سنستخدم الاختبارات المعلمية في تحليل إجابات وأراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة.

ثانيا: اختبار الفرضيات

1 : شرح الأداة إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الطلبة في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي (Significant Difference) بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي (Constant) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم و القيمة الثابتة (المتوسط الفرضي). ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة التالية[1]: $a = \frac{(H+L)}{2}$:

حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ (a : Constant)

L : تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فإن سلم القياس استجابات المستجوبين هو سلم ليكارت الخماسي:

$$a = \frac{(H+L)}{2} = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

ورقم 03 يمثل قيمة الوسطى (حياد) في مقياس ليكارت الخماسي.

ولاتخاذ القرار فيما يتعلق اختبار صحة الفرضيات نتبع الخطوات التالية[2]:

1-حساب المتوسط الحسابي(الحقيقي) (X) لإجابات افراد العينة على اجمالي عبارات لكل محور من محاور الاستبيان.

[1]-مصطفى طويطي : التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- ، دار النشر الجامعي ،تلمسان ، الجزائر ، 2018،ص 248

[2]-عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 148-162-**(بتصرف)**

2-نختار المتوسط الفرضي وعادة ما يكون في المقياس الخماسي ليكارت بديل (محايد) ويقدر بـ3.

3-نحسب الفرق بين المتوسط الحقيقي و المتوسط الفرضي (X-3)

4-بعدها ندرس الدلالة الإحصائية لنتيجة الفرق بين (X-3)،هل هو دال أم غير دال ؟

5-و لاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية نستخدم: اختبار ت في حالة عينة واحدة (One-Sample T-Test) ويرمز له احصائيا بالرمز (T-Test) وهي القيمةT المحسوبة.

6-اتخاذ القرار : رفض أو قبول الفرضية .

-**.الطريقة الأولى:** مقارنة القيمةT المحسوبة مع القيمةT الجدولية ، حيث إذا كانت لقيمة Tالمحسوبة أكبر من قيمةT الجدولية **وعليه** فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) و نقبل H_1 (الفرضية البديلة). والقيمةT الجدولية يتم استخراجها من جدول احصائي خاص يسمى (جدول توزيع ستيودنت t) وهذا من خلال: تحديد مستوى الدلالة 0,05 وحساب درجة الحرية df حيث درجة الحرية تساوي n-1 ، حيث n: عدد افراد العينة.

-**.الطريقة الثانية:** وهي اكثر دقة وسهولة حيث عند حساب T test بالبرامج الإحصائية فإنها تحسب لنا أيضا قيمة احتمالية يرمز لها في مخرجات برنامج SPSS بالرمز Sig حيث تتعلق باختبار T test . **وعليه:** فإنه إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05 فإننا فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

2: عرض نتائج اختبار الفرضيات الدراسة

-**اختبار الفرضية 01:**هناك درجة كبيرة من الوعي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية(H_0) : لا يوجد إطلاع لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم(14): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 01

الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (01)	حجم العينة	Moyenne المتوسط الحسابي	Ecart type الانحراف المعياري	Différence moyenne (3-X)	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
	32	3.958	0.132	0.958	29.945	31	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.958) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3X-)=0.958 وهو دال احصائيا وقيمةT المحسوبة بلغت29.945=T وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =31 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت(sig=0.000) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يوجد إطلاع لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **بالفرضية الأولى** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى إطلاع عينة الدراسة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى دلالة احصائية(0.05)

اختبار الفرضية 02: هناك درجة كبيرة من الوعي لدى عينة الدراسة لمعايير التدقيق الجزائرية.

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية(H_0): لا يوجد وعي لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

الجدول رقم (15): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 02

الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (02)	حجم العينة	Moyenne المتوسط الحسابي	Ecart type الانحراف المعياري	Différence moyenne (3-X)	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
	32	3.713	0.129	0.713	28.783	31	0,000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.713) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3X- = 0.713 وهو دال احصائيا وقيمةT المحسوبة بلغت 28.783 =T وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =31 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت(sig=0.000) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

وبالتالي نقبل **بالفرضية الثانية** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لدى عينة الدراسة لمعايير التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

03 اختبار الفرضية 03: هناك درجة كبيرة من الوعي لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية، من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية(H_0): لا يوجد تنظيم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم (16): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 03

الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على	حجم العينة	Moyenne المتوسط الحسابي	Ecart type الانحراف المعياري	Différence moyenne (3-X)	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
العبارات المتعلقة بالمحور (03)	32	3.828	0.121	0.828	31.514	31	0,000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.828) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3X-)=0.828 وهو دال احصائيا وقيمةT المحسوبة بلغت T=31.514 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =31 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت(sig=0.000) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي هناك درجة كبيرة من الوعي لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **بالفرضية الثالثة** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لدى عينة الدراسة حول تنظيم مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية عند مستوى دلالة (0.05).

3- اختبار فرضيات الفرق

لاختبار فرضية الفرق سوف نستخدم اختبار تحليل التباين الاحادي **ANOVA** ، وهذا الاختبار من الاختبارات المعلمية ويستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات اجابات العينة حسب خاصية تقسيم العينة إلى أكثر من قسمين ، وفي دراستنا توجد ثلاثة خواص تقسم العينة

لأكثر من قسمين هما (المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة) ، اذا ستكون هناك فرضية رئيسية متبو عة بثلاثة فرضيات جزئية كالآتي:

3-1/ الفرضية الرئيسية: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة ترجع الى المعلومات الشخصية للمستجوب عند مستوى دلالة احصائية 0.05، وانطلاقا من هذه الفرضية سوف نقسمها الى ثلاث فرضيات جزئية.

3-2/ الفرضيات الجزئية:

- ☒ الفرضية الجزئية الأولى: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الاول ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.
- ☒ الفرضية الجزئية الثانية: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثاني ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.
- ☒ الفرضية الجزئية الثالثة: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثالث ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.

وللإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور الثلاثة مع المتغيرات الشخصية، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (17): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية

المحاور	الخصائص	اختبار **ANOVA**	قيمة المعنوية	النتيجة
المحور الاول	المؤهل العلمي	0.842	0.482	قبول الفرضية
	الوظيفة	0.922	0.443	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	1.522	0.230	قبول الفرضية
المحور الثاني	المؤهل العلمي	2.405	0.089	قبول الفرضية
	الوظيفة	1.038	0.391	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	0.530	0.665	قبول الفرضية
	المؤهل العلمي	1.423	0.257	قبول الفرضية

المحور الثالث	الوظيفة	0.886	0.213	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	0.369	0.776	قبول الفرضية

المصدر : من إعداد الطليقاء ً على مخرجات SPSS

من نتائج اختبار الفروقات بين متوسطات اجابات العينة بناء على خواص عينة الدراسة والمتمثلة في اربع خصائص كانت كلها بمستويات معنوية اكبر من 0.05 مما يجعلنا نقبل كل الفرضيات الجزئية أي لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى المعلومات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى دلالة احصائية 0.05 .

وبهذه الاختبارات نصل الى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث انه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05

خلاصة الفصل:

بعد اسقاط الدراسة الميدانية على الدراسة النظرية ، حاولنا الإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب التطبيقي من خلال اداة الاستبيان التي تم إعدادها وتحكيمها من طرف خبراء في الميدان، وتم اثبات جودة الاداة من خلال الصدق الظاهري والبنائي واختبار معامل الفا كرونباخ، ولقد وضعنا ثلاث فرضيات من أجل الاجابة على تساؤلات الدراسة التطبيقية وكل فرضية نجيب عنها بمحور من محاور الدراسة، ومن خلال ما توصلنا اليه من التحليل الوصفي لاتجاه اجابات العينة وجدنا قبول لكل الفرضيات الخاصة بمحاور الدراسة ، حيث تم التوصل الى نتائج تحقق الهدف من الدراسة مستخدمين العديد من الاختبارات الاحصائية منها اختبار التوزيع الطبيعي واختبار ستيودنت لعينة واحدة ومن خلالها تم تأكيد قبول افراد العينة وادراكهم لكل محاور الدراسة، ثم استخدمنا اختبار الفرق الذي يقيس الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعود الى الخصائص العامة للعينة حيث من خلاله تم التوصل أنه لا توجد فروقات بيت متوسطات إجابات العينة حول محاور الدراسة تعزى للمعلومات الشخصية.

في الأخير تم تأكيد الدراسة النظرية من خلال نتائج الدراسة الميدانية، وتحقيق الهدف العام من الدراسة والتوصل الى نتائج سوف يتم التطرق اليها في خاتمة الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة

كمحاولة منا للإجابة على أسئلة الدراسة المطروحة التي قمنا بها، يمكن أن نقول أن مهنة محافظ الحسابات لها أهمية والتي تقوم بإعطاء صيغة المصداقية على صحة القوائم المالية المقدمة من الكيان ومحاربة التلاعبات فيها أي كان نوعها لضمان السير الجيد في ممارسة المهنة، ليكون أداؤها جيدا،و هذا ما جعلها تمر بعدة محطات سواء كانت تاريخية او المتعلقة بمواكبة تطورات المهنة فهو يعتبر نقلة نوعية في تنظيم مهنة محافظ الحسابات، كذلك من تخصيص هيئة لها، بعد إلغاء المنظمة التي كانت تشمل المهن المحاسبية الثلاثة، يعني الانتقال من القانون 91-08 الى القانون 10-01، اضافتا الى ما تم ملاحظته من تشابه في هذين القانونين في المفهوم العام وشروط مزاولة هاته المهنة و كذا الواجبات والحقوق التي له، الا انه لا يخلو من بعض الإضافات الطفيفة والتي تميز القانون الثاني على الأول و مما وصلنا اليه من تعريف محافظ الحسابات في الجزائر، فقد تم الاعتماد على القانون الأخير ليومنا هذا مما واكب في هذه الفترة ظهور منهجية تشريعية جديدة صدرت في 2016 نتيجة ضعف احكام التشريع والتي سميت بمعايير التدقيق الجزائرية التي اعتبرت مرحلة انتقالية لتغطيت هذا الضعف

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تقول انه يمكن تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بفعالية من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية

يمكن الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية لتنظيم المهنة لكن لا ننسى الدور الكبير الذي لعبه التشريع الجزائري خصوصا ما جاء في الجريدة الرسمية في تنظيم المهنة، اضافتا الى

ما تم التوصل اليه من خلال الإجابات المتحصل عليها من طرفمكاتب المحاسبة و هذا ما يجعل الفرضية مقبولة.

الفرضية الثانية بخصوص الفرضية الثانية و التي تقول ان تطوير المنظومة التشريعية يضمن صحة ممارسة المهنة وتطور المنظومة التنظيمية يضمن الارتقاء بمستوى الأداء المهني.

من المتعارف عليه لدى المهنيين فقد بين الاستجواب عن طريق الاستبيان الذي تم اجراؤه مع المكاتب المحاسبية والاساتذة في مجال الاختصاص تبين صحة هاته الفرضية فصدور المعايير الجزائرية للتدقيق كان بصدد ملئ الفجوة التي ظهر ت بمرور الوقت وبعد الاستعانة بأحكام التشريع من الجريدة الرسمية و الاعتماد عليها.

الفرضية الثالثة: تقوم هذه الفرضية على انه يمكن حصر التحديات التي تواجه المهنة بين ضعف التكوين الأكاديمي والمهني لبعض الممارسين وعدم ملاءمة بعض القوانين والتشريعات مع المعايير الدولية للتدقيق وأيضا قلة الوعي بأهمية مهنة محافظ الحسابات لدى بعض المؤسسات والشركات.

مما جاء في المحور الثالث من الاستبيان وما لاحظنا من خلال الدراسة النظرية وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية تبين لنا ان هذه الفرضية صحيحة فبعض الأشخاص من أصحاب المشاريع والمستثمرين وغيرهم لا يولون اهتمامهم بمهمة محافظ الحسابات ومنهم من ينظر له كتكلفة إضافية لأتعاب المحاسب إضافتا الى ذلك لم يتم التوصل الى نص واضح او قرار يوحد بين احكام التشريع في الجزائر مع المعايير المتبناة ويحقق الاتساق والترابط والتجانس بينهما.

نتائج الدراسة:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث النظرية والتطبيقية توصلنا لمجموعة من الاستنتاجات والإجابة على التساؤلات المطروحة في إطار إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعة وعليه توصلنا إلى النتائج التالية:

– تم تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بمجموعة من القوانين والتي تخللتها هيئات وقرارات أخرى لضمان السير الجيد للمهنة؛

– تم التوصل الى ان محافظي الحسابات لا يقومون بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بشكل حرفي، لكن ربما يقومون بالاستعانة ببعضها او البقاء على احكام التشريع السابقة؛

– عدم إعطاء اهتمام كلي لمعايير التدقيق الجزائرية يجعل من محافظي الحسابات يقومون بممارسة مهامهم على ما تعارف عليه دون اللجوء لها؛

– حدد المشرع الجزائري من بعد الاستقلال كيفية سيرورة مهنة محافظ الحسابات وماهي الخطة والنظام التي يجب ان تكون عليها.

التوصيات:

– حتى يتسنى لمحافظ الحسابات من الوصول الى قوائم مالية صادقة وإعطاء رأي صادق عن حالة المؤسسة، يجب عليه أن يقوم باتباع احكام التشريع دون الاخلال بها اثناء أداء مهامه؛

– يجب على محافظ الحسابات عدم اخذ أي فائد او ربح او تعويض او ما شابه ذلك خلاف ما نص عليه القانون والذي يمكن ان يؤثر على استمراريته؛

– يفضل على محافظ الحسابات عدم المساهمة في رأس مال المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسؤولي المؤسسة، فهذه

العلاقات الشخصية وغيرها تمنعه من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات التي يكتشفها؛

–عدم قيام محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة مثل:" مستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي الخ..."، فهذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمته؛

– يجب على محافظ الحسابات ان يعطي اهتمامه لمعايير التدقيق الجزائرية لأنها تعتبر جزء من المعايير الدولية والتي يمكن من خلالها مواكبة التطورات وتوحيد النظم حول العالم.

أفاق الدراسة:

إن ما تبين لنا من خلال الدراسة أن موضوع تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية هو موضوع متشعب يصعب حصره لذا يبقى باب الدراسة مفتوح لمن أراد البحث فيه أكثر وعليه يمكن في أخر هذا البحث طرح المواضيع التالية:

– أثر احكام القانون 10–01 على احكام معايير التدقيق الجزائرية؛

– مدى قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية حسب أحكام التشريع الجزائري؛

– دور التدقيق على اتخاذ القرار في ضل معايير تدقيق الدولية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1. أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجيةSPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
2. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
3. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
4. مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان –تطبيقات عملية على برنامج excel–، دار النشر الجامعي، تلمسان، الجزائر، 2018.
5. منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام. فقه. قضاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

الرسائل الجامعية:

1. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013.
2. عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر – مذكرة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة وعلي بالشلف، 2012.

المجلات:

1. بن حمو عصمت محمد وحراث نخلة، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات جامعة مستغانم، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد: 02، 2022.
2. تمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، مج03، العدد06، 2017م.
3. رواني بوحفص، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات الاقتصادية، المجلد 23، العدد01، السنة، 2023.
4. صليحة بوسليماني ومحمد طويلب، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد رقم11، العدد1، جامعة الجزائر03، الجزائر2020.
5. عجيلة محمد، قنيع أحمد، متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01 العدد 01، 2019.
6. عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى ملاءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد: الخامس، العدد: الثاني، أكتوبر 2021.
7. مروة مزيسي، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر –رؤية مستقبلية– مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد3، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر.

محاضرات:

1. ياسين علايبية، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2019/ 2020.
2. ضو نصر، محاضرات في مقياس تقنيات الاستقصاء، مقدمة للسنة الأولى ماستر اقتصاد كمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، 2018.

المقالات:

رشيدة خالدي، الأزهر عزه، أثر اختلاف معايير التدقيق الدولية والجزائرية على فجوة التوقعات، الملتقى الوطني الأول حول متطلبات حوكمة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية – الواقع والأفاق– المركز الجامعي شريف بوشوشة، آفلو.

القوانين:

1. الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة 2010، قانون القانون 01/10،
2. الجريدة الرسمية رقم 20، الصادرة 1991، قانون القانون 08/91،
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، المادة 04 من القانون التجاري، 2007، الجزائر.
4. القانون المدني الجزائري لسد الفرا غ القانوني.
5. قانون العقوبات الجزائري.

الكتب الأجنبية:

1. Nacereddin Saadi ; Ali Mazouz , La pratique du commissariat au compte en Algérie ,société national de comptabilité ,1993.

المواقع الالكترونية:

1. طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم إعداد الدراسات الميدانية – منظور إحصائي – "، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم

الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير – جامعة البويرة، 2014/06/30 ، انظر الرابط التالي :
http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

بعد تحية الإسلام، يسرنا كطلبة مقبلين على التخرج أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، راجين التفضل بالاطلاع وبيان الرأي بتأشير الإجابة المناسبة من وجهة نظركم لاستفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج الذي يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبية، والذي تحت عنوان " **تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية** "

فالمرجو منكم الإجابة على كل الأسئلة التي تتضمنها الاستمارة، وأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد على صحة إجاباتكم، علما بأن كافة المعلومات الواردة في الاستمارة لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ونشكركم على تعاونكم معنا

الطلبة:

قده ضياء – بوزيدي محمد الأمين

قاسمي محمد الأمين – تجاني صهيب

القسم الأول : معلومات شخصية

1- العمر:

أقل من 30 سنة ☐

فوق 30 سنة ☐

2- سنوات الخبرة:

اقل من 5 سنوات ☐

من 5-10 سنوات ☐

من 11-15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

3- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐

ماجستير أو ماستر ☐

دكتوراه ☐

شهادة اخرى ☐

4- المنصب الوظيفي:

أستاذ جامعي ☐

محافظ حسابات ☐

خبير محاسب ☐

موظف في مكتب محاسبة ☐

القسم الثاني: معلومات عامة عن الدراسة

المحور الأول: محافظ الحسابات

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يساهم محافظ الحسابات في المحافظة على استمرار المؤسسة					
2	يمكن ان نقول ان محافظ الحسابات يؤدي عمله بشكل جيد و حسب ما جاء به التشريع و دائما نزيه و جاد في عمله					
3	يعتبر محافظ الحسابات مهني مستقل يقوم بالتأكد من شفافية القوائم المالية للكيان					
4	محافظ الحسابات يقع على عاتقه كشف جميع الانحرافات التي تكون في القوائم المالية					
5	يقوم محافظ الحسابات بشكل دائم على تصحيح اعمال معدي القوائم المالية					
6	تبرز أهمية مهنة محافظ الحسابات في إعطاء الصورة الصادقة للمستخدمين حول وضعية المؤسسة					

المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعبر محتوى معايير التدقيق الجزائرية جزء من محتوى المعايير الدولية للتدقيق.					
2	عدم كفاية احكام التشريع المعمول به لممارسة مهنة محافظ الحسابات أدى الى ظهور معايير التدقيق الجزائرية					
3	تباع معايير التدقيق الجزائرية كمنهج في مراجعة الحسابات يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية					

4	نساعد معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة المراجعة و التفتح على السوق الدولية و الدخول في استثمارات خارجية منافسة					
5	تبني المعايير لجزائرية للتدقيق يسمح بمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة على المستوى الدولي					
6	ن الزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يجلب المزيد من الاستثمار الأجنبي					

المحور الثالث: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	البيـان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف محافظ الحسابات يوفر حماية لممتلكات المؤسسة الذي يصادق على حساباته					
2	إتباع محافظ الحسابات لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية يولد قوائم مالية صادقة					
3	محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق داخل البيئة المحاسبية و في إطار عمله و بشكل جيد					
4	يوجد إمكانية للتغلب على التحديات التي تشكل عائق على مهنة محافظ الحسابات وخصوصا اثناء تطبيقه للمعايير					
5	يوجد علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و بين ما يمارسه محافظ الحسابات في الجزائر					
6	ان معايير التدقيق الدولية من شأنها أن تضمن لممارسي مهنة محافظ الحسابات تنظيم جيد ومستقر					

الملحق رقم (02): نتائج الـ SPSS

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.797	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.817	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.801	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.914	18

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
الجزائرية التدقيق معايير محتوى يعبر للتدقيق الدولية المعايير محتوى من جزء.	32	0	3.7500	.95038
به المعمول التشريع احكام كفاية عدم الى أدى الحسابات محافظ مهنة لممارسة	32	0	3.4263	.97912
الجزائرية التدقيق معايير ظهور في كمنهج الجزائرية التدقيق معايير إتباع				
مستخدمي ثقة يعزز الحسابات مراجعة المالية القوائم	32	0	4.1250	.83280
في الجزائرية التدقيق معايير تساعد على التفتح و المراجعة مهنة تطوير استثمارات في الدخول و الدولية السوق منافسة خارجية	32	0	3.8125	1.02980
يسمح للتدقيق الجزائرية المعايير تبني مهنة في الحاصلة التطورات بمواكبة الدولي المستوى على المراجعة	32	0	3.5938	1.07341

التدقيق معايير تطبيق الزامية ان من المزيد يجلب أن شأنه من الجزائرية الأجنبي الاستثمار	32	0	3.5938	1.16007
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	32	0	3.7135	.72985

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
طرف من الدولية التدقيق معايير تطبيق لممتلكات حماية يوفر الحسابات محافظ حساباته على يصادق الذي المؤسسة به جاءت لما الحسابات محافظ إتباع	32	0	4.0313	.99950
مالية قوائم يولد الجزائرية التدقيق معايير صادقة	32	0	3.8750	.90696
ملزم الجزائر في الحسابات محافظ داخل للتدقيق الجزائرية المعايير بتطبيق و عمله إطار في و المحاسبية البيئة جيد بشكل	32	0	3.9688	.93272
التي التحديات على للتغلب إمكانية يوجد الحسابات محافظ مهنة على عائق تشكل للمعايير تطبيقه اثناء وخصوصا	32	0	3.3438	1.06587
الجزائرية المعايير بين علاقة يوجد محافظ يمارسه ما بين و للتدقيق الجزائر في الحسابات	32	0	3.8125	.89578
أن شأنها من الدولية التدقيق معايير ان الحسابات محافظ مهنة لممارسي تضمن ومستقر جيد تنظيم	32	0	3.9375	1.01401
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	32	0	3.8281	.68716

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
حسابات.محافظ.الاول.المحور	.184	32	.078	.906	32	.069
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	.131	32	.178	.929	32	.136
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	.251	32	.060	.794	32	.088

a. Lilliefors Significance Correction

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حسابات.محافظ.الاول.المحور	32	3.9583	.74776	.13219
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	32	3.7135	.72985	.12902
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	32	3.8281	.68716	.12147

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
حسابات.محافظ.الاول.المحور	29.945	31	.000	3.95833	3.6887	4.2279
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	28.783	31	.000	3.71354	3.4504	3.9767
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	31.514	31	.000	3.82813	3.5804	4.0759

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
حسابات.محافظ.الاول.المحور	Between Groups	1.434	3	.478	.842	.482
	Within Groups	15.899	28	.568		
	Total	17.333	31			
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	Between Groups	3.383	3	1.128	2.405	.089
	Within Groups	13.130	28	.469		
	Total	16.513	31			
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	Between Groups	1.936	3	.645	1.423	.257
	Within Groups	12.702	28	.454		
	Total	14.638	31			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
حسابات.محافظ.الاول.المحور	Between Groups	1.558	3	.519	.922	.443
	Within Groups	15.776	28	.563		
	Total	17.333	31			
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	Between Groups	1.652	3	.551	1.038	.391
	Within Groups	14.861	28	.531		
	Total	16.513	31			

محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	Between Groups	.327	3	.109	.213	.886
	Within Groups	14.311	28	.511		
	Total	14.638	31			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
حسابات.محافظ.الاول.المحور	Between Groups	2.431	3	.810	1.522	.230
	Within Groups	14.903	28	.532		
	Total	17.333	31			
التدقيق.معايير.الثاني.المحور	Between Groups	.888	3	.296	.530	.665
	Within Groups	15.625	28	.558		
	Total	16.513	31			
محافظ.مهنة.تنظيم.الثالث.المحور	Between Groups	.557	3	.186	.369	.776
	Within Groups	14.081	28	.503		
	Total	14.638	31			