الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

بعنوان

دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات

دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية الوادي

إعداد الطالبات

✍ أسماء شرفي
✍ ابتهاج بن خليفة
✍ عائشة فرحات

إشراف الدكتور

✍ بالقاسم بن خليفة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
.....	.....	جامعة الوادي	رئيسا
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
.....	.....	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

بعنوان

دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات

دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية الوادي

من اعداد الطالبات

✍ أسماء شرفي
✍ ابتهاج بن خليفة
✍ عائشة فرحات

تحت اشراف الدكتور

✍ بالقاسم بن خليفة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
.....	.....	جامعة الوادي	رئيسا
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
.....	.....	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2019/2018

إلى كل من نحب

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك" سورة النمل الآية 19

نتقدم بالشكر والعرفان الى الأستاذ المشرف الدكتور **بالقاسم بن خليفة** الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة لإتمام هذه المذكرة

كما نتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان لكل من الدكتور **عقبة ريمي** والدكتور **صالح حميداتو** على التوجيهات والمساعدة القيمة

وكما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة المذكرة وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة " دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات " وذلك من خلال التعرف على عموميات حول التدقيق و محافظ الحسابات، ومدى ملائمة المعايير الجزائرية في تحسين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

ولتحقيق ذلك فقد تم إلقاء الضوء على معايير التدقيق ومحافظ الحسابات وأدائه من الناحية النظرية والتطبيقية. حيث تم توزيع 50 استبيان متضمن عدة أسئلة تتمحور حول معايير التدقيق وضرورة تطبيقها ومدى التزام محافظ الحسابات بها، وزعت على مكاتب خبراء ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين و أساتذة أكاديميين يندرجون تحت هذا المجال .

حيث تم استخدام الأساليب الاحصائية والتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة، وبعد تحليل نتائج الاستبيان توصلت الدراسة الى أن هناك أهمية كبيرة لدور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية – محافظ الحسابات – أداء محافظ الحسابات .

Abstract

This study aims to identifying the role of the Algerian Auditing Standards, in the development of the performance of the auditors, by identifying an general the auditing and the auditor. In addition, we focused on the suitability of Algerian standards in improving the profession of commissioner of auditor Algeria.

In order to achieve that, it has highlighted the Auditing Standards and the auditors accounts in terms of theory and practice. By distributing 50 questionnaires, including questions about auditing standards. The necessity of applying them and the commitment of their accountants. This field the statistical and analytical methods were used to select the hypotheses of the study, After analyzing the results of the questionnaire. The study found that, the role of Algerian auditing standards in developing the performance of auditor is of great importance.

Key words

Algerian Auditing Standards - auditor - Performance of auditor .

الفهارس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	VI- I
الشكر والتقدير	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال البيانية	
قائمة الملاحق	
المقدمة	أ-د
الفصل الأول: الاطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر	
تمهيد	06
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	07
المطلب الأول: تعريف التدقيق وتطوره التاريخي	08-07
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق	10-09
المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق	13-12
المطلب الرابع: معايير التدقيق	16-15
المطلب الخامس: أنواع التدقيق	17
المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات في الجزائر	19
المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات	19
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات	25
المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	25
المطلب الرابع: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات	26
المطلب الخامس: مهام وأتعاب محافظ الحسابات	29
المطلب السادس: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	30
المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها في تطوير أداء محافظي الحسابات	32
المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية	32
المطلب الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء محافظي الحسابات	41
خلاصة الفصل	45
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	47
المبحث الأول: الطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	48
المطلب الأول: طرق الدراسة	48
المطلب الثاني: اجراءات الدراسة	51
المطلب الثالث: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية	52
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية	54
المطلب الأول: الاحصاء الوصفي	54
المطلب الثاني: الاحصاء الاستدلالي	59

خلاصة الفصل	63
الخاتمة	65
المصادر والمراجع	68
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 02-01	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	49
الجدول 02-02	محاور وعدد فقرات الاستبيان	50
الجدول 02-03	مقياس ليكارت الخماسي	50
الجدول 02-04	نتائج معامل الثبات ألفاكرونباخ للمحاور الثلاث	51
الجدول 02-05	نتائج ألفاكرونباخ للاستمارة	52
الجدول 02-06	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	52
الجدول 02-07	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	53
الجدول 02-08	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	53
الجدول 02-09	حساب المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول	54
الجدول 02-10	حساب المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني	55
الجدول 02-11	حساب المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثالث	57
الجدول 02-12	تلخيص نتائج المحاور الثلاث	58
الجدول02-13	نتائج تحليل مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق ومدى ملائمتها لبيئة العمل	59
الجدول 02-14	نتائج تحليل مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق والتزام المحافظين بها	59
الجدول 02-15	نتائج تحليل مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ادراك الحاجة اليها	60
الجدول 02-16	نتائج مدى تحليل التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ملائمتها لبيئة العمل	60
الجدول 02-17	نتائج مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير	61
الجدول 02-18	نتائج مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير	61

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل02-01	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	52
الشكل02-02	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	53
الشكل02-03	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	53

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	**الاستبيان**
02	**لجنة تحكيم الاستبيان**
03	**مخرجات spss**

المقدمة

تتمثل أهمية التدقيق في دورها الهام في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال عملية التدقيق والفحص، وكون التدقيق يعمل وفقا لمبادئ وأسس علمية فإنه ترتكز بالأساس على عدة مبادئ وفروض تحكم متطلباتها النظرية بالإضافة الى معايير تؤطر اجراءاتها العملية.

حيث تظهر أهمية معايير التدقيق في ضوء الهدف الأساسي للمهنة، والذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق والمسؤولية المهنية التي يتحملها، لذا يتوجب عليه الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات واحترام قواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة اليه

لأجل هذا عملت مختلف الدول على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية والمهنية وجعلت لها مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة هذه المهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن الجزائر، لم تتخلف عن باقي الدول في تنظيم مهنة التدقيق والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي يستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها. حيث قامت بإصدار قوانين و تشريعات مختلفة، الهدف من ورائها هو تنظيم المهنة و منها القانون 10-01 المعمول به حاليا الذي تحاول الدولة من خلاله إرساء تنظيم مهني يسمح برفع مستوى الأداء لمحافظي الحسابات باختلاف أصنافهم و بالتالي زيادة ثقة مستخدمين القوائم المالية على ضوء تقارير التدقيق التي يعدها المدققين الخارجين و بالضبط محافظي الحسابات حسب التشريع الجزائري.

❶ الإشكالية الرئيسية

مما سبق يمكننا طرح الإشكالية الأساسية لموضوعنا كما يلي:

ما هو دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات؟

❷ التساؤلات الفرعية:

وحتى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية السالفة الذكر، سنحاول تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تنفيذ مهمة التدقيق ميدانيا ؟
- ما مدى الالتزام تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظ الحسابات ؟
- كيف تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين معارف محافظي الحسابات ؟
- ما هي أهم الصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات أثناء مهمة التدقيق ؟

❸ فرضيات الدراسة:

- تتباين أهمية معايير التدقيق الجزائرية من محافظ حسابات لآخر عند تنفيذ مهمة التدقيق.
- قد تختلف الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية من طرف محافظي الحسابات.
- عموما يساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين معارف محافظي الحسابات.
- من الممكن أن تفسير مضمون بعض المعايير من أهم الصعوبات التي تواجه محافظي الحسابات.

❹ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية معايير التدقيق الجزائرية إذ هي مناسبة و مقبولة على المستوي المحلي، و تحتل هذه المعايير مكانه هامة في ممارسة المهنة مقارنة بالمعايير التدقيق الدولية مما يؤدي بالمساهمة الايجابية لمحافظ الحسابات عند فحصه لقوائم المالية.

❺ أهداف الدراسة:

يمكن حصر أهداف الدراسة في:

- محاولة تأسيس اطار نظري كفيل بترقية التدقيق في الجزائر؛
- التعرف على مدى اثر معايير التدقيق الجزائرية على أداء محافظي الحسابات؛
- التعرف على أهم الجوانب العملية التي تحيط بشخصية محافظي الحسابات؛
- الوقوف على الجديد التي جاءت به المعايير التدقيق الجزائرية في ظل آخر اصداراتها.

❻ أسباب اختيار الدراسة:

تنقسم أسباب اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

أ. الاسباب الموضوعية

- مكانة محافظ الحسابات نتيجة للدور الأساسي الذي يلعبه في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح؛
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حداثة اعتماد معايير التدقيق الجزائرية؛
- معايير التدقيق الجزائرية تبقى جديدة وغير معروفة.

ب. الاسباب الذاتية

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه مع التخصص "محاسبة"؛
- محاولة تقديم فائدة علمية يستفيد منه ذوي الاختصاص من الطلبة والأكاديميين؛

- الرغبة في إلقاء الضوء على آخر مستجدات في مهنة التدقيق في الجزائر وهي معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وانعكاساتها على أداء محافظي الحسابات.

❼ حدود الدراسة:

وتتمثل في:

أ. الحدود الزمنية: لقد تم تحديد دراستنا زمانيا من خلال عرضنا لتطورات مهنة محافظي الحسابات وذلك ما قبل 1988، وكذلك فيما يتعلق بإصدارات معايير التدقيق الجزائرية بداية من 2016/02/04 الى غاية 2018/09/24.

ب. الحدود المكانية: لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض مكاتب خبراء، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، وأساتذة أكاديميين الناشطين في هذا المجال وبالتحديد في ولاية الوادي.

ج. الحدود البشرية: تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم خبراء، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، وأساتذة أكاديميين.

❽ منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي في اجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري لكونه من اكثر المناهج استخداما وللتوصل الى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة، وكذا المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للتدقيق ومحافظي الحسابات.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت في شكل استبيان تم اعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة، فقد تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال استخدام المنهج التحليلي لتفسير البيانات.

❾ هيكل الدراسة:

تناولنا هذا الموضوع من خلال فصلين اضافة الى مقدمة وخاتمة، وقسم البحث حسب المنهجية التالية:

الفصل الأول: الاطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر والذي قمسناه الى ثلاث مباحث المبحث الأول تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق، اما الثاني فكان بعنوان عموميات حول محافظ الحسابات في الجزائر والمبحث الثالث فتحدثنا فيه عن معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها في تحسين اداء محافظي الحسابات.

الفصل الثاني: فكان لدراسة ميدانية وارتأينا فيه عرض استبيان يقدم على عينة من خبراء محافظي الحسابات ومحاسبين وأكاديميين للوقوف على مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تطوير اداء محافظي الحسابات، وتم

تحليل هذا الاستبيان باستخدام برنامج spss21، وشملت الدراسة الميدانية بدورها مبحثين المبحث الأول يضم الطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، وفي المبحث الثاني قمنا بمعالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج.

⓾ الدراسات السابقة:

- **الدراسة الأولى: لسحنون محمد الأمين واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق–** هي عبارة على مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، السنة الجامعية 2016-2017 .

تتمثل إشكالية الدراسة أن معايير التدقيق تمثل أساسا لتقييم فعالتها نظرا لما توفره المعايير من إرشادات وتوجيهات للمدققين، ومن أهم النتائج التي توصل اليها الباحث في دراسته بأن صدور معايير التدقيق الجزائرية دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه في تنظيم المهنة، كذلك بإتباع محافظي الحسابات لهذه المعايير و تطبيقها يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صدق عليها .

- **الدراسة الثانية: لمحمد الامين حاج عاشور وبن سالم بوسماحة، معايير التدقيق الجزائرية و اثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية،** هي عبارة على مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير المركز الجامعي بلحاج بوشعيب–عين تموشنت السنة الجامعية 2017-2018

تتمثل الإشكالية الدراسة بعد إصدار الجزائر لمجموعة من معايير التدقيق الجزائرية، ما مدى تطبيقها من طرف المهنيين؟

من أهم النتائج معايير التدقيق الجزائرية جاءت بناءا على الحاجة إليها لتحسين جودة المعلومة المحاسبية و المالية ،هذا في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة و التدقيق و كذلك يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق المالية بالرفع من مستويات الأداء عند المدقق.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة.

والجزائر كغيرها من الدول قد أولت لهذه المهنة أهمية كبيرة من خلال اصدارها لمجموعة من القوانين تنظمها ووضعها لمعايير التدقيق الخاصة بها والتي تشمل مراعاة محافظ الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

ومن خلال ما سبق ذكره قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول: عموميات حول التدقيق؛**
- **المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات في الجزائر؛**
- **المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها في تطوير أداء محافظي الحسابات.**

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

إن الفرضية الأساسية التي تقوم عليها عملية التدقيق هي أن البيانات المالية وغير المالية غير المدققة تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساسًا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الاساسية للتدقيق وذلك من خلال التعريف والتطور، الأهداف والأهمية، والمبادئ والمعايير والأنواع.

المطلب الأول: تعريف التدقيق وتطوره التاريخي

الفرع الأول: تعريف التدقيق

نستعرض في هذا الفرع مجموعة من التعاريف للتدقيق لبعض الهيئات الرسمية المختلفة ومفكرين.

- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه " التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقه موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[1]
- كما عرف على أنه "التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها".[2]
- وعرف أيضا "فهو عملية منظمة لها غرض وتتبع المنطق، وتقوم على قواعد لضبط العمل والمساعدة في اتخاذ القرارات، أي أنها عملية منظمة ومخططة وتتم بتنسيق".[3]
- كما عرف أيضا: اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم Bonnault et Germond جاء تعريف من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية اعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة[4].

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الابراهيمية، مصر، 2002، ص17.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للطباعة و النشر، الاردن، 2000، ص06.

[3] طارق عبدالعال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص27.

[4] Lionnel.c et Gerard.v, **Audit et Control Interne–aspects financiers**, **opérationnels et strategiques**–Dalloze,Paris,1992,p21.

- تعريف شامل: هو تلك العملية التي يقوم بها شخص محايد يسمى مدقق الحسابات، يستخدم أدلة و قرائن اثبات من تقارير أو مستندات أو قوائم مالية وذلك بإتباع معايير وقوانين معمول بها للوصول الى مصداقية وعدالة القوائم وتقديمها الى الأطراف المعنية.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي عرفت في شكل منظم إلا بعد اختيار النقود وقياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر بالنسبة للتدقيق ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي المالي بقواعده ونظرياته بفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب التدقيق تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور منشآت والمؤسسات فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكًا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، وتميز بالحاجة إلى رؤوس أموال بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة للمسايرة، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوافر لديه، على المخاطر بها.[1]

وبالتالي فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا التدقيق بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعب والأخطاء، بالتالي صحتها .

إن كلمة التدقيق " AUDIT " مشتقة من اللغة اللاتينية " AUDIRE " ومعناها يستمع وليست " ENTENDRE "، إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.[2]

لقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع إلى تطور اقتصاد السوق وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، والزيادة في أنشطة المؤسسات

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 03.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص07.

والشركات المساهمة، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا وفرنسا نصوصًا تشريعية تلزم الشركات المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لتدقيق الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد تقرير كتابي يكون دوري ويتم بعد انتهاء المؤسسة من إعداد الحسابات الختامية ويبدي فيه المراجع رأيه الفني المحايد عن مدى وصدق وعدالة الحسابات المالية.

ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في العصر الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث انه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص أخر. حيث إن قدامى المصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قاما به هذين الشخصين[1].

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

سنتطرق في هذا المطلب الى ابراز الاهداف المرجوة وكذا أهمية التدقيق

الفرع الأول: أهداف التدقيق

من خلال التعريفات السابقة للتدقيق يمكن تحديد أهدافها فيما يلي:

1. الشمولية: هي أن تكون كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوفات المالية أي أن كل عملية تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيًا[2].
2. الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) و يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقًا أو ديونًا أو ايرادات أو نفقات وهمية.[3]
3. الملكية: يعمل التدقيق في هذا البند إلى اتمام البند السابق من خلال التأكيد أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها

[1] فيروز مراد، **دور محافظي الحسابات كمدخل لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015 ، ص04

[2] الطيب طقيه، ناصر الدين عزي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2016 ، ص 29.

[3] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 18.

والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقوم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.[1]

4. التقييم: معنى هذ ا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من سنة إلى أخرى.
5. التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.
6. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذا الأخير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقًا لمعايير الممارسة المهنية[2].
7. إبداء رأي فني: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة للقيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:[3]
   - التحق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
   - مراقبة عناصر الأصول؛
   - مراقبة عناصر الخصوم التأكد من التسجيل المحاسبي؛
   - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعبات والأخطاء؛
   - تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تكمن أهمية التدقيق في كونها وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة:[4]

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص17.

[2] الطيب طقيه، ناصر الدين عزي، مرجع سابق، ص30.

[3] محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، ص17.

[4] سعيدة عزه، **دور المراجعة الخارجية ومساهمتها في ترشيد القرارات المالية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013، ص ص 12-13.

1. مسيرو المؤسسة: يعتمدون اعتمادًا شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومراقبة الأداء وتقييمه، ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.
2. البنوك: تعتمد على المعلومات المستندة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبنى عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.
3. الدولة: تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في ما يلي:
   - التخطيط والرقابة؛
   - فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية؛
   - تقدير الاعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.
4. العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.
5. المساهمين وملاك المؤسسة: يهتم المساهمين في نتائج التدقيق وهذا للتأكد من:
   - قدرة المسؤولين على التسيير الناجع؛
   - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
   - الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.
6. المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالة العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.
7. الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطى الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا بالمدقق في القوائم المالية والمركز المالي، فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

المطلب الثالث: مبادئ وفروض التدقيق

للتدقيق عدة مبادئ وفروض، سنتطرق إليها من خلال مضمون هذا المطلب

الفرع الأول: مبادئ التدقيق

لقد تم تقسيم هذه المبادئ إلى مجموعتين الأولى مرتبطة بركن التحقيق (الفحص) والثانية مرتبطة بركن التقرير.

1. المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص):

- مبدأ تكامل الادراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث الشركة آثارها الفعلية والمحتملة على كيان الشركة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.[1]
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف الشركة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الشركة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: يتضمن هذا المبدأ الاقلال إلى حد ما من عنصر التقدير الشخصي، من خلال الاستناد على القدر الكافي من الأدلة من جهة، والاستعانة بالخبرات المتخصصة من جهة ثانية، واستخدام الأساليب الكمية في مجال المراجعة من جهة ثالثة.[2]
- مبدأ الفحص مدى كفاية الانسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى كفاية الإنتاجية، نظراً لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مدقق الحسابات عن الأحداث عن الشركة، هذه الكفاية هي مؤشر للمسار السلوكي للشركة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.[3]

[1] أحمد حلمي جمعه، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، ط1، دار الصفا، الاردن، 2012، ص 51.

[2] نصر صالح مُحَمَّد، **نظرية المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، ليبيا، ص 311.

[3] أحمد حلمي جمعه، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، مرجع سابق، 2012، ص 52.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقرير**: تتمثل في ما يلي:[1]

- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مدقق الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للشركة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.
- مبدأ الافصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مدقق الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف الشركة، ومدى تطبيق المبادئ والاجراءات المحاسبية والتغيير فيها.

ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، والمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الانصاف: ويقضى هذا المبدأ بضرورة مراعاة المدقق عند صياغته لتقريره المعاملة العادلة (البعيدة عن التحيز) لجميع الأطراف المستفيدة من التقرير سواء كانت أطرافًا داخلية أو خارجية.
- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرًا واضحًا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثاني: فروض التدقيق

قبل عرض فروض التدقيق حبذا إعطاء ولو تعريف مختصر عن الفروض إذ يعرفه Kohler " بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك. "[2]

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي:

1. **قابلية البيانات المالية للفحص.**

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتتمثل هذه المعايير في:

- الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- القابلية للفحص: ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها؛
- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

[1] نصر صالح محمّد، مرجع سابق، ص ص 312-311.

[2] أحمد حلمي جمعه، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1، دار الصفاء، الاردن، 2000، ص 20.

- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية[1].

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة ادارة المشروع

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.[2]

3. خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير عادية أو التلاعب.

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض.[3]

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى ابتعادنا حتما لحدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادًا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توفر في الشركة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.[4]

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد له للحكم على مدى سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الفرض أن مدققي الحسابات يستندون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم، ونتائج الأعمال والمركز المالي، كما يكون لهم سندا لتعزيز رأيهم.[5]

---

[1] زينب عون، **الجانب العملي للمراجعة الحسابات في ظل قانون10-01**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي،ص21.

[2] الصبان محمد سمير، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص 18- 20.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص21.

[4] المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص 21.

[5] الصبان محمد سمير، عبدا لعظيم عبد الله، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 34.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.

ويعني هذا الفرض أن مدقق الحسابات إذا اتضح له إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا اتضح عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعب أو ضعف ملاحظته على مستوى الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلاً.[1]

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

عندما يطلب من مراقب الحسابات ابداء رأيه في سلامة القوائم المالية، فان عمله يجب أن يقتصر على هذه المهنة دون غيرها.[2]

8. يفرض المركز المهني على مدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

نجد أن هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة، مع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقبة الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات " معايير" التدقيق المتعارف عليها.[3]

المطلب الرابع: معايير التدقيق

تنقسم معايير التدقيق إلى ثلاثة عناصر:

الفرع الأول: المعايير الشخصية

تعتبر هذه المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات وتتكون من ثلاث عناصر:[4]

- على القائم بعملية التدقيق أن يكون مؤهلًا علميًا وعمليًا بطريقة تمكنه من أداء مهامه كمدقق، وتنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف عديدة تعتمد على رأي المدقق عن مختلف القوائم المالية ويجب توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف؛
- يجب توفر عنصر الاستقلالية أو الحياد في كل عمل يوكل للمدقق، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق وعدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب السلطات العليا في الدور الذي يقوم به المدقق؛

[1] الصبان محمد سمير، مرجع سابق، ص 22.

[2] الصبان محمد سمير، عبد العظيم عبد الله، **الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، مرجع سابق، ص35.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص23 .

[4] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص50.

- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثيل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الاثبات الواجب توفرها بواسطة اجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، ولها ثلاثة معايير وهي:[1]

- التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين؛
- لابد من دراسة وافية وشاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها مستقبلا؛
- الحصول على قرائن وإثباتات كافية نتيجة لعملية الفحص والاستقصاء لتكون أساسًا ملائمًا لإعداد التقرير حول القوائم المالية.

1. معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير التدقيق المنتج المادي لعملية التدقيق فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المدقق لأغلب المستخدمين ومنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحًا ومختصرًا بالإضافة إلى كونه متطابقًا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق ويظم أربع معايير تحكم إعداد تقارير التدقيق وهي:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم قد تم تصويرها وعرضها وفقًا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛[2]
- أن يوضح مدى ثبات المشروع على اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد المطبقة مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة مسبقًا؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الايضاحات اللازمة؛
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

[1] سمير كامل محمد ، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات**، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، بدون سنة، ص 232.

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص ص85 – 86.

المطلب الخامس: أنواع التدقيق

تتعدد تصنيفات التدقيق وتختلف باختلاف نظرة المدقق، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا

1. **من حيث الالزام القانوني**: تنقسم إلى:[1]

- التدقيق الالزامي (الاجباري): هو التدقيق الذي نص عليه القانون، حيث يلزم القانون عددا من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.
- التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين المؤسسات للقيام بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا غالبا في مؤسسة الأشخاص، أو المؤسسات الفردية.

2. **من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق**: تنقسم إلى:[2]

- التدقيق الخارجي: هو عملية مؤداة من أطراف خارج المؤسسة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين ومستقلين عن المؤسسة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين ويتميز هؤلاء بالتأهيل والاستقلال.
- التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي يقوم به أطراف من داخل المؤسسة، عادة ما تتمثل في الادارة وقد يتم أداء تلك العمليات عن طريق العاملين فيها ويطلق عليهم بالمراجعين الداخليين.

3. **من حيث نطاق التدقيق**: تنقسم إلى[3]:

- التدقيق الكامل: يقوم به المدقق الخارجي وذلك بفحص جميع المستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر من عمليات قيد وترحيل وجمع وترصيد ثم اعداد الحسابات الختامية، بغرض اعطاء رأي فني محايد.
- التدقيق الجزئي: وهو الذي يقوم به المدقق الخارجي ولكن ليس لغرض إعطاء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية، ولكن تقوم الإدارة بتحديد النشاط أو العملية أو القائمة المالية التي يخضعها المدقق للتدقيق، أي أن عمله يقتصر على بعض العمليات المحددة أو المعنية في مهمته، وعندها لا يكون المدقق مسؤولا إلا على الحالات المكلف بتدقيقها.

---

[1] القاضي حسين يوسف، دحدوح حسين أحمد، **مراجعة الحسابات المتقدمة" الاطار النظري والاجراءات العملية**"،ج1،ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،2009،ص50.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة الأغراض**، الدار الجامعية، القاهرة،2005،ص ص 10-11.

[3] منصور حامد محمود، الطحان محمد أبو العلا، الحمودي محمد هشام، **أساسيات المراجعة**، جامعة القاهرة، مصر، 1999، ص11.

4. من حيث توقيت عملية التدقيق[1]

- التدقيق النهائي: ويتميز هذا التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.
- التدقيق المستمر: في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء اختبارات على مدار السنة المالية. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني محدد مسبقًا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.

5. من حيث مدى الفحص[2]

- التدقيق التفصيلي: وهو أن يقوم المدقق بتدقيق كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم، وعدد عملياتها قليل نسبيًا.
- التدقيق الاختباري: وهو أن يقوم المدقق بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، وعدد عملياتها كثير.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 38-39

[2] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدني المخاطر الجبائية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، ص26.

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات في الجزائر

يتضمن هذا المبحث نظرة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها وفقًا للتشريع الجزائري، ومن ثما عرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكذلك من ناحية شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ومدى ما تتمتع به المهنة من حقوق وواجبات وكذا مهام وأتعاب وتعيين وموانع التعيين، وتعتبر هذه الدراسة أمرًا ضروريًا حيث تعتبر من أساسيات تدقيق الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: محافظ الحسابات ما قبل 1988

أدخلت محافظ الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار 69-106 المؤرخ في 1969/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970 والذي نص في المادة 39 منه على ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها".[1]

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونون:[2] مراقبين عامين للمالية، مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية، واعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثلة في:[3]

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكوم لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمنشأة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110، المادة 39، ص: 05.

[2] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص: 245.

[3] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص:30.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية والذي أنشأ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيًا المرسوم الخاص بمحافظة الحسابات[1]، حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني وذلك بنص المادة 05 من نفس القانون والتي تنص على: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها، قانونيتها ومصداقيتها".[2]

كل ما يمكن قوله أن محافظة الحسابات خلال هذه الفترة شهدت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة لتكوين محافظي الحسابات وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة.

الفرع الثاني: محافظ الحسابات من 1988 إلى 2009

1. من 1988 إلى 1990

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها ومبادئها الأساسية وذلك بعد صدور القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.[3]

وقد تم تخصيص قانون لمحافظ الحسابات بمهمتين جديدتين:[4]

- ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية.
- عدم التدخل في التسيير.

---

[1] غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2001، ص: 219.

[2] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الدار الجامعية، مصر، ص: 111.

[3] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 36.

[4] خليفة أحمد، حسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص:07.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء الحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد ضم المهن الثلاث في نظام واحد.

2. من 1991 إلى 2009

خلال هذه الفترة صدرت مجموعة من النصوص التشريعية والقانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:[1]

- **القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد.**
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 1992/01/13 حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- قرار مؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تستند إليهم طبقا لتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 1994/02/02، متعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة بهم طبقا للتشريع والقانون ساري المفعول.
- مرسوم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص" عضو النقابة أو المهني".
- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

[1] علي معطى الله، حسينة شريخ، **مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)**، دار هومة، 2006، ص ص: 5-6.

- مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 1997/12/01 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- مقرر في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

3. محافظ الحسابات من 2010 إلى 2014

صدور عدة قوانين وقرارات أهمها ما صدر خلال هذه الفترة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل أهم هذه القرارات والقوانين ما يلي:

- **القانون 10-01 مؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:**

حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، والذي جاء كمسايرة لتبني الجزائر عديد الإصلاحات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي، ومنها تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال استصدار قانون النظام المحاسبي المالي، الذي تم استحداثه بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 وتجدر الإشارة إلا أن القانون رقم 10-01 الذي ألغى العمل بالقانون 91-08، جاء بعديد التغييرات نذكر منها:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، ص 07.

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، وإنشاء اللجان التالية:
  - لجنة تقييس الممارسات المحاسبية.
  - الواجبات المهنية.
  - لجنة الاعتماد.
  - لجنة التكوين.
  - لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء.

كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتظم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

كما نص هذا القانون أيضا على أنه يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وأنه لا يمكن لأي مراجع حسابات أن يسجل في جدولين المهنيين مالم يكن له عنوان خاص، كما أن الأتعاب وفق هذا القانون تحدد بالتفاوض بين الشركة أو الهيئة مع مراجع الحسابات فيما يعرف بالمناقصة.

كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية وهي:[1]

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي 28/11 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين وصلاحياتها.

[1] بن قارة إيمان، **مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراية ميدانية)**، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، ص ص: 13-14.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصحف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبات والغرفة الوطنية للمحاسبين والمعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

بالإضافة إلى:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أراءهم في حالة الاختلاف.[1]
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[2]
- القرار المؤرخ في 2013/06/24 المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير وحددها في 15 معيارا.[3]
- القرار المؤرخ في 2014/01/12 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقريره والمحددة ب 15 يومًا قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، كما أشار القرار إلى وجوب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع المراجعة مقابل وصل استلام، وأن تضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل 45 يومًا على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة.[4]

---

[1] سايح فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 16 يناير 2013، والمتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03، ص:1.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30، ص ص 12-19.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30، ص:22,23.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

- بالرجوع الى التشريع الجزائري وتحديدا القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وفي نص المادة 22 منه فقد عرفت على النحو التالي "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي:[2]

" لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية":

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزًا شهادة للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفًا بمعادلتها.

ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزًا على الشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزًا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارة التالية:

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 29 جوان 2010، والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد رقم 42، المادة: 22ص:7.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص: 5.

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و"ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند "ج" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات[1]

ليقوم محافظ الحسابات بتأدية مهامه على أحسن وجه، لا بد من منحه مجموعة من الحقوق وتتمثل فيما يلي:

- لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع على اي وثيقة يراها ضرورية تساعده في ابداء رأيه وهذا ما نظمه المشرع الجزائري في المادة31 من القانون 10-01 والتي تنص: "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر بصفة عامة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة والهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".
- لمحافظ الحسابات سلطة التحري وهذا ما أشار اليه المشرع الجزائري الى ذلك في المادة 32 من القانون رقم 10-01 والتي تنص: " يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الاجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات لها علاقة مساهمة معها".
- لمحافظ الحسابات الحق بأن تقدم له كشفا محاسبيا كل ستة (06) أشهر على الأقل من طرف القائمون بالإدارة في الشركات وهذا ما نصت عليه المادة 33 من القانون 10-01.
- لمحافظ الحسابات الحق بالإعلام كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئة التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري وهذا ما نصت عليه المادة 34 من القانون 10-01.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص8.

- لمحافظ الحسابات الحق في الحضور للجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته وهذا ما نصت عليه المادة 36 من القانون 10-01.
- لمحافظ الحسابات الحق في الأتعاب وهو ما أشارت اليه المادة 37 من القانون 10-01 والتي تنص" تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات فب بداية مهمته والتعويضات المنفقة في اطار المهنة".
- لمحافظ الحسابات الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة وهذا ما نصت عليه المادة 38 من القانون 10-01.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات[1]

تتمثل واجبات محافظ الحسابات فيما يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

- يلتزم محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وهذا ما نصت عليه المادة 27 من القانون 10-01
- يلتزم محافظ الحسابات ابلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل اقصاه (15) خمسة عشرة يوما وهذا ما نصت عليه المادة 30 من القانون 10-01.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في اطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه وهذا حسب المادة 35 من القانون 10-01.
- يلتزم محافظ الحسابات بالاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) عشرة سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة وهذا ما جاءت به المادة 40 من القانون 10-01.
- يعتبر السر المهني من اكبر الالتزامات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات وهذا ما نصت علية المادة 71 من القانون 10-01.
- يلتزم محافظ الحسابات بتقديم الضمان والتأمين وبالرجوع الى نص المادة 75 من القانون 10-01 نجد أنه على محافظ الحسابات أن يقوم باكتتاب عقد التأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يمكن أن يتحملها أثناء

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص7-8-11-12.

ممارسة مهنته، حيث يقوم هذا العقد الذي تحرره الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات بضمان النتائج المالية للمسؤولية المدنية الذي يتحملها محافظ الحسابات.

- يلتزم محافظ الحسابات باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لهم كما يلتزم بمنحهم اجرة، ويترتب على رفض التأطير الغير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم وهذا حسب المادة 78 من القانون10-01.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى الأنواع الآتية:

1. مسؤولية فنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل لمحافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

2. مسؤولية أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيت المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- شطب اسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

3. مسؤولية مدنية:

حمل المشرع محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية لمهامه".

ويعد متضامنًا اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخلفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

4. مسؤولية جنائية:

جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[1]

المطلب الخامس: مهام وأتعاب محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تنص المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010 على مهام محافظ الحسابات وهي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها؛
- يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.

ويترتب حسب المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 عن مهمة محافظ الحسابات إعداد ما يلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص10.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.[1]

الفرع الثاني: أتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، حيث تناولت المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي:

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته. لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[2].

المطلب السادس: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

الفرع الاول: تعيين محافظ الحسابات

يأخذ تعيين محافظ الحسابات من الناحية القانونية (في ظل الظروف العادية) إحدى الحالتين التاليتين:

1- **الكيانات جديدة النشأة:** يتم تسمية محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل في القانون الأساسي للكيانات جديدة النشأة عن طريق قبول وكالة يبدي فيها محافظ الحسابات الموافقة المبدئية، وكذا عقد بين الطرفين يضم أساسا حقوق وواجبات كل منهما (ومن أهمها قيمة الأتعاب التي سيتقاضاها خلال عهدته)، وهذا وفقا لنص المادتين 600و609 من القانون التجاري الجزائري، وأكدت عليه المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم11-32.

2- **الكيانات قديمة النشأة:** يعين محافظ الحسابات في الكيانات قديمة النشأة وفقا لمضمون المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير2011 والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص07.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص08.

العدد 07 لسنة 2011)، هذا المرسوم الذي جاء في حدود 16 مادة، ومن أهم ما تضمنه هذا المرسوم:

- محتوى دفتر الشروط (المادة 04)؛
- تنقيط العرض التقني والعرض المالي، دون أن يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الاجمالي (المادة 12)؛
- يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشاراتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم (الفقرة الثالثة من المادة 13).

في حال الفشل في تعيين محافظ الحسابات وفقا للحالتين السالف ذكرهما لأي سبب كان، يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا للمادة 715 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري، وبناء على عريضة من طرف المسؤول عن الكيان (الفقرة الأولى من المادة 15)، كما لا تطبق أحكام هذا المرسوم في حال تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء (الفقرة الثانية من المادة 15).

الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 715 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:[1]

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم.

[1] أمال بن يخلف، مرجع سابق، ص107.

- لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي[1]:
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة 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 3 سنوات من انتهاء عهدته.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات

نتطرق في هذا المبحث الى معايير التدقيق الجزائرية بإصداراتها الأربعة والمتمثلة في 16 معيار وهذا من خلال ابراز نطاق وأهمية كل معيار ومدى مساهمتها في تطوير أداء محافظي الحسابات، وهذا من خلال المطلبين التاليين.

المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية

جاءت معايير التدقيق الجزائرية تكملة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة أساسا في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة والسالف ذكره، فقد تعددت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لمعايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها إلى 16 معيار إلى حين القيام بهذه الدراسة.

الفرع الأول: الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية[2]

جاءت حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لأربعة معايير وهي كالآتي:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

❖ **مجال تطبيق المعيار:**

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مر جع سابق، ص 11.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، ص03.

- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة؛

1. الأهداف:

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505: التأكيدات الخارجية

1. مفهوم التأكيدات الخارجية

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

ويصنف إلى نوعين هما:

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

فيعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560: الأحداث اللاحقة

1. مفهوم الأحداث اللاحقة

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

فيتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2. أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580 التصريحات الكتابية

1. مفهوم التصريحات الكتابية

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

فيعالج هذا المعيار:

- إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

2. أهداف المدقق: هي

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أ ن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق.
- –تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

الفرع الثاني: الاصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية[1]

جاءت حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة

1. مفهوم العناصر المقنعة

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لبناء رأيه وتنقسم إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية الى اعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ...) والوثائق الثبوتية (العقود، الصكوك...) وتشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات و التأكيدات الخارجية، وكذلك المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الادارة.

2. مجال تطبيقه:

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315★، م.ج.ت 501★)
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570★)
- اجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520★)
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت ★200،م.ج.ت 330★)

يهدف هذا المعيار الى تصور المدقق ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

1. مفهوم تخطيط الكشوفات المالية:

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، ص 02.

★ م ج ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

★ م ج ت 501: العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة.

★ م ج ت 570: استمرارية الاستغلال.

★ م ج ت 520: الاجراءات التحليلية.

★م ج ت 200: الاهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

★م ج ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيمة.

هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل الى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

2. أهداف تخطيط تدقيق الكشوفات المالية:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق؛
- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛
- انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الارصدة الافتتاحية–

يعالج هذا المعيار الارصدة الافتتاحية في اطار التدقيق الاولية، فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة او المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

أما مهمة التدقيق الاولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

1. واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بالإثبات؛
- أن الارصدة اقفال السنة المالية السابقة قد تم اعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية؛
- أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة؛
- فحص الكشوف المالية الاحدث؛
- تقييم اثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

1. مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوف المالية القائم على اساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة وكذلك شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق .

2. واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

➢ التعبير في تقريره براي معدل في الحالتين التاليتين:

- عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة؛

- عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج ان الكشوف المالية لا تحمل اختلالات.

➢ التعبير في تقريره براي غير معدل اذا استخلص انه قد تم اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الثالث: الاصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية[1]

جاءت حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 25 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.

اولا: المعيار الجزائري للتدقيق 502 "الاجراءات التحليلية"

1. مفهومها:

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى وذلك باستخدام طرق بسيطة وهذا باللجوء الى تقنيات احصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة او الاتجاهات الغير متوقعة

2. مجال تطبيق هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- الزامية اداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة اثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

يهدف هذا المعيار الى الزامية وجوب المدقق على جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية، وكذلك تصور وأداء اجراءات تحليلية من طرف المدقق في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال

1. مفهومه:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع مثل كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/25، ص01.

2. الأهداف:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بمدى تطبيق الادارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أولا مرتبط بأحداث او ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

1. مجال تطبيق هذا المعيار:

- يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الاعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في اداء اجراءات التدقيق.

2. أهداف المعيار:

اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي الى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فان أهدافه هي:

- تحديد امكانية والى أي مدى تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق

1. مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، اضافة الى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، والتي تستخدم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية الملائمة.

2. أهدافه:

- تحديد الحالات اين يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير؛

- تحديد اذا قرر استخدام اعمال الخبير الذي عينه، ما اذا كانت هذه الاعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

الفرع الرابع: الاصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية[1]

جاءت حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018 عن وزارة المالية يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق

1. مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية. لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق اضافية.

2. الأهداف: أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن★) او النصوص القانونية والتنظيمية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–

1. مجال تطبيق هذا المعيار:

يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعينة وهذا فيما يخص جوانب محددة تسمى المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية.

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم77 المؤرخ في 2018/09/24، ص02.

★ م ج م ن: المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوفات المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة.

2. الهدف:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال احصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الافادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق

تتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري 200 "الاهداف العامة للمدقق"

1. مفاهيم السبر:

- السبر الذي أجرى على نسبة اقل من 100 عناصر المجتمع الاحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر المدقق قاعدة معقولة للاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرجت منه.
- خطر اخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن راي خاطئ في التدقيق او عن عدم راي غير ملائم على سبيل المثال في الحالات التالية:
  - اختبار الاجراءات، استنتاج ان الرقابات اكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛
  - مراجعة تفاصيل واستنتاج انه لا توجد اختلالات معتبرة مع انها موجودة في الواقع والعكس.
- يعد السبر احصائيا اذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:
  - الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
  - استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر اخذ العينة.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 450 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

1. مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الادارة. وتحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعيار 315 و330 ومعايير اخرى التقديرات المحاسبية.

2. الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، هي التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومة المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المطلب الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء محافظي الحسابات[1].

ومن خلال العرض السالف ذكره (المطلب السابق) لمعايير التدقيق الجزائرية، سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم إسهامات هذه المعايير في تطوير وتحسين أداء محافظي الحسابات في بيئة العمل الجزائرية، وللتذكير فإن دور هذه المعايير يتمثل أساسا في اعتباره الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق، وهذا بالاعتماد على التشريعات السابقة له.

الفرع الأول: مساهمة المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق ".

بغية تحديد مهام محافظ الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار 210 الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند قبوله مهمة التدقيق، حتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية، والتي على ضوئها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها أثناء أداء مهمته، وكذا المسؤولية الملقاة على عاتقه خاصة فيما يتعلق بإبداء الرأي.

كما أن نطاق تطبيق هذا المعيار ميز بين كيفية تدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التدقيق المتكررة أو المتعلقة بالكيانات الصغيرة، الأمر الذي يكسب محافظ الحسابات معارف أكثر عند إعداده لخطة عملية التدقيق، وذلك من خلال قدرته على التمييز بين طبيعة ونوع عملية التدقيق التي سيقوم بها.

الفرع الثاني: مساهمة المعيار 505 " التأكيدات الخارجية ".

تعتبر التأكيدات الخارجية أحد أدلة وقرائن الإثبات المهمة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، وهي عبارة عن الإقرارات المكتوبة من أطراف خارج الكيان، وتضم في الأساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه الإقرارات تعطي لمحافظ الحسابات دليل من خارج الكيان يؤكد المعلومات المقدمة باعتبارها طرفا منها.

[1] من اعداد الطالبات.

إن مساهمة هذا المعيار تبرز في رفع اللبس من الناحية القانونية عن بعض الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند طلبه لبعض التأكيدات الخارجية، وعدم تجاوزه لصلاحياته اتجاه الكيان.

كما يساهم هذا المعيار في أداء محافظ الحسابات عند إبداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية من عدمه، وهذا بغية تكوين صورة ودلالة كافية وذات مصداقية عن صحة بعض العمليات التي قام بها الكيان.

الفرع الثالث: مساهمة المعيار 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة) ".

غالبا ما يبدأ عمل محافظ الحسابات بعد إعداد وإقفال القوائم المالية وتحديد نتيجة الأعمال للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة التي يفحصهما محافظ الحسابات، على سبيل المثال قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح، ثم تقوم في بداية السنة المالية الموالية بإثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ إلى هذه الإجراءات لإظهار الأرباح الصورية لتخفي سوء إدارتها مثلا.

إن مثل هذه التصرفات التي يقوم بها الكيان وعلى اختلاف الهدف المرجو منها، والتي يمكن أن تصنف ضمن الاستغلال السيئ لمبادئ وأصول المحاسبة (الجانب السيئ للمحاسبة الإبداعية) قد تلقي بمسؤولية كبيرة على محافظ حسابات عند إبداء رأيه على مصداقية الحسابات،

لهذا يسعى محافظ الحسابات وبغية إخلاء مسؤوليته إلى التأكد من الأحداث اللاحقة لإقفال قوائم مالية تم إعداد تقرير التدقيق المتعلق بها، قد تم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية المقفلة في حد ذاتها أو إجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة الموالية لتاريخ إقفال القوائم المالية.

الفرع الرابع: مساهمة المعيار 580 " التصريحات الكتابية " والمعيار 501 " العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة ".

تستعمل التصريحات والإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، إذ تصنف ضمن أدلة الإثبات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه عند القيام بمهمة التدقيق، علاوة على الاستفسارات التي يستغلها كأدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزامات بالخطط، كالاستفسار عن الأنماط والطرق

المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية من عدمه.

وتبرز مساهمة هذا المعيار في تطوير أداء محافظ الحسابات من خلال حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، ومن ثم إعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، ومن بين التصريحات المكتوبة نذكر على سبيل لا الحصر تقرير الجرد المادي المتعلق بالتثبيتات والمخزونات، شهادة بالمبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات.

الفرع الخامس: مساهمة المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " والمعيار 530 " السبر في التدقيق ".

في ظل كبر حجم الكيانات الاقتصادية والتي يصعب تطبيق تدقيق تفصيلي فيها، يلجأ محافظ الحسابات إلى اختيار عدد من المفردات، أي عينة من المستندات والوثائق لكي يخضعها لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج العينة على جميع أعمال الكيان، الأمر الذي يترتب عليه مخاطر المصادقة على صحة الحسابات على الرغم من عدم تدقيق العديد من المستندات والتي تحتمل ضمها لعدة تجاوزات، إلى أن ذلك لا يخلي مسؤولية محافظ الحسابات في حال المصادقة على صحة الكشوف المالية، خاصة في ظل غياب شبه تام لنظام الرقابة الداخلية في واقع البيئة الجزائرية، والتي لها دور كبير في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.

وتبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من محافظي الحسابات إلى استعمال بعض الأساليب الإحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب اختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق، خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات المتعلقة لمهنة التدقيق، وكذا تركيز العديد من محافظي الحسابات عند دخولهم عالم المهنة على جوهر عملية التدقيق التي تم دراستها في المراحل الجامعية السابقة.

الفرع السادس: مساهمة المعيار 540 " تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به "والمعيار 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ".

إن من أهم ما يؤرق محافظ الحسابات هو المصادقة على بعض مناصب القوائم المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الأخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم أو تخفيض الأرباح (أو الخسائر)، والتي قد تطرح مشكلة تحيز الإدارة للوصول إلى أهداف محددة مسبقا، والتي من بينها القيمة العادلة، تقدير مؤونات التدني.

وعلى الرغم من أن رأي محافظ الحسابات فيما يتعلق بالمصادقة على التقديرات المحاسبية والاستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد أمر نسبي ويتفاوت من محافظ حسابات إلى أخر، والتي قد تتحكم فيها شخصية محافظ الحسابات في حد ذاتها ودون إخلاء لمسؤوليته اتجاه الأطراف المستفيدة من الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، إلا أن مساهمة هذين المعيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية والتي قد عالجاها هذين المعيارين، إضافة إلى اكتساب محافظ الحسابات إلى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرفه، وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة أعمال الخبير.

الفرع السابع: مساهمة المعيار 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين ".

بالرجوع إلى واقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الاقتصادية في الجزائر، والذي يعتبر شبه منعدم، إلى أن ذلك لا يعفي الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات في حالة عدم وجود هياكل داخلية للتدقيق (مضمون المادة 39 من القانون 10-01).

وكما أشرنا سابقا يعتبر نظام الرقابة الداخلية للكيان من أهم المحددات لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها والتي ستطبق عليها إجراءات التدقيق.

إن من أهم مساهمات هذا المعيار هو اكتساب محافظ الحسابات لعدة معارف تحدد علاقته بأعمال التدقيق الداخلي في ظل غيابها عن بيئة الكيانات الجزائرية، ومن أهم هذه المعارف توضيح العلاقة بينه وبين أعمال التدقيق الداخلي في ظل تباين المهام المنوط بها لكل صنف من أصناف التدقيق، إذا أخذنا بعين الاعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مهما بلغت درجة استقلالية المدقق الداخلي على العكس مع شخصه كمحافظ حسابات عند التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، ولا تقل مسؤوليته عند استغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

الفرع الثامن: مساهمة المعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية ".

في ظل تباين الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات عند إعدادها للتقرير العام التدقيق سواء من حيث الشكل أو المضمون، جاء هذا المعيار وفي جزئية منه إلى وضع حد لهذه الاختلافات، وذلك من خلال وضع نموذج موحد لشكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات، وبشيء من التفصيل لأهم محتويات تقرير التدقيق، وفي جزئية أخرى منه هدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية إبداء الرأي حول الكشوف المالية.

خـلاصة الفصل

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو الغش.

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى و يكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنـه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من أمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها وبالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامـه بفحصه للقوائم المالية، ونظرا لأهمية مهنة التدقيق فقد جاءت معايير التدقيق الجزائرية لمراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير ساهمت في تحسين أداء محافظي الحسابات باعتبار أن هذه المعايير قياس للحكم على نوعية عمل محافظ الحسابات.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية الوادي

تمهيد

بعد تطرقنا لمختلف جوانب بحثنا في الجانب النظري والمتمثل في الاطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر، وسعيا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية. بحيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري لاختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة، من خلال التقرب من المهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وأساتذة أكاديميين)، قمنا بتوزيع استمارة الاستبيان تحتوي على أسئلة وفقرات مندرجة تحت محاور محددة، هي في الأصل إجابات عن الاشكالية المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات فكان تقسيم الفصل كالآتي:

- المبحث الأول: الطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المبحث عرض المنهج المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينتها ومتغيراتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والأساليب والبرامج الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان ومدى صدق وثبات أداة الدراسة.

المطلب الأول: طرق الدراسة

أولا: المنهج الميداني للدراسة:

اعتمدت الدراسة على الاسلوب التحليلي الاحصائي، حيث تهدف الى إبراز تأثير مدى **دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات** من خلال جمع البيانات عن طريق استبيان تم تصميمه لهذا الغرض.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:

01- مجتمع الدراسة:

حددنا في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لدور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات وتتكون هذه العينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وأساتذة أكاديميين في ولاية الوادي.

02- عينة الدراسة:

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان، فقد تم توزيع 50 استمارة بحيث شملت أكاديميين (أساتذة) ومهنيين (خبراء، محاسبين، محافظي حسابات)، وكما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء.

وبعد عملية التبويب والتنظيم وجد أنه بقي 40 استمارة من مجموع الاستمارات ممثلة عينة الدراسة كما تم إقصاء 10 استمارات، بسبب عدم استلامها نتيجة ضياعها ونقص في الإجابات وكذلك عدم تفرغ محافظي الحسابات بسبب قيامهم بإعداد الميزانية المالية.

الجدول رقم (02-01) يمثل الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

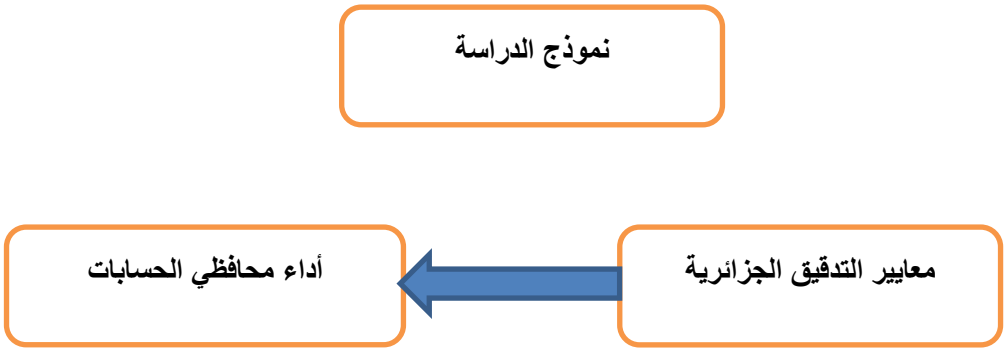
البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	7	%14
عدد الاستمارات الملغاة	3	%6
عدد الاستمارات الصالحة	40	%80

المصدر: من اعداد الطالبات.

ثالثا: متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

- المتغير المستقل: ويتمثل في معايير التدقيق الجزائرية؛
- المتغير التابع: ويتمثل في أداء محافظي الحسابات



المصدر من اعداد الطالبات

رابعا: أداة الدراسة ومصادر الحصول على المعلومة:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة فقد تم اللجوء الى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، حيث تم تصميمه خصيصا لهذا الغرض وقد تضمنت الاستمارة أربعة وعشرون سؤالا (24) كما اعتمدنا أسلوب الفقرات والأسئلة المغلقة في محاور الدراسة والتي تحمل اجابات محددة ودقيقة، حتى نتمكن من تحديد أراء أفراد العينة بشكل واضح مما يسهل في عملية تحليل الاستبيان.

أما عن أقسام استمارة الاستبيان فقد تشكلت من جزئين:

- **الجزء الاول**: معلومات عامة حول عينة الدراسة
- **الجزء الثاني**: ويتمثل في محاور الدراسة ويضم ثلاث محاور كالآتي:

- المحور الأول: ويحتوي الفقرات من 1 الى 8 أسئلة ويتمحور حول مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها.
- المحور الثاني: ويحتوي الفقرات من 1 الى 8 أسئلة ويهتم بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية في مهمة التدقيق .
- المحور الثالث: ويحتوي الفقرات من 1 الى 8 أسئلة ويضمن مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات.

الجدول رقم (02-02) يمثل محاور وعدد فقرات الاستبيان

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها.	08
02	مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية.	08
03	مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات.	08

المصدر من اعداد الطالبات

ولاختبار مقياس استبيان الدراسة تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجول التالي:

الجدول رقم (02-03) يمثل مقياس ليكارت الخماسي

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

وقد تم تحديد مستوى الأهمية بالنسبة للمتوسطات الحسابية التي سوف تصل اليها الدراسة لتفسير البيانات على أساس المعيار التالي:

طول الفئة = (أعلى طول الفئة – أدنى طول الفئة)/ عدد الفئات

$$= (5-1)/5 = 0.8$$

وعليه يكون المقياس المعتمد لاتخاذ القرار كالتالي:

- غير موافق بشدة [1_1.80]
- غير موافق [1.81_2.60]
- محايد [2.61_3.40]
- موافق [3.41_4.20]
- موافق بشدة [4.21_5]

المطلب الثاني: اجراءات الدراسة

1. الأساليب والبرامج الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان:

- تم استخدام أساليب برامج حزمة التحليل الاحصائي spss21.

أما الأساليب الاحصائية التي تم استخدامها على النحو التالي:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ لبيان مدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستبيان؛
- استخدام النسب المئوية والتكرارات؛
- معامل الارتباط .

2. صدق وثبات أداة الدراسة:

نقصد بصدق الاستبيان أن يكون استبيان الدراسة قادر على انجاز قياس ما وضع لأجله بما يحقق أهداف الدراسة ويجيب على أسئلتها وفرضيتها وقد تم قياس صدق الاستبيان من خلال طريقتين

أ. صدق المحتوى (المحكمين)

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من محافظي الحسابات و الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الاسئلة والفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين حيث تم الحذف والتعديل في بعض الاسئلة والفقرات حتى تم التوصل الى الصورة النهائية للاستبيان.

ب. قياس ثبات الاستبيان

فيما يخص ثبات أداة الدراسة فقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0،1) وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم.

الجدول رقم (02-04) يمثل نتائج معامل ثبات ألفا كرونباخ للمحاور الثلاث

محاور الاستمارة	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها	8	0.61
مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية	8	0.56
مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات.	8	0.58

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج برنامج spss

الجدول رقم (02-05) يمثل نتائج معامل ثبات ألفا كرونباخ للاستمارة

عدد فقرات الاستمارة	الثبات	الصدق
24	0.736	0.86

تم حساب الصدق عن طريق جذر معامل الثبات بالاعتماد على نتائج برنامج spss

المطلب الثالث: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

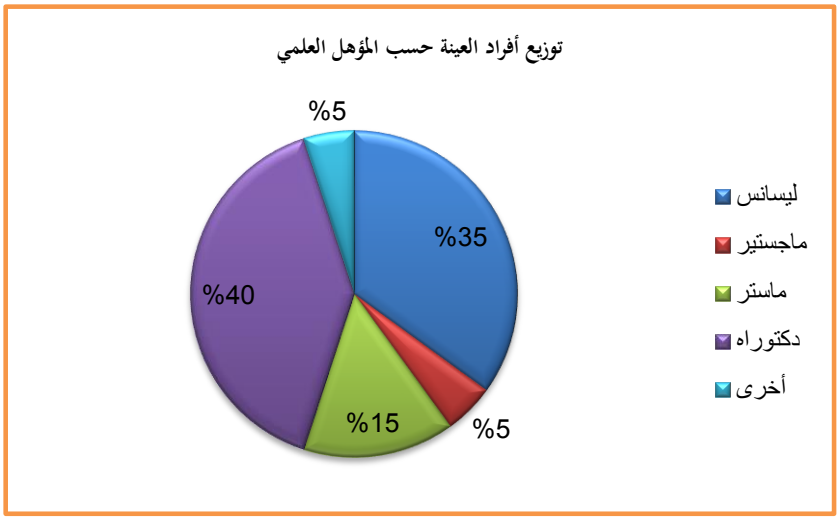
نحاول في هذا المطلب دراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية.

أولا: توزيع أفرد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (02-06): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
	40	%100
ليسانس	14	35
ماجستير	2	5
ماستر	6	15
دكتوراه	16	40
أخرى	2	5

شكل رقم (02-01): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS21 و EXCEL.

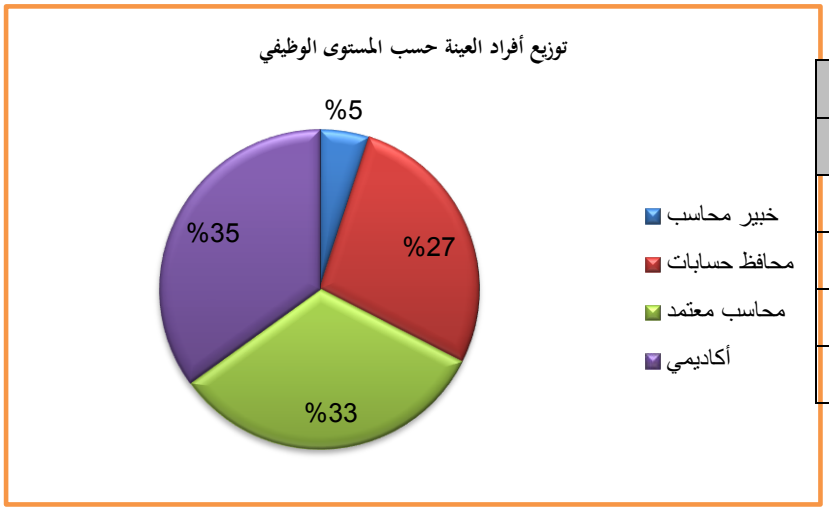
نلاحظ من خلال الشكل رقم (02-01) الذي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي، حيث نجد نسبة 40% يحملون شهادة الدكتوراه وهي أعلى نسبة في أفراد العينة، ويعود ذلك الى الفئة المستهدفة أكثر هم الأساتذة الجامعيين وهذا يدل على أن العينة مؤهلة، ثم تليها شهادة ليسانس بالنسبة بنسبة 35% ثم الماستر بنسبة 15% وأخيرا شهادة الماجستير وشهادات أخرى أقل نسبة وهي 5%.

ثانيا: توزيع أفرد العينة حسب المستوى الوظيفي

الجدول رقم (02-07): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة
	40	%100
خبير محاسب	2	5
محافظ حسابات	11	27.5
محاسب معتمد	13	32.5
أكاديمي	14	35

الشكل رقم (02-02): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS21 و EXCEL.

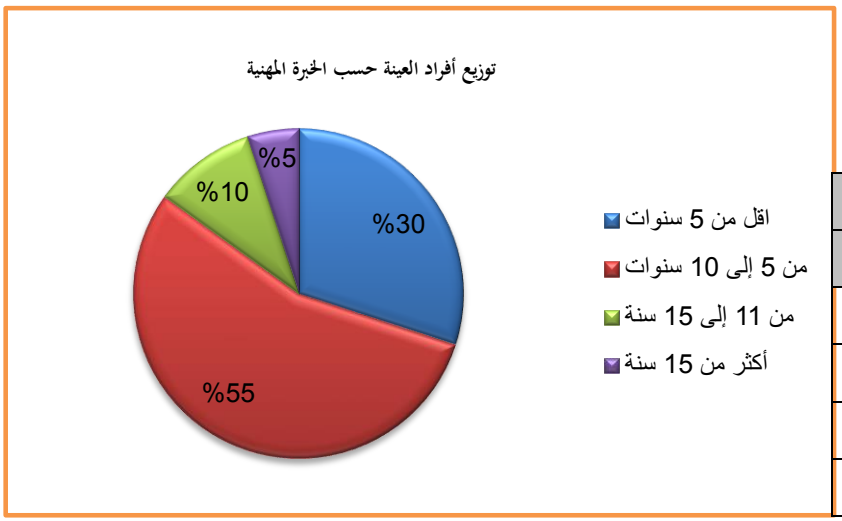
نلاحظ من خلال الشكل رقم (02-02) الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي، حيث بلغت نسبة أستاذ أكاديمي حوالي 35%، ثم تليها مباشرة محاسب معتمد ومحافظ حسابات بنسبة 32.5و 27.5% على التوالي وهي نسبة معقولة وأخيرا خبير محاسب بـ 5%.

ثالثا: توزيع أفرد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (02-08): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة
	40	%100
اقل من 5 سنوات	12	30
من 5 إلى 10 سنوات	22	55
من 11 إلى 15 سنة	4	10
أكثر من 15 سنة	2	5

الشكل رقم (02-03): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS21 و EXCEL.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (02-03) الذي يبين لنا توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية فنجد نسبة 55% للأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5و10 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جدا أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى من الخبرة كما أنها نسبة تعزز من صدق الاجابات، وتليها نسبة 30% للأفراد الذين يمثلون خبرتهم أقل من 5 سنوات ثم نسبة 10% للذين خبرتهم تتراوح ما بين 11و15 سنة وأخيرا نجد الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 5% وهي أقل نسبة في العينة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

لقد احتوى هذا المبحث على مطلبين: المطلب الأول يتمثل في معالجة بيانات الاستبيان، أما المطلب الثاني يتعلق بتحليل النتائج.

المطلب الأول: الاحصاء الوصفي

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل المتوسطات والانحراف المعياري للمحاور الثلاثة.

المحور الأول: مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها

الجدول رقم (02-09): يبين حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

العبارة	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التوافق
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر	**1**	**2**	**6**	**25**	**6**	**3.82**	**0.84**	**موافق**
تشريع الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات	**4**	/	**7**	**24**	**5**	**3.75**	**.0.8**	**موافق**
هناك توافق لمعايير التدقيق الجزائرية لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق	**3**	/	**9**	**21**	**7**	**3.8**	**0.82**	**موافق**
يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر	**1**	**1**	**6**	**20**	**12**	**4.02**	**0.89**	**موافق**
يساعد استخدام معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية	**3**	/	**3**	**25**	**9**	**4.00**	**0.78**	**موافق**
تساعد معايير التدقيق الجزائرية المؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية	**9**	/	**9**	**16**	**6**	**3.47**	**1.01**	**موافق**
هناك التزام بمعايير التدقيق الجزائرية المعمول بها محليا	**1**	**6**	**15**	**14**	**4**	**3.35**	**0.94**	**محايد**
هناك اقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية	**4**	/	**4**	**24**	**8**	**3.9**	**0.84**	**موافق**
الإجمالي						**3.76**	**0.43**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات spss.

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الأول، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.76) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.20) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير الى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.43) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

1- في الفقرة رقم (01) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.82) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.

2- في الفقرة رقم (02) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.75) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على تشريع الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات.

3- في الفقرة رقم (03) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.80) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن هناك توافق لمعايير التدقيق الجزائرية لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق .

4- في الفقرة رقم (04) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.02) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي يؤدي الى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.

5- في الفقرة رقم (05) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.00) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على استخدام معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية.

6- في الفقرة رقم (06) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.47) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على مساعدة معايير التدقيق الجزائرية للمؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية.

7- في الفقرة رقم (07) بلغ الوسط الحسابي (3.40>3.35) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة محايدة على التزام بمعايير التدقيق الجزائرية المعمول بها محليا.

8- في الفقرة رقم (08) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.9) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن هناك اقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية.

المحور الثاني: مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

الجدول رقم (02-10): يبين حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

العبارة	المقياس					المؤشر الإحصائي		
	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التوافق
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
يتم التأكد من المعايير عند إعداد تقرير محافظ الحسابات	/	**2**	**8**	**27**	**3**	**3.77**	**0.65**	**موافق**

يتم توفير الحد الأدنى على الأقل من العناية المهنية في عملية التدقيق	/	1	7	23	9	4.00	0.71	موافق
يتم الحرص على إيجاد و تنوع مختلف وسائل الإثبات عند القيام بعملية التدقيق	/	/	4	21	15	4.27	0.64	موافق بشدة
يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القوائم المالية	/	1	2	22	15	4.27	0.67	موافق بشدة
يتم الإشارة إلى معايير التدقيق الجزائرية المطبقة عند كتابة تقرير محافظ الحسابات	/	8	3	20	9	3.75	1.03	موافق
يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية التدقيق	/	/	3	34	3	4.00	0.39	موافق
لابد من فحص نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية التدقيق	/	1	2	17	20	4.40	0.70	موافق بشدة
تساهم المعايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المالية	/	2	8	18	12	4.00	0.84	موافق
الإجمالي						4.05	0.35	موافق

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات spss21.

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.05) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.20) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير الى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.35) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

1- في الفقرة رقم (01) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.77) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن يتم التأكد من المعايير عند اعداد تقرير محافظ الحسابات.

2- في الفقرة رقم (02) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.00) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن يتم توفير الحد الأدنى على الأقل من العناية المهنية في عملية التدقيق.

3- في الفقرة رقم (03) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.27) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن يتم الحرص على ايجاد وتنوع مختلف وسائل الاثبات عند القيام بعملية التدقيق.

4- في الفقرة رقم (04) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.27) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القوائم المالية.

5- في الفقرة رقم (05) بلغ الوسط الحسابي (3.40<3.75) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن يتم الاشارة الى معايير التدقيق الجزائرية عند كتابة تقرير محافظ الحسابات.

6- في الفقرة رقم (06) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.00) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية التدقيق.

7- في الفقرة رقم (07) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.00) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن لابد من فحص نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية التدقيق.

8- في الفقرة رقم (08) بلغ الوسط الحسابي (3.40<4.00) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية.

المحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات

الجدول رقم (02-11): يبين حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

العبارة	المقياس						المؤشر الإحصائي		
	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التوافق
	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة المراجعة	/	**3**	**6**	**21**	**10**	**3.95**	**0.84**	**موافق**
معايير التدقيق من شأنها رفع من قدرة و كفاءة محافظ الحسابات فيصبح شأنه شأن محافظي الحسابات الأكفاء	/	**4**	**10**	**19**	**07**	**3.72**	**0.87**	**موافق**
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية أعطى صورة صادقه للتقارير المقدمة من طرف محافظي الحسابات	/	**10**	**9**	**17**	**4**	**3.37**	**0.97**	**محايد**
أعطت معايير التدقيق الجزائرية مردودية إيجابية لمحافظي الحسابات من حيث الأداء	**1**	**5**	**12**	**17**	**5**	**3.5**	**0.97**	**موافق**
مازالت هناك نقائص في ممارسة المهنة رغم وجود معايير التدقيق الجزائرية	/	**2**	**3**	**24**	**11**	**4.1**	**0.74**	**موافق**
تواجه محافظي الحسابات الجزائريين صعوبات أثناء أداء مهنتهم من خلال إلزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	**1**	**6**	**5**	**20**	**8**	**3.7**	**1.04**	**موافق**
معايير التدقيق الجزائرية أثرت في تحسين عمل محافظي الحسابات	/	**6**	**10**	**22**	**2**	**3.5**	**0.81**	**موافق**
أصبح لمهنة التدقيق مستقبلا في ظل معايير التدقيق الجزائرية	/	**7**	**8**	**22**	**3**	**3.52**	**0.87**	**موافق**
الإجمالي						**3.67**	**0.43**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات spss21.

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الثالث، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.67) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.20) كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت

الخماسي، وهي الفئة التي تشير الى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.43) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

1. في الفقرة رقم (01) بلغ الوسط الحسابي (3.95>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في جودة المراجعة.
2. في الفقرة رقم (02) بلغ الوسط الحسابي (3.72>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير التدقيق ترفع من قدرة وكفاءة محافظي الحسابات فيصبح شأنه شأن محافظي الحسابات الأكفاء.
3. 3-في الفقرة رقم (03) بلغ الوسط الحسابي (3.37>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة محايدة على أن العمل بمعايير التدقيق الجزائرية يعطي صورة صادقة للتقارير المقدمة من طرف محافظي الحسابات.
4. 4-في الفقرة رقم (04) بلغ الوسط الحسابي (3.50>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير التدقيق الجزائرية تعطي مردودية ايجابية لمحافظي الحسابات من حيث الأداء.
5. 5-في الفقرة رقم (05) بلغ الوسط الحسابي (4.10>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على وجود نقائص رغم وجود معايير التدقيق الجزائرية.
6. 6-في الفقرة رقم (06) بلغ الوسط الحسابي (3.70>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن محافظي الحسابات الجزائريين يواجهون صعوبات أثناء أداء مهنتهم من خلال الزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
7. 7-في الفقرة رقم (07) بلغ الوسط الحسابي (3.50>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير التدقيق الجزائرية أثرت في تحسين عمل محافظي الحسابات.
8. 8-في الفقرة رقم (08) بلغ الوسط الحسابي (3.52>3.40) هذا يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أن أصبح لمهنة التدقيق مستقبلا في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-12) تلخيص نتائج المحاور الثلاث

الرقم	المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المؤشر الاحصائي
01	مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها	3.76	0.43	موافق
02	مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية	4.05	0.35	موافق
03	مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات	3.67	0.43	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على برنامج spss21

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-12) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحاور الثلاثة وذلك لأن المتوسط الحسابي لجميع المحاور 3.806 والذي ينتمي للمجال من 3.40 إلى 4.20 وكانت درجتها موافق والذي ينعكس على اشكالية الموضوع دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات.

المطلب الثاني: الاحصاء الاستدلالي

- **معامل الارتباط**

اختبار الفرضيات: تم صياغة ستة (06) فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات كالتالي

الفرضية الأولى:

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى ادراك الحاجة للمعايير الجزائرية وبيئة عمل محافظي الحسابات وبالاعتماد على برنامج spss21

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

H0: عدم وجود دلالة احصائية بين مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق ومدى ملائمة المعايير لبيئة عمل المحافظين

H1: هناك دلالة احصائية بين مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق ومدى ملائمة المعايير لبيئة عمل المحافظين

الجدول رقم (02-13): نتائج تحليل مدى ادراك الحاجة للمعايير ومدى ملائمتها لبيئة العمل

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية مع ملائمة بيئة عمل المحافظين	0.561	0.314	0.000

بالنظر إلى الجدول رقم (02-13) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 56.1%، كما أن معامل التحديد يساوي 31.4% عند مستوى معنوية أقل من 5 %، مما يشير الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى ادراك الحاجة للمعايير وبيئة العمل وهو أثر ايجابي (طردي) ومتوسط.

وعلية نقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على: هناك دلالة احصائية بين مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق ومدى ملائمة المعايير لبيئة عمل محافظي الحسابات.

الفرضية الثانية

H0: عدم وجود علاقة بين مدى ادراك الحاجة للمعايير والتزام محافظي الحسابات بها.

H1: وجود علاقة بين مدى ادراك الحاجة للمعايير والتزام محافظي الحسابات بها.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى ادراك الحاجة للمعايير الجزائرية والتزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية وبالاعتماد على برنامج spss 21

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02-14): نتائج تحليل مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية والتزام المحافظين بها

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى ادراك الحاجة والتزام المحافظين بمعايير التدقيق الجزائرية	0.440	0.1971	0.004

بالنظر إلى الجدول رقم (02-14) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 44%، كما أن معامل التحديد يساوي 19.71% عند مستوى معنوية أقل من 5 %، مما يشير الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى إدراك الحاجة للمعايير والتزام المحافظين بها وهو أثر ايجابي (طردي) وضعيف.

وعليه نقبل الفرضية البديلة H0 التي تنص على أنه لايوجد دلالة احصائية بين مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق ومدى التزام محافظي الحسابات بهذه المعايير.

الفرضية الثالثة

H0: عدم وجود دلالة احصائية بين مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ادراك الحاجة لها وضرورة تطبيقها.

H1: وجود دلالة احصائية بين مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ادراك الحاجة لها وضرورة تطبيقها.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ادراك الحاجة للمعايير الجزائرية وبالاعتماد على برنامج spss21

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02-15): نتائج تحليل مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ادراك الحاجة اليها

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى التزام المحافظين بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى ادراك الحاجة اليها	0.458	0.2097	0.001

بالنظر الى الجدول رقم (02-15) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 45.8%، كما أن معامل التحديد يساوي 20.97% عند مستوى معنوية أقل من 5 %، مما يشير الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام المحافظين ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير وهو أثر ايجابي (طردي) وضعيف.

وعليه نقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أنه يوجد دلالة احصائية بين مدى التزام المحافظين بالمعايير ومدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية.

الفرضية الرابعة

H0: عدم وجود دلالة احصائية بين مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق ومدى ملائمتها لبيئة عمله

H1: وجود دلالة احصائية بين مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق ومدى ملائمتها لبيئة عمله

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى التزام محافظي الحسابات مع بيئة عمله وبالاعتماد على برنامج spss21

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02-16): نتائج تحليل مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير ومدى ملائمتها لبيئة عمله

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى التزام المحافظين بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى ملائمتها مع بيئة العمل	0.163	0.0265	0.157

بالنظر الى الجدول رقم (02-16) نلاحظ أن القيمة المعنوية اكبر من 0.05، مما يشير الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية ومدى ملائمتها لبيئة عمل المحافظين.

وعليه نقبل الفرضية البديلة H0 التي تنص على أنه لايوجد دلالة احصائية بين مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية ومدى ملائمة هذه المعايير لبيئة عمل محافظي الحسابات.

الفرضية الخامسة

H0: عدم وجود دلالة احصائية بين مدى ملائمة المعايير لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية

H1: وجود دلالة احصائية بين مدى ملائمة المعايير لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى ملائمة معايير الدقيق لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير وبالاعتماد على برنامج spss21.

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02-17): نتائج تحليل مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير	0.424	0.1797	0.000

بالنظر إلى الجدول رقم (02-17) نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع قد بلغ 42.4%، كما أن معامل التحديد يساوي 17.97% عند مستوى معنوية أقل من 5 %، مما يشير الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى ادراك الحاجة لهذه المعايير وهو أثر ايجابي (طردي) وضعيف.

وعلية نقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن هناك دلالة احصائية بين مدى ملائمة المعايير الجزائرية لبيئة عمل المحافظين ومدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية.

الفرضية السادسة

H0: عدم وجود دلالة احصائية بين مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة عمل محافظي الحسابات ومدى التزام المحافظين بالمعايير الجزائرية

H1: وجود دلالة احصائية بين مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة عمل محافظي الحسابات ومدى التزام المحافظين بالمعايير الجزائرية

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى التزام المحافظين بهذه المعايير وبالاعتماد على برنامج spss21.

حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02-18): نتائج تحليل مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى التزام المحافظين بالمعايير

/	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	المعنوية SIG
مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة العمل ومدى التزام المحافظين بالمعايير	0.145	0.0210	0.222

بالنظر إلى الجدول رقم (02-18) نلاحظ أن القيمة المعنوية أكبر من 0.05، مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى ملائمة معايير التدقيق لبيئة عمل المحافظين ومدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية.

وعليه نقبل الفرضية البديلة H0 التي تنص على أنه لا يوجد دلالة احصائية بين مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات ومدى التزام المحافظين بمعايير التدقيق.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حولنا إبراز دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات، من خلال الدراسة الاستبيانية وذلك بالتقرب إلى من له علاقة بالموضوع وهذا الزمن خلال الاستبيان الذي يحتوي على عدة أسئلة حول مدى ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها لتحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر، وما مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية، بالإضافة إلى إبراز مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات من حيث المردودية الايجابية في الأداء.

حيث كانت نتائج هذه الدراسة حسب ما اتفق عليه أفراد العينة كما يلي:

- ادراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية تلعب دور في تزويد محافظي الحسابات بالقدرات اللازمة لمهنة المحاسبة غير أنه يوجد صعوبة في تطبيقها وعدم مسايرتها؛
- التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية والتي تساهم في تحسين جودة المعلومة المالية مما تؤدي الى اعطاء تقرير صادق وسليم؛
- ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات ترفع من قدرة وكفاءة أصحاب المهنة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لدور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين الأداء محافظي الحسابات ، كان الهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى توافق معايير التدقيق مع البيئة الجزائرية ، و كذا معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على تحسين الأداء الوظيفي لمحافظي الحسابات ، و انطلاقا من مجموعة فرضيات الأساسية باستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة، و مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة و التدقيق، فان الجزائر ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية تتوافق و البيئة الجزائرية.

❶ نتائج اختبار الفرضيات

من خلال محتوى الدراسة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: هناك إدراك كبير للحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية، و ضرورتها لتحسين الأداء محافظي الحسابات، وذلك من خلال انسجام المعايير المحلية مع البيئة الجزائرية، والاعتماد عليها كدليل علمي و مهني في ممارسة مهنة التدقيق، و هكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: يلتزم محافظي الحسابات الجزائريين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك بالحرص على حسن سير عملية التدقيق، وذلك من خلال التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: تتلاءم معايير التدقيق الجزائرية مع الأداء محافظي الحسابات، وذلك من خلال توافق النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق مع عمل محافظي الحسابات. وهكذا نكون اثبتنا الفرضية الثالثة.

❷ نتائج الدارسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية:

- معايير التدقيق الجزائرية جاءت بناءا على الحاجة إليها لتحسين عمل محافظي الحسابات، و هذا في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة و التدقيق، وكذا تضييق فجوة الاجتهادات المهنية الشخصية؛
- تم اقتباس عدة معايير لتدقيق الجزائرية مجملها من معايير التدقيق الدولية، و تم إسقاطها على البيئة الجزائرية وهذا لتحقيق توافق بينهما؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى محافظ الحسابات؛
- إن اصدار معايير جديدة التدقيق دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى إحداث التوافق بينها و بين عمل محافظي الحسابات؛

- التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المحاسبية و المالية التي صادق عليها.

❸ التـوصيات

بناءا على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة، فإننا نوصي بالتالي:

- وضع وإصدار المعايير وتدقيقها بشكل مستمر من أجل مواكبة تطورات احتياجات التدقيق؛
- ضرورة إشراف الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية على تكوين المدققين وضرورة إلزامهم بالعمل بهذه المعايير؛
- أهمية التعامل بين المهنيين و الجهات ذات العلاقة و الجامعة لتطوير التدقيق في الجزائر؛
  - ❖ لابد من تطوير التكوين في المحاسبة و التدقيق وتقريبه من الواقع لترقية المهنة؛
- ضرورة تنظيم الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة محافظ الحسابات.

❹آفـاق الدراسة

من خلال دراستنا لدور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال الى دراسات مكملة لموضوعنا وأهمها مايلي:

- واقع مهنة التدقيق في الجزائر و معايير التدقيق الجزائرية.
- إمكانية تقييم واقع الإصلاح المحاسبي و التدقيق في الجزائر.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1. القاضي حسين يوسف، دحدوح حسين أحمد، مراجعة الحسابات المتقدمة" الاطار النظري والاجراءات العملية"،ج1،ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،2009.
2. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2006.
3. أحمد حلمي جمعه، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، ط1، دار الصفا، الاردن، 2012.
4. أحمد حلمي جمعه، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الاردن، 2000.
5. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض، الدار الجامعية، القاهرة،2005.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة و النشر، الاردن، 2000.
7. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
8. سمير كامل مُحَمَّد ، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، بدون سنة.
9. سهام مُحَمَّد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، مصر.
10. طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2007.
11. علي معطى الله، حسينة شريخ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار هومة، 2006.
12. مُحَمَّد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الابراهيمية، مصر، 2002.
13. الصبان مُحَمَّد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
14. مُحَمَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
15. مُحَمَّد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. مُحَمَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
17. مُحَمَّد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014
18. منصور حامد محمود، الطحان مُحَمَّد أبو العلا، الحمودي مُحَمَّد هشام، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر، 1999.
19. مُحَمَّد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
20. نصر صالح مُحَمَّد، نظرية المراجعة، ط1، الدار الجامعية، ليبيا، بدون سنة.

21.Lionnel.c et Gerard.v, Audit et Control Interne-aspects financiers, opérationnels et strategiques-Dalloze,Paris,1992.

ثانيا: البحوث الجامعية

1. الطيب طقيه، ناصر الدين عزي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2016.
2. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
3. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
4. زينب عون، الجانب العملي للمراجعة الحسابات في ظل قانون10-01، مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015.
5. سعيدة عزه، دور المراجعة الخارجية ومساهمتها في ترشيد القرارات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2013.
6. صالح حميداتو، دور المراجعة في تدني المخاطر الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012.
7. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
8. غوالي مُحَّد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2001.
9. فيروز مراد، دور محافظي الحسابات كمدخل لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015.

ثالثا: المؤتمرات والملتقيات

1. بن قارة إيمان، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراية ميدانية)، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.

2. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
3. سايح فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

رابعا: القرارات، القوانين، المراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11.
3. لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23المؤرخ في 2017/03/25.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24.
5. الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110، المادة 39.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 16 يناير 2013، والمتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 29 جوان 2010، والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد رقم 42، المادة: 22.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة الاستبيان

الملحق رقم -01-

في اطار التحضير لنيل شهادة الماستر نظام ل م د في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي - ندعوا سيادتكم المحترمة للمشاركة في الاجابة على هذا الاستبيان الذي نهدف من خلاله الى ابراز **دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير اداء محافظي الحسابات**، علما أن مشاركتكم في هذا البحث ستستخدم في اطار البحث الأكاديمي ولا علاقة له بجوانب أخرى.

وفي الأخير نشكركم على تعاونكم.

من اعداد الطالبات

- أسماء شرفي
- ابتهاج بن خليفة
- عائشة فرحات

تحت اشراف الأستاذ

- بالقاسم بن خليفة

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐

دكتوراه ☐ أخرى ☐

المستوى الوظيفي: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐ أكاديمي ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 11الى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وضرورة تطبيقها

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر					
2- تشريع الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية يؤثر ايجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات					
3- هناك توافق لمعايير التدقيق الجزائرية لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق					
4- يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر					
5- يساعد استخدام معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية					
6- تساعد معايير التدقيق الجزائرية المؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية					
7- هناك التزام بمعايير التدقيق الجزائرية المعمول بها محليا					
8- هناك اقتباس للمعايير الجزائرية للتدقيق من المعايير الدولية					

المحور الثاني: مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يتم التأكد من المعايير عند إعداد تقرير محافظ الحسابات					
2- يتم توفير الحد الأدنى على الأقل من العناية المهنية في عملية التدقيق					
3- يتم الحرص على إيجاد و تنوع مختلف وسائل الإثبات عند القيام بعملية التدقيق					
4- يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القوائم المالية					
5- يتم الإشارة إلى معايير التدقيق الجزائرية المطبقة عند كتابة تقرير محافظ الحسابات					
6- يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية التدقيق					
7- لابد من فحص نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية التدقيق					
8- تساهم المعايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المالية					

المحور الثالث: مدى ملائمة معايير التدقيق الجزائرية لبيئة عمل محافظي الحسابات

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة المراجعة					
2- معايير التدقيق من شأنها رفع من قدرة و كفاءة محافظ الحسابات فيصبح شأنه شأن محافظي الحسابات الأكفاء					
3- العمل بمعايير التدقيق الجزائرية أعطى صورة صادقه للتقارير المقدمة من طرف محافظي الحسابات					
4- أعطت معايير التدقيق الجزائرية مردودية إيجابية لمحافظي الحسابات من حيث الأداء					

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
5- مازالت هناك نقائص في ممارسة المهنة رغم وجود معايير التدقيق الجزائرية					
6- تواجه محافظي الحسابات الجزائريين صعوبات أثناء أداء مهنتهم من خلال إلزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية					
7- معايير التدقيق الجزائرية أثرت في تحسين عمل محافظي الحسابات					
8- أصبح لمهنة التدقيق مستقبلا في ظل معايير التدقيق الجزائرية					

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

لجنة تحكيم الاستبيان- الملحق رقم -02-

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الانتماء	الامضاء
01	الأزهر عزه	أستاذ	جامعة الوادي	
02	صالح حميداتو	أستاذ محاضر" أ "	جامعة الوادي	
04	سارة ميسي	دكتوراه LMD " أستاذ مؤقت "	جامعة الوادي	

الملحق رقم-03- مخرجات الاستبيان

المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
35.0	35.0	35.0	14	ليسانس
40.0	5.0	5.0	2	ماجستير
55.0	15.0	15.0	6	ماستر
95.0	40.0	40.0	16	دكتوراه
100.0	5.0	5.0	2	أخرى
	100.0	100.0	40	Total

المستوى الوظيفي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
5.0	5.0	5.0	2	خبيرمحاسب
32.5	27.5	27.5	11	محافظحسابات
65.0	32.5	32.5	13	محاسب معتمد
100.0	35.0	35.0	14	اكاديمي
	100.0	100.0	40	Total

الخبرةالمهنية

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
30.0	30.0	30.0	12	اقل من5 سنوات	Valid
85.0	55.0	55.0	22	من5الى 10سنوات	
95.0	10.0	10.0	4	من11الى15سنة	
100.0	5.0	5.0	2	اكثرمن 15سنة	
	100.0	100.0	40	Total	

A1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غيرموافق بشدة	Valid
7.5	5.0	5.0	2	غيرموافق	
22.5	15.0	15.0	6	محايد	
85.0	62.5	62.5	25	موافق	
100.0	15.0	15.0	6	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

A2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
10.0	10.0	10.0	4	موافق غير	Valid
27.5	17.5	17.5	7	محايد	
87.5	60.0	60.0	24	موافق	
100.0	12.5	12.5	5	بشدة موافق	
	100.0	100.0	40	Total	

A3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
7.5	7.5	7.5	3	غير موافق	Valid
30.0	22.5	22.5	9	محايد	
82.5	52.5	52.5	21	موافق	
100.0	17.5	17.5	7	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

A4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	بشدة غيرموافق	Valid
5.0	2.5	2.5	1	موافق غير	
20.0	15.0	15.0	6	محايد	
70.0	50.0	50.0	20	موافق	
100.0	30.0	30.0	12	بشدة موافق	
	100.0	100.0	40	Total	

A5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.5	7.5	7.5
	محايد	3	7.5	7.5	15.0
	موافق	25	62.5	62.5	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غيرموافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	6	15.0	15.0	17.5
	محايد	15	37.5	37.5	55.0
	موافق	14	35.0	35.0	90.0
	موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

A8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
10.0	10.0	10.0	4	غير موافق	Valid
20.0	10.0	10.0	4	محايد	
80.0	60.0	60.0	24	موافق	
100.0	20.0	20.0	8	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
5.0	5.0	5.0	2	غير موافق	Valid
25.0	20.0	20.0	8	محايد	
92.5	67.5	67.5	27	موافق	
100.0	7.5	7.5	3	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غير موافق	Valid
20.0	17.5	17.5	7	محايد	
77.5	57.5	57.5	23	موافق	
100.0	22.5	22.5	9	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	10.0	10.0	10.0
	موافق	21	52.5	52.5	62.5
	موافق بشدة	15	37.5	37.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

B4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غيرموافق	Valid
7.5	5.0	5.0	2	محايد	
62.5	55.0	55.0	22	موافق	
100.0	37.5	37.5	15	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
20.0	20.0	20.0	8	غير موافق	Valid
27.5	7.5	7.5	3	محايد	
77.5	50.0	50.0	20	موافق	
100.0	22.5	22.5	9	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
7.5	7.5	7.5	3	محايد	Valid
92.5	85.0	85.0	34	موافق	
100.0	7.5	7.5	3	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غير موافق	Valid
7.5	5.0	5.0	2	محايد	
50.0	42.5	42.5	17	موافق	
100.0	50.0	50.0	20	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

B8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
5.0	5.0	5.0	2	غير موافق	Valid
25.0	20.0	20.0	8	محايد	
70.0	45.0	45.0	18	موافق	
100.0	30.0	30.0	12	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
7.5	7.5	7.5	3	غير موافق	Valid
22.5	15.0	15.0	6	محايد	
75.0	52.5	52.5	21	موافق	
100.0	25.0	25.0	10	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
10.0	10.0	10.0	4	غير موافق	Valid
35.0	25.0	25.0	10	محايد	
82.5	47.5	47.5	19	موافق	
100.0	17.5	17.5	7	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
25.0	25.0	25.0	10	غير موافق	Valid
47.5	22.5	22.5	9	محايد	
90.0	42.5	42.5	17	موافق	
100.0	10.0	10.0	4	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غيرموافق بشدة	Valid
15.0	12.5	12.5	5	غير موافق	
45.0	30.0	30.0	12	محايد	
87.5	42.5	42.5	17	موافق	
100.0	12.5	12.5	5	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
5.0	5.0	5.0	2	غير موافق	Valid
12.5	7.5	7.5	3	محايد	
72.5	60.0	60.0	24	موافق	
100.0	27.5	27.5	11	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
2.5	2.5	2.5	1	غيرموافق بشدة	Valid
17.5	15.0	15.0	6	غير موافق	
30.0	12.5	12.5	5	محايد	
80.0	50.0	50.0	20	موافق	
100.0	20.0	20.0	8	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
15.0	15.0	15.0	6	غير موافق	Valid
40.0	25.0	25.0	10	محايد	
95.0	55.0	55.0	22	موافق	
100.0	5.0	5.0	2	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

C8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
17.5	17.5	17.5	7	غير موافق	Valid
37.5	20.0	20.0	8	محايد	
92.5	55.0	55.0	22	موافق	
100.0	7.5	7.5	3	موافق بشدة	
	100.0	100.0	40	Total	

الثالث_المحور	الثاني_المحور	الأول_المحور			
.561**	.440**	1.000	Correlation Coefficient		Spearman's rho
.000	.004	.	Sig. (2-tailed)	الأول_المحور	
40	40	40	N		
.194	1.000	.440**	Correlation Coefficient		
.230	.	.004	Sig. (2-tailed)	الثاني_المحور	
40	40	40	N		
1.000	.194	.561**	Correlation Coefficient		
.	.230	.000	Sig. (2-tailed)	الثالث_المحور	
40	40	40	N		

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الثالث_المحور	الثاني_المحور	الأول_المحور		
.536**	.458**	1	Pearson Correlation	
.000	.001		Sig. (1-tailed)	الأول_المحور
40	40	40	N	
.163	1	.458**	Pearson Correlation	
.157		.001	Sig. (1-tailed)	الثاني_المحور
40	40	40	N	
1	.163	.536**	Pearson Correlation	
	.157	.000	Sig. (1-tailed)	الثالث_المحور
40	40	40	N	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

الثالث_المحور	الثاني_المحور	الأول_المحور			
.424**	.323**	1.000	Correlation Coefficient		Kendall's tau_b
.000	.006	.	Sig. (2-tailed)	الأول_المحور	
40	40	40	N		
.145	1.000	.323**	Correlation Coefficient		
.222	.	.006	Sig. (2-tailed)	الثاني_المحور	
40	40	40	N		
1.000	.145	.424**	Correlation Coefficient		
.	.222	.000	Sig. (2-tailed)	الثالث_المحور	
40	40	40	N		

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).