الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: العلوم مالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر –دراسة ميدانية–

إعـــداد الطلبـــة:

- زيـن العـابـديـن لعجالي
- حـســيـــن مـحـــــــدة
- العيـــد مسـعـي أحـمـد

تحت إشراف:

د. يـــونـس زيـــــن

لجنة مناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
– د. عمار مصطفاوي	أستاذ محاضر ب	جامعة حمه لخضر الوادي	رئيساً
– د. يـونس زيـــن	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
– د. محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي:2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: العلوم مالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر –دراسة ميدانية–

إعـــداد الطلبـــة:

- **زيـن العـابديـن لعجالي**
- **حـــسيـــن مـحـــــــدة**
- **العيـــد مسعـي أحـمـد**

تحت إشراف:

د. يـــونس زيـــــن

لجنة مناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
– د. عمار مصطفاوي	أستاذ محاضر ب	جامعة حمه لخضر الوادي	رئيساً
– د. يـونس زيـــن	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
– د. محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر أ	جامعة حمه لخضر الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي:2018/2017

﴿ وَيَسْأَلُونَكَ عَنِ الرُّوحِ قُلِ الرُّوحُ مِنْ أَمْرِ رَبِّي وَمَا
أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

سورة الإسراء الآية 85.

صدق الله العظيم

الإهداء

بسم خالق الكون أبدأ شكري إلى رافع السموات وباسط الأرض وباعث الروح ، احمد الله رب العالمين الذي علم بالقلم وشرح الصدر وهدى القلب ، وبنعمته أكملت هذا العمل المتواضع .

إلى خير من اخرج للناس إلى من أنار الطريق ونقل الرسالة ومسح الغمة وكشف الظلمة، إلى الأمين المصطفى خير الأنبياء والمرسلين.

إلى نبع الحنان الصافي، إلى رمز الحب الدافئ، إلى فيض الإيمان الوافي، إلى من وهبتني شبابها وحملتني وهنا على وهن... إلى تلك المرأة العظيمة... أمي الغالية حفظها الله.

إلى من رباني على طاعة الله ، وذلّل لي الصعاب بعد توفيق الله كبيرا، إلى الذي ضحّى براحته لينير عقلي بالعلم والإيمان، إلى أعظم الرجال صبرا، إلى ذلك الرجل الكريم...أبي العزيز حفظه الله.

إلى من تقاسمت الحياة معهم أخوتي وكل أصدقائي وأحبائي كل باسمه والى أساتذتي الكرام.

إلى جميع زملائي طلبة وإلى كل الذين يسعهم قلبي ولم تسعهم أوراق مذكرتي هذه.

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي هذا

حسين محدة

الإهداء

بسم خالق الكون أبدأ شكري إلى رافع السموات وباسط الأرض وباعث الروح، أحمد الله رب العالمين الذي علم بالقلم وشرح الصدر وهدى القلب، وبنعمته أكملت هذا العمل المتواضع.

إلى خير من أخرج للناس إلى من أنار الطريق ونقل الرسالة ومسح الغمة وكشف الظلمة، إلى الأمين المصطفى خير الأنبياء والمرسلين.

إلى من غرس في نفسي القيم النبيلة والمثل العليا بمعانيها الشامخة وحدثني عن جمال الدنيا وسر وجودها، وعلمني الإحسان وكان بجانبي دائما الأب والأخ والصديق

أبي حفظه الله.

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة والحب والطهر والحنان والعطاء وفاء بالعهد لن أنسى فضلك ما حييت

أمي الغالية حفظها الله

واهبة العزم والمثابرة وناظرة الحلم شريكة الفرح والمسرات رفيقة الدرب والساكنة جنبات القلب الخالدة في الوجدان وأمل المستقبل بحلو الحياة ومرها أعز إنسانة

زوجتي الحبيبة

إلى جميع زملائي الطلبة وإلى كل الذين يسعهم قلبي ولم تسعهم أوراق مذكرتي هذه. إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي هذا

الإهداء

بسم خالق الكون أبدأ شكري إلى رافع السموات وباسط الأرض وباعث الروح ، احمد الله رب العالمين الذي علم بالقلم وشرح الصدر وهدى القلب ، وبنعمته أكملت هذا العمل المتواضع .

إلى خير من اخرج للناس إلى من أنار الطريق ونقل الرسالة ومسح الغمة وكشف الظلمة، إلى الأمين المصطفى خير الأنبياء والمرسلين.

إلى نبع الحنان الصافي، إلى رمز الحب الدافئ، إلى فيض الإيمان الوافي، إلى من وهبتني شبابها وحملتني وهنا على وهن... إلى تلك المرأة العظيمة... أمي الغالية حفظها الله.

إلى من رباني على طاعة الله ، وذلّل لي الصعاب بعد توفيق الله كبيرا، إلى الذي ضحّى براحته لينير عقلي بالعلم والإيمان، إلى أعظم الرجال صبرا، إلى ذلك الرجل الكريم...أبي العزيز حفظه الله.

إلى من تقاسمت الحياة معهم أخوتي وكل أصدقائي وأحبائي كل باسمه والى أساتذتي الكرام.

إلى جميع زملائي طلبة وإلى كل الذين يسعهم قلبي ولم تسعهم أوراق مذكرتي هذه.

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي هذا

العيد مسعي أحمد

شكر وعرفان

أولا وقبل كل شيء نتقدم بالشكر لله الذي لا يحمد على النعم سواه الذي شرفنا بنعمة العلم وأمرنا و وفقنا إليه فعلمنا ما لم نعلم الله تبارك وتعالى

فربنا أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت بها علينا وعلى والدينا وأن نعمل عملا صالحا ترضاه وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين، فالحمد لله حتى ترضى والحمد لله إذا رضيت والحمد لله بعد الرضاء .

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور المؤطر زين يونس

الذي أمد لنا يد المساعدة ونصائحه التي كانت منهج لنا في هذا البحث

كما نتوجه بالشكر الجزيل وفائق الاحترام إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الأفاضل بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي عموما و أساتذة لجنة المناقشة خصوصا .

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد على إخراج هذا العمل إلى النور .

ملخص:

لاشك أن الفشل الذي لحق بالشركات خلال الثمانينات كان له أثر كبير في تغيير صورة المراجعة الأمر الذي أدى إلى عدم الوثوق بمهنة المراجعة و فقد المراجعين لمصداقيتهم و بالتالي حدوث ما يسمى بفجوة التوقعات، ولذا تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تمكن محافظ الحسابات من تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية من خلال الإلتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها و تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات و تشكيل لجان المراجعة في المؤسسة محل المراجعة و إعطاء المكانة اللازمة للمنظمات و المعاهد المهنية في تحسين جودة أداء المراجعين، و لتحقيق أهداف هذه الدراسة أعتمدنا على الجانب النظري من جهة و من جانب آخر قمنا بالتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS24) المتعلق بالموضوع وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة و الإجابة على تساؤلاتها.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات،مسؤولية مدقق الحسابات، جودة التدقيق، فجوة التوقعات، مستخدمي القوائم المالية، المنظمات المهنية.

Abstract :

There is no doubt that the failure of companies during the eighties has had a significant impact on changing the image of the audit, which led to the lack of confidence in the audit profession and the auditors of their credibility and therefore the occurrence of the so-called gap expectations, so this study aims to identify the extent to which the governor of accounts to narrow the gap Expectations by improving the quality of the financial statements through the commitment to carry out the audit in accordance with the accepted auditing standards and activating the legal responsibility of the auditors and the formation of audit committees in the institution under review and giving the necessary status to professional organizations and institutes in improving quality Disease reviewers, and to achieve the objectives of this study rely on the theoretical side on the one hand and on the other hand subjected to statistical analysis according to the Statistical Package for Social Sciences (SPSS21) program on the topic and formulate some hypotheses to achieve the objectives of the study and answer its questions.

Key words: Auditor, Auditor's responsibility, *quality audit, expectations gap, users of financial statements, professional organizations.*

قائمة المحتويات

العنـــــــــوان	الصفحـة
الإهداء	-
الشكر	-
ملخص.....	-
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال البيانية	IV
قائمة الملاحق.....	V
قائمة الإختصارات و الرموز.....	VI
مقدمة عامة.....	أ–ط
الفصل الأول: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	11 -40
تمهيـد	11
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	12
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات	12
المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات.....	15
المطلب الثالث: معايير ممارسة المهنة محافظ الحسابات	16
المطلب الرابع :المعايير الجزائرية للتدقيق	23
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات	30
المطلب الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	30
المطلب الثاني: شروط مزاولة مهنة محافظ حسابات.....	32
المطلب الثالث: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات	32
المطلب الرابع : حقوق و واجبات محافظ الحسابات.....	37

خلاصة الفصل.....	40
الفصل الثاني: فجوة التوقعات وسبل تضييقها عن طريق تحسين جودة القوائم المالية	63-40
تمهيـد.....	42
المبحث الأول: فجوة التوقعات في التدقيق.....	43
المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات و العناصر المكونة لها	43
المطلب الثاني : أسباب ظهور فجوة التوقعات	47
المبحث الثاني :القوائم المالية و الإفصاح عنها.....	51
المطلب الأول :ماهية القوائم المالية.....	51
المطلب الثاني: المطلب الثاني :مكونات القوائم المالية	53
المطلب الثالث : الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و أنواعه	55
المبحث الثالث : معايير إستناد المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي	57
المطلب الأول : الجهات المساعدة للمدقق.....	58
المطلب الثاني :تقرير التدقيق النهائي.....	59
خلاصة الفصل.....	63
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....	91-65
تمهيـد.....	65
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....	66
المطلب الأول :بيانات الدراسة.....	66
المطلب الثاني :قائمة الاستبيان.....	66
المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده	69
المبحث الثاني :تحليل نتائج الدراسة	71
المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة.....	71
المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان.....	74
خلاصة الفصل.....	91
الخاتمة.....	93

قائمة المراجع.....	99
قائمة الملاحق.....	-----

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم: 01	مقياس ليكارت الخماسي	66
الجدول رقم:02	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور	67
الجدول رقم:03	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.	68
الجدول رقم:04	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	70
الجدول رقم:05	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	71
الجدول رقم:06	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.	72
الجدول رقم:07	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.	73
الجدول رقم:08	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.	75
الجدول رقم:09	نتائج آراء عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات	76
الجدول رقم:10	نتائج آراء عينة الدراسة حول وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية	78
الجدول رقم:11	نتائج أراء عينة الدراسة حول تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق	79
الجدول رقم:12	نتائج آراء عينة الدراسة حول دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة	81
الجدول رقم: 13	نتائج آراء عينة الدراسة حول تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة	83
الجدول رقم: 14	اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات.	85
الجدول رقم: 15	اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ لحسابات و تحسين جودة القوائم المالية.	86
الجدول رقم: 16	اختبار " T " للعينة البسيطة تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق	87

الجدول رقم: 17	اختبار " T " للعينة البسيطة هل يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة	88
الجدول رقم: 18	اختبار " T " للعينة البسيطة تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة	89

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01)	مكونات فجوة التوقعات في المراجعة	47
الشكل رقم (02)	مكونات القوائم المالية	56
الشكل رقم (03)	**الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان**	69
الشكل رقم (04)	**يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.**	70
الشكل رقم (05)	**يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.**	71
الشكل رقم (06)	**يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.**	72
الشكل رقم (07)	**توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ**	74
الشكل رقم (08)	**توزيع معامل الصدق**	74

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم:01	إستمارة الإستبيان
الملحق رقم:02	مخرجات نظام(SPSS21)

قائمة الإختصارات و الرموز

الإختصار	الـــدلالـــــة
SCF	Système Comptable Financier
COSO	The Committee of Sposoring Organization
IFRS	International Financial Reporting Standard
APB	Accounting Principles Board
IFAC	International Federation of Accountants
SEC	Security Exchange Committee
POB	Public Oversight Board
FASB	Financial Accounting Standards Board

مقدمـــة

تمهيـــــــد :

نظرا لتعرض مهنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينات من القرن الماضي لإنتقادات شديدة و لاذعة بسبب تدهور مستوى جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية إستمرار هذه المهنة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، وقد أطلق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute Of Certified Public Accountants) على هذا القصور مصطلح " فجوة التوقعات في التدقيق" وشكل المعهد لجان ،بهدف دراسة وتحديد أسباب تلك الفجوة وسبل علاجها، و من أهم تلك اللجان لجنة (Cohen 1974) ، إهتزت مرة أخرى مصداقية شركات التدقيق في القرن الواحد والعشرين، بسبب حالات إفلاس العديد من الشركات الشهيرة في العالم، أهمها شركة Enron حيث أدى إفلاسها إلى زوال إحدى كبرى شركات التدقيق في العالم ألا وهي آرثر أندرسون (Arthur Andersen)، مما أعاد الجدل حول موضوع" فجوة التوقعات"، ومازال مستمرا إلى الآن، و وضعت بذلك مهنة التدقيق قسرا في دائرة الضوء مرة أخرى، و ألقيت المسؤولية القانونية عن هذه الكوارث المالية على عاتق مدققي الحسابات، و هو ما تدل عليه زيادة عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضدهم خلال العقود الأخيرة من بعض مستخدمي القوائم المالية وتقارير التدقيق، بسبب ما لحقهم من أضرار مادية و معنوية جسيمة ناتجة –من وجهة نظرهم –عن إهمال مدققي الحسابات و تقصيرهم وعدم بذلهم العناية المهنية الكافية في أداء واجباتهم المهنية، وذلك لإعتقادهم أن إبداء المدقق رأيه الخالي من أي تحفظات بخصوص القوائم المالية، يعني ضمان عدالتها، و أنه من المتوقع أن يرسل المدقق إشارات سلبية عن أي وضعية مالية صعبة للشركة.

و نظرا للتحولات الإقتصادية العالمية و النمو المتعاظم لحجم المعاملات الإقتصادية ، أمست مهنة التدقيق تلعب دورا رئيسيا و محوريا لما تقدمه من كم هائل من المعلومات لمتخذي القرار ، ونظرا لأهمية الحاجة لتحسين جودة القوائم المالية فقد أصبحت الأبحاث والدراسات في مجال دور المدقق في تضييق فجوة التوقعات تمثل إحدى القضايا المطروحة على الصعيد الأكاديمي و التطبيقي.

❖ طرح إشكالية:

يوجد إعتقاد واسع بأن أي شخص له مصلحة في المؤسسة ينبغي أن يكون له القدرة على فهم الحسابات المدققة، وإذا إتضح أنها خالية من أي تحذير أو إنذار بأن المؤسسة في حالة صعوبات مالية جدية، فإن طرف ما سيكون مسؤولا عن حدوث هذه النكبات المالية، و أن هذا الطرف المتهم دائما هو المدقق، و غالبا ما تفضي هذه التوقعات من الجمهور إلى الأزمات بخصوص المسؤوليات القانونية لمهنة التدقيق، غير أن هذا الفراغ في المسؤولية لا يمكن تحميله لمحافظي الحسابات وحدهم لأن طبيعة التدقيق و أهدافه تدرك بطريقة مختلفة من قبل الأطراف ذات العلاقة، و هذا ما يؤكد الطابع المعقد لمشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، خاصة أنها تختلف من مجتمع إلى آخر، لذا يتطلب الأمر دراسة و تحليل نتائج أهم الدراسات المنجزة حول هذه المشكلة التي أصبحت واقعا مألوفا، و عليه فإن الإشكالية التي يعالجها هذا البحث يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي :

"ما مدى تمكن محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر"

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

1-ما مدى مساهمة و تأثير إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق و تضييق فجوة التوقعات ؟

2-ما مدى تأثير مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية ؟

3-ما مدى تأثير تفعيل لجنة التدقيق و تقديمها للقيمة المضافة لعملية التدقيق ؟

4-ما مدى تأثير دور المنظمات المهنية التي تعنى بتطوير مهنة التدقيق بدورها في مراقبة أداء المدققين و متابعة تنفيذهم لأعمالهم ؟

5- ما مدى تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA و تأثيرها في عملية التدقيق ؟.

و للإجابة عن تلك الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير التدقيق و تضييق فجوة التوقعات؛
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مسؤوليات محافظ الحسابات و تضييق فجوة التوقعات؛
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور لجنة التدقيق و تضييق فجوة التوقعات ؛

- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المنظمات و المعاهد المهنية بدورها في مراقبة أداء المدققين ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم ؛
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية و عملية التدقيق .

❖ **مبررات إختيار الموضوع:**

تبرز مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

1. إرتباط الموضوع بمجال التخصص محاسبة وتدقيق ؛
2. الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات من خلال تحسين التقارير و إرساء نظام رقابة محكم على الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الأمر الذي يحسن من مصداقية المعلومة المحاسبية التي بدورها تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية ؛
3. حاجة الاقتصاد الوطني للنمو من خلال مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية المتدفقة في شكل تقا رير وقوائم مالية ؛
4. أهمية الموضوع و تنوع الآراء البحثية على المستوى الوطني و الدولي ؛
5. ميول و إهتمام الطلبة بمهنة التدقيق خاصة و بالمحاسبة عامة .

❖ **أهداف الدراسة :**

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- محاولة تشخيص الواقع المهني للتدقيق في الجزائر من خلال تعميق البحث في الأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات .
- محاولة تطبيق الرقابة على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية و دورهما في دعم و تطوير عملية الرقابة .
- إظهار مدى إستجابة مهنة التدقيق و المحاسبة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية .
- دور مهنة التدقيق في تضييق فجوة التوقعات على ضوء تحسين جودة القوائم المالية .

❖ **أهمية الدراسة :**

- تحديد مفهوم وأسباب وجوانب فجوة التوقعات ؛

- تحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق فى تضييق فجوة التوقعات ؛
- تطوير دور ومسئوليات المدققين لتضييق فجوة التوقعات ؛
- تحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة لعلاج أوجه القصور والعيوب التى يعانى منها الإطار الفكري للمحاسبة لتقديم معلومات بخصائص جودة مناسبة تساهم في تضييق فجوة التوقعات ؛
- تحديد كيف يساهم تفعيل دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات سواء في جانب فجوة توقعات الأداء المعيب للمدقق أو في جانب تحميل الإدارة المسئولية الكاملة عن تقديم قوائم مالية خالية من الأخطاء و الغش، و تقنين هذه المسئولية ؛
- إبراز مدى قدرة معايير التدقيق الجزائرية من تقديم الإضافة في عملية التدقيق .

أما أهمية الدراسة تنبع من خلال ناحيتين علمية وعملية:

❖ حدود ومجال الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

***حدود نظرية** :لقد اقتصرت الدراسة على تحديد الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات سواء بشقه المفاهيمي أو شقه القانوني مع إبراز أهم أدوار و خصائص محافظ الحسابات و كذلك تم إسقاط الضوء على فجوة التوقعات وقد تم التركيز فيها على دور المدقق الخارجي فيها و سبل تضييقها مع عدم إغفال دور مستخدمي القوائم المالية و نظرتهم للقوائم المالية و للمدقق من ناحية أنه يشكل ضمان لمستقبل أسهمهم و مساهماتهم للمؤسسة مع بقاء حس الشك و الريبة .

***حدود مكانية:** سوف تكون الدراسة الميدانية عبارة عن إستبيان موجه إلى المجتمع المكون من مجموعة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة و أساتذة جامعيين.

❖ منهج البحث والأدوات المستخدمة:

المنهج المستخدم في الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي،

أما أسلوب دراسة الحالة فقد استخدم الطلبة إستبيان تم تصميمه لهذا الغرض و قد تم تحليله عن طريق برنامج SPSS وإستخدم الإختبارات الإحصائية المناسبة.

❖ **وسائل جمع المعلومات:**

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعا، نختصرها في :

– البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد والاستزادة كلما كان ذلك ممكنا؛

– المقابلات الشخصية مع أهل الإختصاص لإستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع؛

– البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها صلة مباشرة بالموضوع ؛

– البحث عن طريق شبكة الأنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.

❖ **الدراسات السابقة حول الموضوع:**

أولا : الدراسات العربية

1– دراسة : محمد بشير غوالي، مقال علمي بعنوان : دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية مجلة الباحث، العدد 12 ، جامعة ورقلة، 2013.

سعت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجع الخارجي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ومسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف كل المخالفات الغير قانونية في القوائم المالية لإعطاء تأكيدات مطلقة حول صحة وموثوقية القوائم المالية لمستخدميها، حيث استند الباحث في دراسته على شق أدبي يتم فيه استقراء موضوع المراجعة والمشكلات المرتبطة بها وشق يتم فيه استخدام المنهج الوصفي التحليلي .

لذلك فان الباحث اعتمد في دراسته على أخلاقيات مهنته المراجعة ثم مسؤوليات المراجع والضغوطات التي يتعرض لها المراجع عند أداء مهنته، وقد تم تصميم استبيان اشتمل على مجموعة من المحاور الخاصة بمجال الدراسة وتم توزيعها على عينة من مكاتب المراجعة والمحاسبة في الجزائر وقد خلص لعدة استنتاجات أهمها:

- ✓ الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي، ففي نظرهم أن المراجع الذي لا يكشف الأخطاء والعيوب لا داعي لوجوده في المؤسسة؛

- ✓ وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي و المراجعين المسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة و ما يوفره من جهة للمجتمع .
- إن خلاصة هذه الدراسة تمركزت على دور المراجع الخارجي في تلبية مستخدمي القوائم المالية وإبراز مسؤوليات المراجع الخارجي في إكتشاف التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية لإعطاء رأي حول صحة القوائم وتم تصميم استبيان ركز فيه على أخلاقيات مهنة المراجعة والضغوطات التي يتعرض لها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة بينما اعتمدت دراستنا على عاتق من تقع مسؤولية الغش و مسؤوليات المراجع نحوها .

2-دراسة (سامي صبحي واكد،2003) بعنوان: الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع.

دراسة ميدانية:كلية الإقتصاد و الإدارة،قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز ،السعودية،2003 .

ويهدف هذا البحث إلى دراسة طبيعة فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بالمملكة العربية السعودية وأدلة وجودها وسبل تضييقها من خلال دراسة ميدانية للتعرف على مدى فهم وإدراك مستخدمي القوائم المالية لدور ومهمة المراجع ومدى استعداد المراجعين الخارجيين لتوسيع مسؤولياتهم نحو تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار ومسؤوليته نحو اكتشاف الغش والأخطاء وكذلك التصرفات غير القانونية ، والتعرف على مدى رضا مستخدمي القوائم المالية لأداء المراجع الخارجي في أداء مهامه وأثر ذلك في تضييق فجوة التوقعات ودراسة معقولية توقعات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعين ومن اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم وجود علاقة بين مستوى تفهم وإدراك المستفيدين وعدم وجود علاقة بين المستوى التعليمين وبين وجود فجوة توقعات في بيئة المراجعة السعودية.

3-دراسة (السديري و العنقري،2004) بعنوان : رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة المراجعة السعودية دراسة ميدانية .جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة – قسم المحاسبة– 2004 .

لقد تناولت هذه الدراسة ملامح رصد فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة السعودية، وتشير نتائج الدراسة إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدماتهم والمديرين الماليين، كما أفرزت نتائج الدراسة أيضا وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب.

ويؤكد الباحثان على ضرورة دراسة فجوة التوقعات باستخدام أطراف نظرية مختلفة للتمكين من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها من جواب متعددة، كما يؤكد الباحثان على أهمية زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية ومتابعتها لتقريب ما هو كائن في الواقع العملي لما يجب أن يكون إضافة لأهمية زيادة الاهتمام بموضوع التحديثات المعاصرة التي تواجه المهنة سواء أكان في الوقت الحالي أم في المستقبل.

4-دراسة (محمود حمودة،2012) بعنوان: أهمية المراجعة الداخلية في تطبيق فجوة التوقعات، مجلة المحاسب العربي، العدد الثاني عشر، أكتوبر،2012 .

تناولت هذه الدراسة مفهوم فجوة التوقعات ومكونتها وأسبابها ومنها عدم معقولية التوقعات و انخفاض جودة الأداء في المراجعة وقصور معايير المحاسبة والاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة والشك في استقلال المراجع. كما تناولت المراجعة الداخلية وتطورها وأخيرا أهمية المراجعة الداخلية في تحقيق تعاون مع المراجعة الخارجية من شأنه تضييق فجوة التوقعات ، كما توصلت إلى نتائج كون علاج قصور هذه الفجوة يقع على عاتق المهنيين بمعنى مزاولي مهنة المراجعة وليس مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا : الدراسات الأجنبية

1-دراسة (Mahdi Salehi،2008) بعنوان: فجوة التوقعات في المراجعة مسؤولية مدقق الحسابات بين الهند وإيران.

وهدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في وجود فجوة توقعات في المراجعة وإيجاد أوجه التشابه والاختلافات في مسؤوليات فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمستثمرين بين البلدين وقياس حجم مسؤولية مراجع الحسابات كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود فجوة توقعات المـراجعة في مسؤولية مراجع الحسابات وكذلك المقارنة بين بيانات كل من الهند وإيران إذ لم تكن هناك اختـلافات في كثيـر من مسؤولية مراجع الحسابات في كلا البلدين.

2-دراسة (Semuiand Johnson،2011) بعنوان:

Stakeholders Perception Of Audit Performance Gap In Nigeria: of Accounting Reporting, 2011, vol.01 n.01 International Journal

تطرقت هذه الدراسة إلى البحث في طبيعة ومستوى فجوة التوقعات(فجوة الأداء) بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وهو ما سعى إلى تحديد وجود أو عدم وجود فروق بين تصورات مستخدمي البيانات المالية والموثوقية و فائدتها بالنسبة لاتخاذ القرار.

وقد استخدمت لهذا الغرض الإستبيان وزعت منها 70 نسخة كما استخدم كأي مربع لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الإستبيان ، وأجريت اختبارات الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 21 ، وقد جاءت نتائج الدراسة بوجود فجوة توقع واسعة بخصوص مسؤولية مراجع الحسابات وهو ما أثر سلبا على مصداقية المراجع وثقة مستخدمي القوائم المالية كما أوضحت الدراسة بوجوب الإعلام أكثر بخصوص مسؤوليات مدقق الحسابات عن البيانات المالية وينبغي كذلك توضيح دور محافظ الحسابات ومراعاة تدابير مراقبة الجودة في مراجعة حسابات المؤسسات ,وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على أصحاب المهنة أن يقوموا باطلاع مستخدمي القوائم المالية على المزيد من مسؤوليات مدققي الحسابات وكذلك رفع المستوى التعليمي لمستخدمي القوائم المالية وهي أدوات للحد من فجوة التوقعات في المراجعة، كما أوصت على وجوب مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق و هو ضروري من أجل رفع أداء مدققي الحسابات وامتثالهم للمعايير المتعارف عليها، كما حثت على التدريب والتطوير المستمر لمراجعي الحسابات وإنشاء هيئة حكومية مستقلة للإشراف على تنفيذ اللوائح والقوانين الخاصة بالمراجعة وكذلك أوصت بتوسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات لتلبية توقعات الجمهور وتقليص فجوة المعايير الناقصة عن طريق إعادة النظر في معايير المراجعة الحالية.

❖ هيكل البحث:

بغية الإلمام بالموضوع من جميع جوانبه قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول، على النحو التالي:

*الفصل الأول :الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات

تم تقسيمه إلى مبحثين الأول الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ احسابات و الثاني الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

*الفصل الثاني : فجوة التوقعات وسبل تضييقها عن طريق تحسين جودة القوائم المالية

تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث يضم المبحث الأول فجوة التوقعات في المراجعة والمبحث الثاني ماهية القوائم المالية والافصاح عنها أما المبحث الثالث انعكاس جودة المراجعة على فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات.

*الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

حاولنا في هذا الفصل توضيح العلاقة الموجودة بين جودة المراجعة و فجوة التوقعات من خلال تصميمنا للإستبانه وقد وزعت على عينة الدراسة وتم تحليلها عن طريق برنامج SPSS وقد جاءت الدراسة كما يلي :

تطرقنا إلى منهجية الدراسة من خلال توضيح متغيرات ومجتمع الدراسة فكانت المتغيرات عبارة عن الالتزام بالمعايير المهنية ومسؤوليات مراجع الحسابات و لجنة المراجعة والتنظيمات والجمعيات المهنية، أما مجتمع الدراسة فمثل بمنطقة الجنوب الشرقي للوطن، كما تعرضنا لكل من أداة الدراسة و كيفية تصميمها وذلك بالاعتماد على ما جـاء في الجانب النظـري وإستقـراء الدراســات السابقة ومنه تكوين قسمين الأول خاص بالمتغيرات الديموغرافية
و الثاني خاص بمحاور الدراسة، و لإختبار مصداقية وثبات هذه الأداة تم استخدام معامل ألفا كر ونباخ وبعد ذلك يتم اختبار كل من فرضيات الدراسة المتمثلة في المحاور المكونة للإستبيان .

❖ صعوبات الدراسة:

أثناء إنجاز هذا البحث واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

- ✓ صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين؛
- ✓ صعوبات متعلقة بالمجال الإحصائي خاصة عند تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي " SPSS "

الفصل الأول: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد :

أمام إزدياد دور الشركات في تعزيز الإقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن صدق و مصداقية المعلومات .

فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة و ضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز و الذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري .

وسنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى العناصر الآتية :

- المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
- المبحث الثاني الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات .

تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن القديمة في الجزائر التي مرة بعدة مراحل و هي كالتالي :

الفرع الأول : المرحلة الأولى من 1969 إلى1979.

تعتبر سنة 1970 نقطة تحول للمؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية ، فلقد تم تكريس أول مراقبة للمؤسسات الوطنية بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 .

و نصت المادة 39 من القانون على : "يكلف الوزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين محافظي في المؤسسات الوطنية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري، و في المؤسسات التي تملك فيها الدولة حصة في رأسمالها بغية ضمان إنتظامية ونزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية "[1]

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، وقد كرس النص محافظ الحسابات بصفته مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين :[2]

- مراقبون عامين للمالية. - مراقبوا المالية. - مفتشون ماليون. - موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية

و أوكلت لمحافظي الحسابات المهام التالية :

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار إقتصادية أو مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- متابعة إعداد الموازنات و الحسابات أو الكشوفات طبقا لمواصفات الخطة .
- مراجعة مصداقية الجرد و حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية للمؤسسة و مدى صلاحياتها .

الفرع الثاني : المرحلة الثانية من 1980 إلى 1990 .

أدت إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات، مما دعا إلى إعادة الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة، و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة الحسابات ، منها

[1] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 1970، المادة 39، ص: 04 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 العدد 97 المادة 01، ص: 01.

مجلس المحاسبة الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة ، والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 لإنشاء مجلس المحاسبة و ألغى القانون صراحة المادة 39 من الأمر 107/69 و ضمنيا المرسوم 70 /173 الخاص بمحافظ الحسابات ، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الإختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات تسير الهيئات العمومية أو تستفيد منها مهما كان وضعها القانوني ،كما نصت المادة 05 من هذا القانون على : "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية ، أين يتم مراقبة صحتها و قانونيتها ومصداقيتها "[1]

و يتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و الشبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة ، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، و هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الإقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه ، و الذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات و المتمثلة في :[2]

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها إنعكاسات إقتصادية ومالية ، مباشرة وغير مباشرة على تسيير الهيئة موضوع المراجعة.
- متابعة تنفيذ الحسابات و الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الإنعكاسات الإقتصادية أو المالية .
- ضمان إنتظام ونزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.
- مهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم إنتظام ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي .

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:[3]

❖ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية ، و إستخدام أشخاص أقل كفاءة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 80-05 الصادر في 1980/3/01 ،العدد 10 ، المادة الاولى ، ص: 01 .

[2] إبراهيم منانة،" دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"،مذكرة ماستر،جامعة الوادي،2015،ص ص :7-8-9.

[3] بالعيد طيب ، " مهنة محافظ الحسابات بين معايير تدقيق الجزائرية و معايير تدقيق الدولية " ، مذكرة ماستر،جامعة محمد خيضر "بسكرة " ، 2017 ، ص: 57 .

❖ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه.

و منه أصبحت مهنة محافظ الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الإعتبار بموجب الأمر رقم 21-84 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

الفرع الثالث: مرحلة ما بين 1991 إلى 2010 :

"في هذه المرحلة تم تحرير مهنة محافظ الحسابات بعد إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين التي تأسست بموجب القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 "[1]

كما نصت المادة من 27 إلى 48 من هذا القانون على شخص محافظ الحسابات ، مهامه ، شروط تعيينه ، حقوقه ، و تناول المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 1996/4/15 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب معتمد .[2]

الفرع الرابع: من 2010 إلى وقتنا هذا :

سعت الجزائر كباقي دول العالم الثالث إلى تدارك التأخر في مراجعة الحسابات و مواكبة التطورات الإقتصادية و ذلك من خلال سنها للعديد من القوانين التي تنظم وتحكم مهنة المراجعة ولعل آخرها القانون10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و كان من أبرز نتائجه حل المصف الوطني و تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و كذا تحديد مهام كل مهنة، حيث ينتظر من هذا القانون تحقيق مكاسب سواء لممارسي المهنة أو المؤسسات التي تطلب خدماتهم ، و أهم ما جاء فيه :[3]

- منح الإعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها ومتابعتها أصبح من مهام مجلس الوطني للمحاسبة بالإضافة إلى مهامه الأخرى .
- تأسيس ثلاث هيئات مهنية :
  - ✓ المصف الوطني للخبراء المحاسبيين .
  - ✓ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
  - ✓ المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم 08/91 ، الصادر في 1991/04/27 ، العدد 20 ، ص: 651.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم 136/96، الصادر في 1996/4/05 ، العدد 24 ، ص: 04 .

[3] إبراهيم منانة . مرجع سابق ، ص: 10.

أما في 04 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعاير جزائرية لتدقيق ، تضمنت أربع معايير ، م.ج.ت (210) " الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق " ، م.ج.ت (505)" التأكيدات الخارجية " ، م.ج.ت (560) " أحداث إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة " ، م.ج.ت (580) "التصريحات الكتابية " .[1]

وتم إصدار ثاني مجموعة 04 أكتوبر 2016 تضمنت أربع معايير أخرى ، م.ج.ت (300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " ، م. ج.ت (500) " العناصر المقنعة " ، م،ج.ت (510) "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية " ، م.ج.ت (700) " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية ".[2]

وتم مؤخرا في 15 مارس 2017 إصدار المجموعة الثالثة التي تضمنت أيضا أربع معايير ، م.ج.ت (520) " الإجراءات التحليلية " ،م.ج.ت (570) "إستمرارية الإستغلال " ، م.ج.ت (610) " إستخدام أعمال المدققين الداخليين" ، م.ج.ت (620) " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدققين ".[3]

المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات.

هو "كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[4]

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 2 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على إنتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة ذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[5]

و يطلق عليه أحيانا المحاسب القانوني و مراقب الحسابات و المراجع الخارجي، يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص و يفرض منه صفة الإستقلالية و عادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدمية، و يتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفق لقوانين مزاولة المهنة بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة .[6]

---

[1] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 220 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 03.

[2] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ،المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 03.

[3] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ،المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، ص: 03.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 11 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص: 07.

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007 ، الجزائر، ص: 188.

[6] فاطمة الزهراء عمار،"مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي" ، ماستر، تدقيق محاسبي،جامعة الوادي، 2014، ص: 54 .

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع بإستقلالية تامة، و يقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي .

المطلب الثالث : معايير ممارسة المهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول : المعايير الشخصية

1/ المعيار الأول التأهيل العلمي و العملي : يمثل معيار التأهيل العلمي و العملي معياراً أساسياً و لازماً لإمكانية قيام مدقق الحسابات بمزاولة مهنته بصورة عامة، وتزداد أهمية هذا المعيار كلما تطلب الأمر من المدقق أن يقوم بإجراءات إضافية لعمليات التدقيق الخاصة بجوانب أخرى إضافة إلى قيامه بإجراءات التدقيق المالي المتعارف عليها و عليه يمكن توضيح متطلبات التدقيق البيئي وفقاً لمعيار التأهيل العلمي و العملي من خلال الآتي :[1]

- ✓ أن يكون المدقق على معرفة كافية بالإجراءات و السياسات الإدارية و القوانين المتعلقة بالبيئة و كيفية حمايتها و مجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث نتيجة إستخدام منظمات الأعمال لبعض المواد الأولية و الأدوات و المعدات التي تستعمل في عملياتها التشغيلية و الصناعية ؛
- ✓ ضرورة الإستعانة بمساعدين ذوي خبرة من إختصاصات ذات علاقة بشؤون البيئة وحمايتها و الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها ؛
- ✓ فهم طبيعة المعالجة المحاسبية التي يمكن القيام بها مع حصر و قياس التأثيرات السلبية على البيئة و كيفية الإفصاح عن نتائجها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات المحاسبية الملائمة ؛
- ✓ مواصلة التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للإطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة لكي لا يكون المدقق بمعزل عنها، حيث أن ذلك يمكن أن يزيد من درجة فهمه و خبرته و بما يمكن أن يساعده في أداء مهمته بصورة أفضل .

حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية :[2]

[1] د.زياد هاشم السقا، "مداخلة بعنوان متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاما"،ملتقى دولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحوكمة ، الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة ، 2011 ، ص: 635.

[2] إبراهيم منانة، مرجع سابق، ص: 16.

- أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة ؛
- أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

2/المعيار الثاني الإستقلالية : تمثل الإستقلالية مطلباً أساسياً لأداء مهنة التدقيق وتتمثل بالنزاهة و الموضوعية و الشفافية وعدم التحيز فضلاً عن الإستقلال الذهني ، و قد أكدت معايير التدقيق و النشرات و مواثيق السلوك المهني على الإتجاه الذهني المحايد (ضرورة الحياد والاستقلال)، وأن مبادئ السلوك المهني التي يجب توافرها لدى المدقق هي المبادئ الأخلاقية التي تقوم على عدة أركان من بينها الإستقامة و الموضوعية، و ينظر إلى الإستقلال على أنه أهم الخصائص الواجب توافرها لدى المدققين على الإطلاق .

و الجدير بالذكر أن إحتفاظ المدقق بالإستقلالية ليس كافيا بل الأهم من ذلك أن يثق مستخدموا القوائم المالية في تلك الإستقلالية، أي هناك حياد في الواقع و حياد في المظهر، و يحصل الأول عندما يتمكن المدقق من المحافظة على الإتجاه غير المنحاز عند تنفيذه مهمة التدقيق بكافة مراحلها، في حين يحصل الثاني من خلال آراء الآخرين في صدق إستقلاليته .

و عليه يمكن توضيح متطلبات التدقيق البيئي وفقاً لمعيار الإستقلالية من خلال الآتي:[1]

- ❖ مدى قدرة المدقق في الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية و التأكد من جهة إصدارها و تواريخ تنفيذها ؛
- ❖ الحفاظ على إستقلالية المدقق بصورة خاصة عندما "يتم الإستعانة ببعض الأفراد من خارج المكتب و في هذه الحالة يجب أن يراعي إستقلال هؤلاء أيضا "؛
- ❖ الإهتمام بحاجة مختلف الجهات التي تحتاج إلى تقرير المدقق بشأن البيانات و المعلومات البيئية بنفس الدرجة و عدم التحيز لجهة على حساب أخرى، و خاصة بين الإدارة من جهة و الملاّك و العاملين و الزبائن و المستهلكين من جهة أخرى ؛
- ❖ عدم معرفة المدقق الكاملة في تحديد أو معالجة التأثيرات السلبية على البيئة ومسبباتها يمكن أن يهدد الحياد لديه، فالمدقق يجب أن لا يكون عرضة لتأثير الخبراء الفنيين أو عرضة للتأثر بالتفسيرات التقنية أو الفنية، مما

[1] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 636.

يتطلب أن يكون لديه القدرة على إعداد خطة التدقيق بنفسه و بإستقلال كامل و كذلك تحديد مجالات الفحص و الإختبار و تحديد مستوى المساعدة المطلوبة؛

- ❖ عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛[1]
- ❖ إستقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة و خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.

3/المعيار الثالث بذل العناية المهنية اللازمة : يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المساءلة سواء المهنية أم القانونية لعمل المدقق، و يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره.

وبما أن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً أمام الجهة التي تكلفه بعملية التدقيق، فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، و بما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره و بالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة.[2]

يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة و هي:[3]

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.
- الفحص العميق لنظام الرقابة الداخلية الذم يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة.
- تحسين المكتسبات المهنية من حين إلى آخر و خاصة في مجال إكتشاف الأخطاء و التلاعبات .
- ضرورة مراجعة أعمال المساعدين ، على أن يتم ذالك من خلال توفير الظروف المهنية الخاصة للمساعدين .
- أخذ بعين الإعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.[4]
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء .
- العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في إبداء الرأي.

---

[1] إبراهيم منانة، مرجع سابق،ص: 33.

[2] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص ص: 636-637 .

[3] غراب يوسف ،" معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات "،مذكرة ماستر،جامعة محمد خيضر" بسكرة " ، 2015 ،ص: 16.

[4] إبراهيم منانة ،مرجع سابق ،ص: 17.

الفرع الثاني: معايير الأداء المهني

تعتبر المعايير الشخصية غير كافية لحكم على فعالية عمل المدقق ، و تحتاج إلى مجموعة معايير متعلقة بشروط ممارسة نشاط الفحص، كجمع أدلة الإثبات الفعلية، وهي تشتمل على ما يلي:

1/معيار التخطيط للعمل والأشراف على المساعدين : و هو يتطلب من المدقق أن يخطط للعمل الذي سيقوم به و أن يخصص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فاعلة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الوحدة الإقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر و حتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات و كيف إنتهت و ما هي السجلات التي أثبتت فيها و المستندات المعززة و أن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه.

و يمكن للمدقق إعتماد الخطوات الآتية في مجال التخطيط للعمل:[1]

- تحديد هدف التدقيق للوحدة الإقتصادية المعنية في ضوء أهدافها العامة؛
- تحديد الإجراءات التي يمكن أن يحققها برنامج التدقيق الذي سيضعه ؛
- الإطلاع على كافة القوانين و السياسات و الأوامر الإدارية التي تم الإعتماد عليها في العمل المحاسبي ؛
- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؛[2]
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض ؛
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها ؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه .

أما فيما يتعلق بالإشراف على المساعدين فيتطلب من محافظ الحسابات الآتي:[3]

- تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الإختصاصات كل حسب إختصاصه ؛
- متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط و المعد مسبقا لإنجاز الأعمال المكلفين بها .

[1] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 637.

[2] إبراهيم منانة ،مرجع سابق ،ص: 19 .

[3] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 638 .

2/ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية مراجعته، القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بمراجعتها، والذي يساعده في تحديد برنامج مراجعته و عناصره المختلفة، كذلك أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع و تحديد فريق المراجعة المناسب من حيث العدد و الخبرة و الكفاءة .[1]

3/ معيار الحصول على أدلة إثبات كافية : يجب الحصول على أدلة و براهين كافية من خلال الفحص والملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات، بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية.[2]

وهو مايتعلق بقدرة محافظ الحسابات على الحصول على كافة الأدلة المؤيدة للنشاطات التي قامت بها الوحدة ، يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية التي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني، كما أن سمعة المدقق مرهونة بحجم الأدلة و القرائن التي يجمعها كالتي تدعم رأيه في النهاية.

وبذلك يتطلب الأمر من محافظ الحسابات الآتي:[3]

- ❖ التحقق من أن الأدلة التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام الوحدة الاقتصادية المعينة بنشاطاتها المختلفة؛
- ❖ أن مجموعة الأدلة التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية والقانونية اللازمة للإعتماد عليها ؛
- ❖ التأكد من وجود إرتباطات متسلسلة بين الأدلة بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية والنوعية؛
- ❖ أن تكون الأدلة مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.

و من هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما[4]:

أ) أدلة داخلية وتشمل على الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات و أوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة ؛

ب) أدلة خارجية وتشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات و الإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك و وكالات التأمين و إدارة الضرائب.

---

[1] محمد السيد سرايا،" أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2007 ، ص ص: 246 -247 .

[2] أحمد قايد نور الدين، مداخلة بعنوان تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يومي20 -21 نوفمبر 2013 ،جامعة عمار ثلجي "الأغواط" ، ص: 02.

[3] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 638 .

[4] خيرة بن عباس ، " دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الاثبات " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر "بسكرة" ،2013 ،ص: 33 .

الفرع الثالث : معايير إبداء الرأي (التقرير)

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة .

1/ معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما :

هو معيار خاص بكيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما)، و أن دور محافظ الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا.[1]

و عليه فإنه يتطلب الأمر من محافظ الحسابات التأكد من أن القوائم المالية أعدت وفق الآتي:[2]

- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والخاصة بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية المتعلقة بالوحدة الإقتصادية المعنية؛
- مجموعة القوانين و التشريعات المتعلقة بالبيئة ، و الصادرة عن جهات متخصصة و معترف بها .

2/ معيار الثبات و الإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما :

و فق هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئي التأكد من أن هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية و كذلك إستمرارية تطبيقها من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات و عمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه .[3]

3/ معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات:

هذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل الإيضاحات و البيانات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة و بدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات و البيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي سيسلمه للمؤسسة محل المراجعة.[4]

---

[1] محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص: 34.

[2] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 639 .

[3] رزيق محمد انور ،" دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر " بسكرة "، 2015 ، ص: 20 .

[4] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص: 35 .

و يشير بعض الباحثين إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الإقتصادية و التي يتطلب من مدقق الحسابات أخذها بنظر الإعتبار عند قيامه بالتدقيق البيئي، و تتمثل هذه العوامل في الآتي: [1]

أ) عوامل بيئية: حيث تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية و إجتماعية وسياسية و عوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها و تحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها؛

ب) عوامل تتعلق بالمعلومات: حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهم هذه الصفات :

- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم بإتخاذها اغلب المستفيدين منها؛
- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الإستفادة منها؛
- قابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها؛

ج) عوامل تتعلق بالوحدة الإقتصادية: : حجم الوحدة، طبيعة النشاط الذي تمارسه، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، أنواع المنتجات التي تنتجها، عدد المساهمين، إلى غير ذلك من العوامل.

4/ معيار إبداء الرأي:

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و ذلك من خلال العناصر التالية:[2]

- مدى سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- الإلتزام بالإستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى؛

[1] علي عبد القادر ، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية " ، الطبعة الرابعة ،الأردن ، 2012 ، ص ص : 55-54 .

[2] د.زياد هاشم السقا، مرجع سابق، ص: 640 .

- تقدم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك ؛
- على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه للكشف عن مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

المطلب الرابع :المعايير الجزائرية للتدقيق

الفرع الأول: معايير المقرر رقم 002[1]

1/ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 210) إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق :

أ) مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة و عند الإقتضاء 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؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ب) هدف المعيار : إن هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة ؛
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة، و عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق .

[1] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 المؤرخ بـ 04 فيفري 2016 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، (ب.ت).

يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

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

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

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

3/ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 560) أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة) :

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

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره، و التي 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 و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

4/ المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت580) التصريحات الكتابية :

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 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.

أهداف المدقق من خلال هذا المعيار هي:

- ❖ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن 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: معايير مقرر رقم 150

1/ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 500) العناصر المقنعة : [1]

يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية ، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه .

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه و تتضمن :

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد الكشوفات المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة ، دفتر الأستاذ ، دفتر اليومية) ، و الوثائق الإثباتية (الفواتير العقود ، الصكوك ، بيان التحويل ....الخ) ، و التي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة .
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات ، التأكيدات الخارجية ، تقارير المحللين ، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين ، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات مبنية على يقين .

العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره ، وهي تراكمية في طبيعتها ، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق، لكن يمكنها أن تتضمن كذالك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة .

2/ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 300) تخطيط الكشوفات المالية : [2]

يدرس المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة ، و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوفات المالية ، حيث يساعد المدقق في هذا النحوا ، على :

- الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق ؛
- التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب ؛
- التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة و ذات كفاءة .

[1] وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 150 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، المؤرخ 1اكتوبر 2016 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 03 .

[2] مرجع سابق ، ص: 03.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق و برنامج عمل وفقا لحجم الأعمال التي يتعين إنجازها .

3/المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 510) مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية :[1]

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوفات المالية ، العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات ، مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة ، الاحتمالات و الإلتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية .

4/المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 700) تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية :[2]

يعالج هذا المعيار مايلي :

- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ؛
- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل .

الرأي الغير معدل ذالك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوفات المالية ، في كل جوانبها المهمة ، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي :

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذالك الرأي .

يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن :

*يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ؛

*يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة ، إن الكشوف المالية في مجملها ، لا تحتوي على إختلالات معتبرة .

[1] مرجع سابق ص: 03 .

[2] مرجع سابق ، ص: 03.

الفرع الثالث : معايير المقرر رقم 23

1/المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 520) الإجراءات التحليلية : [1]

يعالج هذا المعيار :

- إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرّف على الكيان و محيطه لإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر و التي يعالجها المعيار (315) التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه بتحديد العمليات أو الأحداث الغير إعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و إمتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كردّ على تلك المخاطر.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، و ذلك بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمّ إستحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات الغير متوقعة.

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

2/المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 570) إستمرارية الإستغلال: [2]

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.

حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ،يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

عند تأكيد تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على إعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

أهداف المدقق هي ما يلي:

[1] وزارة المالية ، مجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 23 المؤرخ ب 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 03 .

[2] مرجع سابق ، ص :03 .

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال؛
- إستخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله؛ وذلك إنطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها ؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3/المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 610) إستخدام أعمال المدققين الداخليين :[1] يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار(م.ج.ت 315)التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه ،إن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها لإحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

4/ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 620) إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق :

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ بإستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمَت معالجتها في المعيار 220 (مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية) ؛
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) ، التي تمَت معالجتها في المعيار 500 (العناصر المقنعة).

[1] مرجع سابق ، ص: 03 .

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر إستخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق.

المبحث الثاني الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول:مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول :مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي :[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات أو الهيئات ؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين ؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة ؛
- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و إنتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :
  - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر ؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء ؛
  - تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 23 ،ص: 07 .

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار .

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي :

أولا: المسؤولية المدنية

حسب المادة 60 من القانون 10-01 لمتعلق بمسؤولية الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على أنه" يعد الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية"[1]

تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها التعاقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي :

- ✓ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية ؛
- ✓ وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات ؛
- ✓ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات .

ثانيا: المسؤولية الجزائية

تتمثل في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمدا، و من هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي: [2]

أ) تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة ؛

ب) تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارت معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين ؛

ت) تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة ؛

ث) إغفال محافظ الحسابات و تعاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة ؛

ج) عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 ،المادة 60 مرجع سابق ، ص: 10 .

[2] نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية،مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر"بسكرة " ،2012 ، ص ص:15-16 .

ثالثا: المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في :[1]

– الإنذار. – التوبيخ . – التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(06) أشهر. – الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المطلب الثاني: شروط مزاولة مهنة محافظ حسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط التي نصت عليها المادة08 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010م و هي كالأتي :[2]

- أن يكون حائز على الجنسية الجزائرية ؛
- يجب أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها ؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية ؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
- يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون .

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

حددت المادة 30 من مجموعة النصوص القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة كيفية تعيين محافظ الحسابات بنصها على مايلي :" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 ، العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 63 ، ص: 10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 08 ، ص: 05 .

المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون و تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات . [1]

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي :[2]

1- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة ؛

2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على النصوص ما يأتي :

- ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، و كذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات و التقارير الواجب إعدادها ؛
- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- ✓ نموذج رسالة الترشح؛
- ✓ نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقا للإحكام التشريعية ؛
- ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة ؛
- ✓ المؤهلات و الإمكانيات المهنية و التقنية .

3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي :

- تنظيم الكيان و فروعه ؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ؛
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

[1] بالعيد طيب ،"مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر "بسكرة "، 2017 ، ص: 20 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27 ،العدد7 ،المواد من3الى15،ص ص : 23-26 .

يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط ؛

4- يلزم محافظ الحسابات و مساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق و على وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات ؛

5 - يوضح محافظ الحسابات في العرض، إستنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي :

- ❖ الموارد المرصودة ؛
- ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- ❖ برنامج عمل مفصل ؛
- ❖ التقارير التمهيدية، الخاصة و الختامية الواجب تقديمها، آجال إيداع التقارير.

6- يجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي ؛

7- يمكن أن ترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط ؛

8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي و مبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به ؛

9- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد ؛

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني و العرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي(3/2) سلم التنقيط الإجمالي ؛

11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا ؛

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم ؛

12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية(08) أيام، بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه ؛

13- إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان .

الفرع الثاني: موانع تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية :[1]

1- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و لأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة المؤسسة؛

2- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر(10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات ؛

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة ؛

4- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم ؛

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .

ويمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين ؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري،سنة 2007 ، مرجع سابق،ص: 189.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث(03)سنوات من إنتهاء عهدته ؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
- إذا إستقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين(01) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة و ألا تربطهم أية مصلحة و ألا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات ؛
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر(01) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة ؛
- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى و كذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

حدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي : [1]

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية ؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة ؛
- كل عهدة برلمانية ؛
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(01) من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10- 01 ، مرجع سابق، المواد من 64 إلى 70 ، ص ص : 11-10.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

المطلب الرابع: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع مراجع الحسابات أداء عمله وفق أسس و معايير المراجعة المتعارف عليها و يحقق المقاصد المنشودة من تعيينه ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق و سلطات وما عليه من واجبات التي خولها له القانون الجزائري .

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق و التي نص عليها القانون رقم 10-01 كما يلي :[1]

- الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ؛
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة كل التوضيحات و المعلومات ؛
- أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة ؛
- من حقه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها ؛
- يقدم له القائمين بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون ؛
- من حقه أيضا أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛
- تحديد مدى و كيفيات أداءه مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر شروط الذي تعهد به ؛
- له الحق في حضور الجمعية العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ؛
- يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته ؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق، المواد 31 إلى 37 ، ص: 8 .

- أن محافظ الحسابات حق الإستقالة من دون التخلص من إلتزاماته القانونية، و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقارير عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة ؛
- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العامة ؛[1]
- حق حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه ، وذلك لتقدم تقرير المراجعة وعرضه حضور مناقشته و الرد على أي إستفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير ؛
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير ؛
- حق مراجعة و فحص باقي أصول الشركة على إختلاف أنواعها و كذلك التحقق من الإلتزامات المستحقة على الشركة ، وحق الإتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة هذه الإلتزامات ؛
- من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد من الأوراق المالية المحفوظة فيها.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

و تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته، فيما يلي:

❖ الأداء الشخصي للمهمة: يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره ؛[2]

❖ الإلتزام بالأحكام و القوانين المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية و كذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية و نزاهة ؛[3]

❖ الإلتزام بالسر المهني: خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الإطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه، ولا يتقيد بالسر المهني بنص المادة من القانون 01/10 في الحالات التالية:[4]

- فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

[1] زهرة توفيق سواد،" مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ، ص: 138 .

[2] بلقاسم سعودي،" محاضرات محافظة الحسابات"، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة،2014، ص: 132.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 03 ، ص: 04 .

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 72 ، ص: 12.

- بناء على إرادة موكليه؛
- عندما يتم إستدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط.

❖ عدم التدخل في التسيير : و هذا ما نصت عليه المادة (23) من القانون 10-01 ،أن محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات و وثائق الشركة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير ؛[1]

❖ الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية و العملية و إكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات المراجعة، و كذلك الجانب الضريب لمعرفة حدود مهنته و مسؤولياته و فهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها ؛[2]

❖ تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة ومختلف حسابات المؤسسات، أي مكونات القوائم المالية ؛

❖ مهمة محافظ الحسابات تتمثل في المصادقة على صحة حسابات الشركة و الهيئات من حيث إنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ؛[3]

❖ إعداد خلاصة نتيجة أعماله وتتمثل في تقرير يقدم لمن يهم الأمر؛

❖ معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها ؛

❖ ضرورة إلتزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة ؛

❖ تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة ؛

❖ ضرورة حضور إجتماع السنوي للجمعية العامة و الرد على أي إستفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره ؛

❖ ضرورة الإلتزام بقواعد قانون الشرف المهني وآدابها و سلوكها في كل ما يتعلق بعمل .[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سابق ، المادة 23 ، ص: 07.

[2] عبد العالي محمدي: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر"بسكرة "،2012 ، ص ص : 5-7 .

[3] العناق مراد ، " دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي" ، مذكرة ماستر ، جامعة مسيلة ، 2014 ، ص: 24 .

[4] زهرة توفيق سواد :مرجع سابق، ص: 138 .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا فصل نجد أن مهنة محافظ الحسابات قد فرضت نفسها منذ القدم ،لأنها تلعب دورا كبيرا في كشف غش و تدليس و تلاعبات التي يمكن أن تمارس على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة ، و ساهمت أيضا في إضفاء ثقة بين الشركة و الأطراف الأخرى المتعاملين معها و ذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة و مدى جودة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة ، و يشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلا و محايدا عن المؤسسة و ذو خبرة و كفاءة مهنية كافية ، و لابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل عليه القيام بمهنته بأعلى قدر ممكن من كفاءة ، و الوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة .

الفصل الثاني :

فجوة التوقعات وسبل تضييقها عن طريق تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد :

لقد كان الفشل الذي عصف بكبرى الشركات في العالم له أكبر أثر في تغيير صورة مهنة التدقيق مما أدى إلى عدم الوثوق بالمهنة وفقد المدققين لمصداقيتهم و نزاهتهم فقد برزت مشكلة فجوة التوقعات في التدقيق نتيجة لعدم التماثل بين توقعات مستخدمي القوائم المالية مع ما يجب أن يقدمه المراجع ، و لذلك يجب تقليص فجوة التوقعات في التدقيق عن طريق دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية حيث أن ثقة المجتمع في مهنة التدقيق قد تزداد إذا ما تعاملنا مع فجوة التوقعات بطريقة تضع إهتمامات المجتمع فوق إهتمامات أعضاء المهنة لذا سنقوم في هذا الفصل بالتطرق للعناصر التالية:

-المبحث الأول: فجوة التوقعات في التدقيق و سبل تضييقها .

-المبحث الثاني: القوائم المالية و طرق الإفصاح عنها.

-المبحث الثالث: معايير إستناد المدقق على أعمال الآخرين .

المبحث الأول: فجوة التوقعات في التدقيق

إهتم الباحثين خلال العقدين الأخيرين في أدبيات المراجعة حول ظاهرة أطلقوا عليها مسمى فجوة التوقعات و التي تعني بشكل عام وجود إختلاف في توقعات المستخدمين لتقارير التدقيق من ناحية وبين ما يقدمه المدققون من ناحية أخرى ، و لتوضيح المعنى الحقيقي لفجوة التوقعات فقد تناول المبحث المفاهيم الخاصة بفجوة التوقعات و مكوناتها و العوامل المؤدية لوجودها وسبل تضييق هذه الفجوة.

المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات و العناصر المكونة لها

شهدت أدبيات المراجعة و بالأخص خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم و تحديد نطاق و أسباب الفجوة الموجودة بين مراجع الحسابات من ناحية و الأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية المراجعة و طبيعة عمل و دور مسؤوليات المراجع في تنفيذها و أهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة، و إيجاد الحلول المناسبة لمثل تلك المعضلة.

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات

منذ ظهور مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة إلى الوجود في سبعينات القرن الماضي على يد **(Carl D Liggio)** حيث كان أول من إستخدم هذا المصطلح في مقالة له عام 1975 بعنوان" **فجوة التوقع، هزيمة قانونية للمراجع** " و منذ ذلك التاريخ شاع إستخدام هذا المصطلح و كثرت عنه الدراسات و البحوث الأكاديمية، كذلك جهود المنظمات المهنية و الحكومية في محاولة منهم للتوصل إلى مفهوم محدد للفجوة و معرفة مظاهرها و مكوناتها و أسبابها من أجل العمل على تضييق هذه الفجوة.[1]

فقد ظهرت العديد من التعريفات لفجوة التوقعات في المراجعة فقد عرفها **(Carl D Liggio)** بأنها عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية و مستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات[2] ، وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة

1- إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة،جامعة بنها، 2011 ، ص 32 .

2- محمد الفيومي وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008 ، ص 271 .

كوهين **(Cohen Commission)** حيث تم توسيع نطاق التعريف لفجوة التوقعات حيث عرفت على أنها الفجوة بين إحتياجات و توقعات مستخدمي القوائم المالية و بين ما يمكن و يجب أن يقدمه المدقق بشكل معقول[1].

كما عرفها **(Guy and Sullivan)** على أنها عبارة عن الإختلاف بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة بأن المراجعين مسؤولون عن تحقيقه وما يعتقده المدققون أنفسهم بأنهم مسؤولون عنه [2]

كما يعرف (**LEE TOM**) [3]فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراقبي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب.

و لازال لفظ فجوة التوقعات يتداول على نطاق واسع في التدقيق كما أنه يوجد العديد من التفسيرات له إذ يرى البعض أن تلك الفجوة تتمثل في التباين بين واجبات المدقق التي تحددها القوانين المختلفة و المنظمات المهنية وتلك التي يتصورها مستخدمي القوائم المالية، و يؤكد بعض المختصين على أنه يقصد بتلك الفجوة التباين بين كل من المدقق و المجتمع فيما يتعلق بواجبات و مسؤوليات المدققين و تفسير تقارير التدقيق[4].

بالرجوع إلى التعاريف الآنفة نجد أنها تلتقي في نقطة محورية و هي أن الفجوة تعبر عن الإختلاف في الرؤية إلى أداء مدقق الحسابات من جهة المدققين في ظل ما يحكم مهنة التدقيق من معايير، و رؤية المجتمع بصفة عامة إلى هذا الأداء أن بعض هذه التعريفات تشير إلى هذه الفجوة في الرأي على أساس مسؤولية المدقق و جملة من التعاريف الأخرى ترى إلى هذه الفجوة على أساس مستوى جودة الأداء المهني المطلوب.

و بالتالي يمكن تعريف فجوة التوقعات في التدقيق على أنها تعبر عن تلك الفجوة الموجودة بين مدققي الحسابات والمجتمع المالي بصفة عامة حول مسؤوليات المدقق و مستوى جودة الأداء المهني المطلوب منه في ظل أدائه لعملية التدقيق بما يحكم هذه المهنة من مبادئ و معايير.

---

[1] عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16 ، العدد 1، يونيو، 2013 ، ص 46.

[2] محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، .غزة، 2007 ، ص 28 .

[3] LEE Tom: Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994,Vol 7, Iss 2, p30.

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق ، ص 6 .

الفرع الثاني : العناصر المكونة لفجوة التوقعات:

يرى Martins أنه باقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعده Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات[1] وتتمثل في العناصر التالية:

فجوة المعقولية :تتكون بسبب أن الأفراد من مستعملي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للتدقيق مقارنة بما يقدمه الآن من أداء من الجوانب التطبيقية، تطبيقا لمعايير التدقيق على سبيل المثال يتوقع المجتمع المالي أن عملية التدقيق ستكشف عن معظم حالات الغش، إلا أن الناحية العملية تشير على أن عملية التدقيق ستكشف عن حالات قليلة من الغش [2].

2-فجوة الأداء :و تمثل الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من أن المدققين يمكنهم القيام به بدرجة معقولة و بين ما يؤديه المدققين فعلا [3] ، ويمكن تقسيمها إلى :

أ-فجوة المعايير الناقصة :و تتمثل تلك الفجوة فيما يمكن أن يتوقعه المدققون أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما الذي تتطلبه المهنة و معاييرها من المدققين أن يفعلوه بعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين و بين واجباتهم وفقاً لمعايير التدقيق [4].

ب-فجوة الأداء الناقص :هي الفجوة بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، و بين الأداء الفعلي له و هو ما يطلق عليه عدم كفاية أو قصور في الأداء[5] .

ويوضح الشكل التالي تلك المكونات كما يلي:

[1] سامي صبحي واكد، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003 ، ص 37 .

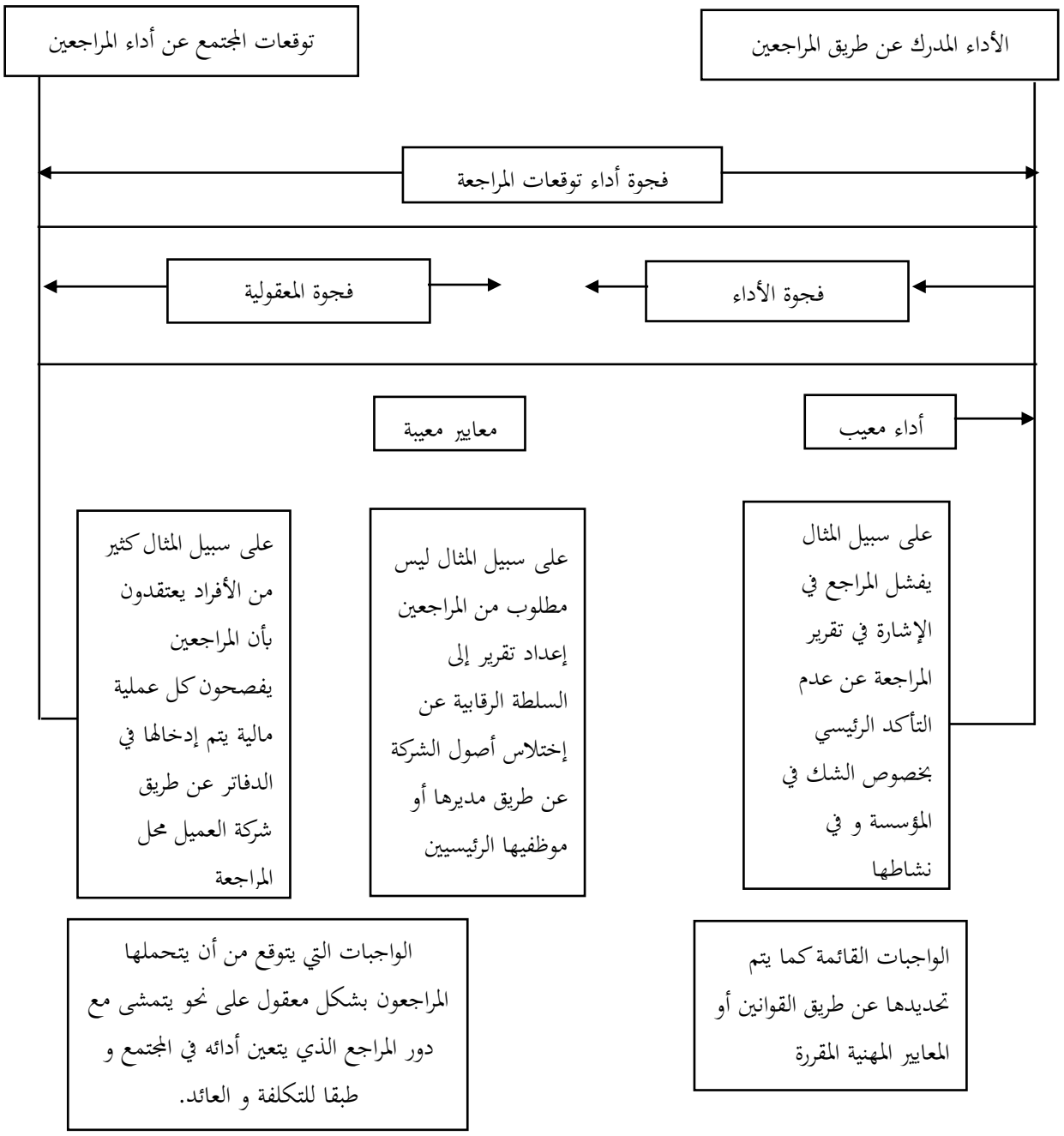
[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص 781 .

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ، ص 25.

[4] أمين السيد أحمد لطفي(1) ، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005،ص 27 .

[5] جورج دانيال غالي ، مرجع سابق ، ص 8 .

الشكل :2-1 مكونات فجوة التوقعات في المراجعة



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة الدولية و عولمة أسولق رأس المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2005،ص 781.

المطلب الثاني : أسباب ظهور فجوة التوقعات

تعدد الحجج التي أعطيت لأسباب وجود فجوة التوقعات في أعمال التدقيق بإختلاف رؤية من حدد تلك الأسباب فهناك من يعيدها إلى مستعملي القوائم المالية و منها من يعيدها للمدققين أنفسهم و هناك من يرى أن كلا الطرفين مسؤولاً، و من هاته الأسباب نجد :

الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بمهنتي المحاسبة و التدقيق

1-عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المدقق : من المتعارف عليه بين المختصين في التدقيق أن الحاجة إلى خدمات التدقيق تنبثق بسبب الإختلاف في المصالح و لهذا يجب على المدقق الإستقلال و الحياد.

أي أن الإستقلال و الكفاءة المهنية هما المحور الرئيسي الواجب توافرها في مدقق الحسابات للقيام بعملية .

2-الشك في إستقلال المدقق : على مستخدمي القوائم المالية الإقتناع بإستقلال المدقق فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يرتكز على هذا الإقتناع، فإذا شك المستخدمون في إستقلال المدققين فإن ما يبدونه من آراء لن تكون له قيمة و منه لن تكون هناك حاجة لخدمات المدققين .

3- إنخفاض جودة الأداء المهني : هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات التدقيق من جانب المدققين، و ما يترتب عنه عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المدققين و هذا ما يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات ، ومن بين العوامل التي تؤدي إلى إنخفاض جودة الأداء [1]:

- يقوم المدققون بالتنافس بينهم للحصول على تعاقدات جديدة، أو لعدم فقد العقود الحالية .
- قبول أتعاب قليلة و زهيدة عن عمليات التدقيق لا تعبر و لا تتناسب مع الجهد المبذول كتيجة للمنافسة .
- آداء خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب زهيدة للحصول على رضا هؤلاء العملاء و ضمان تجديد تعيينهم سنوياً.

4-الإتصال غير الفعال في مهنة التدقيق :تعمل مهنة التدقيق في بيئة خاصة، وكما أن كل مهنة تقدم خدماتها لجمهورها فكذلك المراجعة لها جمهورها الذي يطلب خدماتها ولكن دائماً ما يتوقع جمهور أي مهنة مستوى خدمة أعلى مما تقدمه المهنة، قد يرجع ذلك إلى توقعات غير معقولة أو أن المهنة تقدم خدماتها في إطار لا يحقق للجمهور الاستفادة الكاملة وعلى ذلك فهناك علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل المراجعة

[1] مصطفى محمود مصطفى، مرجع سابق ، ص ص: 36-37 .

لخدماتها والتي وصفت بأنها غير فعالة ومن المتعارف عليه أن من أهداف المراجعة الأساسية توصيل نتائجها إلى المستفيدين[1].

5-نقص الكفاءة المهنية :ويقصد بالكفاءة المهنية للمدقق المعرفة الكافية و المتخصصة في مجالات المحاسبة و التدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب مثل الحياد و الاستقلال ومن هذا المفهوم تبين أنه من الصعب فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال كدعامتين أساسيتين للمراجعة .

6-قصور التقارير المحاسبية : إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع الجوانب التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في عملية مما يجب العمل على يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمر والعامل و المورد والعميل و بذلك فإن تطوير التقارير المحاسبية يخدم المجتمع ككل باعتبار أن المؤسسة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمات المؤسسة في المجتمع[2].

7-مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ :مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش تمثل إحدى مكونات فجوة التوقعات ، فمن الخطأ إعتبار بأن المدقق من مسؤولياته اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ بينما مهنة التدقيق تعتقد بأن مسؤولياته تكمن في التخطيط الجيد وأن يكون لدى المدقق الشك المهني ليكون توقع لاكتشاف عمليات الغش و هو ما بينته الدراسات ومعايير التدقيق[3].

8-مسؤولية المدقق في اكتشاف التصرفات غير القانونية :يتوقع مستخدمي القوائم المالية من المدقق أن يكتشف التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية التدقيق مما ينتج عن هذا التوقع نشوء فجوة التوقعات، كما تساهم بعض معايير التدقيق المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية و تضييق فجوة التوقعات [4].

9-تقرير المراجعة النظيف يضمن الإستمرارية :الإعتقاد الخاطئ لدى معظم مستخدمي القوائم المالية كون تقرير التدقيق النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للوحدة الإقتصادية وقدرتها على الاستمرارية ، ولذلك فإنه ينظر إلى فشل

[1] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، 2011 ، ص ص: 56-57.

[2] نفس المرجع ، ص ص : 381-382 .

[3] محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 ، ص: 28 .

[4] جورج دانيال غالي، مرجع سابق ، ص ص: 28-29 .

الوحدة الإقتصادية بعد الحصول على تقرير تدقيق نظيف على أنه فشل للتدقيق، وقد صدر في ذلك وفقاً للمعايير المهنية المعيار رقم 17 كما تضمن المعيار على أن المدقق لا يعتبر مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية[1].

الفرع الثاني :أسباب خاصة بالمستخدمين

1-نقص الثقافة عن المحاسبة و التدقيق :نقص الوعي بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية و التدقيق من شأنه أن يؤدي إلى عدم الإحاطة بكل جوانب التدقيق، مما يؤدي لى زيادة حجم التوقعات المبالغ فيها و هذا مما يزيد من اتساع فجوة التوقعات في التدقيق[2].

2-التغير في توقعات المجتمع :يصعب تقييم احتمال تغير المكونات العديدة لفجوة توقعات التدقيق ، بينما يصبح دور التدقيق محدداً بشكل أكثر دقة، و من المحتمل أيضاً أن يتم الحد من فجوة المعقولية هذا نتيجة للفهم المتزايد للمجتمع إلا أنه قد يتم التوسع فيها كنتيجة لوجود توقعات جديدة[3].

المطلب الثالث :سبل تضييق فجوة التوقعات

بالنظر لعوارض فجوة التوقعات لكل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة التدقيق، فقد اقترح أحد الباحثين إطار عام لتضييق هذه الفجوة و يتضمن الإطار المقترح المكونات التالية :

- تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية.
- تدعيم استقلالو حياد المدقق الخارجي.
- توسيع مسؤوليات المدقق .
- التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المدققين.

1- تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية :يصبوا هذا المدخل على أن السبب الرئيسي في وجود فجوة التوقعات في التدقيق هو عدم وعي المستفيدين من تقارير التدقيق بطبيعة عمل المدقق ومسؤولياته، ومن ثم فمن أجل تضييق فجوة التوقعات يجب توعية هؤلاء بالدور الذي يقوم به المدقق ، ويمكن أن تتحقق ذلك من خلال:

[1] جورج دانيال غالي، مرجع سابق ، ص ص: 18-19 .

[2] أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013 ، ص: 70 .

[3] أمين السيد أحمد لطفي(1)، مرجع سابق، ص: 52 .

أ–تقرير الإدارة :لا يخفى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم سوء فهم بخصوص مسؤوليات كلا من الإدارة و المدققين، وما يترتب عليه اعتقادهم بمسؤولية المدققين من إعداد القوائم المالية و حيث أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد تلك القوائم فإنه بالإمكان إزالة سوء فهم من خلال تقرير الإدارة[1].

ب–تقرير التدقيق :يعتبر تقرير المدقق هو وسيلة الاتصال المحورية بين مستخدمي القوائم المالية و المدققين، ويضفي هذا التقرير الثقة والمصداقية للقوائم المالية و يمثل خلاصة ما توصل إليه المدقق من عمله و بناءا على هذا التقرير يتخذ العديد من القرارات، سواء عن مسؤولية المدقق و طبيعة عمله والنتائج التي توصل إليها مع توضيح المركز المالي للشركة والقضايا الجوهرية المتعلقة بها إذا احتاجت للإفصاح[2].

2–تدعيم استقلال مدقق الحسابات :حرصا على دعم استقلالية وحياد مدقق الحسابات و زيادة ثقة الجمهور في تقارير التدقيق أو تضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المؤسسة الضغط على المدقق للسير و الحفاظ على استقلاله فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجنة التدقيق الخارجية بالشركة[3] .

3–توسيع مسؤوليات المدقق : إن الدراسة التي أجراها **(Epstein and Geiger,1993)** التي تهدف إلى دراسة آراء المستثمرين في بورصة نيويورك التي تعد من أكبر البورصات حيث يتوقع المستثمرون من المدقق الكشف عن الأخطاء الهامة و الجوهرية في القوائم المالية كما طالب المستثمرين بإعطاء درجة عالية من التأكيدات– تأكيد مطلق– الواردة في تقرير المدقق كذلك أوصت الدراسة إلى ضرورة الالتزام الأكيد من قبل المدققين بالتقيد بما نصت عليه معايير التدقيق، كذلك أبدت المحاكم توقعات المستثمرين وأشارت إلى أن مسؤولية المدققين ستزداد[4].

4–التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المدققين :من الضروري القيام بتقييم خارجي للقوائم المالية ولآراء المدققين عليها من أجل التأكد من مدى التزام الوحدات الإقتصادية بالمعايير المهنية لهذا اقترحت لجنة **(Dearing)** تشكيل

[1] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص: 58 .

[2] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، فجوة التوقعات وتأثيرها على فعالية تقرير المراجعة من وجهة نظر المستخدم، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة لملك .عبد العزيز، جدة، لا توجد سنة الدراسة، ص: 26 .

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ، ص: 382 .

[4] سامي صبحي واكد، مرجع سابق، ص :55 .

لجنة خاصة لفحص حالات عدم التزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية أما لجنة **(Rayan)** فقد قامت بالتوصية بتشكيل لجنة خاصة لفحص التقارير المالية ذاتها[1].

المبحث الثاني : القوائم المالية و طرق الإفصاح عنها

إن القوائم المالية تعتبر الحوصلة الكاملة لنشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية أما الإفصاح في المحاسبة هو توصيل المعلومات المالية إلى جميع الأطراف المعنية.

المطلب الأول :ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية كذلك تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.

الفرع الأول :مفهوم القوائم المالية

1-تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية صممت بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية(الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات) .[2]

2-مستخدمي القوائم المالية وحاجاتهم من المعلومات :تخدم القوائم المالية أطياف مختلفة وتشمل المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:

[1] لؤا أحمد عبد الحق صفدر، مرجع سابق ، ص: 41 .

[2] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000 ، ص: 39 .

أ–المستثمرون :يحتاج المستثمرون والمساهمين لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ القرار أو تحويلها إلى مشروع آخر وعدم الاستمرار في الاستثمارات لفترة معينة معتمدين في ذلك على ما تقدمه لهم القوائم المالية [1].

ب–الموظفون :يهتم الموظفون والجماعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.[2]

ج–المقرضون :تشمل المؤسسات المالية والمصارف التي تقدم قروض وتسهيلات مالية للمشروع أما في حالة عدم تقديم تسهيلات مالية فإنها سترغب بمتابعة نشاط المشروع لمعرفة قابليته الائتمانية فيما لو تقدم بطلب لتسهيلات مالية مستقبلاً[3].

د–العملاء :يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.[4]

هـ–الدولة و الهيئات العمومية :تهتم الدولة و الهيئات العمومية بتوزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية كما يطالبون بالمعلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.[5]

و–الجمهور :تؤثر المؤسسة الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور، لذلك فهم بحاجة إلى معلومات حول التطور الحاصل في المؤسسة و أنشطتها[6].

[1] سوسن عبد الصمد نجم الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة المحاسبون، العدد،51، 2011 ، ص: 13 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي(3)، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص: 44 .

[3] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2006 ، ص :31 .

[4] طارق عبد العال حماد (1) ، موسوعة معايير المحاسبة ، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الأول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 ، ص :72 .

[5] محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008 ، ص: 15.

[6] أمين السيد أحمد لطفي(3) ، مرجع سابق، ص :46 .

الفرع الثاني :الخصائص النوعية للقوائم المالية

يقصد بالخصائص النوعية للقوائم المالية الخصائص والمميزات التي تجعل القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهةنظر مستخدميها[1] ،وتتكون من المكونات التالية:

1-خاصية منفعة متخذ القرار :ترتبط المنفعة لمتخذ القرار بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار وكما أن معيار المنفعة أو الفائدة للمعلومات تأتي في قمة الهرم للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها القاعدة العامة إذ يلزم دائمًا تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض اتخاذ القرار كما أن فائدة المعلومات المحاسبية تتحقق من خلال حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار وزيادة درجة المعرفة لديهم ولذلك يجب أن تكون المعلومات المعروضة مفهومة لمتخذ القرار[2] .

2-خاصية قابلية الفهم :يَجب أَن يَتضمن االنظام و صفا و اضحا و دقيقا و شاملا لِّلنظام وَأهدافه[3] .

3-الملائمة :يجب أن يكون النظام مصمما ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب و حجمه و هيكله التنظيمي و نشاط عملائه و مدى تطور هذا النشاط و تعقيده[4].

4-الموثوقية :لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.

المطلب الثاني :مكونات القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين هما القوائم المالية الأساسية وأخرى مكملة أو ملحقة ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية يتعين على كافة

[1] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول" الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص ص : 295-296 .

[2] أحمد برير، مرجع سابق، ص ص : 78-79 .

[3] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،2009 ، ص 57 .

[4] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص: 477 .

المؤسسات إعدادها بصفة دورية وهي الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية يوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

وفيما يلي نستعرض القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهي:

1-القوائم المالية الأساسية: حسب نص المادة 25 من القانون رقم 11/07 الصادر في25 نوفمبر 2007 تشمل القوائم المالية ما يلي:

أ-الميزانية :تقسم الميزانية عناصر الأصول والخصوم كلا على حدى و بصورة منفصلة كما يلي:

-الأصول :تتكون الأصول من التثبيتات المعنوية و العينية والاهتلاكات والمساهمات والأصول المالية والمخزونات وأصول الضريبة و العملاء و المدينين الآخرين والأصول الأخرى) وخزينة الأموال[1] .

-الخصوم :و تشمل رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى، الخصوم غير المتداولة التي تتضمن فائدة و الموردون و الدائنون الآخرون وخصوم الضريبة ، المرصودات للأعباء و للخصوم المماثلة و خزينة الأموال السلبية و ما يعادلها[2] .

ب-جدول حسابات النتائج :هو عبارة عن جدول ملخص الأعباء و المنتجات المنجزة من طرف الوحدة الإقتصادية خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية موضحا الربح و الخسارة .

ج-جدول تدفقات الخزينة :يقدم جدول تدفقات الخزينة مقبوضات و المدفوعات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها .

د-جدول تغيرات الأموال الخاصة :يعد هذا الجدول تحليلا للحركات التي اثرت في كل المتغيرات التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

2-ملحق الكشوف المالية :يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية:

[1] فؤاد عبد العزيز، الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي على ضوء المعايير المالية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة،2009،ص: 170 .

[2] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009،ص: 188.

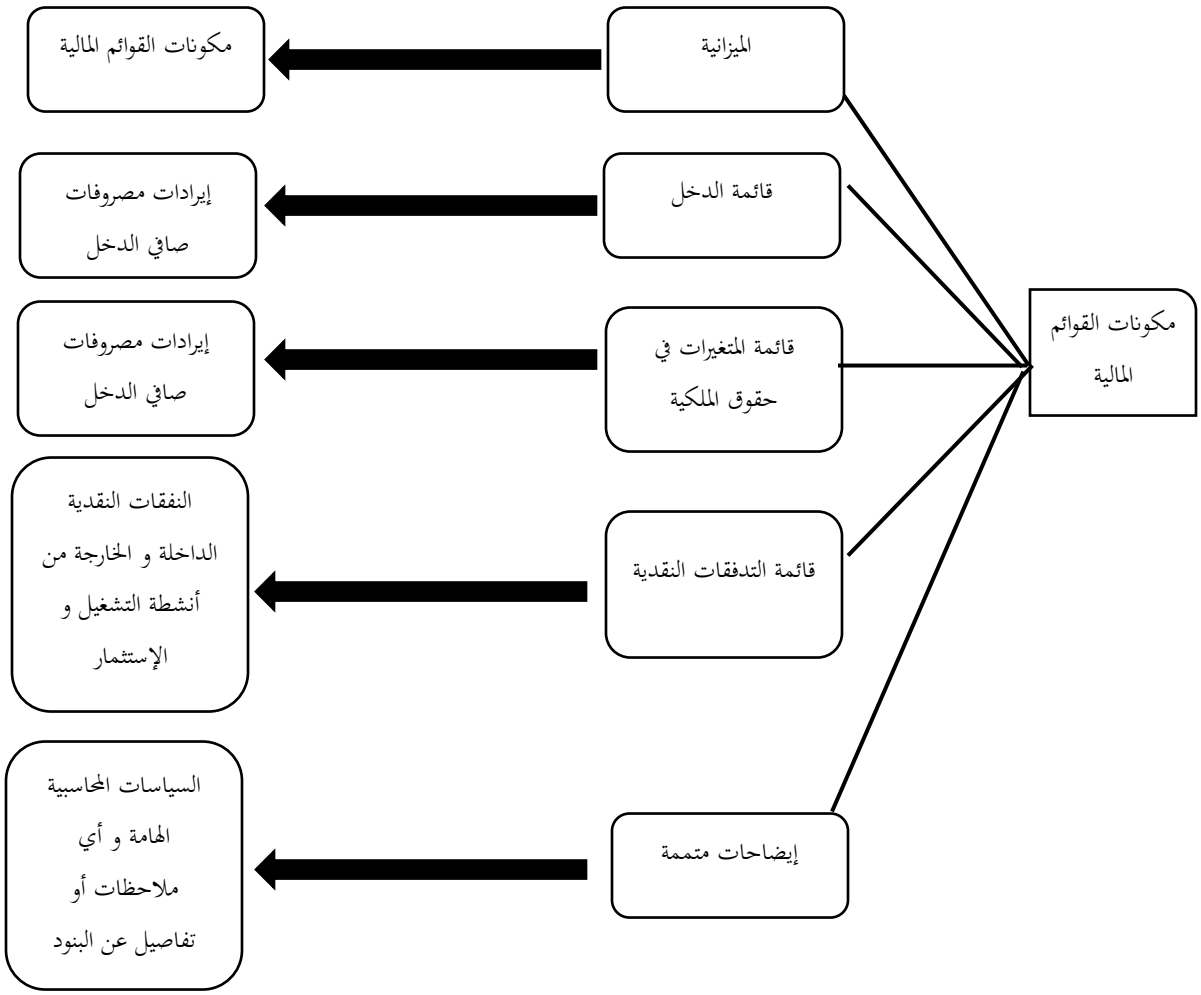
-الأساليب والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم مالية؛

-إضافات ضرورية لفهم سلس للميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛

-المعلومات التي تخص الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها؛

-المعلومات ذات الطابع العمومي أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة كافية[1] .

الشكل رقم (2 – 2): مكونات القوائم المالية



المصدر: طارق عبدالعال حماد،دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها،الدار الجامعية،مصر،2008 ص،53.

المطلب الثالث : الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و أنواعه

لعبت المحاسبة دورا هاما في الحفاظ على أموال المستثمرين وأصول مشروعا م حيث أصبحت أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفوق نظام محاسبي يصمم بشكل يلائم طبيعة عمل المشروع

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ، مرجع سابق، ص: 38 .

وأهدافه بحيث تكون مدخلاته والعمليات الاقتصادية ومخرجاته المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردون والمؤسسات الحكومية، فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي) خدمة ا تمع (سواء ا تمع المالي الاستثماري أو ا تمع ككل الذي ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف والتوجيه

وبناءا عليه فمن الطبيعي أن تحا ول المحاسبة أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرارات المتعددين في ا تمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أوكتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر.

1-مفهوم الإفصاح :يقصد بالإفصاح بشكل عام بأنه :بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها .

2-أنواع الإفصاح

2-1-الإفصاح الكامل :يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق العلمية حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[1]

2-2-الإفصاح العادل :حيث يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متوازن .[2]

2-3-الإفصاح الكافي :يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[3] .

---

[1] زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية :واقع، ورهانات، وأفاق يومي 7و8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص: 12 .

[2] أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستنزاف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20و21 أكتوبر 2009 ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.

[3] طلبة أميرة، **أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة،2009،ص: 84 .

2-4-الإفصاح الملائم :هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن يكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[1] .

2-5-الإفصاح الوقائي :هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بالأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية،لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية:

-السياسة المحاسبية؛ -التغير في السياسة المحاسبية؛ -تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛ -المكاسب والخسائر المحتملة؛ -الارتباطات المالية؛ -الأحداث اللاحقة[2] .

2-6-الإفصاح التثقيفي(الإعلامي) : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله، و يلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[3] .

المبحث الثالث : معايير إستناد المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة إتجاهات بناءا على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق و إطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة، و التي قد يرى المدقق أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو إختصارات بعض إجراءات التدقيق أو التي قد يلجأ إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة إستثنائية في عملية التدقيق دون أخرى و التي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق .

[1] زرزار العياشي، مرجع سابق، ص : 13 .

[2] مجدي أحمد الجعفري، مرجع سابق، ص: 18 .

[3] ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سابق، ص: 49 .

تضمنت معايير التدقيق الدولية إعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير 620،610،600 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق و الإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير 800،720،710،700 .

المطلب الأول : الجهات المساعدة للمدقق

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ إليها المدقق عند أداء وظيفته و التي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير :

أولا : AIS 600 الإستناد على أعمال مراجع آخر

يجب على المدقق أن يأخذ بعض الإعتبارات فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق رئيسي، و لهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي :[1]

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية التي سيقوم المدقق الرئيسي بمعالجتها .
- درجة معرفة المدقق الرئيسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء .
- مخاطر وجود أخطار جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي قد تم تدقيقها من قبل مدقق آخر .
- القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق و المتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل مدقق آخر .

يجب على المدقق المدقق الرئيسي عند قيامه بالتخطيط للإستفادة من عمل مدقق آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة، و أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة .

ثانيا : AIS 610 الإستناد إلى أعمال المدقق الداخلي

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق و تطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود عملية تدقيق داخلية فعالة تسمح عادة بإختصار إجراءات التدقيق الخارجية لا إلغائها ، و مع ذلك ففي بعض الحالات و بناءا على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقرأ المدقق الخارجي أن عملية التدقيق الداخلية لها تأثير على إجراءات التدقيق .

[1] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 09، دار الصفاء للنشر،عمان،2009،ص ص:89-90.

في حالة توفر دلائل تشير بأن عملية التدقيق الداخلية مناسبةلعملية التدقيق الخارجية للقوائم المالية، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلية و إنجاز تقييم أولي لها بناءا على عوامل مهمة هي :[1]

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم .
- مدى العمل المتاح للمدقق الخارجي، و وجهة نظر الإدارة حول توصيات المدقق الداخلي و مدى دلالتها .
- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي و العناية المهنية المناسبة .

ثالثا : AIS 620 الإستناد على أعمال الخبراء المتخصصين

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة أو على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ، و يتعين على المدقق قبل الإستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها :[2]

- يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة تفيد بأن نطاق عمل المدقق كاف لأغراض عملية التدقيق .
- يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن التدقيق ، و هذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم إنعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم توكيدات القوائم المالية.
- يجب على المدقق عند التخطيط الإستفادة من عمل الخبير مثل تقييم كفائته المهنية للإعبارات التالية
  - ✓ الشهادات المهنية أو الترخيص لمزاولة المهنة صادر عن الهيئة المهنية المشرفة ؛
  - ✓ الخبرة و السمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه .

المطلب الثاني :تقرير التدقيق النهائي

و هي تعتبر آخر مرحلة من عملية التدقيق ، حيث يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف المطالبة به ، و له في ذلك أن يتيقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق و هي :

أولا AIS 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دار الصفا للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان،2000 ،ص:97 .
[2] حامد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء3، مرجع سبق ذكره، ص:90.

حيث يتضمن التقرير العناصر التالية:

- عنوان التقرير و الجهة التي يوجه إليها التقرير
- الفقرة الإفتتاحية أو التمهيدية و التي تحوي على :
  - ✓ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المدقق ؛
  - ✓ تحديد القوائم المالية المدققة.
- فقرة النطاق؛
- فقرة الرأي ؛
- كما يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، و يجب عليه عدم إصداره لتقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم المالية ؛
- يجب أن يتضمن التقرير إسم مكان المدينة التي يزاول فيها المدقق مهنته أو المكتب المسؤول عن عملية تلك المراجعة ؛
- أن يوقع التقرير بإسم المؤسسة المدققة أو الإسم الشخصي للمدقق أو كلاهما كما يتضمن التقرير أحد الآراء الثلاث :

1. الرأي المتحفظ : عندما يتوصل المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق المراجعة ليس هاما لدرجة الإمتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي ؛
2. عدم إبداء الرأي : في حالة ما إذا كان الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا و شاملا و بدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، و بالتالي لا يستطيع أن يبدي رأي حول القوائم المالية ؛
3. الرأي المعاكس : حيث يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الإختلاف من الأهمية النسبية و الشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده يعتبر لبس لإفصاح عن طبيعة الإنحراف أو نقصان في القوائم المالية .[1]

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الأولى،عمان،2006، ص ص : 120-121 .

ثانيا : AIS 710 المقارنات

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للقوائم المالية التي تم تدقيقها .

أ–مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة[1] و التقرير عنها :

يجب أن يحصل المدق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية ، وهي محددة إعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح و يتم تصنيفها بشكل ملائم .

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناقضة فقط في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الزمنية الماضية و الصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظ أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا ، و أن الأمر الذي أدى إلى التقيد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية .

ب– مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة و التقرير عنها :

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة ، و هذا يتطلب قيام المدقق بتقرير :

- ✓ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ و الإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أوفيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/ أو إفصاحات مناسبة ؛
- ✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية او فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و /أو إفصاحات مناسبة [2].

[1] الأرقام المتناظرة هي المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها .
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص ص : 115-119.

ثالثا : AIS 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية

ربما تصدر الوحدات الإقتصادية وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة و تقرير المدقق حولها ، و قد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات و الملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، و لابد عند ذلك من إطلاع المدقق على هذه المعلومات و قد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات [1].

رابعا : AIS 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد و الإرشادات بخصوص إرتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك [2]:

- ✓ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما .
- ✓ حسابات معينة ، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية ؛
- ✓ مدى الإلتزام بالعقود المتفق عليها ؛
- ✓ القوائم المالية الملخصة .

لابد أن يكون هناك إتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة و شكل و محتوى التقرير ، وذلك قبل القيام بالمهمة ، كذلك عند تخطيط المدقق لعمله لابد أن يكون له الهدف من إستخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها / من / و الذي يستخدمها .

[1] حسين القاضي، المراجعة الدولية ، مرجع سابق، ص :246 .

[2] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، القاهرة،طبعة أولى،2003 ، ص: 247.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراستنا لفصل فجوة التوقعات في التدقيق تبين لنا أن التخلص من هاته الأخيرة نهائيًا لا يمكن أن يحدث في عملية التدقيق إن لم يكن شبه مستحيل و بالرغم أن كل التعريفات تدور حول فكرة واحدة هو أنه هناك اختلاف بين ما يقوم به مدققي الحسابات وما يتوقعه مستخدمي القوائم و التي ترجع مسبباتها إلى عدم الفهم الكافي لتوقعات المجتمع المالي وكذلك عدم وضوح دور مدققي الحسابات في المجتمع و عدم تحديد المهام المنوطة بهم و مسؤولياتهم وقصور في أداء المدققين الذي يعود إلى قصور معايير التدقيق المتعارف عليها ،كما تطرقنا إلى القوائم المالية و الإفصاح عنها لأنها تمثل وسيلة رئيسية لتوصيل المعلومة المحاسبية للأطراف الخارجية، كما بينا محاولة تقليص هذه الفجوة من خلال تقرير التدقيق ودور لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية ودور مسؤوليات المدقق في تلبية توقعات المجتمع المالي و جهود المنظمات المهنية المشرفة في تقليص هذه الفجوة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

التمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى" **ما مدى تمكن محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر "** ، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل **دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر** ، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين والداخليين وأساتذة التدقيق ومسيري المؤسسات.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

❖ **الفرع الأول: البيانات الثانوية**

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال مراجعة الحسابات ونظام الرقابة الداخلية .

❖ **الفرع الثاني: البيانات الأولية**

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2007 و برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم " Statistique Package for Social Scinece" باختصار (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21) .

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

❖ **الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان**

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد راعى في إعدادها أن تكون:

- أن تكن بسيطة وواضحة.

- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على إفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التدقيق وبعض المؤسسات.
- استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (01) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

❖ الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

إحتوى الاستبيان على ثلاثون (30) سؤال توزعت على ستة محاور رئيسية:

المحور الأول : يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة (05) أسئلة.

المحور الثاني : إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات وتشمل (05) أسئلة.

المحور الثالث : توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية وتشمل (05) أسئلة.

المحور الرابع : تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق وتشمل (05) أسئلة.

المحور الخامس: يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة وتشمل (05) أسئلة.

المحور السادس: تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة وتشمل (05) أسئلة.

جدول رقم (02) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقارات
01	البيانات الشخصية للعينة	05
02	إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات	05
03	توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية	05
04	تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق	05
05	يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة	05
06	تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة	05

المصدر: من إعداد الطالبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

❖ الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري** :ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **اختبار ألفا كرونباخ** : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة .

4- **معامل الصدق**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر ألتربيعي لمعامل الثبات.

5- **اختبار** T-test.

6- **اختبار**

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

❖ الفرع الأول:مجتمع الدراسة

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفردها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل مراجعة الحسابات.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات وأساتذة جامعيين ومسيري المؤسسات وأصحاب المهن الأخرى في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

❖ الفرع الثاني:عينة الدراسة

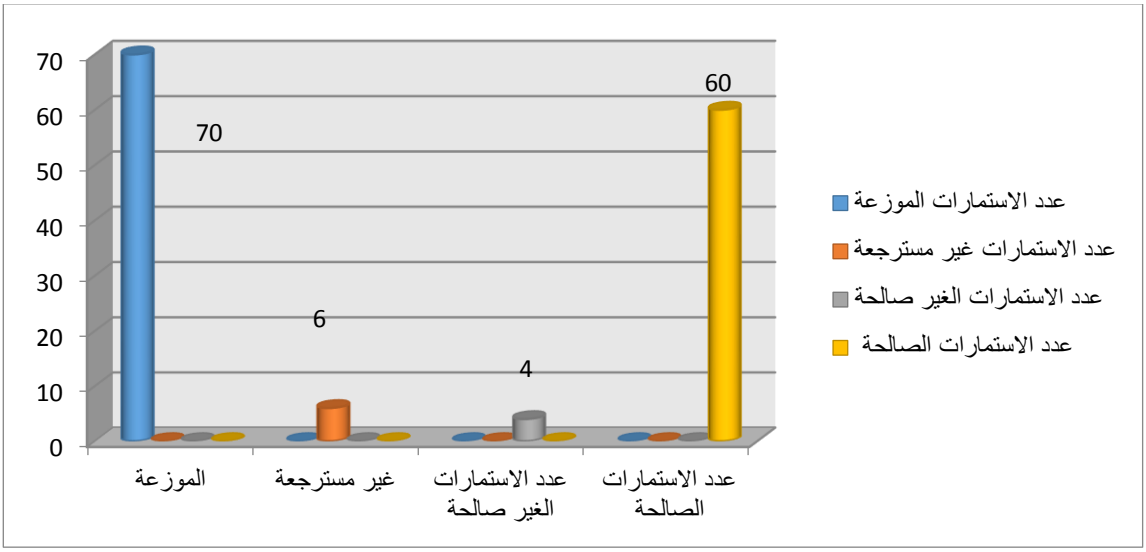
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 70 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 60 استمارة.

جدول رقم(3): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـــان	الاستبيـان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	70	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	6	%8.57
عدد الاستمارات غير صالحة	4	%5.71
عدد الاستمارات الصالحة	60	88.88%

المصدر:من إعداد الطلبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (3):الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول أعلاه).

❖ الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي :

- **الحدود المكانية** : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة أثر القيم والأخلاق على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- **الحدود الزمنية** : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من ..... الى .....
- **الحدود البشرية** : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرى في التخصص.
- **الحدود الموضوعية** : اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا .....

المبحث الثاني: تحليل نتاج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفريغ الاستبيان تحصلنا على نتائج أراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

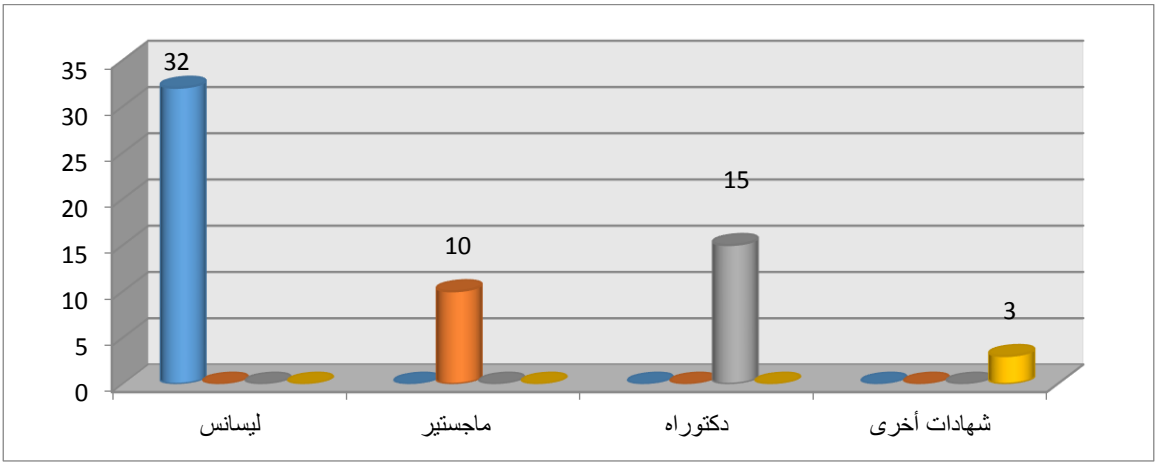
❖ الفرع الاول: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	32	%53.3
ماجستير	10	%16.7
دكتوراه	15	%25.0
شهادات أخرى	3	%5.0
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (04) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس إن بلغ عددهم 32 بنسبة 53.3%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة

دكتوراه البالغ عددهم 15 بنسبة 25%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادة ماجستير والبالغ عددهم 10بنسبة 16.7%، وفي الأخير الحاصلين على شهادات اخرى والبالغ عددهم 3 بنسبة 5%.

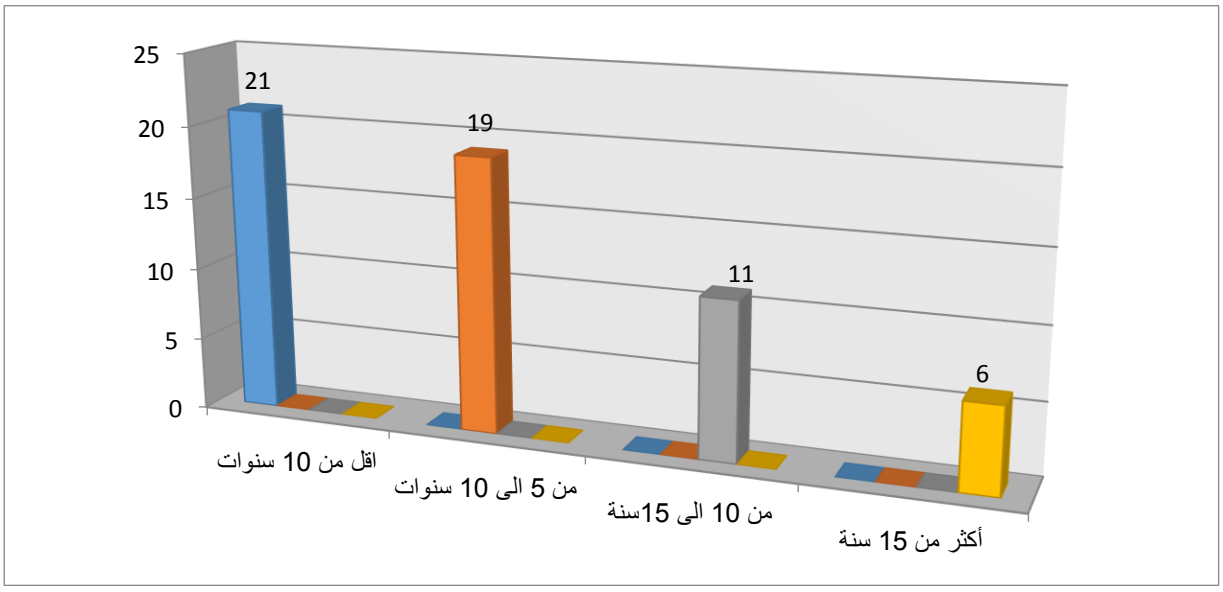
❖ الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	21	%35.0
من 5 إلى 10 سنوات	19	%31.7
من 10 الى 15 سنة	11	%18.3
أكثر من 15 سنة	9	%15.0
المجموع	60	%100

المصدر : من اعداد الطلبات (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (05): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة اقل من 5 سنوات بنسبة 35%، أما ما نسبته 31.7% فكان للفئة من 5 إلى 10 سنوات، وما نسبته 18.3% فكانت للفئة اقل من 10 الى 15 سنة، في الأخير ما نسبته 15% كانت لفئة أكثر من 15 سنة.

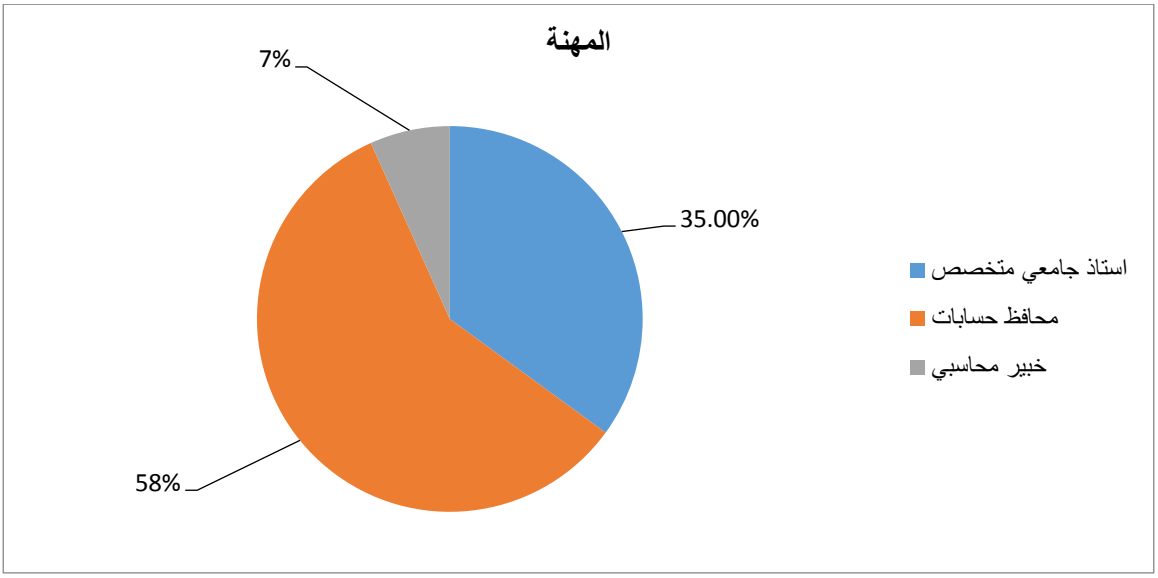
❖ الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المهنة

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

المهنة	العدد	النسبة
استاذ جامعي متخصص	21	%35
محافظ حسابات	35	35%
خبير محاسبي	4	4%
المجموع	60	%100

المصدر : من إعداد الطلبة.(بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة محافظي حسابات هي الأكبر والبالغ عددها 35 محافظ بنسبة 58.3% ،أما ما نسبته 35% فتمثلت اساتذة الجامعة والبالغ عددهم 21 استاذ،وما نسبته 6.7% تمثلت في الاخير فئة الخبير المحاسبي فبلغ عددهم 4 .

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا–كرونباخ (Cronbach–Alpha)

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

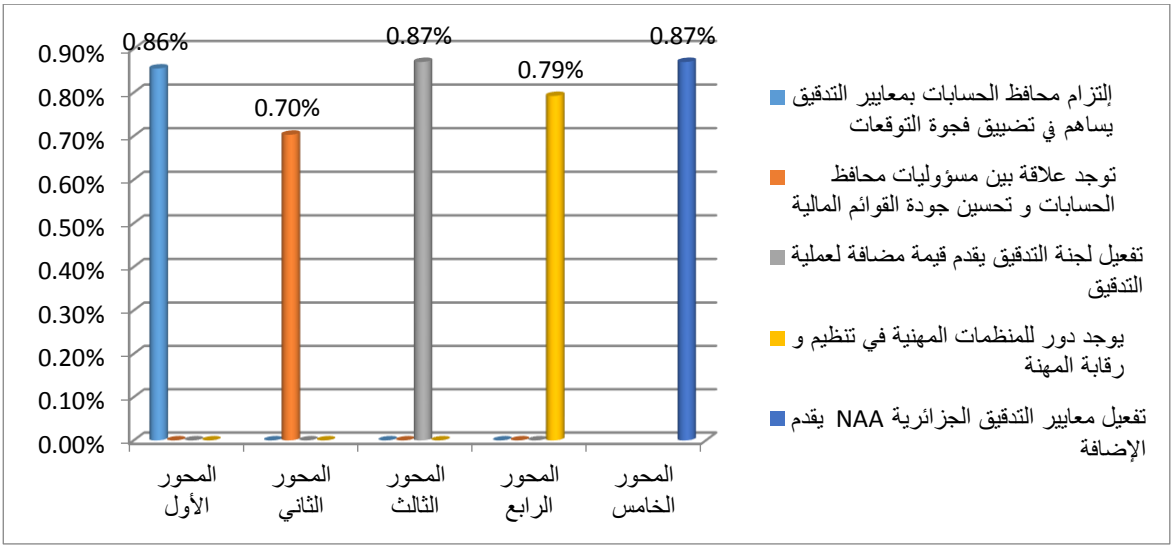
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطا إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيدا إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتاز إذا كانت النتيجة اكبر من 80%

الجدول رقم (07):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل لألفاكرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات	05	0.855	0.925
المحور الثاني	توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية	05	0.703	0.838
المحور الثالث	تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق	05	0.869	0.932
المحور الرابع	يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة	05	0.792	0.889
المحور الخامس	تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة	05	0.874	0.935
مجموع المحاور		25	0.958	0.978

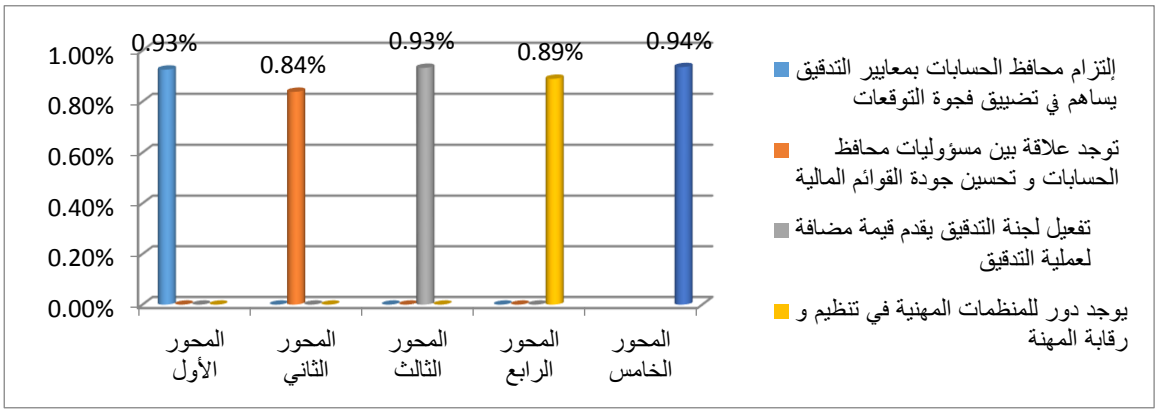
المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (07):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على الجدول أعلاه)

الشكل رقم (08):توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على الجدول أعلاه)

يتضح من الجدول رقم () والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.703) و (0.874) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور(0.958) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات.

لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين(0.889) و(0.935) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور(0.978) مما يدلل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح ممّا يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة =1 معارض=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

الوسط الحسابي	الاهمية
1 إلى أقل من 1.80	غير موافق تماما
1.8 إلى أقل من 2.60	غير موافق
2.6 إلى أقل من 3.40	محايد
3.4 إلى أقل من 4.20	موافق
4.20 الى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبات.

المحور الاول : إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات

جدول رقم(09): نتائج آراء عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التأهيل العلمي الحالي مع التكوين في معهد التعليم المختص كافي بالنسبة لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق .	5	35	7	7	6	3.43	1.125
خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق .	19	31	4	3	3	4.00	1.025
جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة .	14	27	5	7	7	3.57	1.294
التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة القوائم المالية ..	10	25	7	8	10	3.28	1.354
تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق .	18	23	6	7	6	3.67	1.298
المتوسط العام حول إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات						3.4567	0.95605

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.4567) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.95605) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1. في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(4.00>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق ..

2. في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.67>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق .
3. في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.62>3) مما يدل على أن جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة .
4. في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على التأهيل العلمي الحالي مع التكوين في معهد التعليم المختص كافي بالنسبة لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق
5. في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.55>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة القوائم المالية .

المحور الثاني: توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية

جدول رقم(10): نتائج آراء عينة الدراسة حول وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الأخطاء القابلة للاكتشاف لها أثر كبير على مصداقية القوائم المالية.	12	35	6	3	4	3.80	1.038
محافظ الحسابات هو المسؤول عن اكتشاف حالات الغش.	10	38	4	5	3	3.78	0.993
محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الاخطاء التي لها تأثير على جودة القوائم المالية.	15	30	1	5	9	3.62	1.354
يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات مهنية وجزائية في حالة الاخلال بعملية التدقيق عند حدٍ مقبول .	18	28	4	4	6	3.80	1.232
محافظ الحسابات مسؤول عن الابلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.	13	28	6	5	8	3.55	1.294
المتوسط العام حول وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية						3.5767	0.96029

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع وجود مدونة أخلاقية لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.5767) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.96029) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الأخطاء القابلة للاكتشاف لها أثر كبير على مصداقية القوائم المالية؛

2- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات مهنية وجزائية في حالة الاخلال بعملية التدقيق عند حدٍ مقبول ؛

3- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية رفراد العينة توافق على أن محافظ الحسابات هو المسؤول عن اكتشاف حالات الغش؛

4- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.62>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الاخطاء التي لها تأثير على جودة القوائم المالية؛

5- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.55>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن محافظ الحسابات مسؤول عن الابلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.

المحور الثالث: تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق

جدول رقم(11): نتائج أراء عينة الدراسة حول تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدققين.	3	3	3	27	24	4.10	1.053
تساهم لجنة التدقيق في إستفادة المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلية.	6	5	3	24	22	3.85	1.287
تقوم لجنة التدقيق بفحص القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الادارة.	6	5	4	16	29	3.95	1.346
عمل لجنة التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص التقارير المالية والتأكد من ضمان استمرار المؤسسة في نشاطها.	5	4	3	35	13	3.78	1.121
ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	9	7	7	17	20	3.53	1.443
المتوسط العام حول تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق						3.8433	1.01986

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة **تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق** ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8433) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على يتمتع محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوكيات التي تنظم المهنة ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (1.01986) وهي نسبة تعتبر متوسطة وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(4.10>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدققين.

2- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.95>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقوم لجنة التدقيق بفحص القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الادارة.

3- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.85>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تساهم لجنة التدقيق في إستفادة المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عمل لجنة التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص التقارير المالية والتأكد من ضمان استمرار المؤسسة في نشاطها.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.53>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المحور الرابع: وجود دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة .

جدول رقم(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة .

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
هناك اهتمام دائم ومستمر من قبل المنظمات المهنية بمواكبة التحديثات و بتطوير مهنة التدقيق.	9	8	8	21	14	3.38	1.379
القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .	10	7	7	22	14	3.38	1.403
القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .	9	6	11	22	12	3.37	1.327
سياسات واجراءات تلزم الموظفين بمكاتب التدقيق بالتكوين المستمر وتنمية المهارات الشخصية.	9	7	7	21	16	3.47	14.396
تلزم المنظمات المهنية مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق.	9	7	7	17	20	3.53	1.443
المتوسط العام حول دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة .						3.4267	1.02674

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يساعده في إتباع الإجراءات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.4267) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ينسجم تنظيم المهنة المحاسبة في الجزائر مع

التكوين العلمي والعملي ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (1.02674) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1. في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.53>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان تلزم المنظمات المهنية مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق.
2. في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.47>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن سياسات واجراءات تلزم الموظفين بمكاتب التدقيق بالتكوين المستمر وتنمية المهارات الشخصية.
3. في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.38>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان هناك اهتمام دائم ومستمر من قبل المنظمات المهنية بمواكبة التحديثات و بتطوير مهنة التدقيق.
4. في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.38>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .
5. في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.37>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .

المحور الخامس: تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة

جدول رقم(13): نتائج آراء عينة الدراسة حول تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية	
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
معايير التدقيق الدولية تساهم في تطوير و تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق	6	7	3	33	11	3.60	1.210
المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة	3	2	2	25	28	4.22	1.027
غياب قوانين ملزمة للمدقق بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	6	5	3	24	22	3.85	1.287
عدم إصدار جميع معايير NAA دفعة واحدة و وفقا لتسلسل عملية التدقيق يشكل عائق أمام تطبيقها الفوري.	6	5	4	16	29	3.95	1.346
قصور تام للهيئة المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى المعايير التدقيق الجزائرية NAA	5	4	3	35	13	3.78	1.121
المتوسط العام حول تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة						3.8800	0.98132

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يساعده في إتباع الإجراءات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8800) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ينسجم تنظيم المهنة المحاسبة في الجزائر مع التكوين العلمي والعملي ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.98132) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1. في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(4.22>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان معايير التدقيق الدولية تساهم في تطوير و تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق
2. في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.95>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عدم إصدار جميع معايير NAA دفعة واحدة و وفقا لتسلسل عملية التدقيق يشكل عائق أمام تطبيقها الفوري
3. في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.85>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان غياب قوانين ملزمة للمدقق بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
4. في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن قصور تام للهيئة المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى المعايير التدقيق الجزائرية NAA
5. في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.60>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان معايير التدقيق الدولية تساهم في تطوير و تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق

الفرع الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test)

بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختيار " T " للعينة البسيطة One Sample T text عند مستوى دلالة 5% و ذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان.

و كانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت Sig(α) > 5% :
- رفض الفرضية العدمية إذا كانت Sig (α) < 5% :

أولا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (14) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

العبارات	المحسوبةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
التأهيل العلمي الحالي مع التكوين في معهد التعليم المختص كافي بالنسبة لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق .	2.982	59	0.004	نقبل H1
خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق .	7.556	59	0.000	نقبل H1
جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة .	3.393	59	0.001	نقبل H1
التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة القوائم المالية .	1.621	59	0.110	نقبل H1
تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق .	3.980	59	0.000	نقبل H1
جميع الفقرات	3.700	59	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم الذي يبين أراء أفراد العينة في المحور الأول حول " **إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات.**" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 3.700 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0= إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق لا يساهم في تضييق فجوة التوقعات عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

H1= إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (15) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ لحسابات و تحسين جودة القوائم المالية.

العبارات	المحسوبةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
الأخطاء القابلة للاكتشاف لها أثر كبير على مصداقية القوائم المالية.	5.968	59	0.000	نقبل H1
محافظ الحسابات هو المسؤول عن اكتشاف حالات الغش.	6.110	59	0.000	نقبل H1
محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الاخطاء التي لها تأثير على جودة القوائم المالية.	3.528	59	0.001	نقبل H1
يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات مهنية وجزائية في حالة الاخلال بعملية التدقيق عند حدٍ مقبول .	5.028	59	0.000	نقبل H1
محافظ الحسابات مسؤول عن الابلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.	3.291	59	0.002	نقبل H1
جميع الفقرات	4.652	59	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم الذي يبين أراء أفراد العينة في المحور الأول حول " **توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية** " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 4.652 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

H0= عدم وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

H1= وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

العبارات	المحسوبةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
تساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدققين.	8.093	59	0.000	نقبل H1
تساهم لجنة التدقيق في إستفادة المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلية.	5.118	59	0.000	نقبل H1
تقوم لجنة التدقيق بفحص القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الادارة.	5.468	59	0.000	نقبل H1
عمل لجنة التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص التقارير المالية والتأكد من ضمان استمرار المؤسسة في نشاطها.	5.411	59	0.000	نقبل H1
ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	2.862	59	0.006	نقبل H1
جميع الفقرات	6.405	59	0.000	نقبل الفرضية H1

ثالث: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (16) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم الذي يبين أراء أفراد العينة في المحور الأول حول " **تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق** " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 6.405 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0 = تفعيل لجنة التدقيق لا يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق عند مستوى معنوية α=0.05.

H1= تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق عند مستوى معنوية α=0.05.

العبارات	المحسوبةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
هناك اهتمام دائم ومستمر من قبل المنظمات المهنية بمواكبة التحديثات و بتطوير مهنة التدقيق.	2.153	59	0.035	نقبل H1
القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .	2.116	59	0.039	نقبل H1
القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .	2.140	59	0.037	نقبل H1
سياسات واجراءات تلزم الموظفين بمكاتب التدقيق بالتكوين المستمر وتنمية المهارات الشخصية.	2.590	59	0.012	نقبل H1
تلزم المنظمات المهنية مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق.	2.862	59	0.006	نقبل H1
جميع الفقرات	3.219	59	0.002	نقبل الفرضية H1

رابعا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الرابع

الجدول رقم (17) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة هل يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم الذي يبين أراء أفراد العينة في المحور الأول حول " **هل يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة** " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 3.219 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0 = لا يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة عند مستوى معنوية α=0.05.

H1= يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة عند مستوى معنوية α=0.05.

العبارات	المحسوبةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
معايير التدقيق الدولية تساهم في تطوير و تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق	3.841	59	0.000	نقبل H1
المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة	9.180	59	0.000	نقبل H1
غياب قوانين ملزمة للمدقق بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	5.118	59	0.000	نقبل H1
عدم إصدار جميع معايير NAA دفعة واحدة و وفقا لتسلسل عملية التدقيق يشكل عائق أمام تطبيقها الفوري	5.468	59	0.000	نقبل H1
قصور تام للهيئة المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى المعايير التدقيق الجزائرية NAA	5.411	59	0.000	نقبل H1
جميع الفقرات	6.946	59	0.000	نقبل الفرضية H1

خامسا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الخامس

الجدول رقم (18) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم الذي يبين أراء أفراد العينة في المحور الأول حول " **تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة** " من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 6.946 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0 = تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA لا يقدم الإضافة عند مستوى معنوية α=0.05.

H1= تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة عند مستوى معنوية α=0.05.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية و ذلك إجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر، و لقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين الاول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، اما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها.

في الأخير خلصت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج هي كالتالي:

- ✓ إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم و يعزز قدرته في تضييق فجوة التوقعات .
- ✓ تبين أن هناك علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية .
- ✓ تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق .
- ✓ يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة .
- ✓ تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة .

الـخـاتـمـة

من خلال تناولنا لموضوع دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الكيفية التي يمكن بها محافظ الحسابات أو المراجع من تحسين جودة القوائم التي تستلزم مباشرة تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى كما تناولنا في الدراسة النظرية فصلين تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ممهدين بذلك لدراسة أهم مكونات هذه العملية والمتمثلة في التطور التاريخي للمهنة و إبراز عدة مفاهيم و تعريفات ثم عرجنا نحو معايير ممارسة المهنة و مهامه أما في الفصل الثاني تعرضنا إلى فجوة التوقعات تعريفها و مكوناتها و سبل تضييقها عن طريق تحسين جودة القوائم قمنا بالإهتمام بالقوائم المالية و الإفصاح عنها محاولين عدم نسيان أي عنصر هام ثم تناولنا معايير إستناد المدقق على أعمال الآخرين كما تناولنا وسائل تحسين عملية التدقيق من خلال الإلتزام بمختلف معاييرها، أما الدراسة الميدانية فقد إعتمدت على إستبيان موجه إلى المجتمع ، و قد إختيرت عينة مكونة من مجموعة من محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة و أساتذة جامعيين.

و إنطلاقا من إشكاليتنا المطروحة : **"ما مدى تمكن محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر"**

و بعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والميدانية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب، يمكن ذكر نتائج إختبار الفرضيات و الدراسة والتوصيات كما يلي :

❖ **نتائج اختبار الفرضيات:**

–الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وتضييق فجوة التوقعات " توصلنا من خلال الدراسة النظرية من الإتفاق على مضمون الفرضية وقلنا بأن معايير التدقيق تمثل إطار عمل شامل لعملية التدقيق للقوائم المالية، وهي محققة من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية و الممثلة في إختبار المحور الأول من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على مختلف العبارات المكونة للإستبيان وقد كانت في مجملها تؤيد إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

–الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية " أي يمكن أن نقول بأن مسؤوليات محافظ الحسابات تعتبر من الجوانب الجوهرية

بالنسبة لمهنة التدقيق إذ يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن محافظ الحسابات مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق وكذلك وجود إعتقاد لدى مستخدمي القوائم المالية بأن تقرير التدقيق النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة وقدرتها على الإستمرار كل هذا يمثل إحدى مكونات فجوة التوقعات، ولدرء هذا التباين والاختلاف جاءت معايير التدقيق لتوضح و تزيل هذا اللبس، وقد دعم هذا القول من خلال إختبار عينة الدراسة وأثبتت بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية.

–الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل لجنة التدقيق و القيمة مضافة لعملية التدقيق "قمنا في الجزء النظري من البحث بإيضاح فكرة تشكيل لجان التدقيق ، أما شق الدراسة الميدانية فنجد أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على كل العبارات التي تفرعت على هذا المحور وهو ما يدلل على الأهمية الكبيرة للجنة التدقيق من خلال مساهمتها في جودة التقارير سواء على مستوى الإدارة أو تقرير محافظ الحسابات و بالتالي فالفرضية محققة من خلال مساهمة لجنة التدقيقفي عملية التدقيق و في تقليص فجوة التوقعات.

–الفرضية الرابعة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المنظمات والمعاهد المهنية بدورها في تنظيم و رقابة المهنة ومتابعة تنفيذهم لأعمالهم وتضييق فجوة التوقعات " لقد أوضحنا في الجانب النظري بأن الإنتقادات التي وجهت للمهنة وعدم وجود أدوات ووسائل لتنظيم مكاتب التدقيق وإرتفاع معدل الإبلاغات القضائية انجر عنه إدراك المهنة لدورها المنوط بها في المحافظة على سمعة ممارسة التدقيق مما حدى بالمدققين إلى إدراكهم بالحاجة الملحة لوجود نظام لرقابة على المكاتب المهنية، وهو ما انعكس على مهنة التدقيق من خلال مراقبة جودة أداء المدققين وتنفيذ أعمالهم ، أما جانب الدراسة الميدانية ونظر للدور الهام للتنظيمات المهنية فقد أعطى أفراد العينة الموافقة على هذا المحور بجميع عباراته وهو ما يدل على أن للتنظيمات المهنية لها دور كبير في تنظيم و رقابة المهنة مما يعني بأن هذه الفرضية محققة من خلال هذه الأدوار و الجهود الجبارة التي توليها المنظمات لمهنة التدقيق.

–الفرضية الخامسة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة " لقد أوضحنا في الجانب النظري بأن معايير التدقيق الجزائرية مازلبت فتية و غير ملزمة للمهنيين لكن البعض من المهنيين يدرسون بجدية معايير التدقيق الجزائرية من خلال الملتقيات التي تقوم بها الغرفة المهنية لمحافظي الحسابات و التابعة لمجلس الوطني للمحاسبو بحيث يتم دوما تنقيحها و ترسيخها مهنيا ، أما جانب الدراسة الميدانية ونظر للدور الهام لمعايير التدقيق الجزائرية. قد أعطى أفراد العينة الموافقة على هذا المحور بجميع عباراته وهو ما يدل على

أن معايير التدقيق الجزائرية رغم وجودها الذي يعتبر قفزة زمنية في ظل الإنتقال السلس للمعايير إيجابي جدا و يرجى منه الكثير في المستقبل و هنا يبرز الدور الكبير للمجلس الوطني للمحاسبة في المساهمة في إصدار هاته المعايير .

❖ نتـــائج الـــدراســة:

بغرض تحديد الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات بين الفهم العام لمختلف أطراف المهنة سواء من جانب مدقيق الحسابات أو متلقي هذه الخدمة و هم مستخدمي القوائم المالية، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ يعد كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراجع الحسابات و إلمامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها من الأطر الهامة في الرفع من أداءه وكفاءة عملية التدقيق ؛
- ✓ تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وتبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلومات و البيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة اتجاه الغير؛
- ✓ تساهم عملية المراجعة في إعطاء ص ورة واضحة تزيد من موثوقية القوائم المالية حيث يقدم محافظ الحسابات تقريره حول مصداقية هذا القوائم؛
- ✓ للتنظيمات المهنية دور مهم ورئيسي في الرفع من مستوى الأداء مع وجود إلزام قانوني يجبر مكاتب التدقيق بإتباع نظام رقابة لعملية التدقيق ؛
- ✓ من غير المعقول تصميم عمليات التدقيق لاكتشاف كل الأفعال غير المشروعة التي لها أثر جوهري على القوائم المالية من دون أن تقوم المنظمات المهنية بتدريب المدقيق على مثل هذه الانتهاكات ؛
- ✓ ضرورة ممارسة الشك المهني والاحتياط بالحذر المهني وبذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق أغراض التدقيق.
- ✓ لقد أكدت نتائج الدراسة النظرية بأنه لا يمكن إنجاز مراجعة بدقة مطلقة بسبب التقييد المتأصل في عملية التدقيق ، و لخفض فجوة التوقعات يجب تثقيف الجمهور بواجبات ومسؤوليات المدقق وتحسين صياغة وطريقة توصيل التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية.

❖ التوصيـــات:

بناءا على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:

- على المنظمات المهنية أن تعمل أكثر فأكثر فيما يتعلق بتوعية المجتمع بطبيعة عملية التدقيق و دور المدققق و واجباته و مسؤولياته المهنية ؛

- تحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع قواعد وضوابط وقوانين لقمع الغش حتى يتسنى لمدقق الحسابات اتخاذ الاجراءات اللازمة وبتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة بآرائهم وعدالة تقاريرهم؛
- على المنظمات و المعاهد المهنية الوطنية إصدار معايير و تشريعات محلية تتوافق مع البيئة المحلية و تتلاءم مع توقعات المجتمع الواقعية و التوقعات المعقولة من قبل مدققي الحسابات لكي تعمل على تقارب وجهات النظر لتخفيض فجوة التوقعات إلى أدنى حد ممكن ؛
- ضرورة إلزام مجالس إدارة المؤسسات إنشاء لجان التدقيق و العمل على تفعيل الدور المنوط بها لما لها من دور في تتحسين جودة القوائم المالية؛
- العمل على تفعيل وتنشيط سوق الأوراق المالية الجزائرية بغية تطوير مهنة التدقيق و إيجاد مكاتب تدقيق تساير نظيرتها في الدول المتقدمة ؛

❖ أما توصيتنا الأخيرة كطلبة و كمهنيين نرجوا من مدير الجامعة و عميد الكلية بإستحداث دار التدقيق مثل ما سبق عندما تم إنشاء دار المقاولاتية حتى تكون ورشة فعالة و نشطة لمسايرة معايير التدقيق و تحديث المعلومات كلما إستجدت و لما لا المساهمة في معايير التدقيق الجزائرية حتى نرتقي بمعايير التدقيق مثل ما قامت به دولة البحرين الشقيقة عن طريق إنشاء AAOIFI هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية التي تقوم بإصدار معايير تتوافق مع الشريعة الإسلامية .

❖ آفـــاق البحث:

تناولت هذه الدراسة موضوع مدى دور و تمكن محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر ، وبالرغم من أن موضوع فجوة التوقعات في التدقيق مازال حديثا بالنسبة للجزائر نظرا لعدم وجود بورصة نشطة أو سوق للوراق المالية تبرز حقيقة عملية التدقيق و إلا أننا حاولنا القيام بدراسة ميدانية عن طريق إجراء إستبيان ،و في هذا الصدد يمكننا إقتراح مواضيع ذات الصلة بدور محافظ الحسابات و فجوة التوقعات كما يلي:

- دور معايير التدقيق الدولية في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية.
- مدى مساهمة لجنة التدقيق في تحسين جودة التدقيق.
- جودة القوائم المالية و أثر معايير التدقيق الجزائرية عليها .
- العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

قـائـمـة الـمراجـع

1/ الكتب باللغة العربية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول،"تر" جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن،2008.
2. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية" النموذج الدولي الجديد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن،2010.
3. أمين السيد أحمد لطفي(1) ، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
4. أمين السيد احمد لطفي (2) ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 .
5. أمين السيد أحمد لطفي(3)، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
6. أمين السيد أحمد لطفي(4)، نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
8. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
9. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
10. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية2007 IFRSS & IASS ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع،2008.
11. رضوان حلوة حنان؛أسامة الحارس؛فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية(قياس بنود قائمة المركز المالي)، الطبعة الأولى، درا حامد للنشر والتوزيع،2004.
12. سوسن عبد الصمد نجم الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة المحاسبون، العدد،51، مصر ،2011.
13. السيد احمد السقا ومدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي،مصر ،2002.
14. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرايد للنشر والتوزيع، عمان-الأ ردن،2009.

15.طارق عبد العال حماد (1) ، موسوعة معايير المحاسبة ، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الأول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

16.طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000.

17.عبد الرزاق محمد الفرح، العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16 ، العدد 1، يونيو،الأردن، 2013.

18.علي عبد القادر ، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية " ، الطبعة الرابعة ،الأردن ، 2012 .

19.لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

20.محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية(الجوانب النظرية والتطبيقية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن،2009.

21.محمد السيد سرايا،" أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2007.

22.محمد الفيومي محمد؛علاء الدين محمد الدميري؛أيمن أحمد أحمد شتيوي، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

23.محمد بوتين،" المراجعة ومراقبة الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

24.محمد عباس البدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

25.منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

26.هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006.

27.وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 1986.

28.يوسف محمود جربوع :فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، 2004.

29.زهرة توفيق سواد،" مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
30.أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،دار الصفا للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان،2000 .
31.محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية، القاهرة،طبعة أولى،2003 .
32.غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الأولى،عمان،2006 .
33.أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 09، دار الصفاء للنشر،عمان،2009 .

2 / الرسائل الجامعية :

1. إبراهيم منانة،" دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"،مذكرة ماستر،جامعة الوادي،2015.
2. إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة،جامعة بنها، 2011 .
3. إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة بنها، 2011.
4. إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2012.
5. بالعيد طيب ،"مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر ، 2017.
6. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009.
7. خيرة بن عباس ، " دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الاثبات " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر "بسكرة" ،2013 .
8. رزيق محمد انور ،" دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد خيضر 2015.
9. رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ت رشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

10. سامي صبحي واكد، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2003.
11. طرابلسي سليم، تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009.
12. طلبة أميرة، أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة،2009.
13. علي مانع صنيهيت شرار المطيري، دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
14. العناق مراد ، " دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي" ، مذكرة ماستر ، جامعة مسيلة ، 2014 .
15. غراب يوسف ،" معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات "،مذكرة ماستر،جامعة محمد خيضر "بسكرة "، 2015
16. فاتح سردوك ، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2015 .
17. فاطمة الزهراء عمار،"مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابالت المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي" ، مذكرة ماستر،تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الوادي، 2014.
18. فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، 2009.
19. فؤاد عبد العزيز، الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي على ضوء المعايير المالية الدولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البليدة،2009.
20. كناري سعيد الربضي، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد و الإدارة، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، 2013 .
21. لؤا أحمد عبد الحق صفدر، فجوة التوقعات وتأثيرها على فعالية تقرير المراجعة من وجهة نظر المستخدم، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة لملك .عبد العزيز، جدة، لا توجد سنة الدراسة.
22. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،2009 .

23. محمد فايق عبد الرحمن محسن،" مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة،2008.

24. محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، .غزة، 2007 .

25.محمود شعبان حسين أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

26.مصطفى محمود مصطفى، دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

27. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009.

28. نسرين حشيشي،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية،مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ، جامعة محمد خيضر ،2012.

المجلات :

1. عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر،2007.

2. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المنصورة، العدد رقم 14، الجزء الأول،2010.

3. قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 51 ، جامعة الشلف، الجزائر ،2012 .

4. لجنة المنشورات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام المحاسبي المالي ،pages bleues ،2010،الجزائر.

5. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في زيادة فعالية وحوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم46، العدد رقم02، 2009.

6. محمد عبد الله المومني، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 26، العدد الأول،2010.

الملتقيات :

1. أحمد قايد نور الدين، مداخلة بعنوان تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يومي20 – 21 نوفمبر 2013 ،جامعة عمار ثلجي "الأغواط" .
2. أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستنزاف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20و21 أكتوبر 2009 ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف.
3. د.زياد هاشم السقا، "مداخلة بعنوان متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاما"،ملتقى دولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات و الحوكمات ، الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة ، 2011 .
4. زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية :واقع، ورهانات، وأفاق يومي 7و8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.
5. عبد العالي محمدي: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر،2012 .
6. مسعود درواسي ، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.
7. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول" الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

القوانين والمراسيم :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 العدد97 المادة 01
2. قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 1970، المادة 39 .
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 80-05 الصادر في 1980/3/01 ،العدد 10 ، المادة 01
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم 08/91 ، الصادر في 1991/04/27 ، العدد 20 .
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم 136/96، الصادر في 1996/4/05 ، العدد 24 .
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007 ، الجزائر.

7. وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر ، المادة 03 .

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009.

9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 11 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22.

10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27 ،العدد7 .

11. وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة ،المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

12. وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

13. وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المواقع الالكترونية :

1. مأمون حمدان، معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض البيانات المالية، جمعية المحاسبيين القانونيين في سورية، دمشق،2009، متاح على الموقع (تاريخ الإطلاع : 23 أفريل 2018) .
http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2009-8.pdf

2. مجدي أحمد الجعفري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد التاسع، أنظر الموقع . (تاريخ الإطلاع : 04 أفريل 2018)
http://www.ao-academy.org/ar/2015/9/2899.html

3. محمد الشريف توفيق، تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية، مصر،2006، (تاريخ الإطلاع :23 أفريل 2018)
https://infotechaccountants.com/applications/core/interface/file/attachment.php?id=4360

ثانيا : باللغة اللاتينية .

1. Junaid M. Shaikh & Mohammad Talha: Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2003, Vol 18, Iss 6/7.
2. LEE Tom: Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994,Vol 7, Iss 2.

3. Elisabeth Bertin & Christophe Godowski & Redha Khelassi :Manuel Comptabilité & Audit,Berti Edition ,Alger ,2013.
4. Revue Algerienne De Comptabilité Et D'Audit ,serie n°08,4éme Trimestre 1995.Editée par la société National de Comptabilité,alger.
5. Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, Audit interne et contrôle de gestion, Editions d'Organisation,France,2011.

قـائمة الملاحق

الملحق رقم:01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إستمارة إستبيان

تحية طيبة وبعد /

يقوم الباحثين بإجراء دراسة تحليلية لآراء خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات و أساتذة جامعيين بعنوان " دور محافظ الحسابات في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تحسين جودة القوائم المالية في الجزائر "، و ذلك كبحث أكاديمي لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة و تدقيق

يعتبر هذا الإستبيان جزء من البحث ، و نظرا لخبرتكم العلمية في هذا المجال ، فإن إجابتكم الدقيقة على الأسئلة الـواردة في الإستبيان ستكون محل تقدير عالي، و سوف يساعـــدنا في الـــوصول إلى نتائج قيمة تخدم مهنة محافظ الحسابات و التـــــدقيق في الجزائر، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

كما يؤكد الباحثين أن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الطلبـــة:

- **لعجالي زين العابدين**
- **محدة حسين**
- **مسعي أحمد العيد**

تحت إشراف :

📖 **د. يونس الزين**

الجزء الأول : البيانات الشخصية للمستجوب

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك

1- المؤهل العلمي: ☐ **ليسانس** ☐ **ماجستير** ☐ **دكتوراه** ☐ **أخرى**

2- الوظيفة ☐ **أستاذ جامعي** ☐ **خبير محاسبي** ☐ **محافظ الحسابات**

3- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ **من 05 إلى 10 سنوات** ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ **أكثر من 15 سنة** ☐

4- التخصص العلمي :

محاسبة ومراجعة ☐ **مالية** ☐ **اقتصاد** ☐ **إدارة أعمال** ☐ **أخرى** ☐

5- هل لديك إطلاع على فجوة التوقعات : ☐ **نعم** ☐ **لا**

التصنيف	موافق جد اً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	5	4	3	2	1

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: حسب رأيك إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق يساهم في تضييق فجوة التوقعات

	الأسئـــــلة	1	2	3	4	5
01	التأهيل العلمي الحالي مع التكوين في معهد التعليم المختص كافي بالنسبة لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق .					
02	خبرة المدقق الخارجي في نشاط المؤسسة تساهم في تفعيل عملية التدقيق .					
03	جمع ملفات التدقيق كافي لإثبات بذل العناية المهنية اللازمة .					
04	التنظيم الحالي لمكاتب التدقيق والتنسيق بين المساعدين كافي للتحسين من جودة					

	القوائم المالية .					
05	تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في الرفع من كفاءة مهنة التدقيق .					

المحور الثاني : حسب رأيك توجد علاقة بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تحسين جودة القوائم المالية

	الأسئـــــلة	1	2	3	4	5
01	الأخطاء القابلة للاكتشاف لها أثر كبير على مصداقية القوائم المالية.					
02	محافظ الحسابات هو المسؤول عن اكتشاف حالات الغش.					
03	محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الاخطاء التي لها تأثير على جودة القوائم المالية.					
04	يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات مهنية وجزائية في حالة الاخلال بعملية التدقيق عند حدٍ مقبول .					
05	محافظ الحسابات مسؤول عن الابلاغ للجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.					

المحور الثالث: حسب رأيك تفعيل لجنة التدقيق يقدم قيمة مضافة لعملية التدقيق

	الأسئـــــلة	1	2	3	4	5
01	تساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدققين.					
02	تساهم لجنة التدقيق في إستفادة المدقق الخارجي من تقارير التدقيق الداخلية.					
03	تقوم لجنة التدقيق بفحص القوائم المالية قبل توقيعها من قبل مجلس الادارة.					
04	عمل لجنة التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص التقارير المالية والتأكد من ضمان استمرار المؤسسة في نشاطها.					
05	ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					

المحور الرابع: حسب رأيك هل يوجد دور للمنظمات المهنية في تنظيم و رقابة المهنة .

	الأسئـــــلة	1	2	3	4	5
01	هناك اهتمام دائم ومستمر من قبل المنظمات المهنية بمواكبة التحديثات و بتطوير مهنة التدقيق.					
02	القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .					
03	القوانين الملزمة من قبل المنظمات المهنية تؤكد على وجوب اتباع نظام معين لمراقبة					

	جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق .					
04	سياسات واجراءات تلزم الموظفين بمكاتب التدقيق بالتكوين المستمر وتنمية المهارات الشخصية.					
05	تلزم المنظمات المهنية مكاتب التدقيق بإنشاء قسم خاص يعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق.					

المحور الخامس: حسب رأيك تفعيل معايير التدقيق الجزائرية NAA يقدم الإضافة

	الأسئـــــلة	1	2	3	4	5
01	معايير التدقيق الدولية تساهم في تطوير و تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق					
02	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة					
03	غياب قوانين ملزمة للمدقق بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق					
04	عدم إصدار جميع معايير NAA دفعة واحدة و وفقا لتسلسل عملية التدقيق يشكل عائق أمام تطبيقها الفوري					
05	قصور تام للهيئة المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى المعايير التدقيق الجزائرية NAA					

الملحق رقم:02

مخرجات نظام SPSS 24

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	استاذ جامعي	21	35.0	35.0	35.0
	خبير محاسبي	4	6.7	6.7	41.7
	محافظ حسابات	35	58.3	58.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	21	35.0	35.0	35.0
	من 5 الى 10 سنوات	19	31.7	31.7	66.7
	من 10 الى 15 سنة	11	18.3	18.3	85.0
	اكثر من 15 سنة	9	15.0	15.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	32	53.3	53.3	53.3
	ماجستير	10	16.7	16.7	70.0
	دكتوراه	15	25.0	25.0	95.0
	اخرى	3	5.0	5.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة وتدقيق	26	43.3	43.3	43.3
	مالية	14	23.3	23.3	66.7
	اقتصاد	7	11.7	11.7	78.3
	ادارة اعمال	9	15.0	15.0	93.3
	اخرى	4	6.7	6.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	21.7
	محايد	7	11.7	11.7	33.3
	موافق	35	58.3	58.3	91.7
	موافق بشدة	5	8.3	8.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	3	5.0	5.0	10.0
	محايد	4	6.7	6.7	16.7
	موافق	31	51.7	51.7	68.3
	موافق بشدة	19	31.7	31.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	11.7	11.7	11.7
	غير موافق	7	11.7	11.7	23.3
	محايد	5	8.3	8.3	31.7
	موافق	27	45.0	45.0	76.7
	موافق بشدة	14	23.3	23.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	10	16.7	16.7	16.7
	غير موافق	8	13.3	13.3	30.0
	محايد	7	11.7	11.7	41.7
	موافق	25	41.7	41.7	83.3
	موافق بشدة	10	16.7	16.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	21.7
	محايد	6	10.0	10.0	31.7
	موافق	23	38.3	38.3	70.0
	موافق بشدة	18	30.0	30.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	6.7	6.7	6.7
	غير موافق	3	5.0	5.0	11.7
	محايد	6	10.0	10.0	21.7
	موافق	35	58.3	58.3	80.0
	موافق بشدة	12	20.0	20.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	13.3
	محايد	4	6.7	6.7	20.0
	موافق	38	63.3	63.3	83.3
	موافق بشدة	10	16.7	16.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	23.3
	محايد	1	1.7	1.7	25.0
	موافق	30	50.0	50.0	75.0
	موافق بشدة	15	25.0	25.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	4	6.7	6.7	16.7
	محايد	4	6.7	6.7	23.3
	موافق	28	46.7	46.7	70.0
	موافق بشدة	18	30.0	30.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	13.3	13.3	13.3
	غير موافق	5	8.3	8.3	21.7
	محايد	6	10.0	10.0	31.7
	موافق	28	46.7	46.7	78.3
	موافق بشدة	13	21.7	21.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

c1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	3	5.0	5.0	10.0
	محايد	3	5.0	5.0	15.0
	موافق	27	45.0	45.0	60.0
	موافق بشدة	24	40.0	40.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

c2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	18.3
	محايد	3	5.0	5.0	23.3
	موافق	24	40.0	40.0	63.3
	موافق بشدة	22	36.7	36.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

c3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	18.3
	محايد	4	6.7	6.7	25.0
	موافق	16	26.7	26.7	51.7
	موافق بشدة	29	48.3	48.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

c4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	8.3	8.3	8.3
	غير موافق	4	6.7	6.7	15.0
	محايد	3	5.0	5.0	20.0
	موافق	35	58.3	58.3	78.3
	موافق بشدة	13	21.7	21.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

c5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	26.7
	محايد	7	11.7	11.7	38.3
	موافق	17	28.3	28.3	66.7
	موافق بشدة	20	33.3	33.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

d1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	8	13.3	13.3	28.3
	محايد	8	13.3	13.3	41.7
	موافق	21	35.0	35.0	76.7
	موافق بشدة	14	23.3	23.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

d2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	10	16.7	16.7	16.7
	غير موافق	7	11.7	11.7	28.3
	محايد	7	11.7	11.7	40.0
	موافق	22	36.7	36.7	76.7
	موافق بشدة	14	23.3	23.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

d3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	6	10.0	10.0	25.0
	محايد	11	18.3	18.3	43.3
	موافق	22	36.7	36.7	80.0
	موافق بشدة	12	20.0	20.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

d4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	26.7
	محايد	7	11.7	11.7	38.3
	موافق	21	35.0	35.0	73.3
	موافق بشدة	16	26.7	26.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

d5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	26.7
	محايد	7	11.7	11.7	38.3
	موافق	17	28.3	28.3	66.7
	موافق بشدة	20	33.3	33.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

e1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	7	11.7	11.7	21.7
	محايد	3	5.0	5.0	26.7
	موافق	33	55.0	55.0	81.7
	موافق بشدة	11	18.3	18.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

e2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	2	3.3	3.3	8.3
	محايد	2	3.3	3.3	11.7
	موافق	25	41.7	41.7	53.3
	موافق بشدة	28	46.7	46.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

e3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	18.3
	محايد	3	5.0	5.0	23.3
	موافق	24	40.0	40.0	63.3
	موافق بشدة	22	36.7	36.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

e4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	5	8.3	8.3	18.3
	محايد	4	6.7	6.7	25.0
	موافق	16	26.7	26.7	51.7
	موافق بشدة	29	48.3	48.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

e5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	8.3	8.3	8.3
	2	4	6.7	6.7	15.0
	3	3	5.0	5.0	20.0
	4	35	58.3	58.3	78.3
	5	13	21.7	21.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	60	3.43	1.125	.145
a2	60	4.00	1.025	.132
a3	60	3.57	1.294	.167
a4	60	3.28	1.354	.175
a5	60	3.67	1.298	.168
المحور1	60	3.4567	.95605	.12342

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a1	2.982	59	.004	.433	.14	.72
a2	7.556	59	.000	1.000	.74	1.26
a3	3.393	59	.001	.567	.23	.90
a4	1.621	59	.110	.283	-.07-	.63
a5	3.980	59	.000	.667	.33	1.00
المحور1	3.700	59	.000	.45667	.2097	.7036

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b1	60	3.80	1.038	.134
b2	60	3.78	.993	.128
b3	60	3.62	1.354	.175
b4	60	3.80	1.232	.159
b5	60	3.55	1.294	.167
المحور2	60	3.5767	.96029	.12397

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
b1	5.968	59	.000	.800	.53	1.07
b2	6.110	59	.000	.783	.53	1.04
b3	3.528	59	.001	.617	.27	.97

b4	5.028	59	.000	.800	.48	1.12
b5	3.291	59	.002	.550	.22	.88
المحور2	4.652	59	.000	.57667	.3286	.8247

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c1	60	4.10	1.053	.136
c2	60	3.85	1.287	.166
c3	60	3.95	1.346	.174
c4	60	3.78	1.121	.145
c5	60	3.53	1.443	.186
المحور3	60	3.8433	1.01986	.13166

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
c1	8.093	59	.000	1.100	.83	1.37
c2	5.118	59	.000	.850	.52	1.18
c3	5.468	59	.000	.950	.60	1.30
c4	5.411	59	.000	.783	.49	1.07
c5	2.862	59	.006	.533	.16	.91
المحور3	6.405	59	.000	.84333	.5799	1.1068

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
d1	60	3.38	1.379	.178
d2	60	3.38	1.403	.181
d3	60	3.37	1.327	.171
d4	60	3.47	1.396	.180
d5	60	3.53	1.443	.186
المحور4	60	3.4267	1.02674	.13255

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
d1	2.153	59	.035	.383	.03	.74
d2	2.116	59	.039	.383	.02	.75
d3	2.140	59	.037	.367	.02	.71
d4	2.590	59	.012	.467	.11	.83
d5	2.862	59	.006	.533	.16	.91
المحور4	3.219	59	.002	.42667	.1614	.6919

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
e1	60	3.60	1.210	.156
e2	60	4.22	1.027	.133
e3	60	3.85	1.287	.166
e4	60	3.95	1.346	.174
e5	60	3.78	1.121	.145
المحور5	60	3.8800	.98132	.12669

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
e1	3.841	59	.000	.600	.29	.91
e2	9.180	59	.000	1.217	.95	1.48
e3	5.118	59	.000	.850	.52	1.18
e4	5.468	59	.000	.950	.60	1.30
e5	5.411	59	.000	.783	.49	1.07
المحور5	6.946	59	.000	.88000	.6265	1.1335

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.855	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.703	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.869	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.792	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.874	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.958	25