وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية

مذكرة ماستر

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات (اطراف الفجوة محافظي الحسابات ومستخدمي الحسابات تقارير محافظي الحسابات)

دراسة حالة مكاتب محافظي الحسابات

من إعداد الطالبة:

بن طرفة صبرينة

تحت إشراف الدكتور:

غوالي محمد البشير

أعضاء لجنة المناقشة:

.....	أستاذ محاضر. أ	رئيسا
.....	أستاذ محاضر. أ	ممتحنا
غوالي محمد البشير	أستاذ محاضر. أ	مشرفا

السنة الجامعية: 2022-2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية

مذكرة ماستر

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات (اطراف الفجوة محافظي الحسابات ومستخدمي الحسابات تقارير محافظي الحسابات)

دراسة حالة مكاتب محافظي الحسابات

من إعداد الطالبة:

بن طرفة صبرينة

تحت إشراف الدكتور:

غوالي محمد البشير

أعضاء لجنة المناقشة:

.....	أستاذ محاضر. أ	رئيسا
.....	أستاذ محاضر. أ	ممتحنا
غوالي محمد البشير	أستاذ محاضر. أ	مشرفا

السنة الجامعية: 2022-2023

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي خلقنا ورزقنا وكرمنا بنعمة العلم فبفضله تتم الأعمال

نشكره سبحانه أن وفقنا إلى إنجاز هذا العمل.

كما لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر للدكتور المشرف غوالي محمد البشير

الذي تكرم بإشرافه علينا لإنجاز هذه المذكرة

وكان لي خير مرشد في هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة الكرام

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من بعيد أو قريب في هذا العمل المتواضع

إهداء

أقدم هذا العمل إلى

إبني حبيبي.... أتمنى لك الصحة والفلاح في الحياة

هارون شنايي

إلى قدوتي وسندي... إلى النور الذي انار دربي ومن حصد الاشواك عن دربي ليمهد طريق العلم لي .... أبي الحبيب

بن طرفة سايح رحمه الله.

إلى من سهرت وتعبت وبذلت الغالي والنفيس إلى مصدر فرحتي التي تدفعني إلى حب الحياة.....أمي الحبيبة حفظها الله واطال عمرها.

رويم خيرة

إلى من اكون بهما كل شيء وبدون هما لا شيء.....إخوتي الأعزاء

إلى أختي حبيبتي صفاء بن طرفة

إلى عائلة الكريمة

إلى حورية، مبروكة.

إلى الأستاذ ببنات عبد الرحمان، قزون محمد العربي، وإلى الأستاذ غوالي محمد البشير.

"بن طرفة صبرينة"

ملخص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات، إذ حاولنا من خلالها التعرف على معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها بالإضافة إلى التعريف بمهنة محافظ الحسابات والتعرف أيضا على تأثيرات فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات وأهمية معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظرهم. كل هذا من خلال إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراستنا هذه. وقد قمنا بتحليل إستمارة إستبيان التي تم توزيع 30 إستمارة على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات والتي توصلنا من خلالها إلى أن لمعايير التدقيق الجزائرية تأثير مباشر وكبير على مهام محافظ الحسابات بالإضافة إلى توصلنا إلى ان لمعايير التدقيق الجزائرية ور مهم في تقليص فجوة التوقعات بين محافظي الحسبات ومستخدمي التقارير المالية المدقق من طرف محافظي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: فجوة التوقعات، محافظ الحسابات، معايير التدقيق.

Abstract:

The aim of this study is to identify the role of Algerian auditing standards in reducing expectation gap from the perspective of accountants. Through this study, we attempted to identify Algerian auditing standards and their importance, as well as to introduce the profession of accountants and to understand the impact of the expectation gap from their perspective. All of this was accomplished through the use of a descriptive analytical method in our study. We analyzed a questionnaire that was distributed to a group of accounting offices, and we found that Algerian auditing standards have a direct and significant impact on the tasks of accountants. We also found that Algerian auditing standards are important in reducing the expectation gap between accountants and users of audited financial reports.

Keywords: expectation gap, accountants, auditing standards.

الفهرس

فهرس المحتويات

الشكر..... I
الاهداء..... II
الملخص..... III
قائمة الجداول IV
قائمة الاشكال V
قائمة الملاحق..... VI
مقدمة ..... أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات .....
تمهيد..... 2
المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني لمعايير التدقيق الجزائري و فجوة التوقعات..... 3
المبحث الثاني عرض وتحليل الادبيات التطبيقية 30
خلاصة 44
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات. .....
تمهيد..... 43
المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلة..... 44
المبحث الثاني: المراحل العملياتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات..... 47
المبحث الثالث: عينة الدراسة وتحليل الاستبيان..... 53
الخلاصة:..... 78
خاتمة عامة 79
قائمة المراجع..... 83

قائمة الملاحق 87

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01-02	توزيع العبارات حسب المحاور	53
02-02	مقياس ليكارت الخماسي	54
03-02	قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ	55
04-02	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الجنس	56
05-02	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب العمر	57
06-02	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	58
07-02	مستوى الملائمة والأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	59
08-02	إجابات أفراد العينة على المحور معايير التدقيق الجزائرية	60
09-02	إجابات أفراد العينة على المحور فجوة التوقعات	64
10-02	إجابات أفراد العينة على المحور دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات	68
11-02	العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وفجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات	77

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01-02	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	44
02-02	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب الجنس	56
03-02	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب العمر	57
04-02	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	58

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	إستمارة الإستبيان

مقدمة

يشهد العالم في الآونة الاخيرة الكثير من التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الاعمال لدى مختلف الشركات الوطنية والعالمية، مما أدى الى التغير في مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة الاقتصادية، وأهدافها، ومن اهم الوظائف التي لاغنى عنها هي الأجهزة الرقابية سوآءا الداخلية او الخارجية للمؤسسة، إذ ألحت الضرورة الى تطوير مختلف الانظمة الرقابية المطبقة، وتحديد مسؤولياتها ومهامها القانونية، بالإضافة الى وضع معايير تنظم مهامها، كل هذا من اجل المحافظة على موارد المتاحة للمؤسسة.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات أحد الركائز المهمة للرقابة والتقييم وكشف الانحرافات في العمليات، لذا فقد تم تحديد مجموعة من المعايير المسؤولة عن هذه المهنة، فهناك معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والتي وضعت لتنظيم مهنة التدقيق وتحديد مسؤولياتها وإلتزاماتها.

ونجد من مسؤوليات محافظ الحسابات إكتشاف الأخطاء والتجاوزات من حالات الغش في القوائم والكشوفات المالية، فالكشوفات المالية هي أداة تستخدم للتعرف على الوضعية الحالية والمستقبلية للمؤسسة، ومنه فإن جودة الكشوفات والبيانات المالية التي يشرف محافظ الحسابات على تدقيقها أمر مهم بالنسبة لمستخدميها.

وقد بدأت ظاهرة تضارب المصالح والتوقعات والتوجهات بين محافظي الحسابات من جهة وبين مستخدمي البيانات المالية المدققة او المستفيدين من نتاج العملية التدقيقية من جهة اخرى تظهر وسميت بفجوة التوقعات أو التوقع في التدقيق التي تمثل التباين بين توقعات وطموحات مستخدمي البيانات المالية أو المستفيدين من التدقيق وبين أهداف التدقيق وواقع مهنة التدقيق وأمكانياتها.

إشكالية الدراسة:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم معايير التدقيق المحلية في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي التقرير؟

وعلى هذا الأساس نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- هل كل مستخدمي تقرير التدقيق لديهم الإلمام والمعرفة الكافية لمتطلبات مهنة المراجعة .

2- هل وفرت معايير التدقيق المحلية منهجية عمل تمكنه من أداء مهامه بصورة تساعده على إعداد تقرير يرضي الأطراف المستفيدة؟

3- هل يستطيع المدقق في ظل البيئة القانونية والتنظيمية ارظاء جميع مستخدمي التقرير .

فرضيات الدراسة:

وللاجابة عن هذه التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:

1. الفرضية الاولى: أن البيئة الجزائرية لا تساعد محافظ الحسابات على ممارسة مهامه بكل استقلالية وذلك يرجع لمحدودية مستخدمي القوائم المالية حيث إن اغلب المؤسسات الخاضعة للمراجعة الإلزامية هي مؤسسات تمتلكها الدولة حيث تعتبر إدارة الشركة هي الفاعل الرئيسي والتي همها الرئيسي هو البقاء اكبر مدة ممكنة في إدارة الشركة الأمر الذي يزيد من ضغوط الإدارة على المراجع وهذا بدوره يوسع الفجوة بينهما
2. الفرضية الثانية: أن اغلب مستخدمي القوائم المالية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص ينتظرون من المراجع إن يكشف لهم تلاعب الإدارة غير مدركين إن الهدف الرئيسي للمراجعة هو فحص القوائم المالية وإبداء الرأي فيها فان عدم قدرة المراجع للوصول الى هذا الهدف يجعل الهوة تتسع بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية
3. الفرضية الثالثة: أن اغلب مكاتب المراجعة لا يطبقون منهجية المراجعة المنصوص عليها في المعايير سواء الدولية أو المحلية والمتمثلة خاصة في رسالة المهمة المعيار 210 وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار في الوصول إلى مساهمات معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات، إذ تظهر أهمية معايير التدقيق الجزائرية فيما تقدمه من إسهامات في عمل المدقق بصفة عامة ومحافظ الحسابات بصفة خاصة، كما أن للدراسة أهمية في كونها من الدراسات القليلة نوعا ما في موضوع فجوة التوقعات، بإعتبار أن لها تأثير على محافظي الحسابات وعلى مستخدمي تقارير محافظي الحسابات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى مايلي:

- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية؛
- الاهتمام بالنواحي الوظيفية لمحافظ الحسابات وتبيان دورها في تقييم الأداء؛
- الإطلاع على مختلف الإجراءات التطبيقية لتأثير معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل الأسباب الرئيسية لإختيارنا لهذا الموضوع في:

- الرغبة بالإلمام بجميع جوانب الموضوع والمتمثلة في دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات.
- التعرف على الإجراءات عمل محافظ الحسابات ومدى إعتماده على معايير التدقيق الجزائرية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الحدود في

الحدود الزمانية: خلال الفترة الممتدة بين شهر أفريل وماي 2023

الحدود المكانية: مكاتب محافظي الحسابات

منهج الدراسة:

فيما يتعلق بمنهج البحث تم الإعتماد في الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية الخاصة بموضوع الدراسة، وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة. كما قمنا بإعتماد المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل إستمارة إستبيان تم توزيعها على مجموعة من محافظي الحسابات.

صعوبة الدراسة

- نقص المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة.
- ضيق الوقت في الدراسة التطبيقية

هيكل الدراسة:

بغرض الاحاطة بجوانب الموضوع قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين إضافة إلى مقدمة وخاتمة:

الفصل الأول: ويتضمن الفصل في المبحث الأول الإطار النظري والتطبيقي لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات، وأما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات.

أما الفصل الثاني فيضم ثلاثة مباحث، في المبحث الأول تقديم المؤسسة المستقبلة، في المبحث الثاني المراحل العملياتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث فيتضمن عينة الدراسة وتحليل الإستبيان.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات

تمهيد

للمعايير الجزائرية للتدقيق دور مهم في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، وذلك من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. إذ لها أثر بالغ في تقليصها وتحديد أسبابها ومواطن حدوثها، خاصتا بعد 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 إسهامات معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظ الحسابات من خلال الإلتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها و تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وهذا ماسنتناوله في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني لمعايير التدقيق الجزائري و فجوة التوقعات
- المبحث الثاني: عرض وتحليل الادبيات التطبيقية

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني لمعايير التدقيق الجزائري و فجوة التوقعات

من خلال هذا المبحث سنتعرف على معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها، بالإضافة إلى التطرق إلى مهنة محافظي الحسابات ومسؤولياته.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

الفرع الأول: معايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار المعاير الجزائرية للتدقيق على أربعة مقررات كما يلي: [1]

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق".**

أوضح هذا المعيار أن الشخص المكلف بالتدقيق في المؤسسات الاقتصادية يكون إما محافظ حسابات أو مدقق متعاقد، وقد عالج مختلف واجباته وحقوقه وقد قدم نموذجا لرسالة المهمة، كما يؤكد على ضرورة القيام بمهمته حسب الشروط المنصوص عليها .

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية":**

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في إطار تدقيقه للكشوفات المالية للمؤسسة، ويهدف المدقق من خلاله إلى الحصول على الأدلة الكافية التي تبرهن أنه قد قام بالتعديلات الضرورية لها.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":**

[1] حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022، ص 502

يعالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة والتي تأكد على أنها قد قامت بمهامها على أكمل وجه، حيث اعتبر أن هذه التصريحات تعتبر بمثابة عنصر مقنع، كما نص هذا المعيار على كافة الإجراءات التي توضح للمدقق كيفية التعامل معها.

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 المتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق: [1]

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة".**

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كافة الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها من أجل الحصول على العناصر المقنعة الكافية والتي يستند عليها في إبداء رأيه، كما أشار إلى عدة مفاهيم تشرح هذه العناصر.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق في حالة التدقيقات المتكررة، وبعض الأمور التي لها أهمية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ووضح كيفية إعداد إستراتجية عامة تتكيف مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لها.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمته الأولية، حيث أشار إلى أن هذه الأرصدة تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية السنة والتي تم بموجبها تقديم معلومات كالطرق المحاسبية المعدة، وفقها، كما أوضح عدة نقاط يجب على المدقق الالتزام بها عند قيامه بمهمته.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":**

تطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية، وكذا إلى شكل ومضمون التقرير الذي يحتوي على هذا الرأي، ويجب أن يكون هذا الأخير قد بني على أسس ناتجة استنتاجاته التي استخراجها من العناصر المقنعة التي قام بجمعها، كما يجب أن يعبر عنه بوضوح في تقرير كتابي.

[1] حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، مرجع سبق ذكره، ص 502

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للإصدار الثالث للمعايير كما يلي: [1]

- **المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق والتي تتعلق بتأكده من تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عن إعدادها للكشوفات المالية، كما يوضح مسؤولياته حول التحقق من ذلك، وتقييمه للمخاطر الناتجة عن غياب هذه الفرضية.

- **معيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين:"**

يعالج هذا المعيار إمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، كما أوضح العلاقة بينهما، وعلى المدقق أن يحدد إلى أي مدى يمكنه الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي.

- **معيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق":**

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق التي تقع عليه عندما يلجأ إلى خبير للقيام بمراقبة معينة تتطلب خبرة في مجال أخر غير المحاسبة والتدقيق كما يحدد مسؤولية المدقق التي يتحملها بالكامل عند إبداء رأيه حتى وان اعتمد على خبير، وتعتبر الخلاصات المستنتجة من هذا الأخير بمثابة أدلة.

4- لمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي: [2]

- **المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق":**

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق لتدقيق الكشوفات المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمدقق، كما أوضح بأنها تشكل ملفا كاملا للعناصر المقنعة التي يدعم بها المدقق تقريره، فهي تؤكد على أن العملية قد خطط لها من قبل وتم تأديتها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، كما أنها تسهل عملية الرقابة، وألزام المدقق بإعدادها في الوقت المناسب.

[1] نفس المرجع السابق، ص 503

[2] حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، نفس المرجع السابق، 504

- **المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة":**

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على المعايير الكافية في ما يخص المخزونات وحالتها، وكذا إحصاء مختلف النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

- **المعيار رقم 530 "السير في التدقيق":**

يطبق هذا المعيار في الحالات التي يقرر فيها المدقق الاعتماد على السير لانجاز مهمة التدقيق، حيث يعالج طريقة السير الإحصالي والغرب الإحصائي لتحديد واختيار العينة ووضع إجراءات الاختيار والمراجعات وتقييم النتائج المتحصل عليها، ويهدف إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجاته حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

- **المعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:**

يوضح هذا المعيار واجبات المدقق حول هذه التقديرات والعلاقة فيما بينها، ويهدف من خلاله المدقق إلى جمع عناصر المقنعة الكافية لتحقق من أن هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات سواء كانت مسجلة أو مذكورة كمعلومة.

الفرع الثاني: دور معايير التدقيق في تحسين أداء المراجع

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق في القيام بمهمة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق المحاسي بمستوى جودة ملاكم يؤكد المسك المدققين بالمعايير، وكون الجزائر قد تبنت

بعض من المعايير الدولية للتدقيق المسايرة التطورات العالمية ومحاولة التقليل من التفاوت بين ما هو دولي وما هو محلي، فعلى المدققين الالتزام بها لأن هذا من شانه ان يدفع بمهمة التدقيق الخارجي نحو حودة أحسن. [1]

الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائري

نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: [2]

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق.
- تحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية.

[1] صنهاجي هبة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة حمه لخضر، المجلد 01، العدد 01، الوادي، ديسمبر 2017، ص 435

[2] داود سهيلة، حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، دامعة أكلي محند، البويرة، 207-2018، ص 59

المطلب الثاني الإطار النظري والقانوني لمهنة محافظ الحسابات

ويعرف أيضا محافظ الحسابات على أنه:[1]

حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها الأحكام التشريع المعمول به ".

وعرف القانون التجاري من خلال المادة 715 مكرر 4 محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات " من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتهم".

ويمكن أن تمارس مهنة محافظة الحسابات من طرف شخص طبيعي متى توافرت الشروط اللازمة لذلك، والتي يجب أن يتصف محافظ الحسابات الطبيعي بها:[2]

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

3- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

[1] بعاشي خالد، مدى مراعات محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2020-2021، ص 62

[2] بولحبال فريد، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة علة جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص 254

4- ألا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة كمية من شانها أن تخل بالشرق لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلقة بالمنع من ممارسة حق التسيير والتصرف؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومن المصف الوطني، أو أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات؛

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون؛

7- ألا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي المحددة في القانون.

وتعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، بعد موافقته كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات:

1- قبول العهدة أو المهمة

2- الدخول في العمل

ويعين محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركات المساهمة ، حيث تقوم الجمعية بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم كتابيا ، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والسجلين في جدول الغرفة الوطنية "وبدورها نصت المادة 715 مكرر 4 سن القانون التجاري في السياق نفسه بقولها " عين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكتر "كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري بنصها " يعين مندوب

الحسابات الجديد من الجمعية العامة بدل مندوب أخر". وقد صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي يمين ويوضح كيفية وإجراءات تعين محافظ الحسابات في الجزائر كما يلي:[1]

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

2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ملخص عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج، وكذلك ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظوا الحسابات للفروع إذا كانت المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات

3- تقديم العناصر المرجعية المنفصلة الموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها، كالوثائق الإدارية الواجب تقديمها، ونموذج رسالة الترشح، ونموذج التصريح الشعر في بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة، والمؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية

4- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من المؤسسة على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة والمعلومات الأخرى المحتملة والضرورية لتقييم المهمة

5- يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة التي يعتزمون إخضاعها لمهمة محافظة الحسابات

6- يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة أعلاه تنظيم المؤسسة وفروعها، الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها، أجال إيداع التقارير؛

[1] بولحبال فريد، مرجع سبق ذكره، ص 256

7- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات التكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي؛

8- يمكن أن يترتب على عدم احترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني عقوبات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط

9- يجب أن يحدد دفتر الشروط امكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلالية، كما يشترط ألا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشركة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها

10- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بأعداد دفتر شروط جديد؛

11- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنفيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات، غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي؛

12- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، غير انه يجب أن يعادل عند محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعبينهم؛

13- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصول إستلام تبليغ تعيينه.

وطبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة سقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للمؤسسة.

الممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم إلزام بمجموعة من القواعد نذكر منها: [1]

العناية المهنية: تنص المادة 49 من قانون 91-08 على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج. أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة واعداده لتقرير كالتخطيط للمراجعة واشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، اعداداه اوراق العمل المراجعة، تقيمه للقوائم المالية، وابدائه رأي الفتي المحايد، مع التزام مقايس الفحص والواجبات المهنية.

الكفاءة المهنية: لكي يزاول المحافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه ان يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي وأكتساب معارف مختلفة منها:

1- معرفة المعمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي والتقنيات المراجعة

2- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.

3- معارف الكافية في قانون الاعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

وتتمثل درس الخطوات التي يقوم بها مراجع الحسابات بعد قبوله للمهمة وبداية تنفيذها في:[2]

أولا: دراسة عامة حول المؤسسة

[1] بن عيسى خيرة، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة علمية محكمة متخصصة في ميدان الاقتصاد، ال عدد03، جامعة معسكر، 2018ص 69

[2] إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص 13

إن هذه المرحلة تأخذ الخطوة الأولى لبداية العمل ويتم من خلالها التعرف على المعلومات الخاصة بالمؤسسة، إضافة للمعلومات الخاصة بمحيطها، وكل ما يلزم للانطلاق في عملية المراجعة. وفيما يلي سيتم التطرق إلى المعلومات الضرورية التي يجب على أي مراجع أن يقوم بها قبل مزاولة نشاطه.

الطبيعة القانونية للمؤسسة: تختلف المعلومات في هذه الخطوة منها ما هو خاص ومتعلق بالمؤسسة ومنها ما هو خاص بمحيطها كما هو موضح فيما يلي:

معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة: تحتوي هذه المعلومات أساسا على كل البيانات والحقائق المرتبطة بالمؤسسة والمتمثلة في التالي:

1- **إثبات و تحقيق هوية المؤسسة:** ويتم التأكد من النقاط الأساسية والمعلومات الخاصة بالتعريف بالمؤسسة والمحيط الذي تمارس فيه نشاطاتها المختلفة الموجزة في ما يلي : شهرة المؤسسة ، جنسية ، عنوان المقر الاجتماعي و رقم التسجيل في المركز الوطني للتسجيل التجاري ، رقم التسجيل في المركر الوطني للضمان الاجتماعي ، الشكل القانوني للمؤسسة ، مبلغ رأسمالها الاجتماعي و الهدف التجاري للمؤسسة ، أعضاء مجلس الإدارة ، الأحكام الخاصة بإنعقاد الجمعية العامة كيفية التصويت على قراراتها ، الإطلاع على العقد الابتدائي ونظام الشركة ، المبالغ المسموح بها لكل شريك بسحبها ، كيفية توزيع الأرباح والخسائر ، احتساب الفوائد على رأس المال .

2- **سير أعمال المؤسسة:** وتضمن المعلومات التالية: (النشاط الاجتماعي، تحليل النظام والقانون المؤسسة) المعلومات المتعلقة برأسمال (تطوره وتقسيمه) بالجسم والواجبات المحررة، المكافئات المرتبات، الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته ودخول شريك جديد، تصفية الشركة إلى جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.

أ- المعلومات المتعلقة بالإدارة المديرية، والمراقبة

ب- تنظيمات مهنية: حيث أنه لكل قطاع خصائصه وبالتالي لابد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة؛

ج- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات للقس القطاع

د- شكلها القانوني: تشمل التطرق إلى معرفة ما يلي: (أنظمة مهنية، أنظمة تدريبية واجتماعية وأنظمة اقتصادية الأسعار، سعر الصرف ... الخ)

3- **محيط المؤسسة:**

التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد المحلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة وتقوم به على سبيل المثال ذكر ما يلي:

أ. خلافات مع النقابة في القطاعة

ب. اتفاقيات مع العمال في القطاع

ج. مشاكل تكتب في المحلات والمقالات، ... الخ.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن محافظ الحسابات قبل البدء في عملية المراجعة يجب عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي محل المراجعة وعلى أساس هذه الدراسة يحدد المراقب نوعية وحجم العينات التي يقوم بمراجعتها ويضع برنامج المراجعة، عندما يقوم محافظ الحسابات يفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة التي محل المراجعة فإنه يهدف من وراء ذلك إلى التعرف على النقاط التالية:

1- مدى كفاية هذا النظام من ناحية التصميم

2- ملائمة هذا النظام الطبيعة وحجم المؤسسة التي محل المراجعة

3- مدى الالتزام بتنفيذ هذا النظام

4- التعرف على نواحي الضعف في النظام وما قد يوجد به من ثغرات.

ثالثا: فحص الحسابات

يلجأ محافظ الحسابات عند فحص الحسابات إلى تطبيق بعض الاختبارات التي تساعده في أداء مهمته على أكمل وجه، نذكر من بين هذه الاختبارات ما يلي:

1- **اختبارات التطابق والسريانية:** يتمثل دورها في التأكد أن وصف الإجراءات قد تم بطريقة صحيحة مطابقة للإجراءات المعمول بها في المؤسسة كما تسمح هاته الاختبارات في تفحص الوجود الفعلي لهذه الإجراءات، وليس التأكد من أنحا مطبقة فعلا من جهة، ومن جهة أخرى أكتشاف الإجراءات التي لم يتعرف عليها المراجع من خلال الإجراءات.

2- **إنهاء عملية المراجعة:** على محافظ الحمايات في نهاية الأمر أن يقدر رأيه حول المعلومات المالية وكافة القوائم المالية المتواجدة بين يديه لخلص في الأخير إلى تقرير شامل وعام يعبر عن مدى مصداقيتها وتماشيها مع القانون والعرف المحاسبي وذلك إنهاء للمهمة.

"... وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة ،كما سبق القول ، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة ، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة وعليه مراجعة أوراق عمله ، التي تمثل القاعدة الكتابية التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة ، والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختم ويدلي بهذا الرأي".[1]

ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية:[2]

1- **المسؤولية التأديبية:**

بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. غير أنه الخطأ التأديبي وإن كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال

[1] إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، مرجع سبق ذكره، ص 16

[2] طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، جوان 2013، ص 43

التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.

وعلى عكس المشرع الجزائري، كان للمشرع الفرنسي تعريفا للخطة التأديبي بصورة دقيقة، إذ عرف الخطأ التأديبي بأنه: كل مخالفة لقانون، التنظيم والقواعد المهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات، سواء كان شخص طبيعي أو شركة، حتى وإن أرتكبه خارج نطاق المهنة، يشكل خطأ تأديبيا يستوجب عقوبة تأديبية.

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة، الإنضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة.

فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.

2- المسؤولية المدنية:

لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في نص المادة 45 من القانون المنظم للمهنة، كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري.

المتفحص لنص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 يجد أنه نتيجة للنقل الوفي لنص المادة 234 من القانون 66/537 المنظم للشركة في فرنسا، إذ أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة وفي ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار

العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بأن محافظ الحسابات يعين عن طريق العقد.

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توافر خطأ محافظي الحسابات ، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة ، غير أنه كانت الفقهاء الفرنسيين بعض المحاولات من أجل التعريف بخطأ محافظي الحسابات ، فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني ، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسئولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها.[1]

3- المسؤولية الجزائية:

كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال الجرمية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:[2]

أ- **محافظ الحسابات فاعل أصلي**: إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و34 من القانون رقم 91/08 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية. وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون،

[1] طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 44

[2] نفس المرجع السابق، ص 45

كإصدار شيك بدون رصيد مثلا، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

ب- **محافظ الحسابات بصفته شريك:** ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائية بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لإستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية.

إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة المحافظي الحسابات، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة. لذلك أقر الفقه الفرنسي أن تقاع محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي.

غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرفض هذه الفكرة، ويعتبر تطبيقها في القانون الجنائي أمرا مرفوضا ويسلم بأن فعل الاشتراك وجب أن يتكرس في أرض الواقع بأفعال إيجابية مادية تجعل من مهمة الفاعل الأصلي مهمة سهلة، وعليه فإن تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والاحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعل سادي يستوجب مساءلة محافظي الحسابات عليه بصفته شريكا في فعل الاحتيال.

المطلب الثالث أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة

سبب تلك من المعروف أن هناك ثلاثة أطراف أساسية معنية بخدمات المراجعة وهي المراجع والمؤسسة محل المراجعة ومستخدمي تقرير المراجع وفي هذا السياق قد يكون لدى هذه الأطراف توقعات معينة من وراء وظيفة المراجعة بمستوى يفوق كثيرا ما تهدف إليه هذه الوظيفة مما ترتب على هذا الأمر عدم تمكن المهنة من تلبية ومواجهة هذه التوقعات المتزايدة بما يؤدي إلى اللبس وسوء الفهم والاضطراب ويحدث ما يطلق عليه فجوة التوقعات في المراجعة ويعد (liggio1974) أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات الأدبية

حيث أرجع. الفجوة إلى إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه،[1] وقد تم توسيع هذا المفهوم من قبل لجنة كوهين في تقريرها عن مسؤوليات المراجعين حيث أوضحت أن الفجوة يمكن أن توجد بين ما يتوقعه الجمهور أو يحتاجه وبين ما يمكن أو ما ينبغي أن يقدمه المراجعون،[2] كما عرفها gay) and Sullivan 1988)على أنها عبارة عن إختلاف بين ما يراه مستخدمو القوائم المالية من واجبات ومسؤوليات للمراجعين وما يراه المراجعين أنفسهم لمسؤولياتهم، كما تعرف على أنها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المراجع.[3]

أما Hanks فعرف فجوة التوقعات على أنها سوء فهم المستفيد من خدمة المراجعة يوضح حالة أو تقرير.

ولزال تعبير فجوة التوقع يتناول على نطاق واسع في المراجعة كما يوجد في العديد من التفسيرات إذ يرى بعض الباحثين أن تلك الفجوة تعبر عن الاختلاف بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وتلك التي يتصورها مستخدمي القوائم المالية.

ويؤكد بعض الباحثين على أن فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة والأهداف التي تصبوا مهنة المراجعة إلى تحقيقها.

ومما سبق تخلص إلى أنه بالرغم من وجود تعبير فحوة التوقعات في كل هذه الدراسات بل أصبح مألوفا المستخدمي القوائم المالية إلا أنه متعدد المفاهيم والأبعاد إذا نجد البعض يرى بأنه عبارة عن التباين أو الاختلاف في نطاق وواجبات ومسؤوليات المراجعين وإدراك محتوى تقارير المراجعة بين المراجع والمجتمع، كما عبر عنه البعض بأنه الاختلاف في الأداء المهني للمراجعة من خلال الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع تحقيقها كما يرى آخرون بأنه عبارة عن الاختلاف حول أهداف المراجعين بين المهنة والمجتمع ونخلص إلى تعريف شامل لفجوة التوقعات بأنها عبارة عن التباين بين الأداء الفعلي لمراجع الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

ولزال تعبير فجوة التوقع يتناول على نطاق واسع في المراجعة كما يوجد في العديد من التفسيرات إذ يرى بعض الباحثين أن تلك الفجوة تعبر عن الاختلاف بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وتلك التي يتصورها مستخدمي القوائم المالية .

[1] Mahdi salchi& al, audit expection gap,auditor responsabilités between India and Iran international of business and management, vol:05 N:11.november, 2008.P135

[2] Khalidslamen y solamaljandi, reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007,ipbj, VOL 01,N:01,2009,42

[3] رائد إبراهيم سعدة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات العدد 14، 2008، ص 353

ويؤكد بعض الباحثين على أن فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة والأهداف التي تصبوا مهنة المراجعة إلى تحقيقها. [1]

وهناك العديد من الفجوات مثل فجوة الإتصال وفجوة الأداء وفجوة توقعات الجمهور وفجوة المعرفة، وفجوة المصداقية وكل هذه الفجوات يشملها مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة.[2]

الفرع الثاني: العوامل التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات وأسباب حدوثها

العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها:[3]

1. نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
2. قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
3. عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.
4. انخفاض جودة الأداء في المراجعة.
5. قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع. [4]

وأسباب ترتبط بمراجعي الحسابات، ومن أمثلتها : [5]

1- ضعف كفاءة أداء المراجع .

2- انخفاض درجة استقلالية المراجع.

- أسباب ترتبط ببيئة عملية المراجعة، ومن أمثلتها.

1- قصور معايير المراجعة.

[1] أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 67

[2] إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2011، ص 34

[3] علاء جواد الباز، مد مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 72

[4] جربوع يوسف محمود، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 02، 2004، ص 372

[5]الفضل مؤيد محمد علي، فجوة التوقعات وتأثيرها ببعض المتغيرات الشخصية (دراسة ميدانية في العراق)، المجلة العربية المحاسبة، 2012، ص 134

2- عدم معقولية توقعات مستخدمي التقارير المالية .

3- الفهم الخاطئ لأهداف عملية المراجعة ومسؤولية مراجع الحسابات.

وكذلك أن الجمهور يفترض أن المدققين في موقع يتيح لهم تحديد معرفة إمكانية فشل الشركة تحت التدقيق وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية.[1]

واتجهت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى تبني مجموعة من الإصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، منها إصدار مجموعة من معايير التدقيق تحت مسمى المعايير الجزائرية للتدقيق (م. ج. ت) ، والهدف منها تنظيم وضبط مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، بحيث يعتمد عليها كإطار مرجعي محلي لمزاولة مهنة التدقيق. لقد تم اصدر هذا المعايير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة التابعة لوزارة المالية بحيث تم اصدار 16 معيارًا تم تبنيها في أربعة إصدارات ومن خلال مراجعة هذه المعايير. واستنادا لدراسات سابقة (Adeyemi and 2017 adiale, 2011 ; Boterenbrod)، نستنتج أن هناك ستة معايير ممكن أن تكون مرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بفجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الجزائر والتي نستعرضها كالآتي:[2]

1- م . ج . ت رقم (560) أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة (C1) :

تطرق هذا المعيار لمسؤوليات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد اقفال الحسابات وهذا في اطار تدقيقه للقوائم المالية، فمساهمة هذا المعيار في تضييق فجوة التوقعات تكمن في تحديد مسؤولية المدقق تجاه الاحداث اللاحقة، وتظهر هذه الاحداث سواءا بعد أو بين تاريخ اعداد القوائم المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، أو بعد تاريخ إعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية للمستخدميها.

2- م. ج. ت رقم (580) التصريحات الكتابية(C2) :

يعالج هذا المعيار التصريحات الكتابية و الزامية المدقق تحصيلها من طرف إدارة المؤسسة في إطار تدقيق القوائم المالية وإلزامية تأكيد إدارة المؤسسة بأنها قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، وخاصة بما يتعلق بإعداد القوائم المالية. فمساهمة هذا المعيار في تضييق فحوة التوقعات تكمن في إيضاح مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد

[1] نادية عبد المجيد أبو سنيدة، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 35

[2] حابي أحمد، جاب الله عبد الرحمان، دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 04، جامعة الجزائر 03، 2021، ص 319

القوائم المالية، وإلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية في إطار جمع أدلة وقرائن إثبات فمن خلالها تتوضيح مسؤولية المدقق وتقل اتجاه مستخدمي القوائم المالية.

3- م. ج. ت رقم (500) العناصر المقنعة(C3) :

يعتمد المدقق في الإدلاء برأيه على أدلة وقرائن إثبات فيعتبر هذا المعيار كمرشدًا للمدقق في عملية جمع أدلة وقرائن الأثبات عند تدقيق القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من مصادر موثوقة معتمدة ومستقلة، لكي تكون عملية التدقيق تعبر عن الصورة الحقيقة للوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، ولهذا يساهم هذا المعيار بشكل إيجابي في تضييق فحوة التوقعات في مهنة التدقيق.

4- م. ج. ت رقم (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية(C4) :

إن الهدف النهائي من خدمات التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق حسابات القوائم المالية. وأن مسؤولية المدقق اتجاه القوائم المالية تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير. ولا بد من الاشارة إلى أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة، وبالتالي جاء هذا المعيار لتحديد واجبات ومسؤوليات المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول القوائم المالية، كما يحدد شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للقوائم المالية. فمن خلال توضيح واجبات ومسؤوليات المدقق تتضح مسؤولياته اتجاه مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما يترتب عنه تضييق الفجوة التوقعات .

5- م. ج .ت رقم (520) الاجراءات التحليلية(C5) :

تناول هذا المعيار استخدامات الإجراءات التحليلية ومسؤوليات المدقق اتجاها خاصة عند قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعده عند تكوين إستنتاج عام على القوائم المالية. وتلعب الإجراءات التحليلية دورًا هاما في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق والتي من خلالها يتمكن المدقق من تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق.

6- م. جات رقم (370) استمرارية الاستغلال (C6) :

يهدف هذا المعيار إلى توفير ارشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية وإنعكاساتها على تقريره. فمسؤولية المدقق هنا تكمن في وجهة نظره حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض إستمرارية المؤسسة في نشاطها لفترة لا تزيد عن سنة واحدة، أو وجود شك بفرض الإستمرارية هنا على المدقق إبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيدية للموضوع الذي يلقى الضوء على مشكلة الإستمرارية، إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تحديد المسؤولية المدقق في تحديد مدى إستمرارية المؤسسة محل التدقيق وعدم الإشارة بإستمرارية المؤسسة في تقريره لا يعد ضمانا لقدرة المؤسسة على الإستمرار .[1]

وتتجه معظم الدراسات نحو التسليم بأن استبعاد أو تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ينصب على إزالة الغموض لدى مستخدمي القوائم المالية حول مفهوم التدقيق وأهدافه ومعاييره، وا عطاء المراجعين دور ا ومسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة وخاصة في مجالات اكتشاف الغش والتلاعبات والتقرير عن مدى استمرارية الشركة ومن هنا يجب إعادة النظر في عدة أمور منها تحديد دور المراجع ومسؤولياته، ومما لاشك فيه أن الاهتمام بالمراجع في أولى مراحله التعليمية والمهنية يعد أساسا لتطوير قدراته وأدائه، الأمر الذي سينعكس إيجاباً ا على أداء مهنا لمراجعة وتوجيهها نحو سبل القضاء على فجوة التوقعات. ومن هذا المنطلق سنتناول فيما يلي عرضا لبعض الحلول التي من شأنها أن تساعد على تضييق فجوة التوقعات: [2]

1- **التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي المعلومات المالية:** من الواضح أن مستخدمي المعلومات المالية ليس لديهم الإطلاع الكافي والمعرفة الجيدة بطبيعة ومحددات وعمل المراجعة، ولإيجاد حل لهذه المشكلة يجب أن يتم تعليمهم وتثقيفهم بكل ما يدور حول هذه المهنة، ولاشك أن الجهات المختصة المهنية والإعلامية لها دور كبير في تحقيق ذلك، حيث يجب عليها تطوير أدواتها المستخدمة في إعلام الجهور من خلال توضيح طبيعة عملية المراجعة وهدفها ، أيضا دور المراجع من خلال ما له وما عليه وأيضا تحديد المصطلحات الموضوعة في التقرير بحيث يتم فهمها بسهولة من قبل المستخدمين".

[1] حابي أحمد، نفس المرجع السابق، ص 320

[2] مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013- 2014، ص 171

ويمكن أن تقلل من المغالات في توقعات المستخدمين من خلال عمل استطلاعات رأي مستمرة من فترة لأخرى على جمهور المستفيدين من مهنة المراجعة لغرض التعرف المستمر على متطلباتهم واحتياجاتهم المتجددة والمتطورة في سبيل محاولة تلبيتها .[1]

2- **تدعيم استقلال المراجع:** لاشك أن تدعيم استقلال المراجع وقناعة مستخدمي المعلومات المالية بذلك يعتبر عاملاً هاما في تضييق فجوة التوقعات ويعمل على زيادة الثقة والمصداقية لتقرير المراجع، ولهذا يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عمليات التدقيق كما يجب على المهنة أن تكثف جهودها للتأكيد على استقلال المراجع.

وفي سبيل تدعيم استقلالية المراجع هناك العديد من المقترحات نذكر منها :

- زيادة وعي المساهمين في تفعيل الجمعيات العامة لشركات المساهمة لتدعيم استقلال المراجع، حيث أنه بالرغم من أن القوانين في معظم الدول تقرر تعيين وعزل المراجع بواسطة الجمعية العامة للشركة، إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفراد الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله.
- تفعيل دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع حيث يناط بها ترشيح وتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير المراجعة.
- اقتراح مقياس للاستقلال يتمثل في نسبة حجم الأتعاب المدفوعة من العميل إلى إجمالي أتعاب مكتب المراجعة، بحيث كلما قلت هذه النسبة كلما زاد استقلال المراجع والعكس صحيح، ومن البديهي أن الحكمة من هذا المقياس هو عدم اعتماد مكتب المراجعة بدرجة كبيرة على أحد العملاء ومن ثم الشك في استقلاله.
- تغيير المراجع الخارجي وذلك بتحديد حد أقصى لقيام المراجع بمراجعة إحدى الشركات وذلك بدعوى أن طول ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، يمكن أن يؤثر على استقلاله.

[1] عمر على كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع مجلة المنصورة كلية المنصور الجامعة بغداد، العراق، العدد 14 2010، ص 125

نرى بأن المقترحات السابقة إنما تهدف إلى تدعيم استقلال المراجع الخارجي ومن ثم زيادة الثقة والمصداقية في الدور الذي يلعبه وفي التقارير التي يعدها، وهو الأمر الذي ينعكس بدوره على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

3- **فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية:** لابد من توسيع معايير اكتشاف الأخطاء والغش ومسؤولية المراجع حول اكتشافها من خلال عملية البحث عنها، إلى القيام بعملية تصميم لعملية المراجعة بالشكل الذي يوسع نطاق مسؤوليته ويسمح بتوفير ضمان معقول لاكتشاف الأخطاء والغش الذي يمكن أن يؤثر تأثيرا جوهريا على القوائم المالية .

كما أنه توقع من المراجع "بذل العناية الكافية والمدى الصحيح من الشك المهني عند أدائه لمهمة المراجعة وفي تقييم نتائجها ،[1] ولا يتم ذلك إلا عن طريق تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج إجراءات المراجعة، كما يجب ممارسة قدر ملائم من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقا لمفهوم التأكد المعقول.[2]

4- **زيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة:** في هذا الصدد أجريت العديد من الدراسات التي اهتمت بتطبيق فجوة التوقعات في المراجعة، ولعل أهمها إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988 لتسعة معايير (61-53) وكان للمعيارين (60) (61) النصيب الأكبر في الاهتمام بعملية الاتصال وتحسينها في بيئة المراجعة حيث :

أ- يتضمن المعيار رقم (60) الخاص بالاتصال الداخلي وضع بداية جديدة فيما يتعلق بتقرير أوجه القصور الجوهرية في تشكيل الرقابة الداخلية والمعروفة بالظروف التي ينبغي التقرير عنها مع استبعاد نقاط الضعف الجوهرية.

ب- المعيار رقم (61) فقد اهتم بتنظيم عملية الاتصال مع لجان المراجعة فيما يتعلق بالأمور التي ينبغي على المراجعين توصيلها إلى لجان المراجعة، والمداخل التي تحقق فعالية مثل هذا الاتصال.

ومجمل القول هنا أن عملية الاتصال تسهل على المستخدمين فهم المراجعين ودورهم وتوضيح مسؤولياتهم وما لهم وما عليهم وهذا الذي يساهم في تضييق فجوة التوقعات .

---

[1] Salhi M., Rostami V, Audit Expectation Gap International Evidences, International journal of Academic Research, Azerbaijan, Vol 1, N° 1, September 2009, P: 145.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة الدار الجامعية مصر 2013، ص 292

5- **رفع كفاءة المراجعين:** ويمكن تحقيق هذا على مرحلتين أساسيتين:

أ- مرحلة تعليم المراجعين الجدد و إكسابهم المهارات الأساسية: يجب تطوير الدراسة في هذا المجال ويكون ذلك على مستوى جامعات وفروع مختصة ومعاهد عليا لتأهيل المراجعين، مما يساعدهم على فهم البيئات المختلفة والتعامل مع مشاكل العصر وبذلك يتم تعزيز قدرة المراجعين على العمل بكفاءة وفعالية عالية.

ب- مرحلة الممارسة العملية: يجب هنا على المراجعين أن يعملوا باستمرار من خلال تطوير أنفسهم بالبحث والدراسات لضمان استمرار وتطوير مهاراتهم وتحديث معلوماتهم حتى تكون متماشية مع التطورات والتغيرات الحاصلة في ذلك الوقت، فوضع شرط التعليم المستمر لاستمرار المراجع في هذه المهنة من أهم الحلول كما قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين حيث أصبح يطلب من كل مزاول لهذه المهنة أدلة إثبات بأنه تلقى دورات تدريبية في هذا المجال.[1]

6- **تطوير معايير المراجعة وجودة الأداء:** ويكون ذلك عبر الجهات المسؤولة عن تنظيم هذه الجهة وأيضا الممارسين لها، إذ يجب عليهم إعادة النظر في المعايير الموجودة في ضوء الظروف والتغيرات والمتطلبات الحالية والعمل على تطويرها وتحديثها ووضع المعايير اللازمة لحل هذه المشكلة والتي تتمثل في العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع وكشف التلاعبات والأخطاء ومن ثم وضع الإرشادات اللازمة لتحديد مفاهيم الأهمية النسبية للأخطاء حتى يمكن الاسترشاد بها وبناء أحكام المراجعين على أسس موضوعية .

كما أن التزام المراجعين بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية بالإضافة إلى ما تفرضه المعايير المهنية والقوانين والتشريعات التي تفرضها الدول المختلفة من شأنه رفع مستوى المهنة وزيادة جودة أدائها وزيادة ثقة المجتمع فيها [2].

[1] مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص 175

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات الدار الجامعية، مصر، 2013، ص 05

هذا وتستهدف معايير المراجعة وضع مستويات للأداء المهني للمراجع الخارجي المستقل، ويترتب على التزام المراجع بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني التي تنطوي عليها، الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية .

ومع أنه لا يوجد اتفاق على مفهوم واحد لجودة المراجعة إلا أن الكثيرين قد ركزوا على مجموعة من المقومات والاعتبارات التي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة المراجعة ولعل أهمها:

- حجم مكتب المراجعة؛
- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة؛
- صدق تقارير المراجع؛
- مدة استوار المراجع في مراجعة المنشأة؛
- هيكلة عملية المراجعة؛
- خبرة المراجع بميدان عمل المنشأة محل المراجعة؛
- التقدم التقني في أداء المهنة؛ المنافسة بين منشآت المراجعة؛ عدد الساعات التي تم انجاز المراجعة خلالها ؛
- نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى أجمالي أتعاب مكتب المراجعة .

7- فيما يتعلق بمسؤولية المراجع في حالة عدم مقدرة المنشأة على الاستمرار :

يجب أن يكون المراجع مسؤولا عن تقريره حتى بعد إصداره ويسأل عنه، وبالتالي لابد على المراجع من أن يولي عناية خاصة للمعلومات التي تشير إلى صعوبة استمرار المنشأة وكذلك للعوامل والاتجاهات التي يمكن أن تخفف من اثر هذه المعلومات والتي يطلق عليها العوامل المخففة وأيضا لخطط الإدارة للتعامل مع الظروف التي تهدد الاستمرارية، ويعني ذلك أن المراجع يوازن بين كل من :

- وجود المؤشرات والمعلومات التي تؤيد وجود عدم تأكد يحيط بمقدرة المنشأة على الاستمرار ؛
- العوامل المخففة التي يمكن أن تؤيد الاستمرارية؛ خطط إدارة المنشأة لتجنب الوقوع في الإفلاس. [1]

[1] مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص 177

طرق وسبل تضييق فجوة التوقعات:[1]

أولا: تدعيم استقلال المراجع الخارجي: [2]

حرصاً على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة.

وقد أقترح في حالة عدم تجديد تعيين المراجع أو في حالة عزلة، أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسئوليته، وضرورة أن يحصل المراجع الجديد، قبل قبول التعيين على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق ومن المقترحات الأخرى لتدعيم استقلال المراجع تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز أن يحصل عليها من عميل واحد، حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخلة على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل .

وقد أصبح هذا الاقتراح واقعاً عملياً في م عظم الدول المتقدمة وتحددت نسبة 15% في بعض هذه البلدان مثل بريطانيا وايرلندا.

ثانيا : التحسين المستمر في معايير المحاسبة والمراجعة:

تعتبر معايير المحاسبة والمراجعة الإطار الضابط والموجه لعمل المحاسبي في المؤسسة ولعمل المراجع إبان فترة الفحص والتحقيق ثم التقرير عن الوضعية المالية، لذلك فكلما تعقد وتغير الظرف العام لعمل الاثنين يؤدي لا محالة إلى سعي الجهات المختلفة إلى تكييف هذه المعايير بما يستجيب للوضعيات الجديدة وبما يضمن الوصول إلى معايير شاملة وواضحة ومحددة وبدائل واختيارات محددة لمعالجة الشؤون المحاسبية أو المراجعة.

ثالثا: زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع:

يركز هذا الاتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسؤولياته، وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية والتقارير المراجعة، وتحسين الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، لن

[1] مجول حنان، تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2015، ص 13

[2] يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة لتضيق هذه الفجوة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد الثاني عشر العدد الثاني، يونيو 2004، ص 382

يكون له إلا تأثير محدود جداً على تضييق فحوة التوقعات، إلا إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها. وأخيراً يرى الباحث أن الاتجاهات الأربعة السابقة لا يمكن الفصل بينها نظراً للتداخل الشديد فيما بينها، ومن ثم يجب السير في كل هذه الاتجاهات معاً بحيث تصل في النهاية إلى تضييق فحوة التوقعات إلى الحد الأدنى، كما يرى الباحث أيضاً أنه التحقيق هذا الهدف فإن الأمر يحتاج إلى المزيد من الدراسة والبحث في كل هذه الاتجاهات.

رابعا: اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير قانونية:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن الخطأ " يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح".[1]

إدارة الشركة يقع على عاتقها منع الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية ويتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعال ومراقبة تنفيذه، وعلى مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم ببذل العناية المهنية المطلوبة للكشف عن الغش والأخطاء وتصرفات غير القانونية، وذلك بتصميم نظام مراجعة ،فعال ودراسة جوانب القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي بموجبها يحدد مدى العينات الاختبارية المطلوبة وأدلة الإثبات التي سوف يعتمد عليها، وأن يمارس المراجعة التحليلية طوال عملية المراجعة للقوائم المالية.

خامسا: التقليل أو الحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية:

من الواضح ان مستخدمي القوائم المالية ليس لديهم الاطلاع الكافي والمعرفة الجيدة بطبيعة ومحددات وعمل المراجعة، ولإيجاد حل لهذه المشكلة يجب أن يتم تعليمهم وتثقيفهم بكل ما يدور حول هذه المهنة، ولاشك أن الجهات المختصة المهنية والإعلامية لها دور كبير في تحقيق ذلك، حيث يجب عليها تطوير أدواتها المستخدمة في إعلام الجهور من خلال توضيح طبيعة عملية المراجعة و هدفها، و ايضا دور المراجع من خلال ما له وما عليه وايضا تحديد المصطلحات الموضوعة في التقرير بحيث يتم فهمها بسهولة من قبل المستخدمين ويمكن أن تقلل من المغالاة في توقعات المستخدمين من خلال عمل استطلاعات رأي مستمرة من فترة لأخرى

[1] شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 15

على جمهور المستفيدين من مهنة المراجعة لغرض التعرف المستمر على متطلباتهم واحتجاجاتهم المتجددة والمتطورة في سبيل محاولة تلبيتها. [1]

المبحث الثاني عرض وتحليل الادبيات التطبيقية

المطلب الاول عرض الدراسات السابقة المحلية

الدراسة الأولى: مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013–2014:

خلصت الدراسة إلى أنه يمكننا اعتبار المراجعة كعلم على الرغم من ارتباطه بعلوم أخرى كالمحاسبة خصوصا والعلوم الاجتماعية عموما، وتستمد المراجعة وجودها كعلم من خلال أن لكل علم "فلسفة" و "نظريات، وهذا ما لمحناه من خلال دراستنا كون أن للمراجعة أسس تعتمد عليها بناء على فلسفة موجودة بناء على تطورات تاريخية، كما أن لها قواعد ومبادئ ومعايير، وهي الأمور التي تدعم وجودها كعلم ، كنا أن الجزائر سعت جاهدة في ظل الإصلاحات التي تنشدها إلى تطوير مهنة مراجعة الحسابات، حيث بات من الضرورة بمكان إضفاء عديد التغييرات على جوانب المراجعة من خلال الممارسة المهنية أو الأطر قانونية، وقد قامت في إطار تطوير المهنة باستصدار عديد التشريعات والقوانين مؤخرا.

وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج من بينها:

[1] مجول حنان، نفس المرجع السابق، ص 14

- هناك معايير لابد من المراجع أن يتبعها خلال أدائه لمهامه وخلال إعداده لمحتوى التقرير .
- يقدم المراجعون في بعض الأحيان مهاما أخرى تخرج عن مهامهم المتعارف عليها، وفقا لطلب الإدارة.
- هناك فجوة بين نتائج عمل مراجع الحسابات وتوقع مستخدمي القوائم المالية، نتجت عن عدة أسباب أهمها عدم فهم المستخدمين للمراجعة ولمعاييرها، كما نتجت عن التقصير الحاصل من طرف محافظي الحسابات في بذلهم العناية الكافية والتزامهم بالمعايير خلال أدائهم لمهامهم.
- يقوم الكثيرون من أصحاب المؤسسات بعمليات المراجعة إلا في حالات الإضطرار فقط، ولا يقومون بها كعملية تقنية تساعد على تحسين المخرجات وجودة المعلومة.
- يقيس الكثيرون من أصحاب المؤسسات عمل المراجع بمقياس التكلفة والربح وليس بمقياس الجودة والمصداقية، وهذا الأمر يؤدي بهم إلى تفضيل المراجعة الجزئية على الكاملة لأنها أقل تكلفة.
- حتى تكون عملية المراجعة سليمة وفعلة في بيئة المراجعة بالجزائر لابد من تخطيط سليم وتنفيذ فعال للإجراءات والعمليات المتعارف عليها.
- أصبحت صياغة تقرير المراجع بطريقة موحدة في الجزائر وتبسيطه وصياغة محتوياته بشكل سهل ضرورة ملحة تفرضها مقتضيات الأمر لكونه يسهل الأمر على مستخدمي المعلومات المالية في فهمه.
- هناك اختلاف واضح بين الطرفين في نقطة الاستقلالية، حيث لاقت نقطة ضم مهنة مراجع الحسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة (وزارة المالية) قبولا واضحا لدى المستخدمين، في حين لاقت رفضا ملفتا من طرف المراجعين.
- تؤثر التغييرات الأخيرة على قضية أتعاب عمل المراجع على جودة الأداء، وهذا ما أكده رفض غالبية عينة مراجعي الحسابات للأتعاب التعاقدية، في حين أنها لاقت قبولا مطلقا من طرف مستخدمي القوائم المالية وخصوصا أصحاب المؤسسات .

وإلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات ومنها:

- لابد من تطوير مهنة المراجعة بالجزائر بما يتماشى والتطورات الدولية. وجوب دعم استقلالية المراجع من خلال الهيئات المهنية المستقلة.
- العمل على دعم المراجعين علميا من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية لتجديد المعلومات ومواكبة التغيرات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي.

- ضرورة إنشاء مدارس ومعاهد مهنية متخصصة، ذات مستوى عالي، تتكفل بتكوين المهنيين والمتربصين.
- وجوب التعامل مع الهيئات الدولية من خلال محاولة تبني معايير المراجعة الدولية وتغييرها بما يتماشى وبيئة المراجعة المحلية.
- لابد من المراجع الخارجي أن يقوم بدوره في إعلام مستخدمي المعلومات المالية بما تتطلبه المهنة لتضييق فجوة التوقعات. القيام بدورات لمستخدمي المعلومات المالية بخصوص طريقة عمل المراجع وما ينتج عنه من مخرجات لتفادي المبالغة في التوقعات.
- لابد من الهيئة المنظمة للمهنة بالجزائر أن تولي عناية كافية في مراقبة جودة التقارير وطريقة عمل المراجعين عن طريق لجان متابعة للجودة والنوعية .

إذ تهدف هذه الدراسة إلى تحليل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة ودراسة العوامل التي أدت إلى وجودها، كما تهدف إلى وضع حلول عملية للسيطرة على تلك الفجوة القائمة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات من خلال التزامهم بتطبيق المعايير والقواعد والسلوكيات التي تفرضها المهنة.

الدراسة الثانية: داود سهيلة، حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، دامعة أكلي محند، البويرة، 207-2018:

وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- إنشاء ثلاث هيئات مهنية بعد إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال إصدار القانون 10-01 في سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتسيير أمور المهنة.
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية في الفترة 2016-2017 وفقا لثلاث مقرارات بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي.
- أصدرت معايير التدقيق الجزائرية لضبط عمل المراجعين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
- أفرزت دراستنا للتقرير المراجع الخارجي على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق 700 من حيث المضمون لكن فيما يخص الشكل يتضمن نقائص عديدة لافتقاده العديد من الفقرات التي كان من المفترض أن تكون حاضرة فيه لتسهيل فهم التقرير.

وإلى التوصيات التالية:

- على المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر متابعة تطوير أداء المراجعين واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.
- ضرورة سن قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية باعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع.
- على المنظمات المهنية العمل على تطوير معايير التدقيق لتصبح أكثر وضوح لتساعد المدققين في أداء مهمتهم بشكل صحيح.
- يجب على المراجعين الاعتناء بالشكل ومحتوى ولغة التقرير لإزالة الغموض الذي يحيط به مما يساهم في تحسين وتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل.
- الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسات المهنية في الجزائر عند إصدارها بقية المعايير الأخرى. إقامة ملتقيات دورية بغية اطلاع المدققين على التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة.
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار.

الدراسة الثالثة: حابي أحمد، جاب الله عبد الرحمان، دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 04، جامعة الجزائر 03، 2021:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة جمعت من التدقيق، وذلك من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم إستبيان إلكتروني لعينة متكونة من 85 محافظ حسابات وخبير محاسبي، وتحليل البيانات التي خلاله باستخدام أسلوب الإحصائية الوصفية، واختبار (ت) للعينة الواحدة. أظهرت النتائج أن المشاركون في هذه الدراسة إتفقوا على وجود فجوة توقعات في الجزائر، وهي نتاج عن عدم توافق توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء محافظي الحسابات وأن أسباب هذه الفجوة ترجع إلى ثلاث أطراف، والمتمثلة في أولا مستخدمو القوائم المالية، ثانيا محافظي الحسابات، وثالثا الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق. كما أنهم انفقوا بشدة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر.

وقد حاولت هذه الدراسة توضيح دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق، وذلك من خلال عرض هذه الفجوة والأسباب المؤدية إليها، وكذلك عرض إسهامات المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليصها. ومن أجل هذا تم الإعتماد على دراسة إستطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة. وقد خرجت هذه الدراسة بنتائج كان من أهممها إتفاق محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على تأكيد وجود فجوة توقعات في الجزائر و التي هي نتاج عن عدم توافق توقعات مستخدمي القوائم وأداء محافظي الحسابات. وأكدت الدراسة أن أهم أسباب هذه الفحوة في الجزائر كغيرها من البلدان مرتبطة بثلاث أطراف الأول مستخدمو القوائم المالية، الثاني محافظي الحسابات، أما الطرف الثالث الهيئات والتنظيمات المهنية للتدقيق والتي تلعب دورًا جوهريا في تضييق فجوة التوقعات عملها الدائم على إصدار وتطوير معايير المحاسبية والتدقيق. كذلك اتفقوا بشدة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضييق فجوة التوقعات في الجزائر. وخلصت هذه الدراسة إلى أن فحوة التوقعات لا يمكن القضاء عليها كليا بل يمكن الحد منها أو تضييقها. كما أوصت على ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي حتى يتماشى مع التطورات الحالية التي تلبي إحتياجات مستخدموا القوائم المالية وهذا يساعد على تضييق فجوة ، التوقعات، كما أوصت أيضا على التسريع في إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق وخاصة التي تساهم في عملية تضييق فجوة التوقعات.

المطلب الثاني عرض الدراسات السابقة الاجنبية

الدراسة الأولى: نادية عبد المجيد أبو سنيدة، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015:

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس الى بيان دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني، ولتحقق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وتم توزيع 95 استبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في المحاسبين القانونيين وقد تم الحصول على 90 استبانة أي بنسبة استرداد 94.7% وتم استخدام برنامج SPSS في تحليل البيانات واختبار الفرضيات .وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات، حيث القيام بالتأكد من صحة الاجابات التي يحصل عليها المحاسب القانوني في جميع مراحل التدقيق، وكذلك استخدام النسب في التحليل ومقارنتها مع ما يماثلها في الفترات

السابقة، والاطلاع على النظام الداخلي للشركة واللوائح والتشريعات القانونية جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها في تضييق فجوة التوقعات، وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الاحصائي وجود تأثير لدور المراجعة التحليلية بكافة أنواعها ، مقارنة وصفية، احصائية) في تضييق فجوة التوقعات .ومن أهم توصيات الدراسة تعميق مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق في قطاع غزة وأهميتها في تحقيق مستوى عال من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي وبذلك تضيق الفجوة بين أصحاب القرار وبين ما يبذله المحاسب القانوني من جهود لإظهار قوائم مالية ذات مستوى عال من الاعتمادية، كما نوصي بتطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها وخاصة الاحصائية وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.

و استخلاص النتائج التالية:

- بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الأولى من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
- بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية المقارنة تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت فى المرتبة الثانية من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
- بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية الوصفية لها دور في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الثالثة من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني.
- بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية الاحصائية لها دور في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني، حيث جاءت في المرتبة الرابعة من أنواع المراجعة التحليلية التي يقوم بها المحاسب القانوني .
- تبين أن أكثر أنواع المراجعة استخداماً هي المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية وأقلها استخداماً هي المراجعة التحليلية الاحصائية.

- تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة تعزى إلى الجنس العمر المؤهل العلمي التخصص المسمى الوظيفي، عدد الدورات التدريبية، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق.

و تمثلت التوصيات في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة بما يلي :

- تعميق مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق في قطاع غزة وأهميتها في تحقيق مستوى عال من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي وبذلك تضيق الفجوة بين أصحاب القرار وبين ما يبذله المحاسب القانوني من جهود لإظهار قوائم مالية ذات مستوى عال من الاعتمادية .
- الاهتمام بالمراجعة التحليلية الاحصائية حيث توفر امكانية اجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية.
- العمل على توعية المجتمع المالي بواجبات المحاسب القانوني من خلال الندوات والمحاضرات التي تهدف إلى نشر وعي وثقافة الرأي العام بوظيفية ومهام المحاسب القانوني.
- العمل على تفعيل دور المراجعة التحليلية لتعزيز أدلة الاثبات التي من شأنها أن تدعم الثقة في القوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات.
- تطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها وخاصة الاحصائية وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.
- الدعوة إلى عقد المزيد من المؤتمرات العلمية لاطلاع المحاسبين القانونيين على التطورات والمستجدات في مهنة التدقيق ومناقشة ذلك التطور ليتلاءم مع الظروف المحلية القائمة بما يساهم في تطوير قدرات المحاسب القانوني.
- التعليم والتدريب المستمر لطاقم المحاسبين القانونيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق بحيث يكون على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مجال الاجراءات التحليلية والالمام بالأساليب والأدوات الاحصائية التي يتوجب استخدامها للوصول إلى أدلة اثبات تحقق المصداقية للقوائم المالية المدققة وتضيق من فجوة التوقعات.

الدراسة الثانية: إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2011:

تحدثت الدراسة عن من بين أخطر التحديات والمشكلات التي تواجه وتهدد مهنة المراجعة وهي فجوة التوقعات خاصة في ظل ظهور الكثير من المتغيرات الحديثة في بيئة المال والاعمال ورغم كثرة الدراسات التي أجريت عليها إلا أن الفجوة ما زالت موجودة وتزداد اتساعاً. كذلك لما كان لسوق الأوراق المالية أهمية خاصة في أي اقتصاد يسعى للتقدم والرقي، من أجل ذلك كله يهدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة والأثر الذي تحدثه فجوة التوقعات على سوق الأوراق المالية، وبالتالي إمكانية الخروج بإطار يعمل على تضييق هذه الفجوة ومعالجة الآثار التي تحدثها على هذه السوق بما يرشد من قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية ويرفع من كفاءتها.

ترتب على الدراستين النظرية والتطبيقية لهذه الدراسة مجموعة النتائج :

- فجوة التوقعات في المراجعة من اهم القضايا التى يتناولها الفكر المحاسبي في مختلف دول العالم ، ورغم كثرة الدراسات عن الفجوة الا انها مازالت موجودة وتزداد تساعا وتتطلب مزيد من البحث والدراسة .
- رغم كثرة التعريفات عن فجوة التوقعات الا انها تدور حول فكرة واحدة وهي الاختلاف او الفرق بين ما يقوم به او مايمكن ان يقوم به المراجعون وبين ما ينبغى أو ما يتوقع ان يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم والتي من أهمها رغبة الجمهور المتزايدة في قيام المراجع الخارجى باكتشاف الغش والاخطاء والتصرفات غير القانونية بالاضافة الى تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.
- من أهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة الشك في استقلال المراجع ومن اهم اسبابه تقديم المراجع لخدمات اخرى بخلاف المراجعة للعميل والمنافسة بين المكاتب ، وطول مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالمنشأة بالاضافة الى حجم مكتب المراجعة . كذلك من اسباب الفجوة نقص الكفاءة المهنية وعدم معقولية توقعات جمهور المهنة وعدم فعالية الاتصال وقصور التقارير المالية وقصور التشريعات عن مسايرة التغيرات الحديثة في المجتمع .
- توصلت الدراسة ان من افضل الطرق لعلاج وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة هو معالجة اسبابها سبب سبب وبالتالي فان من اهم الوسائل المستخدمة لعلاج الفجوة تدعيم استقلال المراجع من خلال

تكوين لجان المراجعة والتغيير الالزامي للمراجعين واداء الخدمات الاستشارية وفحص المعايير المحاسبية ،كذلك تحسين الكفاءة المهنية للمراجع من خلال المؤهل الجامعي المتخصص وقضاء فترة من التدريب والمران العملى كشرط لمزاولة المهنة والتعليم والتدريب المهنى المستمر ، وكذلك دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وترشيد هذه التوقعات من خلال اكتشاف الاخطاء والغش والتقرير عنها وتقديم انذار مبكر عن تعسر الشركات وفشلها ومسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء ، وايضا زيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة من خلال تقرير الادارة وتقرير المراجع وتحسين الاتصال من خلال وسائل الاعلام والندوات بالاضافة الى ما سبق من وسائل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة هناك الاهتمام باساليب واجراءات رقابة جودة الأداء المهنى وتفعيل الدور الذى تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة واصدار تشريع يلاءم المتغيرات الحديثة . انتهت الكثير من الدراسات السابقة في مجال فجوة التوقعات في المراجعة الى ان عبء تضييق الفجوة يقع على عاتق المهنة .

- وانتهت الكثير من الدراسات السابقة في مجال الاستثمار في الاوراق المالية الى أن تقارير المراجعة تعبر عن محتوي معلومات مختلف عن محتوي معلومات القوائم المالية وإن أراء المراجعة المتحفظة لها آثار سالبة على سلوك أسعار الأسهم. تؤثر محددات المنفعة المضافة لتقرير مراجع الحسابات على دعم كفاءة السوق لأغراض تنشيط الاستثمار من خلال آثار هذا التقرير على كل من منفعة استخدام المعلومات المحاسبية ومصداقية الإفصاح المحاسبي وإدراكات المستثمرين وقراراتهم الاستثمارية.

وتمثلت اهم توصيات البحث في ضوء النتائج مايلي:

- ضرورة الاهتمام بتحليل وتوصيف فجوة التوقعات في المراجعة حيث انها من اخطر القضايا التي تواجه مهنة المراجعة وتؤثر على قرارات المستثمرين في سوق الأواق المالية.
- ضرورة الاهتمام بالعوامل التى تؤدى الى ظهور فجوة التوقعات والتى من اهمها : الشك في استقلال المراجع وانخفاض الاداء المهنى وقصور التقارير المالية والتشريعات والاصدارات المنظمة للمهنة وعدم معقولية توقعات المستفيدين وواتخاذ التدابير اللازمة للقضاء على هذه العوامل.
- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية بحصر أهم مقترحات تضييق فجوة التوقعات في المراجعة والعمل على تطبيق افضل المقترحات .

- ضرورة تعريف المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة بأهم المفاهيم التي تستخدمها مهنة المراجعة وذلك من اجل التخفيض من حجم توقعاتهم غير المقبولة .
- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية المصرية باصدار معايير المحاسبة والمراجعة اللازمة للتعامل المتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة.
- ضرورة اصدار تشريع جديد يلائم المتغيرات الحديثة .
- ضرورة التعاون بين المنظمات المهنية والجامعات المصرية فى المناهج الدراسية لطلاب كليات التجارة خاصة لمن يرغب في مزاولة المهنة .

الدراسة الثالثة: جربوع يوسف محمود، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 02، 2004:

تبين الدراسة أن المنشأة بعد الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، أنه ظهر ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ووجود حالات غش وعقود غير نظامية، هذا بالإضافة إلى الشك في استقلال المراجع ونقص الكفاءة المهنية عنده، وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع. إلا أن الباحث يرى بأن موضوع فجوة التوقعات قد لاقى اهتماما كبيرا من الباحثين في علم مراجعة الحصابات خاصة في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، أو القول بأن الانتقادات الموجهة إلى المهنة غير عادلة، ومن ثم يجب أن توجه جهود الباحثين لدراسة العوامل التي أدت إلى وجود تلك الفجوة وعمل اقتراحات وتوصيات بناء لتضييق هذه الفجوة إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص منها نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلا .

تمثلت النتائج التي توصلت إليها الدراسة في:

- الشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة.
- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة .
- نقص الكفاءة المهنية للمراجع .
- انخفاض جودة الأداء في المراجعة.

- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع .

وتمثلت التوصيات في:

- تدعيم استقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته .
- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة .
- دراسة توقعات المستفيدين من المراجعة وتلبية تلك التوقعات .
- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسئولياته في المجتمع.
- السير في كل الاتجاهات الأربعة السابق ذكرها لتضييق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع المالي إلى أدنى حد ممكن لأن التخلص من فجوة التوقعات نهائيا لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

الدراسة الرابعة: عمر على كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع مجلة المنصورة كلية المنصور الجامعة بغداد، العراق، العدد 14، 2010:

يخلص هذا البحث الى ان وجود فجوة بين ما يتوقع المستفيدون اداءه من قبل المدققين وبين ما هو واقع حال أهداف التدقيق المعلنة وقدرات هؤلاء المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم وحدود عملهم هو حقيقه واقعه لا يمكن تجاوزها بل ينبغي مواجهتها ومحاولة ايجاد الحلول لها بصفتها واحدة من أبرز المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق ، ولعل معايير التدقيق سواء أكانت الدولية منها أم المحلية هي أحدى أهم آليات ووسائل حل هذه المشكلة من خلال دورها في تحديد مسؤوليات وواجبات ومهام المدققين وبيانها للمستفيدين من نتائج العملية التدقيقية كي يتم تقليص الفارق والتباين بين المدقق والمستفيدين منه. وعليه فإن وجود فجوة التوقعات يمثل مشكلة البحث الذي يقوم على فرض فحواه أن لمعايير التدقيق دورا ايجابيا في تقليص فجوة التوقع ومن ثم حل تلك المشكلة أو تحجيمها على الاقل في سبيل الوصول الى هدف البحث المتمثل في إبراز دور معايير التدقيق وأهميتها في تقليص فجوة التوقعات وطرح هذه المعايير بأنه لابد من اعتمادها لحل المشكلة المتمثلة بتلك الفجوة.

وقد خلص هذا البحث الى جملة نتائج أو استنتاجات يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- بشير واقع مهنة التدقيق عبر الزمن المنصرم الى الوجود المتزايد لفجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه المهنة والدليل على وجودها المتزايد هذا الدراسات الكثيرة السابقة في هذا المجال منذ أربعة عقود مضت والمستمرة لحد الآن .
- قد تتسبب معايير التدقيق – كمعايير مهنية إن كانت دون المستوى المطلوب في وجود وزيادة فجوة التوقعات والدليل على ذلك فجوة التوقعات التي تنتج عن قصور المعايير المهنية والتي تعد أحد نوعي فجوة الأداء، وهذا يعزز دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع أن كانت بالمستوى المطلوب منها كمعايير مهنية متخصصة عالية المستوى .
- تساهم معايير التدقيق الى حد كبير في تعريف مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات مراقب الحسابات وفي الترويج لاستقلاليته وكفاءته وفي فصل دوره وواجباته عن دور وواجبات إدارة المنشاة مما يتسبب في تضييق فجوة التوقع.
- توضح معايير التدقيق مخاطر التدقيق ومحددات وصعوبات العملية التدقيقية لمستخدمي البيانات المالية مما يخفف من العبء الذي يلقيه هؤلاء المستخدمين على مراقب الحسابات ومن ثم تقليص فجوة التوقعات التدقيقيه. لتطور معايير التدقيق المستمر وزيادة مستواها المهني دور كبير ومهم وفاعل في زيادة مستوى مهنة التدقيق .
- والأرتقاء بها بشكل مستمر مما يساهم والى حد بعيد في تلبية وتحقيق الاحتياجات والمتطلبات المتزايدة لمستخدمي البيانات المالية ومن ثم تقليص فجوة التوقعات في التدقيق .
- إن لمعايير التدقيق أثر واضح ومهم في تقليص فجوة التوقعات في التدقيق، إذ سبق لمجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن أصدر عام 1988 تسعة معايير عرفت بمعايير فجوة التوقع في التدقيق تهدف الى محاولة تقليص آثار هذه الفجوة، في حين توصل الباحث إلى أن ثمانية معايير تدقيق دولية وأربعة معايير (أدلة) تدقيق عراقية تؤثر بشكل مباشر في فجوة التوقعات التدقيقية وتؤدي الى تقليصها بينما يكون تأثير باقي المعايير الدولية والعراقية غير مباشرا باتجاه تقليص فجوة التوقعات وتحجيمها.

كما قدمت الدراسة التوصيات التالية:

- زيادة الوعي والأدراك العام بمشكلة فجوة التوقعات في التدقيق بصفتها تحد حقيقي لهذه المهنة المهمة من خلال أقامة الدورات والمؤتمرات والندوات التثقيفية التي يطرح فيها الحلول المقترحة لهذه المشكلة من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها والمستفيدين منها .
- الأستمرار في عمل الدراسات والبحوث في سبيل تطوير وتحديث وتعديل معايير وادلة التدقيق الدولية والمحلية لكي تكون بالمستوى المطلوب الذي يواكب تطور مهنة التدقيق ويواجه الزيادة المضطردة في متطلباتها وتحدياتها لكي تضطلع هذه المعايير بدورها الفاعل في تقليص ومعالجة فجوة التوقعات، لاسيما أن معايير (ادلة) التدقيق العراقية لم يتم تحديثها أو تطويرها أو الأضافة عليها منذ فترة ليست بالقليلة الأمر الذي قد يضعفها ازاء معالجة فجوة التوقعات في العراق .
- ضرورة عمل استطلاعات رأي مستمرة من فترة لأخرى على جمهور المستفيدين من مهنة التدقيق لغرض التعرف المستمر على متطلباتهم وأحتياجاتهم المتجددة والمتطورة في سبيل محاولة تلبيتها عن طريق تطوير معايير التدقيق والزام المدققين بها لغرض تحجيم وتقليص فجوة التوقعات التدقيقية أو على الأقل منع اتساعها و ازديادها.

المطلب الثالث موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث الإطار الزمني	بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2022-2023	بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2004-2021
من حيث الإطار المكاني	أما فيما يخص الحداد المكانية فتمثلة في مكتب محافظ الحسابات	كانت الدراسات السابقة في أماكن متعددة منها الجزائر، فلسطين، مصر.
من حيث منهج الدراسة	تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال التطرق	تم الإعتماد في أغلب الدراسات على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي. وتم

	إلى مختلف الأسس النظرية والقانونية لمتغيرات الدراسة والمتمثلة في معايير التدقيق الجزائرية وفجوة التوقعات وكذا محافظ الحسابات. أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال تحليل إستمارة الإستبيان	عرض دراسات تطبيقية وتحليل إستمارات الإستبيان في بعض الأحيان.
من حيث العينة	مكتب محافظ الحسابات	مكاتب محافظي الحسابات، وإختيار عينة عشوائية في تحليل الإستبيانات
من حيث قطاع الدراسة	أستهدف القطاع الخدمات	كان هناك تنوع بين القطاعات من مؤسسات صناعية إلى خدماتية إلى أنواع أخرى وهذا يدل على أن هناك مصداقية في دراستنا
من حيث المتغيرات	تم الإعتماد على ثلاث متغيرات في هذه الدراسة: المتغير المستقل: معايير التدقيق الجزائرية المتغير التابع: فجوة التوقعات ومحافظ الحسابات	تناولت الدراسات السابقة متغيرات عديدة: معايير التدقيق الجزائرية فجوة التوقعات محافظ الحسابات (مراجعي الحسابات القانونيين) تقارير المدقق الخارجي القرارات الإستثمارية في سوق الأوراق المالية المراجعة التحليلية
النتائج	في هذه الدراسة تعرفنا على مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات عن طريق الإلتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها و تفعيل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات	

خلاصة

من خلال هذا الفصل تعرفنا على أثر معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات، إذ تكمن أهمية وواقع مهنة التدقيق الى الوجود المتزايد لفجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه

المهنة، لتأتي معايير التدقيق الجزائرية لتساهم الى حد كبير في تعريف مستخدمي البيانات المالية بمسؤوليات محافظ الحسابات ومدى إستقلاليته وكفاءته ودوره وواجباته مما يتسبب في تضييق فجوة التوقع.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات.

تمهيد

بعد أن تناولنا في الفصل السابق لدراسة نظرية عن أثر معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات، سنستعرض في هذا الفصل الى الدراسة التطبيقية لموضوع البحث من خلال اجراء دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظ الحسابات، وسنقوم بالتطرق الى إجراءات عمل محافظ الحسابات من خلال تقديم أحد مكاتب محافظي الحسابات، كما سنستعرض تحليل إستمارة إستبيان تم توزيعها على مجموعة من محافظي الحسابات كل هذا من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث تناولنا في:

- **المبحث الأول: تقديم مكتب محافظي الحسابات**
- **المبحث الثاني: المراحل العملياتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات**
- **المبحث الثالث: عينة الدراسة وتحليل الإستبيان**

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلة

من خلال هذا المبحث سنتعرف على مكتب محافظ الحسابات، والذي تم على مستواه إجراء الجانب التطبيقي المتعلق بموضوع البحث.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب محافظ الحسابات

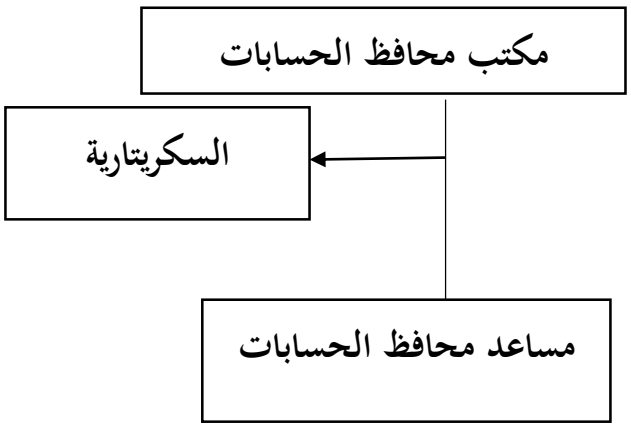
إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب المحافظ حسابات، الذي يتمتع كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم .... المؤرخ في الصادر عن المصحف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

يقوم محافظ الحسابات بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة .....)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، حيث يمثل الرقم الجبائي .....، ورقم المادة .....، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000,00 دج لدى الغرفة، ومن هنا يصبح مسجلا في الغرفة الوطنية. [1]

يتكون مكتب محافظ حسابات، محافظ الحسابات ومساعد محافظ الحسابات، والسكريتارية.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي المكتب محافظ الحسابات.



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

[1] معلومات مقدمة من مكتب محافظ الحسابات شافا حسين، اين تم إدراء فترة التربص التطبيقي.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم ما يلي:[1]

- مسك المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالطبيب والمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية، واعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- تقديم خدمات استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- المصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- القيام بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة. القيام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أفت نشاطها التجاري.

المطلب الثالث: الإجراءات التمهيدية في قبول التوكيل

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ بحيث:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها لاسيما في القانون التجاري والقانون 10 -01 المنظم للمهنة؛
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية؛
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها المساهمين؛
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

يجب على محافظ الحسابات عند قبول التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية ، كما يجب عليه أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الغرفة الوطنية بإيداعه في

[1] غصاب حمزة، يعيش عاشور بلال، دور محافظ الحسابات في التحقق من مصداقية القوائم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم محاسبة ومالية، جامعة علي لونيسي البليدة 02، 2018-2019، ص 32

ظرف التالية لقبول التوكيل قبل بداية تنفيذ التوكيل ، يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات ، وهذه الرسالة تشير إلى مسؤولية المهمة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها ، الأجال القانونية الإيداع التقارير ، الأتعاب .

المطلب الرابع: إجراءات التعرف بالمؤسسة

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه ما يلي:

- اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- يجري مدقق الإتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورهم.
- القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها وأهم وحداتنا.
- إجراء مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات.
- تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والتركيز على الوثائق المالية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرق المساعدين.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.
- المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- تدوين الأعمال التي أجريت والإختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير.
- وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بما وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

المبحث الثاني: المراحل العملياتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات

الممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب على المدقق أن يمر هذه المراحل.

المطلب الأول: قبول المهمة

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بخطوات حذرة ودقيقة منذ البداية القبول المهمة الموكلة اليه، حيث انه يستوجب على محافظ الحسابات ألا يقبل ويتابع المهمة الا بعد أن يتأكد النقاط التالية:

- التأكد من عدم الوقوع في حالات التنافي او الموانع المنصوص عليها؛
- التأكد امتلاك الموارد البشرية الكافية في مكتبه والتي تكفله عند قبول المهمة؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بينه وبين الادارة؛
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

بعد التأكد توافر هذه الشروط وقبل الشروع في عهدته يجب على محافظ الحسابات أن يرسل للمؤسسة محل التدقيق " رسالة مهمة التدقيق " ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

1 –الاشارة الى كل من:

هدف ونطاق عملية التدقيق، مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية الادارة، مخطط وفريق التدخل الأتعاب وطريقة واجال تسديدها، وجود خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط التدقيق وتنفيذه بشكل صحيح نظرا لحدود عملية التدقيق وكذا نظام الرقابة الداخلية.

2 –الاشارة الى الزامية قيام الادارة ب:

تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للقوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها، تقديم مشروع القوائم المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة، إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على القوائم المالية والتي قد تعلم ما في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية.

من جهة أخرى يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية في حالة وقوعها: الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.

المطلب الثاني: ملف العمل

نظرا لتصادف مهمة محافظ الحسابات بالديمومة فان هذا يلزمه على مسلك نوعين من الملفات الأساسية، أن لم نقل انه لا يمكن الاستغناء عنها لإتمام مهمة التدقيق، وتتمثل هذه الملفات في

- **أولا: الملف الدائم:**

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للمؤسسة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه المؤسسة، ويحتوي على:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لهما ووحداتهما، التنظيم العام، الوثائق العامة).
- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع ... الخ).
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الحزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعني).
- معلومات قانونية، ض ريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسية، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

كما أنه يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل عنصر من العناصر المذكورة أعلاه.

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة المراقبة يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

- **ثانيا: الملف السنوي**

على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتحديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدي هذه الدورة، ويحتوي هذا الملف على:[1]

- تنظيم وتخطيط المهمة، البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشعال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير)
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية أوراق العمل " العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة «، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بما وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، والوثائق أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث العمليات ما بعد الميزانية الختامية)
- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة. المؤسسة، ملاحظات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها آثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعلمين نسخ من المحاضر)
- إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويحب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب محافظ الحساسيات، قانون العقوبات، كما ينص القانون التجاري المادة 12 من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف المدة لا تقل عن 10 سنوات.

المطلب الثالث: الدخول إلى الوظيفة

بعد توفر جميع الشروط الأولية وقبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات التأكد من:[2]

[1] غصاب حمزة، نفس المرجع السابق، ص 35.

[2] أمين عمارة و علاء الدين بوترعة ، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية ، المسيلة، 2016-2017، ص 12

- يستلزم على محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه حسب طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا ثم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة " قبول التوكيل " وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإبداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 15 يوما من قبوله التوكيل.
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية الإيداع التقارير، الأتعاب.

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف مفرده أما في حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ، عليه بإعلام المؤسسية بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله هذا الأمر ، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري ، واذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل

المطلب الرابع: مراحل واجراءات عمل محافظ الحسابات

بهدف تكوين رأي وجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة فانه يستوجب على محافظ الحسابات أن يتبع مجموعة من المراحل والاجراءات، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث ان نتعرف على أهم هذه المراحل والإجراءات.

- **المراحل النظرية لعمل محافظ الحسابات**

أولا: التعرف والتوجيه العام للمهمة

في هذه المرحلة لا يبحث محافظ الحسابات على تكوين رأيه لكن يبحث على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المؤسسة ومحيطها لتحديد وجود الأخطار كندف توجيه مهمته. كما أن الهدف ليس المراقبة والتحقق من المعلومات وانما جمعها ضمان تناسقها.

- تحديد اسباب وأهداف المهمة.
- التعرف العام على المؤسسة
- التعرف على محيط الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي
- تحديد مجالات الدلالة.
- تنظيم المهمة
- كتابة وصف المهمة

ثانيا: وضع خطط مقاربة المهمة (الرقابة الداخلية، الأحكام والتقديرات)

من خلال مرحلة التعرف والتوجيه العام للمهمة قام محافظ الحسابات تحديد الحسابات ذات الدلالة والآن جاء دوره للشروع في عملية تدقيق هذه الحسابات من خلال تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر وتكيف خطة عمله معها:

- مقاربة تدقيق العمليات المتكررة مقاربة تدقيق العمليات غير المتكررة.
- مقاربة تدقيق الأحكام والتقديرات.
- تأكيد المخاطر مع المؤسسة.
- اعداد مخطط مقاربة المهمة.

ثالثا: تنفيذ الاختبارات الرقابية:

- تنفيذ اختبارات التوافق
- تقدير الأخطاء المحتملة
- مراقبة الحسابات (اختبار الصلاحية)
- فحص القوائم المالية

رابعا: اعمال غاية المهمة

بعد القيام بمراقبة الحسابيات، يستوجب على محافظ الحسابات القيام بأعمال غاية المهمة كالتالي:

الاحداث اللاحقة:

- استبيان نهاية المهمة
- ملخص المهمة
- اعداد التقارير

المبحث الثالث: عينة الدراسة وتحليل الاستبيان

يعالج هذا المبحث مطلبين، يتمثل المطلب الأول في الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، والمطلب الثاني يتمثل في تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

يتناول هذا المطلب فرعين، الفرع الأول يتمثل في منهجية وعينة الدراسة، أما الفرع الثاني فيتمثل في أدوات الدراسة وإجراءاتها.

الفرع الأول: مجتمع عينة الدراسة

قمنا بتصميم الإستبيان بناءا على الدراسات النظرية والدراسات السابقة ثم عرضه على الأستاذ المشرفة، وقد تم تسليم هذا الإستبيان وشرحه لمجموعة من محافظي الحسابات والذين لهم علاقة بموضوع الدراسة، وقد تم توزيع 30 استمارة استبيان و استرجاعها.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

تم الإعتماد على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة و المتمثلة في الإستبيان الذي قمنا بتوزيعه على عينة لاختبار صحة الفرضيات المتعلقة بالموضوع.

وقد تم إعداد الإستبانة بمراجع تتعلق بالموضوع وتم تقسيمه إلى بيانات عامة لعينة الدراسة ومحاور كل محور يحتوي على مجموعة من العبارات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(01): توزيع العبارات حسب المحاور

	المحور	عدد العبارات
02	معايير التدقيق الجزائرية	09
03	فجوة التوقعات	07
04	معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات	07

	المجموع	**23**

المصدر: من إعداد الطالب بالإستعانة بالاستبيان

وقد كانت أغلب الأسئلة لها أجوبة محددة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها، وتم استخدام مقياس "ليكارت الخماسي للإجابات، وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(02): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النقاط	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

ويتم تحديد اتجاه المتوسط الحسابي وتحليل إجابات عينة الدراسة لكل سؤال من أسئلة استمارة الإستبيان وهذا بالاعتماد على أوزان مقاييس ليكارت الخماسي، ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءا على عدد الخيارات والفئات في المقياس. كما يتم استخدام أساليب إحصائية تتمثل في:

- **الإحصاءات الوصفية**

تم استخدامها لتسهيل المقارنة بين آراء عينة الدراسة، وتضمنت التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، حيث يعتبر المتوسط الحسابي من أكثر مقاييس النزعة المركزية استخداما وأهمية، كما يحدد الدرجة الوسطى للتوزيع.

أما الإنحراف المعياري فيعتبر من أهم مقاييس التشتت وأكثرها شيوعا ويعرف على أنه حجم الإختلافات والمشاهدات بالانحراف على المتوسط الحسابي.[1]

- معامل الفا كرونباخ: يستخدم لاختبار مدى ثبات ومصداقية الإجابات لأفراد عينة الدراسة بين (0 و1)، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية إذا كانت القيمة المحسوبة تساوي 60% فأكثر.
- معامل الإرتباط بيرسون: يبين العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الدراسة.

كما نقوم باختبار صدق وثبات أدلة الإثبات كما يلي:

[1] عبد إللاه إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج spss دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص 112.

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس فقرات الإستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الإستبيان من خلال الصدق الظاهري واختبار ثبات الاستبيان من خلال معامل الفاكرونباخ ومعامل بيرسون.

أ- الصدق الظاهري

تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين المتخصيصين في ذات المجال وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان وذلك بحذف وتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناءا على الملاحظات والتوصيات التي تمت صياغتها بشكل نهائي.

ب- اختبار ثبات الإستبيان

سيتم التطرق إلى معامل الثبات ألفاكرونباخ ومعامل الارتباط.

- **معامل الثبات الفاكرونباخ**

تم حساب معامل الفاكرونباخ من أجل تحديد الإتساق الداخلي لفقرات الاستبيان والجدول التالي يبين ثبات عبارات محاور الاستبيان

الجدول رقم (03):يمثل معامل الفاكرونباخ

محتوى المحور	عدد العبارات	معامل كرومباخ
معايير التدقيق الجزائرية	09	0.546
فجوة التوقعات	07	0.717
معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات	07	0.616
جميع العبارات	23	0.852

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من الجدول أن معامل الثبات لمحاور الاستبيان أكبر من 0,6 وهذا يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث.

وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى البيانات المتعلقة بأفراد العينة.

أولا: توزيع افراد العينة حسب الجنس

يوضح الجدول التالي توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس وهي موزعة كمايلي:

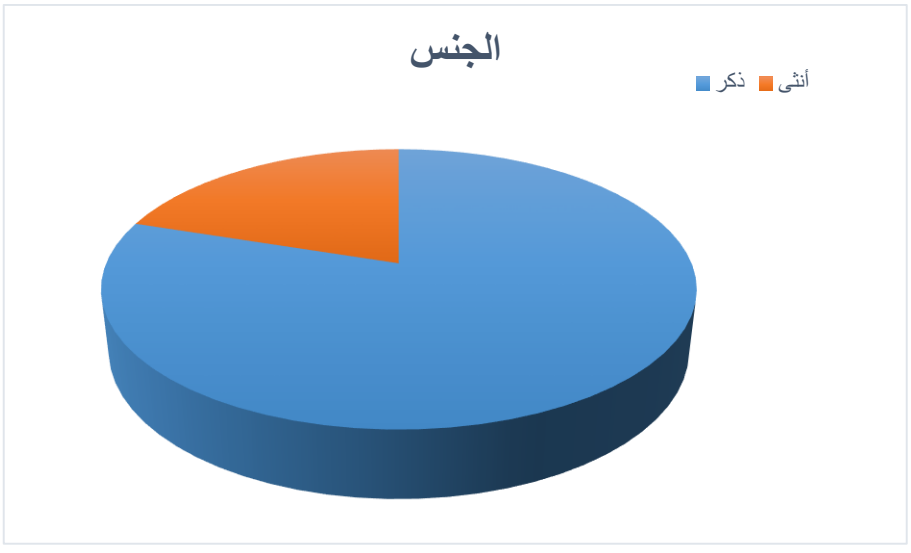
جدول رقم(04): توزيع أفراد الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية %
ذكر	06	20
انثى	24	80
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الإناث أكبر من نسبة الذكور في العينة المستجوبة، إذ بلغ عدد الإناث 24 أي ما يعادل نسبة% 80، بينما بلغ عدد الذكور 06وهو ما يعادل نسبة% 20، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم التالي:

الشكل رقم 02:تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من أعداد الطالب بناءا على معطيات spss

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

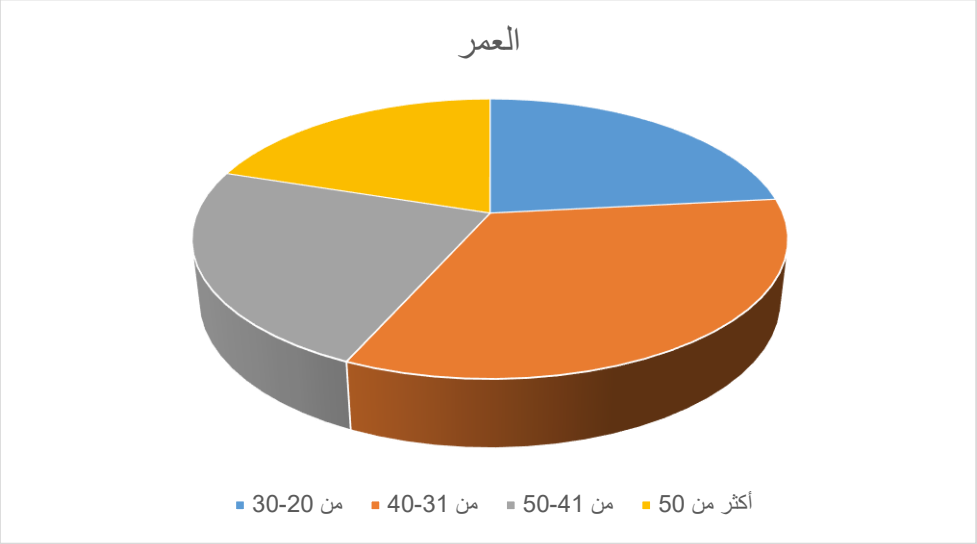
جدول رقم05: توزيع أفراد الدراسة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية %
من 20-30	07	23.3
من 31-40	10	33.3
من 41-50	07	23.3
أكثر من 50	06	20
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة من 20-30 حيث بلغ عددهم 07 افراد بنسبة 23.3%، وبلغ من 31-40 سنة 10 أفراد بنسبة 33.3 % ، كما بلغ من 41-50 سنة 07 أفراد بمعدل 23.3 %، وبلغ عدد الأفراد الأكثر من 50 سنة 06 أي ما يعادل 20 % كما يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم التالي:

الشكل رقم 03: تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من أعداد الطالب بناءا على معطيات spss

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

بعد تقسيم العينة إلى فئات بغية معرفة نسبة الخبرة المهنية لديهم تم الحصول على الجدول التالي:

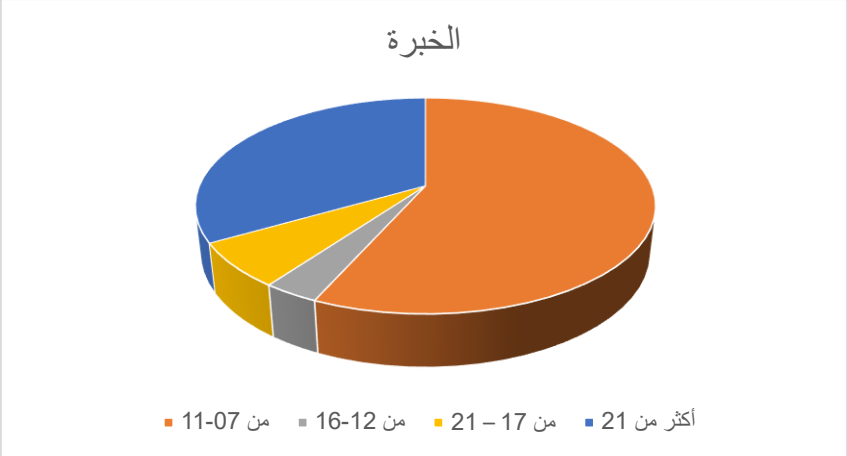
جدول رقم 06: تصنيف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية %
من 02-06	00	00
من 07-11	17	56.6
من 12-16	01	3.3
من 17 – 21	02	6.6
أكثر من 21	10	33.3
المجموع	30	100

المصدر: من أعداد الطالب بناءا على معطيات spss

من خلال الجدول السابق بلغت نسبة أفراد العينة الذين من 07-11 سنوات 56.6%، و من 12-16 سنوات بلغت 3.3 % ، و من 12-16 سنة بلغت 6.6 % و من 17 – 21 سنة بلغت نسبتها 6.6 %، و أكثر من 21 سنة خبرة بلغة 33.3 %.

الشكل رقم 04: تمثيل أفراد العينة الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من أعداد الطالب بناءا على معطيات spss

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات ، نستعرض هذا الجزء من التحليل الإحصائي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان، وذلك من خلال إعطاء أهمية كل فقرة واتجاهها كما يلي:

- وقد تم التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة، ولتحديد درجة سلم فقد حددنا ثلاثة مستويات هي: منخفض، متوسط، مرتفع، بناءا على المعادلة التالية:
- طول الفئة= (الحد الأعلى البديل – الحد الأدنى) / عدد المستويات.
- أي: (5-1) /3= 1,33.

الجدول رقم07: مستوى الملائمة والاهمية النسبية للمتوسط الحسابي

مستوى الملائمة	الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي
من 1 حتى 2.33	منخفضة
من 2.34 حتى 3.67	متوسطة
من 3.68 حتى 5	مرتفعة

المصدر: من أعداد الطالب

1- **تحليل نتائج محور معايير التدقيق الجزائرية** ولقد جاءت نتائج الاستبيان في هذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 08 يمثل إجابات أفراد العينة محور معايير التدقيق الجزائرية

العبارات			موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	المعايير هي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل	التكرار	17	13	--	--	--	4.56	0.50	01	مرتفعة
		النسبة%	56.7	43.3	--	--	--				
02	تأثر المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه.	التكرار	12	15	01	02	--	4.23	0.81	06	مرتفعة
		النسبة%	40	50	3.3	6.7	--				
03	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة	التكرار	14	11	05	--	--	4.3	0.74	05	مرتفعة
		النسبة%	46.7	36.7	16.7	--	--				
04	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 505 يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى	التكرار	11	12	03	04	--	4.00	1.01	09	مرتفعة
		النسبة%	36.7	40	10	13.3	--				
05	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات	التكرار	17	08	04	01	--	4.36	0.85	03	مرتفعة
		النسبة%	56.7	26.7	13.3	3.3	--				
06		التكرار	11	15	03	01	--	4.2	0.76	07	مرتفعة

	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 580 حسن جودة التدقيق من خلال الحصول على ادلع و عناصر اثبات كتابية	النسبة%	36.7	50	10	3.3	--				
07	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق	التكرار	13	09	07	01	--	4.13	0.89	08	مرتفعة
		النسبة%	43.3	30	23.3	3.3	--				
08	اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك	التكرار	18	08	02	01	01	4.36	0.99	04	مرتفعة
		النسبة%	60	26.7	6.7	3.3	3.3				
09	اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق	التكرار	06	14	10	--	--	3.86	0.73	10	مرتفعة
		النسبة%	20	46.7	33.3	--	--				

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات المحور الأول كانت متفاوتة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، والتي تم ترتيبها تنازليا وفقا لأعلى قيم المتوسط الحسابي، ووفقا لأقل قيمة للانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط كما يلي:

1- جاءت العبارة رقم (01): المعايير هي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل: بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.56و انحراف معياري 0.50، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني ان المعايير هي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل.

2- جاءت العبارة رقم (05): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات: بالترتيب الثانية بمتوسط حسابي 4.36 و انحراف معياري 0.85، و مستوى الأهمية مرتفع ، مما يعني اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.

3- جاءت العبارة رقم (08): اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4.36 و انحراف معياري 0.99 (تشتت عالي بين إجابات أفراد العينة)، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني انه اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك.

4- جاءت العبارة رقم (03) بالترتيب الخامس: اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة: وذلك بمتوسط حسابي 4.3 و انحراف معياري 0.74، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة، مما يعني اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة

5- جاءت العبارة رقم (02): تأثر المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه: بالترتيب السادس بمتوسط حسابي يقدر ب 4.23 و انحراف معياري قدره 0.81 (تشتت

عالي بين إجابات أفراد العينة)، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني انه تأثر المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه.

6- جاءت العبارة رقم (06): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 580 حسن جودة التدقيق من خلال الحصول على ادلع و عناصر اثبات كتابية: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 4.2 و انحراف معياري 0.76 ، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني أنه اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 580 حسن جودة التدقيق من خلال الحصول على ادلع و عناصر اثبات كتابية

7- جاءت العبارة رقم (07): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق: بالترتيب الثامن بمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.89 ، ومستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني انه اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق

8- جاءت العبارة رقم (04): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 505 يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى: بالترتيب التاسع، بمتوسط حسابي 4.00 و انحراف معياري 1.01 (تشتت عالي بين إجابات أفراد العينة)، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني أنهاعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 505 يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى.

9- جاءت العبارة رقم (09): اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق: بالترتيب العاشر بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 0.73 (تشتت عالي بين إجابات أفراد العينة)، ومستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني إن اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق.

جدول رقم 09 يمثل إجابات أفراد العينة على محور فجوة التوقعات

العبارات			موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.	التكرار	15	13	02	--	--	4.43	0.62	01	مرتفعة
		النسبة%	50	43.3	6.7	--	--				
02	قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من فجوة التوقعات	التكرار	10	12	06	02	--	4.00	0.90	03	مرتفعة
		النسبة%	33.3	40	20	6.7	--				
03	عدم معقولية توقعات مستخدمي التقارير المالية تخلق فجوة التوقعات	التكرار	04	18	04	02	02	3.6	1.02	07	مرتفعة
		النسبة%	13.3	60	13.3	6.7	6.7				
04	تظهر الفجوة في إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه	التكرار	09	13	05	02	01	3.9	1.02	04	مرتفعة
		النسبة%	30	43.3	16.7	6.7	3.3				
05	فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة	التكرار	14	08	06	02	--	4.13	0.97	02	مرتفعة
		النسبة%	46.7	26.7	20	6.7	--				
06	أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية	التكرار	06	12	09	02	01	3.66	0.99	05	مرتفعة
		النسبة%	20	40	30	6.7	3.3				

07	يمكن أن تحدث فجوة التوقعاتبسبب قصور معايير المراجعة كذلك.	التكرار	04	13	08	04	01	3.5	1.008	08	متوسطة
		النسبة%	13.3	43.3	26.7	13.3	3.3				

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات البعد الأول ترتيبها كالتالي:

1- جاءت العبارة رقم (01): عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية: بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.43 و انحراف معياري 0.62، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.

2- جاءت العبارة رقم (05): فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة: بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.13 وانحراف معياري قدره 0.97 ومستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة.

3- جاءت العبارة رقم (02): قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من فجوة التوقعات: بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4.00 و انحراف معياري 0.90، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني إن قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من فجوة التوقعات

4- جاءت العبارة رقم (04): تظهر الفجوة في إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 3.9 و انحراف معياري 1.02، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني اتظهر الفجوة في إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه.

5- جاءت العبارة رقم (06) بالترتيب الخامس: أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية: وذلك بمتوسط حسابي 3.66 و انحراف معياري 0.99، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة، مما يعني أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية.

6- جاءت العبارة رقم (03) بالترتيب السادسة: عدم معقولية توقعات مستخدمي التقارير المالية تخلق فجوة التوقعات: وذلك بمتوسط حسابي 4.00 و انحراف معياري 0.90، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة، مما يعني أنه عدم معقولية توقعات مستخدمي التقارير المالية تخلق فجوة التوقعات.

7- جاءت العبارة رقم (07): يمكن أن تحدث فجوة التوقعات بسبب قصور معايير المراجعة كذلك: بالترتيب السابعة بمتوسط حسابي يقدر ب 3.5 و انحراف معياري قدره 1.008 (هناك تشتت عالي في إجابات أفراد العينة)، و مستوى الأهمية متوسطة بالنسبة يمكن أن تحدث فجوة التوقعاتبسبب قصور معايير المراجعة كذلك.

جدول رقم 10 يمثل إجابات أفراد العينة على محور دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات

العبارات			موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	تدعيم استقلال المراجع الخارجي من أساليب تقليص الفجوات.	التكرار	13	17	--	--	--	4.4	0.50	01	مرتفعة
		النسبة%	43.3	56.7	--	--	--				
02	المعايير هي التي يمكن من خلاله ضبط عمل المراجعين الخارجيين في أداء العمل وبالتالي تقليص فجوة التوقعات	التكرار	01	13	14	01	01	3.4	0.77	07	متوسطة
		النسبة%	3.3	43.3	46.7	3.3	3.3				
03	للمعايير أهمية في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.	التكرار	08	14	07	01	--	3.9	0.80	05	مرتفعة
		النسبة%	26.7	46.7	23.3	3.3	--				
04	من أهم معايير المراجعة التي تساعد في تقليص فجوة التوقعات المعيار 505 الذي يتضمن تحسين جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى	التكرار	02	15	10	03	--	3.5	0.77	06	متوسطة
		النسبة%	6.7	50	33.3	10	--				
05	يخدم معيار التدقيق الوطني رقم 300 الذي يتضمن لتحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق من فجوة التوقعات	التكرار	09	13	07	--	01	3.96	0.92	04	مرتفعة
		النسبة%	30	43.3	23.3	--	3.3				
06	ترتيب عمليات التدقيق من خلال ما يتضمنه المعيار رقم 510 يخدم هدف تقليص فجوة التوقعات	التكرار	09	14	06	--	01	4.00	0.90	03	مرتفعة
		النسبة%	30	46.7	20	--	3.3				

07	تأثر تقارير التدقيق الخارجي المعتمدة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين وتساهم في اتخاذ القرارات.	التكرار	15	12	--	--	--	4.40	0.67	02	مرتفعة
		النسبة%	50	40	--	--	--				

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات البعد الثاني، كانت متفاوتة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، والتي تم ترتيبها تنازليا وفقا لأعلى قيم المتوسط الحسابي، ووفقا لأقل قيمة للانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط كما يلي:

1- جاءت العبارة رقم (01): تدعيم استقلال المراجع الخارجي من أساليب تقليص الفجوات: بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.4 و انحراف معياري 0.50، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني انه تدعيم استقلال المراجع الخارجي من أساليب تقليص الفجوات.

2- جاءت العبارة رقم (07): تأثر تقارير التدقيق الخارجي المعتمدة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين وتساهم في اتخاذ القرارات: بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.40 و انحراف معياري قدره 0.67 و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني أنه تأثر تقارير التدقيق الخارجي المعتمدة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين وتساهم في اتخاذ القرارات.

3- جاءت العبارة رقم (06): ترتيب عمليات التدقيق من خلال ما يتضمنه المعيار رقم 510 يخدم هدف تقليص فجوة التوقعات: بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.90، ومستوى الأهمية مرتفع، مما يعني أنه ترتيب عمليات التدقيق من خلال ما يتضمنه المعيار رقم 510 يخدم هدف تقليص فجوة التوقعات

4- جاءت العبارة رقم (05): يخدم معيار التدقيق الوطني رقم 300 الذي يتضمن لتحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق من فجوة التوقعات: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 3.96 و انحراف معياري 0.92، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني يخدم معيار التدقيق الوطني رقم 300 الذي يتضمن لتحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق من فجوة التوقعات

5- جاءت العبارة رقم (03) بالترتيب الخامس: للمعايير أهمية في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله وبالتالي تقليص فجوة التوقعات: وذلك بمتوسط حسابي 3.96 و انحراف معياري 0.59، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة بالنسبة للمعايير أهمية في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.

6- جاءت العبارة رقم (04): من أهم معايير المراجعة التي تساعد في تقليص فجوة التوقعات المعيار 505 الذي يتضمن تحسين جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى: بالترتيب السادس بمتوسط حسابي يقدر ب 3.88 و انحراف معياري قدره 0.58، و مستوى الأهمية مرتفع بالنسبة من أهم معايير المراجعة التي تساعد في تقليص فجوة التوقعات المعيار 505 الذي يتضمن تحسين جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى.

7- جاءت العبارة رقم (02): المعايير هي التي يمكن من خلاله ضبط عمل المراجعين الخارجيين في أداء العمل وبالتالي تقليص فجوة التوقعات: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري 0.67، ومستوى الأهمية مرتفع، مما يعني أنه المعايير هي التي يمكن من خلاله ضبط عمل المراجعين الخارجيين في أداء العمل وبالتالي تقليص فجوة التوقعات

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

لاختبار الفرضية الرئيسية والتي تنص على انه: دور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات ، نستخدم الأسلوب الإحصائي معامل الارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين المتغيرين كما هي مبينة في الجدول:

جدول رقم 11: يمثل العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وتقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات

المتغيرات	حجم العينة	معامل الارتباط المحسوبةR	SIG
معايير التدقيق الجزائرية	23	**582	0.002
فجوة التوقعات			

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون المحسوبة بين معايير التدقيق الجزائرية وتقليص فجوة التوقعات ، قدرت قيمته بـ 0.582**، وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية 0.002، وهي قيمة اصغر من مستوى الدلالة 0.05 مما يمكن القول انه: توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية وتقليص فجوة التوقعات

الخلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بإجرائها، كانت أغلب عبارات الإستبيان إجاباتها موافق، ومنه فإن هناك علاقة قوية بين معايير التدقيق الجزائرية وتقليص فجوة التوقعات ، فمعايير التدقيق الجزائرية المعتمد لها أهمية كبيرة في تقليص فجوة التوقعات كما أن حسب رأي محافظي الحسابات فإن لمعايير التدقيق الجزائرية أهمية كبيرة في عملهم من حيث أداء مهامهم أو تنظيم إلتزاماتهم، ومن الملاحظ أنه من الضروري أن الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية يقلص من فجوة التوقعات الجزائرية.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات، فقد حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في: كيف تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات ؟

إن توفر الكفاءة المهنية اللازمة وتمتع محافظ الحسابات بالاستقلال يعزز الشفافية والإفصاح، وباعتباره مسؤول على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال إبداء رأي فني محايد ومسؤول مسؤولية مدنية جزائية وتأديبية يلزم محافظي الحسابات على الارتقاء بأدائهم إلى أعلى مستوى ممكن.

ومن خلال معالجتنا لموضوع البحث، ومن خلال وقوفنا لواقع موضوع الدراسة التطبيقية لدى مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات إجاباتهم على إستمارة الإستبيان، فقد خلصنا إلى أن لمعايير التدقيق الجزائرية تأثر كبير في التعريف بمهنة محافظي الحسابات وبالتالي تقليص فجوة التوقعات ، وأن لها دور كذلك في تنظيم مهنة التدقيق.

وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن من خلالها الإجابة على الإشكالية المطروحة بالإضافة إلى إختبار صحة الفرضيات:

نتائج الدراسة:

- محافظ الحسابات هو مهنة تقييمية مستقلة، تهتم بالأنشطة الداخلية للمؤسسة، تهدف إلى فحص وتقييم عملياتها.
- يلعب محافظ الحسابات دور مهم في تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة ويساهم في استمرار فاعلية هذا النظام.
- توضح معايير التدقيق مخاطر التدقيق ومحددات وصعوبات العملية التدقيقية لمستخدمي البيانات المالية مما يخفف من العبء الذي يلقيه هؤلاء المستخدمين على محافظ الحسابات ومن ثم تقليص فجوة التوقعات.
- اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية.
- اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة.
- اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.

- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من فجوة التوقعات.
- فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة.
- أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية.

نتائج إختبار الفرضيات:

من خلال النتائج التي تم الوصول إليها يمكن إختبار مدى صحة فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولي** محققة حيث تبين من خلال الدراسة أن البيئة الجزائرية لا تساعد محافظ الحسابات على ممارسة مهامه بكل استقلالية وذلك يرجع لمحدودية مستخدمي القوائم المالية حيث إن اغلب المؤسسات الخاضعة للمراجعة الإلزامية هي مؤسسات تمتلكها الدولة حيث تعتبر إدارة الشركة هي الفاعل الرئيسي والتي همها الرئيسي هو البقاء اكبر مدة ممكنة في إدارة الشركة الأمر الذي يزيد من ضغوط الإدارة على المراجع وهذا بدوره يوسع الفجوة بينهما
- **الفرضية الثانية** محققة ويرجع ذالك إلى أن اغلب مستخدمي القوائم المالية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص ينتظرون من المراجع إن يكشف لهم تلاعب الإدارة غير مدركين إن الهدف الرئيسي للمراجعة هو فحص القوائم المالية وإبداء الرأي فيها فان عدم قدرة المراجع للوصول الى هذا الهدف يجعل الهوة تتسع بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية
- **الفرضية الثالثة** محققة حيث تبين من خلال الدراسة التطبيقية أن اغلب مكاتب المراجعة لا يطبقون منهجية المراجعة المنصوص عليها في المعايير سواء الدولية أو المحلية والمتمثلة خاصة في رسالة المهمة المعيار 210 وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية

الإقتراحات:

- زيادة الوعي والأدراك بفجوة التوقعات وتأثيرها على عمل التدقيق كونها تحد من الرسالة الأساسية لمهنة محافظ الحسابات وتأثر في مصداقيته على الرغم من إستقلاليته.

- أقامة الدورات والمؤتمرات والندوات التثقيفية التي يطرح فيها الحلول المقترحة لفجوة التوقعات من قبل أعضاء المهنة والمهتمين بها.
- تطوير معايير التدقيق وألزام المدققين بها لغرض تحجيم وتقليص فجوة التوقعات التدقيقية أو على الأقل منع اتساعها.
- الأستمرار في عمل الدراسات والبحوث في سبيل تطوير وتحديث وتعديل معايير وادلة التدقيق الجزائرية لكي تكون بالمستوى المطلوب الذي يواكب تطور مهنة التدقيق في العالم.

أفاق الدراسة

- فاعلية محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسة.
- أثر فجوة التوقعات على مصداقية تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة.
- الفجوة المتوقعة بين مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي.
- معايير التدقيق الجزائرية ومدى انسجامها مع معايير التدقيق الدولية

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

الكتاب:

1- أمين السيد أحمد لطفي، تطلعات حديثة في المراجعة الدار الجامعية مصر 2013
2- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات الدار الجامعية، مصر، 2013
3- عبد إللاه إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج spss دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014

المذكرات:

1- أحمد بربر، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014
2- إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2011
3- أمين عمارة و علاء الدين بوترعة ، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية ، المسيلة، 2016- 2017
4- بعاشي خالد، مدى مراعات محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2020-2021
5- بولحبال فريد، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة علة جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018
6- بن عيسى خيرة، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة علمية محكمة متخصصة في ميدان الاقتصاد، ال عدد03، جامعة معسكر، 2018
7- شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، 2012
8- داود سهيلة، حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، دامعة أكلي محند، البويرة، 2017-2018
9- علاء جواد الباز، مد مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015
10- غصاب حمزة، يعيش عاشور بلال، دور محافظ الحسابات في التحقق من مصداقية القوائم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم محاسبة ومالية، جامعة علي لونيسي البليدة 02، 2018-2019

11- مجول حنان، تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015

12- مفيد عبد اللاوي، أليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013- 2014

13- نادية عبد المجيد أبو سنيدة، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015

المجلات والدراسات:

1- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017

2- الفضل مؤيد محمد علي، فجوة التوقعات وتأثيرها ببعض المتغيرات الشخصية (دراسة ميدانية في العراق)، المجلة العربية المحاسبة، 2012، ص 134

3- جربوع يوسف محمود، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 02، 2004

4- حابي أحمد، جاب الله عبد الرحمان، دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 04، جامعة الجزائر 03، 2021

5- حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022

6- رائد إبراهيم سعدة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات العدد 14، 2008

7- صنهاجي هبة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة حمه لخضر، المجلد 01، العدد 01، الوادي، ديسمبر 2017

8- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، جوان 2013،

9- عمر على كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع مجلة المنصورة كلية المنصور الجامعة بغداد، العراق، العدد 14 2010

10- يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة لتضيق هذه الفجوة، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد الثاني عشر العدد الثاني، يونيو 2004

مراجع باللغة الأجنبية:

1- Mahdi salchi& al, audit expection gap,auditor responsabilités between India and Iran international of business and management, vol:05 N:11.november, 2008

2- Khalidslamen y solamaljandi, reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007,ipbj, VOL 01,N:01,2009

3- Salhi M., Rostami V, Audit Expectation Gap International Evidences, International journal of Academic Research, Azerbaijan, Vol 1, N° 1, September 2009

قائمة الملاحق

استمارة الاستبيان

إلى موظفي المؤسسة

تحية احترام وتقدير

نضع بين أيديكم استمارة استبانة تتعلق بموضوع الدراسة " **لدور معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات** "، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات ، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماستر في التدقيق ومراقبة التسيير، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة وذلك عن طريق وضع العلامة (X) أمام الإجابة المناسبة وفي الخانة المخصصة لذلك، مع تأكيد على أن البيانات والمعلومات الواردة في استمارة الاستبانة سوف تحاط بالسرية التامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي وفقط.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الطالبة: تحت اشراف الدكتور:

- بن طرفة صبرينة - غوالي محمد البشير

المحور الأول: بيانات عن الموظف الذي قام بملء الاستبانة

الجنس: ذكر ○ أنثى ○

العمر: من 20 إلى 30 ○ من 31 إلى 40 ○ من 41 إلى 50 ○ أكثر من 50 ○

الخبرة المهنية : من 02-06 سنوات ○ من 07 إلى 11 ○ من 12 إلى 16 ○
من 17 إلى 21 ○ أكثر من 22 ○

المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المعايير هي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل					
02	تأثر المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه.					
03	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة					
04	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 505 يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى					
05	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات					
06	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 580 حسن جودة التدقيق من خلال الحصول على ادلع و عناصر اثبات كتابية					
07	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق					
08	اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك					
09	اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق					

المحور الثالث: فجوة التوقعات

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عدم اكتشاف المراجع الغش والخطأ ووجود عقود وارتباطات غير نظامية.					
02	قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع من فجوة التوقعات					
03	عدم معقولية توقعات مستخدمي التقارير المالية تخلق فجوة التوقعات					
04	تظهر الفجوة في إختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه					
05	فجوة التوقعات في المراجعة تمثل الاختلاف الموجود في الإدراك بين توقعات المجتمع بخصوص أهداف المراجعة					
06	أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية					
07	يمكن أن تحدث فجوة التوقعاتبسبب قصور معايير المراجعة كذلك.					

المحور الرابع:

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تدعيم استقلال المراجع الخارجي من أساليب تقليص الفجوات.					
02	المعايير هي التي يمكن من خلاله ضبط عمل المراجعين الخارجيين في أداء العمل وبالتالي تقليص فجوة التوقعات					
03	للمعايير أهمية في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.					
04	من أهم معايير المراجعة التي تساعد في تقليص فجوة التوقعات المعيار 505 الذي يتضمن تحسين جودة التدقيق من خلال البحث على ادلة مقنعة من جهات أخرى					
05	يخدم معيار التدقيق الوطني رقم 300 الذي يتضمن لتحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق من فجوة التوقعات					
06	ترتيب عمليات التدقيق من خلال ما يتضمنه المعيار رقم 510 يخدم هدف تقليص فجوة التوقعات					
07	تأثر تقارير التدقيق الخارجي المعتمدة من تقليص فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين وتساهم في اتخاذ القرارات.					

وشكرا

جزاكم الله كل خير على تعاونكم معنا.