جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة


مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تسيير، علوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

بعنـوان:

# مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية

## -دراسة حالة عينة من المهتمين وممارسي مهنة المحاسبة بولاية


من إعداد الطالبة:نسيمة هادف


نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:2022/09/26

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة :

| | | | |
|---|---|---|---|
| د. حجاج محمد الهاشمي | أستاذ محاضر /أ | جامعة ورقلة | رئيسا |
| د. كويسي محمد | أستاذ محاضر/أ | جامعةورقلة | مشرفا ومقررا |
| د. صديقي فؤاد | أستاذ | جامعة ورقلة | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية: 2022/2021

**جامعة قاصدي مرباح – ورقلة**
**كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير**
**قسم علوم المالية والمحاسبة**


---

**مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي**
**الميدان: علوم اقتصادية، علوم تسيير، علوم تجارية**
**الشعبة: علوم مالية ومحاسبة**
**التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير**

**بعنـوان:**

# مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية

## -دراسة حالة عينة من المهتمين وممارسي مهنة المحاسبة بولاية

**نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:2022/09/26**

**أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **د.حجاج محمد الهاشمي** | **أستاذ محاضر –أ-** | **جامعة ورقلة** | **رئيسا** |
| **د. كويسي محمد** | **أستاذ محاضر -أ-** | **جامعةورقلة** | **مشرفا ومقررا** |
| **د. صديقي فؤاد** | **أستاذ** | **جامعة ورقلة** | **عضوا مناقشا** |

**السنة الجامعية: 2022/2021**

# الإهـــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــدا ء

**الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية**

**أهدي جهدي هذا إلى الذين رسموا معالم طريقي إلى الخلق و العلم والفضيلة**

**إلى والداي العزيزان:أمي وأبي أطال الله في عمرهما**

**إلى أخواتي العزيزات وأرجوا التوفيق لهم من العالي**

**و أولاد أختي لجين و سيف و رياض**

**إلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة تدقيق و مراقبة التسيير**

**إلى كل من مد يد المساعدة لي وساهم معي**

**في تذليل ما واجهته من صعوبات**

**إليهم جميعا أقدم هذا الجهد العملي**

نـسـيـمـة

# شكر و عرفـان

أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف كويسي محمد الذي أعانني على هذه المذكرة طوال فترة إنجازها بتوجيهاته ونصائحه وحسن متابعته، واللذي مهد لي الطريق لإتمام هذا العمل.

و أشكر جميع مهنيي المحاسبة في مكاتب محافظي الحسابات على تفانيهم في شرح كل ما يتطلبه الموضوع من معلومات فإليكم جميعا شكرا جزيلا .

كما أتوجه أيضا بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وأخص بالذكر الأساتذة الأجلاء أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة و تقييم مذكرتي هاته، ولكل الأساتذة الكرام الذين ساهمو في مواصلتي لدراستي .

كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا وأرشدنا من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل.

**ملخص:**

تهدف هذه الدارسة إلى معرفة مدى إلتزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمةفي البيئة الجزائرية حيث تم إجراء دارسة ميدانية بالاعتماد على أسلوب الاستبيان كأداة للدارسة، من خلال توزيع استمارة استبيانية على عينة من المهتمين بالمحاسبة وممارسي مهنة المحاسبة، شملت أساتذة ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين بولاية ورقلة، وهذا من أجل جمع البيانات والمعطيات حول الظاهرة المدروسة، وإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية اللازمة، وتحليلها بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS v24 .

وتوصلت الدارسة إلى أن وجوب الإلتزام ببذل العناية المهنية اللازمة وذلك بطريقة كافية وملائمة عند فحص التقارير المالية وتقيمها وهذا عبر مختلف الوثائق المعدة من طرف محافظي الحسابات في إطار أداء مهامهم، بهدف الخروج بتقرير صادق يعبر عن الوضعية الحقيقية للتقارير المالية التي تساهم في تعزيز جودة معلوماتها المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية:** عناية مهنية ، جودة تقارير، محافظ حسابات ،معايير عامة، قوائم مالية

**Abstract:**

The aim of study is to know the extent to which the account keeper is committed to taking the necessary professional care in the Algerian envirment where a fieled study was conducted based on the questionnaire method as a tool for the study , by discributing 50 questionnaire to professors and account keepers in wilaya of ouargla to collect data and data about the phenomen and counducting a set of test the necessary statistics , package spss v24,

the study conchuded that obligation to take necessary professional care in on adequate and appropaiate manner when examing and evaluating financial reports through various doucuments prepared by the auditors ,with the aim of coming up with honest report that expresses the real status of financial reports that contribute to enhancing the quality of their accounting information .

**Key words**: professional concern, report quality, auditor, audit standard, financial statments

# قائمة المحتويات


ملخص..... IV
قائمة المحتويات ..... V
قائمة الجداول..... V
قائمة الملاحق ..... VII
المقدمة ..... أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة .....
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات..... 07
المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع ..... 34
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية .....
المبحث الأول: الطريقة والاجراءات ..... 42
المبحث الثاني: عرض النتائج و مناقشتها..... 46
خلاصة الفصل الثاني ..... 62
الخاتمة ..... 64
المراجع..... 66
الملاحق..... 69
الفهرس ..... 74


# قائمة الجداول


جدول رقم1: جدول معامل ألفاكرونباخ..... 45
جدول رقم 2: قيمة الوسط المرجح لدرجات الإلمام أو التوفر لمحاور الاستبيان. ..... 46
جدول رقم 3:. القياس الترتيبي لعبارات الاستبيان..... 46
جدول رقم 4: جدول توزيع أفراد العينة حسب الجنس..... 47
جدول رقم 5: جدول توزيع أفراد العينة حسب السن ..... 48
جدول رقم 6: جدول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي ..... 49

جدول رقم7: جدول توزيع أفراد العينة حسب المهنة. ..... 50
جدول رقم 8: جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة ..... 50
جدول رقم 9: جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة. ..... 51
جدول رقم 10: المؤشرات الاحصائية الخاصة بآراء أفراد عينة الدراسة حول محددات مدى بذلهم للعناية المهنية في البيئة الجزائرية.....52
جدول رقم 11: المؤشرات الاحصائية الخاصة بآراء واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة ....54
جدول رقم 12: اختبار الشرط الطبيعي بالنسبة للمحور الأول..... 56
جدول رقم 13: اختبار الشرط الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني..... 57
جدول رقم 14: اختبار تي تاست ..... 57
جدول رقم15: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVAحسب السن ..... 59
جدول رقم16: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVAحسب المؤهل العلمي..... 59
جدول رقم17: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVAحسب المهنة.....60
جدول رقم 18: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب الخبرة..... 61
جدول رقم19: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVAحسب الكيان ..... 69

# قائمة الملاحق

**الاستبيان .....69**
**مخرجات برنامج spss .....72**

# المقدمة

## 1/ توطئة:

واجهت مهنة التدقيق أزمة في التشكيك بمصداقيتها مما أدى الى تراجع ثقة المتعاملين نتيجة التقصير في المسؤوليات ,فأصبح يلقى باللوم على المدققين الخارجيين لتقصيرهم في مهامهم واتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى والالتزام بأداب وسلوك المهنة مما أدى الى اهتزاز صورة المدقق وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب التدقيق ,وبالتالي ينعكس ذلك سلبا على المعلومة المحاسبية وكذا فقدان الجودة ,لذا فان محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية المهنية لما لها أثر على جودة تقرير التدقيق وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده المدقق لمختلف الجهات كما أنه يعبر عن مخرجات عملية التدقيق الخارجي ويعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الفئات التي يخدمها المدقق الخارجي ,لأن هذه الفئات تولي هذا التقرير عناية فائقة وذلك في الاعتماد عليه في اتخاد القرارات ., لهذا ازدادت الحاجة لرفع مستوى جودة مهنة التدقيق .

في الجزائر أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم هذه المهمة وفق ضوابط ومعايير مهنية من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية لتلبية متطلبات المستخدمين ومن هنا يتم طرح الإشكالية التالية .

**إشكالية الدراسة :**

مما سبق يمكن طرح المشكلة الرئيسية الآتية :

**مامدى التزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية ؟**

للإجابة على هذه الإشكالية تم إدراج مجموعة من الأسئلة الفرعية كمايلي :

- ماهي محددات بذل محافظي الحسابات للعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية ؟
- ماواقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقلة ؟

**فرضيات الدراسة :**

من خلال طرح الإشكالية يمكن صياغة الفرضيات الأساسية التالية :

- توجد عدة محدات لبذل محافظي الحسابات للعناية المهنية في البيئة الجزائرية
- يلتزم محافظي الحسابات بولاية ورقلة ببذل العناية المهنية المطلوبة في آداء مهمة التدقيق .

- **أهمية وأهداف الدراسة :**
- **<u>أهمية الدراسة :</u>**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة التدقيق في استمرارية المؤسسات وتحسين وتقييم أدائها في سياق ظروف بيئة الاعمال التي تنشط فيها ,وبالتالي حساسية ومسؤولية محافظي الحسابات في تقديم تقارير جودة

### أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق عدة أهداف منها:

-ابراز الدور الذي يؤديه محافظي الحسابات

-معرفة مدى الالتزام بتطبيق قواعد وأداب المهنة من طرف المدققين الخارجيين

-معرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الجزائر

### منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي لتحليل الجانب النظري والدراسات السابقة من خلال مراجعة ما جاء في الممارسات المحاسبية من كتب وأبحاث ومقالات وأطروحات كما استخدمنا الأسلوب الاستقراء الذي يدرس الجزء ليعمم على الكل ودراسة ميدانية على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والمهنيين المحاسبين في بعض المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

### هيكل الدراسة:

تضمنت هذه المذكرة مقدمة و فصلين و خاتمة حيث:

تناول **الفصل الأول** الأدبيات النظرية في مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية والأدبيات التطبيقية والمتمثلة في مجموعة الدراسات السابقة المتحصل عليها .

أما **الفصل الثاني** تناول دراسة ميدانية من خلال استمارة استبيان موزعة على العينة المستهدفة ثم إجراء التحليل الإحصائي المناسب

وعن الخاتمة نذكر أنها ملخص الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات والنتائج بشكل عام والتوصيات .

### دوافع اختيار الموضوع:

-لارتباطه بمجال التخصص

-أهمية الموضوع في الميدان العلمي

-رغبة في معرفة طبيعة عمل محافظي الحسابات

### حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:**

اقتصرت هذه الدراسة على مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية

- **الحدود البشرية:**

اهتمت الدراسة باستقصاء آراء مهنيي المحاسبة ومحافظي الحسابات و الأكاديميين من المسؤولين على إعداد الكشوف وأعمال التسوية ونهاية الدورة المالية؛

- ✓ **الحدود المكانية:**

شملت الدراسة مكاتب محافظي الحسابات و ذلك لما لها من أهمية على دراسة الموضوع بذلك لأن طبيعتها تنعكس إيجابا على الاستفادة من النتائج المتحصل عليها من قبل المهنيين المحاسبيين فيها كما أننا لجأنا لعينة من المحاسبين والمهنيين والمساعدين المحاسبيين إلا أن النتائج المتحصل عليها في المؤسسة تكون أكثر دقة وإفادة بالنسبة لمكاتب محافظي الحسابيين إذ أنها تمثلها بصورة واضحةواسقاط واقعي بحت.

- ✓ **الحدود الزمانية**:

امتدت الدراسة التطبيقية في المجال الزمني بين 3 أفريل 2022إلى غاية23 أفريل 2022 حيث ارتأيت إلى أن هذه الزمنية تساعدني في الوصول لنتائج آنية للدراسة تصلح أن تكون مرجعا للباحثين مستقبلا.

- ✓ **صعوبات البحث:**

واجهتنا عدة صعوبات في إعداد هذه الدراسة، باعتبار طبيعة الموضوع الذي تناول جانب معنوي يتمثل في قياس بذل العناية المهنية لدى محافظي الحسابات ، أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية فواجهتنا صعوبة انتقاء محافظي الحسابات و الأكاديميين المستهدفين للدراسة والحصول على اجابات موثوقة وذات مصداقية

# الفصل الأول :الأدبيات
# النظرية والتطبيقية للدراسة

**تمهيد :**

إن استقلالية محافظي الحسابات و الكفاءة الفنية أمران محوريان في جودة عملية المراجعة إلا أن ممارسة المدققين أو المراجعين غير كافية من مهنة الشكوك يؤدي إلى العديد من أوجه القصور التي يحددونها في العمليات المراجعة ، تسعى الدراسات إلى تحديد الخصائص الكاملة وراء شكوك المراجع ، و استكشاف العوامل المؤثرة على درجة الشك التي تتجلى في قرارات و اجراءات المراجعين لعدم وجود بيانات عن التعاقدات الفعلية للمراجعة و غياب البيانات عن الهوية و السمات الشخصية للمراجعين .

يتم في هذا الفصل عرض الإطار النظري حول محافظ الحسابات و مدى بذله للعناية المهنية في البيئة الجزائرية ، و توضح كذلك دور العناية في عملية المراجعة و تفعيل جودة المراجعة من مراجعي الحسابات و كذا تفعيل موقف الهيئة المهنية و التنظيمية من مدى مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية في البيئة الجزائرية في البيئة الجزائرية هذا في المبحث الاول ، فيما يحوي المبحث الثاني تحصيل من محتويات دراسات عالجت جوانب الموضوع و تحديد الفروقات التي تفصلنا عن دراستنا .

**المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول مهنة محافظ الحسابات و العناية المهنية**
**المبحث الثاني : الدراسات السابقة في الموضوع**

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

### المطلب الأول : ماهية محافظة الحسابات

يعد محافظ الحسابات ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له القيام بالمصادقة على صحة حسابات المؤسسة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية , وحتى يتمكن من القيام بهذا العمل عليه أن تتوفر فيه جملة من الشروط وعليه سنحاول التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات .

#### الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

**تعريف 1):** حسب ماجاء في القانون 10 وتحديدا في المادة 22 أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته , مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به .[1]

**تعريف 2) :**يعرف المراجع الخارجي على أنه : كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد [2]

وعرف المراجع الخارجي بأنه ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفغول لممارسة مهنته للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير , وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق. [3]

**الفرع الثاني : مهام محافظ الحسابات**

تتمثل مهام محافظ الحسابات حسب ماجاء في المادة 23 من القانون 10/01 في الأتي :[4]

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات ,
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص ,
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير
4. يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أوالهيئات التابعة لها , وبين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ,
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة , بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه , ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها, دون التدخل في التسيير .

**الفرع الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات**

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الأتية :[5]

1. أن يكون جزائري الجنسية
2. أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أوجنحة مخلة بشرف المهنة
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أوفي الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية ، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010 ،المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات ، من القانون 01/10 من المادة 22 ،ص 7

[2] نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان – الأردن ،2009 ، ص 67

[3] إيهاب نظمي ، هاني العزب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، دار رائد للنشر الطبعة الأولى ، عمان – الأردن 2012 ، ص 32

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، مرجع سابق ص 7

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، مرجع سابق ص 5

6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة رقم 6

**الفرع الرابع : الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات**

**أولا : تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة [1]**

نصت المادة الرابعة من القانون 01-10 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الإعتماد والقياس المحاسبي , وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية .

ويضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين على كل تنظيم مهني على الأقل , كما تنبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء وهي كالأتي :

1. لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية .
2. لجنة الإعتماد
3. لجنة التكوين
4. لجنة الإنضباط
5. لجنة مراقبة النوعية

**ثانيا : مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بالإعتماد**

وتتمثل في :

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول
- إعداد ونشر قائمة قائمة المهنيين في الجدول
- إستقبال الشكاوي والفصل فيها
- تنظيم مراقبة جودة أداء المهنيين وبرمجتها
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانيين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة

**مهام المجلس فيما يتعلق بالقياس المحاسبي**

وتتمثل في :

- جمع واستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها
- تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقيس المحاسبات
- المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم المهارات وملتقيات
- متابعة وضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة
- متابعة التطورات الحاصلة في المحاسبة على المستوى الدولي

[1] قطاف نبيل ، العمري أصيلة ، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمطلب ضروري لتحقيق جودة مهمة محافظ الحسابات في الجزائر – دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة ، الملتقى الوطني الواقع حول تأهيل مهمة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة ، 21/20 نوفمبر 2013 ، جامعة الأغواط ص 6/5

**مهام المجلس فيما يتعلق بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية**

وتتمثل في :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى
- إجراء دراسات في المحاسبة والمراجعة ونشر نتائجها
- مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ماتم إعتماد قواعد محاسبية جديدة
- القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين

**ثالثا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية

لمحافظي الحسابات .

- يتم إنتخاب أعضائه عن طريق الإقتراع السري
- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها , وفي حالة تساوي الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة
- يعين ثلاث أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ينسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض يتعين ممثله لدى هذا المجلس

**رابعا : صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمايلي :

1. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها .
2. إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة المالية الموالية
3. تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة
4. ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتزيعها
5. تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة
6. الإنخراط في كل منظمة جهوية أودولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية
7. تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير
8. تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة
9. إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

## المطلب الثاني : العناية المهنية لدى محافظي الحسابات

### الفرع الأول : مفاهيم حول العناية المهنية للمحافظ الحسابات

## أولا : تعريف العناية المهنية

هي ضرورة إلتزام المراجع بقواعد وأداب وسلوك المهنة , والمسؤولية القانونية والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة , وذلك بهدف رفع مستوى للمراجع , ومن ثم فمن ضروري وجود لجنة أخلاق وأداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة [1]

وهي أن يبذل المراجع العناية والمهارات بالمستوى المتوقع من أي مراجع يتمتع قد يكون فيه إنحرافات التي تحتاج إلى تحسين

كما عرفت أيضا العناية المهنية بأن يقوم المراجع بإتباعه أخلاقيات المهنية وتطبيق المعايير بشكل صحيح وسليم من ناحية التخطيط الصحيح للعمل وفهم النشاط وتحديد المخاطر فيه وإختبارها وبناء الرأي إستنادا إلى الأدلة وتوثيق عملية المراجعة بشكل سليم وتقديمها للجهات المعنية . [2]

## ثانيا : دور العناية المهنية في عملية المراجعة

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه بطريقة كافية وملائمة عند قيامه بفحص وإنتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من الإدارة المنشأة موضوع المراجعة كما يجب عليه أن يتحقق من أن جميع بنود ونتائج الأعمال معروضة بطريقة عادلة وصادقة .
- يسترشد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية
- يكمن دور العناية المهنية كذلك بقيام المراجع الخارجي بالتخطيط السليم للعملية والإشراف التام على المساعدين , وهذا يوجب على المراجع ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة , يتطلب التخصيص السليم لعمالة المتاحة داخل المكتب على الأعمال المختلفة وتحقيق الإشراف على المساعدين ومتابعة في أداء مهنة الموكلة إليه . [3]

## ثالثا : العناصر التي تدعم العناية المهنية

### 1/ خبرة مراجعي الحسابات [4]

تعتبر خبرة مراجعي الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الأونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل المراجعة في الولايات المتحدة الامريكية وعدم إكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام المراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة .

إن خبرة مراجع الحسابات تعتبر عاملا هاما للكفاءة وفاعلية اداء المراجع يسير جنبا إلى جنب مع التأهيل العلمي, وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة , وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة , ولقد أوضحت بعض الدراسات قياس الخبرة بعدة متغيرات حيث أشارت على أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع

---

[1] لقيطي الأخضر ، مراجعة الحسابات و واقع الممارسات المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال استبيان ، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة جامعة الحاج الأخضر باتنة ،2009 ، ص 31

[2] معيار 1220 العناية المهنية اللازمة من معايير المراجعة الداخلية ( معهد المراجعين الداخليين الأمريكي )

[3] أحمد نبيل فرحات، المعايير المهنية لمراجعة الحسابات 5 ، المرا عة والتدقيق المالي ، معايير وقوانين المحاسبة منتدى المحاسب العربي، https://accdiscussion.com، 1351/30/30.

[4] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات ، الدار الجامعة 84 شارع زكرياء غنيم الإبراهيمية ، الإسكندرية ،2007 ، ص 31

لأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهنة المراجعة, وهي تعني الأداء المتميز لمهمة معينة وتمثل من ناحية أخرى القدرة التي يتم إكتشافها من خلال ممارسة مهنة معينة وأدائها بصورة جيدة , ويتم اكتساب الخبرة من خلال التعليم وإنتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة للمراجع ومن خلال ممارسة مدى صعوبة المشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات .

**2/ إعداد خطة المراجعة [1]**

خطة المراجعة هي ترجمة الإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق المراجعة :

وهي تحديد الإجراءات التفصيلية للمراجعة التي تمكن من الحصول على أداة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة ولذا يجب أن تكون الخطة مكتوبة , وتتضمن الخطة تفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة , ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة تبعا لاختلاف الحجم وتعقيد المنشأة الخاضعة للمراجعة , وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق المراجعة .

**3/ طبيعة العميل الخاضع للمراجعة [2]**

يتحكم العميل في المعلومات المعروضة بالقوائم المالية , ولذلك تقع عليه مسؤولية الإفصاح عن هذه المعلومات بأمانة وشمولية ويمكن للمراجع عند الضرورة عمل أي تعديلات في هذه القوائم لتعكس متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بعد الحصول على موافقة عميل المراجع , ومن جهة أخرى تكون تكون تقارير المراجعة ملكا خاصا للمراجع , ويجب إعدادها بشكل جيدا حتى يتمكن بوضوح وبأسلوب فعال توصيل المعلومات التالية :

أ- نطاق مهام المراجعة التي قام بأدائها المراجع
ب- نتائج مهام المراجع
ت- درجة تأكد المراجع من صدق وعدالة القوائم المالية .

وإذا رفضت المؤسسة أن تفصح عن الحقائق الجوهرية فيجب على المراجع الإفصاح عن هذه الأمور في تقريره وتعديل رأيه بالتقرير على ضوء تصرفات العميل .

**4/ رقابة الجودة [3]**

إن الرقابة بمفهومها العام هي تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والاخلاقية , أما رقابة الجودة فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) بأنها الإجراءات التي يتبناها مراقب الحسابات لتوفير ثقة بدرجة معقولة للتأكد بأن عمليات التدقيق كافة والتي تم إجراءها قد جرت وفقا للاهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية .

ويرى الإتحاد الدولي للمحاسبين (1998) أنه من الضروري لأي برنامج يوضع لفحص جودة الأداء أن يتضمن المعايير التي تعالج الأمور الأتية :

1 – المحافظة على تسوية المعلومات والبيانات الزبون,

---

[1] .كمال عبد السلام، على خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، امعة المنصورة، سنة 2003 ص 117

[2] ويليام توماس ، أمرسو تهنكي تقرير المراجعة ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1989 ، ص98

[3] راقد عبيد النواس، مدخل في جودة التدقيق، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، جمهورية العراق، تصدر ع نقابة المحاسبين والمدققين، العدد51ص1353 ،11 سبتمبر

2- ضمان استقلالية وموضعية المدقق
3- أن تتوفر لدى المدقق المهارات والمعرفة المهنية والخبرة المتخصصة واللازمة للقيام بالعملية الفحص
4- توثيق إجراءات الفحص المتبعة بطريقة تمكن من إجراء تقويم موضوعي يمكن الحكم من خلاله بأن الفحص قد تم بالعناية اللازمة وطبقا للمعايير
5- فرض الإجراءات تأديبية على المنشأة التي تفرض تأدية الفحص إتخاذ الإجراءات التصويبية والتي تكشف فيها عيوب خطيرة ولايمكن معالجتها بالتصويب أو التعليم

**5/ تأثير بأخلاقيات المهنية على العناية المهنية [1]**

تعتبر أخلاقيات المهنة أحد الأسس التي تقوم عليها المهن التي أساسها يتم تحديد التصرفات المقبولة والغير مقبولة وعلى هذا الأساس تقوم أخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات حيث تحدد مجموعة من المبادئ الواجب على المراجع الاالتزام بها من أجل الوفاء بمهمة وعلى هذا الأساس يمكن أن نحدد تاثير أخلاقيات مهنة المراجعة على العناية في قواعد وسلوك المهنية والمتمثلة في :

- **الكفاءة** :وهي أن يعملوا باستمرار على تحسين مهارتهم وفاعلية الجودة , فاءن كانت كفاءة المراجعين ذو مستوى عالي كانت العناية المهنية جيدة أي أن هناك علاقة مباشرة بينهم .
- **النزاهة** : وهي سلوك المراجع الذي يتبع حكم القانون ويدخل ذلك في أخلاقيات المهنة التي يكون تأثيرها بشكل مباشر على العناية المهنية .
- **الموضوعية** : وهي ألا يقوم المراجعين بأي نشاط قد يسيء أو يتوقع أن يسيء إلى تقديرهم المهني , أي لايقوم المراجع بالتحريف أو تشويه المعلومات .
- **الاستقامة:** وهي أن يقوم المراجعين بأعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بمسؤولية , وأن يلتزموا بالمعايير المتعارف عليها مع مراعاة الإفصاح لتحقيق أهداف المراجعة فإتضح أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والعناية المهنية , فإن كانت أخلاقية المهنة سليمة وصحيحة زادت العناية المهنية والعكس صحيح .

**الفرع الثاني : الإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات [2]**

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز عل منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد التقرير مصادقة الحسابات السنوية .

عند الإستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة , على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل ان يضع مسبقا بعض الإجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بمايلي :

- ❖ تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .
- ❖ التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .
- ❖ التأكد من أن التوكيل المقترح لاتشوبه مخالفات ومن ثم تجنب الشركة المراقبة , أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين .

بعد تلبية الإجتهادات الأولية وقبول التوكيل :

[1] جمعية المدققين الداخليين ، مبادئ أخلاقيات المهنة ، http://na theiia .org /stands-guidance إصدار 3 يناير 2009، ص 02 /03

[2] علي معطى الله وحسينة شريخ, عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، دار هومة ،الطبعة الثانية 2008 ،ص 107

يجب على محافظ الحسابات , أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي الذي يعينه , في كل أشكال التعيين , يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل , الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أوتنظيمية .

يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع المنظمة الوطنية بتعيينه. في ظرف 15 يوم التالية لقبول التوكيل .

جاء في المادة 03 من المقرر والمتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات أن الإجتهادات المهنية تتكون من جهة , من اجتهادات محاسبية معرفة والمستعملة في مراجعة الحسابات , ومن جهة أخرى الاجتهادات الغير محاسبية , المتعلقة بالأحكام القانونية والقضائية .

وأيضا في كل الأحوال , يقيم محافظ الحسابات , طبقا لفهمه للمهمة , حجم العمل الذي يجب القيام به . يحدد الوسائل الضرورية ويقع إختياره على العناصر المتعلقة بالمراقبة .

**الفرع الثالث : مسؤوليات محافظ الحسابات**

**المسؤولية المدنية :**

إن محافظ الحسابات مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق هؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير. غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج وبصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء او التقصير[1] .

**المسؤولية الجزائية : [2]**

يمثل محافظ الحسابات اتجاه مخالفة بعض النصوص والتشريعات الشركة للمهنة وقوانين العقوبات , وتتمثل هذه الجرائم في :

- ✓ التعيين على خلاف أحكام الحظر المكررة في القانون من توفر النية السيئة .
- ✓ جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة بنشر الإكتتاب ووضع تقرير كاذب .
- ✓ التهرب من الضرائب
- ✓ عدم الكشف عن الأحداث الخارجية والتصريح بها لوكيل الجمهورية .
- ✓ عم إحترام السر المهني للعميل أو للشركة العملية , خلال أدائه لمهامه وينبغي التصريح إلا بترخيص لحق في القانون أو المهنيين الجدد المستلمين للمهمة أو واجب يعطي له الحق بالكشف عنها .
- ✓ الممارسة الغير مشروعة للمهنة والتي تخالف أحكام الموافقة المقررة في القانون 01.10 والمواد المنصوصة في المواد من 64 إلى 74.

**المسؤولية التأديبية :[3]**

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

---

[1] جوامع إسماعيل ، محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي ، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة ،2014

[2] عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، السيد شحاتة ، قواعد و أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و التدقيق في مواجهة الأزمات المالية ، الدار الجامعية الاسكندرية – مصر ، 2009 ، ص 108

[3] محمد بوتين ، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر 2003 ص 57

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها , وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها , في :

- الإنذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
- الشطب من الجدول

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

## المطلب الثالث: المعايير المتعارف عليها و المعايير الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات

سنعالج في هذا المطلب معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تتعلق بالمعايير الشخصية أو العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إبداء الرأي وتعتبر هامة كمرجع يعتمد عليه المدقق أثناء أداء مهامه , كما سنتطرق إلى أهم المعايير الجزائرية .[1]

### الفرع الأول :معايير التدقيق المتعارف عليها

**تتمثل في ثلاث مجموعات :**

1. المعايير العامة (الشخصية ) : والتي تشمل على التأهيل العلمي والعملي , والإستقلالية والحياذ وبذل العناية المهنية .
2. معايير العمل الميداني : وتتمثل في التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين , فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة .
3. معايير إعداد التقرير : التي تتمثل في مدى إحترام المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية , تحديد الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من دورة لأخرى , توضيح مستويات الإفصاح وإبداء الرأي .

**أولا: المعايير العامة (الشخصية )** : توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها شخصية لأنها تحتوي على صفات الشخصية للمحافظ الخارجي , وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير هي :

1 **معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق** : يشير هذا المعيار إلى وجوب توفر الكفاءة المهنية للمدقق , والتي تكون كنتيجة لعاملين أساسين في المدقق وهما:
التأهيل العلمي , والمقصود به ضرورة أن يكون لدى المدقق درجة من التأهيل العلمي في مجال المواد المحاسبية والتدقيق . بالإضافة إلى ذلك يتطلب أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى كالإدارة وطرق الإتصال , والجوانب السلوكية حتى تمكنه من إبداء الرأي , كماأنه يتطلب من المدقق إستمرار الدراسة للتحديث مالديه من معلومات , ومعرفة في المحاسبة والقانون , الضرائب , مراقبة التسيير ...., والتدقيق (كالندوب , الأيام الدراسية , التربصات ....)
أم العامل الثاني هو التأهيل العملي والمقصود به عدم إمكانية الفرد القيام بمهنة تدقيق الحسابات قبل مروره بفترة تدريبية في مكتب تدقيق الحسابات . وهذا بالنسبة إلى مراجع رئيسي , بينما هناك مساعدين وغيرهم دون هذا الشرط .

[1] بابنات عبد الرحمان ،محاضرات في مقياس المراجعة المالية ،سنة ثالثة ،ماستر ل م د تخصص مالية جامعة ورقلة ،2017

2 **معيار إستقلال المدقق** : أن يكون المتخصص المهني في عملية التدقيق حرا من كل مصلحة في هدف أو موضوع هذه العملية . وتنبع أهمية إستقلال المدقق من الرأي الفني المحايد الذي يبديه في القوائم المالية . وإستقلال المدقق في أول الأمر حالة نفسية , أي أن الإستقلال هو حالة ذهنية . ونعني بهذا عدم وجود أية ضغوط من العميل , في الدور الذي يقوم به بشأن إبداء الرأي حول القوائم المالية , هذا مايدعى بالإستقلال الذهني , والذي يعتبر جوهر عملية التدقيق المالي الخارجي والمميز لها .
أما إستقلال المدقق المالي عن المؤسسة يتحقق بعدم وجود مصالح مادية له أو أحد أفراد عائلته داخل المؤسسة التي يتم تدقيقها , وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها , حتى لاتؤثر هذه المصلحة في إبداء الرأي حول سلامة القوائم المالية .

3 **معيار بذل العناية المهنية المناسبة والإلتزام بقواعد السلوك المهني :** بالإضافة إلى المعيارين السابقين من معايير الأداء العامة , نجد أن إلتزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة يعتبر أهم معيار في معايير الأداء العامة , حيث يحدد مستوى الأداء المهني العديد من العوامل منها ماتنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية , والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق .

4 **معيار النزاهة والموضوعية :** حتى يؤدي المدقق مهمته بشكل مقبول عليه أن يكون نزيها وصادقا , وكذلك موضوعيا أي عادلا في عمله , ولايترك خلفيات تتداخل مع موضوعيته , كما عليه الإلتزام بسلوك محايد أثناء قيامه بإعداد التقرير عن نتائج مهمته .

5 **معيار التحلي بفظ السر المهني :** ضرورة احترام المدقق المالي خاصية السرية للمعلومات التي التي يجمعها أو يطلع عليها أثناء أداء مهمته , وعليه أن لايفشي شيئا منها إلى الغير , ماعدا ماهو مسموح له به أثناء مهمته , أو في إطار الحدود المسموحة قانونا .

**ثانيا : معايير الأداء المهني أو العمل الميداني**

ترتبط هذه المعايير بتخطيط , وتنفيذ عملية التدقيق , وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة , ومدى القرائن الواجب الحصول عيها بواسطة إجراءات التدقيق , والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من إستخدام هذه الإجراءات , وتشمل هذه المعايير على :

- **معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين :**

يتجسد هذا المعيار في برنامج التدقيق الذي يعده المدقق المالي , حيث يتمثل هذا البرنامج في خطة تنفيذ إجراءات التدقيق , ويتضمن كذلك الدفاتر والسجلات الواجب فحصها , والوقت المحدد لهذه العملية .
علما أن الهدف الأساسي من التدقيق المالي هو القيام بفحص سليم , وليس مجرد إستكمال وتنفيذ البرنامج بالكامل كما أنه يجب أن يتصف بالمرونة .
بالإضافة إلى تخصيص المساعدين على الأعمال , مع ضرورة تحقيق الإشراف عليهم بما يضمن إتمام العمل بالأداء المطلوب .
كما يعتبر إعداد برنامج التدقيق من أهم المراحل في عملية التدقيق المالي , خاصة في الوقت الحاضر وهذا للأسباب الأتية :
أ- الإعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ,
ب- التوسع في إستخدام طرق المعاينة ,
ت- التطور في نظام تشغيل البيانات .

ويستخدم المدقق هذا البرنامج كأداة للتخطيط , والرقابة على الأداء هذا من جهة , ومن جهة أخرى يستخدمه ضمن أوراق العمل التي يعتمد عيها في إعداد تقريره .

- **معيار التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية** : ويعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الإعتماد عليه , ولتحديد المدى المطلوب من الإختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها .

ويعود إهتمام وهدف المدقق من وراء وجود نظام رقابي إلى العنصرين الأتيين :

**-زيادة مصداقية القوائم المالية :**

هناك إتفاق بين إهتتمامات المدققين , والإدارة من نظام الرقابة المطبق وخاصة فيما يتعلق بزيادة درجة الثقة , وإمكانية الإعتماد على رأي المدقق في تقييم تلك القوائم . فإذا كان هناك نظام رقابي فعال , يعني ضمان الإلتزام بحماية أصول المؤسسة , والإلتزام بالقواعد , والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما , وكذلك يمكن الإعتماد على التقارير الداخلية كأدلة إثبات تساعد المدققين في تكوين رأي مهني محايد حول عدالة عرض القوائم المالية .

**-الإهتمام بالرقابة على جميع العمليات :**

بجانب إهتمام المدقق بالتوازن الحسابي لأرصدة الحسابات , فهناك إهتمام أخر وهو التحقق من وجود نظام رقابي فعال يغطي جميع العمليات المختلفة في المؤسسة محل التدقيق , ويرجع ذلك إلى أن دقة المخرجات في أي نظام محاسبي مرتبطة أساسا بدقة مدخلات هذا النظام في البداية .

- **معيار كفاية الأدلة ( العناصر المقنعة )** : يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المدقق المالي بتجميع الأدلة الكافية , والملائمة التي تمكنه من تأسيس رأيه في القوائم المالية موضع التدقيق , وذلك من خلال الفحص, والملاحظة والإستفسارات والمصادقات ....,

**<u>ثالثا :معايير إعداد التقرير</u>**

يعتبر تقرير المدقق بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية التدقيق ولذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية .

بالإضافة إلى ذلك فهذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التدقيق وتشتمل على أربعة معايير وهي :

- إستخدام المبادئ المحاسبية : حيث يجب أن يتضمن التقرير إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- تجانس إستخدام المبادئ المحاسبية : يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى إستمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المتعارف عليها من فترة إلى أخرى , إستنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إختلاف الدورات , كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية .
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته : المقصود بكفاية الإفصاح أن يرتكز المدقق في تقريره على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية , حيث يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم عن حسن أوسوء نية من معديها , وذلك تفاديا لتظليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاد قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها .
- إبداء الرأي في القوائم المالية : ويقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة .

وفي جميع الحالات التي يصادق فيها المدقق المالي على القوائم المالية , يجب أن يبين التقرير بشكل واضح , وقاطع لطبيعة الفحص الذي قام به , ودرجة المسؤولية التي تقع على عاتقة , ويمكن أن يأخذ الرأي الذي يصدره المدقق المالي إحدى الأشكال الأتية :

1- **الرأي النظيف :**

يصدر المدقق المالي هذا الرأي عندما يرى أن القوائم المالية منتظمة وصادقة , وأنها تقدم صورة سليمة عن نشاط المؤسسة , وضعيتها المالية ومركزها المالي .

2- **الرأي المتحفظ :**

يوجد سببان أساسيان قد يدفعان المدقق إلى إبداء رأي متحفظ وهما :

أ- قد توجد ظروف تمنع المدقق المالي من القيام بجميع إجراءات التدقيق اللازمة ,

ب- قد يستنتج المدقق المالي أثناء القيام بعمليات الفحص أن العميل إتبع أساليب محاسبية لاتتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة , وأنه لايوجد إفصاحا مناسبا في القوائم المالية , ممايتطلب التحفظ في الرأي .

3- **الإمتناع عن إبداء الرأي :**

يمكن أن يمتنع المدقق المالي عن إبداء رأيه في القوائم المالية لسببين :

أ- وجود إختلاف : عدم الإنتظام , والأثر الكبير على مجمل الحسابات , والتي لايمكن إعتبارها منتظمة وصادقة , والتي لايمكن أن تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية والمركز المالي , ونتيجة المؤسسة .

ب- عدم التأكد : عدم إمكانية إبداء الرأي يمكن أن يكون نتيجة لعدم كفاية الأدلة .

## الفرع الثاني : معايير الخاصة بمهنة محافظ الحسابات

### أولا :دور معايير التدقيق في تحديد مسؤوليات المدقق

#### 1- المعيار رقم 240في اكتشاف الغش والأخطاء.

اهتم هذا المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطا , حيث اوضح أن الغش يمثل الأخطاء المعتمدة أو المقصودة في

القوائم المالية بواسطة واحد أوأكثر من عاملين المؤسسة أو الغير , كتسجيل عمليات وهمية ' تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات , إخفاء أوحذف عمليات السجلات أو المستندات . بينما الخطأ يمثل الخطأ الغير معتمد , والناتج عادة من السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ,ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات , الإستخدام الخاطئى عن جهل للمعايير المحاسبية ....إلخ .

وتتمثل واجبات مدقق الحسابات حسب هذا المعيار في القيام بالتفكير الجدي في أثر الخطر المادي للبيانات الخاطئة على القوائم المالية وذلك من خلال : [1]

- تقويم مخاطر الغش ربما يسبب إحتواء القوائم المالية على البيانات الخاطئة ماديا ولذا يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم
- البحث عن أدلة تدقيق مناسبة وكافية تفيد بأن الغش لم يحدث في القوائم المالية وإذا حدثت فإنه تمت معالجته كما يجب وتم تصحيحه ,
- إذا توفرت مؤشرات لإحتمال وجود غش قد يؤدي إلى التأثير المادي على القوائم المالية فيجب عليه :
  - تحديد الأثر المحتمل عن القوائم المالية
  - إضافة الإجراءات المناسبة ويعتمد حكم مدقق الحسابات في ذلك على مايلي :
    - نوع الغش المحدد
    - إحتمال الحدوث أو التأثير المادي على القوائم المالية
    - مناقشة الإدارة ,

[1] عمار عصام السامرائي، إجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري، المؤتمر العالمي 2 الثالث، الجامعة الخليجية، البحرين، 2119،ص6.

- تحديد الأثر الممكن على الجوانب الأخرى للتدقيق ,وكذاإعلام الإدارة بأسرع وقت ممكن .
- يجب أن يكون تقرير المدقق مناسبا لما قام به من إجراءات وهذا مايتطلب توسيع تقريره في هذا الشأن على الرغم من أن الفقرة رقم (5) من معايير التدقيق الدولي رقم (240) تؤكد على مسؤولية الإدارة عن إكتشاف الغش والأخطاء , بينما تنحصر مسؤولية مدقق الحسابات في تطبيق المبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وإكتشاف ماينتبه إليه .

**2- معيار التدقيق الدولي رقم (250)في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية :[1]**

**إن** الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية .عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق , وتقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها , يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية , ومع ذلك لايتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات , بصرف النظر عن أهميتها النسبية , ويتطلب مراعاة مضمون نزاهة الإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لايمكن تفاديها رغم إلتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية وهذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم

الإلتزام بالقوانين واللوائح , وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل :

1. وجود الكثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة , والتي عادة لا يكون لها تأثير على القوائم المالية , ولا يمكن أن تجلب إنتباه النظام المحاسبي أو الرقابة الداخلية .
2. تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام ونظام الرقابة الداخلية .
3. قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها , على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات , وتخطي الإدارة العليا لظوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المعتمدة .

وحتى يحصل المدقق على فهم عام القوانين واللوائح يقوم عادة بمايلي :

- إستخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة
- الاستفسار من الادارة عن السياسات والاجراءات المؤسسة بالتقيد بالقوانين واللوائح
- مناقشة الادارة بالسياسات والاجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوي وتقويمها والمحاسبة عنها
- مناقشة الاطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الفطار الاخرى (مثلا في حالة مطابقة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الام فيما يخص الأوراق المالية ).

وبعد حصول على فهم عام للقوانين واللوائح , على المدقق مايلي :

- أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الإلتزام بهذه القوانين , والتي يرى أن لديها تأثير على المبالغ الجوهرية , والإفصاح عنها في القوائم المالية
- أن يحصل على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد أفصحت له عن كافة جوانب عدم الإلتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة والتي سيأخذ تأثيرها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية
- أن يفترض بأن المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل إثبات يشير الى العكس

[1] أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،2008،س 349/348

- عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الإلتزام , عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التي حدثت خلالها عدم الإلتزام , بالإضافة إلى معلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب
- في حالة عدم الإلتزام , على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الإلتزام إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا , والحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم ,
- إذا ما شك المدقق بأن عددا من أعضاء الإدارة العليا ومن ضمنهم أعضاء من مجلس الإدارة متورطون في عدم الإلتزام ,فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى في المؤسسة أو إلى لجنة الإشراف ( إن وجدت في المؤسسة ) , وعندما لاتكون هناك سلطة عليا , أو إذا إعتقد المدقق أن تقريره قد لايؤخذ بعين الإعتبار , أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على إستشارة قانونية .

**ثانيا : تطبيق معيار التدقيق الدولي 240** [1]

إن الغرض من هذا المعيار هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات بشأن مسؤولية المراجع في دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية , والتوسيع بشأن كيفية تطبيق المعايير الإرشادات في معيار المراجعة الدولي هذا دمجها في عملية المراجعة الشاملة .

**1- عوامل مخاطرة الغش**

يميز هذا المعيار فيمايلي :

- الغش والخطأ وبين نوعي الغش اللذان لهما علاقة بالمراجع , أي الأخطاء الناجمة من سوء إستخدام الأصول والأخطاء الناجمة من التقارير المالية الاحتيالية وبين مسؤولية المكلفين بالرقابة وإدارة المنشأة لمنع وإكتشاف الغش كما كما يبين القيود الذاتية للمراجعة في نطاق الغش , ويحدد مسؤوليات المراجع لإكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش .
- يتطلب من المحافظ أن يحافظ على موقف التشكك المهني مع إدراك إحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الغش بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالرقابة (أي عدم الإعتماد على سابق معرفته بنزاهة وأمانة الإدارة .
- يتطلب أن يقوم أعضاء فريق العملية بمناقشة قابلية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بسبب الغش ,ويتطلب أن يقوم شريك العملية بتحديد الأمور التي سيتم إبلاغها الأعضاء فريق العملية والتي لم تدخل ضمن المناقشة ,(ويطلق عليها جلسات العصف الذهني ).

**2- التشكك المهني :**

- كما هو مطلوب في معيار المراجعة الدولي 200على المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء المراجعة في ضل موقف التشكك المهني , ومدركا أنه قد تكون هناك ظروف تسبب وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية ,

أن التشكك المهني هو موقف يتضمن الذهن متسائل وتقييم الإنتقادات لأدلة الإثبات كما يتطلب تساؤلات مستمرة حول ما إذا ما كانت المعلومات وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها توحي بأنه قد توجد بها أخطاء جوهرية بسبب الغش .

- يجب على المراجع أن يتخذ موقف التشكك المهني أثناء المراجعة , مدركا إحتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الغش وذلك دون النظر ألى خبرة المراجع السابقة المنشأة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالرقابة .

[1] طارق عبد العالي حماد ، حوكمة الشركات المفاهيم و المبادئ ، دار الجامعة مصر ، 2005 ،ص 669/640

- كما تمت مناقشة في معيار التدقيق الدولي 315 تساهم الخبرة السابقة للمراجع في فهم المنشأة غير أنه برغم أن المراجع لا يمكن أن يتوقع منه أن يتجاهل بشكل كامل خبرته السابقة في المنشأة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين في الرقابة , وفيما يتعلق بالمكلفين بالرقابة فإن اتخاذ موقف التشكك المهني يعني أن ينبغي على المراجع أن يقيم بعناية مدى معقولية الردود على إستفسارات الموجهة الى المكلفين بالرقابة والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها منهم في ضوء جمع الأدلة
الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة
- نادرا ماتشمل المراجعة الذي يتم ادائه حسب معايير المراجعة الدولية توثيق المستندات , كما أن المراجع ليس مدربا أو يتوقع منه أن يكون خبيرا في مثل هذه التوثيق , الى جانب ذلك قد لا يكتشف المراجع وجود تعديل للشروط الواردة في المستند .
- يمكن ان تأثر الاستجابة لتناول المخاطر الملائمة للأخطاء الجوهرية بسبب الغش على التشكك المهني للمراجعة بالطرق التالية :
  - إهتمام زائد في إختيار طبيعة ومدى المستندات التي سيتم فحصها تعزيزا للمعلومات الجوهرية ,
  - إعتقاد زائد للحاجة الى تعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية
- يمكن أن يستنتج المراجع أنه لن يكون من العمل تصميم إجراءات مراجعة تتناول بشكل كاف مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش , وفي هذه الحالات ينبغي على المراجع تقييم آثار عملية المراجعة .

## الفرع الثالث : الإصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية

### أولا : المجموعة الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية [1]

**حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري2016 الصادر عن وزارة المالية , والذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق**

#### 1. المعيار الوطني رقم (210) إتفاق حول الأحكام مهام التدقيق

##### 1-1 مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار العقد الذي يوقع بين المدقق وإدارة المؤسسة , وعند إقتضاء الحاجة مع الأشخاص القائمين على تمويلات المؤسسة نظرا لإنفصال الملكية عن الإدارة , حيث يتم التأكيد والإتفاق على المهام المسندة لمدقق الحسابات وتوضيحها بشكل تفصيلي ,
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة , مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة وتدقيقات الكيانات الصغيرة ,
- الوسائل الخاصة بمهمة التدقيق عبارة عن أمثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة ,

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية ،المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري2016 الصادر عن وزارة المالية

- ينظر المدقق الحسابات بمنظور هذا المعيار على أنه محافظ حسابات أومدقق متعاقد حسب الحال .

**1-2 مسؤولية مدقق الحسابات ضمن معيار( 210)**

على الرغم من التقنيات الحديثة والمستعملة في عملية التدقيق من نظام محاسبي جديد وإعتماد مدققي الحسابات على نظام الرقابة الدولي فإن خطر عدم إكتشاف أخطاء وإختلالات لايمكن تفاديه كليا لذلك يخضع محافظي ومدققي الحسابات للسر المهني طبقا للمادة 71من القانون 10-01 والإعفاء منه يكون وفق مايحدد نفس القانون في المادة 72.

**2. المعيار الوطني للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية**

**1-2 كيفية الحصول على التأكيدات الخارجية ومجال تطبيقها**

التأكيدات الخارجية عبارة عن دليل مثبت يتم الحصول عليه يتم الحصول عليها من طرف العديد من الجهات بطلب من المدقق للإستفسار عن وضعيات مالية مشكك فيها , وتكون في شكل رد خطي ورقيا وفي شكل إلكتروني يتم إستعمالها للحصول على أدلة مثبتة تؤكد صحة وسلامة الكشوف المالية .

يتم الحصول على التأكيدات الخارجية بطلب من المدقق وهو طلب مستعجل يكون من خلاله *الغير* الجهات مدعوة للرد مباشرة على مدقق الحسابات بالشكل الذي يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب المراد الحصول على تأكيدات وأدلة مثبتة عليها .

أما في حالة طلب تأكيد ضمني وخصوصا تأكيد سلبي تكون الجهات المسؤولة بالرد على مدقق الحسابات بالرد بالنفي فقط على المعلومات الواردة في الطلب .

**2-2 أهداف المعيار**

- توضيح ضرورة إجراءات التأكيدات الخارجية وتأثيرها في عملية التدقيق ومصداقيتها ونزاهتها ,
- حماية مدقق الحسابات من أي مساءلة قانونية لاحقة ,
- توفير جميع المعلومات والبيانات التي تخص عملية التدقيق ووضعها تحت تصرف مدقق الحسابات .

**3- المعيار الوطني للتدقيق 560 الأحداث اللاحقة**

**1-3 الأحداث اللاحقة :**

يتطرق المعيار الوطني للتدقيق( 560) إلى الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد إقفال الحسابات في إطار عملية التدقيق .

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره , أوهي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية إعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها .

ويميز المنهج المحاسبي نوعين من الأحداث اللاحقة :

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات
- تلك التي تدل على ظروف ووقائع ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات .

**2-3 أهداف المدقق من المعيار الوطني للتدقيق( 560)**

- حصوله على العناصر المثبتة والكافية واللازمة التي تدل على أن الأحداث وقعت تتطلب تعديلات ,

- معالجة الكشوفات المالية المتضمنة للأحداث اللاحقة وفقا للمنهج المحاسبي المطبق .

**4- المعيار الوطني للتدقيق رقم (580 )التصريحات الكتابية**

**4-1 التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها**

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق في إطار مراجعة وتدقيق الكشوفات المالية وهي عنصر مقنع , وعلى الرغم من أنها تقدم جميع العناصر والمعلومات التي يمكن أن تقيد مدقق الحسابات في إطار إجراء عملية التدقيق , إلا أنها تحتمل وجود السلبية أي يمكن أن تكون غير كافية وملائمة في بعض المسائل الهامة , إلا أن الإدارة تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لايؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء المؤسسة وتحمل مسؤولياتها على أكمل وجه .

**4-2 أهداف مدقق الحسابات وفق المعيار (580)**

- هدفه هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتأكيد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة له ,
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية ,
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة .

**ثانيا : المجموعة الثانية للمعايير التدقيق الجزائرية [1]**

حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 نوفمبر2016 الصادر عن وزارة المالية , والذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق

**1. : المعيار الوطني للتدقيق رقم (300) تخطيط تدقيق الكشوفات المالية**

**1. 1تخطيط عملية ( مهمة التدقيق )**

يجب على مدقق الحسابات المسؤول عن مهمة أو عملية التدقيق إعداد ووضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة ومنسقة مع المهمة المسندة إليه من خلال تحديده لنطاق ورزنامة ومنهجية التدقيق ومعطيا مبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل ويتمثل تخطيط عملية التدقيق في توقع :

- المنهج العام للأعمال
- إجراءات التدقيق اللازمة التي يجب ويتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز العملية , بما في ذلك إحتمال اللجوء إلى خبراء
- تنسيق العمل مع الخبراء أوالمهنيين المكلفين بمراقبة الحسابات .

**1.2خطوات تخطيط عملية (مهمة التدقيق )**

- **إستراتيجية التدقيق :**

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية ، المقرر 150 المؤرخ في 11 نوفمبر2016 الصادر عن وزارة المالية

تعتبر إستراتيجية التدقيق المنهج العام لأعمال والطريقة التي ستتم عليها عملية (مهمة التدقيق ) ووفق خطوات واضحة ومحددة , لذلك على مدقق الحسابات عند إعداده إستراتيجية لابد عليه من :

- **التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها**
- التحقق من أهداف المهمة التي من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الإتصالات المطلوبة
- الأخذ بعين الإعتبار جميع العوامل التي يعتبرها مهمة ويمكن الإعتماد عليها , وفقا لحكمه ورأيه الفني قصد توجيه الأعمال التي ستعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة
- الإعتماد والأخذ بعين الإعتبار جميع النتائج والأعمال الأولية لتخطيط المهمة والتي أنجزت سابقا
- تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة من طرف المدقق ذات علاقة في هذه الحالة
- التأكد من طبيعة و رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة .
  - **إعداد برنامج العمل :**

يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة المهمة , قصد تقليل مخاطر التطبيق إلى مستوى مقبول أوطفيف ويعد برنامج العمل وفقا ل:

- حجم الكيان ومدى حجم الصعوبات التي يمكن مواجهتها ,
- طبيعة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتنظيم المخاطر المحددة وفق العيار 315)
- طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفق المعيار 330)
- الإستراتيجيات البديلة التي يمكن اللجوء إلية عند إقتضاء الحاجة
- تقييم مخاطر والإختلالات المعتبرة
- كفاءة وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بإنجاز عملية التدقيق .

**2. واجبات المدقق لإعداد تخطيط (مهمة) التدقيق:**

عند الإعداد لعملية التدقيق والتخطيط لها , لابد على مدقق الحسابات الأخذ بعين الإعتبار بعض المسائل العامة والتي يمكن أن تؤثر على سيرورة التدقيق .

➢ **تحديد الأعمال الأولية لتخطيط (مهمة )التدقيق :**

يجب على مدقق الحسابات وضع بعض الإجراءات والمتمثلة في :

- القيام بالإجراءات المطلوبة في معيار 220 المتعلقة بالمحافظة على حسن العلاقة مع الزبون
- تقييم مدى إحترام القواعد الأخلاقية , بما في ذلك المتعلقة بالإستقلالية والنزاهة وفقا لنفس المعيار (220)
- التحقق من معرفة بنود المهمة والمطلوب منه شخصيا كماهو موضع في المعيار (210)
- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية .

➢ **إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق للتخطيط المهمة :**

في حالة التدقيق الجماعي عن طريق فريق , يجب على المسؤول والأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق , بما فيه التخطيط للمقابلات مع

الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها وذلك مايسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق من خلال الإستفادة من خبرة وكفاءة ومعارف جميع الأعضاء .

➢ **عملية التوثيق :**

يجب على مدقق الحسابات أو الفريق الذي قام بعملية التدقيق إدراج في عملية التدقيق مايلي :

- الإستراتيجية العامة للتدقيق
- برنامج العمل المتبع
- الإشارة إلى الإستراتيجيات البديلة التي تم الإعتماد عليها إن وجدت
- الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى تغيير إستراتيجية العمل .

**2. المعيار الوطني للتدقيق رقم (500) العناصر المقنعة**

**2.1 مجال تطبيق المعيار الوطني رقم( 500)**

يوضح المعيار الوطني للتدقيق رقم 500 مفهوم العناصر المقنعة في إطار عملية تدقيق الكشوفات المالية , ويعالج واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات و إستراتيجيات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصله إلى نتائج معقولة يمكنه الإعتماد عليها لإعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة والمجمعة أثناء عملية التدقيق .

**1. الإجراءات المتعلقة بجمع العناصر المقنعة :**

يقوم مدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة للوصول لنتائج معقولة تساعده في تأسيس رأيه مع الأخذ بعين

الاعتبار ووضع حيز التنفيذ :

- الإجراءات اللازمة لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان ومحيطه بما ذلك نظام مراقبته
- إجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أوالكشف و الإختلالات , المراقبة المادية قصد حد الإختلالات إلى مستوى التأكيدات .

ومن أهم الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة نذكر :

- **تفتيش السجلات والوثائق :**

تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات والوثائق الداخلية بالكيان بجميع أشكالها سواء كانت ورقية أو إلكترونية حيث تمكن عملية الفحص من الوصول إلى عناصر مقنعة ذات مصداقية حسب طبيعتها ومصدرها .

- **تفتيش الأصول العينية :**

تفتيش الأصول المادية هو الفحص المادي للأصول والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة والموثوقة والمتعلقة بوجودها , لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها .

- **الملاحظة المادية :**

هي معاينة العملية أو الطريقة التي تنفذ بها إجراء ما من طرف الأشخاص مثلا: ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مسيري الكيان أوملاحظة عملية المراقبة .

- **طلب المعلومات :**

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والغير مالية من طرف الأشخاص المسؤولين عن المؤسسة والذين لديهم كافة المعلومات فيما يخص الشؤون الداخلية والخارجية للمؤسسة ,

عملية طلب المعلومات هي تعتبر عملية مكلفة لإجراءات التحقيق وتكون في شكل طلب رسمي مكتوب أو شفهي غير رسمي .

- **طلب التأكيدات الخارجية :**

التأكيدات الخارجية تعتبر نوع خاص من طلب المعلومات وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لتأكيد معلومة ما .

- **المراقبة المستندية :**

وهي المراقبة بكل وسائل الدقة للوثائق الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية .

- **إعادة التنفيذ :**

هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو عمليات تدقيق تم تنفيذها داخل الكيان من قبل وهي في الأصل جزء من المراقبة الداخلية .

- **الإجراءات التحليلية :**

تتمثل الإجراءات التحليلية كما سيوضح في المعيار( 520) تقديرات المعلومة المالية إنطلاقا من :

- إرتباطها مع المعلومات الناجمة أو غير الناجمة عن الحسابات أو مع معطيات سابقة , لاحقة .
- تحليل التغيرات المعتبرة أو الإتجاهات الغير المقنعة .

**3. :المعيار الوطني للتدقيق( 510)(مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية )**

**1. مجال تطبيق المعيار**

يعالج المعيار الوطني للتدقيق( 510) واجبات مدققي الحسابات فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الدولية , حيث تتضمن الأرصدة الأولية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات التالية :

- الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة لكن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي ستتم فيها معالجة الكشوف المالية للفترة السابقة التي لم يتم تدقيقها سابقا .

**2. أهداف المعيار :**

يهدف المعيار الوطني( 510) إلى إلزام مدقق الحسابات ب:

- جمع العناصر المقنعة والكافية التي تسمح له بضمان إبداء رأيه بكل قناعة
- إبداء رأيه بخصوص عملية نقل الأرصدة للسنة المالية السابقة بشكل صحيح
- التأكيد على أن الطرق المحاسبية الملائمة قد تم تطبيقها بشكل دائم والاعتماد عليها في إعداد الكشوف المالية ,

- التأكيد على أن للتسجيل المحاسبي له أثر على التغيرات الحاصلة في الكشوفات المالية .

**4.: المعيار الوطني للتدقيق رقم (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق**

**1. مجال تطبيق المعيار**

يعالج المعيار الوطني للتدقيق رقم 700 المتعلق بكيفية تأسيس الرأي وإعداد التقرير حول عملية التدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية :

- إلتزام المدقق بشكل رأي حول الكشوف المالية معتمدا على جميع العناصر المقنعة ,
- أن يتم إعداد التقرير ومحتوى التقرير وفق المرجع المالي المطبق .

**2- واجبات مدقق الحسابات وفق المعيار( 700):**

- **إبداء الرأي حول صحة الكشوف المالية :**

يجب على مدقق الحسابات التأكيد في تقريره على حصوله على جميع المعلومات والعناصر المقنعة والضمانات المعقولة التي تؤكد على أن الكشوفات المالية خالية ولاتحتوي على أي إختلالات معتبرة يمكن أن تؤثر على رأيه مراعيا بذلك المرجع المحاسبي المطبق .

- **كيفية إبداء وتأسيس رأيه :**

بعد عملية التدقيق التي تمس جميع الوثائق الداخلية والخارجية الخاصة بالكيان يمكن لمدقق الحسابات , وباعتماده على جميع العناصر المقنعة الفصل في التعبير عن رأيه إما برأي غير معدل وهذا مل يدل على صحة الكشوفات المالية , وإما برأي معدل في حالة إكتشافه أو توقعه لبعض الإختلالات .

**3.شكل ومضمون تقرير المدقق :**

*** شكل التقرير :**

يجب أن يكون تقرير مدقق الحسابات كتابي وليس شفهي أو بطريقة إلكترونية مع مراعاة منهجية إعداده من خلال وضع عنوان يشير بشكل واضح إلى أن التقرير المدقق مستقل مع الإشارة إلى الجهة المرسل إليها مع صياغة فقرة تمهيدية .

- **مضمون التقرير :**

أن يتضمن التقرير شرح لعملية التدقيق وشرح لمسؤولياته الجهات المعنية بعملية التدقيق

- **شرح عملية التدقيق :**

يشير إلى أن عملية التدقيق قد تمت ووضعت حيز التنفيذ قصد الحصول جميع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية , مع الإشارة إلى الإستراتيجية الموضوعية لعملية التدقيق والإجراءات التكميلية التي تم اللجوء إليها لتقييم المخاطر التي تندرج ضمن حكمة الخاص .

- **شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين :**

التطرق إلى واجبات ومسؤوليات القائمين والمسيرين الإجتماعيين في الكيان فيما يخص عملية إعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق , وأيضا مايخص

نظام الرقابة الداخلية وكيفية الإستفادة منه لتفاديا لإختلالات المعتبرة التي يمكن أن تؤثر على عملية إعداد الكشوف .

- **شرح لمسؤولياته :**

أن يتطرق إلى مسؤولياته المتعلقة بالتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية وأن عملية التدقيق تمت وفق المعايير الجزائرية للتدقيق , كما يشير إلى أن هذه المعايير تلزم مدقق الحسابات بالإلتزام بالقواعد الأخلاقية للمهنة وأن أي مخالفة سواء عن قصد أو غير قصد قد تعرضه للمساءلة القانونية .

- **شرح المعلومات الإضافية المعروضة عند عملية التدقيق :**

عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق تزامنا مع الكشوف المالية
عليه تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية , وإذا لم تتم عملية التمييز فعليه أن يتقدم
للإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات وإذا رفضت الإدارة الإستجابة لهذا الطلب فعلية الإشارة إلى أن المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها .

- **تاريخ التقرير :**

على مدقق الحسابات تأريخ تقريره بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ حصوله على العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية .

## ثالثا : المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية [1]

صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق

### أ) المعيار الجزائري للتدقيق 510 الإجراءات التحليلية

#### 1)التعريف بالمعيار :

✓ الإجراءات التحليلية هي تقنية تعتمد بصورة عامة على مقارنة النسب والقيم المالية الحالية مع النتائج والقيم المالية للفترات السابقة أو كيانات اخرى مشابهة , ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المدقق وحكمه الشخصي .

### ب) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570*إستمرارية الإستغلال *

#### 1) التعريف بالمعيار :

✓ حسب هذا المعيار فإنه ينظر للكيان على أنه مستمر في الإستغلال إلى المدى المتوقع ويتم إعداد الكشوف المالية للأغراض العامة على هذا الأساس , ما لم تنوي الإدارة تصفية الكيان أوإيقاف أنشطته أو لم يكن له القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته .

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية

**ج )المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين :**

**1) نطاق هذا المعيار**

- ✓ يتناول هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إستخدام عمل المدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي , إذا إتضح لهذا الأخير طبقا الأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 , أن وضيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .
- ✓ لاينطبق هذا المعيار في حالات المساعدة المباشرة التي يقدمها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي في إطار أداء إجراءات التدقيق .

**د) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**

**1/ مجال التطبيق :**

يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة عند الاستعانة بخبير من اختياره لانجاز مراقبة تتطلب خبرة خارج مجال المحاسبة ، كما يعالج أيضا كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.

**رابعا : المجموعة الرابعة للمعايير التدقيق الجزائرية [1]**

صدرت المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق بموجب المقرر رقم 77المؤرخ في 24سبتمبر2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ,

**أ) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق**

**1. التعريف بالمعيار :**

حسب هذا المعيار فإنه يفيد مصطلح التوثيق , الإحتفاظ بجميع الوثاق المعدة من طرف المدقق أو المتحصل عليها أثناء تأدية مهامة.

**ب) معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة –**

**1) مجال تطبيق المعيار :**

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية , عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة وفقا للمعايير ,300 (ردود المدقق في تقييم المخاطر )و500(العناصر المقنعة ) ,

**ج) المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق**

يتم هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق .

**1) مجال التطبيق :**

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق .

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية، المقرر رقم 77المؤرخ في 24سبتمبر2018

ويعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد وإختيار عينة ما

**د) المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها**

**1) التعريف بالمعيار :**

- ✓ التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه
- ✓ يختلف الهدف من تقييم بعض العروض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق .
- ✓ إن درجة عدم التأكد في التقديرات المحاسبية , وإمكانية تحيز الإدارة المتعمد أوغير المتعمد فيها يؤثران في مخاطر الإختلالات المعتبرة .
- ✓ إن وجود إختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئيا , أو الوارد في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة .

## المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع

### المطلب الأول :الدراسات باللغة العربية

يشمل هذا المطلب مجموعة من الدراسات باللغة العربية

**أولا :دراسة زنخري رحمة 2015) بعنوان محافظ الحسابات بين إلتزامات وضوابط التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية آراءعينة من محافظ الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية .[1]**

هدف هذه الدراسة إلى دراسة المعايير الشخصية لمحافظي الحسابات بالإضافة إلى عرض تجربة المشرع الجزائري بهذا الخصوص إلى جانب التجربة الدولية وتقييم مستوى أراء محافظ الحسابات لمستجدات المهنة , وقد إعتمدت الطالبة في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي و الإستبيان كأداة للدراسة, وتوصلت إلى أن المعايير الشخصية لمحافظ الحسابات في ظل التشريع لا ترقى لمشاريع التدقيق وكذلك البيئة التي تعمل فيها محافظ الحسابات لا يشكل حافزا بالنسبة له للاهتمام بالمعايير التدقيق الدولية .

**ثانيا :دراسة حنان نجاع 2018) العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين دارسة ميدانية على بعض مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة ـتقرت[2]**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق العناية المهنية في العهدة الثانية مقارنة بالعهدة الاولى وعلى هذا الأساس تم عرض إطار نظري يتعلق. يتعلق بمفاهيم حول العناية المهنية والدراسات السابقة المرتبطة بها ,أما الجانب في الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بالاستبيان أحد الأدوات المتاحة ومن أجل ذلك الوفاء بالمتطلبات المتاحة من أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة حيث تم توزيع 51 إستبيان على مكاتب المراجعة وتم استرجاعهم بشكل كامل وتحليلهم إحصائيا من خلال الإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية spssعلى أساسه تمت الإجابة على فرضيات البحث .

**ثالثا :دراسة سحنون محمد الأمين بعنوان (واقع إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق دراسة إستطلاعية لمكاتب محافظي الحسابات بالشرق ) [1]**

[1] زنخري رحمة 2015) بعنوان محافظ الحسابات بين إلتزامات وضوابط التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية آراءعينة من محافظ الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية

[2] **حنان نجاع 2018) العناية المهنية لمراجعي الحسابات في ظل تعاقد للعهدتين دارسة ميدانية على بعض مكاتب مراجعي الحسابات بمنطقة ـتقرت**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات , تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات وتشخيص واقع إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق وبناء على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول الى الأهداف المرجوة فقد تم إستخدام الوصفي لسرد الحقائق المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية لمهنة محافظي الحسابات ومن خلال الإستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع المعلومات المحاسبية والمعايير الدولية , كما إعتمد في سرد باقي الحقائق الخاصة بمهنة محافظي الحسابات في الجزائر كمانص عليه في الجريدة الرسمية والقوانين والنصوص التشريعية , بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة لدراسة التطبيقية بالإستعانة ببرنامجي في التحليل الإحصائي EXCEL, SPSS, حيث قام بتحليل نتائج كل محور من الإستبيان وإختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم الوصول لنتائج المتعلقة بموضوع الدراسة .

**رابعا: دراسة أحمد محمد صالح الجلال( 20 تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية )أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير .**[2]

نظرا لطبيعة الدراسة وتحقيقا للأهدافها , فقد أستخدم الباحث المنهج الوصفي في بعض أجزاء الدراسة وذلك بالإعتماد على الكتب العلمية والدوريات والأبحاث المنشورة والرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث , بهدف التعرف على مفهوم جودة المراجعة وأهم العناصر التي تساهم في تحسينها وأساليب الرقابة عليها وتحديد أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات . كما أستخدم الباحث النهج التحليلي في بعض أجزاء الدراسة , من خلال تصميم قائمة إستقصاء تضمنت عددا من متغيرات بيئة المراجعة الخارجية التي يعتقد الباحث بوجود تأثير لها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات, وتحليل نتائج الدراسة الميدانية , بهدف التعرف على أراء مفردات عينتي الدراسة بشأن تأثير المتغيرات التي تضمنتها قائمة الإستقصاء على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات والتي يتم من خلالها إختبار صحة الفرضيات والتوصل إلى النتائج .

**خامسا : دراسة منصور ياسين الأديمي بعنوان مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني :دراسة ميدانية (2007م).**[3]

هدفت الدراسة إلى التعرف على أكثر العوامل تأثير على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية , وذلك من خلال تصميم قائمة إستقصاء تضمنت تسعة عوامل الحسابات في الجمهورية اليمنية , يعتقد الباحث أنها تؤثر على جودة الأداء المهني لمرتجعي الحسابات , وقد شارك في الدراسة (139) مشارك منهم 103 من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة الخاصة 36 مشارك من المراجعين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .

**وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :**

إتفاق معظم مفردات عينة الدراسة على التأثير الإيجابي لعدد من العوامل على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات , تمثلت تلك

العوامل في (التخطيط الجيد لعملية المراجعة , كتابة وملائمة أدلة الإثبات , أوراق العمل , تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة , كبر حجم مكتب المراجعة ارتفاع حجم أتعاب المراجعة )

---

[1] سحنون محمد الأمين بعنوان (واقع إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق دراسة إستطلاعية لمكاتب محافظي الحسابات بالشرق

[2] **أحمد محمد صالح الجلال( 20 تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية )أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير**

[3] **منصور ياسين الأديمي بعنوان مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني :دراسة ميدانية (2007م).**

- إتفاق معظم مفردات عينة الدراسة على التأثير السلبي لعدد من العوامل على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات تمثلت تلك العوامل في (ظغط الوقت المحدد لإنجاز أعمال المراجعة , المنافسة بين مكاتب المراجعة , طول الفترة التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات نفس العميل ).

## المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

**أولا: دراسة ( internatoinal federation of accountants ) بعنوان Quality control 2009 by international federation of accountants standards on anditing and**

هدف الإتحاد الدولي للمحاسبين في هذه الدراسة إلى المصلحة العامة وتعزيز مهنة محاسبة على نطاق عالمي , والمساهمة في تطور إقتصاديات دولة قوية وذلك بتحقيق رفع مستوى الإلتزام بمعايير مهنة عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك .

**ثانيا :دراسة ( the Quality Criteria of Auditing the Shadow ofthe Risks of work Anas Alyan Al Shareef2011)**

تناولت هذه الدراسة مفهوم أهمية مخاطر الأعمال لمراجع الحسابات وإبراز علاقتها مع مخاطر المراجعة من خلال دراسة ميدانية يتم من خلالها التعرف على أثر مخاطر الأعمال للمراجع على جودة مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الأردنية .

وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتمت الإستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي spss في معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة مبحوثة فكان الغرض منها هو قياس أثر المخاطر على جودة مهنة المراجعة حيث تكمن أهميتها في أثر تطور جودة مهنة المراجعة وخلصت الدراسة إلى إيجاد جانب من قاعدة معلومات وبيانات حول الموضوع فكانت توصى بضرورة فعالية المراجعة من خلال إعطاء الإهتمام الرئيسي على عمليات الرقابة على الجودة المراجعة .

**ثالثا :دراسة بعنوان carey and simnett (2006 pp653,674)**

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير طول فترة إرتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في أستراااليا , حيث لم يكن دوران شريك المراجعة في أستراليا إلزاميا حتى عام 2001م وذلك من خلال تحديد ميل المراجعين لإصدار تقرير يتضمن الرأي بشأن مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار في مزاولة نشاطها بالنسبة للمنشآت الأكثر عرضة للمخاطر , وذلك على إعتبار أن طول الفترة التي أمضاها الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة تساهم في التأثير سلبا على إستقلالية مراجعي الحسابات ومستوى أدائهم المهني , نظرا لأن طول فترة إرتباط شريك المراجعة المكلف بالإشراف على نفس عميل المراجعة يصاحبه تطورا في العلاقات الشخصية بين شريك المراجعة وإدارة منشأة العميل ,والذي قد يترتب عليه إقفال التقرير عن بعض التحريفات الجوهرية ذات التأثير على صدق وعدالة القوائم المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دوران شريك المراجعة بعد مرور فترة لاتزيد عن سبع سنوات , حيث بينت الدراسة أن طول فترة إرتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة لنفس المنشأة يساهم في التأثير سلبا إستقلالية مراجعي الحسابات ومستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة ,نتيجة تطور العلاقة بين الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة وإدارة منشأة العميل والتي قد تؤدي إلى عدم التقرير عن بعض المخالفات المالية أوعدم التقرير بشأن مقدرة المنشأة على الإستمرار في مزاولة نشاطها .

**رابعا: دراسة LeeChi-wen and Gu Zhaoyang (1998*pp553-551)**

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان إنخفاض أتعاب المراجعة يعرض إستقلالية مراجعي الحسابات للخطر ويؤثر على مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة , وذلك من خلال محاولة دراسة طبيعة التفاعل بين ملكية الشركة وإدارتها , وتحديد ما إذا كانت المخاطر الأخلاقية لمراجعي الحسابات يمكن أن تزداد بإنخفاض أتعاب المراجعة .

وقد توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن تقرير Cohen وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أكد على أن إنخفاض أتعاب المراجعة تعرض استقلالية مراجعي الحسابات . ويتوقف تحديد ما إذا كان إنخفاض أتعاب المراجعة يساهم في تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات بناء على تحديد الجهة التي تمتلك حق تعيين وعزل مراجع الحسابات , حيث أن كان حق تعيين وعزل مراجع الحسابات بيد ملاك المنشأة فإن إنخفاض أتعاب المراجعة يعزز من إستقلالية مراجعي الحسابات , في حين أنه إذا كان حق تعيين وعزل مراجعي الحسابات بيد إدارة المنشأة محل المراجعة فإن إنخفاض أتعاب المراجعة يعرض إستقلالية مراجع الحسابات للخطر ويؤثر على مستوى أدائه المهني .

**خامسا : دراسة Dies and Giroux ( 1992*pp 462-477)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المحددات المؤثرة على جودة عملية المراجعة في القطاع العام من خلال إستخدام عدد من المقاييس من أهمها سمعة وشهرة المراجع , حجم المنشأة محل المراجعة طول فترة إرتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة , وساعات المراجعة . وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- تساهم السمعة المهنية الجيدة لمكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات , حيث تسعى مكاتب المراجعة ذات السمعة المهنية الجيدة إلى تحسين مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة , بهدف المحافظة على سمعتها المهنية الجيدة وحصتها في سوق خدمات المراجعة .
- يؤدي طول فترة إرتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة إلى زيادة مقدرة إدارة المنشأة على ممارسة قدر من الضغوط على مراجع الحسابات , نتيجة زيادة إعتماد المراجع على المنشأة ونشوء علاقة إقتصادية بين المنشأة والمراجع , مما يؤثر سلبا على جودة تنفيذ عملية المراجعة .
- يؤدي كبر حجم المنشأة محل المراجعة وقوة مركزها المالي إلى التأثير سلبا على جودة تنفيذ عملية المراجعة .
- يؤدي زيادة عدد عملاء المراجعة إلى تحسين جودة عملية المراجعة , نظرا لتحسين إيرادات مكتب المراجعة , وإنخفاض التأثير النسبي للإيرادات التي يحصل عليها المكتب من عميل معين إلى إجمالي إيراداته .
- يؤدي زيادة عدد الساعات التي يمضيها المراجع إلى تحسين المراجع في تنفيذ عملية المراجعة إلى تحسين جودة عملية المراجعة , بحيث يمكن إعتبار زيادة عدد ساعات المراجعة كبديل لجودة المراجعة .
- أن مكاتب المراجعة الأعضاء في في المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين , والذين يخضعون لبرنامج فحص النظير ينفذون عمليات المراجعة بمستوى أعلى من الجودة .

## المطلب الثالث :أوجه الإختلاف و التشابه

في هذا المطلب سيتم تحديد أوجه التشابه و أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية :

تعتبر هذه الدراسة مدعمة عن باقي الدراسات السابقة بحيث تختلف في كونها تركز على إلتزام مراجعي الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في عملية المراجعة ، حيث تتميز هذه الدراسات بما يلي :

**الفرع الأول: أوجه التشابه**

- ✓ ركزت الدراسة على المعايير الشخصية لمحافظي الحسابات بالإضافة إلى عرض تجربة المشرع الجزائري بهذا الخصوص , إلى جانب التجربة الدولية وتقييم مستوى أراء محافظ الحسابات لمستجدات المهنة
- ✓ ركزت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق العناية المهنية في العهدة الثانية مقارنة بالعهدة الاولى
- ✓ ركزت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات , تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات وتشخيص واقع إلتزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق
- ✓ ركزت التعرف على مفهوم جودة المراجعة وأهم العناصر التي تساهم في تحسينها وأساليب الرقابة عليها وتحديد أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات
- ✓ اهتمت الدراسة إلى التعرف على أكثر العوامل تأثير على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية
- ✓ ركزت الدراسة **internatoinal federation of accountants** ) على أن الإتحاد الدولي للمحاسبين في هذه الدراسة إلى المصلحة العامة وتعزيز مهنة محاسبة على نطاق عالمي , والمساهمة في تطور إقتصاديات دولة قوية وذلك بتحقيق رفع مستوى الإلتزام بمعايير مهنة عالية الجودة.
- ✓ اهتمت دراسة **the Quality Criteria of Auditing the Shadow ofthe Risks of work ) Anas Alyan Al Shareef2011)** على أهمية مخاطر الأعمال لمراجع الحسابات وإبراز علاقتها مع مخاطر المراجعة من خلال دراسة ميدانية يتم من خلالها التعرف على أثر مخاطر الأعمال للمراجع على جودة مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الأردنية .
- ✓ ركزت دراسة على **carey and simnett (2006 pp653,674)** تحديد تأثير طول فترة إرتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في أستراليا
- ✓ ركزت الدراسة **LeeChi-wen and Gu Zhaoyang (1998*pp553-551** على تحديد ما إذا كان إنخفاض أتعاب المراجعة يعرض إستقلالية مراجعي الحسابات للخطر ويؤثر على مستوى جودة تنفيذ عملية المراجعة
- ✓ ركزت دراسة **Dies and Giroux ( 1992*pp 462-477** على التعرف على أهم المحددات المؤثرة على جودة عملية المراجعة في القطاع العام من خلال إستخدام عدد من المقاييس من أهمها سمعة وشهرة المراجع

**الفرع الثاني : أوجه الاختلاف**

تختلف هذه الدراسات في (عينية الدراسية، تاريخ الدراسية وإقليم الدراسة) وكذلك تختلف في المتغيرات التابعية منها ما ترتبط بالجودة ومنها ما ترتبط بالدور

اعتمدت دراسة هيري آسيا على منهجية معادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات

**خلاصة الفصل** :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية محافظ الحسابات من خلال تعريفه ومهامه إضافة إلى مسؤولياته وإلى العناية المهنية لدى محافظ الحسابات وإلى عرض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة .

# الفصل الثاني :الدراسة الميدانية-دراسة حالة عينة من المهتمين وممارسي مهنة المحاسبة بولاية ورقـــــلة-

**تمهيد :**

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة و المتمثل في الأدبيات النظرية و التطبيقية للموضوع حيث تناولنا فيه الأطار النظري للعناية المهنية لمحافظي الحسابات و مهنيي المحاسبة و الأكاديميين ثم تناولنا مجموعة من الدراسات السابقة التي تحصلنا عليها و التي لها علاقة بالموضوع و سنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط هذا الجانب النظري على الدراسة الميدانية تمثل مجموعة من محافظي الحسابات بهدف أخذ آرائهم حول موضوع الدراسة حيث ارتئينا لتصميم استمارة الاستبيان تتضمن محاورها محددات بذل محافظي الحسابات للعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية و كذا واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقلة .

تمت عملية توزيع مجموعة من الاستبيانات على مكاتب محافظي الحسابات و عليه سوف نتطرق إلى وصف و تحليل و توزيع عينة الدراسة و تحليل الفقرات و اختيار الفرضيات و استعمال معامل ألفاكرونباخ و البرنامج الاحصائي spss 24 و البرنامج EXCEL 2007 و تناولنا من خلال هذا الفصل المباحث التالية :

- **المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات**
- **المبحث الثاني : عرض النتائج و مناقشتها**

## المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات

سنتطرق من خلال هذا المبحث ، الذي يعتبر مقدمة ضرورية للدراسة الميدانية إلى عرض أهم الإجراءات المتبعة العلمية في إنجاز البحوث العلمية في مجال العلوم الإنسانية ، من تحديد المجتمع و عينة الدراسة ، و توضيح أداة جمع البيانات و المتمثلة في الاستبانة و تبيين للأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات و اختبار الفرضيات الموضوعة .

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز مجتمع الدراسة و العينة المختارة كما سيتم توضيح خصائصها من حيث المؤهل العلمي و المهنة أو الوظيفة ،الخبرة المهنية و الكيان أو الهيئة المستخدمة إلى جانب عرض أداة جمع البيانات .

## المطلب الأول : تحديد مجتمع و عينة و أداة الدراسة

نتطرق في هذا المطلب لتحديد مجتمع العينة و عينة الدراسة و أدوات الدراسة و فيمايلي تفسير لذلك :

الفرع الأول : تحديد مجتمع و عينة الدراسة

تتطلب إجراءات الدراسة ضرورة تحديد مجتمع الدراسة المستهدف و كيفية اختيار العينة، و هذا ما سنقوم بتوضيحه في هذا المطلب :

**1/ مجتمع الدراسة :**

يتمثل مجتمع الدراسة في مهنيي المحاسبة من محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبيين و الأكاديميين في مختلف الكيانات و الهيئات المستخدمة لها

**2/ عينة الدراسة :**

تجاوبا مع طبيعة دراستنا التي استهدفت مجتمع دراسة غير معلوم العدد ، و بالتالي استحالة الوصول إلى كافة عناصر المجتمع مع محدودية الموارد تم اللجوء إلى المسح عن طريق العينة التي تنتج مؤشرات تدعى بالإحصاءة و هي قيم رقمية تمثل خاصية معينة تعود للعينة و يعبر عنها في علم الاحصاء بالحروف اللاتينية مثل الوسط الحسابي X و الانحراف المعياري S

وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة قصدية حيث قمنا باستهداف مجموعة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة .

**الفرع الثاني : تحديد أداة جمع البيانات** :

لتفسير و تحديد أداة جمع البيانات نتطرق لمايلي :

**1/ الاستبيان :**

اعتمدنا على الاستبانة كأداة بحثية رئيسية لجمع البيانات التي تمكننا من معرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين ببذل العناية المهنية من وجهة نظرهم تم تصميم إستبانة إلكترونية مع تأكيدنا على أن يكون المجيبين من الفئة المذكورة سابقا فقط . و قد تحصلنا على 55 استبانة تم إلغاء 5 استبانات لعدم استيفائهم الشروط المذكورة حيث تحصلنا على 50 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي .

و فيما يتعلق بتصميم استبانة الدراسة تم التطرق للمحاور التالية :

- **المحور الأول** : تضمن بيانات خاصة بالأفراد المجيبين على الاستبانة و قد شمل العمر ، الشهادة أو المؤهل العلمي ، المهنة أو الوظيفة ، الخبرة ، الكيان أو الهيئة المستخدمة .
- **المحور الثاني** : تضمن محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين للعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية و قد شمل 12 عبارة ،
- **المحور الثالث** : تضمن واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات و المهنيين و الأكاديميين بولاية ورقلة و قد شمل 13 عبارة

***تصميم و معالجة استمارة الاستبيان :**

من أجل اختبار فرضيات البحث تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل يتلائم و الخطة المنتهجة في الفصل النظري حيث استعان الباحث بالمعلومات المؤصلة نظريا و صياغتها على شكل عبارات تتضمن أسئلة محددة بالإضافة بالاستعانة ببعض الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع و قد قسمنا الاستمارة إلى قسمين : خصص القسم الأول لعرض البيانات العامة من طبيعة الأشخاص من مهنيين

و أكاديميين و كذا مؤهلاتهم العلمية أما القسم الثاني خصصناه لمعالجة فرضيات الدراسة حيث يتكون من محورين حسب عنوان كل فرضية و الجدول التالي يوضح ذلك :

| أقسام الاستبيان | العنوان | عدد الأسئلة |
|---|---|---|
| القسم الأول | المحور الأول | 05 |
| القسم الثاني | المحور الثاني | 12 |
| | المحور الثالث | 13 |

**من إعداد الطالبة**

و بذلك بلغ عدد فقرات الدراسة 30 فقرة و قد كانت إجابات كل فقرة بمحاور الاستبانة وفق مقياس ليكارت الثلاثي بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان بشكل نهائي تم توزيعه على العينة المقصودة و قد تمت العملية بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول للعينة المقصودة و ضمان حصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عنها و بصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات : إنشاء إستبيان إلكتروني

- **اتساق و انسجام الاستبيان :**

✓ **صدق الاستبيان :**

و فيما يتعلق بصدق الاستبانة : فقد تم اختبار صدقها باستخدام مؤشر صدق المحتوى حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين للحكم على مدى تمثيل العبارات المستخدمة فيها للجوانب المختلفة للمحتوى المفاهيمي للموضوع محل الدراسة حيث قام المحكمين بإبداء ملاحظاتهم التي ارتكزت على جملة من الجوانب نذكر منها :

- دقة و سلامة الصياغة اللغوية لعبارات الاستبيان
- اقتراح فقرات اضافية مهمة
- حذف بعض العبارات

و بعد إجراء التعديلات في صياغة عبارات الاستبيان و إحداث بعض الإضافات تم عرضها على عدد من الإطارات المحاسبيين و هذا للتأكد من وضوح عباراتها و كذا ضبط الوقت اللازم للإجابة عنها .

✓ **ثبات الاستبيان :**

أما عن ثبات الاستبانة : فقد تم استخدام طريقة الاتساق الداخلي بحساب معامل ألفاكرونباخ الذي يعتبر مؤشر إحصائيا دقيقا على مدى الاعتمادية و قد تجاوزت قيمه 84 و هي قيم ذات دلالة احصائية عالية تشير إلى وجود ترابط عال بين عبارات الإستبانة و إلى إمكانية الحصول على نفس النتائج فيما لو تكرر القياس في ظل نفس الظروف و الأوضاع مع مرور الوقت و قد كانت معاملات الثبات الخاصة بكل محور كما هو موضح في الجدول رقم 01 :

**الجدول 01: جدول معامل ألفاكرونباخ**

| | |
|---|---|
| عدد الأسئلة | ألفاكرونباخ |
| 25 | .849 |

**المصدر : من مخرجات برنامج spss**

**المطلب الثاني : أساليب التحليل الإحصائي**

لتوضيح اساليب التحليل الإحصائي المعتمدة نستخدم مايلي :

**الفرع الأول : أدوات الإحصاء الوصفي**

و تتمثل أهم أدوات الإحصاء الوصفي المستخدمة في هذه الدراسة :

1/ التكرارات و النسب المئوية و الرسومات البيانية لوصف أفراد عينة الدراسة من حيث خصائصهم

2/ المتوسطات الحسابية : و هذا لمعرفة درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة ، كما تم استخدام الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت قيم استجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي .

3/ المتوسط الفرضي : لغرض تحديد درجة الإلمام أو مستوى التوفر المعبر عنها في محاور الاستبانة ، تم اعتماد مقياس ليكرت الموضح سابقا ، و على أساسه حدد المدى ب 1+3 = 2/4 ، و بتقسيمه على مستويات أداة القياس و البالغة 3 درجات و عليه نحدد طول الفقرة و المقدرة ب 0.66 و عليه تكون قيمة الوسط المرجح ، كما يلي :

**الجدول 02: قيمة الوسط المرجح لدرجات الإلمام أو التوفر لمحاور الاستبيان**

| الوسط المرجح | درجة الإلمام أو التوفر |
|---|---|
| من 1 إلى 1.66 | ضعيفة |
| من 1.66 إلى 2.33 | متوسطة |
| من 2.33 إلى 3 | قوية |

**المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقياس ليكرت الثلاثي**

اختبارات الفروض في الإحصاء التطبيقي ، لاختبار فرضيات الدراسة و منها :

- اختبار أنوفا Anova لتحليل التباين

بالنظر إلى الاستبيان نجد أنه متكون من أربع محاور الإجابة على الاشكاليات المطروحة ،بالإضافة إلى الأسئلة الشخصية و لقياس آراء العينة حول العناية المهنية لمحافظي الحسابات و مهنيي المحاسبة و الأكاديميين طرحنا أسئلة سليمة في ثلاث محاور حيث يعطي المستجوب درجة من الموافقة من بين ثلاث اختيارات حسب سلم ليكارت الثلاثي : غير موافق- محايد- موافق من أجل تحكيم هذه الإجابات نعطي أوزان على التوالي 1-2-3 لإجابات العينة ، هذا يسمى بالقياس الترتيبي لعبارات الاستبيان .

**جدول03 : القياس الترتيبي لعبارات الاستبيان**

| القياس الترتيبي | 3 | 2 | 1 |
|---|---|---|---|
| | موافق | محايد | غير موافق |

**المصدر : من إعداد الطالبة**

بواسطة هذه الطريقة يمكن الحصول على مصفوفة الإجابات لكل أفراد العينة المستهدفة ، تعتبر معطيات للدراسة ، يتم إدخال هذه المصفوفة في برنامج spss تختلف إجابات العينة حول كل عبارة بين ثلاث درجات من الموافقة ، لذلك يمكن حساب المتوسط الحسابي لإجابات العينة في كل عبارة ، حيث كل ماكان هذا المتوسط أكبر يعني مستوى موافقة أعلى للمستجوبين على هذه العبارة . و منه يعتبر المتوسط الحسابي أحسن مقياس لمقارنة درجة الموافقة على أسئلة الاستبيان ، و من ثم يمكن تحديد من خلاله الاتجاه العام لآراء العينة في كل سؤال و في كل محور ، و كذلك حسب معيار ليكارت الثلاثي المبين في الجدول .

**الفرع الثاني : التحليل العاملي**

يعد التحليل العاملي منهجا إحصائيا لتحليل بيانات متعددة ، تستخدم هذه الطريقة الإحصائية متعددة المتغيرات في تحليل البيانات أو مصفوفات الارتباط ، أو مصفوفات التباينات للمتغيرات وحواصل ضربها . و يكون الهدف هو توضيح العلاقات بين تلك المتغيرات و ينتج عنها عدد من المتغيرات الجديدة أو المفترضة تسمى بالعوامل،ويهدف هذا الأسلوب إلى تحليل مجموعة من معاملات الارتباط بين عدة متغيرات واختزالها إلي عدد أقل من العوامل،أي يساعد على فهم تركيب مصفوفة الارتباط أو التباين المشترك من خلال عدد أقل من العوامل.

## المبحث الثاني:عرض النتائج و مناقشتها

سنحاول من خلال هذا المبحث ،وصف خصائص عينة البحث محل الدراسة، واستعراض إجاباتهم حول عبارات الاستبانة وتحليلها، حيث خصص المطلب الأول لدراسة خصائص أفراد عينة الدراسة، أما المطلب الثاني فخصص لوصف وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور المدرجة في الاستبانة.

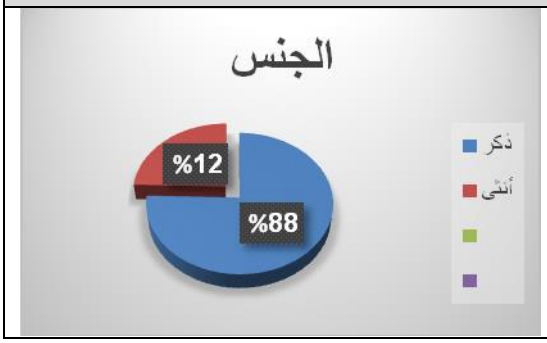
### المطلب الأول : التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة :

سنستعرض في هذا المطلب، أهم السمات الشخصية لأفراد العينة، والتي تُمثل عوامل مهمة لتفسير اتجاهاتهم حول متغيرات الدراسة.

**الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس :

**الجدول 04:جدول توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

| الجنس | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| ذكر | 44 | 88 |  |
| أنثى | 06 | 12 | |
| **المجموع** | **50** | **100** | |



**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

يتضح من خلال معطيات الجدول السابق ، أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة يمثلون نسبة 88 % ذكور و الذين بلغت نسبتهم 12 % إناثا و هذا الأمر لا يعد أمرا ضروريا في دراستنا للموضوع فهو أمر ثانوي .

**الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب السن**

يوضح الجدول التالي ، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن :

**الجدول05 :جدول توزيع أفراد العينة حسب السن**

| السن | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| أقل من 30 سنة | 06 | 12 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| من 30 إلى 44 سنة | 39 | 78 | |
| من 44 سنة فأكثر | 05 | 10 | |
| **المجموع** | **50** | **100** | |

**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

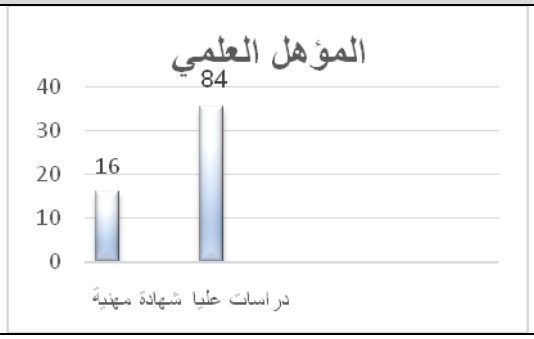
يتضح من خلال معطيات الجدول رقم ، أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة وبنسبة 78 % تجاوز سنهم 30 سنة ،الأمر الذي يوحي بامتلاكهم لحد كبير من الخبرات والممارسات التطبيقية الملائمة بكل جوانب المحاسبة المالية، فيما قدّرت نسبة أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة يقدر بنسبة 12 % .

وبصفة عامة،يمكننا القول بناءا على تحليل معطيات خصائص أفراد عينة الدراسة، أنها تعكس جودة هذه العينة سواء من حيث مستواهم الرفيع في المحاسبة أو الوظيفة التي يشغلونها، مما يعني إمكانية الاعتماد على اتجاهاتهم بشكل كبير في معالجة مشكلة الدراسة.

**الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي :

**الجدول 06 : جدول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| شهادة مهنية | 08 | 16 |  |
| دراسات عليا | 42 | 84 | |
| **المجموع** | **50** | **100** | |



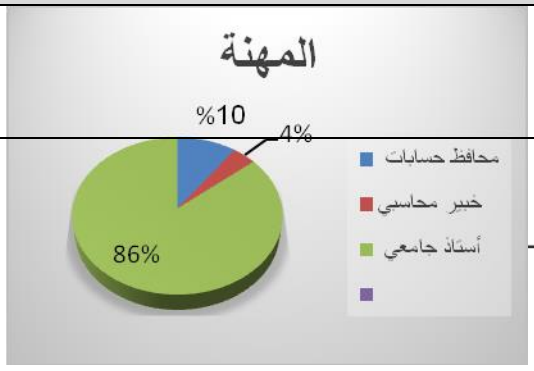
**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

يلاحظ من خلال الجدول رقم 06 ، أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة وبنسبة 84% تقريبا متحصلين على شهادات عليا (الليسانس والماسترو دكتوراه )، أما باقي الأفراد وبنسبة 16% منهم متحصلين على شهادات مهنية ،الأمر الذي يعكس تمتع غالبية أفراد عينة الدراسة بتكوين أكاديمي عال المستوى.

**الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب المهنة**

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة :

**الجدول 07:جدول توزيع أفراد العينة حسب المهنة**

| المهنة | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| محافظ حسابات | 5 | 10 |  |
| خبير محاسبي | 2 | 4 | |
| أستاذ جامعي | 43 | 86 | |

| | | |
|---|---|---|
| المجموع | 50 | 100 |

**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

يلاحظ من خلال الجدول رقم 07 ، أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة وبنسبة 86% تقريبا أساتذة جامعي، أمامحافظي الحسابات فهم بنسبة10% ،الأمر الذي يعكس تمتع غالبية أفراد عينة الدراسة بثقة عالية المستوى.

**الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة :

**الجدول 08 :جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

| الخبرة | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 11 | 22 | |
| من 5 إلى 14 سنة | 29 | 58 | |
| من 15 سنة فأكثر | 10 | 20 | |
| **المجموع** | **50** | **100** | |



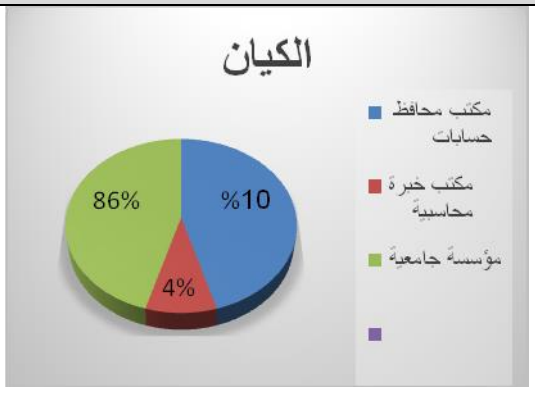
**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

يلاحظ من خلال الجدول رقم08 ، أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة وبنسبة 58% تقريبا ذوي خبرة أكبر من 5 سنوات إلى 14 سنة ، أما باقي الأفراد وبنسبة 22% منهم ذوي خبرة أقل من 5 سنوات أما الباقون فهم ذوي خبرة تفوق 14 سنة الأمر الذي يعكس تمتع غالبية أفراد عينة الدراسة بخبرة مهنية لابأس بها تؤهلهم لإبداء آراء و نظرات خاصة بالموضوع

**الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب الكيان**

يوضح الجدول التالي،توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الكيان :

**الجدول 09:جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

| الكيان | التكرارات | النسبة المئوية (%) | الرسم البياني |
|---|---|---|---|
| مكتب محافظ حسابات | 10 | 20 |  |
| مكتب خبرة محاسبية | 2 | 4 | |
| مؤسسة جامعية | 38 | 76 | |
| **المجموع** | **50** | **100** | |



**المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على مخرجات برنامج spss**

**المطلب الثاني: التحليل العاملي لبيانات الدراسة**

سنركز في هذا المطلب،على إدراج التوزيعات التكرارية لإجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة وتحليل البيانات المتعلقة بها باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

الفرع الأول: تحليل البيانات المتعلقة بمحددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين بالعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية .

سيتم من خلال هذا العنصر،إدراج التوزيعات التكرارية لإجابات أفراد عينة الدراسة،وتحدّيد طبيعة اتجاهاتهم حول مدى بذلهم للعناية المهنية في محيط أعمالهم من خلال مايلي :

**الفرع الأول :المعارف المتعلقة بمدى بذل أفراد العينة للعناية المهنية المطلوبة في محيط أعمالهم**

يوضح الجدول التالي آراء افراد عينة الدراسة حول مدى بذلهم للعناية المهنية في البيئة الجزائرية .

**جدول رقم 10**: المؤشرات الاحصائية الخاصة بآراء أفراد عينة الدراسة حول محددات مدى بذلهم للعناية المهنية في البيئة الجزائرية .

| الرتبة | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | اختلاف نشاط المؤسسات محل التدقيق وكبر حجمها يزيد من حتمية زيادة درجة العناية المهنية المبذولة في عملية التدقيق. | 3.0000 | .00000 | قوية |
| 02 | تعتبر معايير التدقيق دليلا إرشاديا لأداء مهمة التدقيق بكل عناية. | 2.9200 | .27405 | قوية |
| 03 | توسع المؤسسات في استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال يستوجب بذل مجهودات كبيرة في عملية التدقيق. | 2.8800 | .43519 | قوية |
| 04 | اكتساب الخبرات والمهارات و الشخصية المتنوعة يستوجب الحرص على مواكبة كل المستجدات في مجالات التدقيق والمحاسبة مثل (الذكاء، القيادة ...)للإحاطة بكل ما يدعم بذل العناية المهنية المطلوبة | 2.8800 | .43519 | قوية |
| 05 | منظومة القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة تضمن لمحافظ الحسابات حقوقه وتلزمه بواجباته ومسؤولته في بذل العناية المهنية اللازمة لأداء مهمته | 2.8400 | .46773 | قوية |
| 06 | توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تحفز على بذل العناية المطلوبة. | 2.8400 | .54810 | قوية |
| 07 | إصدارات معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تفعيل إلتزام محافظي الحسابات بمسؤولياتهم لأداء مهامهم | 2.8000 | .57143 | قوية |
| 08 | التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق يساهم في بذل العناية | 2.7600 | .59109 | متوسطة |
| 09 | حجم وطبيعة المنافسة تستوجب الالتزام بالموضوعية في الوصول إلى النتائج و الآراء | 2.6800 | .62073 | متوسطة |
| 10 | يتم تعيين محافظ الحسابات استنادا لعلاقاته الشخصية مع المؤسسات وفي بيئة النشاط. | 2.3600 | .74942 | ضعيفة |
| 11 | يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بإستقلالية وعدم التعرض للضغوطات في تأدية مهامه وبعناية | 2.2800 | .83397 | ضعيفة |
| 12 | حجم الأتعاب التي ينالها محافظ الحسابات تشجع على القيام | 2.2800 | .83397 | ضعيفة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| بعملية التدقيق بعناية فائقة | | | |
| **المجموع** | **2.7100** | **.21967** | قوية |

**المصدر:** من إعداد الباحث اعتماد على مخرجات برمجية SPSS

**من خلال الجدول السابق توصلنا إلى مايلي :**

يرى أغلبية أفراد العينة أن اختلاف نشاط المؤسسات محل التدقيق وكبر حجمها يزيد من حتمية زيادة درجة العناية المهنية المبذولة في عملية التدقيق بنسبة موافقة قوية اعتبرت هي الأقوى من بين العبارات تقدر ب 3 درجات و درجة اختلاف تقدر ب 0% إذ أن مجمل أفراد العينة لا يختلفون في الرأي فيرون أنه من المنطقي جدا أنه كلما زاد حجم الكيان كلما زادت كمية العناية المهنية المبذولة في أوساط عملهم كما أنها تعتبر معايير التدقيق دليلا إرشاديا لأداء مهمة التدقيق بكل عناية بنسبة موافقة تعتبر قوية و هذا بنسبة 2.92 درجات و بنسبة اختلاف تقدر ب 27 % الأمر الذي يفسر أهمية المعايير الدولية في الأوساط الوظيفية خاصة لمهنة محافظ الحسابات و المهنيين المحاسبيين بمختلف أنواعهم و ذلك أن العناية المهنية تتطلب مقاييس يجب اتباعها كما أن التطور التكنولوجي الحاصل أدى إلى توسع المؤسسات في استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال يستوجب بذل مجهودات كبيرة في عملية التدقيق و هذا حسب آراء العينة بنسبة موافقة قدرت ب 2.88 درجات و درجة اختلاف قدرت ب 43% و سبب ذلك يعود إلى أن التطور جعل من كل الوظائف تسير وفق برنامج معين لذلك أصبحت وظيفة المهني المحاسبي أو محافظ الحسابات مربوطة تماما بالبرامج التي تقوم المؤسسة باستعمالها فأصبحت بؤرة عمله تدور حول عنايته في وضع المعطيات الخاصة به الشيء الذي جعل العامل المتمهن في المحاسبة يهدف إلى اكتساب الخبرات والمهارات و الشخصية المتنوعة يستوجب الحرص على مواكبة كل المستجدات في مجالات التدقيق والمحاسبة مثل (الذكاء، القيادة ...) للإحاطة بكل ما يدعم بذل العناية المهنية المطلوبة و هذا بنسبة موافقة تقدر ب 2.88 و نسبة اختلاف قدرت ب 43 % إذ أن منظومة القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة تضمن لمحافظ الحسابات حقوقه وتلزمه بواجباته ومسؤولته في بذل العناية المهنية اللازمة لأداء مهمته و هذا وفق رأي العينة المدروسة و قد بلغت 2.84 درجة من أصل 3 درجات موافقة و نسبة اختلاف تقدر ب 46 % كما أنه يجب توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تحفز على بذل العناية المطلوبة و هذا بنسبة موافقة 2.84 درجة من أصل 3 درجات موافقة و نسبة اختلاف تقدر ب 54 % و هذا يؤول إلى أن إصدارات معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تفعيل إلتزام محافظي الحسابات بمسؤولياتهم لأداء مهامهم و ذلك بنسبة 2.80 درجات من أصل 3 درجات موافقة و نسبة اختلاف تقدر ب 57% فالتأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق يساهم في بذل العناية المهنية لديهم حسبهم بدرجة 2.76 و نسبة اختلاف تقدر ب 59 % كما أن حجم وطبيعة المنافسة تستوجب الالتزام بالموضوعية في الوصول إلى النتائج و الآراء و هذا حسب رأي العينة ذو درجة موافقة متوسطة 2.68 درجة من أصل 3 درجات موافقة و نسبة اختلاف تقدر ب 62% و يتم تعيين محافظ الحسابات استنادا لعلاقاته الشخصية مع المؤسسات وفي بيئة النشاط 36.2 درجة موافقة ضعيفة من أصل 3 درجات موافقة و نسبة اختلاف قدرت ب 74 % و تتالت النسب الأضعف درجة في الموافقة و الاختلاف فيما يخص تمتع محافظ الحسابات في الجزائر بإستقلالية وعدم التعرض للضغوطات في تأدية مهامه وبعناية حجم الأتعاب التي ينالها محافظ الحسابات تشجع على القيام بعملية التدقيق بعناية فائقة بدرجة 2.28 من أصل 3 درجات موافقة 83 %

مما سبق ذكره نستخلص أن المؤشرات الاحصائية الخاصة بآراء أفراد عينة الدراسة حول محددات مدى بذلهم للعناية المهنية في البيئة الجزائرية نالت موافقة الفئة المدروسة بدرجة 71.2 من أصل 3 درجات موافقة تعتبر عالية و ذات نسب اختلاف ضئيلة قدرت ب 21 %

**الفرع الثاني : واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة**

سيتم من خلال هذا العنصر،إدراج التوزيعات التكرارية لإجابات أفراد عينة الدراسة،وتحدّيد طبيعة اتجاهاتهم حول **واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة** من خلال مايلي :

جدول رقم 11: **المؤشرات الاحصائية الخاصة بآراء واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة.**

| الرتبة | العبارة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|---|---|---|---|---|
| 13 | يتم التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفق الآليات اللازمة التي تسمح بإكتشاف كل نقاط القوة و الضعف. | 2.9200 | .39590 | قوية |
| 14 | يحرص محافظ الحسابات على جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات والممتلكات. | 2.8400 | .54810 | قوية |
| 15 | يسعى محافظ لاستعمال التأكيدات الخارجية و الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. | 2.8000 | .57143 | قوية |
| 16 | يحرص محافظ الحسابات على صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة الجزائرية. | 2.7600 | .59109 | قوية |
| 17 | يتم صياغة التقرير بالشكل الذي يمكن من إبداء رأيه فني محايد دون أي غموض أو تأويل. | 2.7200 | .67128 | قوية |
| 18 | يلتزم محافظ الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية للسماح باستعراض متناسق لمجمل الحسابات في نهاية المراجعة. | 2.6800 | .68333 | متوسطة |
| 19 | يتخذ محافظ الحسابات كل الإجراءات و الحيثيات بخصوص الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات. | 2.6400 | .69282 | متوسطة |
| 20 | يتم الاعتماد على إستراتيجية واضحة في جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل التخطيط الأمثل لمختلف عمليات مراجعة، وتصحيح الخطة إن اقتضت الضرورة. | 2.6400 | .74942 | متوسطة |
| 21 | يتم الالتزام بمختلف إصدارات الهيئات الوطنية المتعلقة بالمهنية وكذا أخلاقيات المهنة. | 2.6000 | .63888 | متوسطة |
| 22 | يتم تقييم القدرة على أداء مهمة التدقيق قبل قبولها. | 2.5200 | .64650 | متوسطة |
| 23 | يوجد منهجية واضحة لاختيار المساعدين على أساس خبرتهم والإشراف عليهم في عملية التدقيق. | 2.4400 | .81215 | ضعيفة |
| 24 | يقوم محافظ الحسابات بالتبليغ عن ما تقوم به الإدارة ويضر بمصلحة المؤسسة أو الإشارة إليه في التقرير خاصة ما تعلق بفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية. | 2.4400 | .76024 | ضعيفة |
| 25 | يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين المساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة . | 2.4000 | .85714 | ضعيفة |
| **المجموع** | | **2.6462** | **.47748** | متوسطة |

**المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على مخرجات برمجية SPSS.**

**من خلال الجدول السابق توصلنا إلى مايلي :**

يرى أفراد العينة أنه يتم التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفق الآليات اللازمة التي تسمح بإكتشاف كل نقاط القوة و الضعف و هذا بنسبة موافقة قدرت ب 2.92 من أصل 3 درجات و نسبة انحراف معياري قدر ب 39.5 % **حيث** يحرص محافظ الحسابات على جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات والممتلكات و هذا بنسبة موافقة قدرها 2.84 درجة من أصل 3 درجات و انحراف معياري قدر ب 54.8 % **ف**يسعى محافظ لاستعمال التأكيدات الخارجية و الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية و ذلك بدرجة موافقة حددت ب 2.8 من أصل 3 درجات حسب سلم ليكارت و انحراف معياري قدره 57% **و** يحرص

محافظ الحسابات على صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة الجزائرية و هذا بنسبة موافقة قدرها 2.76 من أصل 3 درجات و نسبة انحراف معياري قدره 59 **%** **و** يتم صياغة التقرير بالشكل الذي يمكن من إبداء رأيه فني محايد دون أي غموض أو تأويل و هذا وفق درجة موافقة قدرها 2.72 من أصل 3 درجات على سلم ليكارت الثلاثي و نسبة انحراف معياري قدره 67 **% و أضافت عينة الدراسة إلى وجوب** إلتزام محافظ الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية للسماح باستعراض متناسق لمجمل الحسابات في نهاية المراجعة و هذا بدرجة 2.68 من أصل 3 درجات حسب سلم ليكارت و بنسبة انحراف معياري قدره 68 % و هي نسبة متوسطة نوعا ما الأمر الذي فسره الجدل بين وجوب الالتزام بالاجراءات التحليلية من عدمها كما أنه يتخذ محافظ الحسابات كل الإجراءات و الحيثيات بخصوص الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات و يتم الاعتماد على إستراتيجية واضحة في جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل التخطيط الأمثل لمختلف عمليات مراجعة، وتصحيح الخطة إن اقتضت الضرورة. و ذلك حسبهم وفق درجات موافقة متتالية اعتبرت متوسطة هي الأخرى قدرها 2.64 من أصل 3 درجات و بنسبة انحراف معياري قدره ( 69 **% و 74%)** و حسب آراء العينة فإنه يتم الالتزام بمختلف إصدارات الهيئات الوطنية المتعلقة بالمهنية وكذا أخلاقيات المهنة و ذلك وفق درجة موافقة قدرت ب 2.6 من أصل 3 درجات و بنسبة انحراف معياري قدرت ب 63 **% و** يتم تقييم القدرة على أداء مهمة التدقيق قبل قبولها و هذا وفق درجة موافقة 2.52 من أصل 3 درجات و نسبة انحراف معياري 64**% كما أنه حدث جدل متباين في** وجود منهجية واضحة لاختيار المساعدين على أساس خبرتهم والإشراف عليهم في عملية التدقيق و يقوم محافظ الحسابات بالتبليغ عن ما تقوم به الإدارة ويضر بمصلحة المؤسسة أو الإشارة إليه في التقرير خاصة ما تعلق بفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية و هذا بدرجة موافقة 2.44متتالية من أصل 3 درجات و نسبة انحراف معياري هي الأعلى قدرت ب 81 **% و 76% حسب آراء العينة و** يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين المساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة و ذلك بدرجة 2.4 من أصل 3 درجات و نسبة انحراف معياري 85%

## المطلب الثالث : الاختبارات الاحصائية للمحاور

في هذا المطلب توضيح للإختبارات الإحصائية على المحاور و فيما يلي توضيح مفصل :

**الفرع الأول:اختبار الدلالة الإحصائية للفروقات في المحاور التي لا تقبل الاختبار المعلمي باختلاف عناصر المقارنة حسب العينة:**

لشرح و توضيح ذلك نتطرق لكل محور كمايلي :

1/**حسب المحور الأول :**

- **:اختبار شرط التوزيع الطبيعي لإجابات محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين نختبر الفرضيتين التاليتين :**
- متوسط الموافقة على **محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين** لا يختلف معنويا في الواقع بين اختلاف أحد المتغيرات الديمغرافية "
- H0 µ2=µ1:
- "يوجد اختلاف دال إحصائيا بين الفئات المتوفرة في متوسط الموافقة حول **محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين**
- لا يوجد اختلاف دال إحصائيا بين الفئات المتوفرة في متوسط الموافقة حول **محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين**

µ2≠µ1:H0

هل يوجد اختلاف في محاور الدراسة باختلاف صفة العينة و لدراسة هذا الاختلاف نستخدم الاختبارات الغير معلمية لاختبار الإجابات حول المحاور لأنه لم يتحقق لدينا شرط التوزيع الطبيعي :

❖ **جدول 12:اختبار الشرط الطبيعي بالنسبة للمحور الأول**

| | Valeur du test = 0 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| أولا : محددات بذل محافظي الحسابات للعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية | 87.234 | 49 | **.000** | 2.71000 | 2.6476 | 2.7724 |

**حسب مخرجات برنامج spss**

**2/ حسب المحور الثاني :**

❖ **اختبار شرط التوزيع الطبيعي لإجابات محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين نختبر الفرضيتين التاليتين :**

❖ متوسط الموافقة على **محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين** لا يختلف معنويا في الواقع بين اختلاف أحد المتغيرات الديمغرافية "

❖ H0 μ2=μ1:

❖ "يوجد اختلاف دال إحصائيا بين الفئات المتوفرة في متوسط الموافقة حول **محددات بذل محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين** لا يختلف معنويا في الواقع بين اختلاف احد المتغيرات الديمغرافية للعينة

μ2≠μ1:H0

❖ هل يوجد اختلاف في محاور الدراسة باختلاف صفة العينة و لدراسة هذا الاختلاف نستخدم الاختبارات الغير معلمية لاختبار الإجابات حول المحاور لأنه لم يتحقق لدينا شرط التوزيع الطبيعي :

❖ **جدول13 :اختبار الشرط الطبيعي بالنسبة للمحور الثاني**

| | Valeur du test = 0 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| ثانيا: واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة | 39.187 | 49 | .000 | 2.64615 | 2.5105 | 2.7819 |

**حسب مخرجات برنامج spss**

لدينا القيمة الاحتمالية لاختبار التوزيع الطبيعي عند المحورين الأول و الثاني أن القيم الاحتمالية أقل من 0.05في كل عنصر من عناصر المقارنة و عليه فإنه **لايوجد توزيع طبيعي** في المحورين الأول و الثاني باختلاف العناصر المقارنة و لذلك يجب استخدام **t test**

**الفرع الثالث: اختبار الدلالة الإحصائية للفروقات في المحاور التي لا تقبل الاختبار المعلمي باختلاف عناصر المقارنة حسب العينة**

لشرح و توضيح ذلك نتطرق لكل عنصر من العناصر للمتغيرات الديمغرافية كمايلي :

1/**حسب الجنس :**

هل يوجد اختلاف في محاور الدراسة باختلاف صفة العينة و لدراسة هذا الاختلاف نستخدم الاختبارات الغير معلمية لاختبار الإجابات حول المحاور لأنه لم يتحقق لدينا شرط التوزيع الطبيعي لذلك نستخدم اختبار **تي تاست :**

**جدول 14: اختبار تي تاست**

**Statistiques de groupe**

| | الجنس | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---|---|---|---|---|---|
| ثانيا: واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة | ذكر | 44 | 2.6224 | .49930 | .07527 |
| | انثى | 6 | 2.8205 | .22117 | .09029 |

**المصدر : حسب مخرجات برنامج spss**

**جدول اختبار تي تاست**

| | | Test de Levene sur l'égalité des variances | | Test-t pour égalité des moyennes | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | F | Sig. | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Différence écart-type | Inférieure | Supérieure |
| ثانيا: واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة | Hypothèse de variances égales | 1.531 | .222 | -.953- | 48 | .346 | -.19814- | .20800 | -.61634- | .22007 |
| | Hypothèse de variances inégales | | | -1.686- | 13.601 | .115 | -.19814- | .11755 | -.45095- | .05468 |

**المصدر : من مخرجات برنامج spss**

لدينا من خلال القيمة الاحتمالية للاختبار في الحالتين أكبر من 0.05 و عليه نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لايوجد اختلاف في واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة بمعنى أن الجنس بين ذكر أو أنثى ليس عاملا في تحديد واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة أي أنه مهما اختلف جنس افراد العينة لا يحدث تغيير في مجتمع الدراسة

**الفرع الرابع :اختبار الفرضيات حسب اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA**

بما أن اختبار التوزيع الطبيعي تحقق في المحور الثاني فقط فإننا ندرس اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب كل عنصر من عناصر المتغيرات الديمغرافية :

**1/حسب السن :**

وتنص الفرضية الرئيسية على: **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الرئيسية تعزى إلى السن "**.

لاختبار هذه الفرضية، سنعمد إلى اختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- ✓ H0: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى السن ".
- ✓ **H1:**" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى السن ".

لاختبار هذه الفرضية سنعتمد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

✓ **جدول 15:اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب السن**

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | .602 | 2 | .301 | 1.338 | .272 |
| Intra-groupes | 10.570 | 47 | .225 | | |
| Total | 11.172 | 49 | | | |

**المصدر :حسب معطيات برنامج spss**

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول السابق ، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة يعزى للمتغيرات الشخصية، فقد بلغت قيمة فيشر لعنصر السن 1.338 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد0.05، وعليه ننفي الفرضية الفرعية الأولى، والتي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى السن "

**2/حسب المؤهل العلمي :**

وتنص الفرضية الرئيسية على: **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الرئيسية تعزى إلى المؤهل العلمي "**.

لاختبار هذه الفرضية، سنعمد إلى اختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- ✓ H0: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المؤهل العلمي ".
- ✓ **H1:**" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المؤهل العلمي".

لاختبار هذه الفرضية سنعتمد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

✓ **جدول 16:اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب المؤهل العلمي**

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | .730 | 1 | .730 | 3.358 | .073 |
| Intra-groupes | 10.441 | 48 | .218 | | |
| Total | 11.172 | 49 | | | |

**المصدر :حسب مخرجات spss**

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول السابق ، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة يعزى للمتغيرات الشخصية، فقد بلغت قيمة فيشر لعنصر المؤهل العلمي3.358 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد0.05، وعليه ننفي الفرضية الفرعية الأولى، والتي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المؤهل العلمي "

3/**حسب المهنة :**

وتنص الفرضية الرئيسية على: **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الرئيسية تعزى إلى المهنة"**.

لاختبار هذه الفرضية، سنعمد إلى اختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

✓ H0: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المهنة ".

✓ H1**:**" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المهنة ".

لاختبار هذه الفرضية سنعتمد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

✓ **جدول 17:اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب المهنة**

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | .582 | 2 | .291 | 1.293 | .284 |
| Intra-groupes | 10.589 | 47 | .225 | | |
| Total | 11.172 | 49 | | | |

**المصدر :حسب مخرجات برنامج spss**

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول السابق ، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة يعزى للمتغيرات الشخصية، فقد بلغت قيمة فيشر لعنصر المهنة1.293 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد0.05، وعليه ننفي الفرضية الفرعية الأولى، والتي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى المهنة "

4/**حسب الخبرة :**

وتنص الفرضية الرئيسية على: **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الرئيسية تعزى إلى الخبرة "**.

لاختبار هذه الفرضية، سنعمد إلى اختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- ✓ H0: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى الخبرة ".
- ✓ H1:" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى الخبرة ".

لاختبار هذه الفرضية سنعتمد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

✓ **جدول 18:اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب الخبرة**

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | .456 | 2 | .228 | 1.000 | .376 |
| Intra-groupes | 10.716 | 47 | .228 | | |
| Total | 11.172 | 49 | | | |

**المصدر : من مخرجات برنامج spss**

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول السابق ، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة يعزى للمتغيرات الشخصية، فقد بلغت قيمة فيشر لعنصر الخبرة1.000 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد0.05، وعليه ننفي الفرضية الفرعية الأولى، والتي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى الخبرة "

**5/حسب الكيان :**

وتنص الفرضية الرئيسية على: **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الرئيسية تعزى إلى الكيان "**.

لاختبار هذه الفرضية، سنعمد إلى اختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- ✓ H0: " توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى الكيان ".
- ✓ H1:" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة تعزى إلى الكيان".

لاختبار هذه الفرضية سنعتمد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

✓ **جدول 19:اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب الكيان**

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---|---|---|---|---|---|
| Inter-groupes | 1.335 | 2 | .668 | 3.190 | .050 |
| Intra-groupes | 9.836 | 47 | .209 | | |
| Total | 11.172 | 49 | | | |

**المصدر : حسب مخرجات spss**

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول السابق ، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة يعزى للمتغيرات الشخصية، فقد بلغت قيمة فيشر لعنصر الكيان 3.190 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد0.05، وعليه ننفي الفرضية الفرعية الأولى، والتي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى الكيان "

الخلاصة:

استطاع محافظي الحسابات و المهنيين المحاسبيين و الأكاديميين من الإلتزام بالعناية المهنية في البيئة الجزائرية في الأوساط التي يمارسونها وذلك من خلال الاعتماد على العناية المهنية اللازمة واستخدامها كآلية للتأثير على القوائم المالية ، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية لتحقيق أهدافها، وهذا ماتعرفنا عليه من خلال الدراسة التي قمنا بها .

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في مكاتب محافظي الحسابات ساعدنا على التعرف النتائج والاستنتاجات التالية :

- ✓ لم تؤثر المتغيرات الديمغرافية على مسار الدراسة و لا على إجابات أفراد العينة
- ✓ لايوجد توزيع طبيعي في المحورين الأول و الثاني باختلاف العناصر المقارنة
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى السن
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى الالمؤهل العلمي
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى الوظيفة
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى الخبرة
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــــلة تعزى إلى الكيان

# الخاتمة

**أولا: الخلاصة**

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على اثر الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة على جودة تقارير المراجعة وذلك من خلال التعرف على مختلف التعاريف والمفاهيم المقدمة لها ، من خلال استعراض وجهات النظر المختلفة بين الباحثين والممارسين وكذا الهيئات المختلفة في تعزيز هذه المفاهيم بدراسة حالة أجريت في مكتب محافظ حسابات بورقلة بالاستعانة باستمارةاستبيان، وقد خولصة الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

**ثانيا: النتائج**

من أهم النتائج التي انتهى إليها البحث، ما يلي:

- توجد عدة محدات لبذل محافظي الحسابات للعناية المهنية في البيئة الجزائرية
- يلتزم محافظي الحسابات بولاية ورقلة ببذل العناية المهنية المطلوبة في آداء مهمة التدقيق

**ثالثا. الاقتراحات:**

وبناءا على النتائج السابقة يمكن ذكر أهم الاقتراحات الضرورية لهاته الدراسة والتي يمكن أن ندرجها في مايلي :

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في شركات محل الدراسة بما يضمن استقلاليتها ، موضوعيتها
وكفاءة فعالية عملياتها؛

**آفاق الدراسة:**

بعد الانتهاء من معالجة الإشكالية التي تمحور تحول: ما مدى التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية للتأثير على جودة تقريره ،تبقى مجالات البحث مفتوحة للإثراء أكثر والتوسع في الموضوع لأنه من المؤكد هناك عدة نقاط لم نتعرض لها ونتمنى أن تأخذ بعين الاعتبار في الأبحاث اللاحقة وعلى هذا الأساس يمكن إقتراح المواضيع التالية:

- اثر العناية المهنية على جودة المعلومات المحاسبية
- مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمتطلبات النظام المحاسبي المالي

وفي ختام بحثنا نرجو أن نكون قد الممنا بمختلف الجوانب الأساسية لموضوع دراستنا وان يكون امتداد لبحوث مستقبلية أخرى.

# المراجع والمصادر

**أولا /الكتب بالعربية :**


1) أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد ، شحاتة السيد شحاتة ، **مراجعة الحسابات** ، الدار الجامعة 84 شارع زكرياء غنيم الإبراهيمية ، الإسكندرية ،2007
2) أحمد نبيل فرحات ، المعايير المهنية لمراجعي الحسابات ، المراجعة و التدقيق المالي معايير و قوانين المحاسبة ، منتدى المحاسبة
3) إيهاب نظمي ، هاني العزب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، دار رائد للنشر الطبعة الأولى ، عمان – الأردن 2012

4) عبد الوهاب نصر علي شحاتة ، السيد شحاتة ، قواعد و أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و التدقيق في مواجهة الأزمات المالية ، الدار الجامعية الاسكندرية – مصر ، 2009
5) علي معطى الله وحسينة شريخ, عن المهن الحرة ، مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، دار هومة ،الطبعة الثانية 2008
6) كمال عبد السلام ، علي خالد المعتصم ، أصول علم المراجعة ، جامعة المنصورة ، سنة 2003
7) محمد بوتين ، التدقيق و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر 2003
8) نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان – الأردن ،2009
9) ويليام توماس ، أمرسو تهنكي تقرير المراجعة ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1989

**ثانيا /المذكرات :**

1) جوامع إسماعيل ، محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي ، سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة ،2014
2) لقيطي الأخضر ، مراجعة الحسابات و واقع الممارسات المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال استبيان ، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة جامعة الحاج الأخضر باتنة ،2009
3) حنان نجاع، العناية المهنية لمراجع الحسابات في ظل التعاقد لعهدتين ،مذكرةماجيستر ، جامعة ورقلة،2017
4) سحنون محمد الأمين،واقع إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق ، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي ،2016
5) شابي هنية، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظ الحسابات ، ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2015

**ثالثا / الرسائل العلمية:**

1) قطاف نبيل ، العمري أصيلة ، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (رسالة ماجيستر)

**رابعا / القرارات و المراسيم التنفيذية:**

**1)** الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية قانون 10/01، المؤرخ في 29 جوان 2010 ،المتعلق بمهن خبير المحاسبي محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 42 بتاريخ 11 جويلية 2010.
2) الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية ،القرار 002 المؤرخ في 04 فيفري2016 الصادر عن وزارة المالية
3) الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية ،القرار 150 المؤرخ في 11 نوفمبر2016 الصادر عن وزارة المالية
4) الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية ،القرار 77 المؤرخ في 24سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية

5) الجريدة الرسمية للجمهور الجزائرية ،القرار 23المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية

**خامسا / المجلات**

1) جمعية المدققين الداخليين ، مبادئ أخلاقيات المهنة ، http://na theiia .org /stands-guidance إصدار 3 يناير 2009

**سادسا / المعايير الدولية**

**1)** معيار 1220 العناية المهنية اللازمة من معايير المراجعة الداخلية ( معهد المراجعين الداخليين الأمريكي)

**المراجع باللغة الأجنبية :**

1/ ( internatoinal federation of accountants ) Quality control 2009 by international federation of accountants standards on anditing and

2/ the Quality Criteria of Auditing the Shadow ofthe Risks of work ) Anas Alyan Al Shareef2011)

# الملاحق

**الملحق 01: وثيقة الاستبيان**

**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير**

**قسم العلوم المالية و المحاسبة**

**و بعد ....تحية طيبة**

يسرّ الطالبة أن تضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أرائكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية للبحث الموسوم بـ:

**" مدى إلتزام محافظي الحسابات ببذل العناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية "**

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

**الطالبة:.....نسيمة هادف.....**

**ملاحظة:** يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تتفق مع رأيكم.

## الجزء الأول:المعلومات الشخصية

1. **العمر:**
   - أقل من 30 سنة ☐
   - من 30 -44 سنة ☐
   - من 45 سنة فأكثر ☐
2. **الشهادة أو المؤهل العلمي:**
   - شهادة مهنية ☐
   - شهادة جامعية (ليسانس، ماستر ) ☐
   - دراسات عليا(ماجستير، دكتوراه) ☐
3. **المهنة أو الوظيفة:**
   - أستاذ جامعي ☐
   - محافظ حسابات ☐
   - خبير محاسبي ☐
4. **الخبرة:**
   - أقل من 5 سنوات ☐
   - من 5 -14 سنوات ☐
   - من 15 سنة فأكثر ☐
5. **الكيان أو الهيئة المستخدمة:**
   - مكتب (شركة) محاسبة ☐
   - مكتب (شركة)محافظة حسابات ☐
   - مكتب(شركة) خبرة محاسبية ☐

**الجزء الثاني: محاور الدراسة**

**أولا : محددات بذل محافظي الحسابات للعناية المهنية المطلوبة في البيئة الجزائرية**

| البيـــان | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|
| 1. منظومة القوانين و التشريعات المتعلقة بالمهنة تضمن لمحافظ الحسابات حقوقه وتلزمه بواجباته ومسؤولته في بذل العناية المهنية اللازمة لأداء مهمته | | | |
| 2. تعتبر معايير التدقيق دليلا إرشاديا لأداء مهمة التدقيق بكل عناية | | | |
| 3. إصدرات معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تفعيل إلتزام محافظي الحسابات بمسؤولياتهم لأداء مهامهم | | | |
| 4. يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بإستقلالية وعدم التعرض للضغوطات في تأدية مهامه وبعناية | | | |
| 5. توفر الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في قطاع نشاط المؤسسة تؤثر على بذل العناية . | | | |
| 6. حجم الأتعاب التي ينالها محافظ الحسابات تشجع على القيام بعملية التدقيق بعناية فائقة . | | | |
| 7. التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق يساهم في بذل العناية . | | | |
| 8. اكتساب الخبرات والمهارات و الشخصية المتنوعة يستوجب الحرص على مواكبة كل المستجدات في مجالات التدقيق والمحاسبة مثل (الذكاء، القيادة ...)للإحاطة بكل ما يدعم بذل العناية المهنية المطلوبة . | | | |
| 9. يتم تعيين محافظ الحسابات استنادا لعلاقاته الشخصية مع المؤسسات وفي بيئة النشاط. | | | |
| 10. توسع المؤسسات في استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال يستوجب بذل مجهودات كبيرة في عملية التدقيق | | | |
| 11. اختلاف نشاط المؤسسات محل التدقيق وكبر حجمها يزيد من حتمية زيادة درجة العناية المهنية المبذولة في عملية التدقيق | | | |
| 12. حجم وطبيعة المنافسة تستوجب الالتزام بالموضوعية في الوصول إلى النتائج و الآراء | | | |

## ثانيا: واقع بذل العناية المهنية المطلوبة من طرف محافظي الحسابات بولاية ورقـــلة

| البيـــان | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|
| 13. يتم الالتزام بمختلف إصدارات الهيئات الوطنية المتعلقة بالمهنية وكذا أخلاقيات المهنة. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 14. يتم تقييم القدرة على أداء مهمة التدقيق قبل قبولها. | | | |
| 15. يوجد منهجية واضحة لاختيار المساعدين على أساس خبرتهم والإشراف عليهم في عملية التدقيق | | | |
| 16. يتم الاعتماد على إستراتيجية واضحة في جمع مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة من أجل التخطيط الأمثل لمختلف عمليات مراجعة ، وتصحيح الخطة إن اقتضت الضرورة. | | | |
| 17. يتم التشاور بشكل مستمر مع المدققين المساعدين في مختلف مراحل عملية المراجعة . | | | |
| 18. يتم التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفق الآليات اللازمة التي تسمح بإكتشاف كل نقاط القوة و الضعف . | | | |
| 19. يحرص محافظ الحسابات على جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات حول مختلف العمليات والممتلكات | | | |
| 20. يسعى محافظ لاستعمال التأكيدات الخارجية و الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. | | | |
| 21. يلتزم محافظ الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية للسماح باستعراض متناسق لمجمل الحسابات في نهاية المراجعة. | | | |
| 22. من الضروري التبليغ عن ماتقوم به الإدارة ويضر بمصلحة المؤسسة أو الإشارة إليه في التقرير خاصة ما تعلق بفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية. | | | |
| 23.يتخذ محافظ الحسابات كل الإجراءات و الحيثيات بخصوص الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات | | | |
| 24. يتم الحرص على صياغة عبارات التقرير بشكل يتوافق مع معايير المراجعة الجزائرية. | | | |
| 25. . يتم صياغة التقرير بالشكل الذي يمكن من إبداء رأيه فني محايد دون أي غموض أو تأويل. | | | |

## الملحق 02 :ألفاكرونباخ من مخرجات برنامج spss

**Statistiques de fiabilité**

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|---|---|
| .849 | 25 |

**الفهرس**


**الإهـداء ..... II**
**الشـكر..... III**
**ملخص..... IV**
**قائمة المحتويات ..... V**
**قائمة الجداول..... V**
**قائمة الملاحق ..... VII**
**المقدمة ..... أ**
**الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة .....**
**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات..... 07**
**المطلب الأول:ماهية محافظة الحسابات..... 07**
**المطلب الثاني: العناية المهنية لدى محافظ الحسابات ..... 11**
**المطلب الثالث: المعايير المتعارف عليها و المعايير الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات 16**
**المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع ..... 34**
**المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية..... 34**
**المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية ..... 35**
**المطلب الثالث: أوجه الاختلاف و التشابه ..... 37**
**الفصل الثاني: الدراسة الميدانية .....**
**المبحث الأول: الطريقة والاجراءات ..... 42**
**المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة وأداة الدراسة ..... 42**

**المطلب الثاني: أساليب التحليل الاحصائي ..... 44**
**المبحث الثاني: عرض النتائج و مناقشتها..... 46**
**المطلب الاول: التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة ..... 46**
**المطلب الثاني: التحليل العاملي لبيانات الدراسة..... 50**
**المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية للمحاور..... 54**
**خلاصة الفصل الثاني ..... 62**
**الخاتمة ..... 64**
**المراجع..... 66**
**الملاحق..... 69**
**الفهرس ..... 74**