جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية و محاسبة

العنوان

أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق المعيار الجزائري لتدقيق 230NAA

(دراسة أراء بعض الأكاديميين و المهنيين)

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:

- هاجر معروف
- أسماء دواجية

إشراف الأستاذ

* سفاحلو رشيد

لجنة التقييم :

دكتور	بوزيان رحماني استاذ محاضر(أ)	رئيسا
دكتور	سفاحلو رشيد أستاذ محاضر (أ)	مشرفا و مقررا
دكتور	ظريف عبد الله استاذ مساعد(أ)	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

إهداء

اهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما و إلى أختي لبنى و أخي محمد و عبد الرحمان و عبد الوهاب و إلى كل أفراد العائلة الكريمة و إلى صديقاتي ميساء و فلة و فريال و بشرى الذين لطالما دعموني في مشواري الدراسي و على رأسهم زميلتي أسماء و إلى جميع أساتذتي و إلى كل من كان سببا في نجاحي و المضي قدما

هاجر

إهداء

اهدي هذا العمل المتواضع إلى من تعجز كل لغات العالم عن التعبير لهما عن مقدار حبي ، إلى من سهرا الليالي لأجلي و تمنيا نجاحي أكثر مني إلى أبي الكريم إلى التي حملتني وهنى على وهن أمي العزيزة .

إلى إخوتي محمد و إبراهيم و أختي مريم و رفيق دربي علي.

و إلى صديقتي هاجر.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

أسماء

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لأستاذنا الذي لم يبخل علينا بإرشاداته و توجيهاته القيمة، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة

الأستاذ "سفاحلو رشيد"

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة، ونشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لنا كما لا ننسى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

إلى من تمنى لنا الخير

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية وثائق التدقيق من طرف محافظي الحسابات وذلك وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 ≪ وثائق التدقيق ≫ ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة التي شملت الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والمهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. حيث اعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية (SPSS V23) وبرنامج (EXCEL)، ومن خلال دراستنا للموضوع توصلنا إلى أن لوثائق التدقيق أهمية كبيرة عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات فهي تساعده على إبداء رأيه بكل شفافية وصدق.

الكلمات المفتاحية: محافظة الحسابات، التدقيق المحاسبي، أدلة إثبات.

Abstract :

This study aims to demonstrate the importance of auditing documents on the part of account governors, in accordance with the Algerian Standard for Auditing No. 230 Auditing Documents and to achieve the objectives of the study, we used the descriptive analytical approach, by preparing a questionnaire and distributing it to the study sample that included university professors specialized in the field of accounting and auditing and professionals from the governors Accounts and accounting experts. In analyzing the data, we relied on the statistical packages program (SPSS V23) and the (EXCEL) program, and through our study of the subject, we concluded that the audit documents are of great importance when carrying out an audit of the financial statements by the accounts portfolios, as they help him express his opinion with all transparency and honesty.

Key words: account maintenance, accounting audit, proof of evidence.

قائمة المحتويات

العنـــــــــوان	الصفحة
الإهداء	.I
الشكر	.II
الملخص	.III
قائمة المحتويات	.IV
قائمة الجداول	.V
قائمة الأشكال	.VI
قائمة المختصرات	.VII
مقدمة	أ- ج
الفصل الأول : الإطار النظري لمحافظة الحسابات	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية محافظة الحسابات	03
المطلب الأول: مفهوم محافظة الحسابات و شروط ممارستها	03
الفرع الأول: مفهوم محافظة الحسابات	03
الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة	04
الفرع الثالث: تعيين محافظ الحسابات	04
الفرع الرابع: موانع تعيين محافظ الحسابات	04
المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات	08
الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات	08
الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات	09
المطلب الثالث: أوراق العمل و أدلة الإثبات في مهمة محافظة الحسابات	10
الفرع الأول : أوراق عمل محافظ الحسابات	10
الفرع الثاني : أدلة الاثبات الواجب جمعها أثناء مهمة الحسابات	13
المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية	14
المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدوليةISA	14
الفرع الأول: نشأة الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA	16
الفرع الثاني: تعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA	16
الفرع الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA	17
المطلب الثاني: إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA	18
الفرع الأول : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية NAA	18

الفرع الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA	19
المطلب الثالث: متطلبات معيار التدقيق الجزائري 230 (وثائق التدقيق)	22
المبحث الثالث: مناقشة و تحليل الدراسات السابقة	26
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	27
الفرع الأول : عرض الدراسات باللغة العربية	27
الفرع الثاني : عرض الدراسات باللغة الأجنبية	29
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
تمهيد	32
المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة الميدانية	33
المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة و حدودها	33
الفرع الأول : مجتمع و عينة الدراسة	33
الفرع الثاني: حدود و صعوبات الدراسة	33
المطلب الثاني : بناء الإستبيان وتوزيعه	34
الفرع الأول : إعداد الإستبيان وضبطه النهائي	34
الفرع الثاني : هيكل الإستبيان ومقاييسه	34
الفرع الثالث : توزيع إستمارة الإستبيان	35
المطلب الثالث: استرجاع واختبار الاستبيان وتفريغ بياناته	35
الفرع الأول: استرجاع الاستبيان	35
الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان وصدقه	36
المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان	37
الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان	37
الفرع الثاني: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة	37
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات	41
المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية المتعلقة به	41
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول	41
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول	44
الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغيرة الخبرة، والوظيفة	45
المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المتعلقة به	47
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني	48

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني	51
الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثانية حسب متغير الخبرة، والوظيفة	52
المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به	53
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث	53
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث	56
الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغيرة الخبرة، والوظيفة	58
خلاصة الفصل	60
الخاتمة	62
المراجع	66
الملاحق	68

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنون الشكل	الصفحة
1)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن	32
2)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	33
3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	34
4)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	34

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1)	مقياس ليكارت الرباعي	30
2)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	30
3)	توزيع معامل ألفا كرونباخ	31
4)	صدق محاور الاستبيان	31
5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	32
6)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	33
7)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	34
8)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	34
9)	نتائج أفراد العينة حول طبيعة وشكل وثائق التدقيق	37
10)	اختبار العينة البسيطة لدرجة طبيعة و شكل وثائق التدقيق .	40
11)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الأولى	41
12)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى	41
13)	نتائج أراء العينة حول محتوى وثائق التدقيق	43
14)	اختبار العينة البسيطة للوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق	46
15)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الثانية	47
16)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثانية	48
17)	نتائج أراء العينة حول محتوى الغرض من استعمال وثائق التدقيق	49
18)	اختبار العينة البسيطة للغرض من استعمال وثائق التدقيق	52
19)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الثالثة	53
20)	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة	54

قائمة المختصرات

المختصر	التفسير
AAA	American Accounting Association
ISA	International Accounting Standards
SPSS	Statistical Package For Social Sciences
IFAC	International Federation of Automatic Control
NAA	National Apartment Association

مقدمة

مقدمـــــــة

توطـئــة:

كان للثورة الصناعية دورا كبيرا في تطور مهنة التدقيق ، لا سيما بعد التوسع الكبير في التجارة الدولية بين أوروبا الشرقية وأمريكا، مما أدى إلى زيادة حجم الشركات وتوسع أنشطتها، وبالتالي زيادة الطلب على رؤوس الأموال، هذا من جهة ومن جهة أخرى، شهدت هاته الحقبة اكتشافات علمية كثيرة مما ساهم في تغيير وتطوير وسائل وطرق الإنتاج وكذا طرق وأنماط التسيير الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية على الإدارة، ونظرا لتعارض المصالح بين المالكين أو المساهمين مستخدمي المعلومات والمسيرين (مصدر المعلومات)، كان لزاما الاستعانة بطرف خارجي (مدقق خارجي) يتمتع بالخبرة والمهارة والاستقلالية لإعطائهم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية لمؤسساتهم، بهدف اتخاذ قراراتهم كل فيما يخصه، ويبقى مدى ملائمة القرارات المتخذة من عدمها مرتبطا ارتباطا وثيقا بمدى صدق وعدالة ما توصل إليه هذا المدقق من معلومات (رأي المدقق)، هذا الرأي حتى يكون في مستوى عال من المصداقية والعدالة، لا بد من الاحتكام والالتزام لقواعد وأسس بسيطة وواضحة وسهلة يسترشد بها هؤلاء المدققين، لغرض إعداد آرائهم بشكل ملائم وكافي يخدم جميع الأطراف.

من هذا المنطلق بدأ التفكير في إيجاد معايير تضبط أهمية التدقيق، فكانت الثمرة الأولى لذلك أن أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) سنة 1954 مجموعة من المعايير تعتبر اللبنة الأولى والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق، وذلك تحت اسم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS).

وبالرغم من تأخر الجزائر في إصدار هذه المعايير بالنظر إلى البلدان العربية الأخرى لمواكبة الأداء العالمي في ممارسة التدقيق ، إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا واستفهاما كبيرين مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية اليوم. وعلى ضوء ما سبق ، يمكن حصر إشكالية البحث في سؤال جوهري يتمثل فيما يلي :

الإشكـــالية:

فيما تكمن أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات؟

و يمكن أن ندرج تحت هذا السؤال الأساسي عدة أسئلة فرعية منها ما يلي :

- ما لمقصود بمهنة محافظة الحسابات ؟
- ماهي وثائق التدقيق و فيما تكمن أهميتها ؟
- كيف تم اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ؟
- ماهي متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (وثائق التدقيق) NAA230؟

فرضيات البحث :

بغية معالجة الإشكالية تم استعمال الفرضيات التالية :

وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم و الملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات؛

يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب؛

وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط و تنفيذ مهمة محافظة الحسابات.

أسباب و دوافع اختيار الموضوع :

قمنا باختيار هذا الموضوع نتيجة تفاعل عدة عوامل :

تخصصنا في المحاسبة و التدقيق سمح لنا باختيار الموضوع المتعلق باهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات؛

الاهتمام الكبير الذي تخص به تدقيق الحسابات في المؤسسات جعلنا نلتفت إلى هذه الظاهرة لمحاولة الإحاطة بجانب معين منها ؛

معرفة أراء محافظي الحسابات و المدققين فيما يخص كيفية إعداد وثائق التدقيق و مدى استخدامهم لها.

أهمية البحث

تعد معايير التدقيق بصفة عامة و معايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة الضوابط و القواعد و الأسس التي تحدد وترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ، لذا تتطلب اهتماما بالغا من طرف محافظي الحسابات و تستوجب منهم التفاته خاصة بهدف الفهم الجيد و التشريح المعمق لها و ذلك بغية الارتقاء بمهنة التدقيق و من هنا تبرز أهمية بحثنا في توجيه و تركيز نظر محافظ الحسابات إلى أهمية الالتزام بكيفية إعداد وثائق التدقيق و مدى أهمية هذه الوثائق في عملية إبداء الرأي حول المؤسسة .

أهداف البحث :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الموالية :

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو معرفة أهمية وثائق التدقيق بالنسبة لمهنة محافظة الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الجزائريةNAA ومدى تطبيق محافظي الحسابات لهذه المعايير خاصة و أن هذه المعايير حديثة الإصدار ومازالت في طريقها للاكتمال .

حدود البحث :

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على محافظة الحسابات وطريقة عمل محافظ الحسابات وأهمية وثائق التدقيق (معيار 230 التوثيق) أما الجانب التطبيقي حدد ب :

حدود موضوعية : اهتمت الدراسة الميدانية بتبيان أهمية وثائق التدقيق وكيفية إعدادها من طرف محافظ الحسابات و كذلك مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية .

حدود زمنية : تمثلت في عملية توزيع الاستبيان ودراسته وتحليل نتائجه وهذا من خلال الفترة الممتدة من 2020/07/18 إلى 2020/08/29

منهج البحث

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي في أغلب الجوانب النظرية للدراسة، كما اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي .

أدوات البحث:

لكي نتناول هذه الدراسة، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة مستعينين بكتب خاصة بالتدقيق، و أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير و المجلات المرتبطة بالموضوع و الخاصة بالمحاسبة و التدقيق.

صعوبات البحث:

عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا الكثير من العراقيل و الصعوبات من بينها :

قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كون المعيار المتناول جديد .

عدم التجاوب من قبل محافظي الحسابات بسبب انشغالهم الكبير تزامنا مع توزيع الاستبيان

انتشار الوباء مما أدى إلى صعوبة في توزيع الاستبيان و الحصول على المعلومات الدقيقة من محافظي الحسابات

عدم اطلاع محافظي الحسابات على البريد الالكتروني الخاص بهم

هيكل البحث :

للإجابة على إشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها و كذا من أجل اختبار صحة الفرضيات تناولنا الموضوع من خلال فصلين تم تقسيمهما كما يلي:

الفصل الأول : خصصنا هذا الفصل إلى تقديم متعلق بمهنة محافظة الحسابات و وثائق التدقيق وفقا لمعيار NAA230 حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول محافظة الحسابات بصفة عامة متطرقين إلى مفهومها و كيفية تعيين محافظ الحسابات و مهامه و مسؤولياته و أيضا إلى شروط ممارسة المهنة و تبيان أوراق عمل محافظ الحسابات و أدلة التدقيق الواجب جمعها.

أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال عرض الدراسات السابقة و ذلك حسب تدرجها العلمي ،أطروحات دكتوراه ، مقالات و مذكرات ماجستير وفق ما وظفناه في الدراسة، و بعد ذلك استعرضنا الدراسات العربية و الأجنبية

الفصل الثاني : خصصنا هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من خلال عرض و تحليل الاستبيان الموجه لعينة من محافظي الحسابات، خبراء محاسبين و أساتذة جامعيين حيث تناولنا في مبحثه الأول المنهجية و الأدوات المستعملة في الدراسة حيث قمنا بتحديد عينة و مجتمع الدراسة، و إعداد الاستبيان و هيكلته كما اختبرنا صدقه و ثباته، وبعدها عملنا على تفريغ البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج المتوصل إليها ومناقشتها وذلك بعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، أما المبحث الثاني قمنا فيه بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان واختيار الفرضيات المرتبطة بها، ثم اختيار تباين الإجابات بعد قبول أو رفض كل فرضية و ذلك حسب متغيرات الدراسة .

الفصل الأول

الاطار النظري لمحافظة الحسابات

تمهيـــــد:

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية وذلك نظرا للدور الذي يلعبه، حيث يتجلى هذا الدور في الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المؤسسة، لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص البيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة .

ونظرا لكبر حجم المؤسسات وكثرة العمليات التي تقوم بها خلال السنة لا يستطيع محافظ الحسابات أخذ كافة العمليات لذلك يقوم بفحص مجموعة مختارة من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة هكذا يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه على القوائم المالية.

لهذا أردنا أن نبين ما إذا كان محافظ الحسابات يعتمد على تطبيق معايير التدقيق الدولية وبما أن الجزائر متجهة نحو تبني كافة معايير التدقيق الدولية ساهمنا في إبراز أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري (NAA 230).

بناءا على هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: ماهية محافظة الحسابات

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية محافظة الحسابات

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمحافظة الحسابات من خلال تعريف محافظ الحسابات و شوط ممارسته للمهنة و مهامه.

المطلب الأول: مفهوم محافظة الحسابات وشروط ممارستها.

من خلال هذا المطلب سنتعرف على مفهوم محافظة الحسابات حسب المادتين 715 والمادة 22 من القانون رقم 10-01، وكذلك الشروط التي توافق ممارسة هذه المهنة.

الفرع الأول: مفهوم محافظة الحسابات

تناولت مفهوم محافظة الحسابات نبين منها:

1) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل) كما يلي: [1]

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحاسباتها.

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة المندوبي الحسابات، أوفي حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين .

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

2) حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010 / 07 / 29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

---

[1] القانون التجاري – بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 1993 – ص: 184

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01المؤرخ في29 جويلية 2010،العدد42، المادة،22 ص 7.

من خلال التعريفين نستخلص أن: محافظ الحسابات هو شخص مهمته المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والتدقيق في صحة المعلومات وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها .

الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظة حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[1]

أ) أن يكون جزائري الجنسية،

ب) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

د) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

هـ) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أوفي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

و) أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أوفي الغرفة الوطنية أوفي المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

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

الفرع الثالث: تعيين محافظة الحسابات

حسب المواد 27، 26 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

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

1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس

---

[1] المرجع السابق: المادة 8، ص 5.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد7، المواد من 3 الى 15، ص24، 23.

الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- ❖ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
- ❖ ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات الفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
- ❖ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
- ❖ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
- ❖ نموذج رسالة الترشح،
- ❖ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
- ❖ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- ❖ تنظيم الكيان وفروعه،
- ❖ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
- ❖ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

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

4) يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5) يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- ❖ الموارد المرصودة،
- ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين،
- ❖ برنامج عمل مفصل،
- ❖ التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها،
- ❖ أجال إيداع التقارير .

6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7) يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أوإلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

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

10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/ 2) سلم التنقيط الإجمالي.

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- ❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛
- ❖ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13) طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

الفرع الرابع: موانع تعيين محافظة الحسابات

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

1) الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

2) القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (1 /10) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (1 /10) رأس مال هذه المؤسسات.

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

4) الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

[1] القانون التجاري المادة 715 مكررة 6 .

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

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

أ) كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،

ب) كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

ج) كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص،

عليها في القانون التجاري،

د) الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة،

هـ) كل عهدة برلمانية،

و) كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لاستحلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

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

ويمنع محافظ الحسابات من:

أ) القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

ب) القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،

ج) قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

د) قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

هـ) ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها،

و) شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

أ) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ب) إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات

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

ج) إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

د) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور .

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظة الحسابات.

منح القانون (10-01) المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 حقوق لمحافظ الحسابات تمكنه من أداء مهامه بأكمل وجه، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى هاته المهام والمسؤوليات .

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تنقسم مهام محافظ الحسابات إلى جزئيين، رئيسية وثانوية نذكر منها ما يلي :[1]

المهام الرئيسية :

أ) يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب) يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص..

المهام الثانوية :

ج) يبدي رأيه في شكل تقرير خاص المديرين أو المسيرين.

د) يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أوبين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

هـ) يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

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

و) عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ي) يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق،المواد من 23،24 ،25 ، ص7.

ومن خلال المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، نذكر ما يلي :

- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،
- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،
- ❖ تقرير حول الاتفاقيات المنظمة،
- ❖ تقرير حول تفاصيل لأعلى خمس أو عشر تعويضات،
- ❖ تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- ❖ تقرير في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار،
- ❖ تقرير حول الاتفاقيات المنظمة،
- ❖ تقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين،
- ❖ تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،
- ❖ تقرير متعلق بعملية رفع رأس المال،
- ❖ تقرير متعلق بعملية تخفيض رأس المال،
- ❖ تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى،
- ❖ تقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،
- ❖ تقرير متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،
- ❖ تقرير متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مدنية، جزائية، وتأديبية، وهذا ما سنتعرف عليه فيما يلي :

1) المسؤولية المدنية: تتعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي :[1]

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

2) المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي: [2]

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

---

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص 238.

[2] محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 74.

ب) تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ج) تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

د) إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

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

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

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي 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.[1]

المطلب الثالث : أوراق العمل و أدلة الاثبات في مهمة محافظة الحسابات

تتمثل أوراق العمل في الوثائق و الملفات التي يتركها محافظ الحسابات كدليل بأنه قام بعمله على أحسن وجه ، أما أدلة الاثبات هي كل ما اعتمد عليه محافظ الحسابات لتكوين رأي حول القوائم المالية ، و فيما يلي شرح مفصل لكل منهما.

الفرع الأول: أوراق عمل محافظ الحسابات

تعتبر أوراق العمل دليل ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق و حجة تبرز فصول أطوارها لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.

أولا : تعريفّ أوراق العمل:

تم تعريف أوراق العمل على أنها " تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل و الطرق و الاجراءات التي اتبعها و النتائج التي توصل اليها و بواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند اليها في اعداد التقرير و القرائن لدى الفحص الذي قام به و الدليل على اتباع العناية المهنية اثناء عمليات الفحص".[2]

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

[2] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات-الاطار النظري، ص125-126.

ثانيا: أهداف أوراق العمل

تتمثل أهداف أوراق العمل في ما يلي:[1]

- دليل للعمل المنتهي توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة و كذا الأسس و الاجراءات المتبناة للوصول الى النتائج و مدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- تقييم الرقابة الداخلية حيث تدخل كل من قوائم الأسئلة المتعلقة بعملية التقييم و جمع أوراق العمل الأخرى في اثبات حقيقة قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تنفيذ اجراءات التدقيق حيث تمدنا بسجل مستمر عن العمل الذي تم تأديته حتى ذلك التاريخ أي تاريخ الانتهاء .
- اعادة النظر في الاختبار حيث يتعين على الجهات المسؤولة ضرورة تدقيق أوراق العمل لتحديد ما اذا كانت قد اعدت بطريقة سليمة و صحيحة.
- تساعد الأوراق في اعداد التقرير حيث تعتبر الركيزة الأساسية .
- دليل التدقيق في السنوات القادمة حيث ان مدقق الحسابات يلجأ الى دراسة أوراق العمل للسنوات السابقة قبل البدأ في التدقيق للسنة الحالية كما أن أوراق العمل للسنة الحالية تساعد في السنوات القادمة .

ثالثا: أغراض أوراق العمل

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المستوحاة من أوراق العمل للتدقيق في النقاط الأتية :[2]

- **دليل للعمل المنتهي؛** توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية التدقيق و كذا الأسس و الإجراءات المتبناة للوصول الى النتائج و مدى الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية؛** توضح لنا أوراق العمل الطريق المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و النتائج المتوصل اليها من ذلك، بغية توجيه عملية التدقيق.
- **تنفيذ إجراءات التدقيق؛** تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته الى غاية الانتهاء.
- **إعادة النظر في الاختبار؛** تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية اعدادها من جهة و من جهة أخرى في كيفية اجراء الاختبارات الضرورية لعملية التدقيق .
- **اعداد التقرير؛** تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المدقق كتابة التقرير استنادا عليها.
- **دليل للتدقيق في السنوات القادمة؛** يقوم المدقق عادة عند البدأ في التدقيق لسنة جديدة بدراسة اوراق العمال للسنة الماضية بغية أخذ فكرة عن المؤسسة و عن عملية التدقيق السابقة، و الاجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها الى ادارة المؤسسة.

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجيستير، ص32.

[2] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجيستير، ص32.

رابعا: أنواع أوراق العمل

باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الاثبات و القرائن التي يحتاج اليها المدقق لإبداء رأيه حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. تنقسم أوراق العمل فب النقطتين الاتيتين:[1]

- **الملف الدائم:**

يحتوي الملف الدائم على العناصر الموالية:

- **عموميات؛** تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس و عدد الأسهم و توزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم و النظام الداخلي للمؤسسة، و كل ما يصف عملياتها و أنشطتها و مراحل التصنيع الأساسية داخلها و الخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء و مراكز الأشخاص المسؤولين داخلها و الوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الانتاجية المرسومة من قبلها.
- **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛** يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها و مدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى الدوائر و الوظائف.
- **الحسابات السنوية و التقارير**؛ يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات و مطاليب و حسابات النواتج و الأعباء و برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة و الاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- **التحاليل الدائمة للحسابات؛** يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة و أخذ معطيات السنة الحالية للمقارنة، وعادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات و الى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.
- **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي؛** يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب و الدالة عن نظام التصاريح الواجب اتباعه و عن المعدلات الواجب الخضوع لها، و كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية و شبه الجبائية و الاشتراكات في الضمان الاجتماعي.
- **كل ما يتعلق بالجانب القانوني؛** تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة و كذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات و الوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع و ما يتعلق بالتقارير القانونية.

ملف الدورة الحالية أو الملف السنوي

يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص الأدلة و القرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، و الطرق المتبناة خلال الدورة موضوع التدقيق، لذلك يمكن القول بأن هذا الملف يحتوي على:

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ص 33.

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
- الحسابات السنوية للمؤسسة و كذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة و الخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، و التقرير المدعم لذلك و الوثائق المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفصوحة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء و الموردون.
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء مهمته.

في الأخير يمكن الاشارة الى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المدقق ينبغي أن يعتني بها هذا الأخير من خلال حمايتها من كل المخاطر سواء الطبيعية أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة و اتخاذ اجراءات تدعم حماية و تنظيم مكتب المدقق.

الفرع الثاني: أدلة الاثبات الواجب جمعها أثناء مهمة محافظة الحسابات

أولا: مفهوم أدلة الاثبات

الاثبات في التدقيق هو حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة و قرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.[1]

فرغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الاثبات الا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و اصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول و النزاعات و الآمال و العادات و تنبؤات من ينفذ القرار و كلها عناصر شخصية تختلف من شخص لأخر.

فالأدلة هي التي تمد الوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد الى حد المعرفة و ليس مجرد الاعتقاد و من ثم فهي المفتاح الى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.[2]

ثانيا: أنواع أدلة الاثبات

يمكن تقسيم أنواع أدلة الثبات كالاتي:[3]

- **الوجود الفعلي أو المادي؛** هو من أهم أدلة الاثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة الرصيد الدفتري لحسابات الأصول(جرد المخزون الصندوق).
- **المستندات؛** تمثل قرائن و أدلة يستند اليها المدقق عند فحصه للدفاتر و السجلات الموجودة في المؤسسة و مثل هذه المستندات فواتير الشراء، فواتير البيع الشيكات ، كمبيالات؛

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ص 37.

[3] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص 132- 135.

- **الاقرارات المكتوبة من ادارة المؤسسة؛** هناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ الى الادارة من أجل استشارته فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسؤولون عن الادارة بواسطة اقرارات مكتوبة للوصول لمعلومات سهلة واضحة؛
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛** الذي يساعد على ضبط العامليين على التقيد بالنظام و التعليمات و الخطط المرسومة من قبل الاداريين في المؤسسة.
- **صحة الارصدة من الناحية الحسابية؛** أي صحتها من حيث الجمع و الطرح و الضرب و القسمة.

ثالثا: اجراءات الحصول على أدلة الاثبات

يحصل المدقق على أدلة الاثبات بواسطة واحد أو أكثر من الاجراءات الاتية:[1]

- الفحص: يتضمن الفحص اختيار السجلات و المستندات أو الموجودات الملموسة.
- الملاحظ : تتضمن الملاحظة النظر الى المعالجة أو الاجراءات التي يقوم بها الاخرون.
- الاستفسار و المصادقة: الاستفسار هو البحث عن معلومات من أشخاص ذوي اطلاع و معرفة من داخل أو خارج المؤسسة، أما المصادقة فهي الاجابة على استفسار لتأكيد معلومات في القوائم المالية.
- الاحتساب: هو التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية و السجلات المحاسبية.
- الاجراءات التحليلية: تتألف الاجراءات التحليلية من النسب و المؤشرات الهامة و التغيرات و العلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

المبحث الثاني : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة ولذلك وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة حيث كانت هذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق و المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

لقد تعددت تعاريف معايير التدقيق الدولية من مؤلف إلى أخر ومن باحث إلى أخر للوصول إلى تعريف شامل لها وتتمثل فيما يلي:

تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة[2]، كما تعتبر أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق.

[1] جمعة أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث–الاطار الدولي، أدلة و نتائج التدقيق، ص 26.

[2] كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد23، 2013، ص359.

وقد عرفها حامد الشمري بأنها :[1]

"نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه " .

كذلك عرفها محمد سرايا بأنها :[2]

"هي أنماط يلزم تحققها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي وهي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المدقق بها أثناء أداء مهمته المهنية ".

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبيين بأنها :

"مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ".[3]

كما يمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإنها تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.[4]

وقد توصل سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو:[5]

" معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة على معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها"

الفرع الأول : نشأة الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

في عام 1941 اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي :

"ما إذا كانت عملية التدقيق قد نمت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للتدقيق " وهي هيئة حكومية صدر قانون بتأسيسها من أجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الأوراق المالية الأمريكي عام 1929 .

فقد دفعت هذه العبارة أعضاء المهنة إلى التساؤل عما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة ؟

---

[1] حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994، ص16.

[2] محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري–المعايير والقواعد–مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007، ص33.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ماهي معايير المراجعة الدولية، ص1، http://mouhasaba

[4] سيد أحمد بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص7.

[5] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط1، الدار الجامعية، 2002، ص 156.

وبدأت المهنة تواجه سؤالا محيرا، هل من الممكن تحديد وتعريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضاء المهنة ؟

لقد ترتب عن الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع، ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من معايير الأداء منذ سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علمائها وتطبيقات المدققين لها، إلا أنه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها .

ومن هنا بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة لاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للأداء المهني، وكان أبرز هذه المحاولات ما قامت به لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبيين والقانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الأداء وأصدرت مقترحاتها، وقد تم اعتماد هذه المقترحات في سنة 1948 .[1]

وفي سنة 1954 قامت لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بنشر تقريرها ولقد زاد اهتمام الدول بمعايير الأداء حيث بدأ التوجه إلى إيجاد معايير دولية للممارسة المهنة قابلة للتطبيق على معظم دول العالم.

وبسبب التغيرات العالمية وحدت المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق، وكنتيجة لذلك تأسست الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في الاتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC ولجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC.

الفرع الثاني: تعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA

الإتحاد الدولي للمحاسبيين :IFAC

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، ويعمل الاتحاد مع أعضائه والمنتمين له البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبيين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة.

يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبيين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية، 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة يوم 1977/10/07 بموجب اتفاقية 63 منظمة مهنية من 49 دولة.

لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

لقد أعطت لهذه اللجنة صلاحيات لإصلاح مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولي من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد IFAC وقد نظم اللجان ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة .

[1] سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ماجيستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف 1، 2013، ص62، 61.

الفرع الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:[1]

أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي .

أن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع أن يتم ملائمة هذه إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية .

يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير التدقيق الدولية، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج .

القاعدة التي تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.

عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق

تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة

تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار .

تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة للمعيار المقترح .

تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولي مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبيين وكذا المنظمات ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة .

تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولي تعليقات وأراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار .

المطلب الثاني: إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA

إن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية هو الهيئة التي تشرف على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA).

حيث تم إحداث هذا المجلس بموجب مرسوم تنفيذي رقم 11-24 الصادرة في 27-01-2011 (الجريدة الرسمية رقم 07-2011)، حيث يتضمن هذا المرسوم 26 مادة وتم إنشاء هذا المجلس بعد أكثر من سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث كان احداث هذا المجلس لمسايرة عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر التي تمت بشكل مفاجئ وسريع، بأسلوب الصدمة بإخلال نظام محل نظام أخر على عكس ما كان متوقع أن يتم بشكل تدريجي .

[1] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، نظرية المراجعة آليات التطبيق، ط1، الدار الجامعية لبنان، 2001، ص156-158.

الفرع الأول : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية NAA

لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:

وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل،

إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة،

القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها،

اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة،

دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة،

ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة،

إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

لجنة مراقبة الجودة:

تتكلف هذه اللجنة بما يلي :

وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات،

إبداء آراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة،

ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين،

وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها،

وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب،

ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة،

ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة،

إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالطاتهم.

3- اللجنة الخاصة :

هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.[1]

حيث قامت لجنة المحاسبة بعدة إصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية أهمها مايلي :

[1] محمد أمين مازون ، مرجع سبق ذكره، ص73، 72.

الفرع الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية NAA:

حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وإبرازها فيما يلي :

المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

مجال تطبيق المعيار

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة إلى المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في :

. أن يكون المرجع الحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة،

. أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية،

. وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ضروري،

. عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل الإدارة.

المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية"

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل (الغير) مباشرة إلى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو شكل أخر.

ويصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما :

– التأكيد الايجابي (تأكيد مستعجل): هو طلب يدعو مرسل الرد(الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.

–التأكيد السلبي (تأكيد ضمني): هو طلب يدعو مرسل الرد أن يرد مباشرة المدقق في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

فهذا المعيار يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية أي وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

المعيار الجزائري للتدقيق 560" الأحداث اللاحقة"

مفهوم الأحداث اللاحقة:

لقد عرفها غسان المطارنة أنها :[1]

الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين .

وقد عرفها أبوزيد الشحنة على أنها :[2]

[1] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص132.

[2] أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل عمان، 2015، ص90.

كل الأحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وكذا الحقائق التي تكشف بعد تاريخ هذا التقرير.

أما حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائر للتدقيق أنها:[1]

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

أهداف المدقق وفق هذا المعيار:

– الحصول على العناصر الثابتة الكافية والملائمة والتي تدل أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب أحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

– المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به إلى أحداث تعديلات على محتواه أن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية"

مفهوم التصريحات الكتابية وأهداف المدقق :

1– مفهوم التصريحات الكتابية:

هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

أهداف المدقق:

تتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:

– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة،

– تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة،

– الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وذلك بإبراز كل معيار في مطلب .

المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

مفهوم وأهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:

مفهوم تخطيط تدقيق الكشوف المالية :

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

أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية:

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

– الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق،

– التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب،

– انجاز المهمة بفعالية وكفاءة .

المعيار الجزائري للتدقيق 500" العناصر المقنعة"

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

– المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك.....)

– معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"

مجال تطبيق هذا المعيار:

يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة والتي سنتعرف عليها في الفرع الموالي.

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

– الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية، أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أوتم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

المعيار الجزائري 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

مجال تطبيق المعيار:

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

المطلب الثالث: متطلبات معيار التدقيق الجزائري 230 (وثائق التدقيق)

مجال تطبيق معيار التدقيق الدولي 230

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

طبيعة وفائدة توثيق التدقيق

يعني مصطلح التوثيق، الوثائق(ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أداءه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

تسمح وثائق التدقيق ب:

– دعم استنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200،[1]

– تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.

تفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى منها :

– مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه،

– مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م ج ت 220،[2]

– تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم،

– حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية،

– السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفقا للمعيار م ج م ن 1 أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته،[3]

– السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أونصوص أخرى مطبقة .

أهداف معيار التدقيق الجزائري 230

تتمثل أهداف المدقق في تحضير الوثائق التالية :

– تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.

– تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة .

– تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.

---

[1] المقرر رقم 002 ،مرجع سبق ذكره ، ص3.

[2] المرجع نفسه ص3.

[3] المرجع نفسه، ص3.

– تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية والتنظيمية.

الواجبات المطلوبة

إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب .

يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة.

وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها .

1– شكل ومحتوى وامتداد التوثيق:

– يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم ما يلي :

طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة،

نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها،

المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق والنتائج المستخلصة حول هذه المسائل والأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.

2– يعتمد كل من شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق على العوامل التالية:

حجم وتعقيد الكيان،

طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ،

مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة،

أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها،

طبيعة وعمق الانحرافات المحددة،

ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، والتي تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق،

الطرق المتبعة والأدوات المستعملة للتدقيق.

3– توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق قد تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومع ذلك، ليس بالضروري على المدقق أو بإمكانه أن يوثق كل واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في تدقيق ما.

إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع والظروف حيث تشمل النقاط المهمة، على سبيل الذكر لا الحصر:

– النقاط التي تولد مخاطر كبيرة على النحو المبين في المعيار 315،[1]

[1] المقرر رقم 002 ،مرجع سابق، ص5.

– نتائج إجراءات التدقيق التي تشير الى ان الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المدقق لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الاختلالات المعتبرة وردوده على تلك المخاطر .

– الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المدقق إجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية .

– الوقائع المحددة والتي قد تؤدي إلى تعديل في رأي التدقيق أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.

هناك عامل دال لتحديد شكل ومحتوى وامتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز أعمال التدقيق وتقييم النتائج.

4– قد يعتبر المدقق من المفيد أن يعد ويحفظ، باعتبار جزءا من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحيانا " مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق وكيف تمت معالجتها، أو الإحالة، من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تختوي على تلك المعلومات.

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة ونجاعة مراجعات وتفتيشات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمة ومعقدة بالإضافة إلى أن إعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في اعتباره للنقاط المهمة .

5– يمكن إعداد وثائق التدقيق وحفظها على الورق أو على دعامة الكترونية أو على دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال:

برامج التدقيق،

تحليلات،

مذكرات حول مشاكل خاصة،

ملخصات حول مسائل هامة،

رسائل للتأكيد والتوكيد،

استبيانات المراقبة،

المراسلات (بما فيها البريد الالكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة ويمكن للمدقق أن يضم في وثائق التدقيق ملخصات أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود أو الاتفاقيات الهامة).

مع ذلك، لا يمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان.

كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

6– على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ كل من:

الخصائص المميزة لعناصر تم اختارها مثلا :

في حالة إجراء يتطلب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة يمكن للمدقق توثيق امتداد الإجراء وتحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين).

في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محددين من مستخدمي الكيان، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات وكذلك اسم ومركز كل من هؤلاء الأشخاص .

في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمدقق توثيق العملية أو العناصر التي تمت معاينتها للأشخاص المعنيون ومسؤوليات كل منهم وكذلك مكان وزمان تنفيذ هذا الإجراء

من قام بأعمال التدقيق وتاريخ إنهائها،

من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة وكذلك تاريخ وامتداد هذه المراجعة.

7- على المدقق أن يبقي في ملفه أثر لقاءاته مع الإدارة والقائمين على الحكم ومع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة خاصة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات ومع من اجتمع

8- عندما يحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات.

هذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، أولم تعد مجدية .

عدم احترام الواجبات المطلوبة:

- في حالات خاصة، عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجومن خلال هذا الواجب وأسباب عدم تطبيقه.

أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق :

في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره عليه أن يدون في الملف ما يلي:

- الظروف الاستثنائية التي واجهته،

- إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج التي استخلصت منها وتأثيرها على تقريره،

- تحديد الأشخاص الذين عدلو وراجعوا الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة.

تشكيل ملف التدقيق النهائي:

- على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره .

يطلب من المكاتب وفقا للمعاير (م.ج.م.ن.1)، وضع سياسات وإجراءات لاستكمال تشكيل ملف التدقيق في وقت معقول.

- على المدقق أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الحفظ المحددة .

– في ظروف أخرى غير تلك الواردة في المادة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق التدقيق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يدون في الملف وبدقة:

– الأسباب التي قدمت من أجلها،

– متى ومن قدمها ومن قام بمراجعتها،

حماية وحفظ وملكية ملفات العمل:

على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة.

لتلبية احتياجات سياسة المكتب والامتثال للمتطلبات القانونية والمهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة في حالة تدقيقات متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة والتي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة. ملفات العمل ملك. على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق أن تصرف الكيان إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.

المبحث الثالث : عرض و مناقشة الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، ولقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية. وسوف تستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها. فالدراسات المحلية تناولت أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات، ومنها أجنبية تناولت معيار التدقيق الدولي 230 (وثائق التدقيق) ، ونظرا لقلة الدراسات التي تناولت المعايير الجزائرية للتدقيق اعتمدنا على الدراسات التي تشابهها أو القريبة منها وتتمثل هذه الدراسات التي استطعنا الحصول عليها.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول :عرض الدراسات باللغة العربية

- **سحنون محمد أمين:** واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر 2017-2016 من جامعة أم البواقي ،

حيث تكمن أهمية الدراسة في المساهمة الايجابية التي يقوم بها محافظ الحسابات في الوقوف على القوائم المالية وبشكل خاص على جدول سيولة الخزينة ، والتي تمكن مستخدميها من معرفة الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية للشركة على الأساس النقدي للتلائم مع قراراتهم، كما تهدف إلى التعرف على مدى اثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات وتحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات وتشخيص واقع محافظي الحسابات بمعايير التدقيق .

- **بن يخلف آمال،** المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، 2002، من جامعة الجزائر،

حيث تطرقت إلى كل من خصائص المراجعة الخارجية في الجزائر وتنظيمها وكذا حدود مهمة محافظ الحسابات ومنهجية عمله، وفي الجانب التطبيقي تم عرض لمجمل الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات.

- **فاتح سردوك:** دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير بالمسيلة ،2004 / 2003،

تناولت الباحثة في هذا الموضوع مدى دعم الأساس النظري الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة، في تطبيق وتلبية حاجيات جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية وكذا مدى ضبط الممارسة المهنية

للمراجعة الخارجية للحسابات، من اجل الوصول إلى إبداء المراجع الخارجي المستقل لرأي محايد وموضوعي حول مصداقية المعلومات المحاسبية .

- **يوسف محمد الجربوع:** مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مقال منشور مجلة الجامعة الإسلامية بغزة العدد الأول، 2007/ 05 / 27 .

حيث هدفت الدراسة من خلالها إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

- **بن قارة إيمان:** مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ورقة عمل مقدمة في الملتقي الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04، 05 ديسمبر 2012.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية (ISA)، وللإجابة على هذه الإشكالية تناولت الدراسة في جانبها النظري باختصار مضمون معايير التدقيق الدولية وكذا الإصلاحات التي شهدها تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ومن ثم تحديد مدى توافق النصوص والتشريعات التي تنظم المهنة مع معايير التدقيق الدولية من خلال استعمال أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي .

- **محمد أمين مازون:** التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء ضمان وثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر، وبغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم التعرض إلى كل من الإطار النظري للتدقيق، البيئة الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، أما الجزء التطبيقي فاستعملت الدراسة الاستبيان كأداة محاولة الوصول إلى مدى إمكانية انتهاج معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

الفرع الثاني : عرض الدراسات باللغة الأجنبية

- ***Hechmi Abdelwahed****, Les normes ISA : Conception et Application dans l'audit des états financiers, 2ème conférence annuelle du CLEA : "Les Normes ISA au caur du débat», IAE Lyon, France, 5 juin 2014.*

تدور إشكالية هذه الدراسة في إبراز المنهج الذي تتبعه معايير التدقيق الدولية والذي يجعلها تأخذ إقبالا واسعا نحو تطبيقها، حيث تناولت هذه الدراسة هيكلة الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، لمحة عن معايير التدقيق الدولية، نظرة عامة حول منهج التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

المطلب الثاني: مناقشة و مقارنة الدراسات السابقة

الفرع الأول: مقارنة الدراسات الحالية مع الدراسات السابقة

تتلاقى معظم الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية خاصة في جانبها النظري، مما ساعدنا على الاستفادة منها سواء فيما يتعلق بالمنهجية، ووضع الخطة و ترتيب عناصرها أو الاستئناس بها للوصول الى المصادر الأصلية للمادة العلمية.

كما تتفق بعض الدراسات السابقة مع دراستنا هاته و منها:

- **سحنون محمد أمين:** حيث تناولها لموضوع واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر 2017-2016 من جامعة أم البواقي ،

- **بن قارة إيمان:** حيث تناولها لموضوع مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ورقة عمل مقدمة في الملتقي الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04، 05 ديسمبر 2012.

خلاصـة الفصـل:

من خلال ما عرضناه توصلنا إلى أن محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري وهذا راجع إلى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي والمباشر لهته المعايير بالإضافة إلى غياب بعض النصوص التنظيمية المفسرة لمعايير التدقيق وكذا غياب ثقافة طلب خدمة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات ولا سيما الخاصة منها كما أن محتفظ الحسابات يواجه صعوبات على أرض الواقع محاولا التغلب عليها بالخبرات المتراكمة.

الفصل الثانـي

الدراسة الميدانية

(دراسة أراء بعض الأكاديميين و المهنيين)

تمهيـــــد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى معايير التدقيق الجزائرية NAA، والإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة كان لابد من التطرق إلى الجانب التطبيقي من موضوع البحث، ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفروض من خلال استخدام أسلوب الاستبيان لجمع البيانات الأولية، وتم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العملية المعتمدة في الدراسة الميدانية بحيث تعتبر عملية إعداد الاستبيان بشكل جيد من أهم العوامل التي قد تساعد الباحث في دراسة الموضوع بالشكل المطلوب، كما سنعرض الاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها

نظرا لطبيعة الدراسة الميدانية تم تحديد مجتمع، وعينة الدراسة وحدودها:

الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة

عندما اخترنا مجتمع الدراسة وضعنا عاملين المؤهل العلمي والمؤهل المهني فكان مجتمع الدراسة ممثل بفئتين هما:

– فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين من مختلف جامعات الوطن والمختصين في مجال المحاسبة و التدقيق؛

– وفئة المهنيين المتمثلة في المدققين الخارجيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

بالنسبة للأكاديميين لا توجد إحصائية دقيقة حول عدد الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق.

تواصلنا مع جزء من مجتمع الدراسة حيث قابلنا عدم تقدير مهني في مجال التدقيق للبحث العلمي ورفضهم ملئ الاستبيانات سواء الذين تواصلنا معهم مباشرة أو الكترونيا حيث قمنا بتصميم استبيان الكتروني عبر (Google drive) وإرساله لهم عبر وسائل التواصل الاجتماعي قمنا بتوزيع 70 استبيانه كإجمالي عينة الدراسة تضمنت 40 مسلمة مباشرة للمستهدفين و 30 استبيانه مرسلة عبر وسائل التواصل الإلكتروني.

الفرع الثاني: حدود وصعوبات الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في بلدية خميس مليانة، ونلك لاستبانة أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظ الحسابات، ومدى تكيفها مع المعايير الدولية ؛

الحدود الزمنية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 20أوت إلى 21 سبتمبر 2020 .

الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتدقيق

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمحافظ الحسابات في الجزائر وكذا معايير التدقيق الدولية NAA

المطلب الثاني: بناء الاستبيان وتوزيعه

من خلال هذا المطلب سنوضح خطوات انجاز استمارة استبيان وطرق توزيعها كالآتي:

الفرع الأول: إعداد الاستبيان وضبطه النهائي

حتى تكون دراسة منظمة في شكل علمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، قمنا بإعداد الاستبيان كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة التصميم

انطلاقا من إشكالية البحث واعتمادا على عدة مراجع وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة قمنا بصياغة وتصميم استمارة الاستبيان وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات هي:

- استعمال اللغة العربية لغة سليمة للاستبيان؛
- أن تكون الأسئلة بسيطة وواضحة ويسهل فهمها؛
- ترتيب الأسئلة تدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة.

المرحلة الثانية: مرحلة ضبط الاستبيان وتقديمه بالشكل النهائي

تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف ليقوم بتحكيمه سواء من حيث الشكل والمضمون ثم استجبنا لرأيه وقمنا بإجراءات ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء اقتراحه، وعليه تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومقاييسه

تم اعتماد على هيكلة الاستبيان ومقاييسه كالآتي:

1- هيكلة الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى ما يلي:

الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات عامة لأفراد العينة تحت الدراسة:

العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والوظيفة الحالية.

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع مشكلا في مجمله 24 سؤال، ولتوضيح وتحليل الدراسة قمنا بتصنيفه إلى ثلاثة محاور أساسية كما يلي:

تم تقسيم الاستبيان إلى ما يلي:

الجزء الأول: يشمل هذا الجزء المعلومات عامة لأفراد العينة تحت الدراسة:

العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة والوظيفة الحالية.

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع مشكلا في مجمله 19 سؤال، ولتوضيح وتحليل الدراسة قمنا بتصنيفه إلى ثلاثة محاور أساسية كما يلي:

- **المحور الأول:** ضم 06 عبارات تتمركز حول طبيعة وشكل وثائق التدقيق لمعالجة الفرضية الأولى التي نصت على " وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات "
- **المحور الثاني:** ضم 06 عبارات تدور حول محتوى وثائق التدقيق لمعالجة الفرضية الثانية التي نصت على أنه " يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب "

- **المحور الثالث:** ضم 06 عبارات حول الغرض من إعداد وجمع وثائق التدقيق لمعالجة الفرضية الثالثة التي نصت على أنه " وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات"

1- مقاييس الاستبيان

بغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الإجابة على أساس مقياس لكارت (likert scale)الرباعي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال، بالإضافة إلى تحديد اتجاه آراء العينة من خلال المتوسط الحسابي وذلك وفق الجدول الأتي:

الجدول رقم (1): مقياس ليكارت الرباعي

الإجابة	موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة
الدرجة	04	03	02	01
المتوسط الحسابي	[3.25 -4]	[2.50 –3.24]	[1,75 – 2.49]	[1 -1.74]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي، **الدليل التطبيقي الباحثين**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمار، 2006، ص118.

الفرع الثالث: توزيع استمارة الاستبيان

بعد تصميم الاستبيان في شكله النهائي قمنا بتوزيعه على أفراد العينة بالاعتماد على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب محافظي الحسابات؛
- إرسال الاستمارة الالكترونية إلى المهنيين والبريد الالكتروني لبعض الأساتذة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء؛

المطلب الثالث: استرجاع الاستبيان واختبار ثباته وصدقه

انطلقت عملية استرجاع الاستبيان في نفس الوقت من توزيعه، وبعد انقضاء الآجال المخصصة لعملية الاسترجاع، تمت عملية التصنيف وجمع البيانات نوضحها فيما يلي:

الفرع الأول: استرجاع الاستبيان

نوضح الاستمارات الصالحة للتحليل في الجدول الموالي:

جدول رقم (2): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	%100	40	%100	**80**	**%100**
الاستمارات الملغاة	08	% 20	00	%00	**08**	**% 10**
الاستمارات الواردة بعد الأجل	04	% 10	18	% 45	**22**	**% 27.5**
الاستمارات الصالحة للتحليل	28	% 70	22	% 55	**50**	**% 62.5**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن عدد إجمالي الاستمارات الموزعة بلغ 80 استمارة، والتي استخلصنا منها 50 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة62.5 %، أما باقي الاستمارات ما نسبته37.5 % تم استبعادها، سواء بسبب عدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة، أو بسبب تماطل وانتهاء فترة الدراسة، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستمارة.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان وصدقه

1- اختبار ثبات الاستبيان

من أجل اختبارات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ (alpha cronbach) ويبّين الجدول الآتي أن معاملات الثبات مرتفعة:

جدول رقم (3): توزيع معامل ألفا كرونباخ

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: طبيعة وتشكيل وثائق التدقيق	0.619
المحور الثاني: محتوى وثائق التدقيق	0.784
المحور الثالث: الغرض من إعداد وجمع وثائق التدقيق	0.802
جميع المحاور	0.847

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الاستبيان وspss).

يتضح من الجدول السابق أن معامل ألفا كرونباخ ارتفعت من 0.61 إلى 0.80 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن الى أن ثبات عوامل الدراسة مع الإشارة إلى أن معامل ألفا كرونباخ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد و كلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة .

2- صدق الاستبيان

نستنتج من الجدول السابق صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كرونباخ مثلما هو موضح في الجدول الآتي مع الإشارة إلى أن الأرقام مدورة إلى 10^{-2}

جدول رقم (4): صدق محاور الاستبيان

محاور الاستبيان	جذر معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: طبيعة وتشكيل وثائق التدقيق	0.64
المحور الثاني: محتوى وثائق التدقيق	0.76
المحور الثالث: الغرض من إعداد وجمع وثائق التدقيق	0.63
جميع المحاور	**0.86**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول (2-3).

المطلب الرابع: تفريغ بيانات الاستبيان

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعيّة، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

لتسهيل عملية التحليل وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، اعتمدنا على برنامج (Excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية، وقمنا بتجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج Spssv23 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد لمخرجات الاستبيان.

في ما يلي الأساليب التي تم استخدمها ومبررات استخدام كل منها:

- **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وثم الاعتماد عليها في كافة العبارات.
- **الوسط الحسابي:** باعتماره أحد مقاييس النزعة المركزيّة، ثم استعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- **الانحراف المعياري:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي.
- **ألفا كرونباخ:** وهو مؤشر يقيس مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة

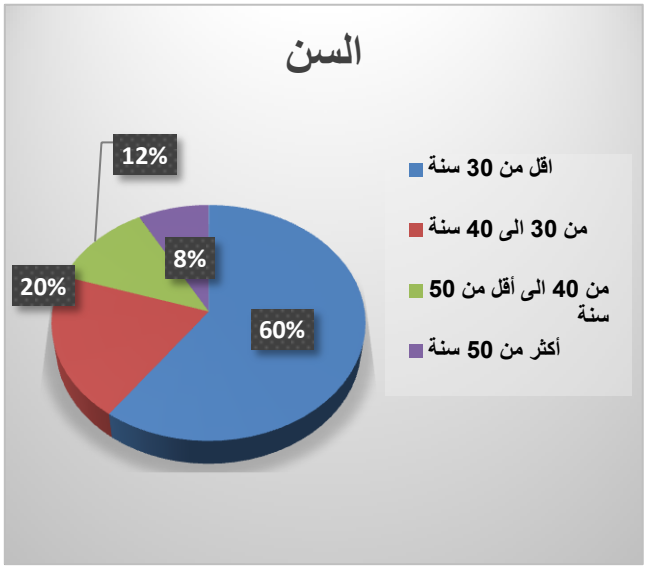
سنخصص هذا الفرع لتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المعلومات الشخصّية لمحافظي الحسابات والخبير المحاسبي والأساتذة الجامعيين وذلك كما يلي:

1.السن:

تم تقسيم أفراد العينة 03 فئات عمرية، فتحصلنا على التوزيع الموضح كما يلي:

جدول رقم(5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن الشكل رقم (1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	%
أقل من 30 سنة	30	60
30 إلى أقل من 40 سنة	10	20
40 إلى أقل من 50 سنة	6	12
أكثر من 50 سنة	04	08
المجموع	**50**	**100**



المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتماد على نتائج الاستبيان)

من خلال ما سبق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 68% أعمارهم أقل من 30 سنة و20 %عمرهم يتراوح من 30 إلى أقل من 40 سنة و12%عمرهم أكثر من 40 سنة و 08% للأشخاص الذين تفوق أعمارهم 50 سنة، فمن الملاحظ أن النسبة العالية هي الفئة أقل من 30 سنة وهي تمثل في نظرنا الأساتذة الجامعيين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين ذوي خبرة متوسطة، أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

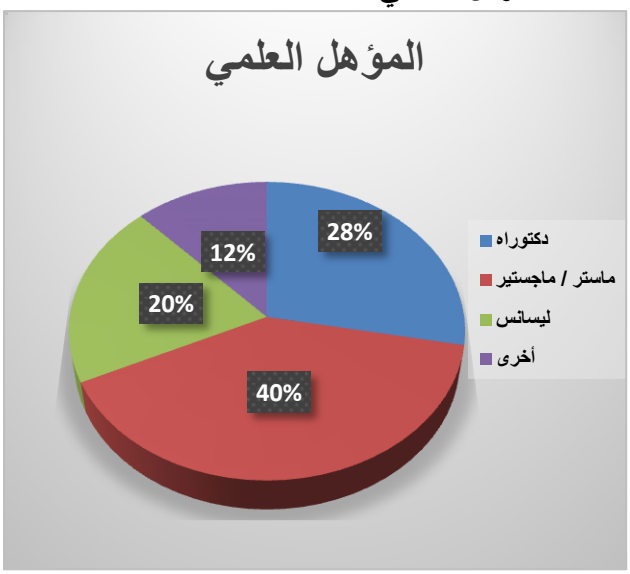
المؤهل العلمي:

قمنا بتمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة إلى 05 فئات نوضحها في الجدول الآتي والشكل الذي يليه:

جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	%
دكتوراه	14	28
ماستر/ ماجستير	20	40
ليسانس	10	20
أخرى	06	12
المجموع	**50**	**100**

الشكل رقم (2): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

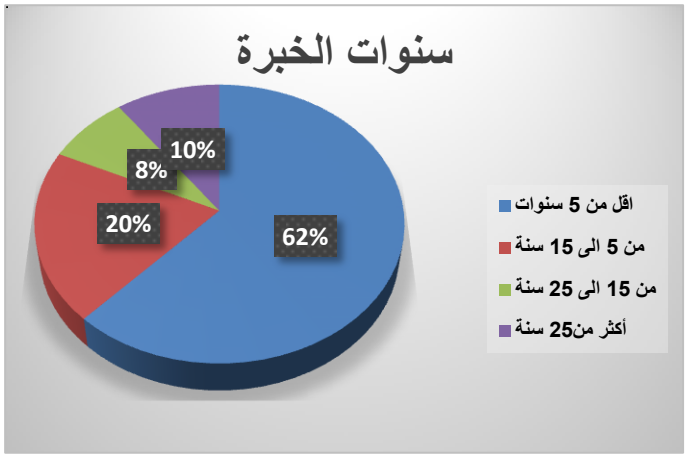
من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، فنجد أن النسبة الأولى من أفراد العينة هم الحاصلين على شهادة الماستر/ماجستير بنسبة 40% وهي الأساتذة المساعدين ثم الأساتذة المحاضرين (شهادة الدكتوراه) بنسبة 28% و الباقي حاملي شهادة الليسانس أو شهادة أخرى بنسبة 32% و هم الخبراء المحاسبيين أو محافظي الحسابات .

3.سنوات الخبرة:

تم تقسيم أفراد العينة إلى 03 فئات لتمثيل الخبرة المهنية كل فئة لها مدى 10 سنوات، نوضحها كالأتي:

جدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة **شكل رقم (3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة**

سنوات الخبرة	التكرار	%
أقل من 05 سنوات	31	62
من 05 إلى 15 سنة	10	20
من 15 الى 25 سنة	4	8
أكثر من 25 سنة	05	10
المجموع	**50**	**100**



المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على نتائج الاستبيان)

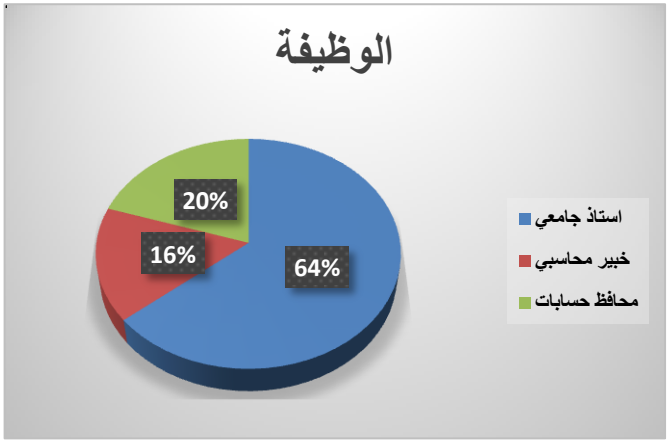
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أعلى نسبة هي فئة الخبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 62% ثم تليها فئة الخبرة بين 05 و15 سنوات بنسبة بـ 20% ثم من 15الى 25 سنة بنسبة 8% ثم الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 25 سنة نسبتهم 10%، وهي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد العينة على متغير العمر.

4.الوظيفة الحالية:

تم تقسيم أفراد العينة إلى 03 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، فتحصلنا على التوزيع الموضح في الجدول الآتي والمدعوم بالشكل الذي بجانبه:

الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية **الشكل رقم(4): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية**

الوظيفة الحالية	التكرار	%
أستاذ جامعي	32	64
خبير محاسبي	08	16
محافظ حسابات	10	20
المجموع	**50**	**100**



المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على نتائج الاستبيان)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود للأساتذة الجامعيين بنسبة 64%، أما النسبة الثانية فهي فئة محافظي الحسابات بنسبة 20 % أما الثالثة تمثلت في فئة خبير محاسبي بنسبة 16%.

المبحث الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات

يتعلق هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها (الاستمارات الصالحة للدراسة)، وذلك بالاستعانة بالجداول، إضافة إلى بعض المؤشرات الإحصائية بالاعتماد على برنامج الإحصائي (Spss v23) وسيبني هذا التحليل على المحاور الثلاثة المكونة للاستبيان، واختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور باستخدام اختبارا Tللعينة البسيطة (One Sample T test)، كما سندرس في هذا المبحث إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضيات الموضوعة للدراسة باستخدام (One-Way Anova) وذلك حسب المتغيرات المستقلة المتمثلة في الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

المطلب الأول: تحليل نتائج استبيان المحور الأول واختبار الفرضية به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول والمتعلق طبيعة وفائدة وثائق التدقيق كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على **وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات** وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا .

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول (طبيعة وشكل وثائق التدقيق)

تضمن هذا المحور سبعة أسئلة، كما هي مبينة في الجدول رقم (2-9) المتعلق بإجابات عينة الدراسة، حول طبيعة وفائدة وثائق التدقيق بالنسبة لمحافظ الحسابات و أهميتها في تدقيق القوائم المالية.

لذلك سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الأول من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الرباعي.

الجدول رقم (9): نتائج أفراد العينة حول طبيعة وشكل وثائق التدقيق

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية%				المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق	ت	12	34	00	4	3,08	0,759
	%	24	68	00	8	الاتجاه العام	
		92		00	8	موافق	
2- وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق	ت	4	28	00	18	2,36	1,075
	%	8	56	00	36	الاتجاه العام	
		64		00	36	موافق	
3- تتشكل وثائق التدقيق من إجراءات التدقيق المنجزة	ت	8	26	14	2	2,80	0 ,764
	%	16	52	28	4	الاتجاه العام	
		68		28	4	موافق	
4- تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق	ت	8	26	10	6	2,72	0,891
	%	16	52	20	12	الاتجاه العام	
		68		20	12	موافق	
5- يعتمد شكل و محتوى وثائق التدقيق على شكل و تعقد الكيان	ت	4	18	16	12	2,28	0,936
	%	8	36	32	24	الاتجاه العام	
		44		32	24	موافق	
6 - وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى	ت	10	30	2	8	2,84	0,934
	%	20	60	4	16	الاتجاه العام	
		80		4	16	موافق	
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الأول						2.73	0.88
						الاتجاه العام موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين(اعتمادا على نتائج الاستبيان)

تحليل نتائج السؤال 01 :

- نلاحظ أن 92 %من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق ؛
- بينما 10% من أفراد العينة هم غير موافقين في الإجابة ؛
- أما النسبة المحايدة فهي 00 %.
- **متوسط الحسابي [4- 3.25] ∈ 3,08** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، **أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون** أن ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق .
- **الانحراف المعياري** 0,8 **>** 0.759 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02 :

- نلاحظ أن 64 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق هي التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق ؛
- بينما لا يوجد محايدين؛
- أما النسبة الثالثة فهي 36 % من أفراد العينة غير موافقون.

- **متوسط الحسابي [4- 3.25] ∈ 2,36** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون.
- **انحراف المعياري** 0,8 **>** 1,075 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن 78 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق تتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة ؛
- بينما 28 % من أفراد العينة هم من المحايدين؛
- أما النسبة الثالثة فهي 4 % وهم أفراد العينة غير الموافقين.

- **متوسط الحسابي [4- 3.25]. ∈ 80 ,** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن وثائق التدقيق تتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة.
- **انحراف المعياري** 0,8 **>** 0,764 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن 78% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة ؛
- بينما 20% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 12% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [4- 3.25]**. ∈ **2,72** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون.
- **الانحراف المعياري** 0,8 **>** 0,891 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 05:

نلاحظ أن 44% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محتوى وثائق التدقيق يعتمد على تعقد الكيان ؛

بينما 32% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

أما النسبة الثالثة فهي 24% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [4- 3.25]**.∈ **2,28** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدّل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على محتوى وثائق التدقيق.
- **الانحراف المعياري** 0,8 **>** 0,936 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06 :

نلاحظ أن 80% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى؛

بينما 4% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛

أما النسبة الثالثة فهي 16% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [4- 3.25]**.∈ **2,84** يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون.
- **الانحراف المعياري** 0,8 **>** 0,934 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

تم افتراض أن: **وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات**

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبارTللعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05%(α)sigوفق:

✓ قبول الفرضية إذا كان 05%>(α)sig

✓ رفض الفرضية إذا كان 05%<(α)sig

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

الفرضية العديمة: وثائق التدقيق لا تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات .

الفرضية البديلة : وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات .

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول رقم(2-10) الذي يبين المتوسط الحسابي($\overline{X}$)الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الأول والتي تدل على طبيعة و فائدة وثائق التدقيق .

الجدول رقم (10): اختبار العينة البسيطة لدرجة طبيعة و شكل وثائق التدقيق .

عبارات المحور الأول من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوي الدلالة (sig)
1- ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق	3.08	0.759	20.280	24	0.000
2- وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق	2.36	1.075	972.10	24	0.000
3- تتشكل وثائق التدقيق من إجراءات التدقيق المنجزة	2.80	0.764	330.18	24	0.000
4- تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق	2.72	0.891	269.15	24	0.000
5- يعتمد شكل و محتوى وثائق التدقيق على شكل و تعقد الكيان	2.28	0.936	176.12	24	0.000
6- وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى	2.84	0.934	052.15	24	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**2.73**	**0.88**	/	/	/

المصدر:إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لدرجة طبيعة وفائدة وثائق التدقيق بلغ **2.73** وهو أكبر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الرباعي وانحراف معياري بقيمة **0.88** وتراوحت قيمة t بين **10.97**و**20.280**بمستوى 0.00% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفرضية البديلة " **وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم و السنوي لمهمة محافظة الحسابات**".

محافظ الحسابات هو شخصية غير قانونية و لا يحكم على سلامة سير المؤسسة.

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الأولى حسب متغير الخبرة، الوظيفة.

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة، ، الوظيفة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (α)sig:

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% < sig(α)

✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% > sig(α)

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% sig(α) للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق	0.447	0.645
2- وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق	0.606	0.555
3- تتشكل وثائق التدقيق من إجراءات التدقيق المنجزة	0.928	0.410
4- تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق	0.134	0.875
5- يعتمد شكل و محتوى وثائق التدقيق على شكل و تعقد الكيان	0.748	0.485
6- وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى	0.511	0.607

المصدر: من إعداد الطالتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 16.9% و87.5% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسبة متغيرات الخبرة المهنية فيما يخص قبول الفرضية الأولى أي أن الذين لهم أكثر خبرة و الذين لهم أقل خبرة متفقين بأن وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم و الملف السنوي لمحافظ الحسابات.**

2-اختبار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% sig(α) للمحور الأول، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (12): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق	0.648	0.593
2- وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق	0.538	0.661
3- تتشكل وثائق التدقيق من إجراءات التدقيق المنجزة	1.647	0.209
4- تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق	0.226	0.877
5- يعتمد شكل و محتوى وثائق التدقيق على شكل و تعقد الكيان	1.058	0.388
6- وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى	0.734	0.543

المصدر: من إعداد الطالتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 20.9% و87.7% وهي أكبر من 05%، (ماعدا قيمة 1.6%) عليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص قبول الفرضية الثانية أي أن الأكادميين و المهنيين متفقين على أن وثائق التدقيق هي التي تمثل الملف الدائم و الملف السنوي لمحافظة الحسابات، مع العلم أنه هناك تباين في العبارة 06 أين بلغت Sig 1.6% وهذا يدل على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان المحور الثاني واختبار الفرضية المرتبة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني والمتعلق بالوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أنه " يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب " وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

جدول رقم (13): نتائج أراء العينة حول الوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية%				المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة انجازه للمهمة		6	30	10	4	2,76	0,779
	%	12	60	20	8	الاتجاه العام موافق	
		72		20	8		
2- تؤكد وثائق التدقيق أن محافظ الحسابات قام بعملية التخطيط لمهمته	ت	8	38	2	2	3,04	0,611
	%	16	76	4	4	الإتجاه العام موافق	
		92		4	4		
3- على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها	ت	8	28	6	8	2,72	0 ,936
	%	16	56	12	16	الإتجاه العام موافق	
		7		12	16		
4- على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق	ت	6	28	4	12	2,56	1,003
	%	12	56	8	24	الإتجاه العام موافق	
		68		8	24		
5- على محافظ الحسابات أن يبقي يبين ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص آخرين بما في ذلك الإشارة إلى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات	ت	14	14	16	6	2,72	1,021
	%	28	28	32	12	الإتجاه العام موافق	
		56		32	12		
6- عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو	ت	10	20	14	6	2,68	0,945
	%	20	40	28	12	الإتجاه العام موافق	
		60		28	12		
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الثاني						2.74	0.88
						الإتجاه العام موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان Spss)

الفرع الأول : تحليل نتائج المحور الثاني

تحليل نتائج السؤال 01 :

- نلاحظ أن 72% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محافظ الحسابات من واجبه إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة إنجازه لمهمته
- بينما 20% من أفراد العينة هم المحايدين في الإجابة عن الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 8% وتعبر عن أفراد العينة الذين هم غير موافقون على هذا الاقتراح.

- **متوسط الحسابي [2.50 – 3.24]** ∈ **2,76** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن محافظ الحسابات يجب عليه أن يقوم بإعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة انجازه لمهمته
- **الانحراف المعياري** 0,8 > 0.779 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن 92% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن الاختيار العشوائي للمفردات يقدم للمدقق الضمان الكافي لأن تكون العينة ممثلة للمجتمع أفضل تمثيل عند تدقيق القوائم المالية؛
- بينما 4% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- وكذلك 4% من أفراد العينة غير موافقون أو على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [2.50 – 3.24]** ∈ **3.04** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن الاختيار العشوائي للمفردات يقدم للمدقق الضمان الكافي لأن تكون العينة ممثلة للمجتمع أفضل تمثيل عند القيام بعملية التخطيط لمهمة التدقيق
- **انحراف المعياري** 0.8 >0.611 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن 72% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها
- بينما 16 % من أفراد العينة غير موافقون على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 12% وهم أفراد العينة المحايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي[2.50 – 3.24]** ∈ **2.72** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنه من واجب محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها
- **الانحراف المعياري** 0.8 > 0.936 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن 68% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق
- بينما 8% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 24% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.
- **المتوسط الحسابي[3.24– 2.50] ∈ 2.56** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق
- **الانحراف المعياري 0.8 >** 1.003 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن 56% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يجب على محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مه الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص اخرين بما في ذلك الإشارة إلى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات .
- بينما 12% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 32% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح.
- **المتوسط الحسابي [3.24– 2.50] ∈2.72** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق و موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مه الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص اخرين بما في ذلك الإشارة إلى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات .
- **الانحراف المعياري 0.8 >** 1.021 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن 60% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أنه عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو.
- بينما 7% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 3% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الإقتراح.
- **المتوسط الحسابي[3.24 – 2.50] ∈2.68** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على أنه عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو
- **الانحراف المعياري 0.8 >** 0.945 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق بشدة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

تم افتراض أنه:" **يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب**" .

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05% (α)sig وفق:

- ✓ قبول الفرضية إذا كان 05% > (α)sig
- ✓ رفض الفرضية إذا كان 05% < (α)sig

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

الفرضية العديمة: لا يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب.

الفرضية البديلة: يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب.

بعد القيام بالاختيار تحصلنا على الجدول رقم (2-16) الذي يبين المتوسط الحسابي($\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الثاني والتي تدل على الوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق .

الجدول رقم (14): اختبار العينة البسيطة للوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوي الدلالة (sig)
1- على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة إنجازه للمهمة	2.76	0.779	20.280	24	0.000
2- تؤكد وثائق التدقيق أن محافظ الحسابات قام بعملية التخطيط لمهمته	3.04	0.611	972.10	24	0.000
3- على محافظ الحسابات أن يبن في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها	2.72	0.936	330.18	24	0.000
4- على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق	2.56	1.003	269.15	24	0.000
5- على محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص اخرين بما في ذلك الإشارة الى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات	2.72	1.021	176.12	24	0.000
6- عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو	2.68	0.945	052.15	24	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**2.74**	**0.88**	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان Spss)

نـلاحظ مـن الجـدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي للوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق قد بلغ **2.74** وهو أقل من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الرباعي وانحراف معياري بقيمة **0.88** وتراوحت قيمةt بين 10.972و20.280 بمستوى 0.00% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية واعتماد الفـرضـية البـديلة يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب.

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثاني حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثاني حسب متغير الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة، وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (α)sig:

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% < (α)sig
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% > (α)sig

1. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثاني حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (15): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الثانية

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالةSig
1- على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة إنجازه للمهمة	0.440	0.650
2- تؤكد وثائق التدقيق أن محافظ الحسابات قام بعملية التخطيط لمهمته	0.019	0.981
3- على محافظ الحسابات أن يبن في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها	2.076	0.149
4- على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق	0.929	0.410
5- على محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص اخرين بما في ذلك الإشارة الى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات	0.935	0.408
6- عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو	0.972	0.394

المصدر: من إعداد الطالتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 14.9% و98.1% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة فيما يخص قبول الفرضية الثانية.

3. اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثاني حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثاني، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (16): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثانية

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة إنجازه للمهمة	0.368	0.777
2- تؤكد وثائق التدقيق أن محافظ الحسابات قام بعملية التخطيط لمهمته	1.241	0.320
3- على محافظ الحسابات أن يبن في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها	1.259	0.314
4- على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق	0.318	0.812
5- على محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحوكمة ومع أشخاص اخرين بما في ذلك الإشارة الى طبيعة الأسئلة وتوقيت اللقاءات	0.354	0.786
6- عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ماعليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو	1.4ٌ16	0.266

المصدر: من إعداد الطالتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 26.6% و81,2% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة فيما يخص قبول الفرضية الثانية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج استبيان المحور الثالث واختبار الفرضية المتعلقة به

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياريّة للمحور الثالث والمتعلق الغرض من استعمال وثائق التدقيق كما سنحاول إثبات الفرضية من عدمها والتي نصت على أنه وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات"، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث (الغرض من استعمال وثائق التدقيق)

سنقوم في هذا الفرع بالتحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثالث من الاستبيان وفق إجابات أفراد العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الرباعي كما يلي:

جدول رقم (17): نتائج أراء العينة حول محتوى الغرض من استعمال وثائق التدقيق

العبارات		عدد الاستجابات (ت) ونسبتها المئوية%				المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1- تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق	ت	6	28	6	10	2,60	0,957
	%	12	56	12	20	الاتجاه العام موافق	
		68		12	20		
2- تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية	ت	8	28	2	12	2,64	1,036
	%	16	56	4	24	الاتجاه العام موافق	
		72		4	24		
3- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة	ت	2	32	6	10	2,52	1,036
	%	4	64	12	20	الاتجاه العام موافق	
		68		12	20		
4- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها	ت	12	18	12	8	2,68	1,030
	%	24	36	24	16	الاتجاه العام موافق	
		60		4	16		
5- تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها	ت	16	24	2	8	2,96	1,020
	%	32	48	4	16	الاتجاه العام موافق	
		80		4	16		
6- يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة	ت	18	26	4	2	3,20	0,764
	%	36	52	8	4	الاتجاه العام موافق	
		88		8	4		
المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثالث						2.76	0.97
						الاتجاه العام موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان Spss)

تحليل نتائج السؤال 01 :

- نلاحظ أن 68 %من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تسمح وثائق تدقيق تسمح بالتأكد أن مهمة محافظ الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية ؛
- بينما 12% من أفراد العينة هم محايدين ؛
- أما النسبة 20% فهي من الأفراد الغير موافقين .
- **متوسط الحسابي [2.50 –3.24] ∈ 2,60** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (غير موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون أن وثائق التدقيق تسمح بالتأكد من مهمة محافظ الحسابات قد أنجزت .
- **الانحراف المعياري** 0,9 > 0.957 وهذا يعبر عن وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن 72 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن محافظ الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية ؛
- بينما نسبة 04 % من كانوا محايدين ؛
- أما النسبة الثالثة فهي 24 % من أفراد العينة غير موافقون.
- **متوسط الحسابي [2.50 –3.24] ∈ 2,64** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (غير موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون.
- **انحراف المعياري** 0,9 > 1,036 يعبر عن وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن 68 % من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق تتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة ؛
- النسبة 12 % والتي تمثل الأفراد المحايدة للعينة من هذه الفئة ؛
- أما النسبة الثالثة فهي 20% وهم أفراد العينة غير الموافقين.
- **متوسط الحسابي [2.50 –3.24] ∈ 2,52** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة (غير موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون أن محافظ الحسابات يعد وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة.
- **انحراف المعياري** 0,9 > 1,036 يعبر عن وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن 60% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة ؛
- بينما 04% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 16% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [2.50 –3.24] ∈ 2,68** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثالثة، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون .
- **الانحراف المعياري** 0,9 > 1,030 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن 60% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق تساعد في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها ؛
- بينما 04% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 16% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [2.50 –3.24] ∈ 2,96** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي، أي أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون.
- **الانحراف المعياري** 0,9 > 1,020 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق وغير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن 88% من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى ؛
- بينما 08% من أفراد العينة هم محايدين عن الإجابة على هذا الاقتراح؛
- أما النسبة الثالثة فهي 04% من أفراد العينة الغير موافقون على هذا الاقتراح.

- **المتوسط الحسابي [3.25 –4] ∈ 3,20** يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي.
- **الانحراف المعياري** 0,9 > 0,764 يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثالث

تم افتراض أنه: وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات.

يتم اختبار صحة أو خطأ هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوي الدلالة 05% sig(α) وفق:

✓ قبول الفرضية إذا كان sig(α) > 05%

✓ رفض الفرضية إذا كان sig(α) < 05%

يتم ذلك وفق الاختبار الآتي:

الفرضية العديمة: وثائق التدقيق لا تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات.

الفرضية البديلة: وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (2–21) الذي يبّين المتوسط الحسابي($\overline{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الخمسة المكونة للمحور الثالث والتي تدل على مخاطر استخدام العينات عند تدقيق القوائم المالية.

الجدول رقم (18): اختبار العينة البسيطة للغرض من استعمال وثائق التدقيق

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي ($\overline{X}$)	الانحراف المعياري (σ)	قيمة (t)	درجة الحرية (ddl)	مستوي الدلالة (sig)
1- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظ الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق	2.60	0.957	20.280	24	0.000
2- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجزت وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية	2.64	1.036	10.972	24	0.000
3- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة	2.52	0.872	18.330	24	0.000
4- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها	2.68	1.030	15.269	24	0.000
5- تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها	2.96	1.020	12.176	24	0.000
6- يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة	3.20	0.764	15.052	24	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**2.76**	**0.94**	/	/	/

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي للغرض من استعمال وثائق التدقيق بلغ **2.76**وهو أصغر من المتوسط أداة القياس 03 حسب مقياس ليكارت الرباعي وانحراف معياري بقيمة**0.94** وتراوحت قيمة t بين 10.97و20.28 بمستوى 0.000% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العديمة واعتماد الفرضية البديلة "**وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات**".

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة ،الوظيفة

سندرس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص قبول الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة، والوظيفة وذلك باستخدام اختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (α)sig:

- ✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% < (α)sig
- ✓ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية إذا كان 05% > (α)sig

1-اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة المهنية فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظ الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق	0.980	0.391
2- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجزت وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية	0.122	0.886
3- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة	0.371	0.694
4- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها	0.159	0.854
5- تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها	1.036	0.371
6- يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة	0.241	0.788

المصدر: من إعداد الطالتين اعتمادا على مخرجات (spss)

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 37.1% و88.6% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة والمهنية فيما يخص قبول الفرضية الثانية.

2- اختبار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة (الأكاديميين والمهنيين)

بعد القيام باختبار Annova عند مستوي دلالة 05% (α)sig للمحور الثالث، تحصلنا على الجدول الآتي :

الجدول رقم (20): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظ الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق	0.219	0.882
2- تسمح وثائق التدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجزت وفقا للإجراءات القانونية والتشريعية	0.229	0.875
3- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة ورزنمة إجراءات التدقيق المنجزة	1.327	0.292
4- يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق اخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها	1.177	0.342
5- تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها	0.785	0.516
6- يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة	0.443	0.725

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات (spss)

✓ من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 29.2% و88.2% وهي أكبر من 05% وعليه نجد أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** بين أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة فيما يخص قبول الفرضية الثانية.

خلاصـــــة الفصـــــل:

استهدفت دراستنا في هذا الفصل بقيام الدراسة التطبيقية من أجل التعرف على اتجاهات وأراء أفراد عينة الدراسة بشأن موضوع البحث كما شملت عينة من المجتمع مكونة من 25 فردا، وقمنا بتقسيم الاستمارة إلى ثلاثة محاور والتي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات المطروحة، باستخدام برنامجي SPSS وEXCEL ففي بداية الفصل قمنا بتعريف محاور الاستبيان، ووضحنا كل الأمور المتعلقة به سواء في المجال الزماني أو المكاني كما تطرقنا أيضا إلى أهم الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل الاستمارة وكذا حملت المقاييس المستعان بها ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تم التطرق إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة وتطرقنا أيضا إلى أهم الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل الاستمارة وأساليب التحليل الإحصائي.

خاتمة

خـــاتمة:

تناولنا في موضوع بحثنا "أهمية وثائق التطبيق في مهمة محافظة الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 230 "وثائق التدقيق"، حيث سعينا للإحاطة بمهمة محافظة الحسابات، والتركيز على وثائق التدقيق و مختلف العناصر التي يحتاجها محافظ الحسابات خلال عملية تدقيقه للمؤسسة، أضفنا إلى ذلك كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .

فحاولنا في هذه الدراسة التوفيق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية والتساؤلات المرفقة بها، حيث تطرقنا في الإطار النظري إلى مفاهيم عامة حول محافظة الحسابات انطلاقا من الإطار النظري لمحافظة الحسابات وشروط ممارسة المهنة و موانع تعيين محافظ الحسابات، كما تطرقنا كذلك إلى معايير التدقيق الدولية ISA، نشأتها ومفهومها، و كيفية صدورها ، بالإضافة إلى معايير التدقيق الجزائرية NAA واللجان المشرفة عليها ، كما قمنا بعرض المعيار الدولي الجزائري NAA (230) "وثائق التدقيق" .

أما في الإطار الميداني فتمثل في استبيان مقسم على ثلاثة محاور كل محور إلى مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالموضوع، واشتمل على عينة من الأكاديميين والمهنيين للتعرف على مختلف وجهات النظر للدور الذي تلعبه وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات.

1.اختبار فرضيات البحث

بعد عرض وتحليل نتائج مختلف جوانب الدراسة من الناحية النظرية والميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- **الفرضية الأولى: وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم و الملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات.**

من خلال دراستنا للمحور الأول من الاستبيان تبين لنا أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات، وعلى هذا الأساس رفض الفرضية وإثبات عدم صّحتها والاعتماد على الفرضية البديلة التي تنص على أنه وثائق التدقيق تشكل الملف الدائم والملف السنوي لمهمة محافظة الحسابات .

- **الفرضية الثانية: يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب**

خلصت دراستنا من خلال المحور الثاني من الاستبيان إلى أن أغلبية أفراد العينة موافقون بأنه يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

وعلى هذا الأساس تم رفض الفرضية وإثبات عدم صحتها واعتماد الفرضية البديلة التي توصلت النتائج لها يجب على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب.

- **الفرضية الثالثة: وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها تخطيط و تنفيذ مهمة محافظة الحسابات**

من خلال المحور الثالث للاستبيان خلصت نتائج الدراسة إلى أن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن لوثائق التدقيق أهمية بالغة بالنسبة لمحافظ الحسابات خلال عملية تدقيقه للمؤسسة، وعليه تم رفض الفرضية وإثبات عدم صحتها واعتماد الفرضية البديلة المتوصل إليها أن وثائق التدقيق هي التي تبين الطريقة التي تم بها التخطيط وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات .

3. نتائج البحث:

توصلنا في دراستنا إلى النتائج الموالية:

- ✓ لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان و جهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية؛
- ✓ أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من المسائلات القانونية؛
- ✓ يعتبر المعيار الجزائري للتدقيق NAA230 الركيزة الأساسية في مهمة محافظة الحسابات؛
- ✓ على محافظي الحسابات أن يستعينوا بمعايير التدقيق الجزائرية والتي عمدت إليها الجزائر مؤخرا؛
- ✓ وثائق التدقيق هي عبارة عن أوراق يعتمد عليها محافظ الحسابات من اجل الإدلاء برأيه وتعتبر كأدلة إثبات بالنسبة لمحافظ الحسابات خلال عمله مع مؤسسة ما.

4. توصيات البحث:

على ضوء ما قدم من النتائج السابقة، يمكن تقديم اقتراحات إلى محافظي الحسابات وإلى الجهات المهتمة بمجال التدقيق في النقاط التالية:

- ✓ تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية؛
- ✓ يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة و يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- ✓ تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الاختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها؛
- ✓ يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة؛
- ✓ زيادة الاهتمام بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر؛
- ✓ لابد من التحسين في المستوى الجامعي فيما يخص دراسة المعايير الجزائرية للتدقيق و إعطائها أهمية أكبر مما هي عليه الان؛
- ✓ على الجهات المختصة القيام بنشاطات دورية للمساهمة في شرح كيفية تطبيق NAA في الميدان، من خلال دورات تكوينية أو عن طريق نشر مقالات في المجلات المختصّة؛
- ✓ على محافظ الحسابات أن يؤدي عمله على أحسن وجه، عليه التحديث المستمر لمعلوماته والتغير من أساليبه ليتماشى مع واقع المهنة الذي هو في تطور مستمر.

5. آفاق البحث:

يمكن متابعة البحث في المحاور الاتية :

- ✓ تجربة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة؛
- ✓ كيفية استعمال تقنيات السير في التدقيق وفق المعيار الجزائري للتدقيق 530NAA.
- ✓ كيفية الحصول على أدلة التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق الجزائري للتدقيق 500NAA.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا الكتب :

1. يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.
2. محمد السيد سرايا ، أصول قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة ، الاسكندرية، مصر، 2002.
3. كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبية و مالية**، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23،2013.
4. حامد الشمري، **معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة** العربية السعودية، ط1،الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية،1994.
5. محمد السرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير و القواعد**-مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، لبنان،2007.
6. سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، ط1**، الدار الجامعية،2002.
7. سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي، **نظرية المراجعة آليات التطبيق، ط1**، الدار الجامعية لبنان ،2001.
8. أبوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1**، دار وائل عمان،2015عمان.
9. الالوسي حازم هاشم، **الطريق الى علم المراجعة و التدقيق – الجزء الأول: المراجعة نظريا**، دار الكتب الوطنية، ليبيا، الطبعة الأولى، 2003.
10. جمعة أحمد حلمي، **المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث-الاطار الدولي، أدلة و نتائج التدقيق-**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،2009.
11. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات- الاطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006.

ثانيا: مذكرات و رسائل ماجستير

12. سيد أحمد بوعرار شمس الدين، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق و مهنة التدقيق**، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة.
13. سامي زيادي، **أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، ماجيستير، دراسات مالية و محاسبية معمقة، سطيف 1، 2013.
14. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، ماجيستير، منشورة، محاسبة و تدقيق، الجزائر3،2011

الجرائد الرسمية والملتقيات:

15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01المؤرخ في29 جويلية 2010،العدد42، المادة ، 22
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7، المواد من 3 إلى 15،
17. مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
18. القانون التجاري – بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 1993
19. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ماهي معايير المراجعة الدولية ،http://mouhasaba

الملاحق

الملحق رقم 01: الإستبيان

جامعة الجيلالي بونعامة "خميس مليانة "

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة **تخصص: محاسبة و تدقيق**

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان:

أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق NAA 230

في إطار تحضير مذكرة ماستر أكاديمي بموضوع **أهمية وثائق التدقيق في مهمة محافظة الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق NAA 230**، وبهدف استطلاع أرائكم حول الموضوع راجين منكم الإجابة على جميع فقراته بدقة و موضوعية و نؤكد لكم أن أجوبتكم لا تستعمل إلا لغرض هذا البحث العلمي دون الكشف عن هويتكم لأحد، وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام و لكم منا جزيل الشكر .

القسم الأول: البيانات الشخصية و الوظيفة

الرجاء وضع x في المربع المناسب للإجابة:

1- **الجنس** : ذكر ☐ أنثى ☐

2- **العمر** : أقل من 30 سنة ☐ من30 إلى أقل من 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐

أكثر من 50 سنة ☐

3- **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير/ ماستر ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

4- **الوظيفة** : أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

5- **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 15 سنة ☐ من 15 إلى 25 سنة ☐

أكثر من 25 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور أول : طبيعة و شكل وثائق التدقيق

الرقم	العبـــارة	موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة
1	ملفات العمل هي الوثائق التي يعدها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمة التدقيق				
2	وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق				
3	تتشكل وثائق التدقيق من إجراءات التدقيق المنجزة				
4	تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق				
5	يعتمد شكل و محتوى وثائق التدقيق على شكل و تعقد الكيان				
6	وثائق التدقيق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى				

المحور الثاني : الوقت المناسب لإعداد وثائق التدقيق

الرقم	العبـــارة	موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة
1	على محافظ الحسابات إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي طيلة انجازه للمهمة				
2	تؤكد وثائق التدقيق أن محافظ الحسابات قام بعملية التخطيط لمهمته				
3	على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق من قام بأعمال التدقيق و من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و تواريخها				
4	على محافظ الحسابات أن يبين في وثائق التدقيق المسائل المهنية المطروحة أثناء التدقيق				
5	على محافظ الحسابات أن يبقي في ملفه أثرا				

	للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحوكمة و مع أشخاص آخرين بما في ذلك الإشارة إلى طبيعة الأسئلة و توقيت اللقاءات				
6	عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن تطبيق معيار ما عليه أن يدون في وثائق التدقيق الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة للوصول إلى الهدف المرجو				

المحور الثالث : الغرض من استعمال وثائق التدقيق

الرقم	العبـــارة	موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة
1	تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق				
2	تسمح وثائق تدقيق بالتأكد أن مهمة محافظة الحسابات قد أنجز مهمته وفقا للإجراءات القانونية و التشريعية				
3	يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم طبيعة و رزنمة إجراءات التدقيق المنجزة				
4	يعد محافظ الحسابات وثائق كافية تمكن مدقق آخر ذا خبرة لم يكن حاضر في المهمة من فهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة والعناصر المقنعة المتحصل عليها				
5	تساعد وثائق التدقيق في معرفة حجم الإختلالات و الانحرافات و كيفية معالجتها				
6	يستند محافظ الحسابات على وثائق التدقيق من أجل إعداد تقريره الختامي و إبداء رأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة				

الملحق رقم 02: مخرجات الاستبيان

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,747	19

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	50	100,0

الفا كرونباخ المحور الأول

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,419	7

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

الفا كرونباخ المحور االثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,584	6

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLE

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

الفا كرونباخ المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,402	6

Tableau de fréquences

الجنس

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	ذكر	8	32,0	32,0	32,0
	انثى	17	68,0	68,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

العمر

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	اقل من 30 سنة	34	68,0	68,0	68,0
	30الى اقل من 40 سنة	20	20,0	20,0	88,0
	40الى اقل من 50 سنة	12	12,0	12,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

الوظيفة

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	أستاذ جامعي	32	12,0	12,0	12,0
	محافظ حسابات	10	12,0	12,0	24,0
	خبير محاسبي	8	4,0	4,0	28,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

الخبرةالمهنية

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	36	72,0	72,0	72,0
	من 5 الى 15 سنة	10	20,0	20,0	92,0
	من 15 الى 25 سنة	4	8,0	8,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س1

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	4	8,0	8,0	8,0
	موافق	34	68,0	68,0	76,0
	موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س2

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	18	36,0	36,0	36,0

	موافق	28	56,0	56,0	92,0
	موافق بشدة	4	8,0	8,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س3

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
	غيرموافق	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	14	28,0	28,0	32,0
Valide	موافق	26	52,0	52,0	84,0
	موافق بشدة	8	16,0	16,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س4

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
	غيرموافق	6	12,0	12,0	12,0
	محايد	10	20,0	20,0	32,0
Valide	موافق	26	52,0	52,0	84,0
	موافقبشدة	8	16,0	16,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س5

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئويةcumulé
	غيرموافق	12	24,0	24,0	24,0
	محايد	16	32,0	32,0	56,0
Valide	موافق	18	36,0	36,0	92,0
	موافق بشدة	4	8,0	8,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س6

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
	غيرموافق	8	16,0	16,0	16,0
	محايد	2	4,0	4,0	20,0
Valide	موافق	30	60,0	60,0	80,0
	موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م1_س7

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
	غيرموافق	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	8	16,0	16,0	20,0
Valide	موافق	24	48,0	48,0	68,0
	موافق بشدة	16	32,0	32,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س1

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
	غيرموافق	4	8,0	8,0	8,0
	محايد	10	20,0	20,0	28,0
Valide	موافق	30	60,0	60,0	88,0
	موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س2

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	2	4,0	4,0	8,0
	موافق	38	76,0	76,0	84,0
	موافق بشدة	8	16,0	16,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س3

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	8	16,0	16,0	16,0
	محايد	6	12,0	12,0	28,0
	موافق	28	56,0	56,0	84,0
	موافق بشدة	8	16,0	16,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س4

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	12	24,0	24,0	24,0
	محايد	4	8,0	8,0	32,0
	موافق	28	56,0	56,0	88,0
	موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س5

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	6	12,0	12,0	12,0
	محايد	16	32,0	32,0	44,0
	موافق	14	28,0	28,0	72,0
	موافق بشدة	14	28,0	28,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م2__س6

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	6	12,0	12,0	12,0
	محايد	14	28,0	28,0	40,0
	موافق	20	40,0	40,0	80,0
	موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م3___س1

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	10	20,0	20,0	20,0
	محايد	6	12,0	12,0	32,0
	موافق	28	56,0	56,0	88,0
	موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م3___س2

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	12	24,0	24,0	24,0
	محايد	2	4,0	4,0	28,0
	موافق	28	56,0	56,0	84,0
	موافق بشدة	8	16,0	16,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م3___س3

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	10	20,0	20,0	20,0
	محايد	6	12,0	12,0	32,0
	موافق	32	64,0	64,0	96,0
	موافق بشدة	2	4,0	4,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م3___س4

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	8	16,0	16,0	16,0
	محايد	12	24,0	24,0	40,0
	موافق	18	36,0	36,0	76,0
	موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

م3___س5

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	8	16,0	16,0	16,0
	محايد	2	4,0	4,0	20,0
	موافق	24	48,0	48,0	68,0
	موافق بشدة	16	32,0	32,0	100,0
	المجموع	30	100,0	100,0	

م3___س6

		التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئويةvalide	النسبة المئوية cumulé
Valide	غيرموافق	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	4	8,0	8,0	12,0
	موافق	26	52,0	52,0	64,0
	موافق بشدة	18	36,0	36,0	100,0
	المجموع	50	100,0	100,0	

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
م1_س1	20,280	24	,000	3,080	2,77	3,39
م1_س2	10,972	24	,000	2,360	1,92	2,80
م1_س3	18,330	24	,000	2,800	2,48	3,12
م1_س4	15,269	24	,000	2,720	2,35	3,09
م1_س5	12,176	24	,000	2,280	1,89	2,67
م1_س6	15,052	24	,000	2,840	2,45	3,23

م1_س7	18,956	24	,000	3,080	2,74	3,42
م2__س1	17,718	24	,000	2,760	2,44	3,08
م2__س2	24,877	24	,000	3,040	2,79	3,29
م2__س3	14,525	24	,000	2,720	2,33	3,11
م2__س4	12,758	24	,000	2,560	2,15	2,97
م2__س5	13,315	24	,000	2,720	2,30	3,14
م2__س6	14,177	24	,000	2,680	2,29	3,07
م3___س1	13,578	24	,000	2,600	2,20	3,00
م3___س2	12,741	24	,000	2,640	2,21	3,07
م3___س3	14,453	24	,000	2,520	2,16	2,88
م3___س4	13,015	24	,000	2,680	2,26	3,10
م3___س5	14,513	24	,000	2,960	2,54	3,38
م3___س6	20,949	24	,000	3,200	2,88	3,52

Effectifs

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة	الخبرة المهنية	م1_س1	م1_س2
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
المتوسط الحسابي		1,68	1,44	2,04	3,36	1,36	3,08	2,36
الانحراف المعياري		,476	,712	1,060	1,114	,638	,759	1,075

Statistiques

		م1_س3	م1_س4	م1_س5	م1_س6	م1_س7	م2__س1	م2__س2
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
المتوسط الحسابي		2,80	2,72	2,28	2,84	3,08	2,76	3,04
الانحراف المعياري		,764	,891	,936	,943	,812	,779	,611

Statistiques

		م2__س3	م2__س4	م2__س5	م2__س6	م3___س1	م3___س2	م3___س3
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
المتوسط الحسابي		2,72	2,56	2,72	2,68	2,60	2,64	2,52
الانحراف المعياري		,936	1,003	1,021	,945	,957	1,036	,872

Statistiques

		م3___س4	م3___س5	م3___س6
N	Valide	50	50	50
	Manquante	0	0	0
المتوسط الحسابي		2,68	2,96	3,20
الانحراف المعياري		1,030	1,020	,764