جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

العنوان:

أهمية استخدام تقنيات السبر في مهمة محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"

(دراسة أراء بعض الاكاديميين و المهنيين)

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:

جرمان رشيدة

لجنة التحكيم

د.بن عيشوبة رفيقة	أستاذ/ة محاضرة (أ)	جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة	رئيسا
د.سفاحلو رشيد	أستاذ/ة محاضرة (أ)	جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة	مشرفا ومقررا
د.بوزيان الرحماني جمال	أستاذ/ة محاضرة (أ)	جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

و إلى زوجي رفيق دربي و إلى فلذات كبديبناتي الغاليات

و إلى كل أفراد العائلة الكريمة و إلى كل من ساندني في عملي

و على رأسهم أستاذ المشرف على العمل

وإلى جميع أساتذتي و زملائي في الدراسة

وإلى كل من كان سببا في نجاحي والمضي قدما

رشيدة

شكر وتقدير

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

بداية اشكر الله سبحانه وتعالى الذي أعانني ووفقني

لانجاز هذه المذكرة ،كما أتقدم بالشكر الجزيل

للأستاذ الفاضل« سافحلو رشيد»الذي تفضل مشكور بالإشراف على هذا العمل،وما قدمه لي من نصائح وإرشادات

في سبيل انجاز هذا العمل جزاه الله كل خير

كما اشكر كل أساتذة وإداريين جامعة جيلالي بونعامة قسم علوم مالية ومحاسبة بخميس مليانة ولاية عين الدفلى ،والذين لم يبخلوا علينا في تقديم يد المساعدة

و في أخير اشكر كل من كان له الفضل

في إتمام هذه المذكرة

رشيدة

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكر وتقدير	
ملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الأشكال والجداول والملاحق والمختصرات	
مقدمة	أ- ث
الفصل الأول: الإطار النظري لتقنيات السبر في مهمة محافظة الحسابات و الدراسات السابقة	
تمهيد	06
المبحث الأول: واقع مهمة محافظة الحسابات في الجزائر	07
المطلب الأول: الإصلاحات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر	07
الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	07
الفرع الثاني: القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:	10
الفرع الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات	11
المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر	12
الفرع الأول: مفهوممحافظ الحسابات وخصائصه	13

الفرع الثاني: تعيين و عزل واستقالة محافظ الحسابات	**15**
الفرع الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات	**17**
المطلب الثالث: مهام و تقارير محافظ الحسابات و مسؤولياته	**18**
الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات	**18**
الفرع الثاني: تقارير محافظ الحسابات و معايير إعدادها	**19**
الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات	**21**
المبحث الثاني: مضمون المعيار الجزائري للتدقيق530 NAA "السبر في التدقيق"	**24**
المطلب الأول:نطاق وهدف المعيار الجزائري للتدقيقNAA530"السبر في التدقيق"	**24**
الفرع الأول: نطاق المعيار	**24**
الفرع الثاني: هدف المعيار	**24**
الفرع الثالث: مصطلحات واردة في المعيار	**25**
المطلب الثاني:متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق530 NAA "السبر في التدقيق"	**26**
الفرع الأول : اختيار طريقة اخذ العينة	**26**
الفرع الثاني : وضع إجراءات التدقيق	**26**
الفرع الثالث: طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات	**28**
الفرع الرابع: تقييم نتائج السبر	**28**
المطلب الثالث : كيفية استخدام السبر في تدقيق الكشوف المالية	**32**

الفرع الأول: مفهوم تدقيق الكشوفات المالية والهدف منها	**32**
الفرع الثاني: محتوى الكشوفات المالية	**33**
الفرع الثالث: كيفية استخدام السبر في التدقيق	**34**
المبحث الثالث : عرض و مناقشة الدراسات السابقة	**36**
المطلب الأول: الدراسات المحلية	**36**
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية	**37**
المطلب الثالث : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	**39**
خلاصة الفصل	**41**
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لأراء بعض الأكاديميين و المهنيين	
تمهيد	**43**
المبحث الأول: الطريقة المتبعة و أدوات الدراسة	**44**
المطلب الأول: الطريقة المتبعة	**44**
الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان	**44**
الفرع الثاني: حدود و متغيرات الدراسة	**44**
المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة	**45**
الفرع الأول: مجتمع الدراسة	**45**
الفرع الثاني: عينة الدراسة	**46**

الفرع الثالث: إعداد الاستبيان	**46**
المطلب الثالث: منهجية و أدوات الدراسة	**47**
الفرع الأول: منهجية الدراسة	**47**
الفرع الثاني: أدوات الدراسة	**48**
المبحث الثاني: عرض و تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية	**50**
المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية	**50**
المطلب الثاني:تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية به	**54**
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان	**54**
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول	**56**
الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الأول حسب متغير الخبرة و الوظيفة	**57**
المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية به	**59**
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان	**59**
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني	**61**
الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الثاني حسب متغير الوظيفة والخبرة	**62**
المطلب الرابع: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية به	**64**
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان	**64**
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث	**67**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الثالث حسب متغير الخبرة و الوظيفة	**68**
خلاصة الفصل	**72**
الخاتمة	**74**
قائمة المراجع	**78**
الملاحق	

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مهني التدقيق في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري "السبر في التدقيق"، المتعلق باستخدام العينات في التدقيق من أجل الوصول إلى أفضل أدلة التدقيق وتحسين نوعية التدقيق في الجزائر، يتكون مجتمع وعينة الدراسة من أصحاب المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، إضافة إلى نخبة من الأساتذة الجامعيين أهل الاختصاص .

استخدمت أساليب إحصائية للوصول إلى نتائج الدراسة كالإحصاءات الوصفية، وبينت الدراسة أن مهني المحاسبة في الجزائر ملتزمون بتطبيق متطلبات معيار التدقيق المحلي، وتوصي هذه الدراسة باهتمام المدقق بدراسة أهداف إجراءات التدقيق وخصائص المجتمع التي أخذت منه العينة عند تصميم العينة حتى تكون خصائص العينة مماثلة لخصائص المجتمع التي أخذت منه، واستخدام المدقق لحكمه المهني وخبرته حتى يستطيع تحديد المستوى المقبول للأخطاء من أجل تحديد حجم مقبول للعينة، كما أن يكون المدقق حريصا عند تقييم نتائج عملية التدقيق بالعينات حتى تمكن الحصول على الدليل الكافي والملائم .

الكلمات المفتاحية: السبر في التدقيق، العينات في التدقيق، معيار التدقيق الجزائري(530) والمجتمع الإحصائي.

Abstract :

This study aims to identify the extent to which audit offices in Algeria use the requirements of the Algerian auditing standard “sounding in auditing”, related to the use of samples in auditing in order to reach the best audit evidence and improve the quality of auditing in Algeria. Certified account keepers and accountants, in addition to a group of specialized university professors.

The study used a set of statistical methods to reach the results of the study, including descriptive statistics, and the study showed that audit offices in Algeria are committed to applying the requirements of the local auditing standard. Similar to the characteristics of the community from which it was taken, and the auditor’s use of his professional judgment and experience so that he can determine the acceptable level of errors in order to determine an acceptable sample size, and the auditor should be careful when evaluating the results of the sampling audit process so that sufficient and appropriate evidence can be obtained.

Keywords: sounding in the audit, samples in the audit, the Algerian auditing standard (530) and the statistical community.

قائمة الجداول والملاحق والأشكال والمختصرات

قائمة الأشكال والملاحق والجداول

➢ أولا :قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف و التشابه بين دراسة محل و الدراسات السابقة	39
02	عدد المراجعين الخارجيين الجزائريين المسجلين بعنوان نشاط سنة2020	45
03	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	46
04	مقياس ليكارت الخماسي	48
05	يمثل صدق و ثبات الاستبيان	48
06	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	50
07	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	51
08	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	52
09	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	53
10	نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الأول	54
11	اختبار العينة البسيطة المتعلقة بالمحور الأول	57
12	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الأولى	58
13	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى	58
14	نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثاني	59

15	اختبار العينة البسيطة المتعلقة بالمحور الثاني	62
16	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثانية.	63
17	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثانية.	63
18	نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثالث	64
19	اختبار العينة البسيطة المتعلق بالمحور الثالث	67
20	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الخبرة فيما يخص الفرضية الثالثة	68
21	اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة.	69

➢ **ثانيا :قائمة الأشكال**

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	12
02	خطوات استخدام المعاينة الإحصائية و غير الإحصائي	31
03	عناصر الكشوف المالية	33
04	يمثل متغير الدراسة.	45
05	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن.	50
06	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	51
07	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	52
08	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	53

➢ **ثالثا :قائمة الملاحق**

الرقم	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	مخرجات الاستبيان

➢ رابعا:قائمة المختصرات

المختصر	التفسير
IOS	International Organisation for Standardisation
IFAC	International Federation of Accountants
SCF	Le système comptable et financier
IAS/IFRS	International Accounting standards/International Financial reporting Standard
NAA	Normes Algériennes d'audit
ISA	International Standards On Auditing
CNC	Conseil National de la Comptabilité

مقدمة

لقد دعت الحاجة إلي المطالبة بتحسين مستوى الخدمات المقدمة من طرف المراجعين الخارجيين وتطوير أدائهم عبر العالم، ولهذا قامت مختلف الدول والمنظمة الدولية للمعايير IOS بإصدار معايير تحكم مهنة المراجعة سواء كانت معايير وطنية أو تبني معايير دولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

والجزائر كغيرها من الدول سلكت هذا المسار، وذلك من خلال قيامها بعدة خطوات إصلاحية كان أولها تبني نظام محاسبي جديدSCF سنة 2010 وفقا لمعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS يليها إصلاحات من خلال إصدار قانون إعادة تنظيم المهنة في الجزائر قانون رقم 10-01 المؤرخ في11جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تبعه من مراسيم وقرارات ثم إصدار معايير جزائرية للمراجعةNAA مستمدة من المعايير الدولية ISA من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC قصد توفير الوقت والتكلفة ورفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي ومساعدة المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على مخرجات المؤسسة الاقتصادية من خلال ممارسة المهام الموكلة إليه تحت مسؤوليته الشخصية، حيث يواجه أثناء تأدية مهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات تتمثل في المسؤولية المدنية، جزائية وانضباطية .

ومن بين هذه المعايير التي تبنتها الجزائر المعيار رقم530"السبر في المراجعة" الذي يعتبر من المعايير الأكثر عقلانية في تحديد نطاق اختبارات المراجعة المتعلقة بالعمليات أو الحسابات وتعتمد فيذلك على تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من100%من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات واستخدام المعلومات الناتجة للوصول إلى صورة عامة عن المجتمع بهدف الوصول إلى نتائج سريعة لاتخاذ قرارات معينة، بدل إجراء مراجعة شاملة تكون في كثير من الأحيان غير مجدية وعالية التكاليف خاصة إذا كان حجم العمليات المالية كبيرا .

1. إشكالية الدراسة

على ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية بالتساؤل التالي :

- ✓ **ما مدى أهمية تقنيات السبر في مهمة محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق530"السبر في التدقيق"؟**

والتي يمكن تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو واقع مهمة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هو مضمون المعيار الجزائري للتدقيق NAA 530 "السبر في التدقيق ؟
- ما مدى تطبيق متطلبات المعيار NAA 530 في مهمة محافظ الحسابات ؟

2. فرضيات الدراسة :

استنادا إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها :

- يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق"؛
- تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات؛
- يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

3.أسباب اختيار الموضوع :

تم اختيار الموضوع لعدة أسباب و هي :

– معرفة دور معيار التدقيق الجزائري 530 في تحديد مسؤولية محافظ الحسابات؛

– معرفة آراء المدققين فيما يخص تطبيق تقنيات السبر،و مدى استعدادهم لاستخدام هذه الأساليب العلمية الحديثة؛

–الأهمية البالغة لمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في تطوير ممارسات المهنة؛

–تعلق الموضوع بمجال التخصص؛

–اقتراح من الأستاذ المشرف؛

–الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد.

4 .أهداف الدراسة :

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو إبراز مدى استخدام مهني المحاسبة لمعيار التدقيق رقم 530 السامي إلى أخذ عينات التدقيق واستخدامها للوصول إلى أفضل الأدلة وبغرض التقليل من المخاطر والوصول إلى استنتاجات أفضل وتحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق من خلال إبداء الرأي الفني المحايد، وهذا من خلال تحقيق الأهداف الموالية:

– ضبط التزامات محافظي الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المعتمدة في الجزائر كالمعيار 530؛

– توجيه اهتمام المدققين نحو إتباع الأساليب العلمية باستخدام أسلوب المعاينة مما يمكنهم من إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية بمستوى جودة عال وبأقل التكاليف؛

– تبيان أبعاد معيار 530 المختلفة في المفهوم و الهدف و الواجبات المطلوبة؛

–التوصل إلى نتائج تطبيقية أو عملية تسهم في تطوير ومساعدة مهنة محافظ الحسابات.

5.أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الموضوع من درجة إدراك مهني المحاسبة في الجزائر خاصة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لمميزات استخدام معيار التدقيق الجزائري رقم 530" السبر في التدقيق"، الذي يوفر الوقت والجهد والتكلفة وكذا المحافظة على جودة ونوعية نتائج التدقيق المساعدة على إعطاء الرأي الفني المحايد للرفع من مصداقية الكشوفات المالية.

6.حدود الدراسة :

وتتمثل حدود الدراسة في :

- **الحدود المكانية:** تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر و بالتحديد ولاية عين الدفلى (عين الدفلى، خميس مليانة،.....الخ)؛
- **الحدود الزمنية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة مابين 17 أفريل إلى 20ماي 2022؛
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة مجموعة من المهنيين محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين ومحاسبين وكذا مجموعة من الأكاديميين الحائزين على شهادات علمية أو امتلاكهم لخبرات مهنية؛

- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات، وأهمية أسلوب المعاينة، وتوضيح مخاطر استخدام حجم العينة في عملية تدقيق الكشوف المالية.

7.صعوبات البحث :

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي :

– قلة المراجع المتعلقة بالموضوع خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية؛

–عدم تقديم المساعدة من قبل ممارسي المهنة بسبب انشغالاتهم؛

–صعوبات في الدراسة التطبيقية، بسبب عدم دراية بعض أفراد العينة بموضوع الدراسة؛

–حداثة المعاييرالتدقيق الجزائرية المنظمة للمهنة مما يجعلها مبهمة لبعض المهنيين مما يشكل صعوبة التعامل معها؛

– إهدار الوقت في توزيع الاستبيان و الانتظار لاسترجاع استمارة الاستبيان.

8. منهج الدراسة وأدواته :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مستوى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 530" السبر في التدقيق" أي أخذ عينات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائري من قبل بعض مهني المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، وقد تمثلت المصادر الثانوية للبيانات الدراسة في الكتب والمجلات العلمية، إضافة إلى الرسائل الجامعية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد اتخذت الاستبيان الموجهة لمهني المحاسبة لموضوع الدراسة من أجل جمع البيانات والمعلومات التي يشار إليها، بالمصادر الأولية للدراسة وذلك تمهيدا لتحليلها والاستفادة منها.

9. هيكل الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع وإثرائه وتحليل الإشكالية المحددة بالبحث، وتأكيد أو نفي الفرضيات المقترحة، تم تقسيم موضوع الدراسة إلى :

✓ **الفصل الأول:**أدبيات النظرية والدراسات السابقة" حيث تطرقنا إلى واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق 530 وأخيرا تطرقنا إلى الدراسات السابقة في الموضوع وأهم ما يميز الدراسة عن معالجة مشكلة الدراسة بالنسبة للمواضيع السابقة .

✓ **الفصل الثاني:**مضمون الدراسة الميدانية" خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة المراجعين الخارجيين، و أساتذة جامعيين المختصين في المحاسبة و التدقيق و المحاسبيين المهتمين بالتدقيق من أجل استقصاء أرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة، و كذا إبراز النتائج المتحصل عليها و وضع التوصيات التي خلص إليها البحث.

الفصل الأول:الإطار النظري لتقنيات السبر في مهمة محافظة الحسابات و الدراسات السابقة

تمهيد:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تلعبها مهمة محافظة الحسابات المرتبطة ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها محافظ الحسابات للعملاء وكافة المستفيدين من خدماته والتي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة والجزائر كغيرها من دول العالم التي تسعى إلى تطوير هذه المهمة من أجل مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، حيث تبنت معايير التدقيق الدوليةISAبطريقة مباشرة وذلك عن طريق إصدار معايير جزائرية للتدقيقNAA تتلاءم مع البيئة المحلية للمهمة، و جعل المهمة تتماشى مع ما هو سائد دوليا و رفع مستوى التدقيق في الجزائر إلى المستوى الدولي.

من خلال هذا الفصل تم تسليط الضوء على مهمة محافظة الحسابات في الجزائر وما تتضمنه من قوانين وتشريعات و هيئات منظمة لها، كما تم تناول مفهوم محافظ الحسابات، صفاته، ومهامه واستقالته، بالإضافة إلى تناول معيار التدقيق الجزائري530"السبر في التدقيق"وعلاقته بمهمة محافظة الحسابات ، و في أخر الفصل تم عرض و مناقشة أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها ،حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول:واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني:مضمون المعيار الجزائري للتدقيقNAA530 "السبر في التدقيق"

المبحث الثالث:عرض و مناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: واقع مهمة محافظة الحسابات في الجزائر

تم التطرق في هذا المبحث إلى جملة من القوانين المنظمة والهيئات المشرفة حاليا على مهمة محافظة الحسابات بما فيها القانون رقم 10-01 وما يتضمنه من مراسيم وقرارات، كما تم تناول مفهوم محافظ الحسابات ومحاولة التعرف عليه بشكل أوسع.

المطلب الأول:الإصلاحات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر

مهمة محافظة الحسابات كغيرها من المهام مرت على عدة فترات ولها قوانين تحكمها و هيئات تشرف على حسن سيرها، في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أهمها.

الفرع الأول:التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر خلال تطورها على عدة فترات،يمكن ذكرها فيما يلي*1*:

1. الفترة مابين: 1969-1988

يمكن القول إن تاريخ مهمة التدقيق في الجزائر بدأ بصدور القانون 69-107 لسنة 1969 و الذي في المادة 39 على أن يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا أن يعين أيضا لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها. ثم جاء المرسوم 70 – 173 لسنة 1970 ليؤكد أن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية و شبه العمومية يقوم بها محافظي الحسابات المعينون من قبل وزير الدولة، و يحدد اختيار محافظي الحسابات في المادة 01 من نفس المرسوم بصفة عامة من بين: المراقبون العامين للمالية، مفتشي المالية و بصفة استثنائية و عند الحاجة يمكن اختيار مندوبين الحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

و مع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية ارتفع عدد المؤسسات و تعتقد نمط تسييرها،فأجبر المشروع الجزائري على سن قوانين تمكن من التحكم في النظام المحاسبي و الرقابة على التسيير،فجاء الأمر 71- 82 لسنة 1971 و صرح في المادة 01 بإمكانية مزاولة مهنة المحاسب والخبير المحاسبي سواء من طرف شخص طبيعي أو معنوي ضمن شروط مضبوطة، كما ألزم بموجب المادة 13 من هذا الأمر المحاسبين و الخبراء المحاسبين "مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر و القواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة و الذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية"، ثم صدر المرسوم 72-84 لسنة 1972 ووضع شروط الترشح لاختيار شهادة الخبير المحاسبي ووضع آليات وظروف سير الاختبار، بعدها صدر القانون 80-05 لسنة 1980 والذي شكل بموجبه مجلس المحاسبة، وأمكنه في المادة03 "أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع

1-الهام حجاب،**مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية**،مذكرة ماستر،قسم علوم مالية والمحاسبة،جامعة محمد بوضياف المسيلة ،الجزائر ،2020،ص 44.

أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات".

2. الفترة ما بين: 1988-1991

صدر القانونين 88-01 و 88-04 لسنة 1988 ، حيث نص الأول منهما في المادة 03 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية و التي تسري عليها قواعد القانون التجاري ، إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة"، وأكد الثاني في المادة 02 على "المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاص معنوية تخضع لقواعد القانون التجاري، و تؤسس هذه المؤسسات في شكل شركات مساهمة أو في شكل شركة محدودة المسؤولية"، وفي سنة 1990 صدر القانون 90-32 الذي يستدعي إلى ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق و إعادة تأهيل مهنة محافظ الحسابات، فعدل تنظيم و عمل مجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الطارئة، حيث جعل مهمة المحاسبة تنحصر "بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و كل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية، كما أن العمليات الخاصة بالأموال التي تتداول طبقا للقانون المدني و القانون التجاري المؤسسات العمومية الاقتصادية لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة"[1].

3. الفترة ما بين: 1991-2010

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 لسنة 1991 و الذي جاء ليحدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات، كما أنه تم إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بتنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق المحاسبي حيث كلفت وفقا للمادة 09 من نفس القانون بـ:

- السير على تنظيم المهنة و حسن ممارستها،
- الدفاع على كرامة الأعضاء و استقلاليتهم،
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة.

ثم صدر المرسوم التنفيذي 92-20 لسنة 1992 ليحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية و ينضبط اختصاصه وقواعد عمله، إذ نشأت هذه النقابة لحماية حقوق و مصالح أعضاءها فقد حددت المادة 08 من المرسوم التنفيذي 92-20 المهام الموكلة لهذا المجلس من حماية مصالح أعضاء النقابة و السهر على جميع أضاءها للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها و النظام الداخلي.

1- فكارشة أيمن حازم،تعقيلت ياسين،**أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي،دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة**،مذكرة ماستر،قسم المالية و المحاسبة،جامعة محمد بوضياف المسيلة،2021/2020،ص45.

لكن سرعان ما احتاجت مهنة التدقيق المحاسبي إلى قواعد تحكم أخلاق ممارسيها، فصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 96-136 لسنة 1996 ليحدد " القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين "، و ذلك من خلال واجبات و حقوق أعضاء النقابة عند أداء مهمتهم و في علاقتهم مع زبائنهم و زملاءهم و مع النقابة أيضا، ثم تلاها إحداث المجلس الوطني للمحاسبةCNC بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 ليعمل كجهاز استشاري يقوم "بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و الضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها "، والذي كان له دور فعال في تحسين ممارسة مهنة المحاسبة.

4. الفترة بعد 2010

أولا: قامت الجزائر في بداية هذه الفترة و بالتحديد سنة 2011 بحل المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و إنشاء ثلاث منظمات جديدة وهي المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المهنيين، إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10 -01 المؤرخ في2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين .

ثانيا: شهدت أيضا هذه الفترة ما يلي*1*:

أ. صدور مرسوم تنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في2011/05/26 و الذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها و الذي عدل بموجب المؤرخ في 2013/01/12 والذي حدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

ب.صدور القرار المؤرخ في 06/24/ 2013 والذي حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في إطار ممارسة مهامه.

ج.إصدار معايير التدقيق الجزائرية(NAA)وذلك ضمن أربع مقررات كالآتي:

1.المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016

2.المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016

3.المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017

4.المقرر رقم77المؤرخ في 24سبتمبر2018

الفرع الثاني: القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

1- باسي زينب ايناس،مقداد عايدة،"**دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**"،مذكرة ماستر،قسم العلوم المالية،تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة محمد خيضر،بسكرة الجزائر،2021/2020،ص30.

قامت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال و إلى غاية الآن بإصدار مجموعة من القوانين و المراسيم و القرارات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و هذا سعيا منها لتطوير و تحسين المهنة، حيث من أهم التشريعات و القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر و السارية المفعول حاليا[1] :

✓ القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، يتضمن كل شروط مزاولة، مهام ومسؤوليات، أتعابهم الأعمال التي تتنافى و العقوبات،

✓ المراسيم 11-24 ، 11-25 ، 11-26 المؤرخة في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011 التي تحدد على التوالي تشكيلة المجلس الوطني المحاسبي و تنظيمه و قواعد سيره ، تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره ، الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر،

✓ مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(210-505-560-580)،

✓ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)،

✓ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)،

✓ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)،

✓ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادي الثاني عام 1438 الموافق ل 17 مارس 2017 والذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية ، و كذا كيفية سير التكوين و برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ الحسابات ،

✓ بيان منشور بتاريخ05 أوت2019 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية،متضمن فتح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب(I.E.S.P.C) ،

✓ بيان منشور بتاريخ04 ديسمبر2019 من طرف لجنة مراقبة النوعية في المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، متضمن ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات.[2]

الفرع الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات

1.-إيمان خلايفية ورضا جاوحدو، **"التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"**، مجلة معارف، الجزائر،عنابة، 2019،ص456-457.

2- بوعبيدة محمد، **دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة**، أطروحة دكتوراه محاسبة و تدقيق،شعبة علوم التسيير،جامعة أمحمد بوقرة،بومرداس،الجزائر،2021/2020 ،ص92.

صدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثالثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، نحاول التعرف على هيئة من الهيئات تلك.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

أ – مفهوم و نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية و قد تم إنشاؤه بموجب المادة 04 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبة و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و المنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 ، ثم تلت بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلته و قواعد سيره، ووضع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية ، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلا عنه*1*.

ب- مهام المجلس الوطني المحاسبي :

يستند من استقراء المادة 04 من القانون 10-01 السالف الذكر أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي:

- مهام الاعتماد.
- مهام التقييس المحاسبي.
- مهام التنظيم و المتابع للمهن المحاسبة.
- مهام الإشراف و التسيير للتنظيمات المهنية.

ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أ. مفهوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

هي عبارة عن تنظيم أو جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01 ، تضم أشخاص طبيعيين و معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات، تسير من طرف مجلس وطني ينتخب من طرف نظرائهم المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا عن هذا التنظيم لهذا الغرض، مقرها الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي إقليم داخل التراب الوطني بقرار من وزير المالية*2*.

ب.مهامها:

1-الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد07،التاريخ02فيفيري2011،المرسوم التنفيذي رقم11-24المؤرخ في27جانفي2011،**المحدد لتشكيلة المجلس الوطنيللمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره**،ص4-6.

2-الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد07،التاريخ02فيفيري2011،المرسوم التنفيذي رقم11-26المؤرخ في27جانفي2011،**المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره**،ص11.

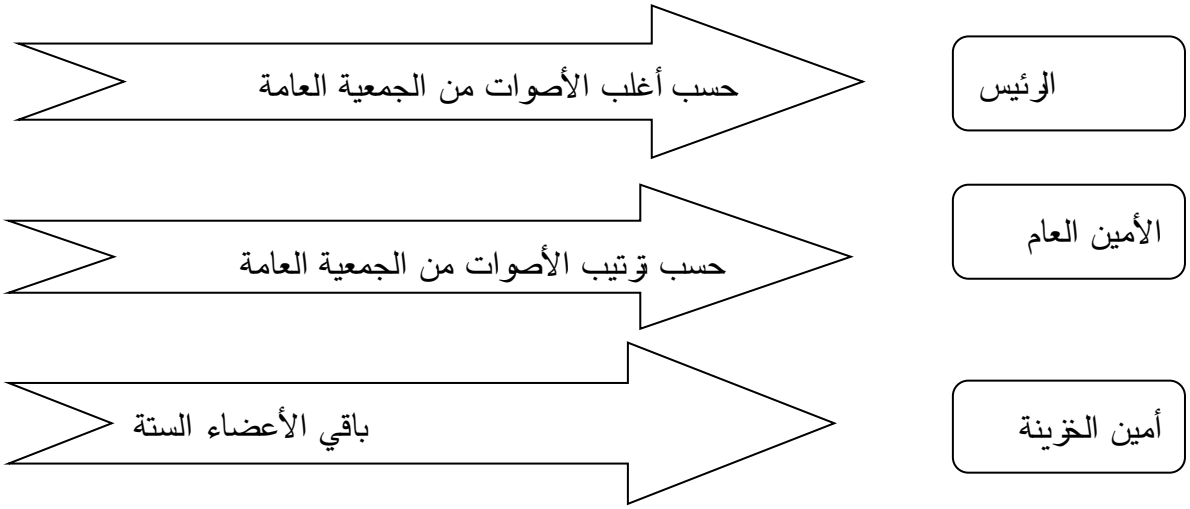
استنادا إلى المادة 15 من القانون 10-01 تتضح لنا مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في النقاط الآتية:

1. تسهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها .
2. تحفظ وتصون كرامة أعضائها وتضمن استقلاليتهم .
3. تسهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها .
4. تقوم بإعداد النظام الداخلي للمغرفة .
5. تقوم بإعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
6. تبدي رأيها في المسائل المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها .

ج. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء ينتخبون بالاقتراع السري ، من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و الذين يحصلون على أكبر عدد منا لأصوات، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يؤخذ بعين الاعتبار معيار الأقدمين في ممارسة المهنة، و يمارس الأعضاء المنتخبون مهامهم بالمجلس لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبعا عن طريق الانتخاب، وفي حالة شغور منصب بالمجلس يتم تعويضه من قائمة الفائزين في الانتخاب.

الشكل(01): تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة03-11 من المرسوم التنفيذي 11-26،ص11، 12.

المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات في الجزائر

سيتم التطرق في هذا المطلب هذا إلى مفهوم محافظ الحسابات، وتعيين محافظ الحسابات استقالته وحقوق و واجباته .

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات وخصائصه

مهنة محافظ الحسابات تكمن مهنه محافظ الحسابات للتدقيق الخارجي والقانوني للجزائر ،إذ تحظى اهتمام كبير وفقا لشروط واليات الممارسة والتي نستعرض واقعها على نحو تفصيلي .

أولا : تعريف محافظ الحسابات

تعددت التعاريف الخاصة بالمراجع أو محافظ الحسابات كونها مهنة ترتبط بواقع اهتمام كثير من الدول وخاصة الجزائر .

- **حسب المادة 22 من القانون 10- 01**

يعد محافظ الحسابات،في مفهوم هذا القانون هو كل شخص طبيعي يمارس بصفة عاديه، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .*1*

- **حسب المادة 715 من القانون التجاري الجزائري**

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين، مندوب للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، 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 و حساباتها*2*.

- **وكما أن هناك تعريف أخر يرتبط بشخص محافظ الحسابات على أنه:**

هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية قانونية القوائم المالية حسب المبادئ العامة و معايير التدقيق المتعارف عليها.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل يتمثل فيما يلي :

تعريف شامل: محافظ الحسابات هو كل شخص يتمتع بالاستقلالية والحياد التام عن سلطة الإدارة في أداء مهمته والمتمثلة في مراقبة صحة سير وانتظام الحسابات الخاصة بالمؤسسة وتحت مسؤوليته الشخصية.

ثانيا: خصائص مهام محافظ الحسابات :

تتميز مهمة محافظ الحسابات بجملة من الخصائص نذكرها كما يلي*3*:

1. الاستقلالية والموضوعية:

1- المادة رقم 22 ، **المرسوم التنفيذي 11-30** ، الجريدة الرسمية للجريدة الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في11 جويلية2010 ،العدد42 ،ص07

2- القانون التجاري، الأمر75-59 المعدل و المتمم،**مراقبة شركات المساهمة**، المادة715 الجزائر، 2007، ص188.

3- أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**،دار اللجان للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان،الأردن،2015،ص83-84

حتى يتسنى محافظ الحسابات إصدار حكم أو رأي صادق ومحايد عن الوضعية المالية للمؤسسة، يجب عليه ألا يملك عند التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته وموضوعيته، و يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة64 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في29 جوان 2010 من المهمات التالية :

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني .
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير المنصوص عليها فيالمادة46 من هذا القانون .
- الجمع بين ممارسة مهنة خبري محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة .
- كل عهدة برلمانية .
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

2.الكفاءة المهنية :

يجب أن تتوفر لدى محافظ الحسابات شهادات تثبت تأهيله في مجال المحاسبة والتدقيق، ومختلف المجالات التي لها علاقة بميدان المحاسبة والتدقيق، والتي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، ولا تقتصر الكفاءة المهنية على الشهادات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات قبل مزاولته المهنة، بل يجب عليه الاستمرار في التكوين لتحديث معلوماته ومواكبة التطورات التي تحدث في هذا المجال.

وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات البد أن يتوفر على*1*:

- الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .
- التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية يف أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

3.سر المهنة :

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو الزبون، فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة، لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها طبقا لأحكام المادة 71 من القانون 10-01حيث يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة التي يقومون بتدقيق حساباتهما، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة72 من نفس القانون، حيث لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا وخاصة :

1-رضا خلاصي مرام،**المراجعة للمؤسسة**،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع،الجزائر،2013،ص89.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين .
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجباية على الوثائق المقررة.
- بناء على إرادة موكليه .
- عندما يتم استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من القانون 10- 01.

كما يجب على محافظي الحسابات السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم[1].

الفرع الثاني: تعيين و عزل واستقالة محافظ الحسابات

أولا :تعين محافظ الحسابات

حسب المادة 27 من القانون 10-01 تحدد 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[2] .

➢ **تعين في النظام الأساسي** (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

نصت أحكام المادتين 600و610 من القانون التجاري "يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ...." وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها و تحرير 25 %بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) ،هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعين المدريين الأولين و تعين محافظ الحسابات[3] .

➢ **تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط:**

يجب على مجلس الإدارة أو المسير إعداد دفتر الشروط وذلك من أجل تعيين محافظ الحسابات من رف الجمعية العامة وذلك في آجال أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ الحسابات.

يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يلي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
- ملخص المعاينات والملاحظات التحفظات الصادرة عن حسابات الدورة السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان يوجد بإدماج الحسابات،
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها، ونموذج رسالة المتر شح

1- أحمد قايد نور الدين،**مرجع سابق**،ص85

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري،**القانون رقم10-01**، نفس المرجع السابق، المادة 27،ص07.

3- بن جبور وسيلة،**واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر**،مذكرة ماستر،تدقيق و مراقبة التسيير، قسم مالية ومحاسبة،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2018/2017،ص09.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية المالية الاستقلالية تجاه الكيان طبق الأحكام التشريعية ،
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنية،
- المؤهلات والإمكانيات المهنة والتقنية.

يحصل محافظ الحسابات المترشح من كيان على ترخيص مكتوب لتمكين من قيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي[1] :

- تنظيم الكيان وفروعه، وتقارير 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 أدل يحدده دفتر الشروط.

وضح محافظ الحسابات في العرض ما يلي :

- المواد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجبة تقديمها وكذا آجال إيداع التقارير

يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقدير مالي للمهنة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.[2]

ثانيا: عزل محافظ الحسابات

يجوز لمساهم أوعده مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علانية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على السبب المبرر، رفض محافظ الحسابات التي عينته الجمعية العامة .وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة .

في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المدريين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1)رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه المهمة عن طريق الجهة القضائية المختصة[3] .

ثالثا: استقالة محافظ الحسابات

1- غراب يوسف،**معايير المراجعة و أثرها على عمل محافظ الحسابات**،مذكرة ماستر،تخصص فحص محاسبي،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خضير،بسكرة،2015،ص42.

2- ادريس عبد السلام الشتوي،**مراجعة المعايير و إجراءات**،دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت–لبنان–،2012،الطبعة الرابعة،ص21–22.

3- بن جميلة محمد،**مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**،مذكرة ماجستير،قسم القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة قسنطينة،2011/2010،ص49.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 03 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.[1]

الفرع الثالث: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات جملة من الحقوق الواجب الحصول عليها في إطار مهامه، كما تقع أيضا على عاتقه واجبات تجب عليه الوفاء بها، وهي موضحة كما يلي:

1. حقوق محافظ الحسابات:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي[2] :

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان، على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- حق الطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها ضرورية.
- حق الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو بمؤسسات أخرى مساهمة معها.
- حق حضور الجمعيات العامة، كلما اقتضت الضرورة ذلك .
- الحق في الحصول على أتعابه نظير عمله المقدم، على ألا يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.
- الحق في الاستقالة دون أن يتخلص من التزاماته القانونية مع ضرورة تقديم إشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات حاصلة.
- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية .

2. واجبات محافظ الحسابات:

تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات أو الالتزامات الضرورية لإنجاز عمله بشكل جيد، وهي[3] :

- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص الدقيق للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، بغرض التأكد من صحتها وسالمتها وكشف الأخطاء الموجودة بها
- يجب عليه فحص حسابات قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات.
- محافظ الحسابات ملزم بالسهر على تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة.

1- علي السيد قاسم،**مراقب الحسابات-دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص62.

2- القانون10-01المؤرخ في29جويلية2010،**يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**،مرجع سابق،أنظر المواد(31-32-33-36-37-38).

3- بعاشي خالد، **مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي(دراسة ميدانية)**،مذكرة دكتوراه في العلوم المالية و المحاسبة،جامعة جيلالي ليابس،سيدي بلعباس، 2021/2020،ص73.

- ضرورة قيامه بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها بطريقة سليمة.
- ضرورة التزامه بقواعد قانون المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله، مع التزامه أيضا بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، لأن مخالفته لهذه المعايير تعرضه لمساءلة قانونية أو مهنية من قبل أعضاء المهنة.
- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالأمانة في أداء مهامه، وذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة.

المطلب الثالث: مهام و تقارير محافظ الحسابات و مسؤولياته

سنتطرق في هذا المطلب إلى مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والتي تم تحديدهما في القانون رقم 10-01 ، وكما تطرقنا إلى تقارير محافظ الحسابات و معايير إعدادها حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهمة محافظ الحسابات في مهمتين رئيسيتين، وثلاثة عشر مهمة ثانوية، يمكن عرضها في هذا المطلب.

أولا: المهام الرئيسية

يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.

يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، حيث تترجم تلك المهمتين بتقرير عام*1*.

ثانيا: المهام الثانوية

تتمثل المهام الثانوية لمحافظ الحسابات في ثلاثة عشر مهمة ، منها ما جاء في المادتين 23و25 من القانون 10-01 و منها ما تم استنتاجه من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 والقرار المؤرخ في 24 جوان2013، حيث تتوج كل مهمة خاصة بتقرير خاص و هي كالتالي:

✓إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المدرين أو المسير،

✓تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة بين الشركة التي تراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

✓إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقرص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة،

✓التأكد من أن المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشرة (10) تعويضات،

1- عدلية الموسخ،**دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات**،مذكرة الماستر،تدقيق و محاسبة،جامعة الوادي،الجزائر،2014/2013،ص57

✓الفحص والمصادقة على المبلغ الإجمالي للامتيازات الخاصة الممنوحة للمساهمين،1

✓عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الإجمالية للسنوات الخمس (05) الأخيرة،

✓التأكد من حيازة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل 20..من رأسمال الشركة،

✓التحقق من أن الميزانية تظهر احتياطات ونتائج تسمح بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،

✓التأكد من سلامة وانتظام عملية إصدار قيم منقولة أخرى واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية،

✓التأكد من سلامة وانتظام عملية رفع رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية،

✓التأكد من سلامة وانتظام عملية تخفيض رأس المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية،

✓التأكد من سلامة وانتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية،2

✓التأكد من سلامة وانتظام عملية المساهمة في شركات أخرى واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.

الفرع الثاني: تقارير محافظ الحسابات و معايير إعدادها

في إطار المهام الموكلة إليه، محافظ الحسابات ملزم بإعداد مجموعة من التقارير المهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على عدة معايير، هذا ما سنتطرق إليه من خلال إبراز مختلف تقارير محافظ الحسابات والمعايير التي يعتمد عليها في كتابة هذه التقارير.

1.تقارير محافظ الحسابات

يعتبر التقرير المنتج المادي لعملية التدقيق، وهو يعتبر كأداة اتصال بين المدقق والأطراف المستفيدة، حيث يتم بموجبه توصيل المعلومات عن نتائج عملية التدقيق التي قام بها3 .

كما يعتبر تقرير محافظ الحسابات من أبرز مخرجات عملية التدقيق، والذي يتم من خلاله إيصال نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية. 4

ويترتب عن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية5 :

1- عائشة شباب،**المراجعةالخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،مذكرة ماستر،تخصص محاسبة و تدقيق،جامعة الوادي،2013/2012،ص51.

2-Pratique le, commissariat **aux comtes**, pierre feuillet, édition Sirey, paris1978, p66-67

3- Bidgoli Hossein, **hand book of information Security :Threats,Vulnerabilities,Prevention,Detection and Management**, Volume3,John Wiley and sons Inc,United States of America ,2006,P833 .

4- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب علي نصر، **المراجعة الخارجية"المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص49.

5- القانون10-01المؤرخ في29جويلية2010،**مرجع سابق**،المادة25.

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وصورتها الصحيحة، أو رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية .
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال.

2. معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات

هناك مجلة من المعايير أو الأركان التي يجب الالتزام بها من طرف محافظ الحسابات عند إعداد وتقديم التقرير، ومن هذه الأركان نذكر:*1*

- ضرورة احتواء التقرير على ملاحظات حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية
- يجب أن يوضح التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه المبادئ المحاسبية بثبات في الفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة.
- ضرورة إبراز مدى الثبات في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للفترة التي شملها التقرير، وذلك لضمان إجراء المقارنات بين القوائم المالية للمؤسسة لفترات متعاقبة، أو بينها وبين مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع.
- ضرورة التزام محافظ الحسابات بالإشارة إلى أية ملاحظات إضافية يتوجب الإفصاح عنها،ومن شأنها أن تقدم قيمة مضافة.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، وفي حالة الامتناع عن الرأي يجب عليه تبرير ذلك لإخلاء مسؤوليته أمام مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

1-بعاشي خالد،**مرجع سابق**،ص86.

مهنة محافظ الحسابات تضعه أمام مسؤولية اتجاه التشريعات، واحترام أخلاق المهنة، ومنه تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى ثلاثة أصناف:مسؤوليات محافظ الحسابات العدد 12 لسنة 2012

1. المسؤولية المدنية:

وهي المسؤولية التي تنشأ على محافظ الحسابات تجاه الأطراف الذين يخدمهم نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بهم سواء كانوا عملاء أو غيرهم من الطرف الثالث الذين يعتمدون على تقرير المحافظ ، وتنشأ هذه المسؤولية على المحافظ بموجب القانون بصفته وكيلا عن هذه الأطراف لعدم بذله العناية المهنية المعقولة.

إن مهمة محافظ الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلهم كالمسيرين والأجراء، أو سواء لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنون...الخ، إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه ، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية.[1]

ويتم تقسيم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية تجاه العملاء ومسؤولية تجاه الغير (الطرف الثالث) كما يلي:[2]أ.**مسؤولية المحافظ تجاه عملائه Responsability Towards the Customer** : قد تنشأ مسؤولية مدنية تقع على عاتق المحافظ بسبب تقصيره أمام عملائه الذين يرتبط معهم بعقد قد يكون مكتوبا ومشتملا على كل حقوق وواجبات الطرفين، وقد يكون اتفاقا شفويا غير مكتوب، وفي هذه الحالة يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين، ويعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات، وفي جميع الأحوال لا تقع هذه المسؤولية على المدقق إلا بتوافر الأركان التالية :

- أن يكون هناك التزام من جانب المدقق سواء في العقد أو في القانون؛
- أن يكون هناك خطأ من جانب المدقق أو إهمال أو تقصير في تنفيذ الواجبات وألا يكون الإهمال في الأصل نتيجة لتقصير من جانب العميل نفسه؛
- أن ينتج مباشرة عن إهمال المدقق في تأدية واجباته أضرارا بالعميل تجعله يستحق تعويضا عن ذلك.

ب.المسؤولية تجاه الغير (الطرف الثالث)(third party)Responsability Towards Others:: تقع هذه المسؤولية على المدقق نتيجة الضرر الذي أصاب الغير(الطرف الثالث) نتيجة اعتمادهم على تقرير المدقق بالرغم من عدم وجود علاقة تعاقدية بينهم وبين المدقق، ويتحمل المدقق المسؤولية إذا كان هناك إهمال جسيم أثناء التدقيق أدى

1- Antoine Mercier, Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité**, Editions Francis Lefebvre, Pris, 2009/2010, P269.

2- شية أناس،ومان علي،**دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوفات المالية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،الجزائر ،2020/2019،ص23.

إلى وقوع ضرر على الغير وكان المدقق هو المسؤول عنه، وبشكل عام فإن المدقق يتحمل المسؤولية تجاه الطرف الثالث إذا تحققت الشروط التالية :

- أن يكون معلوما للمدقق مسبقا أن الطرف الثالث سيعتمد على البيانات لغاية معينة؛
- حصول إهمال أو تقصير شديد من المدقق أدى إلى الإخلال بواجبه؛
- أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب الطرف الثالث؛
- أن يكون الضرر الذي أصابه الطرف الثالث ناتجا عن إهمال وتقصير المدقق فيكون بينهما علاقة سببية؛
- أن يكون هناك إمكانية لتقدير الضرر بشكل معقول.

2. المسؤولية الجزائية (الجنائية) لمحافظ الحسابات:

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة Moralisation الحياة الاقتصادية، ضمانا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته ، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية.*1*

إن محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة ، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...الخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجزائي كالاستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات، لذا يجب توفر ثلاثة عناصر أساسية هي*2* :

- العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني؛
- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا؛
- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

3. المسؤولية التأديبية:

1-Antoine Mercier, Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité**, Editions Francis Lefebvre, Pris, 2009/2010, P269.

Mikol , **Audit financier et commissariat aux comptes**,3eme édition ,Etheque, Lille ,2003,P119.*2*

إذ لم يتوافر القصد الجنائي فيتم مساءلة محافظ الحسابات تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني التي تتضمنها القوانين لمهنة محافظة الحسابات، ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوافر ركنين أساسيين:*1*

أ. **الركن المادي:** يتمثل هذا الركن في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من محافظ الحسابات فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلة المدقق تأديبيا وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية؛

ب.**الركن المعنوي:** لا يكفي صدور الخطأ من محافظ الحسابات حتى يحاكم تأديبيا بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كل ما هناك أنه ثبت التعمد أصبح ظرفا مشددا عند تقدير العقوبة.

1- شية أناس،ومان علي، **مرجع سابق**، ص25.

المبحث الثاني: مضمون المعيار الجزائري للتدقيق530 NAA "السبر في التدقيق"

تم إصدار معيار الجزائري للتدقيق NAA 530 اعتمادا على المعيار الدولي للتدقيق ISA 530 ، و بالتالي كل المفاهيم المذكورة مستخلصة من المعيار الدولي ISA .

و بهذا جاء المعيار الجزائري530"السبر في التدقيق" لتأكيد على ضرورة استخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها ، و ذلك بغية الوصول إلى أفضل نتيجة في عملية التدقيق و كذا تحسين نوعية التدقيق ، و لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف و نطاق وواجبات التي يقدمها المعيار530"السبر في التدقيق".

المطلب الأول: نطاق و هدف المعيار الجزائري للتدقيقNAA530"السبر في التدقيق"

نتطرق في هذا المبحث إلى نطاق وهدف المعيار و بعض المصطلحات الواردة في المعيار

الفرع الأول: نطاق المعيار

تتم قراءة المعيار الجزائري530"السبر في التدقيق"على ضوء المعيار الجزائري200"الأهداف العامة للمدقق".

يطبق المعيار الجزائري530عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لانجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما،و وضع فحوص لإجراءات الاختبار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر.[1]

يتمم المعيار530المعيار الجزائري500الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و انجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل و التي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختيارها.

الفرع الثاني: هدف المعيار

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة ،ويلتزم المدقق في سبيل تحقيق ذلك باختيار الطريقة المناسبة لأخذ العينة، وتحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اختيار العينات وتقدير الأثر المحتمل للمخاطر المحتملة على عملية التدقيق،وتقييم نتائج السبر في الأخير من حيث معقولية تعميمها على كافة المجتمع الذي يتم تدقيقه.[2]

الفرع الثالث: مصطلحات واردة في المعيار

1- مقرر رقم77، المؤرخ في24سبتمبر2018، **يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، ص4.

2- وزارة المالية، مقرر رقم77،**نفس المرجع**، ص4.

1. السبر:

يعرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من100% من مفردات أرصدة حسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة وتقيمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع .*1*

السبر الذي أجري على نسبة أقل من100%من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه .*2*

يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتان التاليتان :

- ✓ الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة،
- ✓ استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية.

2. المعاينة في التدقيق:

هي فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة، عن طريق ما يسفر عنه فحص خصائص العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.*3*

3. خطر اخذ العينات:

هو ذلك الذي يتعرض له المدقق في التعبير عن رأي خاطئ في التدقيق أو رأي غير ملائم مثل:*4*

أ. اختبار الإجراءات و استنتاج أن الرقابة أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛

ب. مراجعة التفاصيل واستنتاج أنه لا يوجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.

4. السبر الإحصائي أو المعاينة الإحصائية:

حيث يعتمد هذا الأسلوب على استخدام خطة معاينة ترتكز على الاستعانة بالأساليب الإحصائية وقوانين الاحتمالات في تحديد حجم العينة الكفء واختيار مفرداتها وفي قياس كفاية دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه في تقييم نتائج معينة عن طريق عمل قوائم وتعميمات بشأن المجتمع محل المراجعة، ويستخدم هذا الأسلوب عمليا عندما يتكون مجتمع المراجعة من عدد ضخم من المفردات والعناصر التي تتميز بالتجانس.*5*

5. العينات غير الإحصائية(العينات الحكمية):

1- أحمد حلمي جمعة،**المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع ط1، عمان، 2009، ص399..

2-وزارة المالية ، المقرر77، **مرجع سابق**، ص3.

3- محمد سمير الصبان،إسماعيل إبراهيم جمعة،و آخرون،**الرقابة و المراجعة الداخلية**،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،1996ص254.

4- وزارة المالية، القرار77،**مرجع سبق ذكره**، ص3.

5- لطفي، أمين محمد السيد،**أساليب المراجعةلمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين**، مصر ، ص127.

يمكن تعريف أسلوب العينات الحكمية بأنه الأسلوب الذي يعتمد على خبرة المراجع وتقديره وحكمه الشخصي في تحديد حجم العينة، واختيار مفردات العينة، وتقييم نتائج العينة.[1]

المطلب الثاني: متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق530 NAA "السبر في التدقيق"

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات[2]،ويعتمد على الأسلوب الإحصائي الذي يخضع لقوانين نظرية الاحتمالات في اختيار حجم العينة المناسبة وفي تقييم نتائج معينة. ويستخدم هذا الأسلوب عندما يكون عدد البيانات و المفردات كبيرة والعناصر المماثلة،مما يتطلب الأخذ بالحسبان ما يلي:[3]

- أهداف إجراء التدقيق؛
- خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة؛
- التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.

الفرع الأول: اختيار طريقة اخذ العينة

إن اختيار المنهج الإحصائي أو غير الإحصائي من طرف المدقق يبنى على أسس موضوعية ومناسبة تقلل من المخاطر إلى حد مقبول ومناسب وتتوزع على وحدات العناصر المعتمدة في السبر، وتتمثل هذه الطرق في ما يلي:

أ. العينة العشوائية؛

ب. العينة الطبقية؛

ت. العينة العشوائية المنتظمة؛

ث. العينة العنقودية.

قصد بها عمل المدقق في الاختبارات اللازمة للعناصر التي تم اختيارها من فحص مستندات وغيرها إلى إجراءات التدقيق، والهدف المنشود.

الفرع الثاني: وضع إجراءات التدقيق

يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى مع الهدف المنشود.

ا- تنفيذ إجراءات التدقيق:

يتم تنفيذ إجراءات التدقيق عن طريق اختبار كل عنصر من العينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الاختبار، ثم تسجيل كافة الانحرافات التي وجدت بالعينة، وعند الانتهاء من إجراءات التدقيق في تطبيق المعاينة سيصبح لدينا لكل

1- زينب تمراط،**دور معيار المراجعة الجزائري رقم530"السبر في المراجعة"في تحديد مسؤولية المراجع الخارجي**،مذكرة ماستر،قسم محاسبة و مالية،جامعة العربي بن مهدي،أم بواقي،2019/2018،ص25.

2- عويفات محمد العربي،**استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية و الدولية**،مذكرة دكتوراه،تخصص تدقيق و مراقبة التسيير،جامعةغرداية،2022/2021نص91.

3-القرار 77، **مرجع سبق ذكره**، ص4.

صفة من الصفات محل الاختبار حجم العينة وعدد من الانحرافات الخاص بها[1]، و عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق على المدقق أن يقوم بما يلي:[2]

أ- **تنفيذ الإجراء على عنصر بديل:**مثل إلغاء شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع يتم على هذا الأساس اختيار شيك آخر في نفس الزمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما انه لا يمثل انحرافا.

ب-**تعذر انجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم اختياره أو انجاز إجراءات بديلة ومكيفة:**يتعامل المدقق في هذه الحالة على انه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو على انه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل،كما يجب عليه اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها.وكما تشير طبيعة إجراءات التدقيق إلى أنواع أدلة التدقيق الواجب استخدامها، بالإضافة إلى أنواع اختبارات التدقيق والغرض من استخدامها[3] .

ج-**بالنسبة لأنواع أدلَّة التدقيق:** يتوفر لدى المدقق ثمانية أنواع من أدلَّة التدقيق و هي[4]:

الفحص المادي، المصادقات، التفتيش، الإجراءات التحليلية، الاستفسار من العميل، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والملاحظة .

2- **أنواع اختبارات التدقيق:** يتوفر لدى المدقق أربعة أنواع من اختبارات التدقيق لكل منها غرض محدد وفق ما يلي[5]:

أ- **اختبارات الرقابة:** وهي عبارة عن إجراءات التدقيق التي يتم من خلالها اختبار مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة بغرض تدعيم التخفيض في خطر الرقابة؛

ب- **الاختبارات الأساسية للعمليات:**وهي عبارة عن الاختبارات يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بكل فئة من فئات المعاملات المالية؛

ج- **الإجراءات التحليلية:** وهي عبارة عن استخدام المقارنات والعلاقات المالية وغير المالية بغرض تحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أي بيان آخر يبدو منطقياً؛

د- **الاختبارات التفصيلية للأرصدة:**وهي عبارة عن الاختبارات التي يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بأرصدة الحسابات.

الفرع الثالث: طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات

1- أحمد ميلي سمية،**أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية،دراسة مجموعة البنوك التجارية الجزائرية**،أطروحة دكتوراه،جامعة محمد بوضياف،المسيلة،الجزائر،ص41.

2-القرار 77،**مرجع سبق ذكره**، ص4، 5.

3لطفي، أمين السيد أحمد،**التطورات الحديثة في المراجعة**، الإبراهيمية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص313.

4- "Alvin A, Arens,Randal J. Elder, and Mark S. Beasley,(2014), **Auditing and Assurance Services :An Integrated Approch**",15th Ed, USA :Pearson Education, Inc. p179.

5- سامر هايل الصباغ،**أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجهوية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق**,أطروحة دكتوراه،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق،سوريا،2016، ص32.

أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم400والخاصبالرقابة الداخلية وتقييم المخاطر والصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB على أن مخاطر التدقيق تتكون مما يلي*1*:

- المخاطر الضمنية أو المخاطر الملازمة أو الخطر الطبيعي؛
- خطر الرقابة الداخلية؛
- المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق.

يخضع هذا الإجراء لحكم المدقق فهو يختلف حسب أهمية صفة محل التدقيق، كما يؤثر على حجم العينة، فلو كان معدل الانحراف المقبول منخفض فإنه بالضرورة يكون حجم العينة كبير أي أن هناك علاقة عكسية بينهما، كما يمكن أن يحدث العكس ،*2* كما يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات المحددة ويقيم أثرها المحتمل مثل:*3*

-تحديد الخطر المقبول في تقييم خطر الرقابة على نحو منخفض جداً مثل 5 %او10 %من اجل تحديد مستوى ثقة معينة، بالإضافة إلى معدل المخالفات المالية المقبولة،

- تقدير معدل انحراف المجتمع يمكن للمدقق تقدير هذا المعدل بإحدى الطريقتين الآتيتين:*4*

1- تعديل معدل الانحراف في السنة الماضية ليعكس أي تغييرات حدثت في نظام الرقابة خلال السنة الحالية؛

2- اختبار عينة مبدئية صغيرة وتحديد معدل الانحراف فيها واستخدامه كتقدير لمعدل الانحراف المتوقع في المجتمع.

الفرع الرابع: تقييم نتائج السبر

بعد تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة على مفردات العينة يقوم المدقق بتحليل أي انحرافات يتم اكتشافها في العينة للوصول إلى استنتاجات بشأن معدل الانحراف في المجتمع، حيث يعتبر معدل الانحراف في العينة هو أفضلتقدير لمعدل الانحراف في المجتمع، ويتم تحديد معدل الانحراف في العينة بالعلاقة الآتية:*5*

معدل الانحراف في العينة = عدد الانحرافات المكتشفة/ حجم العينة

1.تحليل الاختلالات

1- صديقي مسعود،**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص118، 119.

2- أحمد ميلي سمية، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

3-الفين أرينز ،جيمس لوبك،**المراجعة مدخل متكامل**،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى،أحمد حامد حجاج،دار المريخ،الرياض،السعودية،2002،ص548.

4-أحمد ميلي سمية، **مرجع سبق ذكره**، ص46.

5- أحمد ميلي سمية، **مرجع سبق ذكره**، ص48.

إن عملية تحليل الانحرافات تأتي بعد إيجاد مجموعة أنواع المخاطر وحسابها، إلى مرحلة تفسير نتائجها وإيجاد مراجعات مستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وجد، وتشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي:*1*

- عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة لا يمنح السبر قاعدة مقبولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية ؛
- تحديد الخصائص المشتركة عند تحليل الانحرافات و الاختلالات المحددة كنوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية وقد تشير إلى احتمال وجود غش؛

بالإضافة إلى:*2*

- تحديد القصور في إجراءات الرقابة التي أدت لحدوث مثل هذه الانحرافات؛
- تحديد النتائج التي قد تكون من إهمال أو فشل في تلك الإجراءات أو سوء تعمدها، أو التعمد في إفشالها .

2.تحديد إمكانية قبول المجتمع:

يقوم المدقق بمقارنة الحد الأعلى للدقة مع معدل الانحراف المقبول، فإذا كان الحد الأعلى للدقة يزيد عن أو يساوي معدل الانحراف المقبول فإن المدقق قد يقرر ويحكم بأن نظم الرقابة موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها وقد يحد من اختبارات التحقق الأساسية. أما إذا كانت النتائج لا تؤيد مخاطر الرقابة المنخفضة فإن نظم الرقابة الداخلية لن يتم الاعتماد عليها ومن ثم فإن اختبارات التحقق سيتم التوسع فيها .

3.التعميم من العينة إلى المجتمع:

يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للتقاطع عند مستوى محدد من الخطر المقبول، لتقدير خطر الرقابة من خلال استخدام معطيات الجداول التي يتم إعدادها وفق معادلات إحصائية تتماثل مع تلك الجداول التي يتم استخدامها في تحديد حجم العينة الأولى، ويتضمن استخدام أربع خطوات هي*3*:

- تحديد الرقم الفعلي للانحرافات الفعلية التي يتم اكتشافها في اختبارات التدقيق ؛
- تحديد حجم العينة الفعلي في العمود بأقصى اليمين؛
- القراءة لأسفل العمود المناسب لعدد الانحرافات الفعلية حتى يتقاطع مع صف حجم العينة الملائم ويمثل الرقم عند التقاطع الحد الأعلى للدقة.

4. توثيق إجراءات المعاينة:

1- القرار 77، **مرجع سبق ذكره**، ص5.

2- صديقي مسعود، **مرجع سبق ذكره**، ص151.

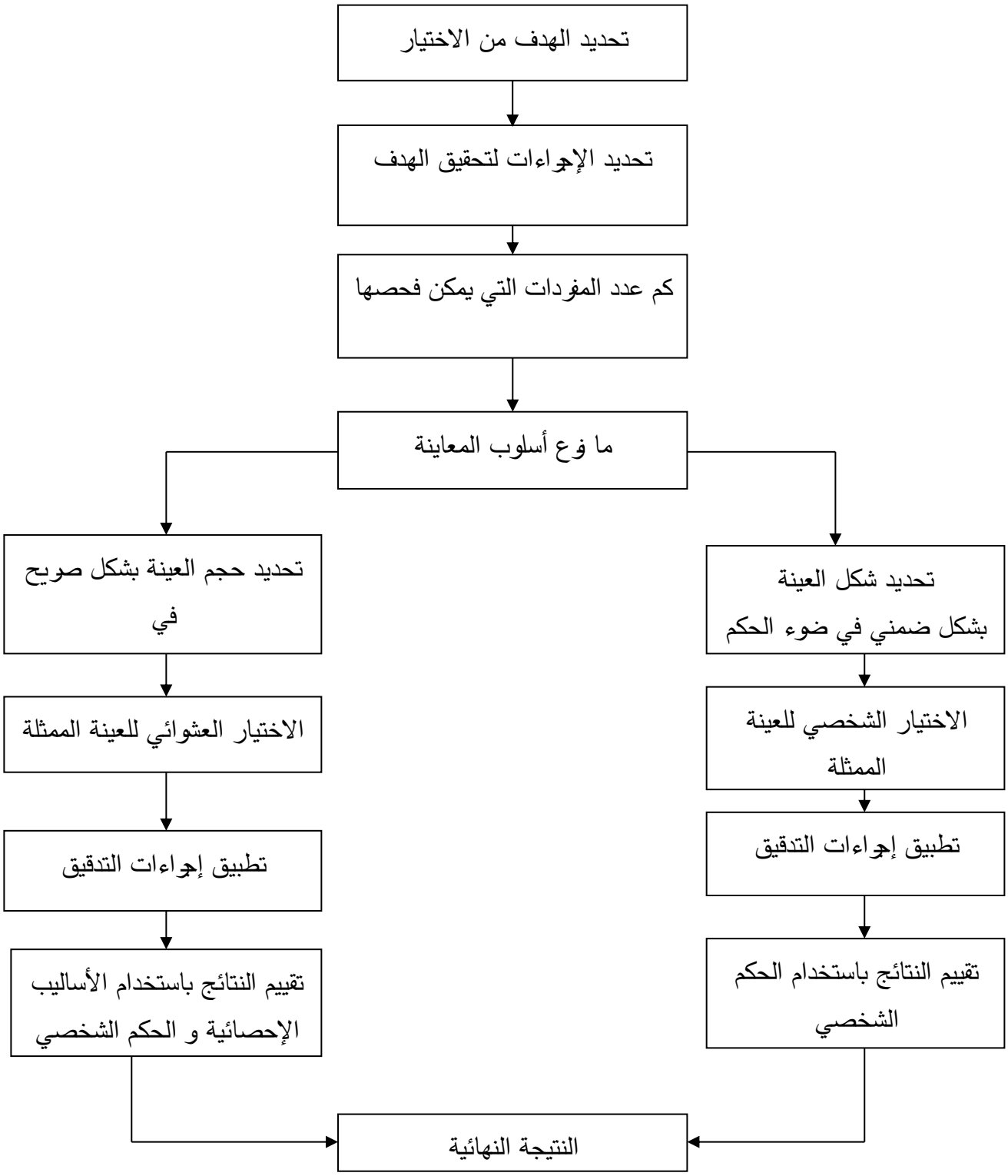
3- ألفين أرينز ،جيمس لوبك،**مرجع سبق ذكره**، ص550.

يعد توثيق إجراءات المعاينة من المسلمات التي يقوم بها المدقق في تخطيط العينة واختيار المفردات وتنفيذ إجراءات التدقيق عليها وتقويم نتائجه، ومما تجدر الإشارة إليه أن أهمية التوثيق تتساوى في إجراءات استخدام المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية، حيث يشمل توثيق هذه الإجراءات العناصر التالية*1*:

- وصف للإجراء الرقابي الذي تم اختباره؛
- الهدف من الاختبار؛
- تحديد مجتمع ووحدة المعاينة؛
- تحديد الظروف التي تعبر عن وجود انحراف؛
- الأساس الذي استند إليه المدقق في تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة أو (مستوى الثقة) ومعدل الانحراف المقبول و معدل الانحراف المتوقع في المجتمع؛
- الطريقة المستخدمة في اختيار مفردات العينة؛
- وصف لإجراءات المعاينة التي تم إتباعها وقائمة الانحرافات التي تم اكتشافها في العينة؛
- تقويم العينة وملخص بالاستنتاجات العامة التي توصل إليها المدقق.

1- محمد الفيومي محمد،و آخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2006، ص403.

الشكل(02): خطوات استخدام المعاينة الإحصائية و غير الإحصائي



المصدر:أحمد حلمي جمعة،**التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**،دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،2012ن ص 104

المطلب الثالث: كيفية استخدام السبر في تدقيق الكشوف المالية

من خلال هذا المطلب سوف نعرض الإجراءات الداعمة لمصداقية المعلومات المالية الواردة بالكشوف المالية،المطلوبة عند تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق530 "السبر في التدقيق ".

الفرع الأول: مفهوم تدقيق الكشوفات المالية والهدف منها

1.مفهوم تدقيق الكشوفات المالية:

يمكن إعطاء تعريف لتدقيق الكشوفات المالية كما يلي:

وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل محافظ الحسابات تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات و الكشوفات المالية للمنشأة، وإبداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة خلال فترة محددة،وإصدار تقريره النهائي لخدمة المستخدمين المعنيين[1].

تدقيق الكشوفات المالية هي عبارة عن اختبارات ينفذها المدقق على الكشوفات المالية من خلال إجراءات الاستفسار والتدقيق التحليلية لتحديد ما إذا كانت هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على الكشوف المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها. كما يعد أحد أهم الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات وذلك من خلال الفحص الدقيق في الكشوفات المالية[2].

هو عبارة عن فحص الكشوفات المالية، يشتمل على بحث وتقييم وتحليل السجلات، وينتهي الفحص الذي يقوم به محافظ الحسابات بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على الكشوفات المالية التي يعطي محافظ رأيه المهني فيها.

2.الهدف من تدقيق الكشوفات المالية:

يكمن الهدف من تدقيق الكشوفات المالية في النقاط الآتية[3]:

- إن الهدف من تدقيق الكشوفات المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت الكشوفات المالية قد أعدت في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة؛
- أن يؤكد محافظ الحسابات عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على تلك الكشوفات المالية لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، بما يعني أن محافظ الحسابات في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداءه عند تدقيق الكشوفات المالية، وأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة التدقيق فقط،
- تعتبر تدقيق الكشوفات المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو معرف في إطار عمليات التأكد من صحة الكشوفات المالية الصادرة من طرف المؤسسة.

1- رزق أبو زيد الشحنة،**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر ط1، عمان، الأردن،2015، ص44.

2- علي عبد الوهاب نصر،**القياس و الإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2007، ص9.

3- أحمد صالح عطية، **مشاكل التدقيق في أسواق المال**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص70.

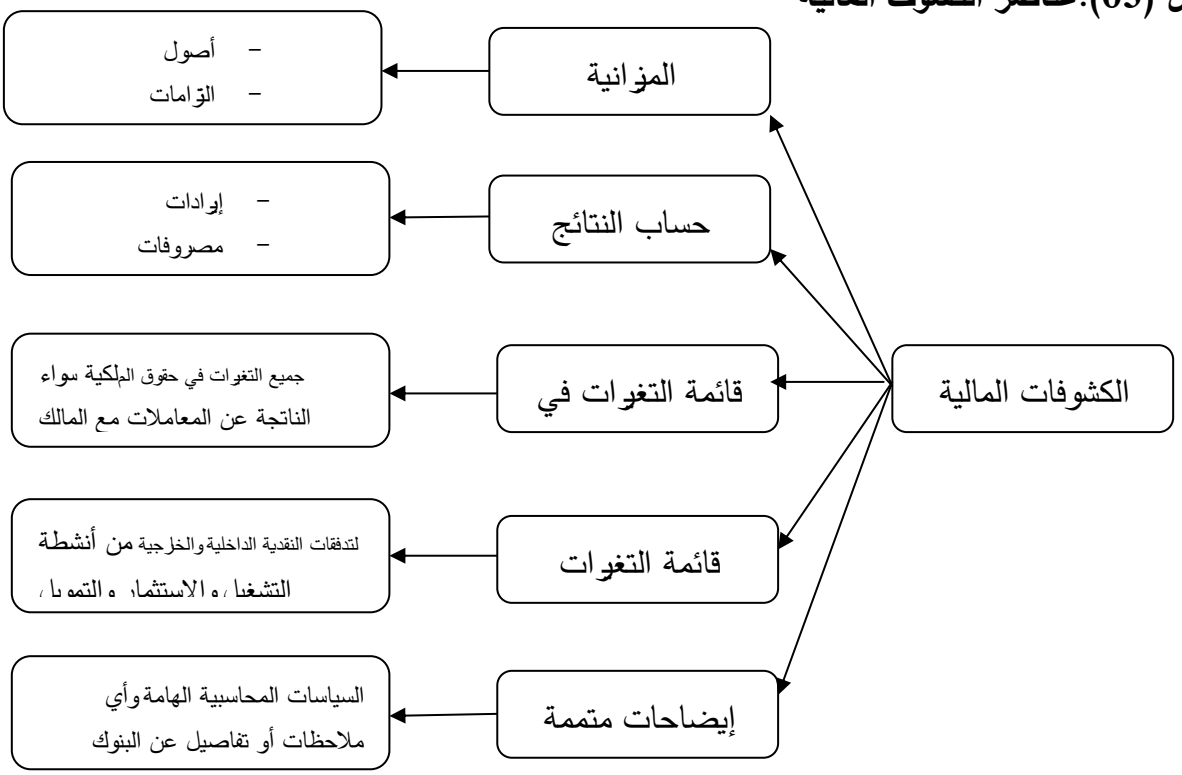
كما و أن الهدف من تدقيق الكشوفات المالية هو إبداء رأي فني محايد في الكشوفات المالية ككل*1*:

- تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية، ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة، بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها الكشوفات المالية، ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة؛
- تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق بإعداد وعرض الكشوفات المالية.

الفرع الثاني: محتوى الكشوفات المالية

يعتبر إعداد وعرض الكشوفات المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية،إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، فالكشوفات المالية عبارة عن وسائل وأدوات لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة،ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من الكشوفات المالية التي يجب علي المؤسسات إعدادها وانجازها سنويا وهي موضح في الشكل التالي:

الشكل (03):عناصر الكشوف المالية



المصدر: بن فرج زوينة،**المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية و تحديات التطبيق**، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014/2013، ص52.

1- محمد التهامي طواهر، و مسعود الصديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص15.

الفرع الثالث: كيفية استخدام السبر في التدقيق

بعد التطرق للكشوفات المالية وعرضها، سيتم التطرق في هذا الفرع إلى كيفية قيام محافظ الحسابات بتدقيق الكشوفات المالية حسب معيار الجزائري للتدقيق530 "السبر في التدقيق"، فمحافظ الحسابات مسؤول بتطبيق تقنيات السبر للوصول إلى تأكيد مناسب لاكتشاف الانحرافات الجوهرية ، كما أنه يجب عند قيامه بعملية التدقيق أن يتسم بالشك المهني في جميع أنواع الكشوفات المالية التي يقوم بتدقيقها، فهو لا يفرض عدم أمانة الإدارة ولكنه يجب عليه أن يأخذ في الحسبان عدم أمانتها.

إذا هناك المجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها. وإذا كانت كذلك فإن الباحث سيولي كل اهتماماته لدارسة دقيقة لمرددتها، وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله.

إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون: الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة والقيد المحاسبي. وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراجع، وقد تتعدد أنواع الرقابة؛ فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية، أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة * الكمية، الضريبة، التخفيضات...الخ)، وقد تراجع بمقارنتها بوثائق أخرى. وقد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر كما قد تراجع من حيث التأكد من وجود ملكية السلعة المشتراة، وقد تراجع بهدف التأكد من أنها تحمل تأشيرات وترخيص. إن الفاتورة، وكل مستند محاسبي، تخضع إذن إلى مراجعة حسابية (دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها)، مراجعة مستندية (دراسة الناحية الشكلية والقانونية للمستند، الترقيم المسبق، اسم المؤسسة، المعلومات المحتواة، التاريخ، التأشيرات المختلفة، التسجيل في اليومية ...الخ) ومراجعة قياسية (دراسة مقارنة).

للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك، حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب الوصول إليها، لكن في حالة اختيار الطرق الإحصائية، المعقدة في الغالب، عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها*1*.

1.تصور السبر:

عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف (أو الأهداف) المراد تحقيقه، لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها. هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه. وعليه تحديد المجتمع المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها.

ويحدد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها، ويختلف باختلاف تلك الأهداف.

1- الطاوي ميلود الياس،**أهمية التدقيق ومراجعة المحاسبة في اتخاذ القرارات**،قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2018-2019، ص21.

مثال: إذا كان هدف المراقب هو التأكد من عدم المبالغة بالزيادة في قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان مراجعة الزبائن. أما إذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المجتمع في هذه الحالة، ليس ميزان مراجعة الموردين لكن سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات، تتعدد أحيانا، إذ أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد، على المراجع حسب هدفه، اختيار المفردة المناسبة، وبأقل تكلفة ممكنة. على المراجع، من جهة أخرى، تحديد درجة الثقة المرغوب فيها، التي تتماشى الموضوع المراد دراسته. غير أنه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة. وعليه تحديد معدل الخطأ المقبول أي تحديد الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما، ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

كما على المراقب أحيانا، تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم، وتحديد في هذه الحالة المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

2.اختيار العينة:

تختار العينة بثلاث طرق؛ الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب الشخصي، مما يتعارض مع الإحصاء والطريقة العشوائية حيث أرقام تسلسلية للمفردات، وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية وطريقة السبر الترتيبي بحيث، انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 أو 35 أو 55 مثلا*1*.

3.استغلال نتائج المراقبة:

يتم استغل نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل؛ يقوم المتدخل بتحليل كمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة، كما يقوم بتحليل نوعي لتلك الأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا وكذلك فيما إذا كانت إرادية (متعمدة) أم لا.

على المراجع في النهاية اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله، وفي هذه الحالة ما العمل؟ القيام باختبارات إضافية، طلب تسوية الحسابات أم تدوين تحفظات أم رفض المصادقة.

1- جعفر عبد الإله،**المحاسبة المالية مبادئ الإفصاح و القياس المحاسبي**، مكتبة الفلاح للنشر و التوزيع،الأردن،2003،ص19.

المبحث الثالث: عرض و مناقشة الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة امتداد المجموعة من البحوث والدراسات المكملة لبعضها البعض ، يقصد منها التمكن من دراسة مختلف الظواهر وتطويرا وإثراء للبحث العلمي الذي يعد مساهمة في توضيح الرؤى أكثر كحال موضوع بحثنا في عرض لبعض الدراسات السابقة ومن جوانب مختلفة ،تعالج احد المتغيرات.

المطلب الأول: الـدراسـات المـحـلـيـة

الدراسة1:دراسة بهلولي نور الهدى،"**أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**"، أطروحة منشورة لنيل شهادة الدكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف1 ،الجزائر، 2017/2016 .

تطرقت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى عرض الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية وأساب الطلب عليها، ومن ثم إلى الاهتمامات الدولية لتطويرها، كما تطرقت إلى تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية وما تتطلبه معظم هذه المعايير، كما تناولت الباحثة في هذه الدراسة تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والهيئات المشرفة على تنظيمها، بالإضافة إلى عرض الدراسة الاستقصائية الموجهة لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وفي آخر الدراسة قامت الباحثة بمناقشة نتائج الدراسة .

كان الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث تم استخدام كل من المنهج الاستقصائي والمنهج الوصفي التحليلي هذا بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم استخدام منهج المسرح بالعينة والمنهج المقارن، واستخدمت أداة الاستبيان. وفي أخر الدراسة توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج نذكر منها ما يلي:

- من أبرز أسباب الطلب على المعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة هو ظهور الشركات متعددة الجنسية وتطور أسواق رأس المال .
- هناك ارتباط عضو بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية .
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة .
- لايلجأ محافظ الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية .
- العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر إلى المستوى الدولي.

الدراسة2: رشيد سفاحلو، بعنوان: " **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (IAS)في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية(IFRS)**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف،2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تبني الجزائر إلى معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) وذلك عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بات من الضروري التفكير في إصلاح نظام المراجعة، وهو فعلا ما حصل منذ صدور القانون 10-01المنظم للمهنة، و تبعه المرسوم التنفيذي 11-202 الذي نص على تطوير محليا معايير تقارير محافظي الحسابات، و التي يتم تطبيقها إلى غاية 2014،يحث تهدف هذه الدراسة إلى التبيين الضمني

للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتبيين ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (IAS) ،إبراز مدى التوافق الموجود حاليا بين التدقيق في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق ثم محاولة استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا.

توصل الباحث في نهاية الدراسة بأنه كان من الحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون حتى تتفادى المشاكل و الصعوبات الناجمة عن تبني الضمني لها، وبينت أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا واسعا من طرف الممارسين، و الطريقة المقترحة من طرف أفراد العينة من أساتذة جامعين و مهنيين من خبراء محاسبين و محافظي حسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير و تطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الذين فضلوا التبني الكامل لها.

الدراسة3:دراسة بن يحي علي،**تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018** ،مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد رقم3 ،العدد 1 ،خاص، هيئة التحرير، الجزائر ،2019 .

تطرق هذا المقال إلى تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2018 من خلال تحليل أهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة كما تناول تعيين المدقق القانوني ومسؤوليته بالإضافة إلى معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، كما تطرق المقال إلى واقع الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. هدف هذا المقال إلى التعرف على الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر وذلك من خلال عرض أهم النصوص القانونية المتعلقة بالمراجعة، كما هدف كذلك إلى دراسة المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق بالإضافة إلى علاقة التدقيق بتفعيل الحوكمة .توصل الباحث من خلال دراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التدقيق الخارجي في الجزائر مر بمرحلة مهمة من التطور خاصة بعد سنة 2010وهذا من خلال صدور القانون 10-01 المتعلق بمهمة محافظ الحسابات، صدور المعايير الجزائرية للتدقيق على عدة دفعات والتي من شأنها الرفع من جودة التدقيق في الجزائر ولعل من أهم أهداف هذه الأخيرة هو تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية .

المطلب الثاني: المدراسات الأجنبية

الدراسة1: (Colbert ,2011)

Statistical or Non-Statistical Sampling Which Approach is Best.

عينات إحصائية و عينات غير إحصائية:أي الأساليب أفضل.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الفرق بين الطريقة الإحصائية و الطريقة غير الإحصائية في اختيار عينة التدقيق و إلى التعرف على الحالات التي تلائم كل طريقة، و أشارت الدراسة إلى أن اختيار أحد الطريقتين يعتمد على عدة عوامل منها النتائج المطلوبة ، إمكانية نشأة التدقيق العلمية و العمالية، و نوعية المجتمع الذي يقوم المدقق بتدقيقه، و العينة الإحصائية هي التي تتوافر منها ثلاث صفات كالآتي:

يتم تحديد حجم العينة بكل موضوعي أو كمي، و يجب أن يتم اختيار بنود العينة عشوائيا، يتم تقييم نتائج العينة رياضيا، أما العينة غير الإحصائية فهي تلك العينة التي لا تتوافر فيها أحد أو جميع هذه الصفات.

الدراســة2:الطالب الحسن زعرب،تحت عنوان: "**العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق**"، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة،2010، تحت إشكالية:**ما هي أبرز العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق؟** ولقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان العناصر التي يجب على المدقق الخارجي معرفتها و مراعاتها لتساعده في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق المحاسبي، و توضيح مقومات التطبيق العملي الأمثل لأسلوب العينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى الوقوف على أبرز المشكلات التي تواجه التطبيق الفعلي لأسلوب العينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي.

استدعى إعداد هذا البحث اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة و تم الحصول على البيانات عن طريق الاستبيان التي تم إعدادها و توزيعها.

من أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

– في حالة اختيار الرقابة فان تحليل المدقق الخارجي لطبيعة سبب الأخطاء سيكون عادة مهما أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء، في مثل هذه الحالة فان العينة غير الإحصائية تكون هي الأكثر ملائمة,

– أكدت الدراسة على ظهور عوامل مؤثرة في تطبيق أسلوب العينة الإحصائية لدى المدققين الخارجيين تتمثل في طريقة اختيار خطة العينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار و تحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة و حجم العينة المناسبة، و اختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، و كذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة.

الدراســة3: دكتور سليمان حسن عطية،دكتور منال سليمان عبد أبو غنيم،مقال علمي بعنوان: "**مدى تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم530 (أخذ عينات التدقيق) في مكاتب التدقيق القانونية الأردن**"، تمحورت مشكلة الدراسة في: **مدى استخدام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية لمتطلبات المعيار الدولي رقم530 من أجل الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة؟** وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية لمتطلبات المعيار الدولي رقم530 أي أخذ عينات التدقيق و استخدامها للوصول إلى أفضل أدلة وذلك لتقليل المخاطر إلى أقل ما يمكن.

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مستوى تطبيق متطلبات المعيار التدقيق الدولي رقم530 في مكاتب التدقيق في الأردن، و قد توصل الباحثان من هذي الدراسة إلى النتائج الموالية:

–تأييد كبير من المستجابين أن المدققين يأخذون بعن الاعتبار الهدف من إجراءات التدقيق و خصائص المجتمع عند تصميم العينة,

–تأييد كبير على أن مكاتب التدقيق في الأردن تستخدم مستوى المخاطرة الناشئة عن أخذ العينات و الذي يتقبله المدقق عند تحديد حجم العينة,

–تأييد كبير على أن المدققين يعرضون أخطاء العينة على المجتمع,

–تأييد كبير أن المدققين في الأردن يقومون بتقييم نتائج العينة.

المطـلب الثـالـث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

سيتم مقارنة بين الدراسة محل البحث و الدراسات السابقة مع تقديم قيمة مضافة لدراسة.

أولا: المقارنة بين دراسة محل البحث و الدراسات السابقة : تتمثل أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة محل البحث و الدراسات السابقة في بعض النقاط كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم(01): يمثل أوجه الاختلاف و التشابه بين دراسة محل و الدراسات السابقة

	الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسات المحلية	**الدراسة الأولى**	تمثلت أوجه التشابه بين دراسة محل البحث و السابقة في كل من: **الأدوات:** اعتمدت كلتا الدراستين على طريقة الاستبيان **المنهج:** اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي و الأسلوب التحليلي	تمثلت أوجه الاختلاف بين الدراسة السابقة و دراسة محل البحث في كل من: **الهدف:** تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير و تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر
	الدراسة الثانية	تمثلت أوجه التشابه بين دراسة محل البحث و السابقة في كل من: **الأدوات:**اعتمدت كلتا الدراستين على طريقة الاستبيان **المنهج:** استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي	تمثلت أوجه الاختلاف في: **الهدف:** تبني الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر **الزمن:** كانت دراسة البحث في 2017/2016 وهذا يعني بأنه لم تتبنى الجزائر المجموعة الرابعة التي تحتوي على المعيار 530
	الدراسة الثالثة	تمثلت أوجه التشابه في: **الهدف:** التعرف على الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر و ذلك من خلال عرض أه م النصوص القانونية المتعلقة بالمدقق	تمثلت أوجه الاختلاف في: **الزمن:** كانت دراسة البحث تدور حول الفترة مابين 2018/2010 والتي كانت الجزائر لم تتبنى بعد المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية **المنهج:** منهج استقرائي
	الدراسة	تمثلت أوجه التشابه في:	تمثلت أوجه الاختلاف في:

	الأولى	**الهدف:** حيث تطرقت الدراسة إلى بيان الفرق بين الطريقة الإحصائية و الطريقة غير الإحصائية في اختيار عينة التدقيق	الزمن: الدراسة كانت سنة 2011 المكان: اختلاف في الموقع الجغرافي يعني بلد أجنبي
	الدراسة الثانية	تمثلت أوجه التشابه في: **المنهج:** استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي التحليلي **الطريقة:** نفس الطريقة اعتمدا على الاستبيان **الهدف:** تطرقا إلى نفس المضمون فيما يجب على المدقق الخارجي معرفته و مراعاته باعده في استخدام أسلوب العينة الإحصائية	تمثلت أوجه الاختلاف في: **الزمان والمكان:** اختلفت الدراستين في الزمان بحيث كانت الدراسة في سنة2010 أما بالنسبة للمكان كان في غزة
	الدراسة الثالثة	تمثلت أوجه التشابه في: **المشكلة:** تمحورت كلتا الدراستين في نفس شكلة **الهدف:** كلتا الدراستين تطرقتا إلى نفس المضمون في البحث **المنهج:** نفس المنهج المتبع منهج وصفي **الطريقة:** نفس الطريقة عن طريق الاستبيان	تمثلت أوجه الاختلاف في: **المكان:** جرت الدراسة في الأردن **المعيار:** اعتمدت الدراسة على المعيار الدولي للتدقيق 530

ثانيا: القيمة المضافة للدراسة الحالية

من خلال عرض الدراسات السابقة نلاحظ وجود اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة، و لكن كل دراسة من الدراسات السابقة تميزت بخاصية معينة،كما حاولنا الربط بين مختلف أفكار و أهداف هذه الدراسات من أجل الوصول إلى صياغة إشكالية الدراسة التي تهدف إلى مدى أهمية تقنيات السبر في مهمة محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق530 "السبر في التدقيق"

يمكن تلخيص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

تبيان دور محافظ الحسابات في التزامه بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق"، بالإضافة إلى أهمية تقنيات السبر في تقليل المخاطر و تكليف في مهمة التدقيق.

خـــلاصـــة الفـصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل اتضح أن المراجعة الخارجية هي عملية مستقلة ومنتظمة تنطوي علي التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة مع توصيل النتائج إلي المستخدمين ذوي الاهتمام، وكل هذا يكون من طرف شخص مؤهل وعلى مستوى من والمعرفة والتحلي بنزاهة والموضوعية حتى يتمكن من أداء مهامه وهذا الشخص هو محافظ الحسابات.

كما تناولنا أهمية تطبيق تقنيات السبر في عملية التدقيق نظرا لأهمية التي يحظى بها أسلوب المعاينة في مهنة تدقيق الحسابات،حيث أصبح من المألوف الآن خاصة في مكاتب التدقيق الكبرى الاعتماد على مدخل المعاينة في أداء اختبارات التدقيق إذ أن فحص كافة العمليات يعتبر مكلف و يحتاج إلى وقت طويل، حيث يعتمد أسلوب المعاينة عند القيام بتحديد حجم العينات على مدى نجاعة و كفاءة نظام الرقابة الداخلية حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي كلما ساعد على تخفيض حجم العينات و العكس صحيح.

بالإضافة إلى القيام بتحديد أهمية استخدام أسلوب المعاينة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري530 NAA "السبر في التدقيق".

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لأراء بعض الأكاديميين والمهنيين

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري حول مهنة محافظ الحسابات و المبادئ الأساسية لتقنيات السبر (Sondage) وفق المعيار الجزائري للتدقيق530 "السبر في التدقيق"، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة كان لابد من التطرق إلى الجانب التطبيقي من موضوع البحث.

ولتحقق هذه الدراسة تم تصميم استمارة استبيان تتضمن جزئيين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية المتعلقة بالعينة والتي تكمن في محافظي الحسابات والمحاسبيين وأساتذة في التخصص، أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة والتي قسمت إلى ثلاثة محاور.

وتم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة .

المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة المتبعة و أدوات الدراسة

من خلال المبحث يمكن التعرف على الطريقة المتبعة في الدراسة و هي طريقة الاستبيان، إضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة من أجل تحليل إجابات العينة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يهدف هذا المطلب إلى معرفة الطريقة المتبعة في الدراسة و التي كانت طريقة الاستبيان حيث سيتم كيفية إعداده بما يتناسب مع الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان

إن اختيار طريقة الاستبيان كان حتميا تفرضه صياغة الإشكالية محل الدراسة بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تكون أكثر موضوعية من خلال إجابات المعنيين، حيث أن الاستبيان لا يحمل أي معلومات شخصية عنهم كالاسم مثلا،هذا ما يدفع بالمجيب إلى إعطاء معلومات صحيحة و لها مصداقية، كما يعطي لنا الاستبيان الوقت الكافي في إعداد الأسئلة.

هناك مميزات أخرى ساعدت في الدراسة نذكر منها:

- طريقة الاستبيان تؤدي إلى نتائج دقيقة و شاملة.
- سهولة الحصول على المعلومات من أكبر عدد من الأفراد المتباعدة جغرافيا.
- إمكانية استخدام استبيان الكتروني الذي بدوره يقتصر الوقت و الجهد.

الفرع الثاني: حدود و متغيرات الدراسة

تم التطرق في هذا الفرع إلى معرفة حدود الدراسة و متغيراتها.

1.حدود الدراسة:

لقد سبق و أن أشرنا أن هذه الدراسة تمت وفقا للحدود التالية:

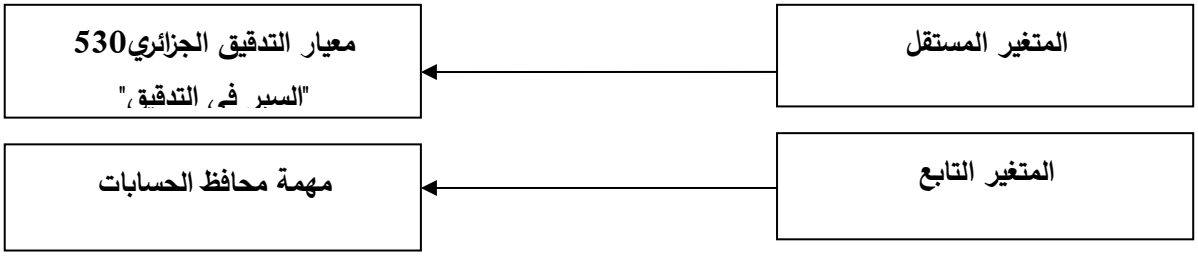
- **الحدود المكانية:**تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر و بالتحديد ولاية عين الدفلى (عين الدفلى، خميس مليانة،.....الخ)؛
- **الحدود الزمنية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة مابين 17 أفريل إلى 20ماي 2022؛
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة مجموعة من المهنيين محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين ومحاسبين وكذا مجموعة من الأكاديميين الحائزين على شهادات علمية أو امتلاكهم لخبرات مهنية؛
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات، وأهمية أسلوب المعاينة، وتوضيح مخاطر استخدام حجم العينة في عملية تدقيق الكشوف المالية.

2.متغيرات الدراسة:

تتكون الدراسة محل البحث من متغيرين وهما:

- **المتغير المستقل:**.معيار التدقيق الجزائري 530 "السبر في التدقيق"
- **المتغير التابع:** مهمة محافظ الحسابات

الشكل رقم (04): يمثل متغير الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة

مجتمع الدراسة هو مجموعة من العناصر أو الأفراد التي يسعى الباحث أن يعمم عليها نتائج دراسته، والعينة هي جزء من هذا المجتمع، هذا ما تم التطرق إليه في هذا المطلب، و كما تطرق إلى كيفية إعداد الاستبيان.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، وفئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وقد رعينا في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية.

بالنسبة للأكاديميين لا توجد إحصائية دقيقة حول عدد الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة و التدقيق فقمنا بتقديم حوالي 360 مفردة لأساتذة في التخصص، أما فيما يخص الخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات الذين يزاولون عملهم في الجزائر فقد تم تلخيصهم حسب الجدول التالي:

جدول رقم(02):عدد المراجعين الخارجيين الجزائريين المسجلين بعنوان نشاط سنة2020

البيان	الخبراء المحاسبين	محافظي الحسابات
الأشخاص الطبيعيين	323	2577
الأشخاص المعنويين	8	14
المجموع	331	2591
إجمالي المهنيين المسجلين	2922	

المصدر:الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم03 مؤرخ في23 جانفي2020، المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط2020 ، الملاحق.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

يتم تحديد حجم العينة حسب نوع المعاينة ففي المعاينات الاحتمالية تتحدد حجم العينة بقواعد دقيقة تعتمد على معدلات رياضية و نماذج قياسية، إلا أنه يمكن الاسترشاد في الأحجام التالية لعينة البحث تبعا لعينة المجتمع الأصلي:[63]

- ✓ مجتمع يقل أو يساوي 100 مفردة العينة هي نصف العدد،
- ✓ مجتمع يتراوح بين 100 و 90000 مفردة، فالأفضل أخذ 10% من المجتمع الأصلي،
- ✓ مجتمع يتكون عشرا ألاف تكفي له عينة حجمها 1% من المجتمع الأصلي.

في دراستنا هذه يقدر مجتمع الدراسة بحوالي360 مفردة بالنسبة للأكاديميين كما سبق ذكرها و2591بالنسبة لمحافظي الحسابات و 331 خبير محاسبي، و بالتالي يقدر مجتمع الدراسة بـ 3282 مفردة، فتكون عينة الدراسة في حدود 328 مفردة.

للحصول على أكبر عينة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 50 استمارة يدوية، بالإضافة إلى توزيع ما يعادل 30 استمارة استبيان عبر البريد الالكتروني لكلتا الفئتين،و بالتالي مجموع استمارة الاستبيان 80استمارة.

يمكن أن نستنتج عدد الاستمارات المسترجعة بعد توزيعها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية %
عدد الاستمارات الموزعة	80	%100
عدد الاستمارات المفقودة	20	%25
عدد الاستمارات الملغاة	10	%12.5
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	50	%62.5

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول أعلاه،أن عدد إجمالي الاستمارات الموزعة بلغ 80 استمارة، والتي استخلصنا منها 50 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة 62.5% ، أما بنسبة 25% لم تسترجع وألغيت 10 استمارة بنسبة 12.5% ، وهذا بسبب عدم اكتمال الإجابة وتكرار البعض منها .

الفرع الثالث: إعداد الاستبيان

لقد تم إعداد الاستبيان مرورا بخمسة مراحل، يمكن تلخيصها في ما يلي:

المرحلة الأولى: كانت هذه المرحلة عبارة عن حوار يدور بين الطالبة و الأستاذ المشرف و ذلك من خلال محاولتهما صياغة الأسئلة بما يتناسب مع موضوع الدراسة و العينة الموجه إليها الاستبيان، و هذه الأسئلة كانت

63– عبد المجيد قدري، **أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية، الرسائل و الأطروحات**، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للنشر و الترجمة و التوزيع، 2009، ص 93.

مستخلصة من الجانب النظري للدراسة، كما حرص كل من المشرف و الطالب أن تكون صياغة الأسئلة بأسلوب بسيط و مفهوم و استعمال اللغة السليمة حتى يتسنى بعينة الدراسة الإجابة عليها بكل سهولة.

المرحلة الثانية: بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم ترتيبها حسب فرضيات الدراسة و ذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة و مراجعة الأدبيات المنشورة حول مهمة محافظة الحسابات في الجزائر و علاقتها بالمعيار الجزائري للتدقيق 530" السبب في التدقيق "، و تصنيفها في جدول.

المرحلة الثالثة: تم في هذه المرحلة عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة و التدقيق، و هذا بغية التأكد من صحة و سلامة بناء سلامة الاستبيان من حيث دقة صياغة الأسئلة و صحة العبارات و الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية، كل هذا من أجل تفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى أهداف الدراسة، و قد تم الرد من الأساتذة.

المرحلة الرابعة: و هي عبارة أن تعديل الاستبيان بعد قيام بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة بالإضافة إلى الأستاذ المشرف بغية التأكد من وضوح و فهم الأسئلة من قبلهم، و ذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من طرفهم.

المرحلة الخامسة:تم في هذه المرحلة التصميم النهائي للاستبيان و هي الخطوة الأخيرة، حيث تم إجراء التعديلات اللازمة بناءا على الملاحظات و التوصيات الواردة في المراحل السابقة، تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم تم توزيعه و نشره بعدة طرق أهمها:

- الاتصال و التسليم المباشر لأفراد العينة و ذلك بالذهاب إلى مقر عملهم.
- الاتصال بالعينة عن طريق البريد الإلكتروني.

المطلب الثالث: منهجية و أدوات الدراسة

تم تناول في هذا المطلب منهجية الدراسة و المتمثلة في هيكل الاستبيان، و الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة، و التعرف على الأدوات المستخدمة في الدراسة.

الفرع الأول: منهجية الدراسة

تم التطرق في هذا الفرع إلى هيكل الاستبيان و المتمثل في التقسيمات الاستبيان، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى جزئيين، يتمثل هذا التقسيم فيما يلي:

الجزء الأول: تضمن مقدمة من أجل تقديم الموضوع، و تعريفهم بالهدف الأكاديمي و تشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحض بالسرية التامة و لن تستخدم إلا الأغراض العلمية.

الجزء الثاني: يتكون هذا الجزء من المعلومات الشخصية لعينة الدراسة و يحتوي على 4 فقرات تتمثل في السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، و يتكون كذلك من عبارات الاستبيان المتعلقة بمهمة محافظ الحسابات و معيار الجزائري للتدقيق530 "السبر في التدقيق" و الذي قسم إلى ثلاث محاور وهي:

المحور الأول:يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".

المحور الثاني:تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.

المحور الثالث: يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

الفرع الثاني: أدوات الدراسة

بحكم طبيعة موضوع الدراسة علينا الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل البيانات الإحصائية و ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تم الاستعانة بالاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية اللازمة.

1.مقياس ليكارت الخماسي

تم الاعتماد على مقياس ليكارت (likert scale) الخماسي في إعداد الأسئلة و الذي يتحمل خمسة إجابات متعلقة بالمحاور الثلاث، هذا من أجل تحديد إجابات أفراد العينة لفقرات الاستبيان، و يكون الجدول كالتالي:

الجدول رقم(04): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	**05**	**04**	**03**	**02**	**01**
المتوسط الحسابي	**أكبرمن4.20**	**4.19إلى3.40**	**3.39 إلى 2.60**	**2.59 إلى1.80**	**أقل من 1.80**

المصدر: محفوظ جودة، **التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS**، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان،2008،ص23.

2.التحقق من صدق و ثبات الاستبيان

من أجل اختبار ثبات و صدق الاستبيان، استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ.

معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbach) : هو رقم أو قياس واحد يقيس درجة الثبات و صدق أسئلة الاستبيان، يأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح و كلما اقتربنا من الواحد الصحيح فهذا يعني ثبات للدراسة.

الجدول رقم(05): يمثل صدق و ثبات الاستبيان

محاور الاستبيان	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفاكرونباخ)	معامل الصدق
جميع المحاور	18	0.668	0.92

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن معامل ألفا كرونباخ لعوامل الدراسة و جميعها تطمئن إلى أن ثبات أداة الدراسة مع الإشارة إلى أن معامل ألفاكرونباخ قيمة تتراوح بين الصفر و الواحد و كلما اقترب من الواحد الصحيح دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة، كما نستنتج من الجدول صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا كرونباخ.

كما تم استخدام الأدوات الموالية:

- برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS للقيام بعملية التحليل الإحصائية للبيانات،
- استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختيار صدق و ثبات الاستبيان،
- التكرارات و النسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة،
- المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الاستبيان لمعرفة أين تتمركز الإجابات و اتجاهاتها،
- الانحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الاستبيان لقياس مدى تباين الإجابات،
- استخدام اختبار(T) لعينة واحدة بسيطة One Simpel T test لاختبار فرضيات الدراسة،
- استخدام اختبار ANOVA لتبيان إجابات عينة الدراسة.

المبحث الثاني: عرض و تحليل و تفسير نتائج الدراسة الميدانية

بعد الحصول على استمارات الاستبيان التي تم توزيعها على عينة الدراسة تم تفريغ معطياتها في برنامج SPSS من أجل الحصول على النتائج التي سيتم تحليلها و تفسيرها، و سيبني هذا التحليل على المحاور الثلاثة

المكونة للاستبيان، و اختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور باستخدام اختبار T للعينة البسيطة، كما سيتم في هذا المبحث دراسة إمكانية و جود فورقات ذات دلالة إحصائية، بعد قبول أو رفض الفرضيات الموضوعة للدراسة باستخدام(Anova One-Way) و ذلك حسب المتغيرات المستقلة المتمثلة في الوظيفة الحالية و الخبرة المهنية، قبل كل هذا يتم عرض لنتائج الاستبيان الخاصة بالعينة محل الدراسة و التي تشمل 50 شخص.

المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية

تم البدء بتحليل المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة من خلال السن،المستوى العلمي، الوظيفة الحالية و الخبرة المهنية.

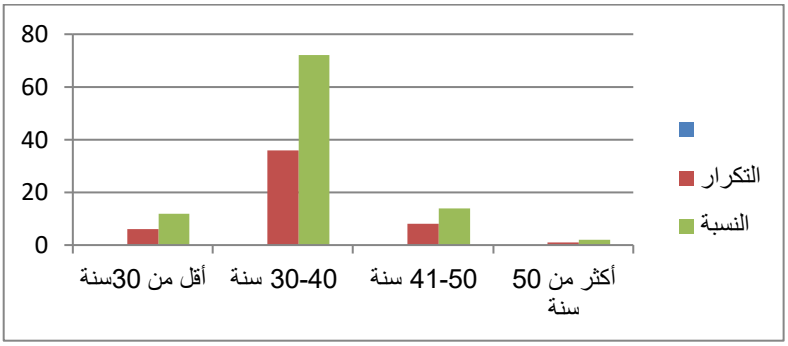
1. توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن:

تم تقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات عمرية، فتم الحصول على التوزيع الموضح في الجدول والشكل المواليين:

جدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30سنة	6	12
30-40سنة	18	36
41-50سنة	20	40
أكثر من 50 سنة	6	12

الشكل رقم(05): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

التحليل و التفسير:

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث نجد نسبة 12 % أعمارهم أقل من30 سنة ، في حين كانت70 % أعمارهم تتراوح من 30 إلى40 سنة و14 % عمرهم من41 الى50 سنة، و2% أكثر من 50 سنة, فمن الملاحظ أن النسبة العالية هي فئة ما بين 30- 40 سنة و هي تمثل في نظرنا الفئة التي لها خبرة جيدة، أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

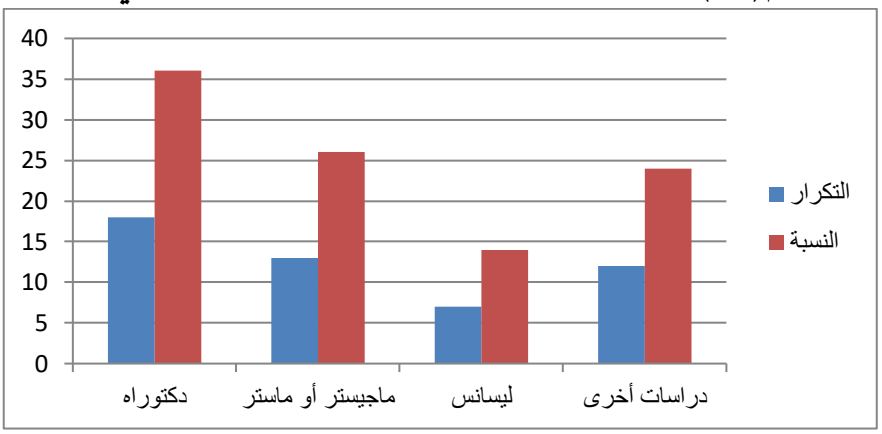
2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

تم تمثيل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة إلى أربعة فئات يتم توضيحها في الجدول الآتي والشكل الذي يقابله:

الجدول رقم(07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	18	36
ماجيستر أو ماستر	12	24
ليسانس	8	16
دراسات أخرى	12	24
المجموع	50	100

الشكل رقم(06): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان

التحليل و التفسير:

نلاحظ من الجدول(08) و الشكل(07) اختلاف النسب المئوية بين مستويات المؤهل العلمي للفئة المبحوثة، و كانت أعلى نسبة من المستجوبين من مستوى دكتوراه بنسبة 36% ، وجاءت نسبة المستجوبين الحاملين لشهادة ماجستير أو ماستر و شهادة مهنية في المرتبة الثانية بنسبة26 % في حين بلغت نسبة المستجوبين الحاملين لكل من شهادة ليسانس 14 % ، نستنتج مما سبق أن نسبة 76 % من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، و هذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علميا القادرة على الإجمالية على أسئلة الاستبيان.

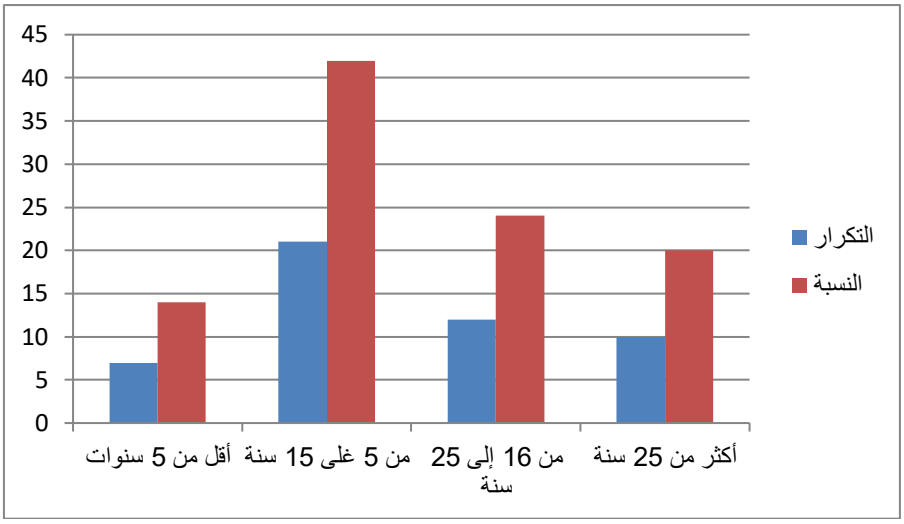
3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة:

تم تقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات من أجل تمثيل سنوات الخبرة، يتم توضيحها في الجدول و الشكل المواليين:

جدول رقم(08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	12
من 5 غلى 15 سنة	22	44
من 16 إلى 25 سنة	11	22
أكثر من 25 سنة	11	22
المجموع	50	100

شكل رقم (07): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

التحليل و التفسير:

نلاحظ من الجدول رقم (09) و الشكل رقم (08) اختلاف النسب المئوية بين مستويات الخبرة المهنية للفئة المبحوثة، و كانت أعلى نسبة من المستجوبين ذوي الخبرة المهنية تتراوح بين 05 إلى 15 سنة بنسبة 42 % ، و جاءت نسبة المستجوبين ذوي الخبرة المهنية المحصورة بين 16 و 25 سنة في المرتبة الثانية بنسبة 24 % ، في حين بلغت نسبة المستجوبين ذوي الخبرة المهنية أقل من 05 سنوات 14 % ، في حين أن نسبة المستجوبين ذوي الخبرة المهنية أكثر من 25 سنة كانت 20 % من مجموع المستجوبين، يفسر هذا أن أفراد العينة يتمتعون بخبرة جيدة مما ينعكس إيجابا على نتائج الدراسة.

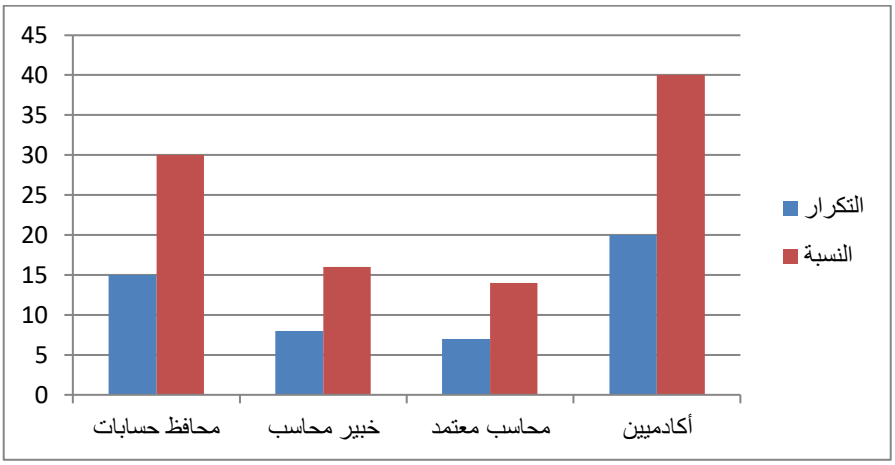
4. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية:

تم تقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة و قد تم اختيار الفئات بما يتناسب أفراد العينة، فتم الحصول على التوزيع الموضح في الجدول الأتي و المدعوم بالشكل الذي بجانبه:

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	16	32
خبير محاسب	8	16
محاسب معتمد	6	12
أكاديميين	20	40
المجموع	50	100

الشكل رقم(08): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التحليل و التفسير:

نلاحظ من الجدول رقم(09) الشكل رقم(08) أن نسبة 40 % من أفراد العينة أساتذة جامعيين و هي تحتل أكبر نسبة نظرا لخبرتهم في الموضوع، أما نسبة 30 % فهي لمحافظ الحسابات و نسبة 30% للخبراء المحاسبين و محاسبين المعتمدين، و هذا ما يضيف مصداقية أكثر على الدراسة من خلال مؤهلاتهم و خبراتهم المهنية، حيث يخضعون لتكوين متواصل في مجال التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان و اختبار الفرضية به

من خلال هذا المطلب سيتم عرض و تحليل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الأول، كما سيتم إثبات صحة الفرضية من عدمها و التي نصت على التزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق"، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

تضمن هذا المحور ستة أسئلة، كما هي مبينة في الجدول الموالي و المتعلق بإجابات عينة الدراسة، لذلك سيتم التحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الأول من الاستبيان وفق إجابات العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم(10): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الأول

العبارات		عدد الاستجابات (ت) و نسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1-يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 " السبر في التدقيق"	ت	8	37	3	2	0	1,9800	0.62237
	%	16	74	6	4	0	الاتجاه العام موافق	
		90			4			
2-تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيار التدقيق الجزائري	ت	25	24	0	1	0	1,5400	0.61312
	%	50	48	0	2	0	الاتجاه العام موافق بشدة	
		98			2			
3-يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	ت	10	28	10	2	0	2,0800	0.75160
	%	20	56	20	4	0	الاتجاه العام موافق	
		76			4			
4-يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	ت	22	28	0	0	0	1,5600	0.50143
	%	44	56	0	0	0	الاتجاه العام موافق	
		100			0			
5-يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	ت	11	38	1	0	0	1,8000	0.45175
	%	22	76	2	0	0	الاتجاه العام موافق	
		98			0			
6-يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" مع المعيار الدولي 530	ت	22	27	1	0	0	1,5800	0.53795
	%	44	54	2	0	0	الاتجاه العام موافق	
		98			0			
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الأول							1.76	0.6
							الاتجاه العام موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على مخرجات SPSS)

تحليل نتائج السؤال رقم 01 :

- نلاحظ أن**90%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري530"السبر في التدقيق",
- بينما**6%** من أفراد العينة هم المحايدين و**4%** غير الموافقون على هذا الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.98€ يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري530"السبر في التدقيق" .

الانحراف المعياري0.8>0.62237 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن**98%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيار التدقيق الجزائري،
- بينما **2%** من أفراد العينة هم غير موافقون.

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.54€ يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيار التدقيق الجزائري.

الانحراف المعياري0.8>0.61312 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن**76%**من أفراد العينة هم موافقون على يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية ،
- بينما **20%** من أفراد العينة هم المحايدين و 4%غير موافقون ،

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]2.08€ يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية.

الانحراف المعياري0.8>0.75160وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن**100%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه،

المتوسط الحسابي[1.79-1]1.56€يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه.

الانحراف المعياري0.8>0.50143وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن**98%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة،
- بينما**2%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[2.59-1.8]1.8€يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة.

الانحراف المعياري0.8>0.45175وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن**98%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" مع المعيار الدولي 530،
- بينما**2%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1.79-1]1.58€يعبر عن الفئة الأول من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأول(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" مع المعيار الدولي 530.

الانحراف المعياري0.8>0.53795وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

تم افتراض أنه: **يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".**

تم اختبار صحة أو عدم صحة هذه الفرضية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة عند مستوى 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: ليس يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".

الفرضية البديلة: كل يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".

بعد القيام بالاختبار تم الحصول على الجدول رقم (11) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية و المستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الستة المكونة للمحور الأول.

الجدول رقم(11): اختبار العينة البسيطة المتعلقة بالمحور الأول

عبارات المحور الأول من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	درجة الحرية(ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1. يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530" السبر في التدقيق"	1.9800	0.62237	22.496	49	0.000
2. تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيار التدقيق الجزائري	1.5400	0.61312	17.761	49	0.000
3. يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	2.0800	0.75160	19.569	49	0.000
4. يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	1.5600	0.50143	21.999	49	0.000
5. يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	1.8000	0.45175	28.174	49	0.000
6. يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" مع المعيار الدولي 530	1.5800	0.53795	20.768	49	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**1.76**	**0.6**	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي بلغ**1.76** و هو ينتمي إلى الفئة الأولى حسب مقياس ليكارت الخماسي و كان الانحراف المعياري بقيمة **0.6** وتراوحت قيمة t بين28.174 و17.761 بمستوى 0.00% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العديمة و اعتماد الفرضية البديلة **لالتزام محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الأول حسب متغير الخبرة و متغير الوظيفة

سوف يتم التطرق هنا إلى اختبار التباين حسب الخبرة و حسب الوظيفة للفرضية الأولى.

أولا: اختيار التباين فيما يخص الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (a) sig للمحور الأول تم الحصول على الجدول الآتي:

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

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530" السبر في التدقيق"	0.321	0.810

2. تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيارالتدقيق الجزائري	2.319	0.088
3. يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصةبمعايير التدقيق الجزائرية	0.821	0.489
4. يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	6.773	0.070
5. يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	1.878	0.147
6. يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" معالمعيار الدولي 530	0.754	0.526

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين7% و81% وهي أكبر من05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين والمهنيين فيما يخص **التزام محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم530"السبر في التدقيق".**

ثانيا: اختبار التباين فيما بخص الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم(13): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530" السبر في التدقيق"	2.636	0.061
2. تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معيارالتدقيق الجزائري	0.351	0.789
3. يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصةبمعايير التدقيق الجزائرية	0.570	0.637
4. يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	4.319	0.090
5. يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	1.903	0.142
6. يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" معالمعيار الدولي 530	2.131	0.109

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين6.1% و78.9% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين و المهنيين فيما يخص **التزام محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".**

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية به

من خلال هذا المطلب سيتم عرض و تحليل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الثاني، كما سيتم إثبات صحة الفرضية من عدمها و التي نصت على **مساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات** ، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

تضمن هذا المحور ستة أسئلة، كما هي مبينة في الجدول الموالي و المتعلق بإجابات عينة الدراسة، لذلك سيتم التحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثاني من الاستبيان وفق إجابات العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم(14): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثاني

العبارات		عدد الاستجابات (ت) و نسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1. يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر	ت	16	29	5	0	0	1,7800	0.61578
	%	32	58	10	0	0	الاتجاه العام	
		90			0		موافق	
2. يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية	ت	27	23	0	0	0	1,4600	0.50346
	%	54	46	0	0	0	الاتجاه العام	
		100			0		موافق بشدة	
3. تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	ت	35	13	1	1	0	1,8800	3.17927
	%	70	26	2	2	0	الاتجاه العام	
		96			2		موافق بشدة	
4. الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية	ت	12	34	3	1	0	1,8600	0.60643
	%	24	68	6	2	0	الاتجاه العام	
		92			2		موافق	
5. يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش	ت	15	31	3	1	0	1,8000	0.63888
	%	30	62	6	2	0	الاتجاه العام	
		92			2		موافق	
6. استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق	ت	20	27	2	1	0	1,6800	0.65278
	%	40	54	4	2	0	الاتجاه العام	
		94			2		موافق بشدة	
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الثاني							1.74	1.03

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على مخرجات SPSS)

تحليل نتائج السؤال رقم 01 :

- نلاحظ أن**90%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر,
- بينما**10%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.78€ يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر .

الانحراف المعياري0.8>0.61578وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن**100%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية ،

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.46€ يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون لاحتياج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية.

الانحراف المعياري0.8>0.50346وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن**96%**من أفراد العينة هم موافقون و موافقون بشدة على أن تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى ،
- بينما **2%** من أفراد العينة هم المحايدين و **2%**غير موافقون على الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.88€ يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بتحقيق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى.

الانحراف المعياري0.8>3.17927وهذا يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن**92%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه،
- بينما **6%** من أفراد العينة هم المحايدين و**2%**غير موافقون على هذا الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.86€يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية.

الانحراف المعياري0.8>0.60643وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

نلاحظ أن**92%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش ،

- بينما**6%** من أفراد العينة هم المحايدين و**2%**غير الموافقون على هذا الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.8€ يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش.

الانحراف المعياري0.8>0.63888وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06:

نلاحظ أن**94%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق ،

- بينما**4%** من أفراد العينة هم المحايدين و**2% هم** غير موافقون على هذا الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.68€يعبر عن الفئة الأول من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأول(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530"السبر في التدقيق" مع المعيار الدولي 530.

الانحراف المعياري0.8>0.65278 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

تم افتراض أنه: **تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

تم اختبار صحة أو عدم صحة 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: ليس تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.

الفرضية البديلة: كل تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.

بعد القيام بالاختبار تم الحصول على الجدول رقم (16) الذي يبين المتوسط الحسابي($\bar{X}$) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية و المستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الستة المكونة للمحور الثاني.

الجدول رقم(15): اختبار العينة البسيطة المتعلقة بالمحور الثاني

عبارات المحور الثاني من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1. يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر	1.7800	0.61578	20.440	49	0.000
2. يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية	1.4600	0.50346	20.506	49	0.000
3. تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	1.8800	3.17927	4.181	49	0.000
4. الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية	1.8600	0.60643	21.688	49	0.000
5. يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش	1.8000	0.63888	19.922	49	0.000
6. استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق	1.6800	0.65278	18.198	49	0.000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**1.74**	**1.03**	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي بلغ**1.74** و هو ينتمي إلى الفئة الأولى حسب مقياس ليكارت الخماسي و كان الانحراف المعياري بقيمة **1.03** وتراوحت قيمة t بين4.181 و21.688 بمستوى 0.00% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العديمة و اعتماد الفرضية البديلة **لمساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات .**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الثاني حسب متغير الخبرة و متغير الوظيفة

سوف يتم التطرق هنا إلى اختبار التباين حسب الخبرة و حسب الوظيفة للفرضية الثانية.

أولا: اختيار التباين فيما يخص الفرضية الثانية حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (a) sig للمحور الثاني تم الحصول على الجدول الآتي:

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

عبارات المحور الثانية من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر	0.724	0.543
2. يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية	1.336	0.274
3. تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	0.860	0.468
4. الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية	2.976	0.061
5. يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش	0.911	0.443
6. استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق	1.437	0.244

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين6.1% و54.3% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين و المهنيين فيما يخص **مساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

ثانيا: اختبار التباين فيما بخص الفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم(17): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثانية

عبارات المحور الثانية من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشافأماكن الخطر	0.520	0.671
2. يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذعينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية	0.389	0.761
3. تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	0.308	0.820
4. الاعتماد على السبرفي التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية	2.154	0.106
5. يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش	0.885	0.456
6. استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلىتوفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق	1.618	0.198

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين10.6% و82% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكاديميين و المهنيين فيما يخص **مساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

المطلب الرابع: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية المتعلقة به

من خلال هذا المطلب سيتم عرض و تحليل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الثالث، كما سيتم إثبات صحة الفرضية من عدمها و التي نصت على **تقليل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية** ، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

تضمن هذا المحور ستة أسئلة، كما هي مبينة في الجدول الموالي و المتعلق بإجابات عينة الدراسة، لذلك سيتم التحليل الوصفي لكل سؤال من الأسئلة التي تضمنها المحور الثالث من الاستبيان وفق إجابات العينة لنستنتج الاتجاه العام للعينة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم(18): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثالث

العبارات		عدد الاستجابات (ت) و نسبتها المئوية %					المؤشرات الإحصائية	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1. تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530	ت	24	24	1	1	0	1,5800	0.64175
	%	48	48	2	2	0	الاتجاه العام	
		96			2		موافق	
2. تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	ت	19	31	0	0	0	1,6200	0.49031
	%	38	62	0	0	0	الاتجاه العام	
		100			0		موافق	

3. يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب	ت	13	33	4	0	0	1,8200	0.56025
	%	26	66	8	0	0	الاتجاه العام	
		92			0		موافق	
4. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	ت	14	24	12	0	0	1,9600	0.72731
	%	28	48	24	0	0	الاتجاه العام	
		76			0		موافق	
5. يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية	ت	14	30	6	0	0	1,8400	0.61809
	%	28	60	12	0	0	الاتجاه العام	
		88			0		موافق	
6. يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة	ت	17	28	5	0	0	1,7600	0.62466
	%	34	56	10	0	0	الاتجاه العام	
		90			0		موافق	
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الثالث							1.9	0.8

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على مخرجات SPSS)

تحليل نتائج السؤال رقم 01 :

- نلاحظ أن**96%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530،
- بينما**2%** من أفراد العينة هم المحايدين و **2%** غير الموافقون على هذا الاقتراح.

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.58€يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530 .

الانحراف المعياري0.8>0.64175وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 02:

- نلاحظ أن**100%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر،

المتوسط الحسابي[1-1.79]1.62€ يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر.

الانحراف المعياري0.8>0.49031وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 03:

- نلاحظ أن**92%**من أفراد العينة هم موافقون و موافقون بشدة على أن يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب ،
- بينما **8%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.82€يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب.

الانحراف المعياري0.8>0.56025وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 04:

- نلاحظ أن**76%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية ،
- بينما **24%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.96€يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية.

الانحراف المعياري0.8>0.72731وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 05:

- نلاحظ أن**88%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية ،
- بينما**12%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1.8-2.59]1.84€ يعبر عن الفئة الثانية من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الثانية(موافق)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية.

الانحراف المعياري0.8>0.61809وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

تحليل نتائج السؤال 06:

- نلاحظ أن**90%**من أفراد العينة هم موافقون أو موافقون بشدة على أن يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة ،
- بينما**10%** من أفراد العينة هم المحايدين.

المتوسط الحسابي[1.79-1]€1.76يعبر عن الفئة الأولى من المقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الاتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الأولى(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون أن يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة.

الانحراف المعياري0.8>0.62466 وهذا يعبر عن عدم وجود تشتت للإجابات بين موافق و غير موافق.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث

تم افتراض أنه: **يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.**

تم اختبار صحة أو عدم صحة 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:ليس يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

الفرضية البديلة: كل يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

بعد القيام بالاختبار تم الحصول على الجدول رقم (20) الذي يبين المتوسط الحسابي(X̄) الانحراف المعياري (σ) وقيمة (t) ودرجة الحرية و المستوى الدلالة الإحصائية (sig) لكل عبارة من الأسئلة الستة المكونة للمحور الثالث.

الجدول رقم(19): اختبار العينة البسيطة المتعلق بالمحور الثالث

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(t)	درجة الحرية (ddl)	مستوى الدلالة (sig)
1. تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530	2.1200	1.30368	17,409	49	0,000
2. تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	1.5800	0.57463	23,363	49	0,000
3. يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب	2.1000	0.83910	22,971	49	0,000
4.يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	1.8400	0.73845	19,056	49	0,000
5. يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية	2.2000	0.92582	21,050	49	0,000

6. يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة	1.5800	0.99160	19.923	49	0,000
المؤشرات الإحصائية الإجمالية	**1.9**	**0.9**	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي بلغ**1.9** و هو ينتمي إلى الفئة الثانية حسب مقياس ليكارت الخماسي و كان الانحراف المعياري بقيمة **0.9** وتراوحت قيمة t بين 17,409 و23,363 بمستوى 0.00% وهي أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العديمة و اعتماد الفرضية البديلة **لمساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات .**

الفرع الثالث: اختبار التباين المتعلق بالمحور الثالث حسب متغير الخبرة و متغير الوظيفة

سوف يتم التطرق هنا إلى اختبار التباين حسب الخبرة و حسب الوظيفة للفرضية الثانية.

أولا: اختيار التباين فيما يخص الفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة

بعد القيام باختبار Annova عند مستوى دلالة 05% (a) sig للمحور الثاني تم الحصول على الجدول الآتي:

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

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530	0,232	0,873
2. تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	1,363	0,266
3. يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب	0,373	0,773
4. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	0,299	0,826
5. يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية	1,183	0,326
6. يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة	2,036	0,122

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 12.2% و87.3% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكادميين و المهنيين فيما يخص **مساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

ثانيا: اختبار التباين فيما بخص الفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم(21): اختبار Annova لدرجة التباين حسب الوظيفة فيما يخص الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث من الاستبيان	قيمة F	مستوى الدلالة Sig
1. تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530	1,053	0,378
2.تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	1,257	0,300
3. يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب	1,730	0,174
4. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	0,897	0,450
5. يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية	4,763	600,0
6. يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة	0,461	0,711

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss

من الجدول السابق نجد قيمة Sig بين 6% و71.1% وهي أكبر من 05%، وعليه نجد أنه **لا توجد فورقات دلالة إحصائية** بين الأكادميين و المهنيين فيما يخص **مساهمة استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

خلاصة الفصل:

تم تناول من خلال هذا الفصل الدراسة الميدانية لأراء بعض الأكادميين و المهنيين من أجل رأيهم حول موضوع أهمية استخدام تقنيات السبر في مهمة محافظ الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" وذلك عن طريق توزيع استمارة استبيان و التي شملت مجموعة من الأسئلة، و التي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور مرتبطة بموضوع الدراسة مباشرة، كل محور يتضمن ستة أسئلة و التي يمكن الإجابة على الفرضيات المطروحة سابقا في المقدمة، حيث تم استخدام أسلوب الإحصائي و برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

في بداية الفصل تم التعريف بمحاور الاستبيان، و توضيح كل الأمور المتعلقة به من حيث الحدود الزمنية و المكانية وكذالك التعرف على متغيرات و أدوات الدراسة، كما تم عرض المراحل التي مر بها الاستبيان، و تم التطرق أيضا إلى أهم الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات و بعدها تم تفريغ البيانات و تم تحليل نتائج الاستبيان من أجل إثبات صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة.

خاتمة

بالنظر إلى التطور الذي مس التدقيق على مر العصور والسنين بسبب الحاجة المتزايدة التي شاهدتها مهنة التدقيق وتعاظم أهميتها والدور الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية والاجتماعية على الصعيد الدولي، والجزائر كنظيراتها من الدول سعت إلى النهوض بمهنة التدقيق ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال التدقيق على المستوى الدولي، بغية توحيد الممارسة المهنية في البلد ومحاولتها في ترقية المهنة للمستوى المطلوب وإعطاء مهنة التدقيق في الجزائر بعدا دوليا استجابة لمتطلبات الانفتاح على الاقتصاد العالمي الذي تسعى إليه الجزائر دائما منذ دخولها لاقتصاد السوق، وهذا ما يفرض عليها العمل بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الهيئات الرسمية في صورة تتماشى والبيئة المحلية و كذا الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد عبر معايير جزائرية للتدقيق صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمنبثقة عن معايير التدقيق الدولية، وفي هذا الإطار قمنا من خلال هذا البحث بدراسة أهمية استخدام تقنيات السبر وفق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"، وكذا مهنة محافظ الحسابات و تنظيمها في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي.

يعد موضوع الدراسة من المواضيع التي كان لها اهتمام واسع ومن ثم تساعده على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل المحاسبين ومحافظي الحسابات ، حيث حاولت هذه الدراسة تحقيق الأهداف المسطرة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين الفصل الأول تناولنا فيه الجانب النظري لمهمة محافظة الحسابات و متطلبات معيار التدقيق الجزائري530، والفصل الثاني دراسة ميدانية تمثلت في استبيان تم توزيعه على مجتمع الدراسة وتمثلوا في محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين، حيث تضمن الاستبيان ثلاثة محاور و كل محور يجيب على فرضية من الفرضيات المطروحة سابقا، وبعد معالجة و تحليل مخالف جوانب الموضوع تم التوصل إلى نتائج و مقترحات.

1- اختبار فرضيات الدراسة:

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

- **الفرضية الأولى:**يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".

من خلال دراسة المحور الأول من الاستبيان تبين أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون على أن كل مهام محافظ الحسابات ملتزمون بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم530"السبر في التدقيق"،إذ أن تطبيق المعيار530 تساعد محافظ الحسابات في ممارسة مهامه،وعلى هذا الأساس رفض الفرضية العديمة وإثبات عدم صحتها والاعتماد على الفرضية البديلة التي نصت على يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق".

- **الفرضية الثانية: تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات.**

خلصت الدارسة من خلال المحور الثاني من الاستبيان إلى أن أغلبية أفراد العينة موافقون بأن استخدام واستعمال تقنيات السبر تساهم في دعامة مهمة محافظ الحسابات ، وعلى هذا الأساس تم رفض الفرضية العديمة و إثبات عدم صحتها و اعتماد الفرضية البديلة التي توصلت النتائج لها بأن استخدام واستعمال تقنيات السبر تساهم في دعامة مهمة محافظ الحسابات.

- الفرضية الثالثة: يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

من خلال المحور الثالث لاستبيان خلصت نتائج الدارسة إلى أن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أنه يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية، وعليه تم رفض الفرضية العديمة وإثبات عدم صحتها واعتماد الفرضية البديلة المتوصل إليها وهي أنه يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية.

2- نتائج الدراسة :

بعد عرض وتحليل نتائج مختلف جوانب الدراسة من الناحية النظرية والميدانية تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- مهني المحاسبة في الجزائر يلتزمون بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530" السبر في التدقيق"، بحكم أن أسلوب العينات يقلل من احتمال وجود خطأ أو انحرافات وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية، والتقييم الإحصائي يقدم نتائج أكثر دقة ومصداقية حسب ما صرح به مهني المحاسبة؛
- استخدام أسلوب السبر في التدقيق يؤدي إلى توفير الجهد والوقت والتكلفة؛
- تخفيض مخاطر العينة يكون بزيادة حجم العينة داخل المجتمع الدراسة؛

-يأخذ المدقق الجزائري في الحسبان خصائص المجتمع الذي تسحب منه العينة إذ يتم تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة رياضية إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني للمدقق بشكل كاف ما يساهم في تخفيض خطر العينة، من خلال اختيار البنود لتوفير أساس معقول يبني عليه استنتاجاته حول المجتمع؛

-ترتفع مخاطر التدقيق عندما لا يكون هناك فحص شامل وكامل للعمليات الحاصلة، لذا فالمدقق الجزائري ملزم بأن يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات في حالة عينة التدقيق لا توفر أساسا معقولا للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختياره.

3-مقترحات الدراسة :

من خلال دراستنا للجوانب المتعلقة بأهمية استخدام تقنيات السبر في مهمة محافظة الحسابات في الجزائر، يمكن الخروج بالاقتراحات التالية:

- زيادة الاهتمام بمهمة محافظ الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر؛
- إلزام محافظ الحسابات بدورات تدريبية، و تهيئتهم للانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛
- الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة من المجلس الدولي للمحاسبة في مجال المحاسبة و التدقيق؛
- مراجعة المشاكل التي تواجه مهمة محافظة الحسابات في الجزائر و إيجاد الحلول لها من أجل تطويرها؛
- ضرورة تنظيم ندوات وملتقيات من أجل مناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهمة محافظة الحسابات؛
- تكثيف جهود التكوين الأكاديمي و العلمي في تفسير الظواهر المستخلصة من نتائج السبر في التدقيق؛
- دراسة واقع تطبيق الأساليب الإحصائية و غير الإحصائية كنماذج في ممارسة التدقيق و التأكيد من نجاحها؛

- تقديم دورات تكوينية و تدريبية في استخدام السبر الإحصائي و الاستجابة نحو تطبيقه.

4- آفاق الدراسة :

من خلال هذه الدراسة اتضح لنا أن الإحاطة بجوانب الموضوع تتطلب دراسات أخرى مكملة وما نقترحه في هذا الصدد هو:

- واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر؛
- واقع إصلاح مهمة محافظة الحسابات في الجزائر ومدى توافقها مع معايير التدقيق الجزائرية؛
- تجربة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة؛
- مدى توافق مهمة محافظة الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- دراسة مقارنة معايير التدقيق الجزائرية و المعايير الدولية للتدقيق؛
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل مهمة محافظة الحسابات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

➢ **الكتب:**

1- أحمد قايد نور الدين،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية،دار اللجان للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015.

2- رضا خلاصي مرام،المراجعة للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر،2013 .

3- إدريس عبد السلام الشتوي، مراجعة المعايير و إجراءات، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، ط4، بيروت، لبنان، 2012.

4- علي السيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

5- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب علي نصر، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

6- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009.

7- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون،الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،1996.

8- أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، دون ناشر،مصر،2001.

9- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإبراهيمية الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.

10- محمد الفيومي محمد، وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،مصر،2006.

11- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2012.

12- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2015.

13- أحمد صالح عطية،مشاكل التدقيق في أسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003.

14- محمد التهامي طواهر،مسعود الصديقي، المراجعة و التدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

15- عبد المجيد قدي، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية، الرسائل و الأطروحات، ط1، دار الأبحاث للنشر و الترجمة و التوزيع، الجزائر،2009.

16- الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض،السعودية، 2002.

17- جعفر عبد الإله،المحاسبة المالية مبادئ الإفصاح و القياس المحاسبي، مكتبة الفلاح للنشر و التوزيع،الأردن،2003.

➢ **الأطروحات و المذكرات:**

1- الهام حجاب، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية،مذكرة ماستر، قسم علوم المالية و المحاسبة، جامعة محمد بوضياف،المسيلة،الجزائر،2020.

2- فكارشة أيمن حازم، تعقيلت ياسين،أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، قسم المالية و المحاسبة،جامعة محمد بوضياف،المسيلة، 2021/2020.

3- باسي زينب ايناس، مقداد عايدة، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية،مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية،تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2021/2020.

4- بوعبيدة محمد، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2021/2020.

5- بن جبور وسيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر،مذكرة ماستر،تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر،2018/2017.

6- غراب يوسف، معايير المراجعة و أثارها على عمل محافظ الحسابات، مذكرة ماستر،تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر، 2015.

7- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة،الجزائر، 2011/2010.

8- بعاشي خالد،مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي،أطروحة دكتوراه، تخصص العلو المالية و المحاسبة، جامعة جيلالي لياس، سيدي بالعباس، الجزائر، 2021/2020.

9- عدلية الموسخ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الوادي،الجزائر، 2014/2013.

10- عائشة شباب، المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الوادي، الجزائر،2013/2012.

11- شية أناس، ومان علي، دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية الكشوف المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر، 2020/2019.

12- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف01، الجزائر، 2013.

13- زينب تمراط، دور معيار المراجعة الجزائري رقم530"السبر في المراجعة" في تحديد مسؤولية المراجع الحارجي،مذكرة ماستر،قسم محاسبة و مالية، جامعة العربي بن مهدي، أم بواقي، الجزائر، 2019/2018.

14- عويفات محمد العربي، استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية،أطروحة دكتوراه،تخصص تدقيق و مراقبة التسيير،جامعة غرداية، الجزائر،2022/2021.

15- أحمد ميلي سمية، أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الاتمان في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف،المسيلة، الجزائر، 2017/2016.

16- سامر هايل الصباغ،أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجهوية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2016.

17- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.

18- بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية و تحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014/2013.

19- الطاوي ميلود الياس، أهمية التدقيق ومراجعة المحاسبة في اتخاذ القرارات، قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر،2018-2019.

➢ **المجلات و المحاضرات:**

1- ايمان خلايفية و رضا جاوحود، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، عنابة، الجزائر، 2019.

2- سفاحلو رشيد، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، جامعة خميس مليانة، محاضرات مطبوعة، 2021.

3-

➢ **النصوص التشريعية:**

1- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07، 2011.

2- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد07، 2011.

3- المادة رقم 22،المرسوم التنفيذي 11-30، القانون 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

4- المادة رقم 715، الأمر 75-59 المعدل و المتمم، القانون التجاري، 2007.

5- المادة رقم 27، المرسوم التنفيذي 11-30، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

6- المواد (25، 31، 32، 33، 36، 37، 38) ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010.

7- المقرر رقم77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية.

8- مقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020، المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ،الوزارة المالية،2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1- Pratique le, Commissariat aux Comtes, Pierre Feuillet, Edition Sirey, Paris 1978.

2- Bidgoli Hossein, Hand Book of Information Security : Threats ,Vulnerabilities, Prevention, Detection and Management, Velum 3, John Wiley and sons Inc, United States of America,2006.

3- Antoine Mercier, Philippe Merle, Audit et Commissariat aux Comptes: Guide de L'auditeur et de L'audité, Edition Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010.

4- Mikol, Audit Financier et Commissariat aux Comptes, 3eme Edition, Éthique, Lille, 2003.

5- Alvin A, Arens, Randal J , Elder and Mark S, Beasley, 2014, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approch, 15 th Ed, USA: Pearson Education, Inc.

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج استبيان الدراسة

جامعة جيلالي بونعامة "خميس مليانة"

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم:العلوم المالية والمحاسبة **تخصص:محاسبة وتدقيـق**

استمارة استبيان

السادة الأفاضلالسيدات الفاضلات

في إطار تحضير مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص المحاسبة والتدقيق،قسم العلوم المالية و المحاسبة، الموسومة بعنوان: **"أهمية استخدام تقنيات السبر في مهنة محافظة الحسابات وفق المعيار الجزائري للتدقيق 530(السبر في التدقيق) "** ، فمن أجل ذلك نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، والذي نرجو منكم الإجابة على أسئلته بصراحة وصدق وأمانة وهذا بوضع علامة (+) في المكان الملائم حسب ما تروه مناسبا، وكونوا واثقين أن كل ما تذكرونه من معلومات سيكون موضع سرية ولا يستخدم إلا لأغراض علمية، وفي الأخير تقبلوا مني مسبقا فائق الشكر والاحترام على عظيم مساندتكم وحسن تعاونكم.

من إعداد المتربصة: **إشراف الأستاذ:**

جرمان رشيدة **د. سافحلوا رشيد**

السنة الجامعية:2022/2021

البريد الالكتروني: rachadjerma@gmail.Com

➢ **الجزء الأول: المعلومات الشخصية.**

✓ **السن:**

أقل من30سنة ☐ 30-40 سنة ☐ 41-50 سنة ☐

50 سنة فأكثر ☐

✓ **المؤهل العلمي:**

دكتوراه ☐ ماجستر أو ماستر ☐ ليسانس ☐

دراسات أخرى ☐

✓ **الخبر المهنية:**

أقل من 5 سنوات ☐ من5الى15 سنوات ☐ من16 الى25سنة ☐

أكثر من25 سنة ☐

✓ **المهنة:**

محافظ الحسابات ☐ خبير محاسب ☐ محاسب معتمد ☐

اكاديميين ☐

- **<u>الجزء الثاني: الأسئلة الموضوعية</u>**

المحور الأول:يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق"

	الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق"	01	يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 "السبر في التدقيق"					
	02	تنظيم المؤسسات دورات للمدققين في كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية					
	03	يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية					
	04	يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه					
	05	يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة.					
	06	يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530 " السبر في التدقيق مع المعيار الدولي 530.					

المحور الثاني: تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات

	الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تساهم استخدام واستعمال تقنيات السبر في دعامة مهمة محافظ الحسابات	01	يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار و اكتشاف أماكن الخطر					
	02	يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية					
	03	تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق و تعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى					
	04	الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية					
	05	يساهم السبر في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش					
	06	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة في عملية التدقيق					

المحور الثالث:يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية

	الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود خطأ أو انحرافات و تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية	01	تقليل حالات الخطأ و الانحرافات في القوائم المالية من أهم أسباب تطبيق معيار الجزائري للتدقيق530					
	02	تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر					
	03	يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول و المناسب					
	04	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية					
	05	يساهم الحجم المناسب العينة في زيادة موثوقية القوائم المالية					
	06	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية و غير متحيزة					

الملحق رقم 02: مخرجات الاستبيان

- اختبار t للمحور الأول

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 "السبر في التدقيق"	22,496	49	,000	1,98000	1,8031	2,1569
تنظيم المؤسسات دوراتللمدقق ينفيكيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	17,761	49	,000	1,54000	1,3658	1,7142
يساير محافظو الحسابات إصدار اتوزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	19,569	49	,000	2,08000	1,8664	2,2936
يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار اجراءات التدقيق يقمع الهدف المراد تحقيقه	21,999	49	,000	1,56000	1,4175	1,7025
يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	28,174	49	,000	1,80000	1,6716	1,9284
530 "يتوافق معيار التدقيق الجزائري 530 مع المعيار الدولي "السبر في التدقيق	20,768	49	,000	1,58000	1,4271	1,7329

- اختبار t للمحور الثاني

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
يساهم استخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على استمرار واكتشاف أماكن الخطر	20,440	49	,000	1,78000	1,6050	1,9550
يحتاج المدقق عند تدقيق القوائم المالية إلى أخذ عينات إحصائية كما يحتاج إلى أخذ عينات غير إحصائية	20,506	49	,000	1,46000	1,3169	1,6031
تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتعزز في قدرة كاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	4,181	49	,000	1,88000	,9765	2,7835
الاعتماد على السبر في التدقيق يزيد من شفافية الإفصاح في القوائم المالية	21,688	49	,000	1,86000	1,6877	2,0323
يساهم السبر في اكتساف الأخطاء وحالات الغش	19,922	49	,000	1,80000	1,6184	1,9816
استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة في عملية التدقيق	18,198	49	,000	1,68000	1,4945	1,8655

- اختبار t للمحور الثالث

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تقليل حالات الخطأ والانحرافات في القوائم المالية مناهم أسباب 530 بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق	17,409	49	,000	1,58000	1,3976	1,7624
تطبيق أسلوب المعاينة يخفض من خطر عملية التدقيق ويدعم استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر	23,363	49	,000	1,62000	1,4807	1,7593
يراعي محافظ الحسابات التوافق بين حجم العينة معمستوى الخاطر المقبول المناسب	22,971	49	,000	1,82000	1,6608	1,9792
يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم بذل العناية الممكنة في اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	19,056	49	,000	1,96000	1,7533	2,1667
يساهم الحجم المناسب للعينة في زيادة موثوقية قوائم المالية	21,050	49	,000	1,84000	1,6643	2,0157
يوفر اسلوب العينة الفحص الإحصائية في مجال اختبار الاساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة	19,923	49	,000	1,76000	1,5825	1,9375

- اختبار anova للمحور الأول حسب الخبرة

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
يلتزم المدقق في الجزائر بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 530 "السبر في التدقيق"	Intergroupes	,389	3	,130	,321	,810
	Intragroupes	18,591	46	,404		
	Total	18,980	49			
تنظيم المؤسسات دوراتللمدقق ينفيكيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	Intergroupes	2,420	3	,807	2,319	,088
	Intragroupes	16,000	46	,348		
	Total	18,420	49			
يساير محافظو الحسابات إصدار اتوزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	Intergroupes	1,407	3	,469	,821	,489
	Intragroupes	26,273	46	,571		
	Total	27,680	49			
يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار اجراءات التدقيق يقمع الهدف المراد تحقيقه	Intergroupes	3,775	3	1,258	6,773	,001
	Intragroupes	8,545	46	,186		
	Total	12,320	49			
يلتزم المدقق بخصائص المجتمع عند أخذ عينة الدراسة	Intergroupes	1,091	3	,364	1,878	,147
	Intragroupes	8,909	46	,194		

	Total	10,000	49			
530" يتوافقمعيار التدقيقالجزائري 530 معالمعيار الدولي"السبرفيالتدقيق	Intergroupes	,665	3	,222	,754	,526
	Intragroupes	13,515	46	,294		
	Total	14,180	49			

- اختبار anova للمحور الأول حسب المهنة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
يلتزمالمدققفيالجزائربتطبيقمعيار التدقيقالجزائري 530 "السبرفيالتدقيق"	Intergroupes	2,784	3	,928	2,636	,061
	Intragroupes	16,196	46	,352		
	Total	18,980	49			
تنظيمالمؤسساتدوراتللمدقيقينفيكيفيةتطبيقمعايير التدقيقالجزائرية	Intergroupes	,412	3	,137	,351	,789
	Intragroupes	18,008	46	,391		
	Total	18,420	49			
يساير محافظو الحساباتإصداراتوزارةالماليةالخاصةبمعايير التدقيقالجزائرية	Intergroupes	,992	3	,331	,570	,637
	Intragroupes	26,688	46	,580		
	Total	27,680	49			
يبذلمحافظالحساباتعنايةمهنيةفياختيار اجراءاتالتدقيق يقمعالهدفالمرادتحقيقه	Intergroupes	2,708	3	,903	4,319	,009
	Intragroupes	9,613	46	,209		
	Total	12,320	49			
يلتزمالمدققبخصائصالمجتمععندأخذعينةالدراسة	Intergroupes	1,104	3	,368	1,903	,142
	Intragroupes	8,896	46	,193		
	Total	10,000	49			
530" يتوافقمعيار التدقيقالجزائري 530 معالمعيار الدولي"السبرفيالتدقيق	Intergroupes	1,730	3	,577	2,131	,109
	Intragroupes	12,450	46	,271		
	Total	14,180	49			

- اختبار anova للمحور الثاني حسب الخبرة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
يساهماستخدامأسلوبالتدقيقبالمعاينةفيمعرفةقدرةالمؤسسةعلىاستمراروا كتشافأماكنالخطر	Intergroupes	,838	3	,279	,724	,543
	Intragroupes	17,742	46	,386		
	Total	18,580	49			
يحتاجالمدققعندتدقيقالقوائمالماليةإلىأخذعيناتإحصائية كمايحتاجإلىأخذعيناتغيرإحصائية	Intergroupes	,996	3	,332	1,336	,274
	Intragroupes	11,424	46	,248		
	Total	12,420	49			
تحققالمعاينةالإحصائيةجودةفيالتدقيقوتعززفيقدرةمكاتبالتدقيقعلىتنفيذعملهافيحساباتالمؤسساتالكبرى	Intergroupes	26,310	3	8,770	,860	,468
	Intragroupes	468,970	46	10,195		
	Total	495,280	49			
الاعتمادعلىالسبرفيالتدقيقيزيدمنشفافيةالإفصاحفيالقوائمالمالية	Intergroupes	2,929	3	,976	2,976	,041
	Intragroupes	15,091	46	,328		
	Total	18,020	49			
يساهمالسبرفياكتسافالأخطاءوحالاتالغش	Intergroupes	1,121	3	,374	,911	,443
	Intragroupes	18,879	46	,410		
	Total	20,000	49			
استخدامأسلوبالعينةالإحصائيةيؤديإلىتوفيرالوقتوالتكلفةفيعمليةالتدقيق	Intergroupes	1,789	3	,596	1,437	,244
	Intragroupes	19,091	46	,415		
	Total	20,880	49			

- اختبار anova للمحور الثاني حسب المهنة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
يساهماستخدامأسلوبالتدقيقبالمعاينةفيمعرفةقدرةالمؤسسةعلىاستمراروا كتشافأماكنالخطر	Intergroupes	,609	3	,203	,520	,671
	Intragroupes	17,971	46	,391		
	Total	18,580	49			
يحتاجالمدققعندتدقيقالقوائمالماليةإلىأخذعيناتإحصائية كمايحتاجإلىأخذعيناتغيرإحصائية	Intergroupes	,308	3	,103	,389	,761
	Intragroupes	12,112	46	,263		
	Total	12,420	49			
تحققالمعاينةالإحصائيةجودةفيالتدقيقوتعززفيقدرةمكاتبالتدقيقعلىتنفيذعملهافيحساباتالمؤسساتالكبرى	Intergroupes	9,747	3	3,249	,308	,820
	Intragroupes	485,533	46	10,555		
	Total	495,280	49			
الاعتمادعلىالسبرفيالتدقيقيزيدمنشفافيةالإفصاحفيالقوائمالمالية	Intergroupes	2,220	3	,740	2,154	,106
	Intragroupes	15,800	46	,343		
	Total	18,020	49			
يساهمالسبرفياكتسافالأخطاءوحالاتالغش	Intergroupes	1,092	3	,364	,885	,456
	Intragroupes	18,908	46	,411		
	Total	20,000	49			
استخدامأسلوبالعينةالإحصائيةيؤديإلىتوفيرالوقتوالتكلفةفيعمليةالتدقيق	Intergroupes	1,992	3	,664	1,618	,198
	Intragroupes	18,887	46	,411		
	Total	20,880	49			

- اختبار anova للمحور الثالث حسب الخبرة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تقليلحالاتالخطأوالانحرافاتفيالقوائمالماليةمناهمأس 530 بابتطبيقالمعيار الجزائريللتدقيق	Intergroupes	,301	3	,100	,232	,873
	Intragroupes	19,879	46	,432		
	Total	20,180	49			
تطبيقأسلوبالمعاينةيخفضمخاطر عمليةالتدقيقويدعم استقلاليةمحافظيالحساباتفيالجزائر	Intergroupes	,962	3	,321	1,363	,266
	Intragroupes	10,818	46	,235		
	Total	11,780	49			
يراعيمحافظالحساباتالتوافقيحجمالعينةمعمستوىالم خاطر المقبولوالمناسب	Intergroupes	,365	3	,122	,373	,773
	Intragroupes	15,015	46	,326		
	Total	15,380	49			
يتحملمحافظالحساباتالمسؤوليةالمهنيةوالتأديبيةعند عدمبذلالعنايةالممكنةفياكتشافموطنالغشفيالقوائمالم الية	Intergroupes	,496	3	,165	,299	,826
	Intragroupes	25,424	46	,553		
	Total	25,920	49			
يساهمالحجمالمناسبللعينةفيزيادةموثوقيةقوائمالمال ية	Intergroupes	1,341	3	,447	1,183	,326
	Intragroupes	17,379	46	,378		
	Total	18,720	49			
يوفراسلوبالعينةالفحصائيةفيمجالالختبار اتالاس اسيةأدلةإثباتكافيةوغير متحيزة	Intergroupes	2,241	3	,747	2,036	,122
	Intragroupes	16,879	46	,367		
	Total	19,120	49			

- اختبار anova للمحور الثالث حسب المهنة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تقليلحالاتالخطأوالانحرافاتفيالقوائمالماليةمناهمأس 530 بابتطبيقالمعيار الجزائريللتدقيق	Intergroupes	1,297	3	,432	1,053	,378
	Intragroupes	18,883	46	,411		
	Total	20,180	49			
تطبيقأسلوبالمعاينةيخفضمخاطر عمليةالتدقيقويدعم استقلاليةمحافظيالحساباتفيالجزائر	Intergroupes	,892	3	,297	1,257	,300
	Intragroupes	10,888	46	,237		
	Total	11,780	49			
يراعيمحافظالحساباتالتوافقيحجمالعينةمعمستوىالم خاطر المقبولوالمناسب	Intergroupes	1,559	3	,520	1,730	,174
	Intragroupes	13,821	46	,300		
	Total	15,380	49			
يتحملمحافظالحساباتالمسؤوليةالمهنيةوالتأديبيةعند عدمبذلالعنايةالممكنةفياكتشافموطنالغشفيالقوائمالم الية	Intergroupes	1,432	3	,477	,897	,450
	Intragroupes	24,488	46	,532		
	Total	25,920	49			
يساهمالحجمالمناسبللعينةفيزيادةموثوقيةقوائمالمال ية	Intergroupes	4,437	3	1,479	4,763	,006
	Intragroupes	14,283	46	,311		
	Total	18,720	49			
يوفراسلوبالعينةالفحصائيةفيمجالالختبار اتالاس اسيةأدلةإثباتكافيةوغير متحيزة	Intergroupes	,558	3	,186	,461	,711
	Intragroupes	18,563	46	,404		
	Total	19,120	49			