

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه
تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي الجديد

مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية
(IAS /IFRS)

-دراسة حالة الجزائر-

تحت إشراف

أ.د/ العيد محمد

إعداد الطالبة

تونسي نجاة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ التعليم العالي	أ.د/بابا عبد القادر
مقررا	جامعة مستغانم	أستاذ التعليم العالي	أ.د/العيد محمد
عضوا مناقشا	جامعة معسكر	أستاذ محاضر أ	د/غريسي لعربي
عضوا مناقشا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	د/آيت مختار عمر
عضوا مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	د/دواح بلقاسم
عضوا مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	د/رمضاني محمد

السنة الجامعية: 2015 - 2016

الشكر

عملا بقوله تعالى: "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" سورة إبراهيم، الآية 07.

وعملا بقوله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بجزيل الشكر إلى المشرف على هذا العمل الأستاذ الدكتور

العيد محمد الذي لم ينخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة

إلى أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تكبدهم عناء قراءة وتوجيه البحث

إلى كل الأكاديميين والمهنيين اللذين مدوا لنا يد العون لإنجاح هذا العمل

وإلى كل الأسرة الجامعية

ن. تونسي

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى:

من ربياني صغيرة والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

من يسر علي طريق العلم وكان لي خير سند زوجي العزيز

قرة عيني ابني الغالي محمد الأمين

كل أفراد عائلة تونسي، وعائلة يحياوي

كل زميلات الدفعة

ن. تونسي

ملخص باللغة العربية

يلعب مدقق الحسابات دورا جديا هاما في إعطاء الصورة الحقيقية عن سلامة سير العمل بالمؤسسة، وبالتالي عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، لقد منح المشرع الجزائري العناية لمدقق الحسابات فقد أصدر العديد من القوانين المنظمة للمهنة ولعل أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية نقطة تحول جدي هامة في مسار التأسيس لأرضية متينة تمكن الجزائر من الخوض في غمار البيئة الدولية وتفتح لها الأبواب نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، و بالتالي تكسيها حلة العالمية.

لا يمكن تجاهل أو إنكار العلاقة المتينة التي تجمع بين المحاسبة والتدقيق ومن هذا المنطلق يمكن الحديث عن الدور الإيجابي الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية من تقديم معلومات تتميز بالشفافية والمصدقية وقابلية المقارنة، كل هذه المميزات التي تمنحها المعايير المحاسبية الدولية تشكل قاعدة متينة يستند عليها مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية.

لقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية من شأنها الرفع من كفاءة مدقق الحسابات، إلا أن هذا لا يعد كافيا من أجل الرقي بمهنة التدقيق إلى المكانة الدولية، ومن هذا المنطلق يجب التفكير جديا في ضرورة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات، تدقيق الحسابات، معايير التدقيق الدولية، معايير المحاسبة الدولية.

Résumé

Le rôle de l'auditeur est très important, il permet de donner une vraie image de la bonne gestion du travail au sein de l'entreprise, en l'occurrence l'équité des états financiers et la représentation de la situation financière. Le législateur Algérien a donné l'importance à l'auditeur en décrétant des lois permettant l'organisation de la profession, telle la loi 10- 01 du 29 juin 2010 concernant l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé.

L'adoption par l'Algérie des normes comptables internationales est considérée comme un point de transformation très important. Ce qui constitue une base solide à l'ouverture des portes de l'organisation mondiale du commerce (OMC) à notre pays.

On ne peut pas ignorer la relation professionnelle entre la comptabilité et l'audit. D'où l'importance des normes comptables internationales pour fournir des informations transparentes et crédibles et sujettes à la comparaison. L'auditeur peut, en conséquence, s'appuyer sur l'ensemble de ces avantages afin d'exprimer son avis technique, neutre concernant l'exactitude des états financiers.

Cette étude montre, que les normes comptables internationales peuvent augmenter les compétences de l'auditeur. Cependant, ça reste insuffisant pour faire progresser la profession de l'audit à un statut international. D'où la nécessité de réfléchir sérieusement à l'adoption, par notre pays, des normes internationales d'audit.

Mots clés: L'auditeur, l'audit, les normes internationales d'audit, les normes comptables internationales.

Abstract

Auditor plays a very important role in giving tree for the safety operation of the institution and the image thus fairness of the financial statements and the representation of the financial center, It has awarded the Algerian legislator auditor care has issued several laws regulating the profession and perhaps 10- 01 of law in clipped June 29th, 2010 and related occupations certified public accountant, auditor, chartered accountant.

The adoption of international accounting standards by Algeria it's a very important turning point in the course of a solid foundation for the ground managed to Algeria from going into the midst of the international environment and open its doors to wards accession to the world trade organization, and thus earned universal suit.

We cannot ignore or deny the flexor relationship that combines accounting, and auditing from this stand point. We can talk about the positive role played by the international accounting standards to provide information transparent and comparability. All these advantages granted by the international accounting standards constitute a solid foundation based on the auditor to express his opinion technical impartial justice for the financial statements.

We have been reached through this study that the international accounting standards that will increase the auditor's efficiency, but this is not enough in order to progress the profession of auditing international station, and this logic, should give serious consideration to the need to adopt the Algeria international standards on auditing.

Key- Words: Auditor, Auditing, international standards on auditing, international accounting standards.

الفهرس

الفهرس

II.....	الشكر.....
III.....	الإهداء.....
IV.....	ملخص باللغة العربية.....
V.....	ملخص باللغة الفرنسية.....
VI.....	ملخص باللغة الإنجليزية.....
VIII.....	الفهرس.....
XIII.....	فهرس الجداول.....
XX.....	فهرس الأشكال.....
XXI.....	فهرس الملاحق.....
XXII.....	فهرس المختصرات.....
ب- ش.....	المقدمة العامة.....

الفصل الأول: الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات

15.....	تمهيد.....
16.....	المبحث الأول: أساسيات عملية تدقيق الحسابات.....
16.....	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات.....
17.....	المطلب الثاني: مفهوم مهنة تدقيق الحسابات.....
20.....	المطلب الثالث: أهداف وأهمية تدقيق الحسابات.....
23.....	المطلب الرابع: أنواع تدقيق الحسابات.....

30.....	المبحث الثاني: محددات تدقيق الحسابات
30.....	المطلب الأول: فروض تدقيق الحسابات
32.....	المطلب الثاني: حدود تدقيق الحسابات
33.....	المطلب الثالث: المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات
34.....	المطلب الرابع: مزايا وعيوب تدقيق الحسابات
36.....	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية تدقيق الحسابات
36.....	المطلب الأول: قبول المهنة وتخطيط عملية تدقيق الحسابات
41.....	المطلب الثاني: فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية
47.....	المطلب الثالث: أدلة الإثبات
53.....	المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات
60.....	خلاصة
الفصل الثاني: مدقق الحسابات	
62.....	تمهيد
63.....	المبحث الأول: التأهيل الفني والقانوني لمدقق الحسابات
63.....	المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات
64.....	المطلب الثاني: خصائص مدقق الحسابات
67.....	المطلب الثالث: التأهيل العلمي لمدقق الحسابات
69.....	المطلب الرابع: التأهيل العملي لمدقق الحسابات

71.....	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمدقق الحسابات
71.....	المطلب الأول: المهام التي يؤديها مدقق الحسابات
74.....	المطلب الثاني: علاقات مدقق الحسابات
76.....	المطلب الثالث: تعيين مهام مدقق الحسابات
79.....	المطلب الرابع: عزل مهام مدقق الحسابات
82.....	المبحث الثالث: الإطار العملي لمدقق الحسابات
82.....	المطلب الأول: حقوق وواجبات مدقق الحسابات
91.....	المطلب الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات
102.....	المطلب الثالث: أشكال أتعاب مدقق الحسابات
103.....	المطلب الرابع: تحديد أتعاب مدقق الحسابات
105.....	خلاصة
الفصل الثالث: العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية	
107.....	تمهيد
108.....	المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية
108.....	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية
110.....	المطلب الثاني: أهداف وخصائص معايير التدقيق الدولية
111.....	المطلب الثالث: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية
114.....	المطلب الرابع: إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية

120.....	المبحث الثاني: التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية.
120.....	المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.
123.....	المطلب الثاني: أهمية وأسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية.
124.....	المطلب الثالث: علاقة التدقيق بالمحاسبة.
128.....	المطلب الرابع: الارتباط العضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.
131.....	المبحث الثالث: التوافق المحاسبي الدولي.
131.....	المطلب الأول: مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي الدولي.
137.....	المطلب الثاني: مزايا التوافق المحاسبي الدولي.
138.....	المطلب الثالث: العوائق التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي.
145.....	المطلب الرابع: الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي على الصعيدين الدولي والإقليمي.
162.....	خلاصة.
الفصل الرابع: استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية	
165.....	تمهيد.
166.....	المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.
166.....	المطلب الأول: مجتمع الدراسة.
167.....	المطلب الثاني: عينة الدراسة.
169.....	المطلب الثالث: حدود الدراسة.
170.....	المطلب الرابع: معوقات الدراسة.

171.....	المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.
171.....	المطلب الأول: إعداد الاستبيان.
172.....	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.
176.....	المطلب الثالث: عملية تفريغ البيانات.
179.....	المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.
179.....	المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة.
188.....	المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية.
214.....	المطلب الثالث: متطلبات عملية تدقيق الحسابات.
252.....	المطلب الرابع: تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية.
283.....	المطلب الخامس: مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية.
291.....	خلاصة.
294.....	الخاتمة العامة.
305.....	قائمة المراجع.
378 -318.....	الملاحق.

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
21	الأهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات	01
26	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	02
117	معايير التدقيق الدولية لمراجعة القوائم المالية التاريخية وفق آخر الإصدارات	03
152	المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) وفق آخر الإصدارات	04
168	الاحصائيات المرتبطة باستثمارات الاستبيان	05
174	معايير تحديد الاتجاه الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي	06
179	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	07
181	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	08
183	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	09
185	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	10
187	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	11
189	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية	12
193	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين	13
193	نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين	14
194	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة الأكاديميين	15

195	نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفترة الأكاديميين	16
196	نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	17
197	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي، لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	18
198	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	19
201	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	20
201	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	21
202	نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	22
204	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية	23
207	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة المهنيين	24
208	نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة المهنيين	25
209	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين	26
209	نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين	27

211	نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	28
212	النتائج الخاصة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) والمتعلقة بمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	29
212	نتيجة الإحصائي كروسكال- والس والمتعلقة بمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	30
215	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات	31
220	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	32
221	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	33
222	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	34
225	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	35
225	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	36
226	نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	37
227	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات	38
230	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	39

231	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	40
232	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها	41
234	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين	42
234	نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين	43
236	نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	44
237	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة الأكاديميين	45
238	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها	46
239	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	47
241	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئة المهنيين	48
241	نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئة المهنيين	49
243	نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	50

244	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفتة الأكاديميين	51
245	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	52
245	نتيجة الإحصائي كروسكال- والس للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	53
247	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات	54
250	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفتات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	55
251	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفتات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	56
253	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجيا	57
255	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجيا والمتعلقة بفتات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	58
256	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجيا	59
256	نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجيا	60

258	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	61
261	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	62
262	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	63
262	نتيجة الإحصائي مان ويتي للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	64
264	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق	65
266	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	66
267	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	67
268	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية	68
271	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	69
272	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	70

273	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات	71
275	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	72
276	النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	73
277	نتيجة الإحصائي مان ويتي للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	74
278	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية	75
281	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	76
282	نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)	77
286	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	78
288	توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	79
289	توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	80

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
19	الملامح الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات	01
46	الرموز المستخدمة في خرائط التتابع	02
57	خيارات تقرير مدقق الحسابات المرتبطة بعدم التأكد المحيط بالاستمرارية	03
116	هيكل صياغة ووضع معايير التدقيق الدولية	04
126	العلاقة بين التدقيق والمحاسبة	05
151	إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	06
168	تمثيل الاحصائيات المرتبطة باستمارات الاستبيان	07
180	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	08
181	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	09
183	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	10
185	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	11
187	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	12
287	تمثيل توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	13
288	تمثيل توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	14
290	تمثيل توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع	15

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
324 - 318	نموزج الاستبيان	01
370 - 326	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS	02
378 - 372	عرض نتائج الاستبيان	03

فهرس المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة اللاتينية	معنى المصطلح باللغة العربية
AAC	African Accounting Council	مجلس المحاسبة الإفريقي
AFA	Association of South East Fédération des comptables nations de l'Asie	جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين
AIC	American Accounting conference	مؤتمر المحاسبة الأمريكي
AICPA	American Institute For Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASCA	Arab Society of Certified Public Accountants	الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين
CAPA	confederation Accounting Pacific Asia	اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي
CASB	The US Cost Accounting Standards	مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي
EEC	European Economic Community	المجموعة الاقتصادية الأوروبية
FASB	Financial Accounting Standards Board	هيئة معايير المحاسبة الدولية في أمريكا
FEI	Financial Executive Institute	معهد المديرين الماليين
FSE	Financial Stock exchanges	اتحاد بورصات الأوراق المالية
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
IAS	Internatinal Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية

IFAC	International Federation of Accountants committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة التفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRS	international financial reporting standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IMA	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبين الإداريين
RIA	Régional investissement agency	مصلحة الضرائب الفدرالية
SEX	Stock Exchange	بورصة الأوراق المالية
SIC	Standing interpretations Committee	لجنة التفسيرات
UEC	Union Européenne des Experts Comptables	اتحاد المحاسبين الأوروبيين
UN	United nations	الأمم المتحدة
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

المقدمة العامة

تمهيد

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن من تطور في طريقة تنظيمها و في أشكالها القانونية وكذلك تشعب و اتساع نشاطها واختلاف اتجاهاتها الاقتصادية، وباعتبار المؤسسة أهم خلية نشطة في النسيج الاقتصادي، كل هذا دفعها إلى ضرورة إيجاد تقنيات ووسائل تضمن لها حسن تسيير نشاطاتها وأن الأصول محافظ عليها بصورة معقولة، ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطها والوصول إلى تحقيق أقصى كفاية إنتاجية بأقل التكاليف، بات من الضروري إيجاد طرق ووسائل تكفل لها القيام بذلك ومن بين هذه الوسائل تدقيق الحسابات والذي يتكفل بإعطاء صورة عادلة عن سلامة الأوضاع المالية والإدارية في المؤسسة.

لا يمكن تأكيد سلامة الأوضاع المالية والإدارية للمؤسسة إلا بوجود شخص مؤهل علميا وعمليا يملك شهادة تحول له القيام بعملية تدقيق الحسابات، فمدقق الحسابات يعتبر الجهة الوحيدة المخولة للقيام بعملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل. من منطلق الدور الهام الذي يلعبه مدقق الحسابات في مساعدة أطراف متعددة في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية فهو يعمل على مدها بتقرير يوضح فيه بأن المؤسسة قد مارسة مختلف مهامها بالشكل الملائم، من هذا المنطلق أصدر المشرع الجزائري عدة قوانين منظمة للمهنة وقام بجملة من الإصلاحات كان أهمها قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، ويعد هذا الإصلاح بمثابة وضع النقاط على الحروف فيما يتعلق بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر.

لقد ألزم التطور الحاصل في شتى المجالات ضرورة إيجاد طريقة موحدة لسير عملية تدقيق الحسابات وذلك عن طريق السعي لتقليل الفروقات في الطرق المستعملة من دولة إلى أخرى، فقد وقعت مهمة إصدار المعايير على عاتق لجنة تطبيقات التدقيق الدولية، وأما عن مهمة تطويرها فقد تبناها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد، لا يمكن تجاهل العلاقة بين التدقيق والمحاسبة فعمل مدقق الحسابات يبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب فهو يقوم بإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل المحاسب.

إذا بالموازاة مع تطوير معايير التدقيق الدولية ومن منطلق ضرورة تحقيق التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي كان لابد من إيجاد لغة موحدة لإعداد القوائم المالية تمكن المستثمرين من توفير الكثير من الوقت والمال والجهد المبذول عادة في عملية قراءة القوائم المالية، فالمعايير المحاسبية الدولية تمكن من إعداد قوائم مالية مبرتها الأساسية قابليتها للمقارنة بالإضافة إلى امتلاكها قدر عال من الشفافية.

يعد الوصول إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من الأهمية بمكان، ولكن تجسيد هذا التوافق على أرض الواقع يصطدم بجملة من التحديات والعوائق، فيعود سبب الاختلاف والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية أساسا إلى الاختلاف في الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالميا، فلا يمكن بطبيعة الحال تجاهل خصوصية وسياسة كل دولة والتي يصعب في الكثير من الأحيان التغيير فيها وجعلها تتماشى ومتطلبات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، لذلك تعمل العديد من المنظمات العالمية والإقليمية جاهدة لمحاولة الوصول إلى إعداد معايير محاسبية دولية تلقى قبول وانتشار واسع عبر مختلف دول العالم.

في خضم التغيرات الحاصلة كان لزاما على الجزائر أن تخطوا خطوة نحو الاندماج في البيئة الدولية، وهذا ما كان بالفعل فبعد تحضير واستعداد مطولين قامت الجزائر بتبني المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال تطبيقها لنظام محاسبي مالي جديد، كان بمثابة قفزة نوعية من الجزائر نحو تهيئة المناخ الملائم للاستثمار وجلب رؤوس الأموال، تسعى هذه الدراسة إلى تقييم استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية وذلك بعد مرور ست سنوات من تبني الجزائر لهذه المعايير.

- الإشكالية الرئيسية

تبلورت معالم الإشكالية الرئيسية كالآتي:

كيف تؤثر عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية مستقبلا على مردودية مدقق الحسابات في الجزائر؟

- الأسئلة الفرعية

لقد تفرع عن الإشكالية الرئيسية عدة إشكاليات فرعية وهي:

- هل يقدم تدقيق الحسابات ضمان كافي على خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات؟

- هل يتلقى مدقق الحسابات صعوبات عند أداء المهام المنوطة به؟

- هل هناك علاقة تربط بين المحاسبة والتدقيق في بيئة المعايير الدولية؟

- ما هي آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على مدقق الحسابات الجزائري؟

- فرضيات الدراسة

كإجابة مؤقتة عن الإشكالية تم وضع مجموعة من الفرضيات كمنطلق للدراسة تتلخص فيما يلي:

- لا يقدم تدقيق الحسابات ضمان كافي على خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات؛
- لا يتلقى مدقق الحسابات أي صعوبات عند أدائه المهام المنوطة به، وذلك بحكم المؤهلات العلمية والعملية التي يملكها؛

- نعم هناك علاقة تربط بين المحاسبة والتدقيق في بيئة المعايير الدولية؛

- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على الرفع من كفاءة مدقق الحسابات الجزائري.

- أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق أهداف عدة ولعل أهمها:

- الخروج بمفهوم دقيق عن مهنة تدقيق الحسابات؛
- محاولة تسليط الضوء على مدقق الحسابات، حقوقه وواجباته، أتعابه... الخ؛
- السعي إلى تحديد علاقة التي تربط معايير التدقيق بمعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز مفهوم التوافق المحاسبي الدولي؛
- تحديد الدور الهام الذي تلعبه المنظمات في وضع وتحسين معايير المحاسبة الدولية؛
- إبراز مدى مساهمة تبني المعايير المحاسبية الدولية في الرفع من كفاءة مدقق الحسابات؛
- محاولة تشخيص الواقع العملي لتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛

- مبررات اختيار الموضوع

هناك جملة من الأسباب قادت نحو اختيار هذا الموضوع ولعل أهمها:

- محاولة تسليط الضوء على عمل مدقق الحسابات؛

- تقييم عمل مدقق الحسابات بعد مرور ست سنوات من تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؛

- التعمق أكثر في طريقة سير عمل مدقق الحسابات الجزائري ورؤية ما إذا كان تبني المعايير المحاسبية الدولية يعد أمرا كافي من أجل الرقي بالمهنة؛

- البقاء ضمن التخصص والتوسع فيه أكثر؛

- الميل الشخصي للطالبة لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

- أهمية الموضوع

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تدقيق الحسابات كونه وسيلة تخدم أطراف عدة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية المعدة من قبل مدقق الحسابات والتي تضمن إلى درجة كبيرة الحفاظ على أصول وممتلكات المؤسسة وديمومتها وكذلك للمضي قدما بالمؤسسة، إن التطور الحاصل في مختلف الميادين من حرية تدفق الاستثمارات الدولية وكذا ظهور مؤسسات دولية خاصة، ألزم العديد من الدول تبني المعايير المحاسبية الدولية وهذا بهدف توحيد القوائم المالية التي تساهم وبجد كبير في توفير الوقت والجهد والمال.

- المنهج والأساليب المتبعة

لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المناهج، فقد تم استعمال المنهج الاستقرائي وذلك في الجانب المتعلق بالتطورات التاريخية التي عاشتها مهنة تدقيق الحسابات، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك في الجانب المتعلق بعرض المحتوى النظري للدراسة، أما فيما يخص الجانب المتعلق بالدراسة التطبيقية فقد تم استعمال الاستبيان كأداة يتم من خلالها جمع المعلومات المتعلقة باستجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية ومن تم استعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية بهدف معالجة نتائج الاستبيان.

- حدود الدراسة

لقد اهتمت هذه الدراسة بمعايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية ومن منطلق شساعة وتشعب الموضوع تم ضبطه بحدود وهي كالآتي:

- الحدود المكانية

لقد ركزت الدراسة على استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فالحدود المكانية للدراسة شملت الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

- الحدود الزمنية

لقد شملت الحدود الزمنية للدراسة ما يلي:

- تم التطرق إلى أهم القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وكان أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010؛

- لقد تطرقت هذه الدراسة أيضا إلى معايير التدقيق الدولية وفق آخر الإصدارات لسنة 2015؛

- بالإضافة إلى التطرق إلى معايير التدقيق الدولية تم التطرق أيضا إلى المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر الإصدارات لسنة 2015؛

- لقد امتدت الدراسة التطبيقية من الفترة الممتدة من 20 جانفي 2016 إلى غاية 01 ماي من نفس السنة وهذا انطلاقا من إعداد وتحضير الاستبيان مرورا بعملية التوزيع ووصولاً إلى مرحلة استرجاع الاستثمارات والقيام بتحليل النتائج.

- الحدود الموضوعية

لقد ركزت الحدود الموضوعية للدراسة ما يلي:

- ركزت هذه الدراسة على تدقيق الحسابات دون التطرق إلى الأنواع الأخرى من التدقيق؛

- لقد عرّجت الدراسة على أهم القوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية؛

- لقد تطرقت هذه الدراسة إلى معايير التدقيق الدولية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية التاريخية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد؛

- لقد تناولت هذه الدراسة أيضا المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية.

- الحدود البشرية

لقد شملت هذه الدراسة كل من المهنيين والممثلين في الخبراء المحاسبين بالإضافة إلى محافظي الحسابات وكذلك المحاسبين المعتمدين والذين يملكون خبرة في مجال التدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى الأكاديميين اللذين يمتلكون شهادات ومؤهلات علمية في نفس التخصص أو قريب منه.

- صعوبات الدراسة

من بين أهم العقبات التي واجهت الدراسة هي التماطل والتجاوب السلبي لأفراد عينة الدراسة وبالأخص المهنيين، وذلك رغم منحهم الوقت الكافي للإجابة على الاستمارات بالإضافة إلى التأكيد على أهمية المعلومات التي تمنحها هذه الفئة والتي تخدم أغراض البحث العلمي.

- الدراسات السابقة

لقد ركزت الدراسة على مجموعة من معايير التدقيق والمحاسبية الدولية، من هذا المنطلق فالدراسات السابقة كانت عبارة عن مجموعة من الأطروحات والمذكرات بالإضافة إلى الملتقيات وكذلك المقالات الصادرة بالمجلات العلمية، ركزت كل منها على جانب محدد إما متعلق بمعايير التدقيق الدولية أو معايير المحاسبة الدولية أو كليهما، وعلى حد علم الطالبة فإن الأطروحات والمذكرات التي تناولت المواضيع سابقة الذكر كانت كالآتي:

- سايج فايز، " أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014-2015.

لقد انطلق الباحث من إشكالية رئيسية تدور معالمها حول ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة وذلك في ظل الإصلاح المحاسبي.

لقد حاول الباحث للإلمام بكافة جوانب الموضوع من خلال التطرق إلى خمسة فصول، جاء الفصل الأول بعنوان البيئة الدولية للمحاسبة والمراجعة، أما عن الفصل الثاني ف جاء تحت عنوان عرض المعايير الدولية للمراجعة - الهدف والنطاق-، والفصل الثالث تطرق إلى الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أما عن الفصل الرابع

فقد تناولت كفاءات تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الدولية والمحلية، بينما جاء الفصل الخامس على شكل دراسة تطبيقية تم التطرق فيها إلى تحليل مختلف محاور الاستبيان.

أهم ما توصل إليه الباحث من خلال هذه الدراسة هو أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا زال يلقي صعوبات في التطبيق، وبالتالي يجب إعادة النظر في قانون 07-11 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي وهذا راجع إلى كون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS /IFRS) دائمة التجدد.

- شبيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2006-2007.

لقد انطلق الباحث من إشكالية رئيسية تتعلق بتلبية المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات متعددة الجنسيات، وما مدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين.

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية قد قسم الباحث موضوع البحث إلى خمسة فصول، جاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات، أما عن الفصل الثاني فقد تناول توحيد المحاسبي العالمي، بينما تطرق الفصل الثالث إلى الشركات متعددة الجنسيات المعايير والمعايير، أما عن الفصل الرابع فقد جاء بعنوان محاسبة المعاملات الأجنبية في الشركات متعددة الجنسيات، أما عن الفصل الخامس فكان عبارة عن دراسة ميدانية للدورة المحاسبية في شركة بريتش بتروليم في الجزائر.

لقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أنه يجب أن تخضع الممارسة المحاسبية في مختلف الشركات الدولية إلى قواعد وإجراءات تتماشى والمشاكل المحاسبية الموجودة على الصعيد الدولي وذلك بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

- مدني بن بلغيث، " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، سبتمبر 2004.

تدور معالم الإشكالية الرئيسية للباحث حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات وذلك في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين والسبل الكفيلة بتفعيله لملاءمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر.

لقد قسم الباحث العمل إلى خمسة فصول جاء الفصل التمهيدي بعنوان سياق التطور التاريخي للمحاسبة، أما عن الفصل الثاني فقد جاء بعنوان محددات وضوابط النموذج المحاسبي، بينما جاء الفصل

الثالث بعنوان التوافق المحاسبي والتطبيقات الدولية لمحاسبة المؤسسة، وجاء الفصل الرابع بعنوان دراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، أما عن الفصل الخامس فقد جاء عبارة عن دراسة ميدانية تم فيها عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالاستبيان.

لقد أكدت الدراسة على ضرورة تفعيل السوق المالي وظهور بورصة القيم المتداولة، بالإضافة إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر.

- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010 - 2011.

لقد انطلق الباحث من الإشكالية الرئيسية تدور معالمها حول المدى الذي يمكن من خلاله لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية.

ومحاولة من الباحث الإمام بكافة جوانب الموضوع تطرق إلى أربعة فصول جاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، أما الفصل الثاني فقد تطرق فيه إلى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، أما عن الفصل الثالث فقد جاء بعنوان عرض معايير التدقيق الدولية، بينما كان الفصل الرابع والأخير عبارة عن دراسة تطبيقية قام فيها الباحث بعرض وتحليل النتائج المتعلقة بالاستبيان.

وقد توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر تختلف عن مهنة التدقيق في الدول المتقدمة وهذا راجع إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر لا تتماشى بالموازات مع مختلف التطورات الدولية الحاصلة وهذا ما يخلق قصور، يجعل المهنة والمدققين يقفون أمام صعوبات من شأنها التأثير على فاعلية المعلومات المالية.

- بورويصة سعاد، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009 - 2010.

تدور معالم الإشكالية الرئيسية للدراسة حول آثار الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الممكن حدوثها على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة الاقتصادية.

لقد تناولت الباحثة الموضوع من خلال التطرق إلى أربعة فصول، جاء الفصل الأول بعنوان تقديم الخلفية النظرية والتطبيقية لمعايير المحاسبة الدولية، أما عن الفصل الثاني فقد جاء بعنوان المؤسسة الاقتصادية

في ظل التحولات المحاسبية الدولية، وتطرت الباحثة في الفصل الثالث إلى التنظيم المحاسبي في الجزائر وسياق توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، بينما الفصل الرابع ف جاء عبارة عن دراسة تطبيقية لواقع المؤسسات الجزائرية تجاه تطبيق النظام المحاسبي المالي.

لقد أكدت نتائج البحث على ضرورة القيام بدراسة واقع المؤسسات الجزائرية وذلك من أجل ضمان التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى القيام بتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة به، مع التأكيد على ضرورة القيام بتكوين المختصين والأكاديميين وذلك من أجل التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي.

- حكيمة مناعي، " تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر "، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008-2009.

انطلقت الباحثة من إشكالية رئيسية تدور معالمها حول مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا.

ومن أجل الإحاطة بكافة جوانب الموضوع تطرقت الباحثة إلى خمسة فصول، جاء الفصل التمهيدي تحت عنوان المراجعة الخارجية وتطوها في الجزائر، وجاء الفصل الأول تحت عنوان تقارير المراجعة الخارجية، بينما تناولت الباحثة في الفصل الثاني الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية، بينما جاء الفصل الثالث تحت عنوان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وأما عن الفصل الرابع والأخير فقد جاء عبارة عن دراسة تطبيقية حاولت من خلالها الباحثة.

لقد توصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى أنه بالرغم من توفر نموذج تقرير موحد صادر عن الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر إلا أن المراجعين لا يتقيدوا بهذا النموذج عند آدائهم المهام المنوطة بهم، بالإضافة إلى عدم وجد اتفاق بينهم فيما يتعلق بالمعايير التي يجب التقيد بها عند ممارسة مهنة المراجعة كما أجمع المراجعين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه التأثير على كل من شكل ومضمون التقرير مستقبلا.

- محي الدين محمود عمر، "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007-2008.

لقد تناول الباحث الإشكالية المتعلقة بموقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية، وتأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر.

وبهدف إحاطة الباحث بكافة جوانب الموضوع تطرق إلى ثلاثة فصول، جاء الفصل الأول تحت عنوان مدخل مفاهيمي للمراجعة، أما عن الفصل الثاني فجاء بعنوان معايير المراجعة، بينما تطرق في الفصل الثالث إلى إسقاط المعايير العامة على المعايير الدولية.

لقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى ضرورة ضبط وتكييف المراجعة الوطنية مع المستجدات الدولية وذلك للسماح بإمكانية إجراء مقارنة بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني مع نتائجها على المستوى الدولي، وهذا خاصة في ظل ظهور الشركات متعددة الجنسيات وكذا الانفتاح على المستوى الدولي وهذا ما دعت إليه المنظمات الدولية للمراجعة.

- القيمة المضافة

لقد ركزت جل الدراسات السابقة إما على إجراء مقارنة بين المعايير الوطنية والدولية للتدقيق، وإما التطرق إلى وجوب تكييف معايير التدقيق الوطنية مع المستجدات الدولية، أو على معايير المحاسبية الدولية من منظور أهمية تبنيها بالإضافة إلى إجراء المقارنة بين النظام الوطني والدولي، وقد جاءت دراسات أخرى أيضا تجمع بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية الدولية.

تتمثل الإضافة التي جاء بها البحث في إجراء تقييم استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في تطبيق الجزائر للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فالدراسة شملت كل من معايير التدقيق والمحاسبية الدولية، فقد تم التطرق إلى مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وبالتالي تم تناول القوانين المنظمة للمهنة ومنها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية التاريخية، وكذا المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) وذلك وفق آخر الإصدارات لسنة 2015.

- تقسيم البحث

من أجل محاولة الإلمام بكافة جوانب البحث تم تقسيمه كالتالي:

الفصل الأول: الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات

تم تقسيم الفصل المتعلق بالإطار النظري العام لتدقيق الحسابات إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

- المبحث الأول جاء تحت عنوان أساسيات عملية تدقيق الحسابات، تم التطرق فيه إلى التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات، مفهوم مهنة تدقيق الحسابات، أهداف وأهمية تدقيق الحسابات بالإضافة إلى التعرّيج على أنواع تدقيق الحسابات؛

- المبحث الثاني جاء بعنوان محددات تدقيق الحسابات، تم التطرق من خلاله إلى فروض تدقيق الحسابات، حدود تدقيق الحسابات، المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات، مزايا وعيوب تدقيق الحسابات؛

- المبحث الثالث تضمن مسار تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، تم التطرق من خلاله إلى قبول المهنة وتخطيط عملية تدقيق الحسابات، فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، وتقرير مدقق الحسابات.

الفصل الثاني: مدقق الحسابات

تم تقسيم الفصل المتعلق بمدقق الحسابات إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول جاء بعنوان التأهيل الفني والقانوني لمدقق الحسابات، تضمن هذا المبحث التعريف بمدقق الحسابات، التطرق لخصائصه بالإضافة إلى ذكر أهم المؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها في مدقق الحسابات حتى يتمكن من موازنة المهام المنوطة به؛

- المبحث الثاني جاء تحت عنوان الإطار التنظيمي لمدقق الحسابات، تضمن هذا المبحث المهام التي يؤديها مدقق الحسابات بالإضافة إلى علاقات مدقق الحسابات وتعيين مهام مدقق الحسابات وتم التطرق فيه أيضا إلى عزل مهام مدقق الحسابات؛

- المبحث الثالث جاء بعنوان الإطار العملي لمدقق الحسابات، تضمن هذا المبحث حقوق وواجبات مدقق الحسابات، مسؤولية مدقق الحسابات، بالإضافة إلى التطرق إلى أشكال أتعاب مدقق الحسابات، وطريقة تحديدها.

الفصل الثالث: العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية

تم تقسيم الفصل المتعلق بالعلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول جاء بعنوان معايير التدقيق الدولية، تضمن هذا المبحث مفهوم معايير التدقيق الدولية، أهداف وخصائص معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى كيفية إصدارها وإجراءات العمل اللازمة للقيام بذلك؛

- المبحث الثاني تضمن التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية، تم من خلاله التطرق إلى نشأة وتطور مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، أهميتها وأسباب وجودها، بالإضافة إلى علاقة التدقيق بالمحاسبة والارتباط العضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير محاسبة الدولية؛

- المبحث الثالث جاء تحت عنوان التوافق المحاسبي الدولي، تضمن مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي الدولي، مزايا التوافق المحاسبي الدولي، العوائق التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي على الصعيدين الدولي والإقليمي.

الفصل الرابع: استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية

تم تقسيم الفصل المتعلق باستجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية إلى ثلاث مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول تضمن منهجية الدراسة التطبيقية، تم من خلالها التطرق إلى مجتمع الدراسة، عينة الدراسة بالإضافة إلى حدود ومعوقات الدراسة؛

- المبحث الثاني جاء تحت عنوان إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته، لقد تم التطرق فيه إلى إعداد الاستبيان، هيكل الاستبيان بالإضافة إلى عملية تفرغ البيانات؛

- المبحث الثالث جاء بعنوان دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم التطرق فيه إلى دراسة وتحليل ما يلي: عرض خصائص عينة الدراسة، المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية، متطلبات عملية تدقيق الحسابات، تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية، مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية.

الفصل الأول: الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات

الفصل الأول: الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات

تمهيد

لقد برز تدقيق الحسابات منذ القدم وتطور مع تطور العصور والحضارات، فظهر فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وقيام أرباب العمل بالتخلي عن إدارة مؤسساتهم والتوجه نحو البحث عن أشخاص مؤهلين للقيام بإدارة أعمالهم وإعطائهم صورة تعكس مدى كفاية إدارة المؤسسة في حسن استخدام الموارد المتاحة والمحافظة على الأصول وتحقيق نمو في الموارد وزيادة في الأرباح. كل هذه العوامل زادت من أهمية تدقيق الحسابات فصار التدقيق وسيلة لا غاية يعمل على مد جهات مختلفة بالبيانات المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الملائمة، وحتى تتم عملية تدقيق الحسابات على أكمل وجه يجب الالتزام بالسير الحسن للعملية وهذا للوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.

من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- أساسيات عملية تدقيق الحسابات؛

- محددات تدقيق الحسابات؛

- مسار تنفيذ عملية تدقيق الحسابات.

المبحث الأول: أساسيات عملية تدقيق الحسابات

ظهرت مهنة تدقيق الحسابات منذ القدم وتطورت بتطور النشاط الاقتصادي، ورافق هذا التطور ظهور مفاهيم متعددة للمهنة، إن لتدقيق الحسابات أهداف عدة وأهمية كبرى، كما أن له عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليه من خلالها، من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات، مفهوم مهنة تدقيق الحسابات، أهداف وأهمية تدقيق الحسابات بالإضافة إلى التعرّيج على أنواع تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتكلم بصوت مرتفع،¹ وتشير الدراسات التاريخية إلى أن تدقيق الحسابات رافق ظهور الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها،² فيجد المتبع لهذا التاريخ أن مهنة تدقيق الحسابات تطورت في مختلف دول العالم في إطار فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي فني محايد عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تسيير مواردها المتاحة.³

انصب تركيز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق وإجراءاتها بهدف تحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي، الذي مر في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل ففي سنة 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة، إذ كان يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي سنة 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة قامت فيها بتعديل تقرير مدقق الحسابات ليصبح رأي بدلا من شهادة يركز على مدى التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP، وفي سنة 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال، ولا يزال هذا التطور ساريا إلى يومنا هذا.⁴

¹ - هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل، عمان، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 17.

² - حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 01.

³ - أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص: 05.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص: 05 - 06.

المطلب الثاني: مفهوم مهنة تدقيق الحسابات

بغية الوصول إلى تحديد مفهوم دقيق وواضح لمهنة تدقيق الحسابات، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى فرعين وهما مفهوم المهنة وتعريف مهنة تدقيق الحسابات.

الفرع الأول: مفهوم المهنة¹

توجد صعوبة بالغة في تحديد مفهوم المهنة حيث أنه مازال هناك جدل قائم حول ما يمكن اعتباره عملاً مهنيًا وعملاً غير مهني، ولكن رغم وجود آراء مختلفة في هذا الموضوع إلا أنه يوجد اتفاق عام حول مجموعة من القواعد الأساسية التي تمثل الخصائص الرئيسية لأي عمل مهني.

تعرف المهنة على أنها العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وتدريب طويل، ويعتمد في أداء وظيفته على معايير للأداء والسلوك المهني، يتم بواسطة المنظمات المهنية المتخصصة أو الاتفاق العام، ويحتاج إلى دراسة مستمرة من أجل مزاولته، وهدفه الأساسي خدمة المجتمع.

الفرع الثاني: تعريف مهنة تدقيق الحسابات

لقد تعددت مفاهيم مهنة تدقيق الحسابات وتنوعت، سيذكر منها ما يلي:

أولاً: تعريف تدقيق الحسابات لغويًا

إن كلمة تدقيق "AUDIT" هي كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.²

¹- رأفت سلامة محمود، وآخرون، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 166-167.

²- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

ثانيا: تعريف تدقيق الحسابات اصطلاحا

هناك عدة تعريفات لتدقيق الحسابات سيتم إنجازها فيما يلي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية مهنة تدقيق الحسابات على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

وتعرف مهنة تدقيق الحسابات أيضا على أنها عملية جمع وتقييم الأدلة بهدف تحديد مدى توافقها والمعايير المقررة مسبقا ومن ثم وضع تقرير عن ذلك، ويجب أن تؤدي عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص كفاء ومستقل.²

وتعرف كذلك مهنة تدقيق الحسابات على أنها: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفاء ومستقل."³

وتعرف أيضا مهنة تدقيق الحسابات على أنها عملية منظمة تعتمد على الموضوعية في تجميع وتقييم الأدلة المرتبطة بنتائج العمليات، وهذا للتحقق من مدى مطابقتها لتلك النتائج للمعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.⁴

كما تعرف مهنة تدقيق الحسابات على أنها عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات وإعداد التقارير التي تعكس مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم هذه العملية بواسطة شخص فني مستقل محايد.⁵

¹-طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، ص: 09.

²- شدرى معمر سعاد، "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: سونلغاز"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2008-2009، ص: 26.

³- ألفتين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، "المراجعة: مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة، ص: 21.

⁴- محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 1998، ص: 11.

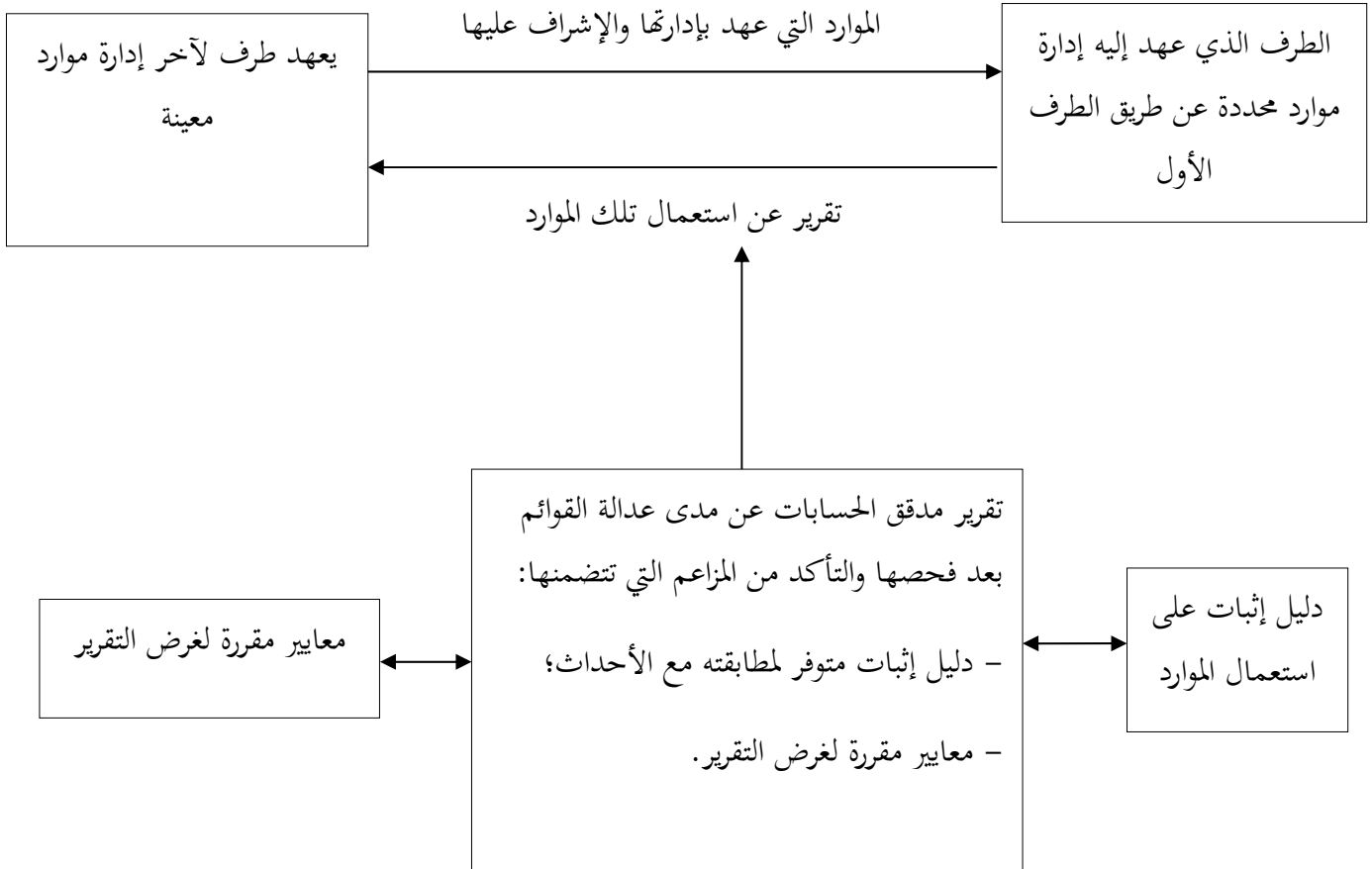
⁵- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 15.

وتعرف مهنة تدقيق الحسابات أيضا على أنها عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة بشأن مزاعم الإدارة حول نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمؤسسة وهذا لتحديد مدى مطابقتها هذه النتائج و المعايير القائمة وتوصيلها إلى الأطراف المعنية.¹

مما سبق يمكن استنتاج أن مهنة تدقيق الحسابات هي عملية منظمة يتم فيها جمع أدلة الإثبات بهدف تحديد مدى تطابقها والمعايير القائمة، وهذا بهدف الوصول إلى رأي في محايد، ثم نقله إلى الأطراف المعنية لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات.

يمكن توضيح الملامح الرئيسية لعملية التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الملامح الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص:03.

¹ - حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2006-2007، ص: 21-22.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية تدقيق الحسابات

لقد تطورت أهداف تدقيق الحسابات بتطور العصور فصارت تبحث عن تحقيق الرفاهية لمختلف أفراد المجتمع وهذا من خلال بلوغ أقصى كفاية إنتاجية، وتبوع أهمية تدقيق الحسابات من أهمية البيانات المالية المدققة والدور التي تلعبه في عملية اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: أهداف تدقيق الحسابات

يمكن توضيح أهداف تدقيق الحسابات في النقاط التالية:¹

- الهدف الأساسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- من واجبات مدقق الحسابات إظهار أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية لإدارة المؤسسة من خلال النتائج والتوصيات التي يخرج بها وهذا بهدف تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستعملي القوائم المالية من مديريين، مستثمرين حاليين ومستقبليين، بنوك، رجال أعمال، هيئات حكومية مختلفة، نقابات العمال وغيرها بالتقارير المالية وتوقيع المدقق عليها يزيد من درجة الثقة بها والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.
- إضافتنا إلى ما سبق ذكره يمكن تلخيص تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة في الجدول التالي:

¹ - يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص: 07 - 08.

الجدول رقم (01): الأهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.	إضافة إلى الاهتمام بالأهداف التقليدية أضيفه أهداف جديدة لعملية تدقيق الحسابات وهي:
اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من إمكانية ارتكابها.	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيقها، وأيضا المعلومات التي بناء عليها ثم اتخاذ مختلف القرارات.
الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وهذا بالاعتماد على أدلة الإثبات المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.	باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة فمن الضروري أن تشتمل أهداف تدقيق الحسابات على كافة الوقائع (الوقائع المالية وغير المالية) أي النظام المحاسبي بشقيه (الشق المالي والشق الإداري).
	الحرص على اختيار أدلة وقرائن الإثبات على أساس موضوعي وهذا للتأكد من عدالة القوائم المالية.
	التحول في أسلوب تدقيق الحسابات من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني.
	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وذلك عن طريق استخدام معايير الجودة العالمية في عملية تدقيق الحسابات.

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 21.

الفرع الثاني: أهمية تدقيق الحسابات

تكمن أهمية تدقيق الحسابات في اعتباره وسيلة تخدم عدة أطراف تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها المستقبلية.¹

تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:²

أولا: ادارة المشروع

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم تجهيزها من طرف مدقق الحسابات، والتي تعتبر وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بشكل ناجح، وهذا ما يؤدي إلى إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وزيادة مكافآتهم.

ثانيا: المستثمرون

أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، إلى ضرورة تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحاييد يطمئن المستثمرين ويساعدهم في عملية اتخاذ القرار، وهذا عن طريق القيام بعملية توجيه المدخرات والاستثمارات حتى تضمن تحقيق أكبر عائد ممكن مع أخذ عنصر الحماية بعين الاعتبار.

ثالثا: البنوك

تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية وذلك لضمان قدرة المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

رابعا: الجهات الحكومية

تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية للدولة، التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... إلخ، ولا يمكن للدولة أن تقوم بتلك الأعمال دون وجود بيانات معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحصها وإبداء الرأي الفني المحايد عن عدالتها.

¹ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 11.

² - يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 08-09.

المطلب الرابع: أنواع تدقيق الحسابات

لتدقيق الحسابات أنواع عدة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية تدقيق الحسابات من خلالها، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى أنواع تدقيق الحسابات من حيث:

الفرع الأول: أنواع تدقيق الحسابات من حيث القائم بعملية التدقيق

من هذه الزاوية ينقسم تدقيق الحسابات إلى نوعين:

أولاً: تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة، غرضه إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة، ومن ثم توصيل النتائج للمستخدمين.¹

وقد عرفته منظمة العمل الفرنسي بأنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنية المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إسناداً إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".²

كما يعرف التدقيق الخارجي على أنه تدقيق محاسبي ومالي، هدفه تأكيد صحة القوائم المالية أو تقديم نصائح وتوجيهات لمجلس الإدارة لكي توظف في مجالات أخرى.³

ويعرف أيضاً على أنه عملية فحص من أجل المصادقة على نظامية الحسابات، يقوم به شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويدعى مدقق الحسابات.⁴

مما سبق يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل عن إدارة المؤسسة، هدفه إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، وإيصال النتائج إلى الأطراف المهتمة.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2000، ص: 07.

² - حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008-2009، ص: 12.

³ - SCHICK Pierre, "Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission", Dunod, paris, 2007, P: 52.

⁴ - A.Hamini, "L'audit comptable et financier", Berti, Alger, première Edition, 2001, P: 08.

ثانيا: تدقيق داخلي

يعرف التدقيق الداخلي على أنه التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة، هدفه الأساسي هو خدمة الإدارة وهذا عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفو يمكن أن يقدم بيانات دقيقة للإدارة، كما أنه يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية يعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة وهذا بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.¹

ويعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه نشاط مستقل يهدف إلى تقديم ضمان للمؤسسة على درجة التحكم في عملياتها، كما أنه يقدم نصائح للعمل على تطويرها بالإضافة إلى أنه يعمل على خلق قيمة مضافة.²

ويعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه وظيفة تنشأ داخل المؤسسة، هدفها الرئيسي هو فحص الحالة الداخلية للمؤسسة بصفة دورية، وتختص به مصلحة مستقلة عن باقي المصالح الأخرى، وهذا بهدف فحص الإجراءات المتضمنة الأمن وكذا نظامية العمليات والتنظيم الناجع لمختلف الهياكل.³

كما يعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه وظيفة تقييم مستقل، والمقصود بها أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن مختلف الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وهذا للحفاظ على موضوعية وبالتالي قابلية الاعتماد على نتائج أعماله وإصداره أحكاما غير مميزة.⁴

ويعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها. ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم".⁵

¹-حسين القاضي، حسين دخلوح، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

²- RENARD Jacques, Avec le concours de CHAPLAIN Jean Michel, "Théorie et pratique de l'audit interne " Editions d'Organisation, France, Cinquième Edition, 2004, P: 02.

³- BENMANSOUR Mohamed El Bachir, BELMOKHTAR Mohamed, Intervention, Séminaire National, " L'audit Comptable et Financier ", Ecole de Gestion d'informatique et de Commerce, Alger, du 26 au 28 Juin 2000, p :23 .

⁴- خلف عبد الله الواردات، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية "، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص: 34.

⁵- أحمد حلمي جمعة، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي- الحكومي- الإداري- الخاص البيئي- المنشآت الصغيرة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 29.

كما يعرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وهادف، يقدم للإدارة تأكيد على درجة السيطرة على عملياتها ويعطيها نصائح من أجل تحسينها كما يعمل على خلق قيمة مضافة، ويساعد المؤسسة للوصول إلى أهدافها المرجوة.¹

مما سبق يمكن التوصل إلى أن التدقيق الداخلي يعرف على أنه وظيفة يقوم بها طرف من داخل المؤسسة، مهمته إعطاء ضمان للإدارة بأن النظام المحاسبي كفؤ وبالتالي يمكن الاعتماد على مخرجاته، كما أنه يمثل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية يعمل على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تمكنها من اكتشاف الانحرافات وبالتالي إمكانية معالجتها في الوقت المناسب.

يتضح من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي أن هناك أوجه تشابه بينهما يمكن حصرها في ما يلي:²

- يعتبر كل منهما نظام محاسبي فعال هدفه الأساسي توفير المعلومات اللازمة لغرض إعداد تقارير مالية مفيدة؛
- يتطلب كل منهما وجود نظام رقابة داخلي فعال وهذا للحد من الأخطاء والتلاعب والغش.
- كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه من خلال النقاط التالية:
- وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا ما يؤكد صفة التكامل بينهما؛
- وجود نظام فعال للتدقيق الداخلي يعني تقليل المدقق الخارجي لكمية الاختبارات وبالتالي توفير في الوقت والجهد، هذا فضلا عن كفاءة نظام تدقيق الحسابات ككل.

ثالثا: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

هناك عدة نقاط اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يوضح الجدول التالي بعض هذه النقاط.

¹- BERTIN Elisabeth, "Audit interne : enjeux et pratiques à l'international", groupe Eyrolles, Paris, 2007, p p : 46- 47.

²- أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص ص: 16-17.

الجدول رقم (02): الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
يزاول التدقيق الخارجي من قبل مدقق مستقل عن المؤسسة.	يزاول التدقيق الداخلي من قبل العاملين داخل المؤسسة.
يمثل التدقيق الخارجي الضامن لمصالح الملاك.	يخدم التدقيق الداخلي بصفة أساسية متطلبات الإدارة.
التدقيق الخارجي معني بالتأكد من صحة الحسابات وسلامتها، وبالتالي فإن عملية اكتشاف الأخطاء والغش تأتي لاحقاً أي تكون على شكل مصادفة.	التدقيق الداخلي معني باكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش.
يعتبر المدقق الخارجي مستقل كلياً عن الإدارة.	يعد المدقق الداخلي محاسب مستقل ولكن هذا الأمر لا يجعله مستقل عن الإدارة.

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

الفرع الثاني: أنواع تدقيق الحسابات من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق

يقسم تدقيق الحسابات من حيث الإلزام القانوني إلى:

أولاً: تدقيق إجباري

ويعرف التدقيق الإجباري على أنه التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد ألزم القانون عدداً كبيراً من المؤسسات بالقيام بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.¹

ثانياً: تدقيق اختياري

ويعرف التدقيق الاختياري على أنه التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسات وبخاصة المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، وقد يكون هذا النوع من التدقيق إما كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح في العقد المبرم بين المدقق والعميل.²

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

² - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004، ص: 31.

الفرع الثالث: أنواع تدقيق الحسابات من حيث النطاق التدقيق

ينقسم تدقيق الحسابات من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولاً: تدقيق كامل

وهذا النوع من تدقيق الحسابات يمنح للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يقوم به، ولا تضع الإدارة أية قيود على مدقق الحسابات من حيث نطاق أو مجال العمل، فهو يملك كامل الحق في الاطلاع على المستندات التي يرى أنها ضرورية من حيث الكم والكيف فهو يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.¹

لذلك فهذا النوع من تدقيق الحسابات يناسب المؤسسات الصغيرة أو تلك المؤسسات التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أنه إذا أرادت المؤسسات الكبيرة الاعتماد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على مدى قوة ومتانة أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، فضعف هذا النظام يعني بالضرورة لجوء المدقق إلى التوسع في كمية الاختبارات التي يقوم بها.²

ثانياً: تدقيق جزئي³

وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يقتصر عمل مدقق الحسابات على بعض العمليات التي تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من عملية جرد المخزون.

لا يهدف هذا النوع من تدقيق الحسابات إلى الحصول على رأي في محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي كما هو الحال في التدقيق الكامل. بل يهدف إلى الحصول على تقرير يتضمن مختلف الخطوات المتبعة والنتائج التي تم التوصل إليها. وعلى مدقق الحسابات عند قيامه بهذا النوع من التدقيق أن يحصل على عقد كتابي يوضح من خلاله المهمة الموكلة إليه ونطاقها وهذا ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

² - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

³ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 22-23.

الفرع الرابع: أنواع تدقيق الحسابات من حيث حجم الاختبارات

يقسم تدقيق الحسابات من حيث حجم الاختبار إلى:

أولاً: تدقيق شامل

يقوم مدقق الحسابات في هذا النوع من التدقيق بفحص كل العمليات، ويناسب هذا النوع من تدقيق الحسابات المؤسسات صغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها قليل نسبياً.¹

ثانياً: تدقيق اختياري²

يعتمد هذا النوع من تدقيق الحسابات على اقتناع المدقق بمثانة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع مدقق الحسابات لأحد الأساليب التالية:

- التقدير الشخصي (العينات)؛

- علم الإحصاء.

يعتمد إتباع مدقق الحسابات لأحد هذه الأساليب على مدى خبرته و تمكنه من المفاهيم الإحصائية الهامة مثل: المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التثبيت، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية... إلخ.

الفرع الخامس: أنواع تدقيق الحسابات من حيث توقيت التدقيق

ينقسم تدقيق الحسابات من حيث التوقيت إلى:

أولاً: تدقيق نهائي³

وهذا النوع من تدقيق الحسابات يبدأ بعد انتهاء السنة المالية وإقفال الدفاتر وإعداد القوائم المالية، ويتميز هذا النوع من تدقيق الحسابات بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المدرجة في الدفاتر، أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد القيام بعملية ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

ولهذا النوع من تدقيق الحسابات نقائص نذكر منها:

- فشله في اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش لحظة وقوعها؛

- قد يهمل عنصر الدقة بهدف تحقيق السرعة في الإنجاز؛

- يستغرق هذا النوع من تدقيق الحسابات وقتاً طويلاً مما قد يؤدي إلى تأخير تقديم القوائم المالية في المواعيد المحددة قانوناً.

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

³ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

ثانياً: تدقيق مستمر¹

ويقصد بتدقيق الحسابات المستمر قيام مدقق الحسابات بتدقيق وفحص الحسابات والمستندات بشكل مستمر حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل التدقيق طوال فترة أداء عمله ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية.

يتميز هذا النوع من تدقيق الحسابات بعدة خصائص نذكر منها:

- وجود متسع من الوقت يسمح لمدقق الحسابات بالتعرف على المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى؛

- السرعة في اكتشاف الأخطاء والغش بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة؛

- انتظام العمل بمكتب مدقق الحسابات وفي المؤسسة أيضا وهذا راجع لوجود متسع من المجال الزمني للتدقيق.

بالرغم من الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من تدقيق الحسابات إلا أنه يعاب عليه ما يلي:

- وجود احتمال لقيام عمال المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود من مختلف المستندات والسجلات بعد القيام بتدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بهدف الغش والتلاعب لتغطية اختلاس معين، وهذا من منطلق أن مدقق الحسابات لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات؛

- تعطيل العمل بقسم المحاسبة من فترة لأخرى، وهذا راجع لزيارة مدقق الحسابات للقيام بمهامه، ولكن يمكنه تفادي ذلك عن طريق اختيار الوقت الأنسب للفترات التي يزور فيها المؤسسة؛

- احتمال نشوء صلات تعارف بين مدقق الحسابات وعمال المؤسسة وهذا يسبب حرج للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في الدفاتر والسجلات، أو عند كتابته للتقرير.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص: 29-30.

المبحث الثاني: محددات تدقيق الحسابات

ترتكز مهنة تدقيق الحسابات على عملية تجميع الأدلة ومطابقتها والنتائج المتوصل إليها، وهدفها الرئيسي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية ومطابقتها للمعايير المعمول بها، فتدقيق الحسابات كغيره من المهن يرتكز على فروض محددة وتحكمه مقومات أساسية وله عدة مزايا فهو بمختلف أنواعه يخدم جهات عدة ويساعدها في عملية اتخاذ القرارات المناسبة ورسم السياسات والخطط المستقبلية، ومقابل المزايا التي يقدمها له عيوب، وهذا ما سيتم توضيحه في هذا المبحث من خلال التطرق إلى فروض تدقيق الحسابات، حدود تدقيق الحسابات، المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات، مزايا وعيوب تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: فروض تدقيق الحسابات

الفرض هو عبارة عن فكرة ذهنية يتم التعبير عنها في شكل لفظ، وهو قاعدة تلقى قبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستعمل من أجل حل مشكل معين أو بهدف ترشيد السلوك إلى وضع محدد.¹

تستند عملية تدقيق الحسابات على عدة فروض ولعل أهمها:²

أولاً: فرض استقلال مدقق الحسابات

إن العمل الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتقديم هذه النتائج إلى الأطراف المعنية، وبما أن عمل مدقق الحسابات يتميز بالحياد والاستقلالية وهذا يعني عدم وجود تعارض بين عمله والإدارة والمتمثلة في القائمين بإعداد البيانات المالية، ولكن هذا لا يعني عدم وجود تعارض دائم وحتمي لأنه قد تتعارض مصالح الإدارة وعمل مدقق الحسابات كإخفاء بعض المعلومات الهامة عنه، لذا على مدقق الحسابات أن يكون طرف محايد بالنسبة لكل من أصحاب المؤسسة والإدارة.

¹ - محمود السيد الناغي، "دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة لتحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص: 26.

² - غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص: 20-21-22.

ثانيا: فرض إمكانية فحص البيانات المالية والقوائم

- يجب أن تكون البيانات المالية المعدة من طرف الإدارة قابلة للفحص، وحتى يتمكن مدقق الحسابات من فحص البيانات المالية يجب أن تتوفر هذه البيانات على مجموعة من المعايير أهمها:
- يجب أن تكون البيانات المالية ملائمة لمستخدميها، كما يجب أن تكون مرتبطة بالمدة الزمنية الخاصة بها؛
 - يجب أن تعكس البيانات المالية حقائق قائمة وتبتعد كل البعد عن التحيز؛
 - يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي؛
 - يجب أن تتميز المعلومات المالية أيضا بقابلية الفحص، وأن تعكس نفس النتائج إذا تم فحصها من قبل أكثر من شخص.

ثالثا: فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم

- إن وجود نظام رقابة داخلي سليم يتيح للإدارة والملاك الاعتماد على مخرجاته، كما أن عمل مدقق الحسابات يركز على مدى قوة ومثانة هذا النظام ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على:
- الرقابة المحاسبية؛
 - الرقابة الإدارية؛
 - الضبط الداخلي.

رابعا: فرض خلو القوائم المالية من الأخطاء الغير عادية والتلاعب

- يقوم عمل مدقق الحسابات في الأساس على فرضية خلو القوائم المالية من الأخطاء والتلاعب، وإذا تبث العكس يصبح عمل مدقق الحسابات تفصيلي وهذا حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء والتلاعب.

خامسا: فرض الصدق في محتويات التقرير

ويرتكز هذا الفرض على ضرورة وجود الصدق في محتوى التقرير المعد من قبل مدقق الحسابات والمقدم إلى الجهة المسؤولة عن تعيينه ويستلزم ذلك من المدقق التحقق من النقاط التالية:

- المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- المؤسسة تطبق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت؛
- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات تتسم بالملائمة؛
- المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة تتلائم وطبيعة نشاطها.

المطلب الثاني: حدود تدقيق الحسابات

لا يمكن اعتبار القيام بوظيفة تدقيق الحسابات ضماناً كافياً على سلامة القوائم المالية وهذا راجع لعدة أسباب أهمها:¹

- على أساس فحص عينة من الأدلة يتم التوصل إلى الكثير من استنتاجات التدقيق، غالباً ما تكون القيم النقدية المدونة في القوائم المالية بآلاف أو ربما بالملايين مثل الشيكات المدفوعة والفواتير... الخ. و تدقيق الحسابات كغيره من المهن مقيد بالتكلفة والزمن، وهذا يتطلب فحص عينة من الأدلة المدونة بالقيم النقدية، ويمكن لهذه العينات أن تصمم بطريقة علمية تمكن من تقديم درجة كبيرة من الثقة، ورغم ذلك فإن الاستنتاجات المستخرجة من فحص عينة من الأدلة تخضع بالضرورة إلى ظروف عدم التأكد؛

- يتم تجميع بعض الأدلة الظاهرة في القوائم المالية عن طريق الاستفسار من الإدارة ويمكن لهذا الاستفسار أن يكون إما شفهيًا أو كتابيًا، مثل: التقديرات المرتبطة بإمكانية تحصيل حسابات الزبائن، وبالرغم من أن مدقق الحسابات يستطيع الحصول على الأدلة الملائمة التي من خلالها يتمكن من تأكيد أو نفي مزاعم الإدارة، إلا أنه في بعض الحالات يفضل الاعتماد وبدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات، فإذا كانت الإدارة تفتقر لعنصر الأمان قد يتوصل مدقق الحسابات إلى بناء استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية، ويعتبر هذا خطر من المخاطر الملازمة لعملية تدقيق الحسابات؛

¹ - محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

- العنصر البشري معرض إلى عدة عوامل كالإرهاق من كثرة العمل، عدم المبالاة والنسيان وغيرها، كل هذه العوامل قد تدفع بمدقق الحسابات إلى الإغفال أو التغاضي عن الأدلة المناسبة، أو قيامه بفحص النوع الخطأ من الأدلة، أو استخراج استنتاجات خاطئة من الأدلة التي قام بفحصها، وهذا أيضا يعد خطرا من المخاطر الملازمة لعملية تدقيق الحسابات.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات¹

يمكن تحديد أهم المقومات الأساسية التي يجب توافرها في مهنة تدقيق الحسابات فيما يلي:

- ضرورة امتلاك مدقق الحسابات قدر واف من التأهيل العلمي والتدريب العملي الذي يمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه، بما يتناسب وأهمية العمل المنوط به؛
- إن الهدف الأساسي من مهنة تدقيق الحسابات هو تقديم خدمة عامة للمجتمع، مع ضرورة وجود اعتراف صريح من قبل أطراف المجتمع بضرورة هذه الخدمة وأهميتها، وعلى مدقق الحسابات الشعور بحجم المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، وقدرته على تحملها؛
- تركز مهنة تدقيق الحسابات عند القيام بها على الجهود الذهني بشكل أساسي؛
- ضرورة ممارسة الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية المسؤولة عن إشراف وتنظيم شؤون المهنة؛
- يجب توفر جملة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني؛
- ضرورة وجود جملة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء مهنة تدقيق الحسابات، وتعمل على الرفع من مستواها والحفاظ على كرامة أعضائها.

¹- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)", المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة العربية الأولى، 2010، ص: 134.

المطلب الرابع: مزايا وعيوب تدقيق الحسابات¹

تدقيق الحسابات عدة مزايا من شأنها أن تعود بالفائدة على المؤسسة محل التدقيق أو على الملاك، وبما أن عمل مدقق الحسابات يبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب فهو لا يملك المعلومات الكافية عن طريقة إعداد السجلات، وهذا يعني احتمال وجود الأخطاء والتلاعب محكم بالسجلات يصعب على المدقق اكتشافه وحتى عند بدله العناية المهنية اللازمة.

الفرع الأول: مزايا تدقيق الحسابات

من بين المزايا التي يمنحها تدقيق الحسابات لكل من المؤسسة والملاك نذكر ما يلي:

- يساعد تدقيق الحسابات في الكشف عن الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها موظفي المؤسسة؛
- إمكانية حصول المؤسسة على القروض بطريقة سهلة وهذا راجع إلى أن حساباتها يمكن الوثوق بها فهي مدققة؛
- إمكانية تحديد ثمن بيع المؤسسة في حالة عرضها للبيع وهذا راجع إلى وجود سجلات وحسابات ثم تدقيقها؛
- عند تعرض المؤسسة لخسائر جراء كوارث طبيعية فيمكن أن تحدد شركة التأمين بكل سهولة قيمة التعويضات وهذا راجع لوجود حسابات ثم تدقيقها في المؤسسة؛
- سهولة تحديد مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات ومن ثم العمل على تصليح الانحرافات؛
- الاستفادة من خبرات مدقق الحسابات بحكم استمراره في القيام بأعمال التدقيق داخل المؤسسة، فهو يقدم للمؤسسة النصائح والمشورة فيما يتعلق بنقاط الضعف في النظامين المحاسبي والإداري؛
- في حالة وجود خلاف بين المؤسسة والعاملين فيما يتعلق بالرواتب والأجور فهو حسابات مدققة يمكنها أن تساعد في حل الخلاف؛
- وجود تدقيق الحسابات يلزم ماسك الدفاتر والسجلات بالالتزام وتوخي الحذر عند قيامه بالمهام المنوطة به.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 22-23-24.

الفرع الثاني: عيوب تدقيق الحسابات

إن المعلومات التي تحتويها الدفاتر والسجلات قد لا تكون كافية للوصول إلى الحقيقة من طرف مدقق الحسابات لذلك قد يلجأ في بعض الأحيان إلى البحث عن المعلومات إضافية من أشخاص قد يكونوا أطرافاً في عملية الغش والتلاعب وهذا يعني أن القوائم المالية التي تم تدقيقها قد لا تمثل الصورة الفعلية للوضع المالي للمؤسسة محل التدقيق.

تواجه مدقق الحسابات أيضاً مشكلة تتعلق بالأدلة والقرائن التي يسعى للحصول عليها والتي يعتمد عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، وخاصة التي تتعلق بالمصادر الخارجية فقد تكون هذه الأدلة غير سليمة فقد يحصل المدقق من العملاء على معلومات خاطئة حول أرصدهم.

عند إتباع مدقق الحسابات الخطة معينة في عملية تدقيق الحسابات عليه الحصول على أدلة وقرائن تتطابق مع ما هو موجود في الدفاتر والسجلات. وقد يتبع مدقق الحسابات خطة عمل لا تتماشى وطبيعة المؤسسة محل التدقيق وهذا يؤدي بالضرورة إلى عدم الوصول إلى النتائج المرجوة.

عند انتهاء مدقق الحسابات من المهام المنوطة به عليه إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل ويستند في ذلك الرأي على الأدلة والقرائن التي قام بجمعها والتي من الواجب أن تتماشى مع الطريقة التي ينتهجها، ولكن في بعض الأحيان يكون رأي مدقق الحسابات غير واضح وهذا راجع إلى وجود بعض المعلومات المخمنة والتي لا تكون مؤيدة بأدلة مرتبطة بالعنصر محل التدقيق وبالتالي تكون القوائم المالية المدققة مضللة ولا تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

يمر مسار عملية تدقيق الحسابات بعدة مراحل تبدأ بقبول مدقق الحسابات تنفيذ عملية التدقيق والتخطيط لها ومن ثم ينتقل إلى مرحلة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية وهذا بهدف تحديد درجة مثاقته وقوة هذا النظام وبالتالي الاعتماد على مخرجاته ومن ثم ينتقل مدقق الحسابات إلى جمع أدلة الإثبات التي تمثل الركيزة التي يستند عليها لإبداء رأيه الذي يكون على شكل تقرير تتخذ على أساسه عدة قرارات، وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا المبحث إلى قبول المهنة وتخطيط عملية تدقيق الحسابات، فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، وتقرير مدقق الحسابات.

المطلب الأول: قبول المهنة وتخطيط عملية تدقيق الحسابات

يجب على مدقق الحسابات قبول المهنة تمكنه من الحفاظ على سمعته وأداء عمله على أكمل وجه ودون المساس باستقلاليتته وموضوعيته، ويساعد التخطيط السليم المدقق على توفير الجهد والمال وضمان السير الحسن لعمله.

الفرع الأول: قبول عملية تدقيق الحسابات

تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة تنافسية وبما أن مدقق الحسابات رأسماله سمعته فعليه أن يحافظ على استقلاليتته وموضوعيته، وعدم قبوله مهنة تدقيق البيانات المالية لمؤسسة معروفة بسوء سمعتها في السوق المالي أو متهمه بالغش والاحتيال، كما عليه عدم قبول أية عملية تدقيق الحسابات يعتقد أنه لا يستطيع إنجازها وفق معايير التدقيق الدولية أو حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، وحسب المعايير الأخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات.¹

ولقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي رقم (210)، والغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بما يلي:²

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

² - أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق "، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص: 264.

- الاتفاق على شروط عملية تدقيق الحسابات مع العميل؛

- استجابة مدقق الحسابات لطلب العميل والمتمثل في تغيير شروط عملية تدقيق الحسابات لتوفر مستوى أقل من التأكد.

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم (210) إلى ضرورة اتفاق كل من مدقق الحسابات والعميل على شروط العملية، وتسجيلها في كتاب التعيين لعملية تدقيق الحسابات أو في شكل آخر يكون مناسب، فوجود كتاب التعيين قبل البدء في عملية التدقيق يساعد على تجنب سوء الفهم المتعلق بالعملية، ويعمل أيضا على توثيق قبول التعيين بالإضافة إلى توضيح نطاق وهدف عملية تدقيق الحسابات ومدى مسؤولية المدقق اتجاه العميل.¹

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التخطيط السليم لعملية تدقيق الحسابات

يساعد التخطيط السليم والعقلاني مدقق الحسابات على التأكد من عدة نقاط بالإضافة إلى تحقيق أهداف متعددة.

أولا: أهمية التخطيط لعملية تدقيق الحسابات²

يشير معيار التدقيق الدولي رقم (300) تخطيط عملية تدقيق القوائم المالية إلى: "أن هدف المراجع يتمثل في تخطيط عملية المراجعة بحيث يتم أدائها بطريقة فعالة. ويجب أن يلتزم كل من شريك الارتباط وأعضاء فريق الارتباط الرئيسيين الآخرين بتخطيط عملية المراجعة".

فالتخطيط السليم يساعد في التأكد من النقاط التالية:

- أنه قد تم اختيار أعضاء فريق التدقيق بناء على القدرات والمؤهلات التي يملكونها وتخول لهم القيام بعملية تدقيق الحسابات؛

- قد تم تشخيص كافة المشاكل المحتملة، وطرق حلها في الوقت الملائم؛

- أنه قد تم توجيه أعضاء فريق التدقيق والاشراف عليهم ومراجعة عملهم من خلال اتباع منهجية زمنية مناسبة؛

¹ - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص: 264.

² - أمين السيد أحمد لظفي، "ممارسة المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2011، ص: 82.

- أنه قد تم إعطاء كافة التوجيهات اللازمة للقطاعات المختلفة لعملية تدقيق الحسابات؛
- أنه قد تم إنهاء العمل بطريقة ملائمة ووفق منهجية زمنية مناسبة؛

ثانيا: أهداف التخطيط السليم لعملية تدقيق الحسابات

للتخطيط السليم لعملية تدقيق الحسابات عدة أهداف ولعل أهمها:¹

- تحديد نطاق عملية الفحص بالإضافة إلى حجم الاختبارات المراد القيام بها والوقت اللازم لذلك، وهذا سيساعد مدقق الحسابات في فهم المهام الموكلة إليه وكيفية أدائها على أكمل وجه؛
- تحديد العمل المنجز وبالتالي يتسنى لمدقق الحسابات في أية لحظة تحديد الحجم المنجز من العمل، ومن ثم تحديد حجم الأعمال المتبقي إنجازها والوقت المتوقع لذلك، وهذا يساعد في عملية إعادة تخطيط عملية التدقيق وتوزيع الأعمال على المساعدين إن تطلب الأمر ذلك؛
- يستعمل كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وهذا من خلال مقارنة ما تم تحقيقه مع ما كان يجب تنفيذه، ويعمل التخطيط السليم أيضا على تحديد مختلف الانحرافات ومحاولة علاجها وإن تطلب الأمر إعادة تعديل برنامج تدقيق الحسابات؛
- يعمل على كوسيلة لتحديد مسؤولية الأداء المهني وهذا من خلال إظهار الشخص المسؤول عن تنفيذ كل جزء من عملية تدقيق الحسابات.

الفرع الثالث: أنواع برامج تدقيق الحسابات

هناك نوعان من برامج تدقيق الحسابات وهي كالاتي:²

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2002، ص ص: 77 - 78.

² - زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص: 128.

أولاً: برامج تدقيق مرسومة مقدماً وثابتة

- وهي برامج مطبوعة وثابتة وعلى المساعدين التقييد بها، ومن عيوب هذا النوع من برامج التدقيق أنه يلغي الابتكار والتجديد ويتسم بالروتين. أما عن مزايا هذا النوع:
- تعد تعليمات واضحة لطريقة سير العمل؛
 - يعتبر ضروري في المشاريع الضخمة وهذا لإحكام خطة العمل؛
 - يساعد على تقسيم العمل بين مدقق الحسابات وأعضاء الفوج العامل معه؛
 - تطمئن مدقق الحسابات إلى عدم السهو.

ثانياً: برامج تدقيق متدرجة

يتم إعداد هذا النوع من البرامج أثناء القيام بتنفيذ عملية تدقيق الحسابات ، ويتضمن الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق، وأما عن التفاصيل والاختبارات فتقرر أثناء القيام بالعملية، ويتميز هذا النوع عن النوع الأول في كونه يفسح المجال أمام الموظفين للابتكار واستخدام الخبرة.

الفرع الرابع: الخطوات التمهيدية لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات

في حالة قيام المدقق بمهمة تدقيق الحسابات في مؤسسة لم يسبق له التعامل معها فإنه ينبغي عليه قبل قيامه بعملية تدقيق الحسابات مراعاة النقاط التالية:

أولاً: التأكد من صحة تعيينه

تختلف إجراءات تعيين مدقق الحسابات حسب الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق لذلك يجب على المدقق أن يطلع على قرار تعيينه.¹

¹-سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

ثانيا: التأكد من نطاق عملية تدقيق الحسابات

على مدقق الحسابات التقيد والالتزام بنطاق عملية تدقيق الحسابات سواء كانت شاملة أي للمدقق الحق في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات أو جزئية أي للمدقق حدود لنطاق عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها.¹

ثالثا: حصول مدقق الحسابات على المعلومات الأساسية عن المؤسسة التي سيقوم تدقيقها²

ترتكز هذه المرحلة على التعرف على طبيعة المؤسسة محل التدقيق من حيث نظمها المالية والإدارية، وذلك حتى يتم وضع الخطة المناسبة لتدقيقها.

ومن بين الخطوات التي ينبغي أن تتضمنها هذه المرحلة هي:

- الاطلاع على القدر الكافي من التقارير المالية التي تخص السنوات السابقة؛
- دراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المنافسة التي تزاوّل نفس النشاط وفي نفس الظروف؛
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة وتحديد طرق الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
- دراسة أوراق العمل المتعلقة بعملية تدقيق الحسابات للسنوات الماضية.

رابعا: فحص النظام المحاسبي للمؤسسة

على مدقق الحسابات دراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة دفتريا أو آليا وعليه أيضا الاطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات الإلزامية والاختيارية وهذا ليتعرف على مختلف مراحل التسجيل والترحيل.³

¹ - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

² - محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص: 208.

³ - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

خامسا: القيام بزيارات ميدانية للمؤسسة و فروعها

يقوم مدقق الحسابات بزيارات ميدانية للمقر الرئيسي للمؤسسة والفروع التابعة له، ويتعرف على أماكن الخزينة، بالإضافة إلى تعرفه على مختلف المخازن (مخازن المواد الخام، قطع الغيار والمنتجات الجاهزة)، وطرق التخزين، وإطلاعها على طريقة سير العمل وغيرها.¹

سادسا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يرتكز مدقق الحسابات عند قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على مدى قوة ومتانة هذا النظام، حيث يمكنه هذا الأخير من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، وبالتالي تقديم معلومات مناسبة لمتخذي القرار.²

المطلب الثاني: فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

تمكن عملية فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية مدقق الحسابات من تحديد قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد برنامج وأسلوب التدقيق المتبع وهذا بهدف الوصول إلى إعطاء رأي سليم حول عدالة القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية وتنوعت وفيما يلي سيتم توضيح مفهوم كل من الرقابة والرقابة الداخلية.

أولا: مفهوم الرقابة

للرقابة عدة تعاريف نذكر منها:

لقد عرف الكفراوي الرقابة على أنها: " الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المؤسسة والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها. فالرقابة هي عملية متابعة

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

² - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، نفس المرجع السابق، ص: 148.

دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخل الوحدة يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعة".¹

وتعرف الرقابة على أنها: " تمثل عمليات السيطرة التنظيمية على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفئة وفعالة بما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية".²

وتعرف الرقابة أيضا بأنها أي محاولة من الإدارة تقوم بها بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة والغايات المحددة.³

وتعرف الرقابة أيضا بأنها: " وظيفة إدارية تسعى لجعل الحوادث تتوافق مع الخطة المرسومة، فهي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تعديلها في أقصر وقت ممكن".⁴

وعليه يمكن استنتاج أن الرقابة هي وظيفة إدارية تعمل على التحقق من أن الموارد تستعمل بطريقة عقلانية بالإضافة إلى التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة والوقوف على مختلف الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

ثانيا: تعريف الرقابة الداخلية

إن للرقابة الداخلية عدة تعاريف ولعل أهمها الآتي:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها التنظيم العقلاني للمحاسبة وقسمها، فهي تهدف على الأقل إلى اكتشاف الأخطاء والغش ومحاولة استدراكها في الوقت المناسب.⁵

¹ - عبد القادر موفق، "الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014-2015، ص:33.

² - سلمى ياسين، "المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة إصلاح وترشيد عمليات الإنفاق الحكومي"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد السابع جويلية 2014، ص: 232.

³ - خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

⁴ - محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2014، ص: 94.

⁵ - PIGE Benoît et autre, " Comptabilité et audit: Manuel Applications et Corrigés ", Nathan, Paris, 2008, P: 43.

وتعرف أيضا الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الوسائل والإجراءات التي تستعملها المؤسسة بهدف حماية أصولها، وللتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية وبالتالي تحقيق الفعالية.¹

وقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) الرقابة الداخلية بأنها عملية يقوم بها أطراف معينين مكلفين بالرقابة والإدارة إضافة إلى موظفين آخرين، هدفها الأساسي هو توفير درجة معقولة من التأكيد فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة.²

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية أيضا على أنها عملية يقوم بتنفيذها موظفين من داخل المؤسسة، بحيث يتم تصميمها بطريقة تسمح بتقديم درجة معقولة من التأكيد بأن:³

- العمليات تسير بطريقة آمنة إلى حد أقصى ومنظمة لتحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة وحماية أصولها؛

- المعلومات المالية والتشغيلية موثوق بها، ويتم إتباع مختلف اللوائح والمبادئ التوجيهية التنظيمية.

مما سبق يمكن التوصل إلى أن الرقابة الداخلية يقوم بها أطراف معينين مكلفين بالرقابة فهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والوسائل هدفها الأساسي كشف الانحرافات في الوقت المناسب بغية تصحيحها، وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية للمؤسسة وبالتالي تحقيق الفعالية.

الفرع الثاني: أسباب فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

أول عملية يقوم بها مدقق الحسابات قبل شروعه في عملية التدقيق ضرورة قيامه بعملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا راجع لعدة اعتبارات أهمها:⁴

- يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم معايير العمل الميداني لمهنة تدقيق الحسابات.

- يساعد تقييم نظام الرقابة الداخلية مدقق الحسابات في ما يلي:

¹ - خلف عبد الله الواردات، " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص: 38

² - أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 205.

³ - SCHICK Pierre et autre, "Audit interne et référentiels de risque", DUNOD, Paris, 2^e édition, 2014, p: 18.

⁴ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 246.

- تحديد برنامج التدقيق الذي يسير عليه؛

- تحديد أسلوب التدقيق الذي يتبعه؛

- تحديد فريق التدقيق المناسب من حيث الكم والكيف.

الفرع الثالث: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

هناك طرق مختلفة لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي كالاتي:

أولاً: الاستبيان

وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، والتي يرى مدقق الحسابات من أنها ضرورية لمنع أي انحرافات في البيانات المالية.¹

- مزايا الاستبيان

إن للاستبيان عدة مزايا ولعل أهمها:²

- يوفر السهولة في التطبيق؛

- تمتاز أسئلته بالمرونة؛

- يعمل الاستبيان على توفير الوقت؛

- عيوب الاستبيان

من عيوب هذه الطريقة أنها تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم بها، ولكن يمكن لمدقق الحسابات اكتشاف ذلك عند قيامه بالتدقيق التفصيلي.³

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

² - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

³ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

ثانيا: الملخص التذكيري

وهو قيام مدقق الحسابات بوضع كافة أسس وقواعد نظام رقابة داخلية سليم بحيث عليه عدم تفويت أي نقطة هامة، ويعاب على هذه الطريقة كونها لا تؤدي إلى تدوين كتابي، فهي متروكة لتصرف كل مدقق.¹

ثالثا: وصف الإجراءات المعمول بها

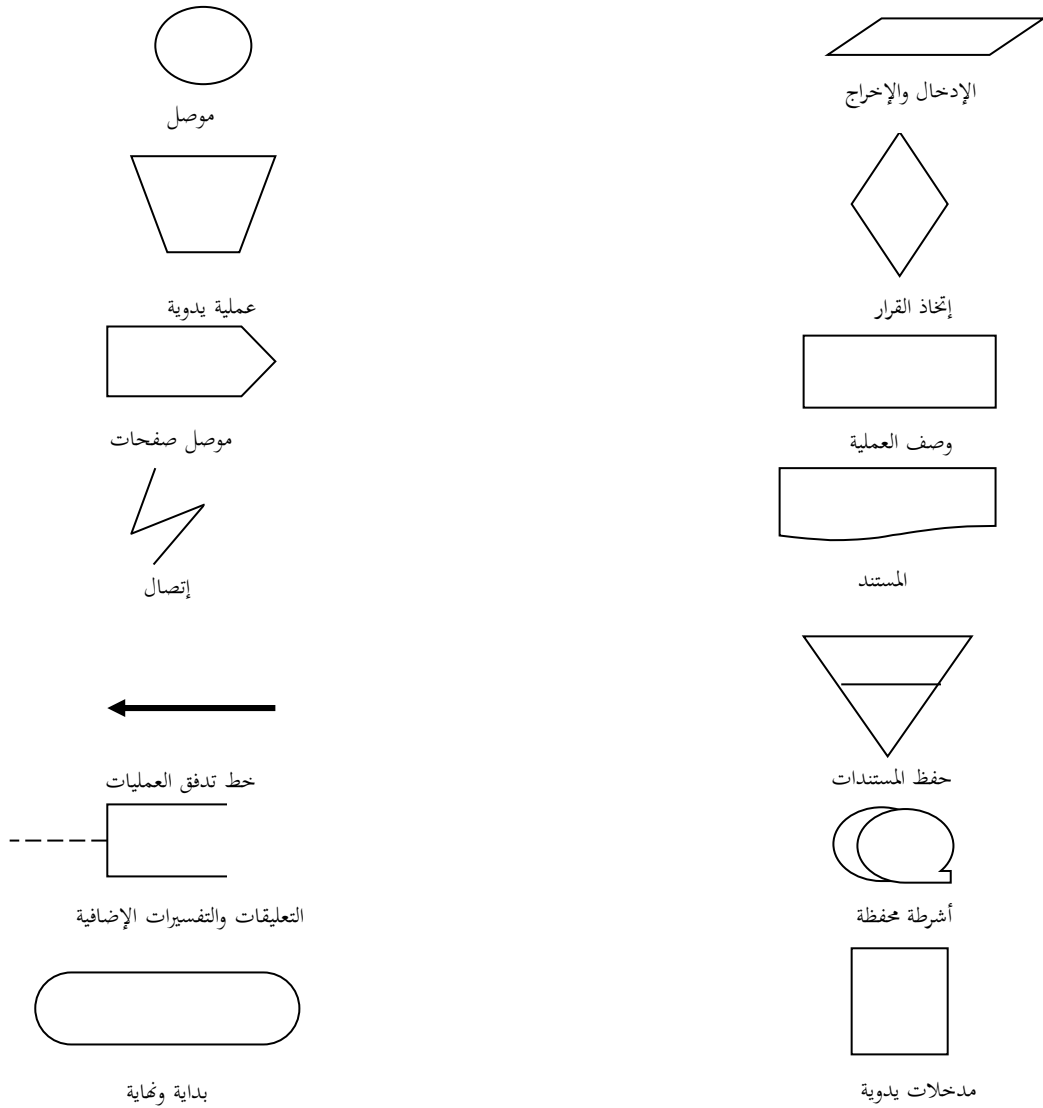
يطلع مدقق الحسابات على مختلف الإجراءات ومن ثم يقوم بتلخيصها متتبعا إحدى السبيلين: إما عن طريق إعداد ملخص للإجراءات قد تكون طويلة أو القيام بإعداد حوصلة كوصف عملية معينة مثل عملية الشراء، أو عن طريق وصف تلك الإجراءات باستخدام ما يعرف بخرائط التتابع التي يتم فيها وصف الإجراءات من خلال استعمال أشكال توضح مختلف الوسائل المستعملة وكيفية سيرها عبر مختلف المصالح، كما تبين أيضا وبصورة خاصة أنواع الرقابة التي تخضع لها من قبل عمال تلك المصالح أثناء المرور بها ومعرفة إيجابيات وسلبيات ذلك.²

يوضح الشكل رقم (02) مختلف الرموز المستعملة في خرائط التتابع.

¹ - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

² - محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003، ص: 85.

الشكل رقم (02): الرموز المستخدمة في خرائط التدافع



المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى - الإصدار الأول - ، 2009، ص: 301.

رابعاً: يقوم مدقق الحسابات بإعداد قائمة بخطوات التدقيق الفنية والتي يتم الاستناد عليها لتحقيق الأهداف المسطرة ومن بين تلك الخطوات التالي:¹

- التأكد من صحة المستندات الأصلية وذلك من الناحية الفنية؛
- تحديد الدورة المستندية الخاصة بكل مستند انطلاقاً من الإعداد ووصولاً إلى الحفظ؛
- تحديد الدورة المحاسبية ومختلف خطواتها المتتالية وصولاً إلى إعداد السجلات والدفاتر المحاسبية.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات

يرتكز عمل مدقق الحسابات على جمع أدلة الإثبات ليتمكن من تكوين رأيه الفني، و يجب على المدقق أن يحصل على القدر الواف من الأدلة وبالاعتماد على الطريقة التكنولوجية وهذا حتى يدعم المدقق الرأي الذي توصل إليه ويتمكن إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية أدلة الإثبات لمدقق الحسابات

لأدلة الإثبات مفاهيم عدة وهذا راجع إلى أهميتها إذ أنها تمثل المنطلق واللبننة الأساسية لمدقق الحسابات نحو إبداء رأيه الفني المحايد.

أولاً: مفهوم أدلة الإثبات

لأدلة الإثبات عدة تعاريف يذكر منها الآتي:

لقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي رقم (500) إلى أن أدلة الإثبات تعرف على أنها: "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي التدقيق".²

وتعرف أدلة الإثبات على أنها عبارة عن مجموعة من المستندات داخلية كانت أو خارجية، من واجبها أن تعكس حقائق من داخل أو من خارج المؤسسة.³

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 247-248.

² - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص: 314.

³ - أبو الفتوح علي فضالة، "أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة"، دار الكتب العلمية، القاهرة، بدون طبعة، 1996، ص: 202.

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة لإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني".¹ وتعرف أيضا أدلة الإثبات هي جميع ما يحصل عليه مدقق الحسابات من أدلة وقرائن سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية وذلك حتى يدعم رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.² مما سبق يمكن التوصل إلى أن أدلة الإثبات هي عبارة عن مجموعة من المستندات يحصل عليها مدقق الحسابات قد تكون داخلية أو خارجية، ويجب أن تملك هذه الأدلة حجج قوية تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد.

ثانيا: أهمية أدلة الإثبات لمدقق الحسابات³

يمكن تلخيص أهمية الأدلة لمدقق الحسابات في النقاط التالية:

- إن جوهر عملية تدقيق الحسابات يتلخص في تجميع الأدلة الملائمة وتقييمها بصورة موضوعية؛
- الهدف الرئيسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، ولا يمكن للمدقق تحقيق هذا الهدف إلا إذا اعتمد على أدلة ملائمة وكافية؛
- توجد علاقة وثيقة بين رأي مدقق الحسابات وأدلة الإثبات، فإذا انتاب المدقق الشك حول وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فإنه يعمل جاهدا للحصول على الدليل الملائم الذي يؤكد شكوكه أو ينفيها، وإذا تعذر عليه ذلك فعليه التحفظ أو الامتناع عن إبداء رأيه؛
- يعد مدقق الحسابات مسؤولا مهنيا عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وهذا وفقا لما نصت عليه معايير العمل الميداني.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 177.

² - توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، "تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص: 87.

³ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص: 325.

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات¹

يتطلب المعيار الدولي للتدقيق رقم (500)، بالإضافة إلى المعيار الثالث للعمل الميداني من مدقق الحسابات جمع القدر الكافي والملائم من الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه، وينبغي على المدقق أن يقتنع بأن الرأي الذي توصل إليه صحيح بدرجة عالية من التأكد، ومن هذا المنطلق تعتبر كفاية الأدلة وملائمتها من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في الدليل كي يقتنع مدقق الحسابات به.

ولكي يتصف الدليل بأنه ملائم يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط يمكن تلخيصها في ما يلي:

- يجب أن يتناسب الدليل وهدف التدقيق الذي يقوم مدقق الحسابات باختباره، وهذا حتى يتسنى للمدقق تحقيق الاقتناع من خلاله؛

- يجب أن يكون الدليل مستقلاً، فالدليل الذي يتم الحصول عليه من أطراف خارج المؤسسة يكون أكثر ملائمة من الدليل الذي يتم الحصول عليه من أطراف من داخل المؤسسة؛

- يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة قوي وفعال، وهذا حتى تكون الأدلة التي يتم جمعها أدلة قوية يمكن الاعتماد عليها؛

- يجب أن يحصل مدقق الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يتم الحصول عليه بطريقة مباشرة يكون أكثر فعالية من الدليل الذي يتم الحصول عليه بطريقة غير مباشرة؛

- يجب أن يكون مصدر الدليل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك؛

- يجب أن يكون الدليل موضوعياً فيعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية دليلاً موضوعياً، بينما يعتبر الاستفسار عن إمكانية تحصيل الدين من طرف مدير الائتمان دليلاً غير موضوعياً؛

- يجب أن يكون توقيت الحصول على الدليل مناسباً.

ولكن تظل عملية تحديد مدى كفاية الأدلة وملاءمتها مرتبطة باجتهاد مدقق الحسابات والذي بدوره

يتأثر بعوامل عدة نذكر منها:

- تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الملازمة على مختلف المستويات؛

- طبيعة كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقدير المخاطر المرتبطة بالرقابة؛

- الأهمية النسبية للعنصر المراد اختباره؛

- الخبرة المتحصل عليها من العمليات السابقة؛

- مصدر المعلومات المتاحة وموثوقية.

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، نفس المرجع السابق، ص: 326-327.

الفرع الثالث: الفرق بين الدليل والقريفة

يعد الدليل في الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، بينما يتم جمع أكبر عدد ممكن من الحقائق لإيجاد قرائن الإثبات. فقريفة الإثبات هي استنباط نتيجة لاستخلاص رأي والافصاح عنه. ويمكن اعتبار القرائن أدلة عندما تتعدد إلى درجة الدليل في إثبات الحقيقة أو الخروج إلى رأي في موضوع معين.¹

فالقريفة هي عبارة عن: "استنباط المدقق النتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق، تمكنه من استخلاص رأيه في مسألة معينة، وتعتبر كل مجموعة قرائن دليل إثبات".²

الفرع الرابع: أنواع أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات

يوجد العديد من أنواع أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات ولعل أهمها:

أولاً: الوجود الفعلي

يعد الوجود الفعلي بمثابة دليل قوي على الوجود،³ بيد أن الوجود لا يعكس بصفة آلية ملكية المؤسسة للموجودات المتاحة ولا صحة وسلامة تقييمها، من هذا المنطلق على مدقق الحسابات إثبات ملكية المؤسسة لكافة الموجودات وكذلك صحة تقييمها وفقاً للطرق المعمول بها.⁴

ثانياً: المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات

تعد المستندات من بين أهم أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات، إذ أنها تتيح الفرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة والتي يجب أن تكون مقيدة في الدفاتر، وتعد المستندات دليل قوي يعمل على الربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل المؤسسة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية المرتبطة بتلك الأحداث.⁵

¹ - يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

² - سعود كايد، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 132.

³ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 180.

⁴ - طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 132 - 133.

⁵ - غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2009، ص: 180.

ويمكن تصنيف المستندات إلى ثلاث مجموعات وهي كالاتي:¹

- مستندات يتم إعدادها خارج المؤسسة ولكن استعمالها يكون داخلها كالفواتير الخاصة بالشراء؛
- مستندات يتم إعدادها داخل المؤسسة ولكن استعمالها يكون خارجها كفواتير البيع؛
- مستندات يتم إعدادها واستعمالها داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية بمختلف أنواعها.

ثالثا: الإقرارات المعدة خارج المؤسسة

تمثل هذه الإقرارات المعدة خارج المؤسسة مختلف التقارير والشهادات التي يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارج المؤسسة كفواتير الشراء الواردة من الموردين، بوالص التأمين لمختلف أصول المؤسسة وغيرها، يعتمد المدقق على هذه الإقرارات في تأكيد المعلومات المقدمة أو نفيها.²

رابعا: الإقرارات المعدة داخل المؤسسة

يتم استعمال الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل عن المعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد بأن الإدارة قامت باستعمال طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة في عملية تقييم مخزون آخر المدة.³

خامسا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يعد وجود نظام رقابة داخلية سليم بمثابة تأكيد على صحة الدفاتر والسجلات، وهذا الأمر سينعكس على نطاق الاختبارات وحجم العينة وكمية الأدلة التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في أداء مهامه.⁴

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص: 128.

² - غسان فلاح المطارنة، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 181.

³ - طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 134-135.

⁴ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية -"، 2000، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

سادسا: صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

إذا كان للمؤسسة عمليات كثيرة، تصبح عملية المعالجة المحاسبية للبيانات عملية طويلة، هذا الأمر سيتيح فرصة أكبر لحدوث الأخطاء والغش والتي من شأنها التأثير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية،¹ حتى يتسنى لمدقق الحسابات التأكد من صحة العمليات المحاسبية عليه القيام بإعادة إجرائها.²

الفرع الخامس: أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات

لقد أخذت أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات مسارا إلكترونيا، وهذا نتيجة لزيادة عمليات التشغيل الإلكتروني للبيانات ومن هذا المنطلق أصبح مدقق الحسابات يستخدم الكمبيوتر في التعرف على أدلة الإثبات الملائمة.³

سيتم إظهار الأثر الكبير لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على حجم الأدلة ونوعيتها فيما يلي:⁴

أولا: ظهور الأدلة الإلكترونية

ويقصد بها المعلومات التي تم إما تكوينها أو معالجتها أو إرسالها أو الاحتفاظ بها إلكترونيا، والتي تمكن مدقق الحسابات من التأكد من صحة المعلومات الواردة بالقوائم المالية حتى يتمكن من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية.

ثانيا: ضوابط اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الإلكترونية

قبل اعتماد مدقق الحسابات على الأدلة الإلكترونية عليه مراعات النقاط التالية:

- اعتماده على الدليل الإلكتروني يتوقف على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية؛
- أن يحسن التعامل مع تأثير تكنولوجيا المعلومات على الأدلة التقليدية، مثل: إرسال واستلام الردود على المصادقات؛
- عليه أن يدرك جيدا أن أدلة إلكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت وعليه أخذ ذلك بعين الاعتبار عند قيامه بالاختبارات اللازمة.

¹ - طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

² - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

³ - عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2007، ص: 88.

⁴ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص: 333-334.

ثالثا: توثيق المعلومات إلكترونيا

يجب على مدقق الحسابات أن يقبل المعلومات المكتوبة وكذلك المعلومات الإلكترونية لأن معظم التوثيق أصبح اليوم يتم بصورة إلكترونية، وهذا في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تتولى مسؤولية أمن المعلومات وحفظها وعدم تعريضها للتغيير.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

إن للبيان الكتابي الذي يصدره مدقق الحسابات أهمية كبرى لأنه يمثل خلاصة عمله ويعكس رأيه حول عدالة القوائم المالية، الذي تستعمله جهات عدة وترتكز عليه في عملية اتخاذ القرارات، ولتقرير المدقق قواعد محددة على مدقق الحسابات احترامها والالتزام بها.

الفرع الأول: مفهوم التقرير

كان البيان الذي يصدره مدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية، يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن تم استبدال لفظ شهادة ليحل محله لفظ "تقرير" وهذا تماشيا مع ما هو متبع في بريطانيا، ومن ثم شاع استعمال هذا اللفظ في مختلف دول الدول. فيمكن القول أن تقرير مدقق الحسابات هو عبارة عن بيان كتابي يلخص رأي مدقق الحسابات الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، وهذا بناء على ما قام به من فحص وتدقيق لمختلف البيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية، ويقدم هذا التقرير إلى الأطراف المعنية، ويوضح بصفة أساسية رأي المدقق عن مدى تعبير نتيجة الأعمال عن الأرباح أو الخسائر الحقيقية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.¹

يعد تقرير مدقق الحسابات المحطة الأخيرة لعملية تدقيق الحسابات، فهو وسيلة اتصال من خلالها يتمكن مدقق الحسابات توصيل النتائج ورأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل في نهاية السنة.²

مما سبق يمكن القول أن التقرير هو المرحلة الأخيرة من مراحل تدقيق الحسابات، من خلاله يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي في نهاية الفترة المالية وتوصيل نتائج أعماله إلى الأطراف المعنية.

¹ -زهير الحدر، مرجع سبق ذكره، ص: 75-76.

² - محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010 - 2011، ص: 41.

الفرع الثاني: أهمية تقرير مدقق الحسابات¹

لتقرير مدقق الحسابات أهمية كبرى تظهر جليا في النقاط التالية:

- يعد التقرير بمثابة خلاصة عمل مدقق الحسابات، إذ أن عملية تدقيق الحسابات تمكن المدقق من التعرف على جميع البيانات والمعلومات التي تتعلق بالعمليات التي أجرتها المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، لذلك يعد تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه إلى الأطراف المعنية وبصفة خاصة الملاك؛
- يعد تقرير مدقق الحسابات وثيقة مكتوبة يمكن الرجوع إليها من أجل تحديد المسؤولية المدنية والجنائية للمدقق، وهذا عند إهماله أو التقصير في أداء المهام المنوطة به؛
- ارتفاع الطلب على الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات وهذا نظرا لما يواجهه مستخدم المعلومة من صعوبة في تحديد جودة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وهذا نتيجة العوامل التالية:
- تضارب المصالح بين مستخدم المعلومات ومن يقوم بإعدادها؛
- صعوبة استيعاب المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها وبالتالي ضرورة وجود شخص مؤهل يقوم بتحديد جودة المعلومات وبالتالي درجة الاعتماد عليها؛
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة لما لها من أهمية في عملية اتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: قواعد وضع التقرير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الملموس من عملية التدقيق، حيث أنه يمثل المعلومات التي يقوم المدقق بتوصيلها للمستخدمين، وعليه يجب أن يكون المدقق متماشيا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة تدقيق الحسابات، وفي ما يلي سيتم ذكر أهم المعايير التي تحكم إعداد تقارير تدقيق القوائم المالية.²

أولا: عرض القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يرتكز هذا المعيار على أساس أنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا تم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند القيام بإعداد القوائم المالية، وبالرغم من أن المبادئ المتعارف عليها ليست محددة بشكل دقيق ولا تتضمنها قائمة محددة، إلا أن ذلك يجب أن يحفز مدقق الحسابات نحو المتابعة المستمرة لما تصدره الأبحاث والدوريات العلمية في الداخل والخارج من هذه المبادئ وهذا تطبيقا لمنهج التأهيل المستمر.³

¹ - محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2003، ص: 162-163.

² - أمين السيد أحمد لطفى، "المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008، ص: 198.

³ - حامد طلبة محمد أبو هيبية، "أصول المراجعة"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 159.

ثانيا: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹

- يقتضي المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير إلى ضرورة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، والهدف من طرح هذا المعيار هو:
- جاهزية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛
 - عدم تأثر القوائم المالية تأثراً ملموساً بالتغيرات التي تطرأ من فترة إلى أخرى في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - عدم الحاجة إلى التعديل في تقرير التدقيق نتيجة حدوث تغيرات في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - عدم إتاحة الفرصة لإظهار نتيجة معينة من خلال التلاعب في استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثالثا: الإفصاح الكافي

حتى تساعد المعلومات التي تقدمها القوائم المالية إلى المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة ينبغي أن تتسم بالشمول وكذلك الملائمة وقابلية الفهم، فإذا لم يقتنع مدقق الحسابات بأن القوائم المالية تفسح عن المعلومات اللازمة يجب عليه ذكر ذلك في التقرير الذي يصدره ويتحفظ في إبداء رأيه. وهذا ما نص عليه المعيار الثالث من معايير إعداد تقارير التدقيق، ويجب على المدقق أيضاً أن يذكر في تقريره أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة القوائم المالية وهذا في حالة إغفال أو حذف هذه المعلومات من القوائم المالية، وهذا يعني أن الإفصاح الكافي هو الأساس ما لم يشير تقرير التدقيق إلى غير ذلك، فإذا عجزت القوائم المالية في الإفصاح عن المعلومات اللازمة وابتاع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإنها لم تعرض بعدالة.²

رابعا: التعبير عن الرأي

يعد هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيداً لأنه يقتضي ضرورة إصدار مدقق الحسابات تقريراً يوضح فيه رأيه الفني المحايد فيما يخص عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة، فإذا كانت البيانات المقدمة تتطابق وقواعد تدقيق الحسابات يكون التقرير خالياً من التحفظات أما إذا لم يتم تطبيق قواعد التدقيق على أكمل وجه وذكر ذلك في تقرير المدقق وبالتحديد في فترة النطاق وذكر أيضاً التحفظ وأسبابه في فقرة الرأي فإن تقرير مدقق الحسابات يعد تقريراً وافياً.³

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 299-300.

² - أمين السيد أحمد لطفى، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley"، مرجع سبق ذكره، ص: 205-206.

³ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007، ص: 62.

يمكن تقسيم رأي مدقق الحسابات إلى:¹

- رأي نظيف وهو إبداء الرأي دون تحفظات؛

- رأي مقيد وهو إبداء رأي مع التحفظ؛

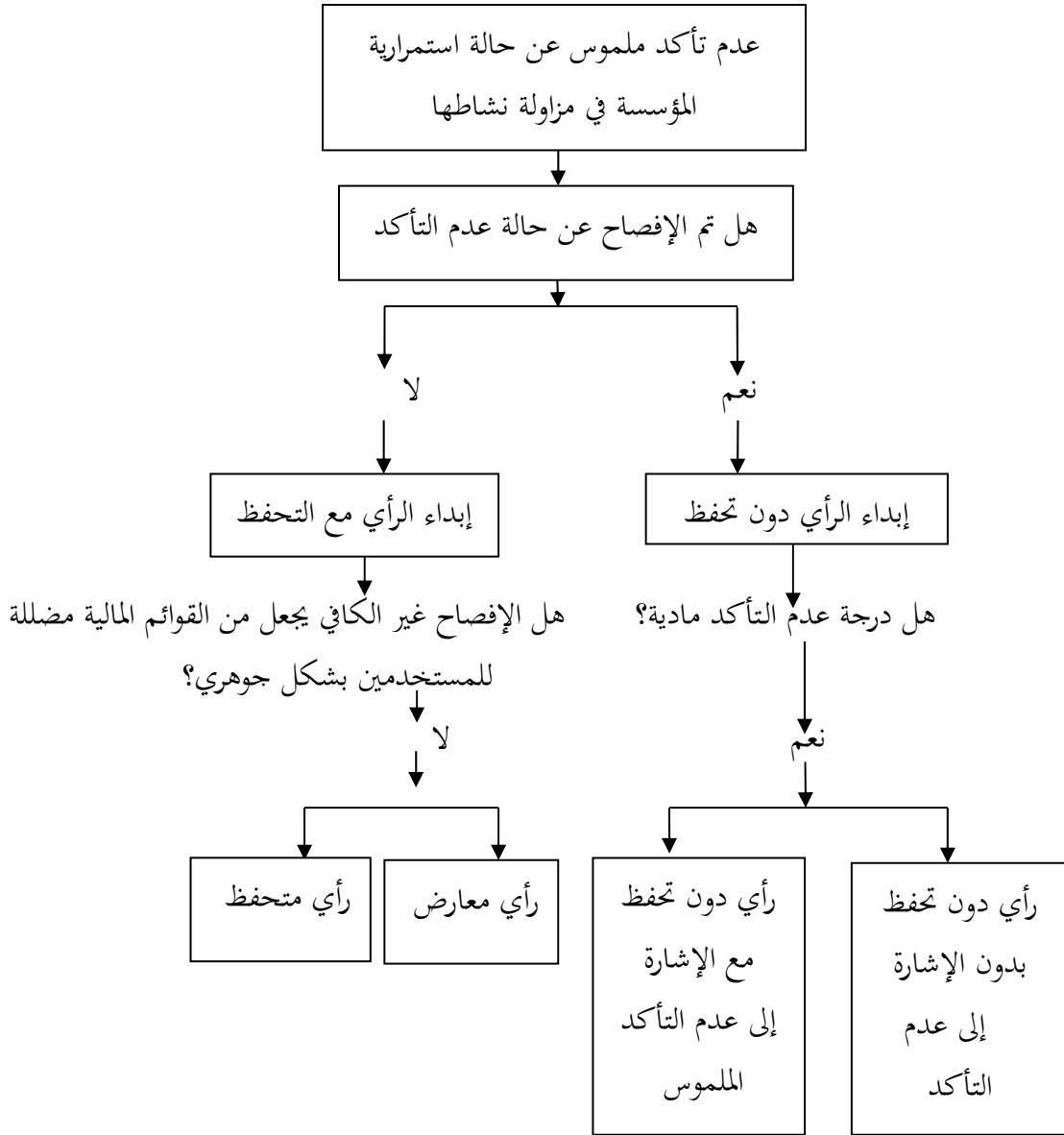
- رأي سلبي؛

- رأي معارض.

يوضح الشكل رقم (03) مختلف خيارات تقرير مدقق الحسابات المرتبطة بعدم التأكد المحيط بالاستمرارية.

¹ - أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

الشكل رقم (03): خيارات تقرير مدقق الحسابات المرتبطة بعدم التأكد المحيط بالاستمرارية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، مرجع سبق ذكره،

ص: 376.

الفرع الرابع: العناصر الأساسية لتقرير مدقق الحسابات

نص المعيار الدولي رقم (13) على العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير مدقق الحسابات والتي تكون عادة ما تكون على النحو التالي:

أولاً: عنوان التقرير

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنواناً ملائماً، ويستحسن استخدام مصطلح مدقق مستقل في العنوان وهذا بهدف التمييز بين تقرير مدقق الحسابات والتقارير الأخرى التي تصدرها جهات معينة مثل مجلس الإدارة، أو مدققين آخرين غير ملزمين بنفس الشروط التي يجب أن يلتزم بها المدقق المستقل.¹

ثانياً: الجهة الموجه إليها التقرير

يجب أن يوجه التقرير بشكل ملائم وبحسب ما تتطلبه ظروف التكليف واللوائح المحلية. حيث يتم عادة توجيه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية لعملية تدقيق الحسابات.²

ثالثاً: الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية

يشير المعيار الدولي رقم (13) المعدل إلى ضرورة أن يوضح مدقق الحسابات في تقريره اسم المؤسسة والقوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها إضافة إلى الفترة الزمنية المتعلقة بها، زيادة على ذلك يجب أن يوضح في التقرير بأن إعداد القوائم المالية من مهمة إدارة المؤسسة وأن الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية.³

رابعاً: فقرة النطاق

يجب أن تتضمن هذه الفقرة إيضاحاً بأن عملية تدقيق الحسابات قد تم التخطيط لها وأداؤها بدرجة معقولة بحيث يمكنها أن توضح ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من أي تحريفات جوهرية تؤثر قد تؤثر على مستخدمي هذه القوائم، وأن عملية التدقيق تركز على أساس معقول يمكن من إبداء الرأي، كما يجب أن يبين التقرير معايير أو ممارسات التدقيق التي يتم إتباعها عند القيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك بالإشارة إلى معايير التدقيق الدولية أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المعمول بها.⁴

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 327.

² - أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2007، ص: 644.

³ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 328.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 645.

خامسا: فقرة الرأي

يجب أن يظهر تقرير مدقق الحسابات وبشكل واضح رأيه حول عدالة القوائم المالية وأنها تتماشى والمتطلبات القانونية، كما يمكن استخدام عبارات أخرى تدل عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة ومن كافة الجوانب الجوهرية. وكلها عبارات تبين أن المدقق أخذ بعين الاعتبار مختلف النقاط التي تعد أساسية للقوائم المالية، كما يتم تحديد إطار إعداد مختلف التقارير والقوائم المالية بواسطة مبادئ المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وقد يحتاج مدقق الحسابات أيضا إلى إبداء رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق والتشريعات الملائمة.¹

سادسا: تاريخ التقرير

على مدقق الحسابات تحديد تاريخ التقرير بتاريخ الانتهاء من عملية التدقيق، حيث يوضح هذا التاريخ للقارئ بأن مدقق الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية وتقرير التدقيق، وبما أن مسؤولية مدقق الحسابات تتجلى في إصدار تقرير عن القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، لذا يجب عليه أن يحدد تاريخ التقرير بتاريخ سابق بالمقارنة للتاريخ التي قامت الإدارة بموجبه بالتوقيع والموافقة على اعتماد القوائم المالية.²

سابعا: عنوان المدقق

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات اسم المدينة أو الموقع الذي يوضح مكان تواجد مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية الكاملة عن عملية تدقيق الحسابات.³

ثامنا: توقيع المدقق

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق، أو الاسم الشخصي لمدقق الحسابات أو كليهما حسب ما هو مناسب وغالبا ما يتم توقيع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق نظرا لأن المؤسسة هي التي تتحمل مسؤولية عملية التدقيق. في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا ليس مطلوبا أن يتم التوقيع بالاسم الشخصي للمدقق في الوقت الراهن.⁴

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 330.

² - أمين السيد أحمد لظفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 647.

³ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 331.

⁴ - أمين السيد أحمد لظفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 647.

خلاصة

تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى جملة من النقاط ولعل أهمها:

- تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دائمة التطور والتحديث؛
- تطورت أهداف تدقيق الحسابات عبر مختلف العصور حتى صارت تحاول الموصول إلى تحقيق الرفاهية لكافة أفراد المجتمع؛
- يساهم تدقيق الحسابات بشكل فعال في عملية اتخاذ القرارات ورسم مختلف السياسات المستقبلية من قبل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية؛
- لتدقيق الحسابات عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها؛
- تستند عملية تدقيق الحسابات على عدة فروض؛
- لا يمكن القول أن عملية تدقيق الحسابات هي ضمان كافي حول خلو القوائم المالية من الانحرافات؛
- هناك جملة من المقومات يجب أن تتوفر في مهنة تدقيق الحسابات؛
- مهنة تدقيق الحسابات كغيرها من المهن لها مزايا وعيوب؛
- يتطلب تنفيذ عملية تدقيق الحسابات المرور بعدة مراحل تبدأ أولاً بعملية التخطيط السليم وتنتقل إلى فحص نظام الرقابة الداخلية وهذا للوقوف على مدى قوة ومثانة هذا النظام، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليه ثم تنتقل إلى عملية جمع أدلة الإثبات التي تمكن في الأخير من الخروج بتقرير يبيد من خلاله المدقق رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية.
- يلعب مدقق الحسابات دور هام في ضمان التنفيذ السليم لعملية تدقيق الحسابات وهذا ما سيتم تناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: مدقق الحسابات

الفصل الثاني: مدقق الحسابات

تمهيد

كان لزاما على المشرع الجزائري ضبط مهنة تدقيق الحسابات وذلك من منطلق الدور الهام الذي يلعبه مدقق الحسابات والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، وفي إطار العلاقات التي تربط مدقق الحسابات بأطراف متعددة تعتمد على البيانات المالية المدققة في عملية اتخاذ القرارات ورسم مختلف السياسات المستقبلية للمؤسسة.

لكن لم يأتي ذلك مبكرا، فعلى غرار دول عدة تعد الجزائر متأخرة فيما يخص تنظيم مهنة تدقيق الحسابات التي لم يتم ضبطها بقواعد وتشريعات إلا بعد صدور قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، ومن بعده صدور قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

فقد أوضحت هذه القوانين مختلف الصفات والشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي والمعنوي حتى يتسنى له مزاوله مهمة تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى شروط تعيين وعزل مهام مدقق الحسابات والحقوق التي يتمتع بها والواجبات التي يجب أن يلتزم بها، كما تناولت أيضا المسؤولية التي تترتب عليه إذا لم يلتزم بواجباته ولم يتحلى بالعناية المهنية اللازمة بالإضافة إلى طريقة تحديد أتعاب مدقق الحسابات. من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- التأهيل الفني والقانوني لمدقق الحسابات؛

- الإطار التنظيمي لمدقق الحسابات؛

- الإطار العملي لمدقق الحسابات.

المبحث الأول: التأهيل الفني والقانوني لمدقق الحسابات

يعد مدقق الحسابات ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له القيام بالمصادقة على صحة حسابات المؤسسة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، وحتى يتمكن من القيام بهذا العمل عليه أن يتوفر على جملة من الصفات والشروط إضافة إلى امتلاكه درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف مدقق الحسابات، خصائصه ومؤهلاته العلمية والعملية.

المطلب الأول: تعريف مدقق الحسابات

لقد تعددت تعاريف مدقق الحسابات وتنوعت سندكر منها الآتي:

مدقق الحسابات هو ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويتحمل كامل المسؤولية عن إنجاز العمل المنوط به، والتوقيع على التقرير، وهو يملك الحق في تفويض أشخاص للقيام بمهام محددة من عملية تدقيق الحسابات.¹

كما عرف المشرع الجزائري في نص المادة 22 من قانون 10-01 مدقق الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

ويعرف أيضا مدقق الحسابات بأنه ذلك الشخص الذي يملك مؤهلات علمية وعملية تخول له القيام بمهمة تدقيق الحسابات وهو لا ينتمي إلى فئة الموظفين أو المساهمين بل يتمتع بالاستقلالية الكاملة عن المؤسسة محل التدقيق ويقوم بمهمة مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية، وهذا بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، وعليه أن يكون على اقتناع تام بالآتي:³

¹ - إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص: 32.

² - المادة 22 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 07.

³ - حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

- أن أصول المؤسسة أو التزاماتها لم تتعرض لأي حذف أو إهمال؛
- جميع القوائم أو الوثائق حقيقية؛
- الحسابات الختامية لم تتعرض لأي حذف أو تعديل مما يجعلها مضللة؛
- تعود ملكية الأصول المدرجة بتاريخ الميزانية إلى المؤسسة؛
- الالتزامات تعكس حقيقة المبالغ المطلوبة.

مما سبق يمكن القول أن مدقق الحسابات هو شخص يتمتع بالاستقلالية التامة ويملك مؤهلات علمية وعملية تحول له القيام بعملية فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالتها، ونقل نتائجه إلى الأطراف المعنية في صورة تقرير.

المطلب الثاني: خصائص مدقق الحسابات

هناك جملة من الصفات التي يجب على مدقق الحسابات التحلي بها في مساره الدراسي والمهني، وحتى يتمكن مدقق الحسابات من مزاوله عمله يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط إذا غاب منها شرط واحد تعذر عليه ممارسة مهنة تدقيق الحسابات.

الفرع الأول: صفات مدقق الحسابات¹

- هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات سواء في أثناء دراسته، أو في أثناء قيامه بواجبه المهني ومن بين الصفات التي يجب أن يتحلى بها نذكر ما يلي:
- بالإضافة إلى كونه متفهم للتدقيق وكافة أصوله، عليه أن يكون متتبعا لكل ما هو جديد فيما يخص المحاسبة؛
- عليه أن يكون أميناً كتوماً ويحتفظ بأسرار المؤسسة التي يزاول بها نشاطه، ويجب أن لا يستخدم الأسرار التي اطلع عليها لصالح مؤسسة أخرى؛
- عليه أن يكون ملماً بكافة القوانين والتشريعات التي لها صلة بعمله كالقوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، والضرائب... الخ؛

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -"، مرجع سبق ذكره، ص: 155-156-157.

- عليه أن يكون صاحب ضمير حي، مصلحة عمله فوق كل اعتبار؛
- عليه أن يكون صبورا لأن طبيعة عمله روتينية مما قد يؤدي إلى الملل؛
- عليه أن لا يوافق على أي عمل قبل أن يتفهم طبيعته ويقتنع بصحته؛
- عليه أن لا يخرج عن إطار تخصصه، و إذا طلبه منه نصيحة فنية لها علاقة بعمله، عليه إعطاؤها دون الإلحاح منه على تنفيذها إلا إذا كانت تصحح نقص في النظام المحاسبي لا يمكن بواسطته استخراج نتائج الأعمال، عندها له الحق في أن يطالب جهاز المحاسبة بتنفيذها؛
- عليه أن يكون الإخلاص في عمله هدفه الأول، مع التقيد بأداب سلوك مهنة تدقيق الحسابات؛
- عليه أن يكون متحكما في لغته يستطيع التعبير عن آرائه بكل وضوح وجدارة؛
- عليه أن يكون في مستوى ثقافي واجتماعي يتقارب ومستوى أعضاء مجلس الإدارة، وهذا حتى يتمكن من مناقشتهم ولا يخضع لهم تحت أي شكل من الأشكال، وعليه أيضا أن يتحلى بقوة الشخصية ويقول رأيه بكل ثقة مادام يرى أنه على حق؛
- عليه أن يكون أمينا لا يشهد إلا بعد أن يكون متأكدا من النتائج المتوصل إليها، وأن يكون متفطنا صاحب بديهة، وواقعا صعب التأثر بالآخرين؛
- عليه أن يكون ذا إطلاع واسع لكل ماله علاقة بمجال تخصصه كالإحصاء والاقتصاد.

الفرع الثاني: الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات

حتى يتمكن مدقق الحسابات سواء كان شخص طبيعى أو معنوي من مزاوله المهنة عليه أن يتوفر على جملة الشروط.

أولا: بالنسبة للشخص الطبيعي

- لقد أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 08 من قانون 10-01 الشروط التي يجب أن تتوفر في الشخص الطبيعي حتى يتسنى له ممارسة مهنة تدقيق الحسابات والشروط هي كالاتي:¹
- أن يكون حامل للجنسية الجزائرية؛
 - أن يكون حامل لشهادة جزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة أخرى تعادلها، وتمنح هذه الشهادة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو من طرف المعاهد المعتمدة من قبله، ولا يمكن الالتحاق بهذه المعاهد إلا بعد القيام بإجراء مسابقة للمترشحين الحاصلين على شهادة جامعية في التخصص وتحدد عن طريق التنظيم؛

¹ - المادة 08 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

- أن يكون مالك لكافة حقوقه السياسية والمدنية؛
- أن لا يكون قد أصدر في حقه أية أحكام متعلقة بارتكابه لجنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من قبل الوزير المكلف بالمالية؛
- أن يكون مسجل بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- على محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية والقيام بأي عمل تأديبة اليمين وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه ويؤدي القسم المنصوص عليه في المادة 06 من قانون 10-01 بالعبارات التالي:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد ان أخلص في تأديبة وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"¹ ويحضر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول.

كما أجاز المشرع الجزائري للأجانب إمكانية ممارسة مهنة تدقيق الحسابات وهذا ما ورد في نص المادة 08 من قانون 91-08 " يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي جنسية أجنبية بممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل وإذا توفرت الشروط المطلوبة"².

ثانيا: بالنسبة للشخص المعنوي

- لقد حول المشرع الجزائري في نص المادة 12 من قانون 91-08 لمدققي الحسابات إمكانية إنشاء شركات مدنية فيما بينهم وهذا لممارسة مهامهم وذلك حسب جملة من الشروط وهي:³
- يجب أن يكون الشركاء مسجلين في جدول المنظمة الوطنية فرادى؛
 - يجب أن تنشأ الشركة المدنية حسب الأشكال القانونية؛
 - يجب أن يكون لكافة الشركاء موطن بالجزائر أو يقيمون موطننا فيها؛
 - يجب أن يكون كافة الشركاء مسؤولين شخصيا وبالتضامن؛
 - يمكن أن يكون الشركاء غير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية وهذا في حالة الحقوقيين والاقتصاديون وكل شخص حائز على شهادة التعليم العالي ويقدم مساعدة بحكم تخصص في إنجاز الشركة المدنية ويكون ذلك في حدود ربع عدد الشركاء؛

¹ - المادة 06 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - المادة 08 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، بتاريخ 01 ماي 1991، ص: 652.

³ - المادة 12 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 653.

- يجب أن يخضع تنظيم هذه الشركات المدنية وطريقة سيرها للقانون المدني؛
 - كما يمكن لمدققي الحسابات أن ينشئوا فيما بينهم شركات ذات أشكال قانونية أخرى، طبقا للقانون التجاري لممارسة المهام المنوطة بهم.

ولقد أوضح المشرع الجزائري أيضا إمكانية إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة تدقيق الحسابات وهذا ما جاء في نص المادة 13 من قانون 91-08 " يمكن إنشاء كل مؤسسة عمومية اقتصادية حسب الشكل القانوني المنصوص عليه يكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ضمن احترام أحكام هذا القانون وشريطة أن يكون المتدخلون الموقعون للعقود والوثائق الثبوتية تجاه القانون مسجلين في جدول المنظمة في كل أصنافهم."¹

المطلب الثالث: التأهيل العلمي لمدقق الحسابات

لقد حدد المشرع الجزائري في نص المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 وبدقة المؤهلات العلمية الواجب توافرها في الأشخاص الراغبين في مزاوله مهنة تدقيق الحسابات وهذا حتى يتسنى لهم القيام بذلك والمؤهلات هي:²

الفرع الأول: المجموعة الأولى

تتضمن المجموعة الأولى ما يلي:

- ليسانس في العلوم المالية؛
 - شهادة المدرسة العليا للتجارة فرع المالية والمحاسبة؛
 - الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- إضافة إلى ذلك يجب عليهم:
- إما متابعة التدريب كخبير مدة سنتين منتهية بشهادة التدريب القانوني؛
 - وإما اثبات خبرة مدتها عشر سنوات في المجالين المحاسبي والمالي بالإضافة إلى متابعة تدريب مدته ستة أشهر.

¹ - المادة 13 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 653.

² - المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تحول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 32، بتاريخ 02 ماي 1999، ص: 04-05.

الفرع الثاني: المجموعة الثانية

تتضمن المجموعة الثانية ما يلي:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة الفروع الأخرى غير الفرع السابق الذكر؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة فرع المراجعة والمراقبة، وكذلك فرع الاقتصاد والمالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية النظام الكلاسيكي؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير فرع مراجعة الحسابات؛
- شهادة المعهد الوطني للمالية فرع الخزينة أو الضرائب؛
- شهادة المعهد الاقتصادي الجمركي والمالي بالجزائر؛
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

إضافة إلى ذلك يجب أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية الآتية:

- شهادة تقني سام في المحاسبة؛
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛
- بكالوريا تقني في المحاسبة؛
- شهادة التحكم في المحاسبة.

إضافة إلى ذلك عليهم إثبات ما يلي:

- إما تدريب مهني بمكتب خبير أو محافظ حسابات مدته سنتين؛
- وإما خبرة مدتها عشر سنوات في المجالين المحاسبي والمالي و تدريب مدته ستة أشهر.

الفرع الثالث: المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية

عند انتهاء تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في قانون رقم 91-08 واللذين نجحوا في امتحانات

الاندماج التي تعدها اللجنة الخاصة وذلك ضمن دورة واحدة في كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات.

الفرع الرابع: أعوان المفتشية العامة للمالية

الحائزون على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل بالإضافة إلى امتلاكهم خبرة عشر سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

بما أن مدقق الحسابات يتعرض أثناء قيامه بمهامه إلى العديد من المشاكل المتعلقة بالجوانب المحاسبية والقانونية وكذلك الاقتصادية، لذلك على المدقق اكمال تأهيله العلمي بإلمامه بالنواحي التالية:¹

- مختلف المبادئ والنظريات المتعلقة بعلم المحاسبة، إضافة إلى الإلمام بمبادئ وأصوله تدقيق الحسابات وتطبيقاته، وأساليبه الحديثة، وكذلك المبادئ المتعلقة بعلم إدارة الاعمال، علم الاقتصاد، علم القانون، علم السياسة... الخ؛

- بحوث العمليات، الأساليب الإحصائية، والرياضية، إضافة إلى الإلمام بأساليب الحاسوب وطرق تطبيقاتها في الجوانب المحاسبية والتدقيق؛

- تتبع مختلف التطورات الحاصلة في العلوم ذات صلة بعمل تدقيق الحسابات، إضافة إلى مختلف التعديلات الحاصلة في القوانين كقانون الضرائب مثلاً؛

-الإدارة المالية؛

- التمكن من اللغات الأجنبية.

المطلب الرابع: التأهيل العملي لمدقق الحسابات

كان لزاماً على مدقق الحسابات الاهتمام بالجانب العملي ليستطيع مواجهة مختلف التغيرات الحاصلة في البيئة التي تتطور بصفة مستمرة وذلك حتى يسهل عليه ممارسة مهنته، والمقصود بالتأهيل العملي أن يتمتع مدقق الحسابات بالصفات التالية:²

- التحلي بالواقعية عند القيام بطلب البيانات والمعلومات وذلك على نحو يثبت تقديره لمتطلبات العملية والظروف المحيطة بالمؤسسة؛

- الإحاطة بكافة المعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق وذلك من خلال قيام مدقق الحسابات بزيارات إلى مواقع الإنتاج، والخدمات الإنتاجية، بالإضافة إلى الاستفسار من المختصين عن جميع النواحي الفنية؛

¹-أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

²-أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، نفس المرجع السابق، ص: 55، 56، 57.

- الاطلاع على مختلف الحالات التطبيقية المرتبطة بتقارير عن التطبيقات لممارسات فعلية، والتي تقوم الهيئات والجمعيات العلمية الدولية بإصدارها.

كما قد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين IFA قسم خاص بالتعليم المحاسبي المهني، ويتضمن هذا القسم مجموعة من الإرشادات من أهمها:

- الإرشاد رقم (02) والمتعلق بالتعليم المهني المستمر؛
- الإرشاد رقم (07) والمتعلق بالتعليم والتدريب كمتطلبات للتقنيات الخاصة بالمحاسبة؛
- الإرشاد رقم (09) والمتعلق بالتعليم قبل مرحلة التأهيل، وكذا تقييم الكفاءة المهنية والخبرة اللازمة للمحاسبين المهنيين؛
- الإرشاد رقم (10) والمتعلق بالأخلاقيات المهنية للمحاسبين؛
- الإرشاد رقم (11) ويتعلق بتكنولوجيا المعلومات.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمدقق الحسابات

يقدم مدقق الحسابات إلى جانب مهمة إعطاء رأيه حول عدالة القوائم المالية مهام أخرى، وهذا بحكم المؤهلات العلمية والعملية التي يمتلكها، تربط مدقق الحسابات علاقات عدة مع جهات مختلفة، تساعد في الحصول على المعلومات التي يستند عليها في أداء عمله، كما قد تستعمل هذه الجهات تقرير مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرارات ورسم مختلف السياسات. تعد الجمعية العامة المسؤول الأول والأخير عن تعيين مدقق الحسابات وهذا استنادا إلى دفتر شروط محدد بدقة، وعزله يكون نتيجة أسباب متعددة وفي هذه الحالة الجمعية العامة هي أيضا المسؤولة عن عزل مهام مدقق الحسابات، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المهام التي يؤديها مدقق الحسابات، علاقات مدقق الحسابات، تعيين مهام مدقق الحسابات، عزل مهام مدقق الحسابات.

المطلب الأول: المهام التي يؤديها مدقق الحسابات

يؤدي مدقق الحسابات بحكم مؤهلاته العلمية والعملية مهام متعددة، لقد أوضح المشرع الجزائري هذه المهام وهي كالآتي:

جاء في مضمون نص المادة 23 من قانون 10-01 ما يلي:¹

- يشهد مدقق الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة بالإضافة إلى أنها مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية وكذلك الأمر بالنسبة لما يتعلق بالوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص مدقق الحسابات صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي مدقق الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- يقدم مدقق الحسابات شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح إما مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ - المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

- يقوم مدقق الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه مسبقا، ومن طبيعته أن يقوم بعرقلة استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

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

وجاء في نص المادة 24 من قانون 10-01 أنه "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار." ¹

بالإضافة إلى ما سبق ذكره أوضح المشرع الجزائري ما يترتب أيضا عن مهمة تدقيق الحسابات وذلك في نص المادة 25 من قانون 10-01 وهو كالآتي: ²

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وكذا صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عندما تقتضي الحاجة، رفض المصادقة والذي يكون مبرر؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة إذا اقتضت الضرورة؛

- تقرير خاص متعلق بالاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص يتضمن تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص يحتوي على الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص يتضمن تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة وكذلك النتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛

- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص حول ملاحظة أي تهديد محتمل من شأنه التأثير على استمرار الاستغلال؛

¹ - المادة 24 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

² - المادة 25 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 07.

- كما يتم تحديد معايير التقرير بالإضافة إلى مختلف أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

أما عن المهام الأخرى التي يقوم بها مدقق الحسابات بحكم تأهيله فهي: ¹

- مسك الدفاتر

قد يطلب العميل من مدقق الحسابات القيام بمسك الدفاتر، أي القيام بعملية التسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، والقيام بعملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة وإلى غاية إعداد البيانات المحاسبية، مع العلم أن هناك بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المحاسب من القيام بهذا النوع من الخدمات، مثل هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

ولكي يكون هناك قدر كاف من الاستقلالية يجب أن يقوم شخص آخر غير الذي قام بمسك الدفاتر بعملية تدقيق الحسابات.

- الاستشارات الضريبية

على الأفراد والمؤسسات القيام بتقديم كشوفات للهيئات الضريبية وهذا من أجل تحديد الضريبة ودفعها، وقد خول القانون المحاسبين القانونيين للقيام بهذه الخدمة، وفي بعض البلدان لهذه الخدمة النصيب الأكبر إذا ما تم مقارنتها بالخدمات الأخرى.

- الاستشارات الادارية

يستعمل مدقق الحسابات مختلف مؤهلاته العلمية والعملية من أجل القيام بهذه المهمة، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه: هل مدقق الحسابات سيفقد جزء من استقلاليته عند قيامه بهذا النوع من الخدمات؟

الأحداث الماضية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية تبين أن مدقق الحسابات عندما يقوم بخدمات أخرى غير مهمة تدقيق الحسابات فإنه سيفقد جزء من استقلاليته، وبالتالي فأغلب الظن أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستشارات من العميل تحت التدقيق.

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 25-26-27.

قد أجاز المشرع الجزائري لمدقق الحسابات منح الاستشارات الضريبية بالإضافة إلى القيام بمهمة خبير قضائي ولكن شريطة أن لا يكون المسؤول عن تدقيق حسابات تلك المؤسسة، وهذا ما وضعه نص المادة رقم 34 من قانون 91-08 " يمنع مدقق الحسابات من أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.¹"

المطلب الثاني: علاقات مدقق الحسابات

ترتبط مدقق الحسابات علاقات عدة مع جهات مختلفة هناك من يأخذ منها معلومات تساعد في بناء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، كما هناك من تستند على تقرير مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرار ورسم السياسات المستقبلية ومن علاقات مدقق الحسابات نذكر:

الفرع الأول: الإدارة

تعد الإدارة العنصر المسؤول عن عملية التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة الاقتصادية، لذلك على مدقق الحسابات أن يتحل بالحذر المهني، أي عليه أن يشكك في أي معلومة قد حصل عليها من طرف الإدارة مهما اختلف نوعها، ولا يقبلها إلا كانت مرتبطة بأدلة وقرائن تم الحصول عليها وتقييمها بكل موضوعية.²

الفرع الثاني: مجلس الإدارة ولجنة التدقيق³

إذا كان أعضاء مجلس الإدارة أغلبيتهم من الإداريين، ومن المعروف أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن وضع سياسات المؤسسة ولصالح المساهمين، فالعلاقة هنا ستكون علاقة حيطة وحذر كما سبق الذكر في الفقرة أعلاه، والوضع يختلف إذا كان أعضاء مجلس الإدارة خارجيين أو غير تنفيذيين أو يسمى لجنة التدقيق والتي تعد واسطة بين مدقق الحسابات والمدقق الداخلي والإدارة، وهذه العلاقة تدعم استقلالية مدقق الحسابات والمدقق الداخلي في آن واحد، ويتم هذا من خلال:

¹ - المادة 34 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

² - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

³ - هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص: 29.

- اقتراح على الجمعية العامة للمساهمين تعيين مدقق الحسابات؛
- مناقشة مختلف الصعوبات التي يواجهها مدقق الحسابات مع الإدارة وإسلام المراسلات منه؛
- مناقشة مختلف البيانات المالية مع مدقق الحسابات؛
- تعيين مدير للتدقيق الداخلي، مع تحديد راتبه وكذلك ظروف عزله.

وتعد لجنة التدقيق مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات الكبيرة وخاصة تلك التي يتم تعاطي أسهمها في السوق المالي.

الفرع الثالث: التدقيق الداخلي

ترتبط مدقق الحسابات والمدقق الداخلي علاقة متينة، إذ يعد تقرير التدقيق الداخلي مصدرا لمدقق الحسابات لإلقاء الضوء على مختلف العمليات ويوضح له مناطق الضعف داخل المؤسسة ويساعده في أداء عمله، كما أن مدقق الحسابات يلزمه تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى التدقيق الذي يقوم به.¹

بالإضافة إلى ما سبق ذكره فإن العلاقة التي تربط مدقق الحسابات والمدقق الداخلي تبرز جليا صفة التكامل بينهما، فهي تتيح لمدقق الحسابات ما يلي:²

- تمنح مدقق الحسابات الثقة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا راجع إلى الدور المهم والحساس الذي يلعبه التدقيق الداخلي في التقييم المستمر لهذا النظام بالإضافة إلى الوقوف على مدى فعاليته؛
- تعطي مدقق الحسابات الثقة والاطمئنان فيما يتعلق بسلامة وكذا دقة البيانات المحاسبية، ويعود هذا إلى أن التدقيق الداخلي قد قام بفحص مختلف البيانات والسجلات ووقف على مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى قيامه بتحديد درجة قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية الذي يعتمد عليه قسم المحاسبة؛
- التقليل من تكلفة تدقيق الحسابات وهذا راجع إلى الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي فهو عادة يقوم بعملية تدقيق شاملة تلمس كافة البنود، وهذا أيضا من شأنه أن يتيح لمدقق الحسابات الوقت الكافي لفحص وتقييم بنود أخرى؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2006، ص: 313-314.

² محي الدين محمود عمر، "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدقيق، الجزائر، 2007-2008، ص: 37.

- كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها، يتطلب زيادة وقت وجهد عمل مدقق الحسابات، ولكن في ظل وجود التدقيق الداخلي كوظيفة ثابتة لدى الإدارة تخول له القيام بمراقبة جميع أجزاء وفروع المؤسسة، هذا من شأنه أن يتيح لمدقق الحسابات إمكانية توجيه عملية التدقيق للمناطق التي لم تشملها عملية التدقيق الداخلي.

الفرع الرابع: المساهمين¹

هنالك مجموعة من المساهمين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند القيام بعملية اتخاذ القرار ورسم السياسات المستقبلية، لذلك يعد المدقق الخارجي وكيدهم يقوم بالتأكد من أن الإدارة كفاءة من ناحية إدارة أموالهم.

المطلب الثالث: تعيين مهام مدقق الحسابات

الجمعية العامة هي المسؤولة عن تعيين مهام مدقق الحسابات من بين قائمة المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وهذا بناء على دفتر شروط محدد.

الفرع الأول: عرض مختلف حالات تعيين مهام مدقق الحسابات

توجد حالات متعددة لتعيين مهام مدقق الحسابات والتي سيتم عرضها فيما يلي:²

- تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات وبعد موافقتها كتابيا وبناء على دفتر شروط بتعيين مدقق الحسابات وهذا لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛

- لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مرور مدة تقدر بثلاث سنوات؛

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال مدة أقصاها سنتين ماليتين متتاليتين، يتوجب على مدقق الحسابات إخطار وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يتم تجديد عهده؛

- عندما تقوم الشركة أو الهيئة بتعيين مدقق الحسابات بصفة مدقق فإنها تقوم بتعيين مدقق للحسابات من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية يتصرف باسمها؛

¹- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -"، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

²- الأزهر عزة، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، العدد الخامس، 2012، ص: 32.

- عندما تعيين الشركة أو الهيئة أكثر من مدقق حسابات فإن كل واحد منهم يمارس المهام المنوطة به طبقا لما ينص عليه القانون.

يمكن إضافة النقاط التالية إلى النقاط سابقة الذكر:

- أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 30 من قانون 10-01 أنه "يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ لحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما".¹

- بإمكان المساهمين اللذين يمثلون قيمة محددة من رأس مال الشركة أن يطلبوا من العدالة تغيير مدقق الحسابات وتعيين آخر وهذا في ظل وجود سبب مبرر وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 08 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي يعينه الجمعية العامة".²

- أكد المشرع الجزائري أن وجود هياكل للرقابة الداخلية بالمؤسسة لا يعني عن إلزامية تعيين مدقق حسابات وهذا ما جاء في نص المادة 39 من قانون 10-01 "لا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات".³

¹ - المادة 30 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - المادة 715 مكرر 08، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، استدراك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993، ص: 129.

³ - المادة 39 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

الفرع الثاني: عرض مختلف الحالات التي لا يتم فيها تعيين مهام مدقق الحسابات في الشركة المساهمة¹

أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 06 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) أنه لا يجوز أن يعين مهام مدقق الحسابات في الشركات المساهمة في الحالات الآتية الذكر:

- في حالة الأقارب والأصهار حتى الدرجة الرابعة، ويشمل ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين بالإضافة إلى مجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وكذلك أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وهذا بالنسبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص اللذين يتحصلون بحكم نشاط مستمر غير نشاط مدقق الحسابات على أجر أو مرتب، ويتم ذلك إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص اللذين تحصلوا على أجرة من طرف الشركة وهذا بحكم وظائف غير وظائف مدقق الحسابات من أجل خمس سنوات، وهذا انطلاقا من تاريخ إنهاء مهامهم؛
- الأشخاص اللذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين أو في مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات، وهذا انطلاقا من تاريخ إنهاء مهامهم.

¹ - المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 75/59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص:

المطلب الرابع: عزل مهام مدقق الحسابات

يرجع عزل مهام مدقق الحسابات وتعيين آخر للقيام بمهام تدقيق الحسابات في المؤسسة لعدة أسباب، ويتم هذا العزل بواسطة الجمعية العامة للمساهمين كون مدقق الحسابات يعد وكيل عن المساهمين في القيام بعملية التدقيق، ولهذا الهيئة الحق في عزل وإعادة تعيين مدقق الحسابات، كما يمكن أن يتم العزل خلال السنة المالية، وبالتالي على المؤسسة توضيح أسباب العزل وإعطاء المدقق حق الدفاع على نفسه أثناء امتثاله أمام الجمعية العمومية للمساهمين، يرجع تغيير مدقق الحسابات إلى واحدة أو أكثر من الأسباب التالية:¹

الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمؤسسة

من بين الأسباب المرتبطة بالمؤسسة نجد:

- حجم المؤسسة؛
- التغيير في إدارة المؤسسة؛
- وجود اختلال في العلاقة بين الإدارة ومدقق الحسابات؛
- تقليص أعمال التدقيق للمؤسسات التابعة في مكتب واحد؛
- وقوع المؤسسة في التعثر المالي.

الفرع الثاني: أسباب متعلقة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني

من بين الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني نجد:

- وجود جدال حول تقييم الأصول الثابتة؛
- وجود خلاف حول العرض والإفصاح؛
- إصدار مدقق الحسابات تقرير متحفظ؛
- تشكيك الإدارة في قدرة مدقق الحسابات على التقييم الدقيق والسريع لمختلف المشاكل القائمة؛
- وجود جدال حول نطاق عملية تدقيق الحسابات؛

¹ - رأفت سلامة محمود، وآخرون، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 105 - 106.

- وجود جدال حول إجراءات عملية تدقيق الحسابات؛
 - نشوء خلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة؛
 - عدم وجود رضا من قبل الإدارة على جودة عمل مدقق الحسابات.
- إضافة إلى ما سبق ذكره، أوضح المشرع الجزائري الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام مدقق الحسابات والتي سيتم عرضها فيما يلي:

الفرع الثالث: الأسباب العادية

وهي انتهاء عهدة مدقق الحسابات والتي تقدر بثلاث سنوات ويتم ذلك بعد انعقاد الجمعية العامة وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 27 من قانون 10-01 "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة."¹

الفرع الرابع: الأسباب الغير عادية

هناك عدة أسباب غير عادية تؤدي إلى عزل مهام مدقق الحسابات وهي:

لقد أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 76 من قانون 10-01 أنه على الوزير المكلف بالمالية وهذا بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية القيام بتعيين مهني مؤهل للقيام بتسيير المكتب وهذا في إطار الحالات التالية:²

- حالة وفاة أو شطب أو إيقاف مدقق الحسابات؛
- حالة حل الشركة؛
- حالة إفلاس الشركة؛
- وبمجرد زوال المانع أو انتهاء إجراءات التصفية تنتهي مهام المهني المؤهل الذي قام الوزير المكلف بالمالية وباقتراح من رئيس الغرفة الوطنية بتعيينه.

¹ - المادة 27 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

² - المادة 76 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

على مدقق الحسابات أن يلتزم بإشعار مدته ثلاث (3) أشهر قبل أن يستقيل ومن دون الإغفاء من التزاماته القانونية، بالإضافة إلى قيامه بتقديم تقرير عن مختلف المراقبات وكذلك الإثباتات الحاصلة وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 38 من القانون 10-01 " يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".¹

بإمكان الجمعية العامة إنهاء مهام مدقق الحسابات في حالة تدخله في شؤون تسيير المؤسسة، لأن مهمته هي فحص وتقييم وثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في عملية التسيير وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في الفقرة الخامسة من نص المادة 23 من قانون 10-01 " وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".²

عند انتهاء مهام مدقق الحسابات على الاحتفاظ بملفات زبائنه مدة أقصاها عشر (10) سنوات وذلك ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 40 من قانون 10-01 " يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد".³

إضافة إلى النقاط سابقة يمكن إنهاء مهام مدقق الحسابات قبل انتهاء عهده القانونية هذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 09 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) " في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".⁴

¹ - المادة 38 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

³ - المادة 40 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

⁴ - المادة 715 مكرر 09، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

المبحث الثالث: الإطار العملي لمدقق الحسابات

يتمتع مدقق الحسابات بحقوق عدة تختلف باختلاف نوع الخدمة التي يقدمها، ومقابل هذه الحقوق تترتب عليه واجبات عليه الالتزام بها، وإذا قصر في تأدية مهامه والالتزام بقواعد المهنة تترتب عليه مسؤولية قد تصل إلى حد الشطب من الغرفة الوطنية.

يتقاضى مدقق الحسابات نتيجة قيامه بالمهام المنوطة به أتعاب قد تأخذ أشكالاً مختلفة ويتم تحديدها في ظل ظروف معينة ومن هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى حقوق وواجبات، مسؤولية، أشكال أتعاب، وتحديد أتعاب مدقق الحسابات.

المطلب الأول: حقوق وواجبات مدقق الحسابات

لمدقق الحسابات دور هام وحاسم يتعلق بحماية المجتمع والحرص على تنمية الاستثمار الذي يمثل القوة الداعمة واللبنة الأساسية للاقتصاد الوطني، وهذا من خلال توجيه المدخرات إلى مجال الاستثمار عن طريق الأسهم أو القروض، ويعتمد الاستثمار بشكل كبير على تقرير مدقق الحسابات لاتخاذ قراراته. حساسية هذا الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات، جعلت له حقوقاً يتمتع بها مقابل واجبات عليه القيام بها.¹

الفرع الأول: حقوق مدقق الحسابات

لمدقق الحسابات حقوق متعددة منحت له بحكم المهام التي يقوم بها وتمثل هذه الحقوق في:

أولاً: حق الاطلاع وفي أي وقت على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالمؤسسة

قد جرت العادة أن يقوم مدقق الحسابات بإعلام المؤسسة وبشكل مسبق على موعد حضور مساعديه، وهذا حتى يتسنى للإدارة تجهيز مختلف البيانات والسجلات التي يحتاجها مدقق الحسابات ليتمكن من أداء عمله، وكذلك تجهيز المكان المناسب للقيام بهذا العمل، كما لمدقق الحسابات الحق في طلب الاطلاع على أي بيانات أو سجلات يراها ضرورية لتمكينه من القيام بالمهام المنوطة به على أكمل وجه.²

¹ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

لقد أعطى المشرع الجزائري لمدقق الحسابات الحق في الاطلاع وفي عين المكان على كافة المستندات اللازمة لأداء مهامه وهذا ما جاء في الفقرة الأولى من نص المادة 31 من قانون 10-01 "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة".¹

لمدقق الحسابات الحق في الحصول على كشف محاسبي من قبل القائمين بالإدارة، هذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 33 من قانون 10-01 "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".²

المشرع الجزائري صارم فيما يتعلق بمعاينة كل من يعرقل مهام مدقق الحسابات أو يمتنع عن تقديم الوثائق الضرورية التي تخول للمدقق أداء المهام المنوطة به على أكمل وجه وهذا ما أوضحته المادة 831 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومدبروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة. فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".³

ثانيا: حق طلب بيانات وإيضاحات من الإدارة

يحتاج مدقق الحسابات إلى طلب بيانات وإيضاحات من الإدارة وهذا الطلب مشروع ونصت عليه معايير التدقيق وقد يتمثل هذا الطلب في الاستفسار حول نقاط ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والتي تعد عملية ضرورية على مدقق الحسابات القيام بها قبل الشروع في مهمة تدقيق الحسابات. كما قد يتمثل هذا الطلب في تفسير بعض الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة بالإضافة إلى الحصول على توضيحات تتعلق بالبيانات المدرجة بالقوائم المالية، وأية معلومات أخرى يرى مدقق الحسابات أنها ضرورية للقيام بالمهام المنوطة به.⁴

¹ - المادة 31 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - المادة 33 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 08.

³ - المادة 831، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 167.

⁴ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

لمدقق الحسابات كامل الحق في طلب أي توضيحات يراها ضرورية للقيام بمهامه كما يمكنه القيام بكافة التفتيشات اللازمة وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من نص المادة 31 من قانون 10-01 " ويمكنه أن يطلب من القائمين بالغدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.¹

ثالثا: حق الاستعانة بالخبراء

يمكن لمدقق الحسابات الاستعانة بخبراء والحصول على شهادة منهم حول صحة ما تتضمنه القوائم المالية، ويمكن لمدقق الحسابات أن ينوه في تقريره إلى أنه قد استعانة بخبير وخاصة عندما يكون التقرير الذي أعده مدقق الحسابات تقريراً متحفظاً، أما إذا كان التقرير خالياً من أية تحفظات فلا يجدر بمدقق الحسابات ذكر استعانتة بشهادة الخبير لأن هذه الاستعانة قد ينظر إليها بطريقة خاطئة، كقيام مدقق الحسابات بتوزيع المسؤولية أو تفسر هذه الاستعانة على أنها تحفظ. وقد سمحت معايير التدقيق لمدقق الحسابات بقيامه بالاستعانة بخبير حيث نص المعيار الدولي رقم (18) في الفقرة (06) أن مدقق الحسابات يعمل للحصول على قرائن التدقيق إما في شكل تقارير أو بيانات أو آراء من الخبير ويتم هذا إما بالتعاون مع العميل أو بصفة مستقلة ومن أمثلة هذا التعاون:²

- تقدير قيمة أنواع محددة من الأصول كالأحجار الكريمة والأعمال الفنية... الخ؛

- تقدير الكمية أو الحالة المادية للأصول كالمعادن المخزنة على شكل أكوام والمعادن الدفينة، الاحتياطات النفطية، المدة الانتاجية للآلات والمعدات... الخ.

لمدقق الحسابات الحق في إمكانية الاستعانة بخبير مهني آخر عند ممارسته مهامه، وهذا على حسابه وتحت مسؤوليته وهذا ما أجازه المشرع الجزائري في نص المادة 42 من قانون 91-08 "يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر."³

¹ - المادة 31 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

² - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 95-96.

³ - المادة 42 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

رابعاً: حق الحصول على نسخة من الاخطارات الموجهة إلى المساهمين

و يعد هذا الإجراء ضروري حتى يتسنى لمدقق الحسابات التحقق من أن البيانات المالية التي قام بتدقيقها هي بالفعل التي يقدمها مجلس الإدارة للمساهمين ويتم مناقشتها في اجتماع الجمعية العامة.¹

ألزم المشرع الجزائري مجلس الإدارة بتقديم نسخة من كافة البيانات والاطارارات الموجهة إلى المساهمين المدعويين لحضور اجتماع الجمعية العامة لمدقق الحسابات. وهذا ما جاء في نص المادة 35 من قانون 91-08 "يمكن محافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها. ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمونين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة."²

خامساً: حق دعوة الجمعية العامة

بإمكان مدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة إلى الاجتماع إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة أو ضمن المواعيد المقررة في النظام الأساسي أو في قانون الشركات، أو يكون هذا الاجتماع مبنياً على طلب من المساهمين اللذين يمتلكون 15% من الأسهم وإذا كان ذلك ضرورياً، وفي هذه الحالة يعتبر الاجتماع غير عادي، كما يحق لمدقق الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة للاجتماع، إذا شعر أن مجلس الإدارة يتصرف تصرفات غير لائقة أو تعسفية ومن شأنها أن تشكل تهديد على مستقبل المؤسسة.³

أوضح المشرع الجزائري أن لمدقق الحسابات الحق في دعوة الجمعية العامة للاجتماع في حالة الاستعجال وهذا ما جاء به في نص المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) ".... كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للاجتماع في حالة الاستعجال..."⁴

¹ - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

² - المادة 35 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

³ - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

⁴ - المادة 715 مكرر 04، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 75/59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص:

كما أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 11 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) التالي:¹

يجب لمدقق الحسابات أن يطلب الحصول على كافة التوضيحات من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي بدوره يتوجب عليه الرد على كافة الوقائع التي من شأنه عرقلة الاستغلال والتي اكتشفها مدقق الحسابات أثناء أداء مهامه.

وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان الرد ناقصا، لمدقق الحسابات الحق في أن يطلب من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة فيما يخص مختلف الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مدقق الحسابات لحضور هذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مدقق الحسابات أنه ورغم اتخاذ هذه القرارات استمرت عملية عرقلة الاستغلال، ففي هذه الحالة يقوم بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة والجمعية عامة غير عادية في حالة الاستعجال، يقوم بنفسه باستدعائها من أجل تقديم خلاصته.

سادسا: حق مناقشة اقتراح عزله

بالرغم من أن قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات لم يمنح وبصريح العبارة لمدقق الحسابات الحق في مناقشة اقتراح عزله، إلا أن هذا حق يعد مشروعاً ومن بين حقوقه التي يجب أن يتمتع بها وهذا لضمان منع العزل التعسفي في حق مدقق الحسابات من قبل أعضاء مجلس الإدارة اللذين يملكون الأغلبية الساحقة من الأسهم، لذلك يجب مناقشة اقتراح عزل مدقق الحسابات حتى يتمكن من الدفاع عن نفسه ومنع أي إساءة قد تلحق بسمعته.²

¹ - المادة 715 مكرر 11، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، نفس المرجع السابق، ص: 129.

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

سابعاً: حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة

لمدقق الحسابات الحق في المشاركة في الاجتماعات التي يعقدها مجلس الإدارة، وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 40 من قانون 91-08 "يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوماً على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضاً إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة قانون العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري."¹

الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات

مقابل الحقوق التي تم ذكرها آنفاً هناك واجبات تترتب على مدقق الحسابات وهي محددة عليه الالتزام بها في أداء المهام المنوطة به ومن أهم هذه الواجبات التالي:

أولاً: عدم تدخل في عملية التسيير

لقد أوضح المشرع الجزائري مهام مدقق الحسابات والتي تتمثل في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وهذا باستثناء التدخل في التسيير وهذا ما جاء في الفقرة الرابعة من نص المادة 28 من قانون 91-08 " وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير."²

ثانياً: كتم السر المهني

على مدقق الحسابات كتم السر المهني ويتعلق هذا بمختلف الأعمال وكذلك البيانات التي اطلع عليها بحكم ممارسة مهامه وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 71 من قانون 10-01 " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات."³

¹ - المادة 40 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

² - المادة 28 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 654.

³ - المادة 71 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

ثالثا: عدم سعي إلى طلب الحصول على المهمة

من واجبات من مدقق الحسابات عدم السعي إما بطرق المباشرة أو غير المباشرة إلى طلب مهمة تدخل ضمن اختصاصه وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 70 من قانون 10-01 "يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور. تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات المحاسبية."¹

رابعا: التمتع بالاستقلالية والنزاهة

نظرا لحساسية مهمة تدقيق الحسابات وبهدف الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد، على مدقق الحسابات التحلي بالاستقلالية والنزاهة، أي يكون سيد قراراته لا يتأثر بأي ضغوط يتميز بالنزاهة في أداء مهامه، وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 03 من قانون 10-01 "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة."²

خامسا: إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة مهامه

على مدقق الحسابات إعلام الجهات المختصة إذا ما تم عرقلة ممارسة مهامه، من أجل اتخاذ الإجراءات أو التدابير اللازمة وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 38 من قانون 91-08 "يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري."³

¹ - المادة 70 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 11.

² - المادة 03 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 04.

³ - المادة 38 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

سادسا: اكتاب عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية

يرى المشرع الجزائري أنه يتوجب على مدقق الحسابات اكتاب عقد تأمين وذلك لضمان المسؤولية المدنية التي قد يتحملها أثناء القيام بمهامه، وهذا ما جاء في الفقرة الأولى من نص المادة 75 من قانون 01-10 "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم."¹

سابعا: استقبال المتربصين

على مدققي الحسابات استقبال المتربصين وإعطائهم قدر من التأهيل العملي إضافة إلى إعطائهم الخبرة المرتبطة بالعمل الميداني ومنحهم أجرة مقابل العمل الذي يقومون به وفي حالة الامتناع عن استقبال المتربصين بدون تبرير يعاقب من قبل لجنة الانضباط والتحكيم، هذا ما جاء المشرع الجزائري في نص المادة 78 من قانون 01-10 "يلتزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية. ويلتزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للمتربصين اللذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه."²

ثامنا: بذل العناية المهنية اللازمة

والمقصود ببذل العناية المهنية اللازمة هو قيام مدقق الحسابات ببذل كافة الجهود من انطلاق عملية تدقيق الحسابات وصولا إلى مرحلة إعداد التقرير، وهذا بهدف الخروج برأي فني محايد حول عدالة المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.³

¹ - المادة 75 من القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص:12.

² - المادة 78 من القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص:12.

³ - طواهر محمد تلامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

تاسعا: التمتع بالاستقلالية الفكرية والأخلاقية

- على مدقق الحسابات التحلي بالاستقلالية الفكرية والاخلاقية، ولكن هناك مجموعة من المهن تحول دون تحقيق ذلك وقد أوضحها المشرع الجزائري في نص المادة 64 من قانون 01-10 وهي كالآتي:¹
- جميع أنواع النشاط التجاري، لاسيما إذا كان في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - كل عمل مأجور يتطلب قيام صلة خضوع قانوني؛
 - كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية التي نص عليها القانون التجاري؛
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتوجب على المهني الذي تم انتخابه لعضوية البرلمان، أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه وذلك أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.
- يتم تعيين مهني آخر لاستخفافه يقوم بتصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة مدقق الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة وهذا بصفة تعاقدية أو تكميلية.

¹ - المادة 64 من القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 10-

المطلب الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات

يلعب مدقق الحسابات دوراً هاماً يتمثل في إعطاء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، وبناءً على التقرير الذي يعده ترسم جهات عدة سياساتها المستقبلية وتتخذ قرارات يمكن أن تكون حاسمة، إن عدم التزام مدقق الحسابات بواجباته والتقصير في أدائها بالإضافة إلى إهماله المهني، أو تستره عن الأخطاء والتلاعبات يحمله المسؤولية عن مختلف الأضرار التي تلحق بالغير نتيجة إهماله.

الفرع الأول: الأخطاء

يعد وجود الأخطاء بالدفاتر والسجلات أمر بديهي لذلك على مدقق الحسابات بدل العناية المهنية اللازمة من أجل كشفها ومن ثم العمل على تصحيحها.

أولاً: مفهوم الأخطاء

يعد احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمراً وارداً وهذا راجع إلى كثرة المراحل التي تمر بها البيانات المحاسبية، انطلاقاً من مرحلة التسوية ووصولاً إلى مرحلة إعداد القوائم المالية، يركز عمل مدقق الحسابات على إبداء الرأي الفني المحايد إلا أن الإحاطة بأسباب ارتكاب الأخطاء يعد من الأهمية بمكان لأنها تساعد على اكتشاف الأخطاء وبالتالي إمكانية معالجتها.¹

تعرف معايير التدقيق الدولية الأخطاء على أنها: "التحريفات الغير مقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح".²

كما يعرف الخطأ أيضاً على أنه: "يقع نتيجة جهل أو سهو أو عدم العناية وبالتالي فإنه غير مقصود، إلا أن آثاره قد تكون أيضاً سلبية على المشروع، وهو يقع في أنواع مختلفة وعلى امتداد مراحل إعداد البيانات المالية".³

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -"، 2000، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 147.

³ - عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص: 341.

مما سبق يمكن التوصل إلى أن الخطأ هو عبارة عن تحريف غير مقصود يقع نتيجة جهل أو عدم بدل العناية المهنية اللازمة أو سهو أثناء القيام بعملية إعداد البيانات المالية، وللخطأ نتيجة سلبية على المؤسسة.

يعود سبب ارتكاب الأخطاء إلى ما يلي:¹

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا راجع إلى نقص الخبرة المحاسبية أو انعدامها؛

- الإهمال أو التقصير من قبل عمال قسم المحاسبة في أداء أعمالهم.

إضافة إلى السببين الرئيسيين، هناك أسباب أخرى لارتكاب الأخطاء وهي:

- محاولة اختلاس موجودات المؤسسة؛

- محاولة تغطية اختلاس سابق أو عجز في الخزينة؛

- محاولة التهرب الضريبي.

ثانياً: أنواع الأخطاء

تختلف أنواع الأخطاء باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها وعليه نميز الأنواع التالية:

1- أخطاء الحذف أو السهو

يرتكب هذا النوع من الأخطاء إما عن قصد أو دون قصد، ويكون هذا النوع من الأخطاء سهل الاكتشاف في حالة حذف أحد أطراف العملية لأن هذا سيكون ظاهر في توازن ميزان المراجعة، أما في حالة الحذف الكامل للعملية بطرفيها المدين والدائن ففي هذه الحالة لا يتأثر ميزان المراجعة وبالتالي يصعب اكتشاف الخطأ.²

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية -"، 1999، مرجع سبق ذكره، ص: 51-52.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

2- الأخطاء الارتكابية

وهي أخطاء ناتجة عن الخطأ في العمليات الحسابية، وقد يكون هذا النوع من الأخطاء غير مؤثر في ميزان المراجعة إذا كان الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية، كما قد يكون مؤثر في ميزان المراجعة وهذا إذا كان الخطأ الارتكابي يخص أحد طرفي العملية فقط. يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة الحسابية، ويمكن الحد من هذا النوع من الأخطاء عن طريق وضع نظام رقابة داخلي فعال.¹

3- الأخطاء الفنية

وهي الأخطاء الناتجة عن الفهم الخاطئ للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وطرق تطبيقها، وقد يكون هذا النوع من الأخطاء عمدي، ويعد هذا النوع من الأخطاء بالأهمية بمكان كونه لا يؤثر على ميزان المراجعة مثل حالة عدم احتساب الإهلاك للأصول الثابتة أو عدم تكوين احتياطات ومن هذا المنطلق على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة من خلال رجوعه إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع السنوات الماضية لاكتشاف هذا النوع من الأخطاء.²

4- الأخطاء الكتابية³

وهي الأخطاء الناتجة عن خطأ في القيد أو في عملية الترحيل، ومن هذه الأخطاء ما يؤثر على ميزان المراجعة ومنها من لا يؤثر وهي كالاتي:

4-1- الأخطاء المؤثرة في ميزان المراجعة

الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني، ويمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء من خلال تدقيق عملية الترحيل.

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية -"، 2000، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

³ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية -"، 1999، مرجع سبق ذكره، ص ص: 55-56.

4-2- الأخطاء غير المؤثرة على ميزان المراجعة

- الترحيل إلى نفس الجانب لكن إلى حساب آخر، هذا النوع من الأخطاء يقود إلى بناء تصور خاطئ عن نتائج أعمال المؤسسة؛

- تقييد العملية مرتين، ويتم اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق القيام بالمراجعة الحسابية.

الفرع الثاني: الغش

قد تكون في بعض الأحيان البيانات مضللة وهذا راجع إلى وجود تلاعب وغش بالدفاتر والسجلات لذا على مدقق الحسابات بدل العناية المهنية اللازمة لاكتشافها وأخذ التدابير اللازمة.

أولاً: تعريف الغش

يعرف الغش على أنه الإخفاء المتعمد لمختلف البيانات أو القيام بتعديلها وذلك بهدف الحصول على منافع خاصة، أو بغرض تضليل أطراف أخرى ومنعها من الحصول على حقوقها المشروعة، أو من أجل الحصول على أصول المؤسسة واستعمالها لأغراض تحقق المنفعة الخاصة.¹

ويعرف أيضاً على أنه عبارة عن مختلف التعديلات أو التغييرات أو الحذف الحاصل على بعض البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة، أو يكون عن طريق عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إما جهلاً بها أو بسبب التقصير أو محاولة إخفاء عجز أو تلاعب بحقائق تتعلق بالوضع المالي للمؤسسة، وإذا ارتبط هذا الفعل بحسن النية من طرف القائمين به يسمى خطأ محاسبي، أما ارتبط بسوء النية في هذه الحالة يسمى غش أو تزوير.²

وعرف الغش أيضاً على أنه التحريف المادي ويكون متعمد قد يقدم على ارتكابه شخص واحد أو أكثر والهدف من ورائه هو تضليل طرف آخر.³

مما سبق يمكن التوصل إلى الغش هو جميع التعديلات التي يقوم بها الشخص بهدف تضليل أطراف أخرى وتحقيق منافع شخصية.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

² - مصطفى يوسف كافي، " تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة "، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص: 49.

³ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

ثانياً: أنواع الغش

يمكن أن يرتكب الغش عن طريق الآتي:¹

- التلاعب في مختلف الدفاتر والسجلات بهدف إخفاء إما عجز أو سرقة أو سوء استعمال، ويحدث هذا النوع من التلاعب نتيجة وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، ويمكن لهذا النوع من التلاعب أن يحدث عن طريق إحدى التصرفات التالية:

- إخفاء أو حذف عملية معينة من الدفاتر والسجلات؛

- إثبات عمليات وهمية واختلاس قيمتها؛

- تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة خاطئة؛

- عدم إثبات البضاعة بالسجلات بهدف اختلاسها؛

- التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

- التلاعب في مختلف الدفاتر والسجلات بهدف التأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، ولا يحدث هذا النوع من التلاعب إلا بموافقة الإدارة، لذلك يعد أخطر أنواع التلاعب ويمكن أن يحدث هذا النوع من التلاعب عن طريق التصرفات التالية:

- تضخيم أرباح المؤسسة بهدف زيادة حصص أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك إيهام المساهمين على إدارتهم للمؤسسة ناجحة؛

- تخفيض أرباح المؤسسة بعرض تحقيق أهداف معينة كالتهرب الضريبي، أو تكوين احتياطات سرية؛

- التلاعب بالمركز المالي للمؤسسة عن التغيير في قيم الأصول والخصوم بهدف المضاربة في السوق المالي، أو السعي للحصول على قرض معين.

¹ - خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -"، 1999، مرجع سبق ذكره، ص: 58-59.

الفرع الثالث: أنواع المسؤولية

إن عدم التزام مدقق الحسابات بواجباته، وأداء المهام المنوطة به على أكمل وجه يترتب عنه عدة أنواع من المسؤولية وهي كالاتي:

أولاً: مسؤولية فنية

وهذا النوع من المسؤولية يدخل في صميم عمل مدقق الحسابات وتتلخص المسؤولية الفنية في مجالين رئيسيين وهما:¹

- التأكد من أن المؤسسة قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بين المحاسبين؛
- التأكد من أن العقود واللوائح ونصوص القوانين وغيرها من الوثائق المنظمة لأعمال المؤسسة ومختلف أنشطتها قد تم تطبيقها تطبيقاً سليماً.

ثانياً: المسؤولية التأديبية

تقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية وهذا في حالة ما إذا أهمل واجباته ولم يتحلى بالعناية المهنية اللازمة أثناء أدائه المهام المنوطة به.

1- حالات تحمل المسؤولية التأديبية

يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية نتيجة ارتكابه لمخالفة، أو عدم إحاطة مهامه بالعناية اللازمة وعدم تقيده بالقواعد المهنية اللازمة أثناء ممارسة مهامه هذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 53 من قانون 91-08 "يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية."²

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2009، ص: 216.

² - المادة 53 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 656.

يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية عامة عن العناية بالمهام المنوطة به فعليه توفير الوسائل اللازمة دون النتائج. وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 59 من قانون 10-01 " يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج."¹

2- حالة عدم تحمل المسؤولية التأديبية

لقد أقر المشرع الجزائري سقوط المسؤولية التأديبية عن المخالفات التي لم يشترك فيها مدقق الحسابات في الفقرة الثالثة من نص المادة 61 من قانون 10-01 "ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة."²

3- أنواع العقوبات التأديبية³

لقد أوضح المشرع الجزائري في نص المادة 63 من قانون 10-01 أن مدقق الحسابات يتحمل مسؤولية تأديبية وهذا أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من تأدية مهامه، وذلك نتيجة كل مخالفة أو تقصير تقني أو تقصير أخلاقي في القواعد المهنية عند أدائه المهام المنوطة به.

وتتمثل هذه العقوبات تصاعديا حسب درجة الخطورة فيما يلي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف لمدة مؤقتة لا تتعدى ستة (06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

¹ - المادة 59 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص:10.

² - المادة 61 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص:10.

³ - المادة 63 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص:10.

كما يمكن لمدقق الحسابات أن يقدم طعن أمام الجهة القضائية المختصة ضد هذه العقوبات، وذلك طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجة الأخطاء والعقوبات التي تترتب عنها عن طريق التنظيم.

ثالثا: المسؤولية المدنية

يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن الأخطاء واللامبالاة التي ارتكبها أثناء أدائه المهام المنوطة به، ولا يمكن اعتباره مسؤولا في أي حال من الأحوال عن الأخطاء التي قام بها أعضاء مجلس الإدارة إلا في حال ما إذا اطلع عليها ولم يصرح بها. وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 14 المرسوم (التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) " مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها."¹

1- التأمين عن المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات

لقد تم التطرق سابقا إلى التأمين عن المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات، ولكن من حيث الوجوب فقط، وفيما يلي سيتم التفصيل في هذه النقطة من حيث المسؤولية التي تقع على مدقق الحسابات بحكم ممارسته المهام المنوطة به، وهذا ما أشار إليه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من نص المادة 75 من قانون 01-10 "يتضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصنف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين."²

¹ - المادة 715 مكرر 14، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 75 /59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

² - المادة 75 من القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

لقد ألزم المشرع الجزائري مدقق الحسابات بالتأمين عن المسؤولية المدنية ولم يتطرق إلى مدقق الحسابات شخص طبيعي كان أو معنوي وإنما جاء الإلزام في شكل عام، ويقصد بالتأمين عن المسؤولية هو تأمين دين مسؤولية شخص اتجاه شخص آخر، ويكون هذا التأمين حول خطر محدد، ويرتبط بضمان النتائج التي تترتب عن حادث معين، كما يقصد به أيضا العقد الذي من خلاله يؤمن المؤمن، المؤمن له، من الأضرار التي قد تلحق به من خلال إلحاق الغير عليه بالمسؤولية نتيجة الأضرار التي قد تمس الغير ويعد مسؤولا عنها بحكم القانون، والهدف من وراء إلزامية التأمين عن مسؤولية مدقق الحسابات هو حمايته من نتائج الأضرار التي قد تلحق بالغير نتيجة ممارسته المهام المنوطة به، ولكن لا يمكن اعتبار هذا التأمين ضمانا كافيا لحمايته لأنه لا يتعدى النتائج المالية للمسؤولية التي تنتج عن مختلف الأخطاء التي يرتكبها أثناء ممارسة مهامه، كالتفقات القضائية بالإضافة إلى الخسائر التي قد يتسبب فيها نتيجة إتلاف أو سرقة ملفات كان يجوز عليها بحكم أداء مهامه، وفي إطار القسط المقدم وفي حالة ما إذا كان مبلغ التعويض أكبر من مبلغ التأمين فعلى مدقق الحسابات تحمل الفرق إضافة إلى فإن هذا لا يشمل الأخطاء المتعمدة والغش.¹

رابعاً: المسؤولية الجزائية

ينشأ هذا النوع من المسؤولية نتيجة ارتكاب مدقق الحسابات وبشكل متعمد بعض التصرفات الضارة بالمؤسسة ومن بين هذه التصرفات:²

- تأمر مدقق الحسابات مع الإدارة وهذا من خلال قيامهم بتوزيع أرباح صورية على مختلف المساهمين وهذا بهدف إخفاء إهمال الإدارة؛
- تأمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة وهذا من خلال قيامهم باتخاذ قرارات ظاهريا تبدو في صالح المؤسسة، ولكن في طياتها تحمل ضرر إما للمؤسسة أو للمساهمين؛
- غض مدقق الحسابات النظر عن الانحرافات التي قام بها بعض المسؤولين، وعدم الإشارة إليها في التقرير الذي يعده وهذا خوفا على مصالحه الشخصية؛
- قيام مدقق الحسابات بإفشاء أسرار المؤسسة لصالح مؤسسات أخرى منافسة.

¹ - معيزي خالدية، "مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2011-2012، ص: 76.

² - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 217-218.

لقد أوضح المشرع الجزائري أنه يمكن لمدقق الحسابات أن يتحمل مسؤولية جزائية وهذا نتيجة تقصيره في القيام بالتزام قانوني وهذا ما جاء في نص المادة 52 من قانون 91-08 "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".¹

1- أشكال المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات

قد تأخذ المسؤولية الجزائية التي تترتب على مدقق الحسابات نتيجة قيامه بالتقصير في أداء مهامه عدة أشكال نذكر منها:

1-1- الممارسة الغير الشرعية وانتحال صفة مدقق حسابات

لقد أوضح المشرع الجزائري الممارسة الغير الشرعية وانتحال صفة مدقق الحسابات في الفقرتين الثالثة والرابعة من نص المادة 54 من قانون 91-08 "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام بها. ويعد كذلك ماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، انتحال إحدى هذه الصفات الثلاث أو تسميات شركة خبيثة في المحاسبة ومؤسسة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو هذه التسميات".²

ولقد أوضح المشرع الجزائري أيضا العقوبة التي تترتب على الممارسة الغير شرعية لمهنة مدقق الحسابات وذلك من خلال نص المادة 73 من قانون 10-01 "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة".³

¹ - المادة 52 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 656.

² - المادة 54 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 656.

³ - المادة 73 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

1-2- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها

يعاقب مدقق الحسابات في حالة قيامه بإعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 830 المرسوم (التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها. تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات.¹"

1-3- إفشاء السر المهني

لقد تم التطرق سابقا إلى السر المهني ولكن من باب وجوب التزام مدقق الحسابات بكتمه وفيما يلي سيتم التطرق إلى المسؤولية التي تترتب على مدقق الحسابات في حال إفشاء السر وهذا ما وضحه المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 301 من قانون العقوبات "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون والصيدالة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك."²

يعاقب مدقق الحسابات في حالة ما إذا أدلى بأسرار المؤسسة إلى الأجانب أو إلى الجزائريين المقيمين في بلاد أجنبية وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 302 من قانون العقوبات " كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنبي أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دينار. وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار."³

¹ - المادة 830، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 167.

² - المادة 301، المعدلة بقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 صفر 1386 الموافق لـ 18 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ص: 112.

- المادة 302، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 صفر 1386 الموافق لـ 18 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، نفس المرجع السابق، ص: 112³.

ولقد أوضح المشرع الجزائري مختلف الحالات التي لا يتقيد فيها مدقق الحسابات بالسّر المهني وذلك في نص المادة 72 من قانون 10-01 والحالات المنصوص عليها قانونا هي:¹

- بعد القيام بعملية فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على مختلف الوثائق المقررة؛
- انطلاقا من رغبة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاء مدقق الحسابات للإدلاء بالشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

المطلب الثالث: أشكال أتعاب مدقق الحسابات

تختلف الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات باختلاف الشكل الذي تأخذه، وعليه نميز الأنواع التالية من الأتعاب:

الفرع الأول: الأتعاب الثابتة

وهو المبلغ الذي يحدد مسبقا وميزته أنه ثابت غير قابل للزيادة في المستقبل ولكن يجب أن يتناسب المبلغ والمهمة المنوطة بمدقق الحسابات.²

وهو ما جاء به المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 37 من قانون 10-01 " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته."³

الفرع الثاني: الأتعاب المتغيرة

وهذا الشكل من الأتعاب يحدد من طرف مدقق الحسابات وهذا وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية تدقيق الحسابات ومع اعتبار الجهد الذي سوف يبذله المدقق ويمكن أن يحدد الأجر بكل ساعة عمل يستغرقها للقيام بعمله، كما يمكن أن يحدد الأجر لكل يوم عمل يستغرق لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات.⁴

¹ - المادة 72 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص:12.

² - زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

³ - المادة 37 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص:08.

⁴ - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

الفرع الثالث: الأتعاب الشرطية

يتوقف هذا النوع من الأتعاب على النتائج والمنافع المستقبلية التي سوف تعود على العميل من عملية تدقيق الحسابات، وقد يتخذ هذا النوع من الأتعاب شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة الإجمالية التي سوف تعود على العميل، ولكن هذا النوع من الأتعاب يعد مخالفا لآداب المهنة، لأنه في حال لم يتم تحقيق النتائج المرجوة لن تكون هناك أتعاب مثل هذا النوع.¹

لقد أكد المشرع الجزائري أنه لا يمكن تحديد أتعاب مدقق الحسابات على أساس النتائج المحققة وهذا ما جاء في الفقرة الثالثة من نص المادة 37 من قانون 10-01 "ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية."²

المطلب الرابع: تحديد أتعاب مدقق الحسابات

على الجهة المسؤولة عن تعيين مدقق الحسابات أن تأخذ بعين الاعتبار كافة الأمور والعوامل التي تؤثر على تحديد الأتعاب، وهذا حتى تكون ملائمة لكل الظروف المحيطة بعملية تدقيق الحسابات.

الفرع الأول: الأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب

عادة الجمعية العامة هي التي تقوم بتحديد أتعاب مدقق الحسابات لأنها الجهة المسؤولة عن تعيينه، وعند تحديد أتعاب المدقق الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية:³

- لا يجب ترك تحديد أتعاب مدقق الحسابات لهيئة أو شخص يخضع عمله للتدقيق وهذا لتفادي تأثيره على مدقق الحسابات أو مساومته فيما يتعلق بالأتعاب لأن ذلك سيؤثر عليه من ناحية الاستقلالية والحياد؛
- يجب أن تتناسب الأتعاب والمجهود الذي يبذله مدقق الحسابات في أداء مهامه؛
- يجب تفادي ربط أتعاب مدقق الحسابات بالنتائج المتوصل إليها؛
- لا يجب أن تكون الأتعاب التي يتحصل عليها مدقق الحسابات زهيدة، لكي لا يتهاون في أداء عمله.

¹ - رأفت سلامة محمود، وأخرون، "علم تدقيق الحسابات النظري"، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

¹ - المادة 37 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

³ - إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

الفرع الثاني: اعتبارات وعوامل تحديد الأتعاب

هناك عدة اعتبارات وعوامل تساهم في تحديد أتعاب مدقق الحسابات، ولعل أهمها ما يلي:¹

- الوقت المخصص لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات؛
 - طبيعة ونوعية عملية التدقيق المطلوبة؛
 - موعد ووقت إنجاز المهمة؛
 - درجة التأهيل العلمي والعملية اللازمة لتنفيذ العملية؛
 - درجة مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه العملية؛
 - مدى قدرة المدقق على تحقيق الأهداف المرجوة من العملية من وجهة نظر العميل.
- كما أن التكاليف المباشرة اللازمة لتنفيذ العملية كتنقل مدقق الحسابات من أجل فحص وتدقيق العمليات التي تقوم بها فروع المؤسسة، لا تدرج ضمن الأتعاب بل يتم تجهيز فاتورة خاصة بها يتم تحصيلها من العميل مباشرة.

¹ - إيهاب نظمي، هاني العزب، نفس المرجع السابق، ص: 38-39.

خلاصة

لقد تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- مدقق الحسابات هو ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة فحص القوائم المالية وإبداء رأيه حول عدالتها وكذلك مطابقتها مع أحكام التشريع المعمول به، ومن ثم نقل النتائج التي توصل إليها إلى الأطراف المعنية في شكل تقرير؛
 - على مدقق الحسابات التحلي بجملة من الصفات، بالإضافة إلى امتلاكه لقدر وافي من التأهيل العلمي والعملية وذلك حتى يتمكن من أداء المهام المنوطة به على أكمل وجه؛
 - تربط مدقق الحسابات علاقات عدة مع جهات مختلفة، فهناك من يأخذ منها معلومات من شأنها مساعدته في بناء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، وهناك جهات أخرى تعتمد على التقرير الذي يعده مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرارات رسم السياسات المستقبلية؛
 - الجمعية العامة هي المسؤولة عن تعيين مدقق الحسابات من بين قائمة المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك بناء على دفتر شروط محدد؛
 - يعود أيضا عزل مدقق الحسابات وتعيين آخر للقيام بمهام التدقيق إلى الجمعية العامة، وقد يكون العزل نتيجة أسباب كثيرة؛
 - إلى جانب الحقوق المتعددة التي يملكها مدقق الحسابات، هناك واجبات عليه الالتزام بما عند قيامه بالمهام المنوطة به؛
 - عدم التزام مدقق الحسابات بواجباته وكذلك التقصير في أدائها أو تستره على الأخطاء والانحرافات أو إهماله المهني يعرضه لتحمل مسؤولية نتيجة الأضرار التي لحقها بالغير من وراء هذه التصرفات المنافية لقواعد وأخلاقيات المهنة؛
 - يأخذ مدقق الحسابات أتعاب ثابتة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة في بداية عمله.
- ينطلق عمل مدقق الحسابات بعد انتهاء عمل المحاسب، وبالتالي هناك علاقة تجمع بين التدقيق والمحاسبة، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثالث.

الفصل الثالث: العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة
في إطار المعايير الدولية

الفصل الثالث: العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية

تمهيد

أوجب الانفتاح الحاصل في شتى الميادين ضرورة وضع معايير تدقيق دولية يركز عليها مدقق الحسابات في أداء مهامه و تساعده في بناء الرأي الفني المحايد عن عادلة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، إن المعايير التدقيق الدولية جملة من الأهداف والخصائص، وتتولى لجنة تطبيقات التدقيق الدولية مهمة إصدار المعايير، وأما عن مهمة تطويرها فتقع على عاتق مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد.

من نفس المنطلق السابق كانت ضرورة وجود معايير محاسبية دولية تمكن من بناء لغة موحدة لإعداد القوائم المالية وبالتالي إضفاء الثقة عليها وهذا الأمر سيكسب المستثمرين الوقت والمال والجهد ويساعدهم في عملية أخذ القرارات الملائمة ورسم السياسات المستقبلية، إن العلاقة التي تربط التدقيق بالمحاسبة علاقة متينة لا يمكن تجاهلها فعمل مدقق الحسابات ينطلق من انتهاء عمل المحاسب فهو يعمل على إضفاء الثقة في القوائم المالية المعدة من قبله، ومن منطلق ارتباط التدقيق بالمحاسبة هناك أيضا ارتباط بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

يعد التوافق المحاسبي بمثابة محاولة من أجل التقليل من الفروقات والاختلافات الموجودة على مستوى الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول والوصول إلى إمكانية إعداد قوائم مالية ميزتها الأساسية قابليتها للمقارنة، ولكن إمكانية الوصول إلى التوافق المحاسبي الدولي يصدم بجملة من العوائق والتحديات التي تحول دون تحقيق التوافق لذلك تعمل جهات عدة منها منظمات عالمية وأخرى إقليمية جاهدة من أجل الوصول إلى معايير محاسبية دولية تلقى قبول وانتشار واسعين.

وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- معايير التدقيق الدولية؛
- التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية؛
- التوافق المحاسبي الدولي.

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية

تعد معايير التدقيق الدولية بمثابة المنهج الذي يسير عليه المدقق من أجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي لعميل، إن معايير التدقيق الدولية تتميز بجملة من الأهداف والخصائص، يتم إصدار هذه المعايير من قبل لجنة تطبيقات التدقيق الدولية، ويتولى مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد تطويرها، تستلزم عملية إصدار معايير التدقيق الدولية إجراءات عمل محددة، من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم معايير التدقيق الدولية، أهدافها وخصائصها بالإضافة إلى كيفية إصدارها وإجراءات العمل اللازمة للقيام بذلك.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية

يعتبر المعيار النموذج الذي يتم بواسطته قياس شيء محدد أو درجة جودته، يكمن جوهر عمل مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، تقدم معايير التدقيق الدولية جملة من المعايير من شأنها إعطاء درجة تأكيد معقولة للمدقق حول خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية. وتتميز معايير التدقيق الدولية بالشمولية فهي قابلة للتطبيق على مختلف المستويات المهنية الدولية.

الفرع الأول: مفهوم المعيار

يقصد بالمعيار في اللغة العربية النموذج الذي تم إعداده لغرض قياس شيء معين أو درجة جودته، مهما تختلف المعايير إلا أنه ينظر إليها على أنها مقاييس معتمدة ومقبولة من طرف المجموعة أو الدولة أو العالم ككل والذي يمكن بواسطته قياس درجة جودة شيء معين، ومن هذه المقاييس ما هو طبيعي، ووضعي وآخر إلهي، وغالبا ما تكون المعايير عالمية كمعيار قياس الطول وهو المتر أو القدم ومعيار قياس درجة الحرارة والذي يعرف بالترمومتر. وكذلك الأمر بالنسبة للدولة إذ يمكن اعتبارها المعيار للحكم على فعل أو إجراء محدد فإما أن يكون قانوني أو غير قانوني، كذلك الأمر بالنسبة لمجتمع معين الذي قد يستخدم العرف والعادات لتقييم سلوك أو تصرفات أفراد، والأمر نفسه إذا تم الحديث عن الناحية الدينية فالتشريعات الدينية تمثل معايير للحكم على صحة الفعل من الناحية الشرعية.¹

¹ - محمد المبروك أبو زيد، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية "، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية -، بدون طبعة، 2011، ص: 60.

وتعرف المعايير أيضا على أنها عبارة عن نماذج أو إرشادات عامة تعمل على توجيه وترشيد الممارسة العملية، فالمعايير تختلف عن الإجراءات وذلك لأنها تمتلك صفة الإرشاد العام أو التوجيه في حين تنطرق الإجراءات إلى الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على مختلف الحالات التطبيقية.¹

وعلية يمكن القول أن المعيار هو عبارة النموذج الذي يتم من خلاله وضع منهج لطريقة سير الممارسة العملية.

الفرع الثاني: تعريف معايير التدقيق الدولية

إن الهدف الرئيسي من عمل مدقق الحسابات هو إعداد تقرير يوضح من خلاله ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفق لما تنص عليه معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، فالمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو معايير التدقيق تختلف باختلاف البلد فهي غير موحدة، فعملية التدقيق التي يتم القيام بها طبقا لمعايير بلد أجنبي قد لا تتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، لأن معظم بلدان العالم ترى أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية إجبارية بحكم القانون وتفرض على المدقق انتهاج إجراءات منصوص عليها للتوصل إلى الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية. وإن حاجة الشركات إلى زيادة رؤوس أموالها وتوسيع حدودها دفعها إلى حتمية التوجه نحو البيئة الدولية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني فكرة توحيد معايير المحاسبة والتدقيق، فإذا أخذنا الشركات متعددة الجنسيات على سبيل المثال فإن وجود معايير مختلفة تؤثر على كل من فهم وثقة الأطراف في القوائم المالية المدققة، لذلك فإن تحقيق مستوى معين من التوحيد لمعايير التدقيق سيخفض من تكاليف تدقيق القوائم المالية لهذه الشركات، فالهدف من وراء إصدار معايير التدقيق الدولية هو تقديم إرشادات مهنية التدقيق وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق على المستوى العالمي، فالمعايير التدقيق الدولية تشكل إطار متجانس قابل للتطبيق على مختلف المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها، كما أنها لا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق خاصة بها.²

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى/ الإصدار الأول، 2008، ص: 103.

² - سهام محمد السويدي، " دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر "، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص: 19-20.

لقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات الصلة إلى أن معايير التدقيق الدولية مكتوبة ضمن سياق تدقيق البيانات المالية من طرف مدقق الحسابات ، وهذه المعايير قابلة للتعديل كلما تقتضي الظروف، فالهدف من وراء تدقيق البيانات المالية هو تمكين مدقق من إعطاء رأيه حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية في كل جوانبها المادية وفق إطار عمل معمول به في عملية إعداد التقارير المالية، فعملية التدقيق تمنح لمستخدمي القوائم المالية ثقة أكبر فيها. تعمل معايير التدقيق الدولية على تقديم جملة من المعايير من شأنها تمكين المدقق من الحصول على درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة إما عن الأخطاء أو بسبب الغش، وإذا تعذر على المدقق تحقيق الهدف المرجو من عملية التدقيق، فإن معايير التدقيق الدولية تقتضي بأن يعدل المدقق رأيه بناء على ذلك، أو أن يقوم بالانسحاب من عملية التدقيق. وتتضمن معايير التدقيق الدولية أيضا المسؤوليات العامة لمدقق بالإضافة إلى اعتبارات أخرى ذات علاقة بتطبيق تلك المسؤوليات في مواضيع محددة، كما يتضمن معيار التدقيق الدولي أهداف وشروط معينة بالإضافة إلى إرشادات ذات علاقة تكون في شكل مواد تطبيقية ومواد توضيحية أخرى، وقد يتضمن مواد تمهيدية تساهم في فهم معايير التدقيق الدولية والتعريفات بطريقة صحيحة ودقيقة.¹

المطلب الثاني: أهداف وخصائص معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية أهداف محددة بالإضافة إلى جملة من الخصائص تتميز بها.

الفرع الأول: أهداف معايير التدقيق الدولية²

إن الهدف من وراء تقييد المدقق بالمعايير التدقيق الدولية أثناء قيامه بمهامه هو حصوله على درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها التأثير على الرأي الفني المحايد للمدقق وكذا إمكانية تضليل مستخدميها. يحمل كل معيار من معايير التدقيق الدولية في طياته هدف أو مجموعة من الأهداف توضح السياق الذي يتم من خلاله وضع شروط هذا المعيار، ويعمل المدقق على تحقيق هذه الأهداف مع أخذه بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية.

¹ - أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 16-17.

² - أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، نفس المرجع السابق، ص: 17.

من هذا المنطلق يستخدم المدقق الأهداف ليرى بعد تقيده بمعايير التدقيق الدولية إذا استطاع الحصول على الأدلة الملائمة والكافية، والتي تمكنه من تحقيق عمله وإبداء رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية، وإذا تعذر على المدقق تحقيق هدف معين عليه الأخذ بعين الاعتبار إن كان هذا الوضع سيحول بينه وبين تحقيق هدفه الأساسي من عملية التدقيق.

الفرع الثاني: خصائص معايير التدقيق الدولية

تتسم معايير التدقيق الدولية بجملة من الخصائص ولعل أهمها:¹

- يعد المعيار بمثابة هدف مرغوب وتحقيقه أمر مطلوب؛
- يعد المعيار نمط يتم تأسيسه إما عن طريق العرف أو من خلال القبول العام، أو بواسطة إصدارات الهيئة المهنية أو العملية أو بمحمل القرارات الحكومية، أو عن طريق القوانين والتشريعات؛
- يعمل المعيار على تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها الأفراد عند أدائهم المهام المنوطة بهم؛
- يجب أن لا يختلف المعيار والعرف السائد فيما يتعلق بمجال التطبيق.

المطلب الثالث: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية

تتولى لجنة تطبيقات التدقيق الدولية عملية إصدار معايير التدقيق الدولية، وهذه اللجنة هي تابعة في الأصل إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، أما عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد فهو يقوم بالعمل على تطوير وتحسين هذه المعايير.

¹ - سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة البلدية 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014-2015، ص: 89-90.

الفرع الأول: لجنة تطبيقات التدقيق الدولية

يتم إصدار معايير التدقيق الدولية من خلال لجنة تطبيقات التدقيق الدولية وهي تابعة في الأساس للاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم تشكيل هذه اللجنة بمعرفة مسبقة من مجلس اتحاد المحاسبين الدولي، حيث يقوم هذا المجلس باختيار الدول الممثلة في اللجنة وهذا من منطلق مدى مشاركة وإسهام كل دولة في أعمال اللجنة، تمثل هذه اللجنة مناطق جغرافية مختلفة، تقوم المنظمات المهنية المنتمية للاتحاد باختيار ممثل دولتها إضافتا إلى مستشارين فنيين الذين يملكون الحق في الحضور إلى اجتماعات اللجنة، ويهدف الحصول على وجهات نظر مختلفة وضمن مشاركة أغلبية الدول الأعضاء باللجنة، فإن اللجان الفرعية المنبثقة عنها عادة ما تقوم بتشكيل أعضاء من خارج الدول الممثلة في اللجنة. تقوم مجموعة استشارية تضم في عضويتها منظمات عالمية كلجنة معايير المحاسبة الدولية والبنك الدولي وغيرها بدعم أعمال اللجنة. إضافة إلى إصدار معايير التدقيق يعد إصدار إرشادات توضح كيفية تطبيقها والسهر على تحقيق نوع من القبول العام لهذه المعايير التي تقوم بإصدارها على الصعيد الدولي من المهام الرئيسية للجنة تطبيقات التدقيق الدولية.¹

الفرع الثاني: دور وأهداف مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد²

لقد قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد منذ سنة 2002 بتطوير معايير وإرشادات متعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية وخدمات التأكد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة المرتبطة بالمعلومات المالية وغير المالية وتقرير معايير للرقابة على الجودة التي تخص عملية إجراء وأداء تلك الخدمات، ويتمثل هدف مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في التحسين من معايير التدقيق والتأكد إضافة إلى العمل على جودة وتوحيد حل الممارسات عبر مختلف دول العالم وبذلك يمكن تعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق العالمية وخدمة مصالحه وذلك من خلال:

- وضع معايير وإرشادات ذات جودة عالية تتعلق بعملية تدقيق القوائم المالية، بحيث تلقى هذه المعايير والإرشادات قبولا من طرف المدققين والمستثمرين والقائمين على سوق الأوراق المالية وذلك عبر مختلف دول العالم؛

- وضع معايير وإرشادات ذات جودة عالية تتعلق بالأنواع الأخرى من خدمات التأكد المتعلقة بالشؤون المالية وغير المالية؛

¹ - سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص: 20-21.

² - أمين السيد أحمد لظفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص: 419-420-421.

- وضع معايير وإرشادات متعلقة بالخدمات الأخرى ذات الصلة؛
- وضع معايير تتعلق بالرقابة على الجودة التي تشمل نطاق الخدمات التي يتم تناولها عن طريق مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد؛
- الرفع من وعي الجمهور وتفهمه للدور الذي يلعبه المدققين ومقدمي خدمات التأكد، وهذا عن طريق نشر وثائق عن مسائل ترتبط بخدمات التدقيق والتأكد.

تحكم خدمات التأكد والخدمات الأخرى ذات الصلة المنشرات التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد ويتم إجرائها استناداً إلى المعايير الدولية، ولا تكون هذه المنشرات معاكسة للقوانين أو اللوائح المحلية التي تحكم عملية تدقيق القوائم المالية أو ارتباطات التأكد من معلومات أخرى لبلد معين. وفي حالة وجود اختلاف أو تعارض بين القوانين المحلية واللوائح القومية وبين معايير المجلس، فإن الهيئات الأعضاء عليها التقييد والالتزام بمتطلبات العضوية المحددة في دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين وهذا فيما يتعلق بنشرات المجلس، من هذا المنطلق يتعاون كل من المجلس وواضعي المعايير المحلية وذلك بهدف ربط العمل الذي يقومون به مع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد وذلك عند القيام بعملية إعداد وإصدار المعايير. إضافة إلى ذلك يقوم مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد بتطوير معايير التدقيق الدولية وتقديم إيضاحات عن الممارسة الدولية للتدقيق كمعايير يتوجب تطبيقها في التقرير عن عدالة القوائم المالية، تستعمل المعايير والإيضاحات التي يقوم المجلس بإصدارها كمقاييس مرجعية لمعايير وإيضاحات تدقيق ذات جودة عالية عبر مختلف دول العالم، ويقوم المجلس أيضاً بإصدار:

- معايير دولية عن ارتباطات التأكد؛
- معايير دولية عن الرقابة على الجودة؛
- معايير عن الخدمات ذات الصلة.

يقوم مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد بإصدار جملة من الإيضاحات كلما تطلب الأمر، وذلك بهدف ضمان التطبيق الأمثل للمعايير وتفعيل الممارسة الجيدة، تقوم تلك الوثائق بتلخيص المبادئ والإجراءات الأساسية للمدققين كما تتيح لهم الأدوات اللازمة التي تمكنهم من مجابهة الطلبات المتغيرة والمتنامية لأغراض إعداد التقارير عن القوائم المالية وتقديم إرشادات في مجالات محددة.

المطلب الرابع: إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية

- عند إصدار المعايير الدولية للتدقيق، هناك عدة اعتبارات يجب أخذها بمحمل الجد وهي كالاتي:¹
- الهدف من وراء إصدار المعايير هو العمل على تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة الدولية وذلك بالاستناد إلى قواعد منسقة؛
 - إدراك المسبق للجنة بأن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات في كل بلد تؤثر على عملية الممارسة المهنية في التدقيق؛
 - محاولة اللجنة تحقيق القبول العام للمعايير وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل بلد؛
 - إن للمعايير المحلية الأولوية من حيث التطبيق عن المعايير الدولية إلا في حالة غياب المعايير المحلية، ففي هذه الحالة سيتم تطبيق المعايير الدولية من قبل البلد بصورة تلقائية؛
 - مجال تطبيق معايير التدقيق الدولية واسع فهو يشمل كل عملية تدقيق أو فحص مستقل وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لأية مؤسسة مهما اختلف شكلها القانوني أو حجمها أو هدفها، فالأمر يتطلب من المدقق الالتزام بهذه المعايير قدر الإمكان؛
 - منح المنظمات في الدول الأعضاء الحق في عملية إعداد الترجمة الملائمة باللغة المحلية على نفقاتها وذلك في إطار توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنجليزي الذي صدر عن الاتحاد.

¹ - محمد السيد ناغي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 71-72.

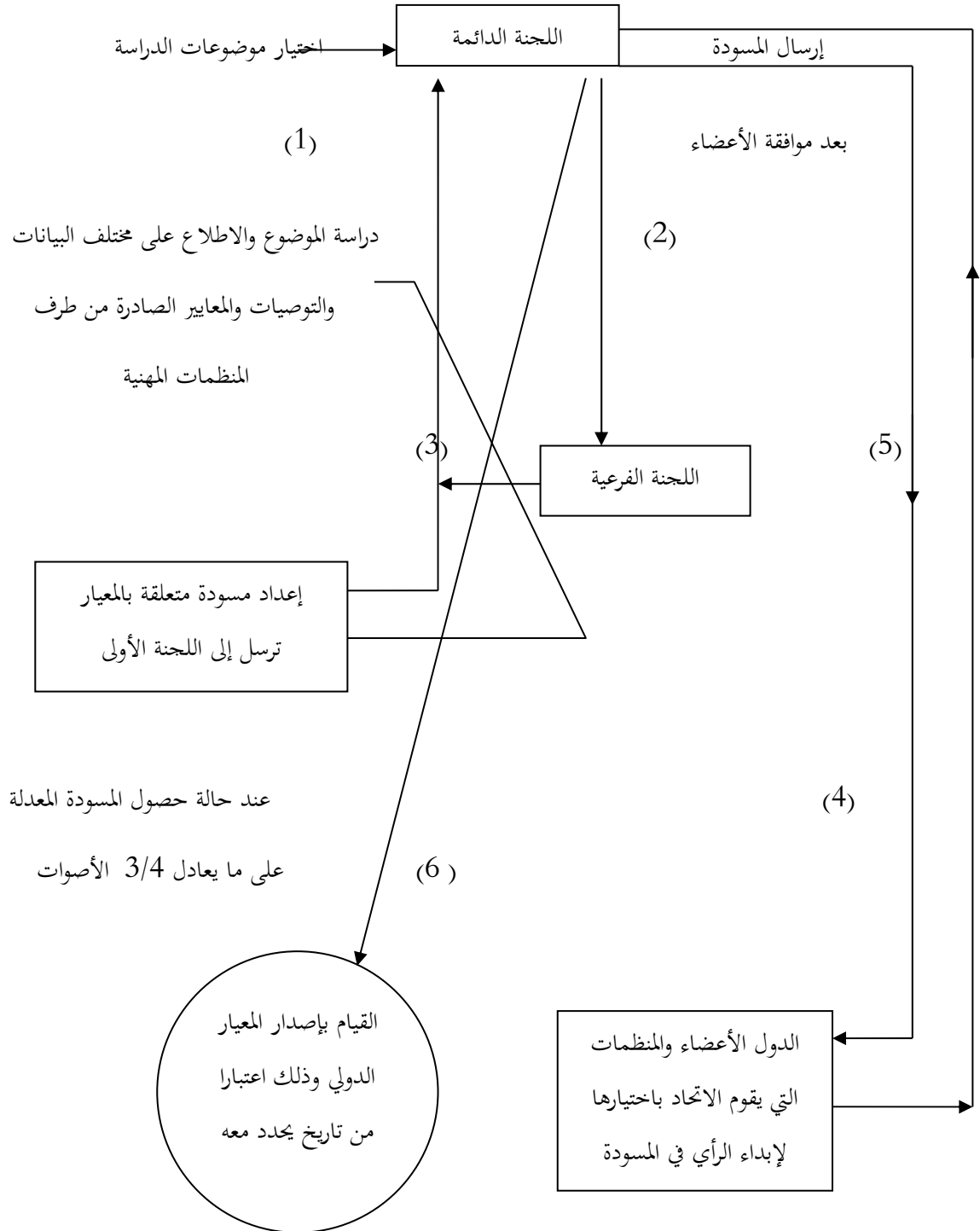
لقد حددت مقدمة معايير التدقيق الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية كالآتي:¹

- يتم تشكيل لجنة فرعية تختص باختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلاً، وتمنح لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لتلك اللجنة المسؤولة الأولية لإعداد مسودة المعايير؛
- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات التي لها علاقة بموضوع المعيار وللمعايير المماثلة المستعملة في الدول الأعضاء، كما أنها تقوم بدراسة المقترحات التي تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهمة أو غيرها. ثم تقوم بعملية إعداد مسودة المعيار وتعرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لاعتمادها؛
- يتم توزيع مسودة المعيار وذلك بعد اعتمادها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الشخصيات والجهات المهمة بمعايير التدقيق الدولية، ويتم منحهم مهلة كافية من أجل استلام مختلف ملاحظاتهم؛
- بعد استلام ملاحظات التي أرسلتها الجهات المختلفة يتم دراستها وهذا بمعرفة لجنة تطبيقات التدقيق الدولية، وإذا اقتضى الأمر يتم تعديل مسودة المعيار، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة يتم إصدار المعيار وبذلك يصبح ساري المفعول ابتداءً من التاريخ المحدد بالمعيار؛
- لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار يشترط موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، وبشرط أن لا يقل عدد الأعضاء الموافقين عن عشرة؛

يوضح الشكل التالي عملية صياغة ووضع معايير التدقيق الدولية.

¹ - سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 22-23.

الشكل رقم (04): هيكل صياغة ووضع معايير التدقيق الدولية



المصدر: محمد السيد ناغي، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

يوضح الجدول التالي معايير التدقيق الدولية لمراجعة القوائم المالية التاريخية وفق آخر الإصدارات.

الجدول رقم (03): معايير التدقيق الدولية لمراجعة القوائم المالية التاريخية وفق آخر الإصدارات

رمز المعيار	عنوان المعيار
299 – 200	المبادئ العامة والمسؤوليات
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحوكمة والادارة
499 – 300	تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2013)
320	الأهمية النسبية في التخطيط واداء عملية التدقيق
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
599 – 500	أدلة التدقيق
500	أدلة التدقيق

أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	501
المصادقات الخارجية	505
عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	510
الإجراءات التحليلية	520
أخذ عينات التدقيق	530
تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة	540
الأطراف ذات العلاقة	550
الأحداث اللاحقة	560
المنشأة المستمرة	570
الإقرارات الخطية	580
الاستفادة من عمل الآخرين	600 - 699
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	600
استخدام عمل المدققين الداخليين (تم مراجعة هذا المعيار في 2013 ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2014)	610
استخدام عمل مدقق خبير	620
نتائج وتقارير التدقيق	700 - 799
تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)	700
إيصال مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل (سيتم اعتماد هذا المعيار في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)	701
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)	705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)	706

المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	710
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة (تم مراجعة هذا المعيار ليصبح فعال في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016)	720
المجالات المتخصصة	899 – 800
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	800
عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	810

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

The versions of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements, Edition 2015, volume I.

مما سبق يتضح جليا أنه:¹

- لا يمكن اعتبار الإصدار الأول للمعايير نهائي، فعادة يقوم الاتحاد الدولي بعملية إعادة صياغة المعيار وذلك إما بالتعديل أو بالإضافة أو بالحذف ويتم ذلك كلما تطلب الأمر من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء؛
- يرى البعض أن الإصدارات هي عبارة عن معايير بينما يرى البعض الآخر أنها إرشادات والبعض الثالث يرى أنها عبارة عن أدلة ولكن الترجمة الغالبة لكلمة standards هي مصطلح المعايير؛
- وجود غموض حول العلاقة بين مجموعة المعايير الصادرة في السنة الواحدة والمعايير التي صدرت في سنوات مختلفة، وهذا الأمر يوضح جليا أن عملية إصدار المعايير تخضع لحاجة أغلبية الاعضاء في الاتحاد؛
- يجب توفر سلطة الإلزام لتطبيق المعايير الدولية في الدول الأعضاء وهذا بهدف توسيع نطاق تطبيقها وكذلك التعرف على مختلف آثارها.

¹ - محمد السيد ناغي، مرجع سبق ذكره، ص: 77-78.

المبحث الثاني: التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية

لقد تولدت المعايير المحاسبية الدولية نتيجة للتغيرات الاقتصادية الحاصلة على مختلف الأصعدة مما أوجب ضرورة وجود لغة موحدة لإعداد القوائم المالية وذلك بهدف إضفاء الثقة عليها وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستثمرين، فمعايير المحاسبة الدولية تعد بمثابة إرشادات يتبعها المحاسب عند قيامه بإعداد التقارير المالية، إن للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبرى فهي جاءت نتيجة أسباب متعددة. لا يمكن تجاهل العلاقة التي تربط التدقيق بالمحاسبة فهو يعمل على منح الثقة للقوائم المالية المعدة من طرف المحاسب، من منطلق ارتباط التدقيق بالمحاسبة هناك أيضا ارتباط عضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وتطور مفهوم المعايير المحاسبية الدولية، أهميتها وأسباب وجودها، بالإضافة إلى علاقة التدقيق بالمحاسبة والارتباط العضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير محاسبة الدولية.

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد فرضت مختلف التطورات الاقتصادية الحاصلة على المستوى الدولي ضرورة تبني فكرة وضع معايير محاسبية دولية من شأنها العمل على تنظيم الممارسة العملية للمحاسبة، وبالتالي إصدار قوائم مالية تتميز بالشفافية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية

لقد ألزمت التطورات الاقتصادية الدولية الحاصلة في كافة الميادين إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية، وذلك من أجل تنظيم الممارسة المحاسبية وتصنيف البيانات المالية بالإضافة إلى إصدار قوائم مالية تتميز بالشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح المالي ووضع تقارير، وتعد المعايير المحاسبية أداة تنظم العمل المالي والمحاسبي وذلك لمحاولة إيجاد نوع من التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية على حد سواء. ويتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مختلف القطاعات، وجاءت هذه المعايير كنتيجة لأبحاث ودراسات قامت بها نخبة من خبراء المحاسبة والتدقيق على الصعيد العالمي. لقد تم تبني جملة من المعايير والإجراءات المحاسبية أطلق عليها اسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، إلا أن هذه المبادئ لقيت انتقادات كثيرة وأثارة جدل كبير حولها، ورغم ذلك يرى مجمل المحاسبين وأعضاء المجتمع المالي إليها بأنها كانت ذات فائدة كبيرة على مر العصور.¹

¹ - فارس جميل الصوي، "المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص ص: 67-68.

لقد تم تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في سنة 1973، وتتم هذه اللجنة بتوحيد المبادئ المحاسبية من قبل هيئات مهنية في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة وأستراليا وكندا وألمانيا وفرنسا وهولندا وإيرلاندا والمكسيك إضافة إلى اليابان. الهدف الأساسي لهذه الهيئة هو إعداد معايير محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عند تقديمها للقوائم المالية والعمل بشكل العام تطوير وتوافق الأنظمة والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فقد شاركت العديد من الأطراف والمنظمات والهيئات في وضع وتأسيس المعايير المحاسبية الدولية ومن أبرزها هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (EES) واعتمدت بصفة أساسية على المعايير المحاسبية التي يطلق عليها (AICPA) و (FASB)، كما ساهم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في إعداد المعايير فقد عمل على إنشاء مجلس مبادئ المحاسبة، وقد شارك أيضا مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في وضع هذه المعايير وكان ذلك في سنة 1984، وشاركت أيضا منظمات أخرى أيضا في هذه العملية كمعهد المحاسبين الإداريين (IMA) ومعهد المديرين الماليين (FEI) وكذلك مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي (CASB) بالإضافة إلى مصلحة الضرائب الفدرالية (RIA). لقد حققت المعايير المحاسبية الدولية تطور ملحوظ وكان ذلك نتيجة جهود وعمل اللجان التي سهرت على تطوير المعايير على المستوى الدولي حتى تلقى قبول لدى فئة معدي القوائم المالية ومستخدميها وذلك من خلال تقديم اقتراحات جديدة لتطوير الممارسة المحاسبية المالية.¹

لقد عمل قانون الشركات البريطاني الذي صدر سنة 1985 على تنظيم الأمور المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وذلك بهدف التنسيق بين التقارير المالية وقواعد التقييم ووضع متطلبات لإعداد الحسابات الموحدة، وضمان تحقيق الإفصاح عن مختلف الطرق والسياسات المحاسبية المستعملة. ولقد تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في عديد الدول العربية كجمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية وغيرها من البلدان العربية، ولقد أولت هذه المعايير اهتمام كبير بالسياسات المحاسبية الملائمة والتي تركز على مبادئ الحيطة والحذر وتغليب المضمون على الشكل.²

¹ - فارس جميل الصوي، نفس المرجع السابق، ص: 68-69.

² - فارس جميل الصوي، نفس المرجع السابق، ص: 69.

أما عن الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية فقد تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيقها لنظام محاسبي مالي جديد، وكان ذلك انطلاقاً من 01 يناير 2010 وهذا ما جاء في نص المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 " تعدل أحكام المادة 41 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي وتحرر كما يأتي: " المادة 41: يبدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون ابتداء من أول يناير سنة 2010".¹

الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

إن للمعايير المحاسبية الدولية تعاريف متعددة نذكر منها الآتي:

تعرف المعايير المحاسبية الدولية أيضاً بأنها "البيان الكتابي الذي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب".²

وتعرف المعايير المحاسبية الدولية أيضاً بأنها "أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية".³

مما سبق يمكن التوصل إلى أن معايير المحاسبة الدولية هي عبارة عن بيان كتابي يتم إصداره من قبل هيئة تنظيمية، يرتبط بعناصر القوائم المالية، وتعد المعايير المحاسبية الدولية أدوات للقياس محاسبي يتم استعمالها في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وهي تتميز بالقبول العام لدى مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

¹ - المادة 62، أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42 سنة 2008، ص: 19.

² - براق محمد، قمان عمر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 05-06/05/2013، ص: 05

³ - براق محمد، قمان عمر، نفس المرجع السابق، ص: 05.

المطلب الثاني: أهمية وأسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية

للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبرى فهي تعمل على تحقيق مزايا متعددة، ويعود سبب وجود هذه المعايير إلى عدة عوامل.

الفرع الأول: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

وجود نظام محاسبي دولي موحد من شأنه تحقيق مزايا عدة ولعل أهمها:¹

- استعمال المؤسسة لجملة واحدة من المعايير في أغراض مختلفة، يمكنها من تقليص تكاليفها؛
- استعمال المعايير على النطاق الدولي من قبل الشركات سيوفر أموال طائلة كل سنة؛
- وجود نظام محاسبي دولي سيعمل على تنشيط الأسواق المالية؛
- وجود نظام محاسبي دولي سيساعد في التخفيض من درجة مخاطر الاستثمار، وبالتالي التخفيض من تكلفة رأس المال وذلك من خلال توفير معلومات مالية تتميز بالشفافية والنوعية العاليتين للمستثمرين؛
- يساعد وجود نظام محاسبي دولي موحد في اقتصاد مقادير معتبرة من التكاليف، من شأنها أن تعود بالفائدة على مؤسسات التدقيق و مؤسسات الخدمات الاستشارية المالية؛
- إمكانية اختيار أفضل البدائل وذلك لسهولة القيام بعمليات المقارنة، وبالتالي تدفق رؤوس الأموال سيكون باتجاه الشركات الفعالة، وهذا الأمر سيزيد من رفاهية أفراد المجتمع.

¹ - شعيب شنوف، " محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية "، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص ص: 124 - 125.

الفرع الثاني: أسباب وجود معايير محاسبية دولية

يعود سبب وجود معايير محاسبة دولية إلى النقاط التالية:¹

- البحث عن آليات من شأنها العمل على تطوير المحاسبة واستبعاد مختلف التناقضات من هذا العلم؛
- وجود اختلافات في شكل ومضمون القوائم المالية؛
- التسهيل من عملية قراءة القوائم المالية الموحدة؛
- الانفتاح العالمي على مستوى البورصات والأسواق المالية؛
- ضرورة تحقيق التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي؛
- التسهيل من عملية المرور إلى الأسواق المالية؛
- إتاحة إمكانية الاتصال بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق بالمحاسبة

هناك علاقة ارتباط وثيقة بين التدقيق والمحاسبة فكل منهما موضوعه البيانات المالية للمؤسسة، إلا أن عمل المدقق يبدأ من انتهاء عمل المحاسب فهو يقوم بفحص مخلف السجلات والدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة التي يقوم المحاسب بإعدادها، من هذا المنطلق يمكن القول أن علاقة التدقيق بالمحاسبة هي علاقة تكامل فالمدقق يضيف الثقة على القوائم المالية المعدة من طرف المحاسب واختلاف في أن واحد لأن هناك عدة نقاط لا يلتقي فيها التدقيق والمحاسبة.

الفرع الأول: علاقة التدقيق بالمحاسبة علاقة تكامل واختلاف²

لا شك في أن علاقة التدقيق بالمحاسبة علاقة ارتباط وثيقة، فالتدقيق هو عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن من خلالها فحص مختلف أنظمة الرقابة الداخلية ومجموعة الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة محل الفحص وهذا بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي في نهاية السنة المالية.

¹ - شعيب شنوف، نفس المرجع السابق، ص: 126.

² - يوسف محمد جروب، مرجع سبق ذكره، ص: 09 - 10 - 11.

أما المحاسبة فهي عبارة عن مجموعة المبادئ والقواعد التي يمكن إتباعها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص مختلف البيانات المحاسبية للمؤسسة، ومن ثم القيام بعملية عرض نتائج أعمال المؤسسة وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة.

مما سبق يمكن استخلاص أن مجال التدقيق والمحاسبة هو البيانات المالية للمؤسسة، ولكن هذا لا يمنع وجود اختلاف بينهما، يمكن توضيحه في النقاط التالية:

- الهدف

يهدف التدقيق إلى التحقق من صحة تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات وسلامة إعداد القوائم المالية وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما المحاسبة فتهدف إلى تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية.

- التبعية

يعد مدقق الحسابات شخص مستقل عن إدارة المؤسسة يتمكن من أداء عمله بكل موضوعية واستقلالية، أما المحاسب فهو موظف من داخل المؤسسة يعمل على تنفيذ مختلف السياسات والقرارات الموضوعية من قبل المؤسسة.

- توقيت العمل

يتم تحديد وقت عمل مدقق الحسابات حسب العقد المبرم بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، فإذا كان العقد ينص على قيام المدقق بعملية تدقيق مستمرة فإنه يبدأ عمله منذ بداية السنة وحتى نهايتها، ويتم هذا بعدما يكون المحاسب قد قام بتسجيل مختلف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات، وفي حالة ما إذا كان العقد ينص على قيام المدقق بعملية تدقيق نهائية ففي هذه الحالة يبدأ عمله في نهاية السنة بعدما يكون المحاسب قد قام بإعداد الحسابات الختامية للمؤسسة.

أما عن المحاسب فيبدأ عمله مع انطلاق السنة وحتى نهايتها، فعمل المحاسب يستمر طيلة الفترة المحاسبية، يقوم فيها بتسجيل مختلف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات واستخراج موازين المراجعة الشهرية حتى نهاية السنة وإعداد القوائم المالية.

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.

الشكل رقم (05): العلاقة بين التدقيق والمحاسبة



المصدر: أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 157.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق بالمحاسبة من منظور الرفاهية والأهمية

هناك من يرى أن التدقيق ليس ضرورة بل هو رفاهية، بينما المحاسبة تعد من الأهمية بما كان وهذا راجع للعوامل التالية:¹

- يعتبر رجال الأعمال الأتعاب التي يتقاضاها المدقق هي بمثابة عبئ على أرباح المؤسسة وبالتالي هو يشكل وسيلة لتراجع الأرباح؛

- جهل الكثير من رجال الأعمال بالمراسيم اللازمة لعملية التدقيق؛

- النظر إلى التدقيق على أنه إعاقة إلى النظام اليومي المعمول به بالمؤسسة وبالتالي فهو مضيعة كبيرة للوقت؛

- إن الاعتقاد بأن التدقيق هو رفاهية وليس بالأمر الضروري لا أساس له من الصحة، وهذا راجع لأهمية هذا الأخير في إعطاء الصورة الحقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة بالإضافة إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمكين عدة أطراف تستعمل القوائم المالية المدققة من اتخاذ قرارات قد تكون حاسمة كمنح البنك قرض للمؤسسة والذي يركز فيه البنك على قدرة المؤسسة على السداد، أو منح الثقة للمستثمرين لتوجيه استثماراتهم حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر الحماية وهذا يوضح أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق بمفهومه الحديث والذي لا يمكن الاستغناء عنه بالنسبة لكافة شرائح المجتمع؛

- تهدف وظيفة القياس المحاسبي إلى قياس نتيجة الأعمال في فترة زمنية معينة وتنتهي بمجرد إعداد القوائم المالية، بينما القياس في التدقيق فهو يهدف إلى التأكد من نتيجة القياس المحاسبي فهو يقوم بعملية فحص القوائم المالية ومدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها، و يقصد بالاتصال المحاسبي عرض القوائم المالية على الأطراف المهتمة بها، أما اتصال التدقيق فهو إعداد تقرير يتضمن الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية؛

- تعتمد عملية المحاسبة بمراحلها المختلفة على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما التدقيق فيتم وفق معايير التدقيق المتعارف عليها مع الأخذ بعين الاعتبار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- لا يمكن أن يثق مستخدمو القوائم المالية بها دون مرورها بعملية التدقيق فهذه العملية تضفي عليها طابع الثقة وهذا راجع إلى أن إعداد القوائم يتم بواسطة الإدارة؛

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص: 31-32.

- عملية المحاسبة مرتبطة بالدفاتر كدفتر اليومية وغيرها بينما عملية التدقيق مرتبطة بأوراق عمل خاصة بعملية التدقيق؛

- في المحاسبة الإدارة هي المسؤولة عن عملية إعداد القوائم المالية واحتوائها على الأخطاء والغش يعتبر من مسؤوليتها ومن عملها، بينما مسؤولية التدقيق تحكمها معايير التدقيق بالإضافة إلى أداب وسلوك المهنة، فلا يمكن اعتبار المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش إذا لم يظهره فحصه العادي وذلك في إطار تحليه بالعناية المهنية اللازمة.

المطلب الرابع: الارتباط العضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية¹

لا تقلل المعايير المحاسبية الدولية أهمية بالنسبة للمدقق عن معايير التدقيق الدولية، إذ يجب على المدقق عند إبدائه رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية الإشارة إن كان إعداد هذه القوائم قد تم وفقاً لما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

هناك علاقة ارتباط وثيقة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية، وهذا راجع إلى أن عملية بناء معايير تدقيق دولية لا بد أن يسبقه تفكير منطقي يتمثل في تأسيس معايير محاسبية دولية توضح مختلف الطرق والإجراءات التي تمت بها تلك العملية المستمدة من مفاهيم وأهداف المحاسبة، ويمكن توضيح ارتباط معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية في النقاط التالية:

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (570) المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي المعدل رقم (01)، والذي يختص بعرض القوائم المالية ولقد جاء هذا المعيار ليحل محل المعايير الدولية رقم (01)، (05)، (13)، وهذا بهدف تحديث احتياجات هذه المعايير بالإضافة إلى التحسين من القوائم المالية المعروضة تبعاً للمعايير المحاسبية الدولية، حيث ينص هذا المعيار على الاستمرارية وهي إحدى الفروض المحاسبية التي تبني على أساسها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار كالتالي:

ينظر عادة إلى المؤسسة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلاً، ومن ثم عدم وجود نية تقليص حجم عملياتها أو تصفيتها، ويتوافق هذا مع معيار التدقيق الدولي رقم (200) المرتبط بهدف ومبادئ تدقيق القوائم المالية، والذي ينص على أن رأي المدقق الذي يضيفي الثقة فيما يخص القوائم المالية فإنه على مستخدميها ألا يأخذوا هذا الرأي على أساس أنه تأكيد لمستقبل المؤسسة.

¹ - سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص: 26-27-28.

كما يوضح معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية الإجراءات التي يجب على المدقق اتخاذها في حالة ما إذا كان غير متأكدا من صحة فرض الاستمرارية الذي أسست على ضوءه القوائم المالية، وينص هذا المعيار على أنه إذا اقتنع المدقق بعد قيامه بإجراءات إضافية وحصوله على قدر كاف من المعلومات بما فيها مختلف العوامل والظروف التي تعكس عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطاتها مستقبلا، فيجب على المدقق في هذه الحالة الاستنتاج بأن افتراض مبدأ الاستمرارية الذي على أساسه تم إعداد القوائم المالية ليس صحيحا. وفي حالة ما إذا كانت نتيجة الافتراض خاطئ والذي على أساسه تم إعداد القوائم المالية، ففي هذه الحالة ستكون تلك القوائم مضللة لمستخدميها، فعلى المدقق في مثل هذه المواقف إبداء رأي سلبى، أو إبداء رأي متحفظ.

- يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم (700) المتعلق بضرورة تعبير المدقق وبصراحة عن رأيه فيما يخص عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى مختلف التدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة، ويكون ذلك في فقرة مستقلة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (01) المعدل والذي يتعلق بعرض القوائم المالية، والذي يبين الطريقة التي تعرض بها الأصول والخصوم، وكذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبيان الحد الأدنى من الإفصاح الذي يتضمن الميزانية وقائمة الدخل بالإضافة إلى مختلف الملاحظات والبيانات والمعلومات التفسيرية التي تعد جزءا مكتملا للقوائم المالية.

- يلبي معيار التدقيق الدولي رقم (550) المرتبط بالأطراف ذات العلاقة، متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (24) والذي صدر تحت عنوان الإفصاح اللازم عن الأطراف ذات العلاقة، حيث يوضح الأول وبالتفصيل مختلف القواعد التي ينبغي على المدقق انتهاجها في عملية حصوله على أدلة وقرائن التدقيق الكافية والملائمة والتي تخص العمليات التي تتم بين المؤسسة محل التدقيق والأطراف ذات العلاقة كالمؤسسات التابعة أو الشقيقة.

- يرتبط معيار التدقيق الدولي رقم (560) والذي يتعلق بالأحداث اللاحقة للمعايير المحاسبية الدولي رقم (10) المعدل في سنة 1999، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي ترتبط بظروف وأحداث نشأت بعد هذا التاريخ، وهذا إن كان إهمالها يؤثر على إعداد تقييم أو اتخاذ القرار السليم من قبل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، وكمثال عن ذلك يذكر:

وقوع خسائر كبيرة بسبب إفلاس أحد المدينين وهذا بعد تاريخ الميزانية، تحطم جزء هائل من مباني المصنع وهذا نتيجة نشوب حريق اندلع بعد تاريخ الميزانية، يوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق اتجاه الحقائق والأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية والإجراءات التي عليه اتخاذها حتى يخلي مسؤوليته عن تلك الحقائق والأحداث.

مما سبق يتضح جليا أن هناك علاقة ارتباط قوية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولي، زيادة عن أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المعايير، في إتاحة المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستعملون للقوائم المالية، او قابلية تلك المعلومات للتحليل والمقارنة، وذلك في إطار ملائمة المعايير مع طبيعة الأفراد القائمين على تطبيقها.

المبحث الثالث: التوافق المحاسبي الدولي

يعمل التوافق المحاسبي الدولي ضمن إطار محاولة تقليص الاختلافات والفروقات بين مختلف الأنظمة المحاسبية وبالتالي إمكانية إعداد قوائم مالية تتميز بقابلية مقارنتها وبالتالي توفير الوقت والمال والجهد من قبل المستثمرين وإمكانية وصولهم لبناء قرارات سليمة، ولكن محاولة الوصول إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي تصطدم بجملة من التحديات، فلا يمكن إنكار خصوصية وسياستها كل دولة والتي يصعب في الكثير من الأحيان التغيير فيها لتتماشى ومتطلبات التوافق المحاسبي الدولي.

تعمل المنظمات العالمية والإقليمية جاهدة من أجل الوصول إلى معايير محاسبية دولية تلقى انتشار وقبول واسعين على المستوى الدولي من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي الدولي، مزايا التوافق المحاسبي الدولي، العوائق التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي والإقليمي.

المطلب الأول: مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي الدولي

يجد المتتبع لمواضيع المحاسبة الدولية، وبخاصة موضوع التوافق المحاسبي، أنه بحاجة ماسة إلى الفهم والتفرقة بين المفاهيم الثلاث التالية التماثل أو التوحيد، المعايير المحاسبية، والتوافق وفيما يلي سيتم عرض مختلف هذه المفاهيم.

الفرع الأول: التماثل أو التوحيد

يعرف التوحيد على أنه يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء في تجانس أي غياب التباين، فهو يعني أن تكون كافة المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة.¹

ويعرف التوحيد على أنه جملة من المبتغيات تتمثل على وجه الخصوص في تحسين الممارسة المحاسبية وبالتالي التحسين من جودة مخرجاتها وإمكانية مقارنتها في أي زمان ومكان، وكذلك إمكانية دمج المحاسبة فيما يتعلق بالشركات متعددة الجنسيات والمجمعات.²

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 229.

² - مسعود صديقي، وآخرون، "المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS / IFRS"، دار الهدى، الجزائر، عدد الأجزاء 1، 2014، ص: 28.

ويعرف التوحيد أيضا بأنه " فرض أسس وقواعد محاسبة دولة ما على الدول الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة " ¹.

يعد التوحيد المرحلة النهائية للتوافق المحاسبي لأنه يعمل على مقارنة مختلف الأنظمة الوطنية لما هي عليه المحاسبة الدولية جزئيا، قد يكون التوحيد كاملا إلا أن عملية التوحيد الكلي قد تواجه مجموعة من المواقف كالخصوصية الوطنية للدولة أو الاستراتيجية الاقتصادية للدولة، وقد يكون التوحيد جزئي بحيث يشمل جزءا لا بأس به من المبادئ والطرق المحاسبية بالإضافة إلى مختلف القواعد والإجراءات. ²

مما سبق يمكن التوصل إلى التوحيد هو عبارة عن محاولة تقرب مختلف الأنظمة الوطنية مع الممارسات المحاسبية الدولية، وبالتالي التحسين من جودة الممارسة المحاسبية وإمكانية الاعتماد على مخرجاتها في أي مكان وزمان، قد يكون هذا التوحيد جزئي كما قد يكون كلي.

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية

تعمل المعايير المحاسبية على ترشيد الممارسة العملية المتعلقة بمجال المحاسبة فهي تمكن من قياس مختلف العمليات والأحداث ومن تم تقوم بتوصيل هذه النتائج إلى الأطراف المعنية التي تعتمد عليها في اتخاذ حل القرارات ورسم مختلف السياسات وهذا ما يظهر جليا الأهمية الكبرى التي تلعبها هذه المعايير إذا تم استخدامها بالطريقة الملائمة.

¹ - صالح بوعلام، " أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبنى وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009-2010، ص: 02.

² - مسعود صديقي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

أولاً: مفهوم وأهمية المعايير المحاسبية

للمعايير المحاسبية مفاهيم متعددة وأهمية كبرى، سيتم توضيحهما فيما يلي:

- مفهوم المعايير المحاسبية

للمعايير المحاسبية تعاريف عدة نذكر منها ما يلي:

يقصد بالمعيار في المحاسبة بأنه المرشد الرئيسي لقياس مختلف العمليات والأحداث وكذلك مجمل الظروف المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ومن تم إيصال المعلومات إلى الأطراف المعنية.¹

تعرف المعايير المحاسبية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تعمل على توجيه وترشيد الممارسة العملية في كل من المحاسبة وتدقيق الحسابات.²

وتعرف المعايير المحاسبية أيضا بأنها "تحدد المبادئ المحاسبية وقواعد تقييم وعرض المعلومات المالية. يجب أن تعرف من قبل الأطراف الآخذة في سلسلة المعلومات المالية (معدو الحسابات، المدققون، المحللون الماليون، المستخدمون)".³

وتعرف أيضا المعايير المحاسبية من منظور المحاسبة على أنها "مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع".⁴

مما سبق يمكن التوصل إلى أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن نماذج وإرشادات تتعلق بالممارسة العملية حيث يتركز عليها المحاسب والمدقق أثناء أدائهم المهام المنوطة بهم.

¹ - أمين السيد أحمد لظفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 266.

² - مسعود صديقي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

³ - هوام جعة، "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS 2010/2009"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص: 23.

⁴ - سليم بن رحون، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2012-2013، ص: 10.

- أهمية المعايير المحاسبية

للمعايير المحاسبية أهمية كبرى تتجلى فيما يلي:¹

- تعمل المعايير المحاسبية على تحديد وقياس مختلف الأحداث المالية للمؤسسة؛
 - تعمل المعايير المحاسبية على توصيل النتائج إلى مستعملي القوائم المالية؛
 - تمكن المعايير المحاسبية من تحديد الطرق المناسبة للقياس؛
 - تمكن المعايير المحاسبية مستعملي القوائم المالية من اتخاذ القرارات الملائمة وذلك عند الاعتماد على المعلومات الأساسية وعلى المعيار الملائم.
- إن غياب المعايير المحاسبية سيؤدي إلى:²
- استعمال المؤسسة لطرق محاسبية قد تكون غير سليمة، وقد يجعلها تستخدم طرق محاسبية متباينة وغير موحدة، وقد يؤدي أيضا غياب المعايير المحاسبية إلى عدم ذكر الطريقة المحاسبية المستخدمة من المؤسسة؛
 - إعداد قوائم مالية كيفية قد يصعب فهمها وبالتالي يصعب الاستفادة منها سواء بالنسبة للأطراف من داخل أو من خارجها المؤسسة؛
 - اختلاف الأسس التي يتم بناءا عليها تحديد ومعالجة العمليات والأحداث المحاسبية بالنسبة لمؤسسة واحدة أو بالنسبة لعدة مؤسسات مختلفة، وبالتالي قد يصعب على المستثمر أو على الأطراف المستفيدة من القيام بعملية المقارنة أو دراسة البدائل المتاحة.

¹ - أمين السيد أحمد لطفى، " المحاسبة والمراجعة الدولية "، مرجع سبق ذكره، ص: 266 - 267.

² - فارس جميل الصوي، مرجع سبق ذكره، ص: 70 - 71.

ثانيا: أهداف المعايير المحاسبية

إن للمعايير المحاسبية أهداف عدة نذكر منها:¹

- الأهداف العامة

يمكن حصر الأهداف العامة لمعايير المحاسبة فيما يلي:

- تعمل معايير المحاسبة على تحقيق المساواة وذلك من خلال العمل على تلبية مختلف احتياجات الأطراف المستعملة لمخرجات النظام المحاسبي؛
- تعمل معايير المحاسبة على توجيه المحاسبة بحيث لا تعمل على تفضيل مصالح بعض الفئات على حساب فئات أخرى؛
- يتم اختيار المعيار المحاسبي بناء على إمكانية تحقيقه للمنفعة والرفاهية لكافة أفراد المجتمع.

ثانيا: الأهداف الاقتصادية

إن عملية ترشيد القرارات الاقتصادية المتخذة يعد من بين أهم أهداف المحاسبة، من هذا المنطلق يجب أن تترتب آثار اقتصادية من وراء تبني المعايير المحاسبية، إلا أن التقييم والقياس الدقيق لمختلف النتائج الاقتصادية باستعمال المعايير المحاسبية يعد أمر غير ممكن تحقيقه، وذلك بالرغم من تطور الطرق المستعملة في القياس في مختلف المجالات، إلا أنه لم تتوفر أية وسيلة مباشرة من شأنها قياس مدى تحقيق الأهداف المرجوة من معايير المحاسبة والصعوبة في ذلك تعود إلى أن قياس المنافع المترتبة عن إصدار معايير المحاسبة غير متاحة في أي حال من الأحوال، إلا أن أمر قياس التكاليف الناتجة يعد أسهل نسبيا.

¹ - بورويصة سعاد، " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009-2010، ص ص: 30-31.

الفرع الثالث: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

للتوافق المحاسبي الدولي مفاهيم عدة ولعل أهمها:

يعرف التوافق المحاسبي الدولي على أنه محاولة جمع مختلف الأنظمة المحاسبية مع بعضها البعض، أي القيام بعملية مزج وتوحيد للممارسات المحاسبية المختلفة ضمن هيكل منهجي مرتب، هدفه الأساسي إعطاء نتائج متناسقة. فعملية التوافق المحاسبي تشتمل على اختبار ومقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية وهذا بهدف الملاحظة ومن ثم التوصل إلى نقاط الاتفاق والاختلاف، ومن ثم العمل على جمع مختلف تلك الأنظمة.¹

كما يعرف التوافق المحاسبي الدولي بأنه "محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي".²

ويعرف التوافق المحاسبي الدولي أيضا على "أنه مسار لا رجعية فيه (Irreversible)، خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة. لأنه حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية- ثقافية)".³

لتجنب عملية الخلط وعدم التفرقة في استعمال المفاهيم السابقة للتوافق المحاسبي الدولي، قام كل من Samules & Picper بتصنيف المراحل التي تعكسها هذه المفاهيم إلى ثلاث مراحل، المرحلة الأولى هي عملية مقارنة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة للدول، ومن ثم الانتقال إلى المرحلة الثانية وهي مرحلة التوافق، حيث يتم في هذه المرحلة إنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها، أما المرحلة الثالثة والأخيرة فهي مرحلة التوحيد.⁴

مما سبق يمكن التوصل إلى أن التوافق المحاسبي الدولي هو عبارة عن عملية دمج ومزج مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية تتميز بقابلية المقارنة على الصعيد الدولي.

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 229.

² - مسعود صديقي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

³ - مدني بن بلغيث، " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، سبتمبر 2004، ص: 105.

⁴ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 229.

المطلب الثاني: مزايا التوافق المحاسبي الدولي

لا يمكن اعتبار أن التوافق المحاسبي على المستوى الدولي هو محاولة الحد أو التقليل من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي و فقط، وإنما للتوافق المحاسبي الدولي مزايا متعددة ولعل أهمها: ¹

- يعمل التوافق المحاسبي الدولي على التحسين من عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستثمرين اللذين يسعون إلى العمل خارج الحدود الجغرافية لبلادهم؛
- يوفر التوافق المحاسبي الدولي الزيادة في المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في مختلف الدول؛
- يساعد التوافق المحاسبي الدولي في زيادة من إمكانية الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات؛
- يساعد التوافق المحاسبي الدولي في فتح آفاق الاستثمار الدولي، وهذا من خلال توفير معلومات مالية تتميز بقابليتها للمقارنة وبالتالي القضاء على سوء الفهم المتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية؛
- يمنح التوافق المحاسبي الدولي الثقة في القوائم المالية، فإذا تم أخذ على سبيل المثال الشركة الأم التي تملك فروع في الخارج فإنها ستوفر الكثير من الوقت والمال والجهد من خلال قيامها بإعداد قوائم مالية مفهومة؛
- يعمل التوافق المحاسبي الدولي على تسهيل عملية التحليل المالي للشركات، وذلك من خلال زيادة عدد المطلعين والمؤهلين للقيام بفحص القوائم المالية لبلد أجنبي، وهذا سيعمل على تعزيز الثقة بالشركات الأجنبية، وبالتالي تشجيع الاستثمار الدولي؛
- يساعد التوافق المحاسبي الدولي في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار وهذا راجع إلى إمكانية وثوق المستثمرين والمحللين الماليين في التقارير المالية، وهذا بالطبع سيزيد من كفاءة أسواق رأى المال؛
- يساعد التوافق المحاسبي الدولي على تعزيز وجود معايير محاسبية عالمية النطاق يمكنها أن تتماشى ومختلف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى القوانين المختلفة، ومن الفوائد المتوقعة من تحقيق التوافق الدولي في المعايير المحاسبية ما يلي:

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 272-273-274.

- التقليل من التكاليف المتعلقة بالأنظمة وإدارتها وهذا من خلال إزالة الازدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة؛

- التسهيل في عملية الاتصال والتقليل من درجة الغموض في تفسير المعلومات المالية.

مما سبق يمكن القول أن للتوافق الدولي في المعايير المحاسبية له خاصيتان أساسيتان وهما:

- سيعمل على تسهيل عملية التجارة الدولية والنمو الاقتصادي؛

- تحقيق التوافق المحاسبي الدولي سيعمل على الرفع من كفاءة أسواق رأس المال العالية.

المطلب الثالث: العوائق التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي

تحقيق التوافق المحاسبي الدولي ليس بالأمر الهين، وهذا راجع إلى وجود جملة من التحديات والعوائق لكل دولة خصوصيتها وهذا الأمر الذي يصعب من إمكانية التغلب على هذه التحديات والوصول إلى التوافق المحاسبي الدولي ولعل أهم هذه العوائق ما يلي:

الفرع الأول: اختلافات الأنظمة الاقتصادية والسياسية¹

كأي نظام اجتماعي آخر تعكس المحاسبة وبشكل كبير حاجات البيئة التي تنشط فيها، وأهداف أي نظام محاسبي مرتبطة بتلبية احتياجات تلك البيئة، وبما أن أهداف المتوقعة من المحاسبة متعددة، فإن الاختلافات في الأنظمة المحاسبية أمر متوقع ووارد. يقول Belkaoui أن السياسات المحاسبية في بعض الأوقات يتم صياغتها للحصول على أهداف اقتصادية أو سياسية تتماشى مع الأنظمة الاقتصادية والسياسية المعمول بها داخل الدولة، وبما أن أمل الوصول إلى تطبيق نظام اقتصادي وسياسي دولي واحد يبقى ضعيفا، فإنه من المتوقع أن الاختلافات في الأنظمة الاقتصادية والسياسية ستستمر في العمل كعائق أمام عملية التوافق المحاسبي الدولي.

ويرى Queenan أن مشكلة الاختلافات البيئية تؤدي بالضرورة إلى اختلافات في الأهداف والمواقف، فإذا تم أخذ رجال الأعمال الأوروبيون على سبيل المثال فإنهم يؤمنون وبشكل كبير أن النشاط الجيد يجب أن يحجز جزءا من الأرباح في السنوات التي تكون فيها الأرباح مرتفعة وهذا حتى يتم الاستفادة منها في السنوات التي تكون فيها الأرباح متدنية. هذا ما دعاهم إلى تكوين ما يعرف بالاحتياطات السرية والتي ينظر إليها في عديد الدول الصناعية بنظرة عادية، وبطبيعة الحال لن يكون من السهل تغيير مثل هذه المفاهيم.

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

الفرع الثاني: القومية¹

غلبا ما تتمتع القومية البلد من النظر بشكل موضوعي إلى الأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور من بلد لآخر وهذا رغم ملائمتها لذلك البلد، قد توجد رغبة عامة لتبني المبادئ والممارسات الخاصة ببلد آخر ضمن ثقافات العديد من الدول والتي قد تكون سمة هامة لأنه تشكل خط دفاع ضد العمل بالطرق المحاسبية والتقارير المالية الغير مناسبة للبيئة المحلية.

ومن الصور التي تتجلى فيها القومية هو الرفض التام لمختلف الممارسات السائدة في بلد آخر دون الأخذ بعين الاعتبار المزايا النظرية والتطبيقية المتعددة التي يمكن أن تمنحها تلك الممارسات، وغالبا ما تظهر جليا هذه الحالة في البلدان النامية إذ أنها ترى أن المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وأنها أيضا لا تعطي اهتماما كافيا لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فهي تعد غير كافية وغير ملائمة لتلبية تلك الاحتياجات.

وفي حقيقة الأمر إن بعض الدول النامية تفتد إلى المحاسبة المتطورة وبالتالي فهي لا تملك إلا القليل لتقدمه لعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

ينتج عن تحقيق عملية التوافق الدولي للمعايير المحاسبية تكاليف مختلفة للمهنيين وتكاليف سيادية، حيث كانت الدول تفقد البعض من سيادتها الوطنية عند اعتمادها في حساب الضرائب النوعية على أرقام محاسبية مفروضة من الخارج، والأمر نفسه ينطبق على المهنيين اللذين يملكون طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يملكون الاستعداد الكافي لتغيير ممارساتهم.

ومن الأوجه الأخرى للقومية التي تظهر جليا في البلدان المتقدمة عندما تقوم تلك الدول بتغيير المعايير المحلية الخاصة بها والتي ثم إعدادها بعناية وتطلبت وقتا طويلا وكان ظهورها نتيجة الطلب المتزايد عليها من قبل تلك المجتمعات، وفي مثل هذه الحالات قد تكون المعايير المحلية أعلى درجة وجودة من المعايير المحاسبية الدولية وهذا من منظور ملائمتها للبيئة الوطنية وإمكانية تحقيقها للمتطلبات الخاصة، وبالتالي يعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عوضا عن المعايير المحلية يمكن أن يعمل على التخفيض من درجة جودة أنظمة المحاسبة المطبقة بالفعل على المستوى المحلي، ويعد هذا الوضع غير مقبول ويمكن حل مثل هذه المشاكل عن طريق اللجوء إلى تحقيق التوافق على المستوى الإقليمي على سبيل المثال التوافق الأوروبي بدلا من السعي نحو تحقيق توافق دولي من شأنه التقليل من جودة وكفاءة النظم المحاسبية المعمول بها.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 274 - 275 - 276.

الفرع الثالث: نظام الضرائب

تعد الضرائب في جميع الدول أحد أهم المصادر الأساسية التي تتطلب الخدمات المحاسبية، وبما أن نظام الضرائب يختلف باختلاف البلد، فإنه من المتوقع أن تكون هناك اختلافات في مختلف المبادئ والممارسات المحاسبية المستعملة على الصعيد الدولي.¹

الفرع الرابع: مجموعة المستخدمين المعنيين²

المستثمر يعد المستخدم الرئيسي لمخرجات النظام المحاسبي وهذا في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، أما في ألمانيا فتعد السلطات الضريبية هي صاحب الحصة الأكبر، وفي بلدان أخرى على سبيل المثال فرنسا تعد الحكومة هي الأساس، فلا يوجد اتفاق على متطلبات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها ومن ثم فقد تكون هناك عوائق تقف أمام تحقيق تقدم نحو عملية التوافق الدولي.

في حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على مجموعة كل المستخدمين، حيث أن مجموعة المستخدمين المختلفة تطلب عادة معلومات مختلفة، فالمستثمرون يبحثون عن معلومات ملائمة ومفيدة تساعدهم في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار، أما السلطات الضريبية فهي تحتاج قوائم مالية معدة وفق الأنظمة والتشريعات الضريبية، أما عن الحكومات فهي تحتاج قوائم مالية أعدت وفق المعايير المحلية، بينما فئة العاملين وممثليهم فهم يحتاجون إلى معلومات ذات طابع الاجتماعي، ولذلك فإن إمكانية الوصول إلى نموذج محاسبي محدد يستطيع أن يوفر الكم الهائل من المعلومات والتقارير المالية المتنوعة يعد مطلب صعب التحقيق على أرض الواقع، فاختلاف أهداف المستخدمين اللذين يرون أن المعلومات المحاسبية من واجبها أن تخدمهم سينتج عن هذا بالضرورة استمرار وجود النماذج المختلفة.

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 234.

² - أمين السيد أحمد لطفى، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 276.

الفرع الخامس: التقصير في عملية التنفيذ والالتزام¹

من بين أهم العوائق التي تحول أمام التوافق المحاسبي الدولي، هو وجود بعض الدول ليست بها منظمات سواء كانت حكومية أو غير حكومية مسؤولة عن عملية الإشراف ومراقبة مدى التزام الدول بالمعايير المحاسبية المقبولة، ففي دولة أمريكا مثلاً نجد بورصة الأوراق المالية SEX التي تقوم بعملية الإشراف على تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة ومراقبتها، وفي بريطانيا يوجد اتحاد بورصات الأوراق المالية FSE، وبما أن هذه الجهات والمنظمات لعبة دورا هاما ورئيسيا في شرعية المعايير المحاسبية المقبولة بها، فمن ما لاشك فيه أنها ستلعب دورا ناجحا وفعالاً في حالة تبنيها للمعايير الدولية، والزام المؤسسات التي تشرف عليها بضرورة الامتثال لهذه المعايير، ولكن غياب هذه المنظمات في عديد الدول وبخاصة الدول النامية، يجعل أمر إلزام الشركات المحاسبية لتلك الدول بتطبيق المعايير الدولية أمراً صعباً.

إن هناك من ينقد عملية التوافق المحاسبي الدولي ويرى أنها فكرة متحيزة ومن بينهم **Briston** الذي يرى أن عملية التوافق المحاسبي الدولي لا تلبي احتياجات الدول النامية، بل على عكس ذلك هي عملية إدراك لنواقص الأنظمة المحاسبية لأمريكا وبريطانيا والعمل على جعلها أكثر ملائمة وتداخل، والمحاسبون الأمريكيون والبريطانيون بدورهم يفرضون بطريقة تدريجية هذا النظام على الدول النامية.

أما عن **Fantl** فقد طلب من المحاسبين ترك فكرة الوصول إلى نظام محاسبي عالمي جانبا وهذا لصعوبة تحقيق ذلك، فهو يرى أن تعزيز التعاون الدولي له دور أساسي في الحد من الاختلافات، وبالتالي إمكانية التغلب على مختلف العوائق التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي وينصح المحاسبين أيضا بضرورة فهم أفضل لتفاعل مختلف النظم الاقتصادية والمحاسبية، والعمل على تكوين علاقات متينة مع المحاسبين بالدول الأخرى، وينادي أيضا إلى ضرورة تشكيل هيئة دولية تتكون من المحاسبين والاقتصاديين والسياسيين والأساتذة الجامعيين تسهر على تصنيف مختلف الأنظمة المحاسبية التي تساعد في عملية تسوية الاختلافات القائمة، وطلب من المحاسبين العزوف عن فكرة الوصول إلى نظام محاسبي عالمي.

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 235-236.

الفرع السادس: الاختلاف في التشريعات والنظم القانونية

يعد تدخل الحكومات في مهنة المحاسبة في عديد الدول أمر وارد، بحيث يكون هذا التدخل بشكل أو بآخر فقد يكون هذا التدخل حتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، لأن إصدارها يتطلب سن قوانين بالإضافة إلى إصدار تشريعات. من هذا المنطلق تنشأ مشاكل متعددة إذ هناك عدد من الحكومات لا ترغب في القيام بعملية تغيير على مستوى قوانينها وتشريعاتها المحلية، بهدف إصدار معايير محاسبية أو القيام بتبني معايير، هذا الأمر يحول دون تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. من هذا المنطلق تعتمد عديد الشركات متعددة الجنسيات على فكرة إصدار نوعين من التقارير المالية، تستند في الأولى على المعايير المحاسبية الدولية وأما في الثانية فتعتمد في إعدادها على تلبية مختلف الاحتياجات القانونية والتشريعية للبلد.¹

الفرع السابع: الشروط التي تضعها بعض المنظمات المهنية لمزاولة مهنة المحاسبة

ومن بين العوائق التي تحول دون تحقيق عملية التوافق المحاسبي الدولي نجد الشروط الصارمة التي تضعها بعض المنظمات المهنية لمزاولة مهنة المحاسبة والتي تعمل على الحد من عالمية المحاسبة المهنية، ومن الأمثلة على ذلك نجد اشتراط المنظمة المهنية للمحاسبة في فرنسا سنة 1976 على المحاسبين الأجانب والذين يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة في فرنسا أن يقوموا باجتياز امتحان سنوي وهذا قبل حصولهم على الترخيص من أجل مزاولة المهنة، وكذلك نجد المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC والتي أصبحت تهتم بمؤهلات المدققين، حيث قد تضمن التوجيه الثامن عددا من التحفظات والقيود على إمكانية مزاولة المحاسبين الأجانب للمهنة في دول المجموعة الأوروبية.²

الفرع الثامن: الاختلاف في نقاط البدء³

يمثل اختلاف مستويات تأثير النظام القانوني لأحد البلدان على المعايير المحاسبية واحدة من أهم العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في طريق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي ولكن من محطات بدء مختلفة، وأنها ليست بالضرورة تسير بنفس النهج والسرعة.

¹ - شعب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2006-2007، ص: 98-99.

² - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 234.

³ - أمين السيد أحمد لظفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 277-278.

فيجب أن تأخذ عملية التوافق المحاسبي الدولي بعين الاعتبار التطور التاريخي للمحاسبة في أي بلد إذا كانت تريد أن ينتج من الممارسات المحاسبية لذلك البلد توجه نحو الممارسات المحاسبية في البلدان الأخرى، فالبلدان التي تملك تاريخ طويل في استعمال المعايير المحاسبية الصادرة من طرف تنظيمات القطاع الخاص قد تجد أن مسار استخدام المعايير المحاسبية الدولية ملائماً لها للعمل به، بينما الدول الأخرى التي تستعمل القوانين الصادرة عن الحكومة تجد أن هذا المسار غير ملائماً لها مما يدفعها إلى البحث عن مزار آخر قد يحتاج إلى الكثير من الإعداد والتخطيط وهذا إذا ما كانوا يريدون الحصول على تطبيقات محاسبية وتقارير مالية متوافقة مع الدول التي تنتهج مسار المعايير المحاسبية الدولية.

ومن أهمية بما كان معرفة أن الدول مختلفة الأوضاع ولا يصح معاملتهم معاملة واحدة، فعملية التطوير يجب أن تبنى بعناية وحذر فائقين فليس المهم نقطة الوصول، بل يجب مراعاة نقاط البدئ المختلفة، وتبرز أهمية هذا الأمر عند القيام بمقارنة بين الدول النامية والدول المتقدمة فاستخدام نفس الأنظمة في دول معينة لا يستلزم بالضرورة أن تكون تلك الدول لها نفس نقطة البدء، ولا نفس معدل التقدم في عملية التوافق المحاسبي الدولي.

الفرع التاسع: اختلاف لغات الدول

يرى الكثيرون أن الاختلاف في لغات الدول قد يشكل عائق أمام سهولة فهم واستيعاب المفاهيم والكلمات التي تعكس جوانب فنية في المحاسبة، هذا الأمر دعا لجنة معايير المحاسبة الدولية للجوء إلى التعريف بالمصطلحات الفنية بعناية وحرص فائقين عند وضعها للمعايير المحاسبية وهذا حتى تتجنب الفهم الخاطئ للمعايير من قبل الدول المختلفة.¹

الفرع العاشر: القصور في تعريف أهداف القوائم المالية²

يوجد قصور واضح في تحديد تعريف متفق عليه فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية، فتقترح لجنة معايير المحاسبة الدولية أن هدف القوائم المالية هو خدمة متطلبات المستثمرين، كما ترى اللجنة أيضاً أن الهدف يمتد ليشمل أيضاً اهتمامات العاملين والمقرضين، ولكن اللجنة لم توفر متطلبات الحكومات واحتياجاتها بتلك القوائم سواء من أجل عملية فرض الضرائب أو غيرها من المتطلبات ذات صلة.

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

² - أمين السيد أحمد لظفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص: 279 - 280.

ففي الدول النامية تعد البيانات الاقتصادية المستعملة لأهداف التخطيط أو للأهداف الاجتماعية عامل جد هام في التأثير على درجة الثقة في المعايير المحاسبية، وهذا ناتج عن انخفاض درجة التعقيد المحاسبي لتلك الدول، فقد توجد المحاسبة الإبداعية بشكل منتشر، كما قد توجه القوائم المالية لتحقيق أهداف الإدارة التي ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد البلد.

إن الهدف من القوائم المالية في كل من المملكة المتحدة وأستراليا هو إعطاء صورة عادلة عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فالهدف من القوائم المالية هو إعطاء عرض عادل للوضع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها إضافة إلى عرض مختلف التغيرات الحاصلة في المركز المالي تطبيقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي بعض الدول الأخرى الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات التي يتطلبها قانون الشركات.

لذلك فإن الاختلاف الواضح في تحديد أهداف القوائم المالية يعد من أسباب الرئيسية للاختلاف الكبير في الممارسات المحاسبية الوطنية بل ويعد من بين أهم العوائق التي تحول دون تحقيق التوافق الدولي للمحاسبة، فإذا تعذر الاتفاق على هدف القوائم المالية فليس من الممكن العمل على تطوير معايير محاسبية متفق عليها وتلقى قبولا من طرف كافة مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الحادي عشر: الخلافات بين التنظيمات¹

هناك اختلافات عديدة بين التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وهذا فيما يتعلق بالأهداف والطموحات، فلكل تنظيم اتجاهه الخاص أو القوة تجاه تحقيق عملية التوافق المحاسبي الدولي، وفكرته الخاصة والتي استنادا عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي والعمل على تحقيق منفعه وهذا يعني أن لكل تنظيم توقعاته الخاصة للممارسات المحاسبية الملائمة وكذلك الأمر بالنسبة للإفصاح المالي.

فعلى سبيل المثال هيئة الأمم المتحدة ترغب في زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات ولكن يبقى هذا ضمن إطار مراعات مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات، أما فيما يخص منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر إلى الإفصاح من زاوية نظر الدول المتقدمة التي بها مقر الشركات متعددة الجنسيات، وهذا يعني أنه من الممكن أن تنظر كل من المنظمتين إلى الحالة ذاتها بطريقة مختلفة.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة والمراجعة الدولية"، نفس المرجع السابق، ص: 278.

إن مثل هذه الخلافات لا تمنع بالضرورة تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، لكنها تبقى مجرد عوائق يجب العمل من أجل التغلب عليها، وتعد الاستشارات من الجهود واضحة للتقليل من تلك الخلافات، ومثل هذا التنسيق يعد مهم للغاية وهذا إذا ما كانت المنظمات لا تريد الوصول إلى أنظمة محاسبية ودولية مرقعة مع فواصل ضعيفة.

المطلب الرابع: الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي على الصعيدين الدولي والإقليمي

إن الوصول إلى التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية يتطلب تكاتف جهود مختلف المنظمات العالمية والإقليمية على حد سواء وهذا حتى تلقى المعايير قبول وانتشار واسع بين مختلف دول العالم.

الفرع الأول: المنظمات العالمية العامة

تضم المنظمات العالمية العامة كل من المنظمات التالية:

أولاً: الأمم المتحدة (UN)

لقد ظهر اهتمام الأمم المتحدة بالتوافق المحاسبي الدولي من خلال قيام مجموعة من الأشخاص البارزين، بدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، حيث نادى هذه المجموعة بضرورة وضع نظام دولي يتميز بقابلية مقارنته لمختلف المعايير والتقارير المحاسبية المالية، وقد أكدت أيضا المجموعة على ضرورة القيام بتشكيل مجموعة من الخبراء المختصين في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة وذلك بهدف وضع نظام دولي موحد لإعداد التقارير المالية، وقد تم تشكيل فريق من الخبراء وكان ذلك سنة 1978 وقد تم بالفعل إنشاء فري عمل يضم 34 مندوب يعمل كهيئة دولية تعنى بالمسائل المحاسبية والعمل من أجل توفير معلومات تتميز بقابليتها للمقارنة إضافة إلى إعداد تقارير، ويتم الإفصاح عنها في قوائم الشركات التي تعمل ضمن دول متعددة، وترفع هذه المجموعة التقرير الذي تعده إلى الأمين العام للأمم المتحدة.¹

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 237.

ثانيا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)¹

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منظمة شبه حكومية تأسست سنة 1960، وبـ 24 دولة، وهي معظم دول أوروبا الغربية واليابان والولايات المتحدة ودول الكومنولث، هذه اللجنة منبثقة من المجموعة الاقتصادية الأوروبية والتي تم تأسيس سنة 1948 بناء على مشروع مارشال، ولقد قامت منظمة الاقتصادي والتنمية بتأسيس لجنة عن الاستثمار الدولي والمشروعات متعددة الجنسية وكان ذلك سنة 1975. حيث قامت هذه اللجنة باقتراح خطوط عمل عريضة وذلك من أجل تأسيس معايير تحكم مختلف الأنشطة التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات وتتضمن خطوط العمل الافصاح عن مختلف المعلومات أو المنافسة، التمويل، الضرائب، العمالة، والعلاقات الصناعية، هذه الخطوط الرئيسية لا تتميز بالزامية التطبيق، ولكن حكومات دول الأعضاء أكدت على ضرورة أخذ مختلف التوصيات بعين الاعتبار وذلك لما لها من أهمية.

إن لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أهداف عدة فهي تفوق التقرير المالي، إذ أنها تهدف إلى تحقيق النمو الاقتصادي والتطور الاجتماعي.

الفرع الثاني: المنظمات العالمية الخاصة

تضم المنظمات العالمية الخاصة كل من المنظمات التالية:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تعد لجنة معايير المحاسبة الدولية منظمة مستقلة هدفها الأساسي هو إعداد معايير يمكن استعمالها من طرف الشركات والمؤسسات لدى إعدادها للقوائم المالية في مختلف أقطار العالم، ولقد تم تشكيل هذه اللجنة سنة 1973 وكان ذلك بناء على اتفاق بين المنظمات المحاسبية في كل من استراليا وفرنسا وكندا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وفي سنة 1983 ضمت عضوية اللجنة كل من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وابتداء من سنة 1996 أصبحت اللجنة تضم 116 منظمة يمثلون 85 دولة وفي سنة 1999 موصل عدد الأعضاء في المنظمة إلى 143 عضواً من 104 بلدان ويمثلون مليوني محاسب، ولقد أصبح أمر استعمال المعايير الدولية شائعاً بين المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.²

¹ - ثناء القباني، " المحاسبة الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2005، ص: 08.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، مرجع سبق ذكره، ص: 106 - 107.

ولقد مرت معايير المحاسبة الدولية بمحطات تاريخية متعددة ولعل أهمها كان في:¹

- سنة 1975: قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار أول معيارين، الأول مرتبط بتدنية قيمة الأصول - الاهلاك- والثاني مرتبط بالمعلومة في القوائم المالية الختامية؛

- سنة 1982: تم الاقرار بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي الهيئة والجهة الوحيدة المخولة بالقيام بعملية التوحيد المحاسبي الدولي ومن تم تولي عملية إصدار المعايير، كما أن كل عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين هو بالضرورة عضو لجنة معايير المحاسبة الدولية؛

- سنة 1989: تم نشر الإطار التصوري لعملية إعداد وعرض القوائم المالية؛

- أبريل 2001: تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا يعني أن معايير المحاسبة التي كان يطلق عليها اسم IAS والبالغة 41 معيار تم استبدالها بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS؛

- سنة 2002: تم استبدال لجنة التفسيرات SIC بلجنة التفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC؛

- الاستمرار في عملية إصدار المعايير وتقديم مختلف التفسيرات المرتبطة بالمعايير.

ولقد حدد دستور اللجنة أهدافها كما يلي:²

- صياغة ونشر معايير المحاسبة التي يجب التقيد بها في عملية عرض القوائم المالية والترويج لقبولها والعمل بها في جميع أنحاء العالم؛

- العمل بصورة عامة على تحسين وتناسق المعايير المحاسبية والاجراءات المرتبطة بها في عملية عرض القوائم المالية.

¹ - مسعود صديقي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

² - طارق عبد العال حماد، " المحاسبة الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2011، ص: 14.

وتتحصل لجنة معايير المحاسبة الدولية على مختلف إيراداتها عن طريق عملية بيع المنشورات كما أنها تتحصل على دعم مالي من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المحاسبية والشركات والمؤسسات ومنشآت التدقيق الكبرى، ويتم إدارة أعمال اللجنة من طرف مجلس يمثل ثلاث عشرة دولة يقوم الاتحاد الدولي بتعيينهم، وذلك بالإضافة إلى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين واتحاد الشركات المهيمنة الصناعية في سويسرا والجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين وهيئة معايير المحاسبة الدولية في أمريكا FASB.¹

وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 1995، بتأسيس ما يعرف بالمجلس الاستشاري الدولي والذي يتكون من الأشخاص البارزين في المناصب الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستعملي القوائم المالية، ويكمن دور المجلس الاستشاري في عملية تعزيز قبول المعايير المحاسبية الدولية والرفع من مصداقية عمل اللجنة، وهذا من خلال:²

- إعادة النظر في الخطط والاستراتيجيات المنتهجة من قبل المجلس الاستشاري والتعليق عليها؛
- القيام بإعداد تقرير سنوي يوضح نجاعة المجلس الاستشاري في تنفيذ أعماله وتحقيق الأهداف المسطرة؛
- دعم المشاركة في عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وقبولها في أوساط المهنة ومستعملي القوائم المالية وأطراف أخرى ذات صلة؛
- السعي نحو الحصول على التمويل الضروري لعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك دون المساس باستقلالها؛
- إعادة نظر المجلس الاستشاري الدولي في الموازنة والقوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، نفس المرجع السابق، ص: 107.

تمثل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:¹

- يقوم المجلس الاستشاري الدولي بتشكيل لجنة دولية توجيهية، يقوم بترأسها ممثل عن المجلس بالإضافة إلى ممثلين عن منظمات محاسبية لثلاث دول كحد أدنى، كما أن اللجنة التوجيهية قد تتضمن ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس الاستشاري الدولي أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع محدد؛

- تقوم اللجنة التوجيهية بالعمل على تحديد مختلف القضايا المرتبطة بالموضوع وتقوم بمراجعتها كما أنها تأخذ بعين الاعتبار تطبيق إطار عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بعملية إعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المتعلقة بالموضوع، وتقوم اللجنة التوجيهية أيضاً بدراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها مختلف المعالجات المحاسبية التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقوم اللجنة التوجيهية بتقديم موجز يتضمن أهم النقاط؛

- بعدما تتلقى اللجنة التوجيهية تعليقات المجلس الاستشاري الدولي على موجز النقاط الأساسية، تقوم اللجنة بتحضير بيان تمهيدي يضم مختلف المبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة العرض وتشرح مختلف الحلول البديلة التي تم أخذها بعين الاعتبار بالإضافة إلى الأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وقد تمتد هذه الفترة عادة إلى أربعة شهور؛

- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة مختلف التعليقات المرتبطة ببيان العرض التمهيدي بالمبادئ الأساسية وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يتم تقديمه للمجلس الاستشاري الدولي من أجل الموافقة عليه، والذي يتم استخدامه كأساس لإعداد مسودة عرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح أو التعديل المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون القيام بنشره بصورة رسمية؛

- تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة عرض تمهيدية للموافقة عليها من قبل المجلس الاستشاري الدولي بعد التنقيح على أن يتم الموافقة عليه من قبل ثلثي أعضاء المجلس على الأقل وبعد ذلك يتم نشر مسودة العرض، وتطلب التعليقات من قبل جميع الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي تتراوح عادة من شهر كحد أدنى إلى ستة أشهر؛

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2011، ص: 108-109.

- تقوم اللجنة التوجيهية بإعادة النظر فيما يخص التعليقات ومن تم تقوم بإعداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لقيام المجلس الاستشاري الدولي بمراجعته، وبعد التنقيح، وموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، تتم عملية نشر المعيار المحاسبي الدولي.

في هذه المرحلة قد يقرر المجلس الاستشاري الدولي أن الحاجة للموضوع محل الدراسة تظهر مشاورات إضافية أو يمكن أن يؤدي بشكل أفضل من خلال إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يقتضي الأمر إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

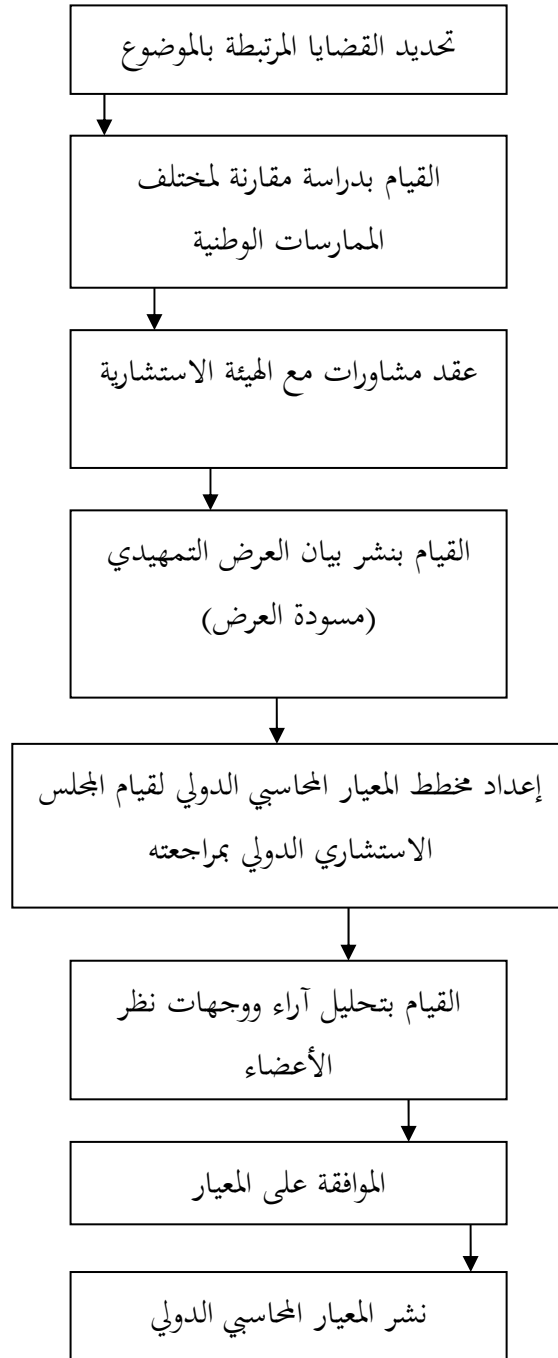
وقد يقر المجلس الاستشاري الدولي وضع لجنة توجيهية لتدرس إذا كانت معايير المحاسبة الدولية تحتاج إلى تعديل لتتماشى والتطورات المستجدة، أما فيما يخص التنقيحات الثانوية فقد يأمر المجلس اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة العرض دون أن تقوم بنشر بيان تمهيدي بالمبادئ.

وفي بعض الحالات التي تطرح فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتماثلة، يتم تصميم إحدى المعالجات كمعالجة الرئيسية وتصمم المعالجة الأخرى على أنها المعالجة البديلة المسوح بها.

وتمنع السياسة الحالية للجنة من القيام بإصدار أية تفسيرات للمعايير المحاسبية الدولية، كما تمنع أيضا الهيئة الإدارية من إعطاء أية إرشادات تتعلق بمعنى المعايير المحاسبية الدولية.

ويلخص الشكل التالي إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية.

الشكل رقم (06): إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية



المصدر: مسعود صديقي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

يمثل الجدول التالي المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر الإصدارات.

الجدول رقم (04): المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) وفق آخر الإصدارات

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ نشر المعيار	الملاحظات
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975-1-1	حل المعيار محل التفسير SIC 18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
IAS 2	المخزون	1975-10-1	حل المعيار محل التفسير SIC 1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
IAS 3	القوائم المالية الموحدة (ألغي)	1977-1-1	حل محله المعياران IAS 27 و IAS 28 منذ سنة 1989
IAS 4	محاسبة الاستهلاك	-	حل محله المعايير IAS 16 و IAS 22 و IAS 38 والتي تمت مراجعتها سنة 1998
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية (ألغي)	1977-1-1	حل محله المعيار IAS 1 منذ سنة 1997
IAS 6	الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار (ألغي)	-	حل محله المعيار IAS 15
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1978-10-1	كانت تسمى قائمة التغيرات في المركز المالي حتى سنة 1992
IAS 8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، الأخطاء	1978-2-1	حل المعيار محل التفسيرين SIC 2 و SIC 18 وذلك خلال مراجعة المعيار سنة 2003
IAS 9	نفقات البحث والتطوير (ألغي)	-	حل محله المعيار IAS 38 منذ سنة 1999
IAS 10	الأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية	1980-1-1	كان يسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية حتى سنة 2005
IAS 11	عقود المقاولات	1980-1-1	سيحل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من 1-1-2017
IAS 12	ضرائب الدخل	1979-7-1	ثم سحب التفسير SIC 21 بعد دمجها في المعيار IAS 12
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (ألغي)	-	حل محله المعيار IAS 1

حل محله المعيار 8 IFRS ابتداء من 1-1-2009	1983-1-1	الإبلاغ القطاعي (ألغي)	IAS 14
تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 وذلك اعتباراً من 1-1-2005	1978-1-1	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات في مستويات الأسعار (ألغي)	IAS 15
تم دمج التفسيرات 6 SIC و 14 SIC و 23 SIC في المعيار خلال مراجعته سنة 2003 وذلك اعتباراً من 1-1-2005	1983-1-1	محاسبة الممتلكات، التجهيزات والمعدات	IAS 16
-	1984-1-1	عقود الإيجار	IAS 17
سيحل محله المعيار 15 IFRS ابتداء من 1-1-2017	1984-1-1	الإيراد	IAS 18
-	1985-1-1	منافع التقاعد	IAS 19
-	1984-1-1	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
حل المعيار محل التفسيرات 11 SIC و 19 SIC و 30 SIC خلال مراجعة المعيار سنة 2003	1985-1-1	المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	IAS 21
حل محله المعيار 3 IFRS وتفسيراته	1985-11-1	محاسبة اندماج الأعمال (ألغي)	IAS 22
حل المعيار محل التفسير 2 SIC وذلك بعد مراجعة المعيار سنة 2003	1986-1-1	تكاليف الاقتراض	IAS 23
-	1986-1-1	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
حل محله المعياران 39 IAS و 40 IAS منذ سنة 2001	-	المحاسبة عن الاستثمارات (ألغي)	IAS 25
-	1987-1-1	المحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	IAS 26
حل المعيار محل التفسير 33 SIC خلال مراجعة المعيار سنة 2003	1990-1-1	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة في الشركات التابعة	IAS 27
حل المعيار محل التفسيرات 3 SIC و 20 SIC و 33 SIC وحل محل المعيار 31 IAS	1990-1-1	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة والعقود المشتركة	IAS 28
حل المعيار 21 محل التفسير 19 SIC تحت المعيارين 21 IAS و 29 IAS والتفسير 31 SIC	1990-1-1	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29

حل محله المعيار 7 IFRS منذ 2005-8-18	1991-1-1	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة (ألغي)	IAS 30
حل محله المعيار 28 IAS ابتداء من 2013-1-1	1992-1-1	الإفصاح المالي عن الحقوق في العقود المشتركة (ألغي)	IAS 31
حل المعيار 7 IFRS محل المعيار 32 IAS فيما يتعلق بالإفصاح فقط	1996-1-1	الأدوات المالية- الإفصاح والعرض	IAS 32
حل المعيار محل التفسير 24 SIC خلال مراجعة المعيار سنة 2003	1999-1-1	عائد السهم	IAS 33
-	1999-7-1	التقارير المالية المرحلية	IAS 34
حل محله المعيار 5 IFRS ابتداء من 2005-1-1	1999-7-1	العمليات غير المستمرة (ألغي)	IAS 35
-	1999-7-1	الانخفاض في قيمة الأصول	IAS 36
-	1999-7-1	المخصصات، الالتزامات الطارئة، والأصول المحتملة	IAS 37
حل المعيار محل التفسير 33 SIC خلال مراجعة المعيار 2003	1980-1-1	الأصول غير الملموسة	IAS 38
سيحل المعيار 9 IFRS محل المعيار ابتداء من 2018-1-1	1980-1-1	الأدوات المالية - الاعتراف والقياس	IAS 39
-	2001-1-1	الممتلكات المستثمرة	IAS 40
-	2003-1-1	الزراعة	IAS 41
حل محل التفسير 8 SIC	2004-1-1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS 1
-	2005-1-1	الدفعات المرتكزة على الأسهم	IFRS 2
حل محل المعيار 22 IAS	2004-3-31	اندماج الأعمال	IFRS 3
-	2005-1-1	عقود التأمين	IFRS 4
حل محل المعيار 35 IAS	2005-1-1	الأصول غير المتداولة المكتسبة للبيع والعمليات غير المستمرة	IFRS 5
-	2006-1-1	التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها	IFRS 6

حل محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالافصاحات فقط	2007-1-1	الأدوات المالية- الافصاحات	IFRS 7
حل محل المعيار IAS 14	2006-11-30	القطاعات التشغيلية	IFRS 8
سيحل محل المعيار IAS 39 ابتداء من 2018-1-1	2018-1-1	الأدوات المالية	IFRS 9
حل محل المعيار IAS 28 فيما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة فقط وألغى التفسير SIC 12	2013-1-1	القوائم المالية الموحدة	IFRS10
ألغى المعيار التفسير SIC 13	2013-1-1	الترتيبات المشتركة	IFRS11
-	2013-1-1	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	IFRS12
-	2013-1-1	القياس بالقيمة العادلة	IFRS13
-	2016-1-1	الحسابات المؤجلة المنتظمة	IFRS14
سيحل محل المعيارين IAS 11 و IAS 18	2017-1-1	الإيراد من العقود مع العملاء	IFRS15

المصدر: خالد جمال الجعارات، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015" مطبوعة جامعية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014، ص ص: 147-150.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة مكلفة بعملية إعداد معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS، ترأس المجلس لجنة تتكون من تسعة عشر 19 عضوا مهمتهم الأساسية القيام بعملية تحديد الأولويات في عملية التوحيد واعتماد مختلف الميزانيات بالإضافة إلى تعيين الأعضاء الأربعة عشر 14 مجلس المعايير المحاسبة الدولية من بينهم اثني عشر عضوا 12 دائما يتم اختيارهم على أساس خبرتهم إذ يشترط أن يكون خمسة منهم مختصين في عملية مراقبة الحسابات وثلاثة أعضاء آخرين مختصين في عملية إعداد الكشوف المالية، بالإضافة إلى ثلاث أعضاء آخرين من مستعملي القوائم وفرد واحد على الأقل من الأكاديميين.¹

¹ - E.DUCSSE et Autre, Traduit vers L'Arabe Par:BEHAR Hasna," Les Normes Comptable Internationales", Pages Bleues, 2010, P: 09.

- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية¹

- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالعمل على تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تتميز بجودتها العالية وقابليتها للفهم والتي تحتاج بدورها إلى معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة حتى تمكن المستثمرين ومستعملي القوائم المالية الآخرين في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وبالتالي خدمة الصالح العام؛

- تدعيم الاستعمال والتطبيق الصارم للمعايير المحاسبية الدولية؛

- الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الدول النامية والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم؛

- العمل على تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS إلى حلول تتميز بالجودة العالية.

ولتحقيق هذه الأهداف يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالمهام الآتية:

- يتحمل المسؤولية التامة عن مختلف الأمور الفنية المتعلقة بمجلس المعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومسودات العرض التي تحتوي على الآراء المعارضة، بالإضافة إلى الموافقة الأخيرة على مختلف التفسيرات التي قامت لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية بإصدارها؛

- قيام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بنشر مسودة العرض الخاصة بجميع المشاريع، بالإضافة إلى القيام بنشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى وهذا حتى يتمكن الجمهور من الاطلاع على كافة المشاريع الكبرى؛

- يملك المجلس حرية التصرف فيما يتعلق ببرنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفني، بالإضافة إلى تعيين المهام المتعلقة بالأمور الفنية وتنظيم طريقة سير العمل، كما يمكن للمجلس أيضا السعي من أجل الحصول على أبحاث مفصلة سواء من مصادر خارجية أو أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو أية منظمات أخرى.

¹ - أحمد حلمي جمعة، "الريادية في المحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 41-42.

ثالثاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

لقد تولى الاتحاد الدولي للمحاسبين عن لجنة التنسيق الدولي مهنة المحاسبة وكان ذلك سنة 1977، حيث تم توقيع الاتفاق على تأسيس المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة والذين يمثلون أكثر من نصف مليون محاسب قانوني، يعد الاتحاد منظمة تعنى بالأمر المحاسبية، يبلغ عدد أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين 157 عضو والذين يمثلون مجتمعين 118 دولة وأكثر من مليونين ونصف محاسب حول العالم، يعملون متحدون من أجل تطوير الممارسة المحاسبية عبر مختلف أنحاء العالم وهذا عن طريق تشجيع استعمال معايير متوافقة تمكن من تقديم خدمات عالية الجودة بشكل مستمر تخدم الصالح العام.¹

يتم تنفيذ عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين من قبل اللجان الآتية:²

- لجنة التعليم

وهي لجنة تهتم بوضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي الضروري لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لمختلف أعضاء المهنة على أن يوافق المجلس على بيانات اللجنة.

- لجنة السلوك المهني

وهي لجنة تختص بوضع معايير آداب السلوك المهني وتعمل على قبولها وتعزيز قيمتها من طرف المنظمات الأعضاء وهذا بموافقة مجلس الاتحاد.

- لجنة المحاسبة المالية والإدارية

وهي لجنة تقوم بتطوير المحاسبة المالية والإدارية وهذا عن طريق إيجاد البيئة الملائمة التي ترفع من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع وتملك صلاحيات إصدار البيانات اللازمة نيابة عن مجلس الاتحاد.

¹ - بن أعمارة منصور، حولي محمد، "معايير المراجعة الدولية"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 08.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، الطبعة الأولى/ الإصدار الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 110-111.

- لجنة القطاع العام

وهي لجنة تقوم بوضع المعايير والبرامج التي تهدف إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والتدقيق والعمل على تدعيم قبولها الطوعي؛
- العمل على وضع برامج من شأنها تشجيع البحث والتعليم؛
- العمل على تسهيل عملية تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والأطراف الأخرى المهمة.

الفرع الثالث: المنظمات الإقليمية العامة

تضم المنظمات الإقليمية العامة المنظمات التالية:

أولاً: المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC)¹

تعرف المجموعة الاقتصادية الأوروبية بالسوق المشتركة وهي منظمة فوق الحكومة مقيدة بعشرة أعضاء وهم: فرنسا، ألمانيا الغربية، إيطاليا، المملكة المتحدة، بلجيكا، اليونان، الدانمارك، إيرلندا، لوكسمبرج، هولندا، يرتبط وجود هذه المجموعة بالأعضاء المشاركين فيها والذين عليهم تمثيل جنسيات الدول الأعضاء لفترة محدودة.

لقد قامت المجموعة الاقتصادية الأوروبية بإصدار ثمانية تقارير محاسبية تتعلق بمختلف الأحداث التي مرت، ومن بين أهم هذه التقارير التقرير الرابع والذي يتعلق بالقوى العاملة والاندماج واستبدال الأسهم واحتياجات الإصدار بالإضافة إلى تأثير العمال عن طريق مختلف النقابات العمالية.

ولقد قامت المجموعة الاقتصادية الأوروبية أيضا باقتراح ستة تقارير ومن بين أهم هذه التقارير هو التقرير المرتبط بالقوائم المالية الموحدة، أما عن التقارير الأخرى فهي تتعلق بتنظيم الإدارة بالإضافة إلى مختلف الدراسات التي ينبغي على مدقق الحسابات الحصول عليها، والقوائم المؤقتة والمعلومات الأخرى المتعلقة بالاستثمارات والعمالة.

¹ - ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

ثانيا: مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC)¹

لقد تمخض مجلس المحاسبة الإفريقي عن المؤتمر الذي انعقد بالجزائر سنة 1979، والمتعلق بالأنظمة المحاسبية يضم هذا المجلس 27 بلد يقع مقره الاجتماعي بكينشاسا عاصمة جمهورية الكونغو الديمقراطية. هدف المجلس الأساسي هو إيجاد توافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية للبلدان الإفريقية، يشجع هذا المجلس أيضا على القيام بالبحوث والدراسات المرتبطة بالمحاسبة والمجالات الأخرى ذات العلاقة، من هذا المنطلق تم تشكيل لجنة تعرف باللجنة التقنية الإفريقية للتوحيد المحاسبي هدفها الأساسي هو التحضير لمشروع محاسبي إفريقي مرجعي يصلح تطبيقه على كافة البلدان الإفريقية، وقد تم نشر النظام المحاسبي الإفريقي المرجعي فعليا سنة 1985، ولكن عدم تمثيل المجلس المحاسبي الإفريقي لكافة التيارات الفكرية والهيئات المحاسبية الإفريقية المختلفة هذا الأمر كان بمثابة عائق حال أمام النجاح في الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا النظام، بالإضافة إلى هذا العائق يعد وجود ماضي استعماري أيضا من بين أهم العوائق التي أدت إلى عدم نجاح هذا النظام.

الفرع الرابع: المنظمات الإقليمية الخاصة

تضم المنظمات الإقليمية الخاصة كل من المنظمات التالية:²

أولا: مؤتمر المحاسبة الأمريكي (AIC)

تم انعقاد مؤتمر المحاسبة الأمريكي للمرة الأولى في سنة 1949، وعقب هذا التاريخ تم عقد عدة مؤتمرات وتم إنشاء عدد من اللجان الفرعية، حيث تهتم إحدى هذه اللجان الفرعية بالمصطلحات الفنية، بالإضافة إلى العمل على عملية توحيد المصطلحات في أمريكا ووضع قاموس يضم مختلف المصطلحات المحاسبية باللغات الإنجليزية والبرتغالية والإسبانية، وتتولى لجنة فرعية أخرى الاهتمام بعملية تبادل الطلبة والأساتذة الجامعيين بين عدد من البلدان، وتوجد أيضا لجنة فرعية أخرى تعنى بالمبادئ والمعايير المحاسبية.

¹ - صالحى بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص:24.

² - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 242-243-244.

ثانيا: اتحاد المحاسبين الأوروبيين (UEC)

تأسس اتحاد المحاسبين الأوروبيين سنة 1951، تتكون عضويته من المنظمات المهنية للمحاسبة والتي تمثل في مجملها أكثر من 20 دولة، يجتمع الاتحاد مرة واحدة كل ثلاث أو أربع سنوات، يعد الهدف الأساسي للاتحاد تسهيل متطلبات الدخول إلى المهنة بالنسبة للدول الأعضاء بالإضافة إلى تسهيل عملية تبادل الآراء وتنقل المدققين بين الدول الأعضاء.

قام اتحاد المحاسبين الأوروبيين بعقد أول مؤتمر سنة 1953، تحت عنوان "التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي" حيث عمل المؤتمر على تشكيل لجنة هدفها الرئيسي هو التحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، فقد كان في ذلك الوقت ينظر إلى الخطة والدليل والمحاسبي على أنه وسيلة تساعد في تحقيق التوافق المحاسبي، وفي سنة 1966 بدأ الاتحاد فعليا بإصدار مجلة الاتحاد الأوروبي، وقد ساهمت بشكل فعال في التقليل من الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول الأعضاء.

ثالثا: جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين (AFA)

تم تأسيس جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين سنة 1977، تتكون عضويتها من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا، والتي كانت عندئذ تتمثل في الدول التالية: إندونيسيا وماليزيا وسنغافورة والفلبين وتايلاند، وقد قامت الجمعية بعقد أول مؤتمر لها في سنة 1978.

قد قامت جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين بإصدار أول معايير محاسبية وكان ذلك في سنة 1979، أما عن معايير التدقيق فكان إصدارها الأول سنة 1980.

الجهود التي تقوم بها جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين هي في الحقيقة مكملة للجهود التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، وتعد أيضا مصدرا يعكس وجهات نظر دول جنوب شرق آسيا فيما يخص وضع المعايير الدولية من قبل المجموعتين، وذلك بالإضافة إلى عمل الجمعية على التعديل في المعايير المحاسبية الدولية بما يتلاءم ومتطلباتها الخاصة وتهتم أيضا بتوافق التعليم وتعمل أيضا على تطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن يطبق على مختلف الدول الأعضاء.

رابعاً: اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA)

لقد تم تأسيس اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي في سنة 1957، ويضم الاتحاد أكثر من 28 هيئة محاسبة والتي تمثل في مجملها 20 دولة، ويعد الهدف الأساسي لاتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي هو العمل على تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الإقليمي وجعلها ذات معايير متجانسة، يقوم الاتحاد بالتعاون لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك في إطار تسهيل عملية وضع معايير محاسبية دولية مقبولة عموماً، مع الأخذ بعين الاعتبار عند القيام بإعداد المعايير المحاسبة والتدقيق الدولية أهم الظروف والتحديات التي تواجهها بالدول النامية.

خامساً: الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA)

تم تأسيس الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين سنة 1965، وقد قامت بعقد أول مؤتمر لها في سنة 1965، وقامت بإصدار أول معايير للتدقيق وكان ذلك في سنة 1970 وتتكون الجمعية من عضوية الهيئة المهنية بالدول العربية.

خلاصة

تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى جملة من النقاط ولعل أهمها:

- تعد معايير التدقيق الدولية بمثابة إطار متجانس يمكن تطبيقه على مختلف المستويات المهنية الدولية وهي قابلة للتعديل كلما اقتضى الأمر ذلك؛
- إن الهدف الرئيسي لمعايير التدقيق الدولية هو إعطاء المدقق درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من الانحرافات الجوهرية والتي من شأنها أن تؤثر على الرأي الفني المحايد للمدقق وتعمل أيضا على تظليل مستعمليها؛
- تتولى لجنة تطبيقات التدقيق الدولية مهمة إصدار معايير التدقيق بالإضافة إلى إصدار الإرشادات التي توضح طريقة تطبيقها وهي لجنة تابعة في الأساس إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- يلعب مجلس المعايير الدولية للتدقيق دور جد مهم يكمن في تطوير معايير وإرشادات مرتبطة بعملية تدقيق القوائم المالية وخدمات التأكد الأخرى، أو الخدمات ذات الصلة المتعلقة بالمعلومات المالية والغير المالية بالإضافة إلى تقرير معايير للرقابة على الجودة التي ترتبط بعملية إجراء وأداء تلك الخدمات؛
- تتطلب عملية إصدار معايير التدقيق الدولية جملة من الإجراءات؛
- تعد المعايير المحاسبية بمثابة بيان كتابي يتم إصداره من قبل هيئة تنظيمية، يتعلق بعناصر القوائم المالية، وتعتبر المعايير المحاسبية كأداة للإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وهي تلقى قبول عام لدى الأطراف المستخدمة للقوائم المالية؛
- إن وجود نظام محاسبي دولي من شأنه العمل على تحقيق عدة مزايا؛
- يربط التدقيق بالمحاسبة علاقة وثيقة فالتدقيق يكمل المحاسبة ولكن هذا لا يمنع وجود نقاط اختلاف بينهما، من منطلق التكامل يتضح الارتباط العضوي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية؛
- تعد عملية التوافق المحاسبي عملية جد مهمة من شأنها الحد من الاختلافات والفروقات الواضحة في الأنظمة المحاسبية، ولكن هذه العملية لقية عدة تحديات، إن وجود منظمات عالمية وإقليمية سيمكن من كسر هذه الحواجز أو التقليل منها وبالتالي إمكانية الوصول إلى معايير محاسبية دولية عالية الانتشار والقبول.

يعتبر تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق نظام محاسبي مالي جديد نقطة تحول جد هامة، من هذا المنطلق سيتم التطرق في الفصل الرابع إلى دراسة استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الرابع: استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري
للمعايير المحاسبية الدولية

الفصل الرابع: استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

لا يمكن إنكار أن انتهاج الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يعد نقطة جد هامة تحسب للجزائر لا عليها في مسارها نحو الانفتاح على العالم الخارجي ومواكبة العولمة ومتطلبات السوق الضرورية، فبعد مرور ست سنوات على تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية لا بد من الوقوف وقفة تقييم يتم من خلالها دراسة استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية، فبعد التطرق إلى أهم الأمور المرتبطة بمهنة تدقيق الحسابات، مدقق الحسابات، معايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية الدولية في الجانب النظري سيتم إسقاطها على أرض الواقع وذلك عن طريق دراسة تطبيقية والمتمثلة في استبيان تم تقسيمه إلى خمسة محاور يضم المحور الأول عينة الدراسة بينما تضم المحاور الأربعة الباقية أسئلة سيتم التطرق إليها بالدراسة والتحليل بحيث استهدفت هذه الدراسة عينة مكونة من فئتين وهما فئة المهنيين وفئة الأكاديميين وهذا محاولة تسليط الضوء على آراء كلا الفئتين وبالتالي تحليل الفروقات في الآراء إذا وجدت.

لدراسة مدى استجابة أداء مدقق الحسابات للمعايير المحاسبية الدولية المنتهجة من قبل الجزائر تم تقسيم هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- منهجية الدراسة التطبيقية؛
- إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته؛
- دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

شملت الدراسة التطبيقية فئتين وهما فئة المهنيين وفئة الأكاديميين، تم الانطلاق في عملية توزيع الاستمارات دون القيام بالتحديد المسبق لحجم العينة وهذا بهدف الوصول إلى أكبر عينة ممكنة والعمل على استرجاع ما يمكن استرجاعه من الاستمارات، للدراسة عدة حدود ومعوقات تحول دون الوصول إلى النقاط المرغوب فيها، من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مجتمع الدراسة، عينة الدراسة بالإضافة إلى حدود ومعوقات الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئتين التاليتين:

الفئة الأولى: المهنيين

لقد شملت هذه الفئة المهنيين المرخصين لمزاولة المهنة التالية:

- خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وذلك طبقا للقرار الصادر عن وزارة المالية رقم 111 المؤرخ في 04 أوت 2015 والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وذلك بعنوان نشاط 2015.

الفئة الثانية: الأكاديميين

وقد شملت هذه الفئة الأكاديميين المهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة أو قريبين من هذا التخصص وتتكون هذه الفئة من:

- الأساتذة الجامعيين، طلبة الدكتوراه، وطلبة الماجستير والماستر.

إن الهدف من وراء تقسيم مجتمع الدراسة إلى فئة المهنيين والأكاديميين هو محاولة الدمج بين آراء هذه الفئتين من منطلق أنه لا يمكن لمدقق الحسابات مباشرة مهامه دون الارتكاز على رصيد نظري يخول له القيام بالمهام المنوطة به على أكمل وجه، هذا بالإضافة إلى أن موضوع الدراسة مرتبط بكل من معايير التدقيق والمحاسبة الدولية والتي ينبغي التمكن منها نظريا قبل الانتقال إلى مرحلة تجسيدها على أرض الواقع.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

لم يتم التحديد المسبق لعينة الدراسة، بل تم الاتجاه إلى توزيع أكبر قدر ممكن من الاستثمارات والعمل على استرجاع ما يمكن استرجاعه، وهذا بهدف بلوغ نسبة مقبولة تعكس مجتمع الدراسة ويعود السبب وراء عدم التحديد المسبق لحجم العينة إلى الأسباب التالية:

- عدم الاهتمام الواضح بالجانب العلمي الأكاديمي من قبل بعض المهنيين؛
- التماطل والعزوف عن الإجابة على الاستثمارات من قبل بعض أفراد العينة؛
- عدم الاستجابة المطلقة لبعض أفراد العينة.

لقد تم إتباع في عملية توزيع استثمارات الاستبيان على عينة الدراسة الوسائل التالية:

- الاتصال الشخصي بالمهنيين والأكاديميين؛
 - إرسال استثمارات الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني؛
 - الاستعانة ببعض الأكاديميين والمهنيين في عملية توزيع الاستثمارات.
- بما أن طرق توزيع استثمارات الاستبيان تنوعت وتعددت، فطرق تحصيلها أيضا كان لها أشكال عدة وهي كالتالي:

- استرجاع الاستثمارات بطريقة مباشرة من المهنيين والأكاديميين وذلك عن طريق التوجه إلى مقر الاجتماعي للمهنيين، والجامعات بالنسبة للأكاديميين؛
 - الحصول على الاستثمارات عن طريق البريد الإلكتروني، وهذا بالنسبة للأشخاص الذي تم التواصل معهم عن طريق هذا الأخير؛
 - الاتصال بالأكاديميين والمهنيين اللذين تم الاستعانة بهم في عملية توزيع الاستثمارات وهذا بهدف تحصيلها.
- يوضح الجدول التالي الإحصائيات المرتبطة باستثمارات الاستبيان.

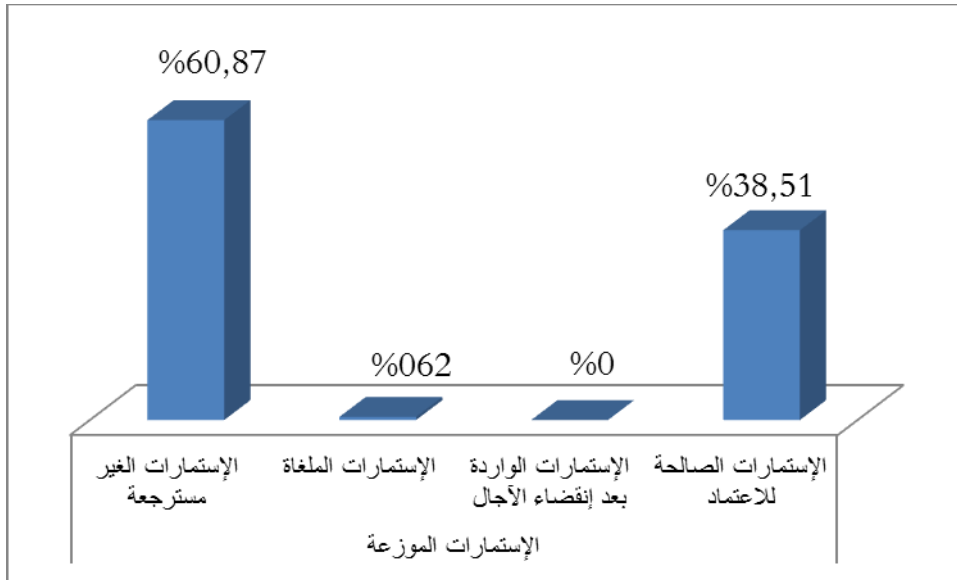
الجدول رقم (05): الاحصائيات المرتبطة باستثمارات الاستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	161	الاستثمارات الموزعة
60,87	98	الاستثمارات الغير مسترجعة
0,62	1	الاستثمارات الملغاة
0	0	الاستثمارات الواردة بعد انقضاء الآجال
38,51	62	الاستثمارات الصالحة للاعتماد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عملية فرز البيانات.

يوضح الشكل رقم (07) تمثيل الاحصائيات المرتبطة باستثمارات الاستبيان وهو كالاتي:

الشكل رقم (07): تمثيل الاحصائيات المرتبطة باستثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (05).

يوضح الجدول رقم (05) الاحصائيات المرتبطة باستمارات الاستبيان، والنقاط الملاحظة من الجدول هي كالآتي:

- قدر عدد الاستمارات الموزعة بـ 161 استمارة والتي تمثل نسبة 100 %؛
- بلغ عدد الاستمارات الغير المسترجعة 98 استمارة والتي تمثل نسبة 60,87% من إجمالي الاستمارات الموزعة وتوضح هذه النسبة أن استجابة أفراد عينة الدراسة كانت ضعيفة؛
- بلغ عدد الاستمارات الملغاة استمارة واحدة والتي تمثل نسبة 0,62% من إجمالي الاستمارات الموزعة وتوضح هذه النسبة أن جل الاستمارات راعت الشروط الواجب توفرها في الاستمارة حتى يتم اعتمادها للدراسة؛
- لم يتم استلام أي استمارة بعد انقضاء الآجال المحددة؛
- بلغ عدد الاستمارات الصالحة للاعتماد 62 استمارة والتي تمثل نسبة 38,51% من إجمالي الاستمارات الموزعة وتوضح هذه النسبة أيضا أن استجابة أفراد عينة الدراسة كانت ضعيفة.

المطلب الثالث: حدود الدراسة

لقد شملت الدراسة عدة حدود منها حدود مكانية، حدود زمانية، حدود بشرية بالإضافة إلى الحدود الموضوعية وسيتم توضيحها فيما يلي:

- الحدود المكانية للدراسة

إن الهدف من وراء هذه الدراسة هو استبانة مدى استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري إلى المعايير المحاسبية الدولية، من هذا المنطلق انحصرت حدود الدراسة على الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وقد شملت الدراسة ولايات عدة وهذا من منطلق محاولة استهداف أكبر عينة ممكنة، ولكن رفض العديد من أفراد العينة عبر مختلف الولايات التجاوب مع الدراسة، وبخاصة فئة المهنيين قلص من عدد الولايات المتجاوبة، فكانت الاستجابة من الولايات التالية وهي: ولاية مستغانم، ولاية تيبازة، ولاية الجزائر العاصمة، ولاية بومرداس، ولاية سطيف وولاية تلمسان.

- الحدود الزمنية للدراسة

لقد امتدت الحدود الزمنية للدراسة الميدانية من الفترة الممتدة من 20 جانفي 2016 إلى غاية 01 ماي من نفس السنة وهذا انطلاقا من إعداد وتحضير الاستبيان مروراً بعملية التوزيع ووصولاً إلى مرحلة استرجاع الاستثمارات والقيام بتحليل النتائج.

- الحدود الموضوعية للدراسة

لقد ركزت هذه الدراسة على المحاور المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، التدقيق، تطبيقات المعايير وعملية التدقيق، بالإضافة إلى التعرّيج على مستقبل المهنة بالجزائر.

- الحدود البشرية للدراسة

لقد شملت هذه الدراسة كل من المهنيين والذين يملكون خبرة في مجال التدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى الأكاديميين الذين يمتلكون شهادات ومؤهلات علمية في نفس التخصص أو قريب منه.

المطلب الرابع: معوقات الدراسة

لقد اصطدمت الدراسة في أرض الواقع بجملة من التحديات والصعوبات ولعل أهمها:

- التجاوب السليبي لبعض أفراد عينة الدراسة، وبخصوص المهنيين وذلك رغم الإلحاح الشديد على استرجاع الاستثمارات الموزعة، والتأكيد على أهمية المعلومات التي تمنحها هذه الفئة لخدمة أغراض البحث؛
- التماطل الملموس من قبل بعض أفراد العينة رغم منحهم الوقت الكافي للإجابة على الاستمارة والقيام بزيارات متكررة لهم؛
- عدم تجاوب الكثير من أفراد العينة الأمر الذي استدعى إلى التنقل إلى عدد من الولايات؛
- التأخر في الإجابة على الاستثمارات الأمر الذي دفع إلى تمديد الحدود الزمنية للدراسة.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

تعد عملية إعداد الاستبيان عملية جد هامة فهي التي تحدد معالم الدراسة التطبيقية وبالتالي يجب إعطاء هذه المرحلة العناية اللازمة، كما يجب تصميم هيكل الاستبيان بطريقة مناسبة تمكن من الوصول إلى الأهداف المرسومة، تتطلب عملية تفريغ البيانات استعمال برامج محددة يستطيع الباحث من خلالها الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى إعداد الاستبيان، هيكل الاستبيان بالإضافة إلى عملية تفريغ البيانات.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

تعد مرحلة إعداد الاستبيان من الأهمية بما كان، كون هذه المرحلة تحدد طريقة سير الدراسة وعليه ثم إعطاء هذه المرحلة الكثير من الحرص والعناية وهذا من خلال:

- إعطاء الأسئلة طابع البساطة والوضوح، وهذا لتفادي أي التباس أو غموض قد يصعب إيضاحه لأفراد عينة الدراسة؛

- الأخذ بعين الاعتبار عند صياغة الأسئلة، كثرة مشاغل فئة المهنيين؛

- ربط الأسئلة المصاغة مع الجانب النظري مع التركيز على حالة الجزائر؛

- محاولة طرح أكبر قدر ممكن من الأسئلة، دون إشعار أفراد العينة بالملل، وبالتالي التخفيض من نسب العزوف عن الإجابة؛

الاعتماد الأكبر في الاستبيان كان على الأسئلة المغلقة وهذا راجع إلى الأسباب الآتية الذكر:

- في الأسئلة المغلقة تكون الاختيارات محدودة وبالتالي تسهيل عملية الإجابة من قبل أفراد عينة الدراسة على الاستبيان؛

- الحد من الإجابات العشوائية والتي تكون مرتبطة عادة بالأسئلة المفتوحة؛

- التقليل من حجم الاستبيان فكلما كان عدد الأسئلة المفتوحة كبيرا كلما انعكس ذلك بالسلب على حجم الاستبيان؛

- لكن هذا الأمر لا يعني بالضرورة الاستغناء عن الأسئلة المفتوحة بل ثم صياغة عدد محدود من الأسئلة المفتوحة وهذا بهدف توضيح آفاق ومستقبل عملية تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية؛

بعد الانتهاء من مرحلة إعداد الاستبيان ثم عرضه على الأساتذة ذوي الاختصاص وهذا بهدف الحصول على مختلف التوجيهات والملاحظات التي تخدم أهداف الدراسة.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

لقد صمم هيكل الاستبيان بطريقة تسمح بالوصول إلى الأهداف المرسومة، فقد تم تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور المحور الأول متعلق بعينة الدراسة أما المحاور الباقية فتتضمن مجموعة من الأسئلة.

الفرع الأول: توزيع الأسئلة

بعد الانتهاء من مرحلة إعداد الاستبيان والحصول على مختلف التوجيهات والملاحظات تم التوصل إلى الشكل التالي للاستبيان:

لقد تم توزيع الأسئلة على خمس محاور وهي كالآتي:

المحور الأول: عينة الدراسة

ويتضمن هذا المحور معلومات حول عينة الدراسة والتي تتمثل في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، بالإضافة إلى الخبرة المهنية.

المحور الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية

لقد تضمن هذا المحور 08 أسئلة متعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية.

المحور الثالث: متطلبات عملية التدقيق

لقد تضمن هذا المحور 10 أسئلة مرتبطة بمتطلبات عملية تدقيق الحسابات.

المحور الرابع: تطبيقات المعايير والتدقيق في البيئة الجزائرية

لقد ضم هذا المحور 06 أسئلة مرتبطة بتطبيقات المعايير وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية.

المحور الخامس: مستقبل عملية تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

لقد ضم هذا المحور 04 أسئلة من شأنها توضيح مستقبل عملية تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية، وهي مقسمة كالآتي:

- 03 أسئلة مفتوحة؛

- سؤال واحد مغلق.

الفرع الثاني: المقاييس المستخدمة في الدراسة¹

لقد تم الاستعانة في الدراسة بالمقاييس التالية:

أولاً: المقاييس الإسمية

لقد تم منح هذه المقاييس أرقام وذلك بهدف المساعدة على إدخالها إلى البرنامج الإحصائي SPSS، بالإضافة إلى تسهيل تمييزها فهي لا تقبل الترتيب تصاعدياً أو تنازلياً على سبيل المثال يمكن إعطاء المتغير ذكر الرقم 1، أو يمكن إعطاؤه للمتغير أنثى.

ثانياً: مقاييس ترتيبية

في المقاييس الترتيبية لقد تم الاستعانة بمقياس ليكرت الخماسي، وقد منحت بدورها أرقام حتى يتسنى إدخالها إلى البرنامج الإحصائي، بحيث يدل الرقم الأكبر على مستوى ترتيبي أعلى، كإعطاء موافق بشدة الرقم 5.

إن استخدام المقاييس الترتيبية ستيح إمكانية استخدام معظم الأساليب والاختبارات الإحصائية مثل الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاختبارات المعلمية والاختبارات اللامعلمية. أما عن استخدام المقاييس الإسمية فهي تمكن من استعمال التكرارات والنسب المئوية والمنوال فقط وبالتالي فهي تعد أقل درجة في مستوى القياس إذا ما تم مقارنتها بالمقاييس الترتيبية.

¹ - سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص: 248 - 249.

إن الهدف الأساسي من وراء وضع قيم رقمية هو تحديد اتجاه آراء العينة ويتم تحديدها كآلاتي:

- في حالة المقاييس الترتيبية: يتم تحديد اتجاه آراء العينة عن طريق استخدام المتوسط المرجح؛

- في حالة المقاييس الإسمية: يتم تحديد اتجاه آراء العينة عن طريق حساب المنوال.

ولقد تم الاعتماد في عملية إعداد أسئلة الاستبيان على مقياس ليكرت LIKERT SCALE من خمس درجات، وهذا من أجل تحديد اتجاه آراء أفراد العينة حول عناصر الاستبيان.

وبهدف حساب المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي تم انتهاز المراحل التالية:

- تم القيام بتحديد المدى والذي يساوي أعلى درجة في مقياس ليكرت الخماسي والتي تمثل الرقم "5" ناقص أدنى درجة في المقياس وهي الرقم "1" وبالتالي:

$$\text{المدى يساوي } 5-1=4;$$

- تم القيام بتحديد طول المدى والذي يساوي المدى/ عدد الدرجات وبالتالي:

$$\text{طول المدى يساوي } 4/5=0,8;$$

- تم القيام بإضافة العدد 0,8 إلى أدنى درجة في مقياس ليكرت الخماسي والتي تمثل "1" وهذا من أجل تحديد الحد الأعلى، والحدود الباقية هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): معايير تحديد الاتجاه الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح]1.80 - 1]]2.60 - 1.80]]3.40 - 2.60]]4.20 - 3.40]]5 - 4.20]

المصدر: سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص : 249.

الفرع الثالث: صدق الاستبيان

بهدف التحقق من درجة تباث فقرات الاستبيان تم استخدام معامل الثبات ALPHA CRONBACH، ويوضح معامل الثبات أنه في حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مشابهة، فإنه سيوصل إلى نفس النتائج والاستنتاجات، مع العلم أن المعامل ينحصر بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد دل على درجة الثبات العالية.

وبعد استخدام معامل الثبات على الاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بالمحور الأول (عينة الدراسة)، قد أظهرت النتائج أن المعامل يقدر بـ 0.71 أي بلغت نسبة الصدق في هذه الدراسة $(71\%)^*$ ، وهي نسبة تعد جيدة وبإمكانها أن تعكس مستوى جيد من ثبات أداة القياس، فهي تفوق الحد الأدنى والذي يقدر بـ 0.60 والذي يشترط أن يكون أداة جمع البيانات صادقة.

الفرع الرابع: اختبار طبيعة التوزيع²

بهدف تحديد طبيعة توزيع البيانات إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تم استخدام اختبار كولموجوروف-سمير نوف Kolmogorov-Smirnov Test One-Sample وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

- الفرضية الصفرية: البيانات المتاحة تتبع التوزيع الطبيعي؛

- الفرضية البديلة: البيانات المتاحة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

بعد تطبيق اختبار كولموجوروف-سمير نوف على الاستبيان ككل أظهرت النتائج معالم التوزيع الطبيعي كالوسط الحسابي والانحراف المعياري والفروقات الموجبة والسالبة كما أوضحت نتائج الاختبار أيضا مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,82$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأن البيانات المتاحة تتبع التوزيع الطبيعي.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

² - محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص ص: 221-222.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

لم يتم الاكتفاء بتطبيق اختبار كولموجروف - سميير نوف على الاستبيان ككل بل تم تطبيقه على كل متغير يراد دراسته وهذا حتى يتسنى معرفة طبيعة توزيعه بهدف تحديد نوع الاختبار الملائم (الاختبار المعلمي أم الاختبار اللامعلمي).

المطلب الثالث: عملية تفرغ البيانات

تتطلب عملية تفرغ البيانات استعمال برامج مثل برنامج SPSS الذي يتيح مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تستعمل في تحليل نتائج الاستبيان وبالتالي تمكن من الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها ويمكن أيضا استعمال برنامج EXEL والذي يتيح فرصة تمثيل مختلف البيانات وبالتالي تسهيل عملية الملاحظة والتحليل.

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان

يتطلب معالجة نتائج الاستبيان استعمال مجموعة من البرامج كالبرنامج الإحصائي SPSS 20 والذي يساعد في عملية تحليل النتائج وهذا عن طريق إتاحة جملة من الأساليب الإحصائية كالمنوال والنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاختبارات المعلمية والاختبارات اللامعلمية، وبرنامج EXEL 2010 والذي يمكن من تمثيل مختلف الجداول وبالتالي تسهيل عملية الملاحظة والتحليل.

أولا: معالجة البيانات

عقب الانتهاء من مرحلة تجميع استمارات الاستبيان تم الانتقال إلى مرحلة معالجة البيانات وذلك عن طريق إدخالها إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20، وقد تم الاستعانة أيضا ببرنامج EXEL 2010، في عملية تمثيل مختلف الجداول بيانيا وهذا حتى تسهل عملية الملاحظة والتحليل.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستعملة

يتطلب تحليل نتائج الاستبيان إدخال إجابات أفراد عينة الدراسة إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20 والذي من خلاله يمكن استعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية وهذا يمكن من الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها والأساليب المستعملة هي كالاتي:

- المنوال والنسب المئوية

يمثل المنوال "القيمة الأكثر تكرارا أو الظاهرة الأكثر شيوعا"³ وهو من مقاييس النزعة المركزية أما عن النسب المئوية فتستعمل لتمثيل هذه التكرارات في شكل نسب مئوية، ويتم استعمالها لتحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للعينة ككل.

- المتوسط الحسابي

يعد المتوسط الحسابي أيضا من مقاييس النزعة المركزية، يتم استعماله بهدف تحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة فقد تم تحديد المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور بالإضافة إلى تحديد المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور.

- الانحراف المعياري

يعد الانحراف المعياري من بين مقاييس التشتت وأكثرها استعمالا فهو يمثل درجة انحراف القيم عن المتوسط الحسابي، فقد تم تحديد الانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور بالإضافة إلى تحديد الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور.

- الاختبارات المعلمية

لقد تم القيام بمجموعة من الاختبارات المعلمية وذلك في ظل توفر الشروط اللازمة لذلك كأن يكون توزيع المتغير المراد إجراء الاختبار عليه طبيعي، أو أن يكون تباين المتغير المراد إجراء الاختبار عليه لكل فئة من الفئات متساويا، ومن بين الاختبارات المعلمية التي تم القيام بها هي كالاتي:

- اختبار "T"

تم القيام باختبار "T" للعينة الواحدة وذلك لاختبار مساواة متوسط متغير الاختبار لقيمة ثابتة حيث يتم تحديد القيمة الثابتة من خلال جمع قيم الأوزان في مقياس ليكرت الخماسي وتقسيمها على أعلى وزن في المقياس وتقدر هذه القيمة بـ 3، بالإضافة إلى القيام باختبار "T" للعينات المستقلة وذلك لاختبار مساواة متوسط متغير الاختبار لعينتين أو فئتين مستقلتين.

³ - نبيل جمعة صالح النجار، "القياس والتقويم منظور تطبيقي مع تطبيقات برمجية SPSS"، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، بدون الطبعة، 2010، ص: 170.

- اختبار ليفين "Levene"

يتم القيام باختبار ليفين لتحديد تجانس التباين لمتغير الاختبار بالنسبة لفئات الدراسة وبالتالي إمكانية الوثوق في نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي.

- تحليل التباين الأحادي "ANOVA"

تم القيام باختبار تحليل التباين الأحادي وذلك لاختبار مساواة متوسط متغير الاختبار لعينتين أو فئتين مستقلتين.

- الاختبارات اللامعلمية

يتم القيام بالاختبارات اللامعلمية وذلك في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام باختبارات المعلمية كأن يكون توزيع المتغير المراد إجراء الاختبار عليه غير طبيعي، أو أن يكون تباين المتغير المراد إجراء الاختبار عليه لكل فئة من الفئات غير متساويا، فلو تم التغاضي عن استيفاء الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية وتم إجراؤها فسيتم التوصل إلى نتائج غير دقيقة تقود إلى بناء استنتاجات مضللة فمن الأحسن التضحية بقدر من الدقة الذي تمنحه الاختبارات المعلمية عوضا عن الحصول على نتائج خاطئة من القيام باختبار المعلمي ومن بين الاختبارات اللامعلمية التي تم القيام بها هي كالاتي:

- اختبار كولموجوروف - سمير نوف "Kolmogorov-Smirnov Test One-Sample"

يتم القيام بهذا الاختبار بهدف تحديد طبيعة توزيع البيانات إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

- اختبار مان ويتني "Mann-Whitney"

يتم القيام بهذا الاختبار في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام باختبار "T" للعينات المستقلة.

- اختبار كروسكال - والس "Kruskal-Walis"

يتم القيام باختبار كروسكال - والس Kruskal-Walis وهذا في حالة عدم استيفاء الشروط اللازمة للقيام باختبار تحليل التباين الأحادي.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان

تطلبت خطوات دراسة وتحليل نتائج الاستبيان استعمال طرق وأساليب إحصائية متعددة وذلك عن طريق إدخال البيانات المتاحة إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20 بالإضافة إلى استعمال برنامج EXEL 2010، وذلك لتحليل مختلف محاور الاستبيان، حيث سيتم في هذا المبحث التطرق إلى دراسة وتحليل ما يلي: عرض خصائص عينة الدراسة، المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية، متطلبات عملية تدقيق الحسابات، تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية، مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

توضح عملية عرض خصائص عينة الدراسة والمرتبطة بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، بالإضافة إلى الخبرة المهنية، مدى كفاءة أفراد عينة الدراسة وقدرتهم على فهم محتوى الاستبيان وبالتالي تقديم إجابات ملائمة.

الفرع الأول: الجنس

يوضح هذا العنصر طبيعة مشاركة كل من الذكور و الإناث في الدراسة الميدانية، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وهي كالآتي:

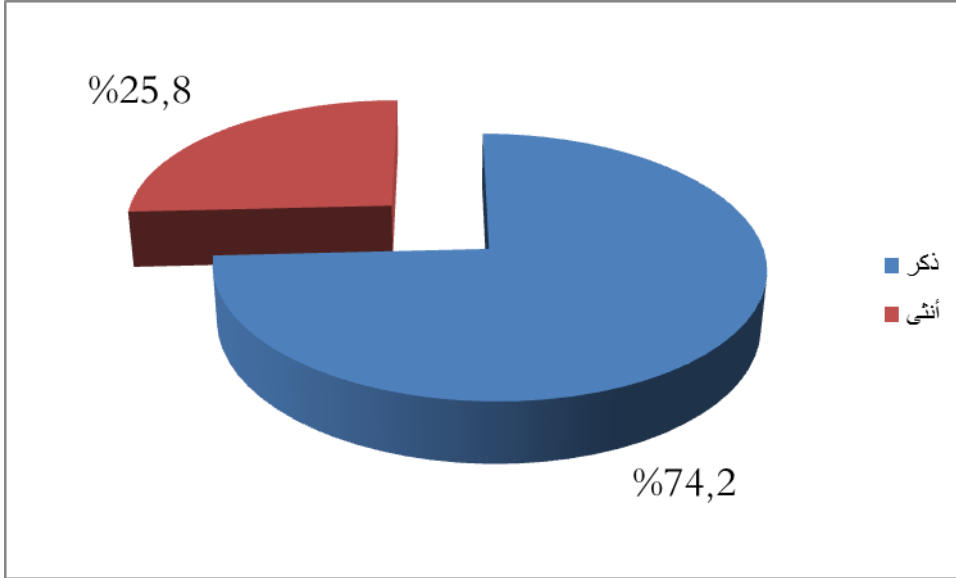
الجدول رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
74,2	46	ذكر
25,8	16	أنثى
100	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل رقم (08) تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وهو كالتالي:

الشكل رقم (08): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (07).

يوضح الجدول رقم (07) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ويتضح جليا أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، فقد بلغت نسبة الذكور 74,2 %، وتمثل هذه النسبة 46 ذكر، بينما بلغت نسبة الإناث 25,8 %، وتمثل هذه النسبة 16 أنثى.

تأكد المعطيات سابقة الذكر أن أغلبية المهتمين بالتدقيق والمحاسبة هم من فئة الذكور وقد يرجع ذلك إلى طبيعة المهنة والمسؤوليات المترتبة عنها بالإضافة إلى صعوبتها الأمر الذي قد يجعل هذه المهنة حكرا على الذكور.

الفرع الثاني: العمر

لقد تم تقسيم الفئة العمرية في الدراسة إلى الفئات التالية:

الفئة الأولى وهي تمثل الفئة التي يقل عمرها عن 30 سنة، الفئة الثانية وهي تمثل الفئة التي تتراوح أعمارها بين 30 و40 سنة، الفئة الثالثة وهي الفئة التي تتراوح أعمارها بين 40 و50 سنة، أما عن الفئة الرابعة فهي تمثل الفئة التي تفوق أعمارها 50 سنة، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر وهي كالتالي:

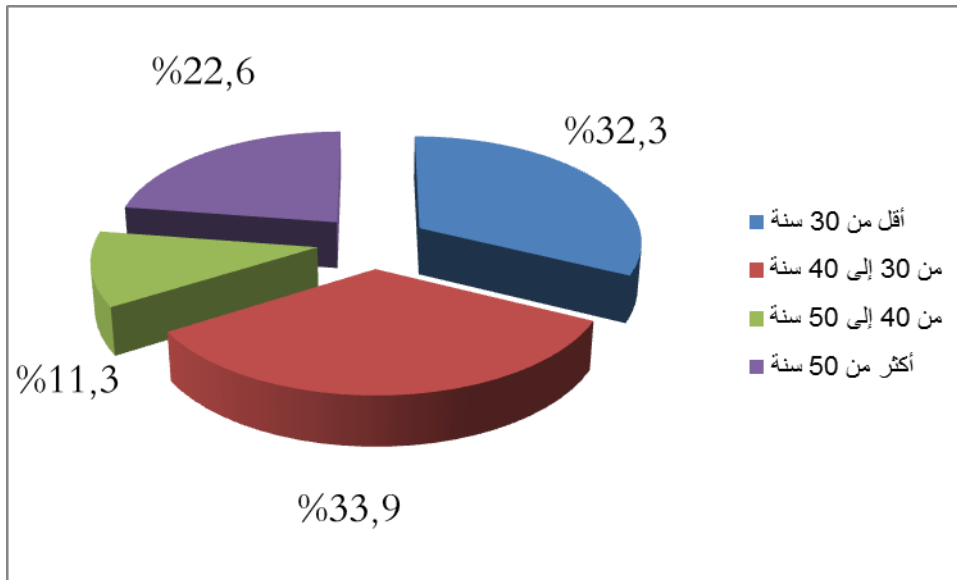
الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة %	التكرار	العمر
32,3	20	أقل من 30 سنة
33,9	21	من 30 إلى 40 سنة
11,3	07	من 40 إلى 50 سنة
22,6	14	أكثر من 50 سنة
100	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر وهي كالآتي:

الشكل رقم (09): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (08).

يوضح الجدول رقم (08) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر، والنقاط الملاحظة من الجدول هي كالآتي:

- الفئة العمرية الأقل من 30 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 32,3 %، أي ما يعادل 20 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- الفئة العمرية التي تتراوح أعمارها من 30 إلى 40 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 33,9 %، وهي تعد أكبر نسبة من الفئات العمرية المشاركة في الدراسة أي تعادل هذه النسبة 21 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- الفئة العمرية التي تتراوح أعمارها من 40 إلى 50 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 11,3 %، وهي تعد أقل نسبة من الفئات العمرية المشاركة في الدراسة أي تعادل هذه النسبة 07 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 22,6 %، أي ما يعادل 14 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

لقد اختلفت وتنوعت المؤهلات العلمية التي يملكها أفراد عينة الدراسة بين حاملي شهادات ليسانس، الماجستير والماستر والمتحصلين على درجة الدكتوراه بالإضافة إلى حاملي الشهادات المهنية وطلبة الدكتوراه، طلبة الماجستير والماستر، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي كالآتي:

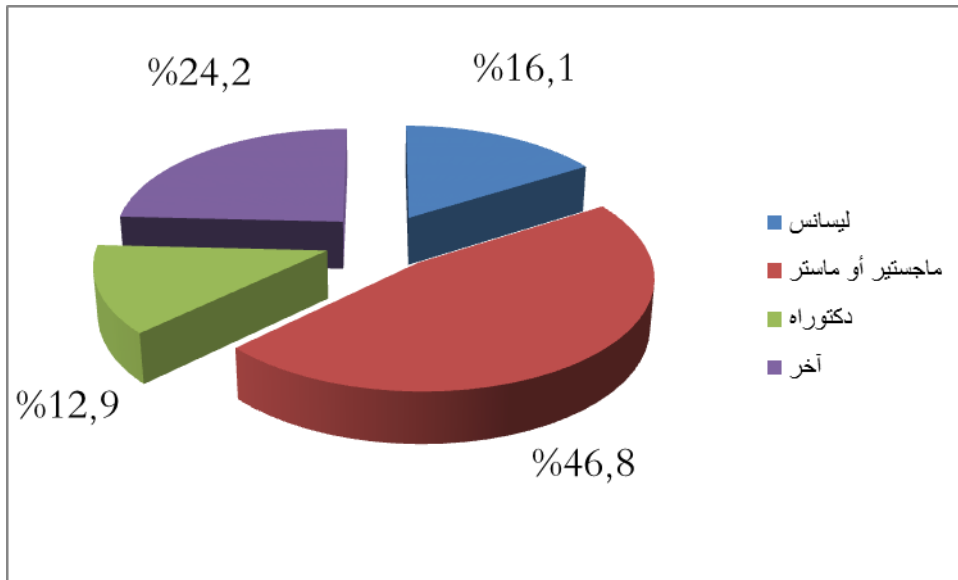
الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
16,1	10	ليسانس
46,8	29	ماجستير أو ماستر
12,9	08	دكتوراه
24,2	15	آخر
100	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي كالتالي:

الشكل رقم (10): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (09).

يمكن ملاحظة النقاط التالية من خلال الجدول رقم (09) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي كالآتي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على شهادة ليسانس 16,1 %، أي ما يعادل 10 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهذه النسبة خاصة بفئة المهنيين فقط لأن فئة الأكاديميين المستهدفين يملكون مؤهل علمي أعلى من شهادة ليسانس فهو يضم الأساتذة الجامعيين، طلبة الدكتوراه، وطلبة الماجستير والماستر وهو ما سبق ذكره؛

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على شهادة ماجستير أو ماستر 46,8 %، وهذه النسبة توضح جليا أن أغلبية عينة الدراسة حاصلة على شهادة ماجستير أو ماستر (والمقصود هنا فئة الأكاديميين بالإضافة إلى بعض المهنيين)، أي ما يعادل 29 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على درجة دكتوراه 12,9 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون مؤهل علمي آخر (شهادات مهنية) 24,2 % وهذه هي خاصة بفئة المهنيين، وتمثل هذه النسبة ما يعادل 15 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

الفرع الرابع: المستوى الوظيفي

لقد تنوع المستوى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة فمنهم المهنيين (خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد)، ومنهم الأكاديميين، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي وهي كالآتي:

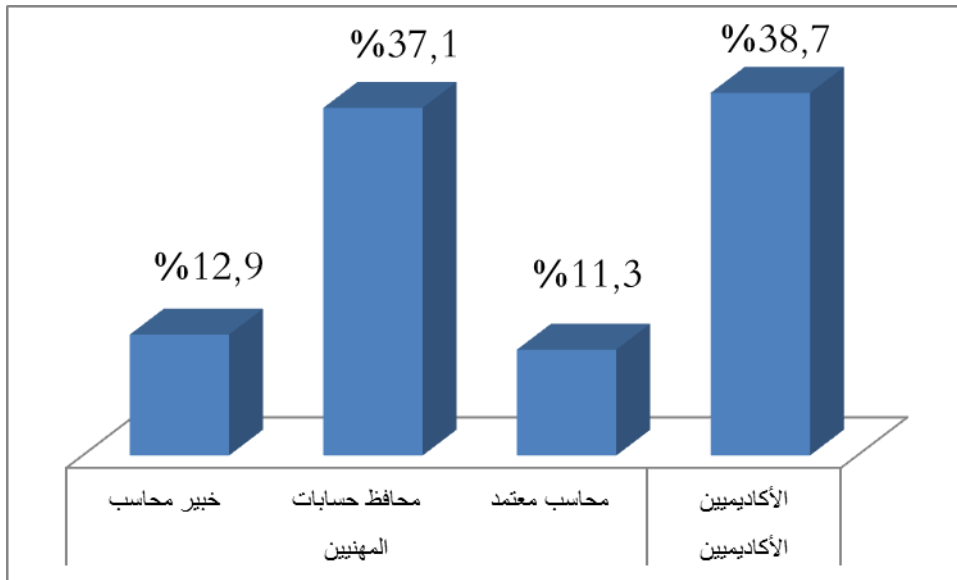
الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة %		التكرار		المستوى الوظيفي	
61,3	12,9	38	08	خبير محاسب	المهنيين
	37,1		23	محافظ حسابات	
	11,3		07	محاسب معتمد	
38,7	38,7	24	24	أكاديمي	الأكاديميين
100		62		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي وهي كالاتي:

الشكل رقم (11): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (10).

يوضح الجدول رقم (10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، والنقاط التي يمكن ملاحظتها من الجدول هي كالآتي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة خبير محاسب 12,9 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة محافظ حسابات 37,1 %، أي ما يعادل 23 فرد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة محاسب معتمد 11,3 %، أي ما يعادل 07 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يمثلون فئة المهنيين 61,3 %، أي ما يعادل 38 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة أكاديمي واللذين يمثلون فئة الأكاديميين 38,7 %، أي ما يعادل 24 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

يمكن ملاحظة أيضا أن نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة محافظ حسابات متقاربة جدا مع نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة أكاديمي واللذين يمثلون فئة الأكاديميين.

الفرع الخامس: الخبرة المهنية

لقد تم تقسيم الخبرة المهنية في الدراسة إلى الفئات التالية:

الفئة الأولى وهي تمثل الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، الفئة الثانية وهي تمثل الفئة التي تتراوح خبرتها بين 5 و10 سنوات، الفئة الثالثة وهي الفئة التي تتراوح خبرتها بين 10 و15 سنة، أما عن الفئة الرابعة فهي تمثل الفئة التي تفوق خبرتها 15 سنة، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالآتي:

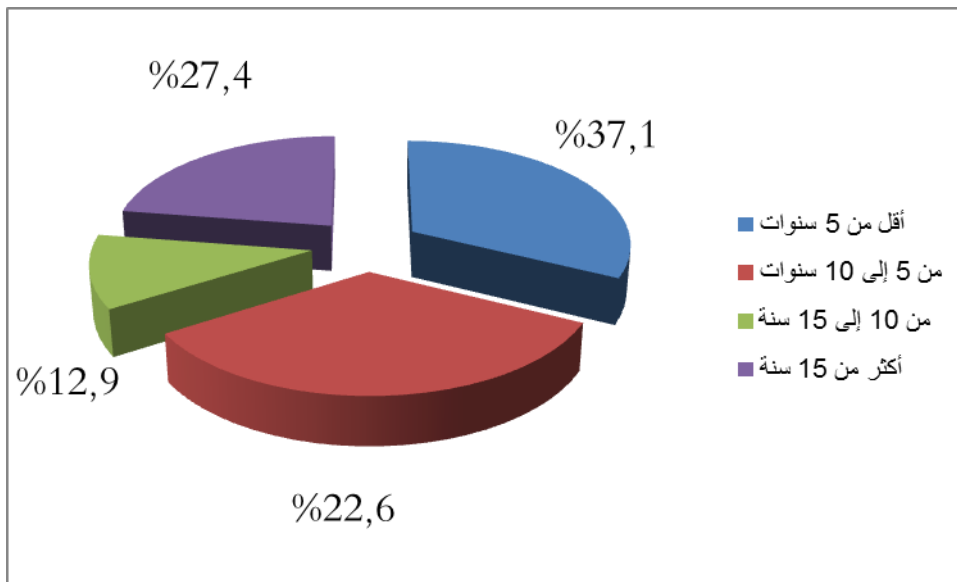
الجدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	المؤهل العملي
37,1	23	أقل من 5 سنوات
22,6	14	من 5 إلى 10 سنوات
12,9	08	من 10 إلى 15 سنة
27,4	17	أكثر من 15 سنة
100	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالاتي:

الشكل رقم (12): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (11).

يمكن ملاحظة النقاط التالية من خلال الجدول رقم (11) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالآتي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة أقل من 5 سنوات 37,1 %، أي ما يعادل 23 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهي تشكل أكبر نسبة لأنها تضمن الأكاديميين من طلبة الدكتوراه الماجستير والماستر واللذين يمكن اعتبارهم معدومي الخبرة بالإضافة إلى بعض المهنيين اللذين لا يملكون الكثير من الخبرة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات 22,6 %، أي ما يعادل 14 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة من 10 إلى 15 سنة 12,9 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة أكثر من 15 سنة 27,4 %، أي ما يعادل 17 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية

تم تقسيم المحور المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية إلى عدة فروع تم فيها دراسة وتحليل أهم المتطلبات اللازمة لضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى دراسة الاهتمام الذي توليه المعايير المحاسبية الدولية بفئة المستثمرين، وبعدها تم التعرّيج في الأخير على أهم العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: متطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الرتبة	الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
3	موافق بشدة	0,66	4,45	1- يعد تبني المعايير المحاسبية الدولية أمر حتمي لمواكبة العولمة ومتطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية
1	موافق بشدة	0,56	4,69	2- يحتاج المحاسب إلى دورات تكوينية حتى يتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصورة مثلى
2	موافق بشدة	0,53	4,48	3- تستلزم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر جملة من الأنظمة والقوانين المنظمة للمحاسبة، كالتشريعات الضريبية، من جهة والقانون التجاري من جهة أخرى
4	موافق	0,73	4,12	4- يستحيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية دون وجود قاعدة نظرية مرجعية
	موافق بشدة	0,35	4,43	المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (12) يمكن الملاحظة جليا أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتجه نحو الموافقة وبشدة على جميع الفقرات المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4,43 والذي يندرج ضمن الفئة الأخيرة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,35 وهذه القيمة تدل على وجود قدر عال من التجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق بشدة.

أولا: يعد تبني المعايير المحاسبية الدولية أمر حتمي لمواكبة العولمة ومتطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية

جاءت إجابة 50 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة تحت خانة موافق بشدة على أن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية تعد أمر حتمي وهذا للنهوض بالاقتصاد الجزائري وللحاق بموجة العولمة والتماشي مع متطلبات السوق بالإضافة إلى تحقيق نوع من الاندماج بين البيئتين الداخلية والخارجية، كما قد أجاب 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 98,4 %.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,45 وتندرج هذه القيمة ضمن الفئة الخامسة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,66 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق بشدة.

ثانيا: يحتاج المحاسب إلى دورات تكوينية حتى يتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصورة مثلى

وافق بشدة 72,6 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على ضرورة حصول المحاسب على دورات تكوينية وهذا حتى يتسنى له تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بطريقة مثلى، وأجاب 25,8 % بموافق، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ 98,4 %.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4,69 وتقع هذه القيمة ضمن الفئة الخامسة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,56 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة جاءت في خانة موافق بشدة.

ثالثا: تستلزم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر جملة من الأنظمة والقوانين المنظمة للمحاسبة، كالتشريعات الضريبية، من جهة والقانون التجاري من جهة أخرى

وافق بشدة 50 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن عملية تبني لمعايير المحاسبية الدولية تحتاج إلى مجموعة من الأنظمة والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة كالتشريعات الضريبية من جهة والقانون التجاري من جهة أخرى وهذا حتى تتمكن الجزائر من مواكبة التغيير المستمر المصاحب لتبني المعايير المحاسبية الدولية، وقد جاءت إجابة 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 98,4 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 1,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة .

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4,48 وهي قيمة محصورة في الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,53 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

رابعا: يستحيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية دون وجود قاعدة نظرية مرجعية

لقد وافق 50 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أنه يستحيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية دون وجود قاعدة نظرية مرجعية، وجاءت إجابات 32,3 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة وعلية، بلغت نسبة الموافقين ككل 82,3 %، بينما بلغت نسبة المحايدين 16,1 %.

أما عن المتوسط الحسابي فقد بلغ 4,12 وهي قيمة محصورة في الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي [3.40- 4.20] والتي تعبر عن إجابة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,73 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت نسبي في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي تنحصر بين الإجابتين موافق بشدة وموافق وهذا يعني رضا وموافقة أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل نتائج إجابات إجمالي أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة حول متطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، سيتم الانتقال إلى اختبار متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بهذه المتطلبات من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وهذا عن طريق القيام باختبار t لعينة البسيطة وذلك على مستوى جميع الفقرات، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية لا يحتاج إلى متطلبات خاصة؛

- الفرضية البديلة H_1 : ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة.

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج الاختبار بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t لعينة الواحدة يجب أن يتبع متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,10$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين

البيان	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	38	4,41	0,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
دلالة T (sig)	قيمة T	
0,00	23,35	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (13) والجدول رقم (14) هي كالآتي:

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المهنيين 4,41 وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، كما قدر الانحراف المعياري بـ 0,37، وهذا يدل على أن تقييم فئة المهنيين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول كان إيجابيا.

ظهرت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $t=(23,35)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أصغر من $0,05$ يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية لا يحتاج إلى متطلبات خاصة وهذا من وجهة نظر المهنيين وقبول الفرضية البديلة.

ثانيا: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج الاختبار بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينة الواحدة يجب أن يتبع متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وبما أن عينة الأكاديميين أقل من 30 لا يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط وللتأكد من طبيعة التوزيع سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,50$ ، وهو أكبر من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة الأكاديميين.

الجدول رقم (15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة الأكاديميين

البيانات	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	24	4,47	0,33

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفترة الأكاديميين.

الجدول رقم (16): نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفترة الأكاديميين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
دلالة T (sig)	قيمة T	
0,00	21,49	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يوضح الجدول رقم (15) والجدول رقم (16) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات الأكاديميين 4,47 وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، كما قدر الانحراف المعياري بـ 0,33، وهذا يدل على أن تقييم فئة الأكاديميين لفقرات الفرع الأول كان إيجابيا.

وقد بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(21,49)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أصغر من 0,05 يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة وهذا من وجهة نظر الأكاديميين.

سيتم الانتقال إلى إجراء اختبار ANOVA وهذا من أجل اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

- **التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA**

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي يجب أن يكون متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية لكل مجتمع من مجتمعات المجموعة يتبع التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 15 عينة كبيرة الحجم وذلك بالنسبة لكل مجموعة وبما أنه في حالة كبر حجم العينة قد تكون النتائج دقيقة فمن الأفضل إجراء اختبار كولموجروف- سميتر نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$ وذلك لضمان الوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها.

تم التحقق من هذا الشرط بالنسبة لكل من الفئتين المهنية والأكاديمية واتضح أن متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للفئتين يتبع التوزيع الطبيعي.

وبهدف التحقق من شرط تماثل التباينات في كل مجموعة تم إجراء اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (17): نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	القيمة F	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	مستوى الدلالة (sig)
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	0,05	1	60	0,81

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح جليا من خلال الجدول رقم (17) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F=(0,05)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $sig =0,81$ وهي أكبر من 0,05، وبالتالي يتضح من خلال هذا الاختبار أن تباين متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول متساوي بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي تحليل التباين الأحادي، لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول.

الجدول رقم (18): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي، لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة (sig)
بين المجموعات	1	0,06	0,06	0,47	0,49
داخلك المجموعات	60	7,77	0,13		
المجموع	61	7,83			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح جليا من خلال الجدول رقم (18) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F=(0,49)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $sig =0,49$ وهي أكبر من 0,05، ومن تم نقبل الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبارات السابقة ما يلي:

- رفض الفرضية الصفرية من قبل فئات الدراسة أي المهنيين والأكاديميين يعني وجود إجماع بينها على أن ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية يحتاج إلى متطلبات خاصة؛
- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم لفقرات الفرع الأول كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0,64	4,09	1- تولي المعايير المحاسبية الدولية اهتمام كبير بفئة المستثمرين وتشجعهم، وهذا من خلال منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: تولي المعايير المحاسبية الدولية اهتمام كبير بفئة المستثمرين وتشجعهم، وهذا من خلال منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات

وافق 67,7 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن المعايير المحاسبية الدولية تولي اهتمام كبير لفئة المستثمرين وهذا من خلال منحهم الثقة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية والتي تتميز بالشفافية وقابلية المقارنة وبالتالي تمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات المناسبة ورسم مختلف السياسات المستقبلية، كما أنها توفر لهم الكثير من الوقت والمال والجهد المبذول في إعداد قوائم مالية مفهومة في حالة الاستثمار خارج الحدود الجغرافية للبلد، وجاءت إجابات 22,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة وعلية، بلغت نسبة الموافقين ككل 90,3 %، بينما بلغت نسبة المحايدين 6,5 %، ونسبة الغير موافقين بلغت 3,2 %.

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4,09 وهذه القيمة محصورة ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي [3.40 - 4.20] والتي تعبر عن إجابة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,64 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت نسبي في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي تنحصر بين الإجابتين موافق بشدة وموافق وهذا يعني رضا وموافقة أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

- بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميتر نوف وذلك عند مستوى الدلالة .sig=0,05

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعلمية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية سيتم القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهو من الاختبار اللامعلمية وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تولى اهتمام كبير بفتة المستثمرين، كما أنها تمنحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تولى اهتمام كبير بفتة المستثمرين، كما أنها تمنحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (20): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين والمتعلقة بفتات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفتة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين	المهنيين	38	4,02	0,63
	الأكاديميين	24	4,20	0,65

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (20) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,02، 4,20 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,63، 0,65 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين كان تقييما إيجابيا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين والمتعلقة بفتات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (21): النتائج المتعلقة بترتيب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين

مجموع الرتب	متوسطات الرتب	عدد الفتة	فئات الدراسة
1123,00	29,55	38	المهنيين
830,00	34,58	24	الأكاديميين
		62	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (22): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين

السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	
Mann-Whitney U	382,00
Wilcoxon W	1123,00
Z	-1,29
Signification asymptotique (bilatérale)	0,19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (21) والجدول رقم (22) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (21) والمتعلق برتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 29,55، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 34,58 أما عن مجموع الرتب فقد بلغ 1123,00 وهذا بالنسبة لفئة المهنيين أما عن فئة الأكاديميين فقد بلغ مجموع الرتب الخاص بها 830,00.

أما عن الجدول رقم (22) فهو يوضح ما يلي:

بلغت نتيجة الإحصائي مان ويتني Mann-Whitney القيمة 382,00، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسون Wilcoxon القيمة 1123,00، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -1,29، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,19) $\alpha =$ وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تولي اهتمام كبير بفئة المستثمرين، كما أنها تمنحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثالث: العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المتعلقة بالعوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني

المعايير المحاسبية الدولية

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الرتبة	الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
2	موافق	0,93	4,01	1- غياب السوق المالي الكفؤ بالجزائر يحول دون تشجيع الاستثمار وبالتالي يشكل تحدي أمام النجاح في تبني المعايير المحاسبية الدولية
1	موافق	0,87	4,08	2- تتسم المعايير المحاسبية الدولية بالتطور والتحديث، لا تتمكن منظومتنا المحاسبية الحالية من احتواء هذا التطور ومواكبته دون إحداث أي تعديلات على المنظومة
3	محايد	1,01	3,01	3- تبني المعايير المحاسبية الدولية هو بالضرورة كسر لكافة القيود والحدود، وعدم انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يعد إخفاق بحد ذاته في تبني هذه المعايير
	موافق	0,65	3,70	المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (23) يمكن الملاحظة أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتجه نحو الموافقة على جميع الفقرات المتعلقة بالعوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3,70 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,65 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق.

أولاً: غياب السوق المالي الكفؤ بالجزائر يحول دون تشجيع الاستثمار وبالتالي يشكل تحدي أمام النجاح في تبني المعايير المحاسبية الدولية

وافق 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن غياب السوق المالي الكفؤ بالجزائر يقف حاجز أمام تشجيع عملية الاستثمار وبالتالي يعد تحدي أمام نجاح الجزائر في عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية، وأجاب 32,3 % بموافق بشدة، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ 80,7 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة غير موافق فقد بلغت نسبة 11,3 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، وقد جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد بنسبة بلغت 8,1 %.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,01 وتقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,93 وهذه القيمة تدل على تشتت أي عدم تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.

ثانياً: تتسم المعايير المحاسبية الدولية بالتطور والتحديث، لا تتمكن منظومتنا المحاسبية الحالية من احتواء هذا التطور ومواكبته دون إحداث أي تعديلات على المنظومة

وافق بشدة 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالتطور والتحديث، لا يمكن لمنظومتنا المحاسبية الحالية من احتواء هذا التطور دون القيام بأية تعديلات على المنظومة، وقد أجاب 33,9 % من أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق بشدة، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ 82,3 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة غير موافق فقد بلغت نسبة 8,1 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، وقد جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد بنسبة بلغت 9,7 %.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,08 وتقع هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40 - 4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,87 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت وهذا يعني عدم تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.

ثالثا: تبني المعايير المحاسبية الدولية هو بالضرورة كسر لكافة القيود والحدود، وعدم انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يعد إخفاق بحد ذاته في تبني هذه المعايير

أجاب 32,3 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بالحياد على أن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية هو بالضرورة كسر لكافة القيود والحدود، وعدم انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يعد إخفاق بحد ذاته في تبني هذه المعايير، وقد أجاب 29,0 % من أفراد عينة الدراسة بعبارة غير موافق، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة موافق فقد بلغت نسبة 27,4 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، وقد جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة موافق بشدة بنسبة بلغت 6,5 % ، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة غير موافق بشدة فقد بلغت نسبة 4,8 %.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 3,01 وتقع هذه القيمة ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الخماسي [2.60 - 3.40] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة محايد، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,01 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت كبير وعدم تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل نتائج إجابات إجمالي أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة حول العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية، سيتم الانتقال إلى اختبار متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بهذه العوائق وذلك من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وهذا عن طريق القيام باختبار t للعينة البسيطة وذلك على مستوى جميع الفقرات، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية؛

- الفرضية البديلة H_1 : توجد عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج الاختبار بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينة الواحدة يجب أن يتبع متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بـ كبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف - سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف - سميير نوف على متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,32$ ، وهو أكبر من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة المهنيين.

الجدول رقم (24): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة المهنيين

البيان	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	38	3,73	0,56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفترة المهنيين.

الجدول رقم (25): نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفترة المهنيين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
دلالة T (sig)	قيمة T	
0,00	8,03	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (24) والجدول رقم (25) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المهنيين 3,73 وهذه القيمة هي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، وقد بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,56، وهذا يدل على أن تقييم فئة المهنيين للأسئلة الخاصة بالفرع الثالث كان إيجابيا.

ظهرت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $t=(8,03)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أصغر من 0,05 يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية وهذا من وجهة نظر المهنيين، وقبول الفرضية البديلة.

ثانيا: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج الاختبار بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينة الواحدة يجب أن يتبع متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,17$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين.

الجدول رقم (26): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين

البيان	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	24	3,65	0,78

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين.

الجدول رقم (27): نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
قيمة T	دلالة T (sig)	
4,08	0,00	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (26) والجدول رقم (27) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المهنيين 3,65 وهذه القيمة هي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، وقد بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,78، وهذا يدل على أن تقييم فئة الأكاديميين للأسئلة الخاصة بالفرع الثالث كان إيجابيا.

ظهرت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $t=(4,03)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أصغر من 0,05 يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية وهذا من وجهة نظر الأكاديميين، وقبول الفرضية البديلة.

سيتم استخدام اختبار ANOVA، وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث وجود عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث وجود عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

- التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي يجب أن يتبع متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث لكل مجتمع من مجتمعات المجموعة التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 15 عينة كبيرة الحجم وذلك بالنسبة لكل مجموعة وبما أنه في حالة كبر حجم العينة قد تكون النتائج دقيقة فمن الأفضل إجراء اختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$ وذلك لضمان الوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها.

تم التحقق من هذا الشرط بالنسبة لكل من الفئتين المهنية والأكاديمية واتضح أن متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للفئتين يتبع التوزيع الطبيعي.

وبهدف التحقق من شرط تماثل التباينات في كل مجموعة تم إجراء اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (28): نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	القيمة F	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	مستوى الدلالة (sig)
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	6,41	1	60	0,01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح جليا من خلال الجدول رقم (28) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F=(6,41)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $\text{sig} =0,01$ وهي أقل من 0,05، وبالتالي يتضح من خلال هذا الاختبار أن تباين متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول غير متساوي بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

بالرغم من استيفاء شرط عشوائية العينة وعدم اعتماد قيم أفرادها على بعضها البعض إلا أن شرط تجانس التباين غير محقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد على نتائج تحليل التباين الأحادي.

وبالتالي سيتم استخدام اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis وهو من الاختبارات اللامعلمية بحيث يعد هذا الاختبار بديلا لنظيره من الاختبارات المعلمية تحليل التباين الأحادي وهذا في حالة عدم استيفاء الشروط اللازمة للقيام باختبار تحليل التباين الأحادي وسيتم اختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد فرق من حيث وجود عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد فرق من حيث وجود عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

توضح الجداول التالية نتائج اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (29): النتائج الخاصة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) والمتعلقة بمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث

متوسط الرتب	عدد الفئة	فئات الدراسة
32,17	38	المهنيين
30,44	24	الأكاديميين
	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (30): نتيجة الإحصائي كروسكال- والس والمتعلقة بمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث

	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث
Khi-deux	0,14
ddl	1
Signification asymptotique	0,70

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (29) والجدول رقم (30) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (29) والمتعلق بمتوسط رتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 32,17، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 30,44.

أما عن الجدول رقم (30) فهو يوضح ما يلي:

بلغت نتيجة الإحصائي كروسكال- والس القيمة 0,14، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,70) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث وجود عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبارات السابقة ما يلي:

- رفض الفرضية الصفرية من قبل فئات الدراسة أي المهنيين والأكاديميين يعني وجود إجماع بينها على أنه توجد عوائق تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية؛
- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

المطلب الثالث: متطلبات عملية تدقيق الحسابات

تم تقسيم المحور المتعلق بمتطلبات عملية تدقيق الحسابات إلى عدة فروع تم فيها دراسة وتحليل أهم مراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى دراسة مدقق الحسابات والبيئة التنافسية، وبعدها تم التعرّيج على طريقة تحديد أتعاب مدقق الحسابات، ومن بعدها تم التطرق إلى رضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها، بالإضافة إلى تحليل إنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات، وفي الأخير تم التطرق إلى مدى التزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات.

الفرع الأول: مراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المتعلقة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (31): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الرتبة	الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
03	موافق بشدة	0,61	4,29	1- يعد التخطيط السليم للتدقيق أداة للرقابة فهو يساعد على تحديد الانحرافات وبالتالي إمكانية علاجها
04	موافق بشدة	0,54	4,25	2- تساعد عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد أسلوب وبرنامج التدقيق المتبع، بالإضافة إلى تحديد حجم عينة الدراسة
02	موافق بشدة	0,72	4,37	3- وجود نظام رقابة داخلية سليم من شأنه الحد من احتمال وجود الأخطاء
05	موافق	0,75	4,16	4- يتلخص جوهر عملية التدقيق في جمع أدلة الإثبات الملائمة ومن تم تقويمها بصورة موضوعية
01	موافق بشدة	0,61	4,46	5- بما أن التقرير هو آخر مرحلة من مراحل التدقيق فيجب أن يتضمن وبصريح العبارة الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل
	موافق بشدة	0,39	4,30	المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (31) يمكن الملاحظة أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتجه نحو الموافقة بشدة على جميع الفقرات المتعلقة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4,30 والذي يندرج ضمن الفئة الأخيرة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,39 وهذه القيمة تدل على وجود درجة عالية من التجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق بشدة.

أولاً: يعد التخطيط السليم للتدقيق أداة للرقابة فهو يساعد على تحديد الانحرافات وبالتالي إمكانية علاجها

وافق 54,8 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن التخطيط السليم يعد بمثابة أداة للرقابة فهو يساعد على تحديد مختلف الانحرافات وهذا سيساعد على إمكانية علاجها وفي الوقت المناسب، وقد جاءت إجابة 37,1 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق بشدة هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 91,9 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 8,1 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة .

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,29 وهي قيمة محصورة في الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,61 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت ضعيف في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

ثانياً: تساعد عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد أسلوب وبرنامج التدقيق المتبع، بالإضافة إلى تحديد حجم عينة الدراسة

جاءت إجابة 64,5 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق على أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعد من الأهمية بما كان فهو يساعد على تحديد أسلوب وبرنامج التدقيق المتبع فالمعروف أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي ومثين قلت الانحرافات والأخطاء وبالتالي إمكانية استغناء مدقق الحسابات على أسلوب التدقيق التفصيلي وبالتالي التقليل من حجم عينة الدراسة، وقد جاءت إجابة 30,6 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق بشدة هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 95,1 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 4,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة .

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,25 وهي قيمة محصورة في الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [5 - 4.20] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,54 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت ضعيف في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

ثالثا: وجود نظام رقابة داخلية سليم من شأنه الحد من احتمال وجود الأخطاء

وافق بشدة 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن وجود نظام رقابة داخلي سليم من شأنه الحد من احتمال وجود الأخطاء فهو يعد بمثابة ضمان على صحة وسلامة الدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى أنه يمنح تأكيد على أن العمليات تسيير وفق طريقة آمنة، وقد جاءت إجابة 43,5 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 91,9 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 4,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي جاءت تحت عبارة غير موافق فقد بلغت نسبة 3,2 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 4,37 وهي تدخل ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [5 - 4.20] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,72 وتدل هذه القيمة على وجود تشتت نسبي في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

رابعا: يتلخص جوهر عملية التدقيق في جمع أدلة الإثبات الملائمة ومن تم تقويمها بصورة موضوعية

وافق 56,5 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن جوهر عملية التدقيق يتمثل في جمع أدلة الإثبات المناسبة ومن تم العمل على تقويمها بصورة موضوعية وهذا حتى تمكن مدقق الحسابات من رسم صورة واضحة حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، أما عن الإجابات التي جاءت تحت عبارة موافق بشدة فقد بلغت نسبة 32,3 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 88,8 %، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 6,5 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي جاءت تحت عبارة غير موافق فقد بلغت نسبة 4,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 4,16 وهي قيمة محصورة ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي تعكس إجابة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,75 وتدل هذه القيمة على وجود تشتت نسبي في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

خامسا: بما أن التقرير هو آخر مرحلة من مراحل التدقيق فيجب أن يتضمن وبصريح العبارة الرأي الفني المحاييد لمدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعمليات

جاءت إجابة 53,2% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة على أن إعداد التقرير يعد آخر مرحلة من مراحل التدقيق وبالتالي يجب أن تضمن وبصريح العبارة الرأي الفني المحاييد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعمليات، وهذا حتى تتمكن عدة أطراف تعتمد على التقرير المعد من قبل مدقق الحسابات من اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المستقبلية، لذلك يعد تضمن التقرير لرأي المدقق من الأهمية بمكان، وقد جاءت إجابة 40,3% من إجمالي أفراد عينة الدراسة بعبارة موافق هذا ما يجعل نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 93,5%، أما عن إجابات أفراد عينة الدراسة التي حملت عبارة محايد فقد بلغت نسبة 6,5% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 4,46 وهي قيمة محصورة في الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20-5] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,61 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت ضعيف في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة وبالتالي رضا أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولا: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف - سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,16$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig} = 0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,13$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

إضافة إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام اختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بهذه المراحل وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- الفرضية الصفرية **H0**: لا يوجد فرق من حيث أن تنفيذ عملية تدقيق الحسابات يتطلب المرور بمراحل وخطوات محددة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة **H1**: يوجد فرق من حيث أن تنفيذ عملية تدقيق الحسابات يتطلب المرور بمراحل وخطوات محددة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (32): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات	المهنيين	38	4,30	0,38
	الأكاديميين	24	4,32	0,43

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (32) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,30، 4,32 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,38، 0,42 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات كان تقييما إيجابيا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (33): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان
sig	T	sig	F	
0,81	-2,38	0,28	1,15	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات
0,81	-2,32			تساوي تباين الفئتين
				عدم تساوي تباين الفئتين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (33) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالتالي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(1,15)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,28)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(-2,38)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,81)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أن تنفيذ عملية تدقيق الحسابات يتطلب المرور بمراحل وخطوات محددة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثاني: مدقق الحسابات والبيئة التنافسية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (34): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية

تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0,59	4,50	1- على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليتهم وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته

وافق بشدة 54,8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أنه يجب على مدقق الحسابات عدم التأثر بالبيئة التنافسية بشكل سلبي ويقبل مهمة تدقيق الحسابات مع علمه المسبق بأن هذه المهمة من شأنها أن تؤثر على سمعته ومستقبله المهني، وجاءت إجابات 40,3% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، وعلية بلغت نسبة إجمالي الموافقين 95,1%، بينما بلغت نسبة المحايدون 4,8%، ونسبة الغير موافقين بلغت 3,2% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,50 وهي تدخل ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20-5] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,59 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس في الإجابات وبالتالي رضا وموافقة أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

– بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بأكبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعلمية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,00$ ، وهو أقل من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية سيتم القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهو من الاختبار اللامعلمية وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يحافظ على استقلالته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، فهو لا يقبل مهمة من شأنها المساس بسمعته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يحافظ على استقلالته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، فهو لا يقبل مهمة من شأنها المساس بسمعته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (35): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	المهنيين	38	4,39	0,59
	الأكاديميين	24	4,66	0,56

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (35) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,39، 4,66 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,59، 0,56 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية كان تقييما إيجابيا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (36): النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية

فئات الدراسة	عدد الفئة	متوسط الرتب	مجموع الرتب
المهنيين	38	28,46	1081,50
الأكاديميين	24	36,31	871,50
المجموع	62		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (37): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية

السؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	
Mann-Whitney U	340,50
Wilcoxon W	1081,50
Z	-1,90
Signification asymptotique (bilatérale)	0,057

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (36) والجدول رقم (37) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (36) والمتعلق برتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 28,46، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 36,31 أما عن مجموع الرتب فقد بلغ 1081,50 وهذا بالنسبة لفئة المهنيين أما عن فئة الأكاديميين فقد بلغ مجموع الرتب الخاص بها 871,50.

أما عن الجدول رقم (37) فهو يوضح ما يلي:

بلغت نتيجة الإحصائي مان ويتني Mann-Whitney القيمة 340,50، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسن Wilcoxon القيمة 1081,50، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -1,90، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,057) $\alpha =$ وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تولي اهتمام كبير بفئة المستثمرين، كما أنها تمنحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثالث: تحديد أتعاب مدقق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (38): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	1,06	3,45	1- يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولا: يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة

وافق 33,9 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة أي أن الأتعاب التي يتقاضاها المدقق غير مرتبطة بالنتائج التي يتوصل إليها أو بالوقت الذي يستغرقه للقيام بمهمة تدقيق الحسابات، وجاءت إجابات 25,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد، أما عن نسبة الغير موافقين فقد قدرت بـ 21,0 %، بينما بلغت نسبة الموافقين بشدة 17,7 %، ونسبة الغير موافقين بشدة 1,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 3,45 وهي تدخل ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,06 وهذه القيمة تدل على تشتت كبير في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,01$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ولكن في هذه الحالة يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بـكبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ويقدر حجم فئة المهنيين بـ 38 وبالتالي لا تؤثر طبيعة التوزيع تأثيراً كبيراً على نتائج البحث وبالتالي يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,27$ ، وهو أكبر من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

إضافتا إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام باختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات وذلك بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (39): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات	المهنيين	38	3,60	1,05
	الأكاديميين	24	3,20	1,06

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (39) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 3,60، 3,20 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 1,05، 1,06 وهذه القيم تدل على أن تقييم المهنيين للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات كان تقييما إيجابيا، بينما كان تقييم الأكاديميين تقييما محايدا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (40): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان	
sig	T	sig	F		
0,15	1,44	0,71	0,13	تساوي تباين الفئتين	السؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات
0,15	1,43			عدم تساوي تباين الفئتين	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (40) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالآتي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(0,13)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,71)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم الاعتماد على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(1,44)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,15)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات كان محايدا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الرابع: رضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (41): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	1,02	3,67	1- الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولا: الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه

أجاب 38,7 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بالحياد على أن الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد الكبير المبذول من طرفه ، وجاءت إجابات 27,4 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، أما عن نسبة الموافقين بشدة فقد بلغت 25,8 %، وعلية بلغت نسبة إجمالي الموافقين 53,2 %، بينما بلغت نسبة الغير موافقين 4,8 %، ونسبة الغير موافقين بشدة 3,2 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة 3,67 وهي تدخل ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,02 وهذه القيمة تدل على تشتت كبير في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة محايد قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

- بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $sig=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $sig^*=0,06$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

في ظل توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية سيتم القيام باختبار متوسط الإجابات المتعلقة بهذا السؤال وذلك من وجهة نظر المهنيين، وهذا عن طريق القيام باختبار t للعينة البسيطة، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- الفرضية الصفرية **H0**: مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها؛
- الفرضية البديلة **H1**: مدقق الحسابات غير راض على الأتعاب التي يتقاضاها.

أولاً: بالنسبة للمهنيين

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين.

الجدول رقم (42): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفئة	البيان
0,98	4,00	38	السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين.

الجدول رقم (43): نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
دلالة T (sig)	قيمة T	
0,00	6,24	السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (42) والجدول رقم (43) هي كالآتي:

ظهرت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المهنيين بالقيمة 4,00 وهذه القيمة هي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، كما قدر الانحراف معياري بـ 0,98، وهذا يدل على أن تقييم فئة المهنيين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها كان تقييم إيجابي.

ظهرت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $(\alpha=0,05)$ بقيمة $t=(6,24)$ وهي ذات دلالة إحصائية $(\alpha=0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أصغر من 0,05 يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة: مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها وهذا من وجهة نظر المهنيين وقبول الفرضية البديلة.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعلمية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $sig=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $sig^*=0,01$ وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

سيتم استخدام اختبار ANOVA، وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي يجب أن يتبع السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها لكل مجتمع من مجتمعات المجموعة التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بأكبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 15 عينة كبيرة الحجم وذلك بالنسبة لكل مجموعة وبما أن كل من الفئتين يتوفر فيها هذا الشرط فبالتالي طبيعة التوزيع لا تؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المتوصل إليها.

وبهدف التحقق من شرط تماثل التباينات في كل مجموعة تم إجراء اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (44): نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

مستوى الدلالة (sig)	درجة الحرية 2	درجة الحرية 1	القيمة F	البيان
0,36	60	1	0,84	السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح جليا من خلال الجدول رقم (44) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F=(0,84)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $sig =0,36$ وهي أكبر من 0,05، وبالتالي يتضح من خلال هذا الاختبار أن تباين السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها متساوي بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة الأكاديميين.

الجدول رقم (45): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفترة الأكاديميين

البيان	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها	24	3,16	0,86

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (45) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات الأكاديميين القيمة 3,16 وهذه القيمة هي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، كما قدر الانحراف المعياري بـ 0,86، وهذا يدل على أن تقييم فئة الأكاديميين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها كان تقييم محايد.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها.

الجدول رقم (46): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة (sig)
بين المجموعات	1	10,21	10,21	11,49	0,00
داخل المجموعات	60	53,33	0,88		
المجموع	61	63,54			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من الجدول رقم (46) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F= (11,49)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $sig = 0,00$ وهي أقل من 0,05، ومن ثم يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) وقبول الفرضية البديلة.

يتضح من خلال نتائج الاختبارات السابقة ما يلي:

- رفض الفرضية الصفرية القائلة بأن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها من قبل المهنيين؛
- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن هناك اختلاف في تقييمهم للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها فتقييم المهنيين كان تقييما إيجابيا بينما تقييم الأكاديميين كان تقييما محايدا؛
- إن وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على عدم وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الخامس: إنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (47): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
محايد	0,84	3,00	1- المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

أجاب 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة بالحياد على أن المشرع الجزائري قد أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات، وجاءت إجابات 25,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، أما عن نسبة غير الموافقين فقد بلغت 19,4 %، بينما بلغت نسبة الغير موافقين بشدة 4,8 %، ونسبة الموافقين بشدة بلغت 1,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

قدرت قيمة المتوسط الحسابي بالقيمة 3,00 وهي تدخل ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الخماسي [2.60 - 3.40] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة محايد، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,84 وهذه القيمة تدل على تشتت في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة محايد قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

– بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكم حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,09$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

في ظل توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية سيتم القيام باختبار متوسط الإجابات المتعلقة بهذا السؤال وذلك من وجهة نظر المهنيين، وهذا عن طريق القيام باختبار t للعينة البسيطة، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

– الفرضية الصفرية **H0**: المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات؛

– الفرضية البديلة **H1**: المشرع الجزائري لم ينصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفتة المهنيين.

الجدول رقم (48): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفتة المهنيين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد الفئة	البيان
0,94	3,02	38	السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفتة المهنيين.

الجدول رقم (49): نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفتة المهنيين

المتوسط الافتراضي = 3		البيان
دلالة T (sig)	قيمة T	
0,86	0,17	السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (48) والجدول رقم (49) هي كالآتي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات المهنيين القيمة 3,02 وهذه القيمة هي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3، وقدر الانحراف المعياري بـ 0,94، وهذا يدل على أن تقييم فئة المهنيين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات كان تقييما محايدا.

ظهرت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $t=(0,17)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,86)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات وهذا من وجهة نظر المهنيين.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعلمية تتوفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $sig=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $sig^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

سيتم استخدام اختبار ANOVA، وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار تحليل التباين الأحادي يجب أن يتبع السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات لكل مجتمع من مجتمعات المجموعة التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 15 عينة كبيرة الحجم وذلك بالنسبة لكل مجموعة وبما أن كل من الفئتين يتوفر فيها هذا الشرط فبالتالي طبيعة التوزيع لا تؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المتوصل إليها.

وبهدف التحقق من شرط تماثل التباينات في كل مجموعة تم إجراء اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (50): نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

مستوى الدلالة (sig)	درجة الحرية 2	درجة الحرية 1	القيمة F	البيان
0,04	60	1	4,32	السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح جليا من خلال الجدول رقم (50) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F=(4,32)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $sig =0,04$ وهي أقل من 0,05، وبالتالي يتضح من خلال هذا الاختبار أن تباين السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات غير متساوي بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

بالرغم من استيفاء شرط عشوائية العينة وعدم اعتماد قيم أفرادها على بعضها البعض إلا أن شرط تجانس التباين غير محقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد على نتائج تحليل التباين الأحادي.

وعليه سيتم استخدام اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis وهو من الاختبارات اللامعلمية بحيث يعد هذا الاختبار بديلا لنظيره من الاختبارات المعلمية لتحليل التباين الأحادي وهذا في حالة عدم استيفاء الشروط اللازمة للقيام باختبار تحليل التباين الأحادي وسيتم اختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئة الأكاديميين.

الجدول رقم (51): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئة الأكاديميين

البيان	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	24	2,95	0,69

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (51) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين القيمة 2,95 كما بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,69 وهذا يدل على أن تقييم الأكاديميين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات كان تقييما محايدا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (52): النتائج المتعلقة بترتيب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

متوسط الرتب	عدد الفئة	فئات الدراسة
32,12	38	المهنيين
30,52	24	الأكاديميين
	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (53): نتيجة الإحصائي كروسكال- والس للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	
Khi-deux	0,13
ddl	1
Signification asymptotique	0,71

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (52) والجدول رقم (53) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (52) والمتعلق بمتوسط رتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 32,12، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 30,52.

أما عن الجدول رقم (53) فهو يوضح ما يلي:

بلغت نتيجة الإحصائي كروسكال- والس القيمة 0,13، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,71) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبارات السابقة ما يلي:

- قبول الفرضية الصفرية القائلة بأن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات من قبل المهنيين؛
- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات كان محايدا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع السادس: التزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (54): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0,92	3,79	1- المشرع الجزائري جدي من حيث أخذ الإجراءات اللازمة في حق مدقق الحسابات والتي قد تصل إلى حد السجن في حال اكتشاف الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي ارتكبها عند ممارسة المهام المنوطة به

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: المشرع الجزائري جدي من حيث أخذ الإجراءات اللازمة في حق مدقق الحسابات والتي قد تصل إلى حد السجن في حال اكتشاف الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي ارتكبها عند ممارسة المهام المنوطة به

لقد وافق 46,8 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن المشرع الجزائري جدي من حيث أخذ كافة التدابير اللازمة في حق مدقق الحسابات والتي قد تصل إلى حالة السجن وذلك في حالة ما إذا تم اكتشاف الأضرار الناتجة عن الأخطاء والإهمال واللامبالاة التي ارتكبها مدقق الحسابات أثناء أداء مهامه، وجاءت إجابات 25,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد، أما عن نسبة الموافقين بشدة فقد بلغت 21,0 %، بينما بلغت نسبة الغير موافقين 3,2 %، ونسبة الغير الموافقين بشدة أيضا 3,2 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، إذا يمكن الملاحظة جليا أن نسبة إجمالي الموافقين ككل تقدر بـ 67,8 %.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 3,79 وهي تدخل ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40- 4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,92 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت كبير في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم وبما أن فئة المهنيين تقدر بـ 38 وبالتالي يمكن الوصول إلى نتائج يعول عليها دون تحقق هذا الشرط.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

بعد تطبيق اختبار كولموحروف - سميير نوف على السؤال الخاص بالالتزام بالمشروع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة =0,08 =sig*، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بالالتزام بالمشروع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

إضافتا إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين السؤال الخاص بالالتزام بالمشروع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام اختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط السؤال الخاص بالالتزام بالمشروع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H0:** لا يوجد فرق من حيث أن المشروع الجزائري يلتزم بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد فرق من حيث أن المشروع الجزائري يلتزم بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالالتزام بالمشروع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (55): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات	المهنيين	38	4,02	0,85
	الأكاديميين	24	3,41	0,92

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (55) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,02، 3,41 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,85، 0,92 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات كان تقييما إيجابيا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (56): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان	
sig	T	sig	F		
0,01	2,64	0,17	1,85	تساوي تباين الفئتين	السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية
0,01	2,59			عدم تساوي تباين الفئتين	في حق مدقق الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (56) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالاتي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(1,85)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,17)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومنه سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(2,64)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,01)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أقل من 0,05، ومن ثم يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري يلتزم بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) وقبول الفرضية البديلة.

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابق ما يلي:

- توضح قيم المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين أن تقييمهم للسؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات كان تقييما إيجابيا أما عن قيم المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين فتوضح أن تقييمهم للسؤال كان أقرب للحياد؛
- إن وجود فرق بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على عدم وجود اتفاق تام في وجهات نظرهم.

المطلب الرابع: تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

تم تقسيم المحور المتعلق بتطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية إلى عدة فروع تم فيها دراسة وتحليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية، بالإضافة إلى دراسة الثقة التي تمنحها المعايير المحاسبية الدولية لمستعملي القوائم المالية في التقارير التي يعدها مدقق الحسابات، وبعدها تم التعرّيج على مدقق الحسابات ومعايير التدقيق، وتم التطرق أيضا إلى تقييد مدقق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية، وبعدها تم التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات، وفي الأخير تم دراسة العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

الفرع الأول: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (57): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0,50	4,51	1- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال

لقد وافق بشدة 51,6 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال وهذا حتى يتسنى له التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية، وجاءت إجابات 48,4 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 100 %.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 4,41 وهي تدخل ضمن الفئة الخامسة في مقياس ليكرت الخماسي [5 -4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,50 وهذه القيمة تعكس درجة لا بأس بها من التجانس في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة أي أن الإجابات انحصرت بين الخيارين الأول والثاني وبالتالي يعد هذا دليل على رضا أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

- بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بأكبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية سيتم القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهو من الاختبار اللامعلمية وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد فرق من حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته التكنولوجية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد فرق من حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته التكنولوجية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (58): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية	المهنيين	38	4,44	0,50
	الأكاديميين	24	4,62	0,49

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (58) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,44، 4,62 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,50، 0,49 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية كان تقييما إيجابيا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (59): النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

مجموع الرتب	متوسط الرتب	عدد الفئة	فئات الدراسة
1116,00	29,37	38	المهنيين
837,00	34,88	24	الأكاديميين
		62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (60): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية	
Mann-Whitney U	375,00
Wilcoxon W	1116,00
Z	-1,35
Signification asymptotique (bilatérale)	0,17

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (59) والجدول رقم (60) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (59) والمتعلق برتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 29,37، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 34,88 أما عن مجموع الرتب فقد بلغ 1116,00 وهذا بالنسبة لفئة المهنيين أما عن فئة الأكاديميين فقد بلغ مجموع الرتب الخاص بها 837,00.

أما عن الجدول رقم (60) فهو يوضح ما يلي:

بلغت نتيجة الإحصائي مان وينتي Mann-Whitney القيمة 375,00، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسون Wilcoxon القيمة 1116,00، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -1,35، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,17) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته التكنولوجية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (61): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0,47	4,32	1- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

لقد وافق 67,7 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعمل على التعزيز من ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المالية المعدة من طرف مدقق الحسابات وهذا راجع إلى أن المعايير المحاسبية الدولية تعمل على تقديم معلومة مالية تتميز بالشفافية وقابلية المقارنة ومن باب أن عمل المدقق يبدأ بانتهاء عمل المحاسب فالتقرير المعد من قبل المدقق حول بيانات قد تم إعدادها باستعمال معايير محاسبية دولية من شأنه رفع الثقة في هذا التقرير، وجاءت إجابات 32,3 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 100 %.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي للقيمة 4,32 وهي تدخل ضمن الفئة الخامسة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,47 وهذه القيمة تعكس درجة لا بأس بها من التجانس في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة أي أن الإجابات انحصرت بين الخيارين الأول والثاني وبالتالي يعد هذا دليل على رضا أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

- بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعلمية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سمير نوف على السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية سيتم القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهو من الاختبار اللامعلمية وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد فرق من حيث أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد فرق من حيث أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (62): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	المهنيين	38	4,39	0,49
	الأكاديميين	24	4,20	0,41

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (62) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,39، 4,20 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,49، 0,41 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات كان تقييما إيجابيا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبارمان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (63): النتائج المتعلقة برتب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

مجموع الرتب	متوسط الرتب	عدد الفئة	فئات الدراسة
1282,00	33,74	38	المهنيين
671,00	27,96	24	الأكاديميين
		62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (64): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

	السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
Mann-Whitney U	371,00
Wilcoxon W	671,00
Z	-1,51
Signification asymptotique (bilatérale)	0,12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (63) والجدول رقم (64) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (63) والمتعلق برتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 33,74، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 27,96 أما عن مجموع الرتب فقد بلغ 1282,00 وهذا بالنسبة لفئة المهنيين أما عن فئة الأكاديميين فقد بلغ مجموع الرتب الخاص بها 671,00.

أما عن الجدول رقم (64) فأظهر نتيجة الإحصائي مان وينتي Mann-Whitney والتي بلغت القيمة 371,00، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسن Wilcoxon القيمة 671,00، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -1,51، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,12) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية كان إيجابياً؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الثالث: مدقق الحسابات ومعايير التدقيق

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (65): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0,79	3,88	1- على مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: على مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه

لقد وافق 56,5 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على ضرورة إشارة مدقق الحسابات في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء المهام المنوطة به، وجاءت إجابات 19,4 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 75,9 %، بينما جاءت إجابات 17,7 % تحت عبارة محايد، أما عن نسبة الغير موافقين فقد بلغت 6,5 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

ظهرت قيمة المتوسط الحسابي بالقيمة 3,88 وتدخل هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,79 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بـكبر حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم وبما أن فئة المهنيين تقدر بـ 38 فبالتالي يمكن الوصول إلى نتائج يعول عليها دون تحقق هذا الشرط.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,22$ ، وهو أكبر من $0,05$ ، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

إضافتنا إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام اختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أنه على مدقق الحسابات الإشارة في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أنه على مدقق الحسابات الإشارة في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (66): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق	المهنيين	38	4,13	0,62
	الأكاديميين	24	3,50	0,88

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (66) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,13، 3,50 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,62، 0,88 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق كان تقييما إيجابيا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (67): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان	
sig	T	sig	F		
0,00	3,29	0,00	8,15	تساوي تباين الفئتين	السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق
0,00	3,05			عدم تساوي تباين الفئتين	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (67) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالتالي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(8,15)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أقل من 0,05، ومنه سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(3,05)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,00)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أقل من 0,05، ومن ثم يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أنه على مدقق الحسابات الإشارة في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) وقبول الفرضية البديلة.

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابق ما يلي:

- - توضح قيم المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق كان تقييما إيجابيا أما عن قيم المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين فتوضح أن تقييمهم للسؤال كان أقرب للحيداد؛
- إن وجود فرق بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على عدم وجود اتفاق تام في وجهات نظرهم.

الفرع الرابع: مدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (68): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
محايد	1,05	3,25	1- مدقق الحسابات لا يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداداته للتقرير، وذلك في ظل غياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بالزامية التطبيق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولاً: مدقق الحسابات لا يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير، وذلك في ظل غياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بالزامية التطبيق

وافق 32,3 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات الجزائري لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وهذا راجع لغياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية التي تفرض على مدقق الحسابات التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق في مختلف مراحل عملية التدقيق بدأ من مرحلة تخطيط ووصولاً إلى مرحلة إعداد التقرير حول عدالة القوائم، وجاءت إجابات 32,3 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة غير موافق، بينما جاءت إجابات 22,6 % تحت عبارة محايد، أما عن نسبة الموافقين بشدة فقد بلغت 12,9 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة، إذا بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 45,2 %.

ظهرت قيمة المتوسط الحسابي بالقيمة 3,25 وتدخل هذه القيمة ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الخماسي [2.60-3.40] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة محايد، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,05 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت عالي في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة محايد قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيدته بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيدته بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بـ حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم وبما أن فئة المهنيين تقدر بـ 38 وبالتالي يمكن الوصول إلى نتائج يعول عليها دون تحقق هذا الشرط.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,16$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

إضافة إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام باختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط السؤال المتعلق بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وذلك في ظل غياب إلزامية التطبيق بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وذلك في ظل غياب إلزامية التطبيق بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (69): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية	المهنيين	38	3,23	1,02
	الأكاديميين	24	3,29	1,12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (69) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 3,23، 3,29 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 1,02، 1,12 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية كان تقييما محايدا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (70): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان	
sig	T	sig	F		
0,84	-0,19	0,83	0,04	تساوي تباين الفئتين	السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية
0,84	-0,19			عدم تساوي تباين الفئتين	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (70) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالاتي:

ظهرت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(0,04)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,83)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومنه سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(-0,19)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,84)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وذلك في ظل غياب إلزامية التطبيق بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابق ما يلي:

- توضح قيم المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية كان تقييما محايدا؛
- إن عدم وجود فرق بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع الخامس: المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (71): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق بشدة	0,68	4,38	1- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا سينعكس على التقرير وجودته

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولا: تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا سينعكس على التقرير وجودته

لقد وافق 48,4 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهذا سينعكس على جودة التقرير بشأنها، وجاءت إجابات 46,8 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 95,2 %، بينما جاءت إجابات 3,2 % تحت عبارة غير موافق، أما عن نسبة المحايدون فقد بلغت 1,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 4,38 وتدخل هذه القيمة ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت القيمة 0,68 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت نسبي في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على الاقتراحات الثلاثة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعملية

- بالنسبة للمهنيين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، بحيث يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بـ حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم ولكن يفضل التأكد من طبيعة التوزيع بهدف اختيار الاختبار الملائم وبالتالي الوصول إلى نتائج دقيقة، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $sig=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $sig^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة للأكاديميين

يتطلب القيام بالاختبارات المعملية توفر جملة من الشروط وهذا حتى يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها ومن بين هذه الشروط أن يتبع السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف- سميير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $sig=0,05$.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,01$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

في ظل غياب الشروط اللازمة للقيام بالاختبارات المعلمية سيتم القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهو من الاختبار اللامعلمية وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية وهذا سينعكس على التقرير وجودته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية وهذا سينعكس على التقرير وجودته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (72): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	المهنيين	38	4,34	0,66
	الأكاديميين	24	4,45	0,72

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

* - نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

يتضح من خلال الجدول رقم (72) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,34، 4,45 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,66، 0,72 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية كان تقييما إيجابيا.

توضح الجداول التالية نتائج اختبارمان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (73): النتائج المتعلقة بترتيب كل من فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية

مجموع الرتب	متوسط الرتب	عدد الفئة	فئات الدراسة
1142,50	30,07	38	المهنيين
810,50	33,77	24	الأكاديميين
		62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

الجدول رقم (74): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية

السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	
Mann-Whitney U	401,50
Wilcoxon W	1142,50
Z	-8,89
Signification asymptotique (bilatérale)	0,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

النقاط الملاحظة من الجدول رقم (73) والجدول رقم (74) هي كالآتي:

أظهر الجدول رقم (73) والمتعلق برتب كل من الفئتين (المهنيين والأكاديميين)، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أن متوسط رتب المهنيين بلغ 30,07، بينما بلغ متوسط رتب الأكاديميين 33,77 أما عن مجموع الرتب فقد بلغ 1142,50 وهذا بالنسبة لفئة المهنيين أما عن فئة الأكاديميين فقد بلغ مجموع الرتب الخاص بها 810,50.

أما عن الجدول رقم (74) فأظهر نتيجة الإحصائي مان ويتني Mann-Whitney والتي بلغت القيمة 401,50، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسون Wilcoxon القيمة 1142,50، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -8,89، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,37) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية وهذا سينعكس على التقرير وجودته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابقة ما يلي:

- توضح قيم المتوسطات الحسابية لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية كان إيجابيا؛
- إن عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط رتب آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

الفرع السادس: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (75): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية

* تكرارات ونسب الإجابات متواجدة ضمن الملحق رقم (03)

الاتجاه العام للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	0,64	4,06	1- هناك علاقة ارتباط وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أولا: هناك علاقة ارتباط وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

وافق 62,9 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن هناك علاقة ارتباط وثيقة بين كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وجاءت إجابات 22,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 85,5 %، بينما جاءت إجابات 1,6 % من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة غير موافق.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت القيمة 4,06 وتدخل هذه القيمة ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40-4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت القيمة 0,64 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت نسبي في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على الاقتراحات الثلاثة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام ببعض الاختبارات وذلك بهذه تحديد الفروقات في الآراء بين أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

أولاً: التحقق من توفر الشروط اللازمة للوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة

- بالنسبة للمهنيين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف-سمير نوف على السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^*=0,00$ ، وهو أقل من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يمكن الاستعاضة عن هذا الشرط بكون حجم العينة وتعد العينة من الحجم 30 عينة كبيرة الحجم وبما أن فئة المهنيين تقدر بـ 38 وبالتالي يمكن الوصول إلى نتائج يعول عليها دون تحقق هذا الشرط.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للمهنيين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

- بالنسبة للأكاديميين

حتى يمكن الوثوق بنتائج اختبار t للعينات المستقلة يجب أن يتبع السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين التوزيع الطبيعي، ولإثبات ذلك سيتم القيام باختبار كولموجروف-سمير نوف وذلك عند مستوى الدلالة $\text{sig}=0,05$.

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سميير نوف على السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين، أوضحت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة $\text{sig}^* = 0,14$ ، وهو أكبر من 0,05، وهذا يعني بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن العينة عشوائية وقيم متغير الاختبار أي السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية بالنسبة للأكاديميين مستقلة عن بعضها البعض يمكن الوثوق بنتائج الاختبار.

إضافتا إلى الشروط السابقة الذكر يجب أن يكون تباين السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية متساويا بالنسبة لكلا الفئتين (المهنيين والأكاديميين).

بعد توفر الشروط اللازمة سيتم القيام اختبار t للعينات المستقلة وهو يعد من الاختبارات المعلمية وهذا بهدف اختبار تساوي متوسط السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد فرق من حيث أنه توجد علاقة ارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد فرق من حيث أنه توجد علاقة ارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

*- نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 02.

الجدول رقم (76): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجوده المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

البيان	فئات الدراسة	عدد الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية	المهنيين	38	4,02	0,59
	الأكاديميين	24	4,12	0,74

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يتضح من خلال الجدول رقم (76) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين على التوالي 4,02، 4,12 كما بلغت قيم الانحراف المعياري لكل من المهنيين والأكاديميين على التوالي 0,59، 0,74 وهذه القيم تدل على أن تقييمهم للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية كان تقييما إيجابيا.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (77): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

اختبار T لتساوي المتوسطات		اختبار ليفين لتجانس التباين		البيان	
sig	T	sig	F		
0,56	-0,57	0,03	4,85	تساوي تباين الفئتين	السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية
0,58	-0,55			عدم تساوي تباين الفئتين	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (77) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين وكانت النتائج كالآتي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(4,85)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,03)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أقل من 0,05، ومنه سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة عدم تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(-0,55)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,58)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من حيث أنه توجد علاقة ارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يتضح من خلال نتائج الاختبار السابق ما يلي:

- توضح قيم المتوسط الحسابي لإجابات المهنيين والأكاديميين أن تقييمهم للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية كان تقييما إيجابيا؛
- إن عدم وجود فرق بين متوسطات آراء المهنيين والأكاديميين يدل على وجود اتفاق في وجهات نظرهم.

المطلب الخامس: مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

لقد تضمن المحور المتعلق بمستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية ثلاث أسئلة مفتوحة بالإضافة إلى سؤال مغلق مقدم بثلاث اقتراحات، والغرض من وضع أسئلة مفتوحة هو محاولة توضيح آراء كل من المهنيين والأكاديميين حول توقعاتهم لمستقبل مهنة التدقيق بالجزائر، فكانت نتائج الفرز كالتالي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة 53,22 %، أي ما يعادل 33 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهي موزعة على المهنيين والأكاديميين كالتالي:

- قدرت نسبة المهنيين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بـ 39,47 %، أي ما يعادل 15 فردا من إجمالي المهنيين؛

- قدرت نسبة الأكاديميين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بـ 75 %، أي ما يعادل 18 فردا من إجمالي الأكاديميين؛

مما سبق يمكن الملاحظة جليا أن نسبة مشاركة المهنيين أقل بكثير من نسبة مشاركة الأكاديميين أي لم تكن هناك استجابة واسعة من فئة المهنيين فيما يخص الإجابة على الأسئلة المفتوحة.

الفرع الأول: من وجهة نظركم انتهاج الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه الرفع من قدرة وكفاءة مدقق الحسابات فيصبح شأنه شأن المدققين الأجانب؟

لقد تمحورت إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة أي 53,22 % حول التالي:

يعد انتهاج الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية نقطة تحسب للجزائر لا عليها، ولكن يجب فهم محتوى هذه المعايير وكيفية تطبيقها وتكييفها مع البيئة الجزائرية بالإضافة إلى ضمان الاستمرارية في التكوين لأن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التطور والتجديد.

لا يمكن إنكار العلاقة الغير المباشرة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية لكن لضمان وصول مدقق الحسابات الجزائري إلى درجة مدقق الحسابات الأجنبي يجب تطوير مهنة التدقيق في الجزائر جنبا إلى جنب مع تطوير النظام المحاسبي المالي، فالمدقق الجزائري حاله حال المدقق الأجنبي لكن تبقى القضية قضية تأهيل وخبرة وحدية فقط.

الفرع الثاني: كيف ترون مستقبل مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟

لقد تمحورت إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة أي 53,22 % حول التالي:

لقد استبشر وتفاءل إجمالي أفراد عينة الدراسة حول مستقبل مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر طالما أن المهنة تحث وصاية وزارة المالية، كما أنهم أجمعوا على أن المعايير المحاسبية الدولية ستساهم في تطوير كفاءة المدققين ولكن شريطة استمرارية التكيف مع مختلف المستجدات الدولية، فعملية تبني المعايير المحاسبية الدولية من طرف الحكومة الجزائرية يعد نقطة هامة في سبيل تهيئة البيئة المحاسبية الدولية لكن مازال عليها بدل مجهودات كبيرة بهدف تطوير مهنة تدقيق الحسابات وهذا من خلال حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الفرع الثالث: من وجهة نظركم هل سياسة التقشف التي انتهجتها الجزائر مؤخرا من الممكن أن تؤثر مستقبلا على عمل مدقق الحسابات؟ إذا كان الجواب نعم، فمن أي ناحية سيتأثر هذا الأخير؟

لقد تراوحت إجابات أفراد عينة الدراسة بين من أيد تأثير سياسة التقشف التي انتهجتها الجزائر مؤخرا على مستقبل عمل مدقق الحسابات وبين من عارض تأثير هذه السياسة على مهنة مدقق الحسابات فكانت نسب الإجابات بين مؤيد ومعارض كالآتي:

أولاً: بالنسبة للمهنيين

- لقد أجاب 26,66% من المهنيين، أي ما يعادل 04 أفراد من إجمالي المهنيين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بتأييد تأثير سياسة التدقيق على مستقبل عمل مدقق الحسابات وهذا من خلال:

إن انتهاج الجزائر مؤخراً لسياسة التدقيق من شأنه التأثير على مستقبل عمل مدقق الحسابات وهذا عن طريق كثرة عمليات التهرب الضريبي وعدم التصريح بالنتائج والتغليط وبالتالي تأثر رأي مدقق الحسابات حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، بالإضافة إلى ما جاء به قانون المالية لسنة 2015، 2016 على التوالي من إجراءات التي من شأنها تقليص عمل مدقق الحسابات وبالتالي رغبت العديد من المهنيين توقيف النشاط.

- لقد أجاب 73,33% من المهنيين، أي ما يعادل 11 فرداً من إجمالي المهنيين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بعدم تأييد تأثير سياسة التدقيق على مستقبل عمل مدقق الحسابات.

ثانياً: بالنسبة للأكاديميين

- لقد أجاب 27,77% من الأكاديميين، أي ما يعادل 05 أفراد من إجمالي الأكاديميين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بتأييد تأثير سياسة التدقيق على مستقبل عمل مدقق الحسابات وهذا من خلال:

إن انتهاج الجزائر مؤخراً لسياسة التدقيق من شأنه التأثير على مستقبل عمل مدقق الحسابات وهذا عن طريق كثرة عمليات التهرب الضريبي وعدم التصريح بالنتائج والتغليط وبالتالي تأثر رأي مدقق الحسابات حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل.

- لقد أجاب 72,22% من الأكاديميين، أي ما يعادل 13 فرداً من إجمالي الأكاديميين اللذين أجابوا على الأسئلة المفتوحة بعدم تأييد تأثير سياسة التدقيق على مستقبل عمل مدقق الحسابات وهذا من خلال اعتبار سياسة التدقيق ماهي إلا سياسة ظرفية بينما تدقيق الحسابات هي عملية تقنية تحكمها جملة من القواعد والأسس وبالتالي فهي عملية دائمة.

إذا مما سبق يمكن القول أن هناك إجماع من قبل المهنيين والأكاديميين على أن سياسة التدقيق التي انتهجتها الجزائر مؤخراً لا تأثر مستقبلاً على عمل مدقق الحسابات.

الفرع الرابع: مما سبق هل ترون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية

مستعجلة مفروضة محضر لها

يوضح الجدول التالي، إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهي كالتالي:

الجدول رقم (78): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع

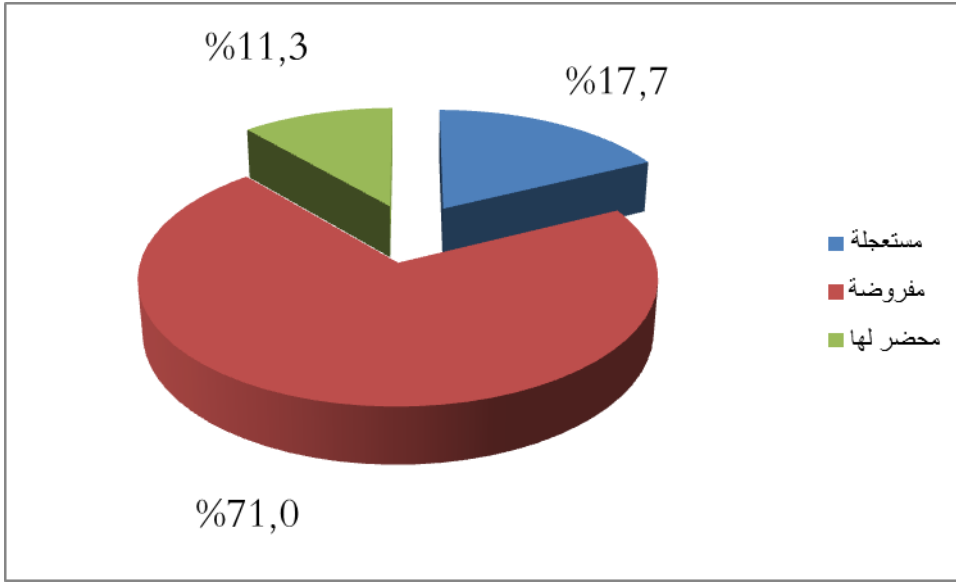
النسبة %	التكرار	البيان
17,7	11	مستعجلة
71,0	44	مفروضة
11,3	07	محضر لها
100	62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل رقم (13) تمثيل توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهو

كالتالي:

الشكل رقم (13): تمثيل توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (78).

يوضح الجدول رقم (78) توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على السؤال المتعلق بالفرع الرابع، والنقاط التي يمكن ملاحظتها من الجدول هي كالآتي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مستعجلة 17,7 %، أي ما يعادل 11 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة 71,0 %، أي ما يعادل 44 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛
- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية محضر لها 11,3 %، أي ما يعادل 07 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

يلاحظ مما سبق أن هناك إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة.

بعد القيام بتحليل نتائج إجابات إجمالي أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة حول السؤال الخاص بالفرع الرابع، سيتم الانتقال إلى تحليل الإجابات المتعلقة بهذا السؤال وذلك من وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين.

أولاً: بالنسبة للمهنيين

يوضح الجدول التالي، إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهي كالاتي:

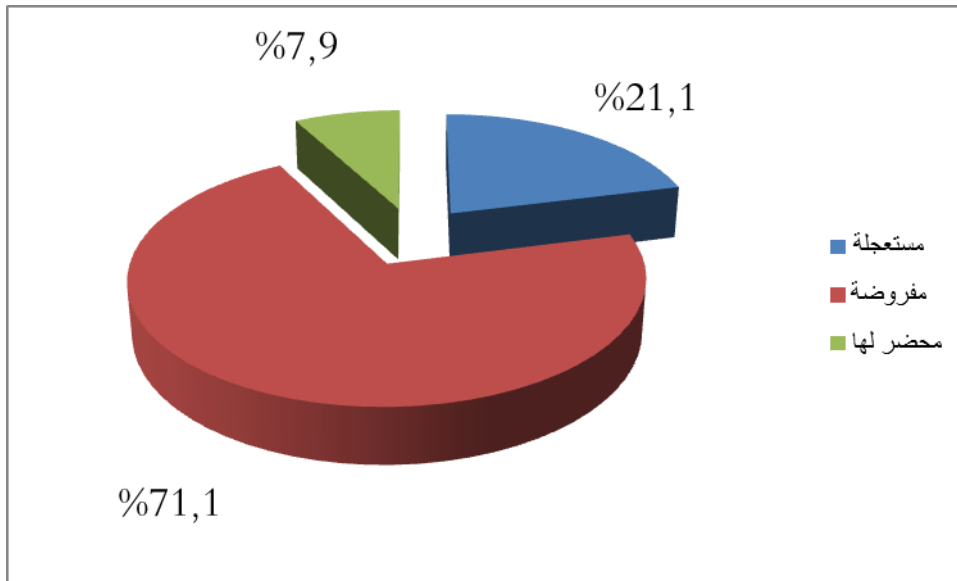
الجدول رقم (79): توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع

النسبة %	التكرار	البيان
21,1	08	مستعجلة
71,1	27	مفروضة
7,9	03	محضر لها
100	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل رقم (14) تمثيل توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهو كالاتي:

الشكل رقم (14): تمثيل توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (79).

يوضح الجدول رقم (79) توزيع إجابات المهنيين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع، والنقاط التي يمكن ملاحظتها من الجدول هي كالآتي:

- تمثل نسبة المهنيين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مستعجلة 21,1 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي المهنيين؛

- تمثل نسبة المهنيين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة 71,1 %، أي ما يعادل 27 فردا من إجمالي المهنيين؛

- تمثل نسبة المهنيين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية محضر لها 07,9 %، أي ما يعادل 03 أفراد من إجمالي المهنيين.

مما سبق يمكن القول أن المهنيين اللذين لم يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة اتجهوا إلى اعتبار أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مستعجلة أي لم يتم التحضير لها كما ينبغي.

ثانيا: بالنسبة للأكاديميين

يوضح الجدول التالي، إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهي كالآتي:

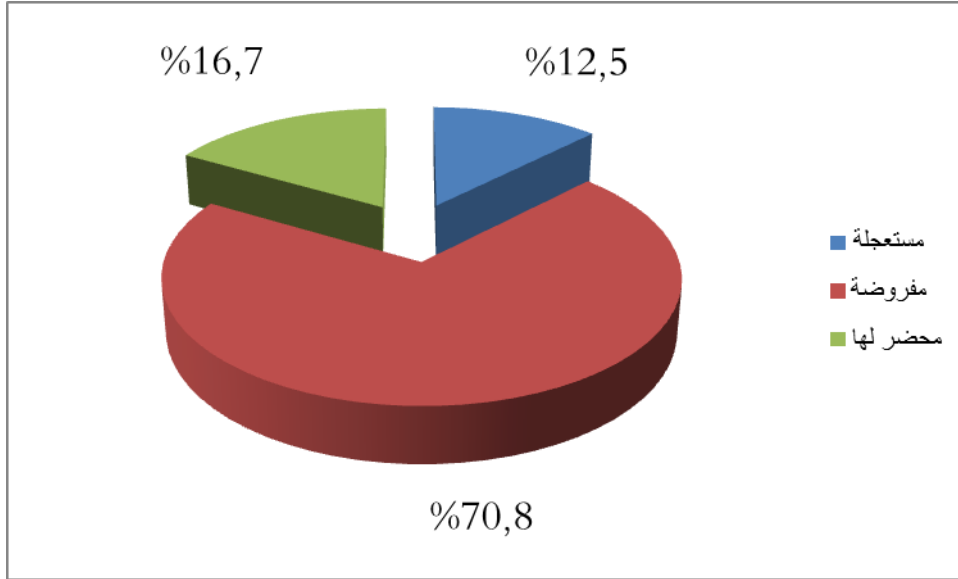
الجدول رقم (80): توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع

النسبة %	التكرار	البيان
12,5	03	مستعجلة
70,8	17	مفروضة
16,7	04	محضر لها
100	24	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل رقم (15) تمثيل توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع وهو كالاتي:

الشكل رقم (15): تمثيل توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (80).

يوضح الجدول رقم (80) توزيع إجابات الأكاديميين على السؤال المتعلق بالفرع الرابع، والنقاط التي يمكن ملاحظتها من الجدول هي كالاتي:

- تمثل نسبة الأكاديميين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مستعجلة 12,5%، أي ما يعادل 03 أفراد من إجمالي الأكاديميين ؛

- تمثل نسبة الأكاديميين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة 70,8%، أي ما يعادل 17 فردا من إجمالي الأكاديميين ؛

- تمثل نسبة الأكاديميين اللذين يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية محضر لها 16,7%، أي ما يعادل 04 أفراد من إجمالي الأكاديميين.

مما سبق يمكن القول أن الأكاديميين اللذين لم يرون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية مفروضة اتجهوا إلى اعتبار أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية محضر لها أي كانت عملية مدوسة من كل النواحي.

خلاصة

تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى جملة من النقاط ولعل أهمها:

- لقد أكد أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين) على أنه لضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية لابد من توفر متطلبات خاصة كاستمرار تكوين المحاسبين بصورة تضمن لهم التكيف والمستجدات الحاصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى القيام بالتعديلات الضرورية على الأنظمة والقوانين الجزائرية لما يتماشى والتطورات الدولية، كما أنهم أجمعوا على أنه لا يمكن إنكار الاهتمام الكبير الذي توليه المعايير المحاسبية الدولية بفتة المستثمرين فهي تشجعهم على الاستثمار عن طريق منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم، وأكدوا أنه على الجزائر التغلب على التحديات التي تحول بينها وبين نجاحها في تبني المعايير المحاسبية الدولية إذ عليها العمل بجد من أجل تفعيل دور السوق المالي بالإضافة إلى الاستمرار في إضفاء تعديلات على المنظومة المحاسبية لتتماشى والتطورات الحاصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية وعليها أيضا التفكير جديا والعمل على تهيئة المناخ الملائم للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

- لقد أجمع أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين) على أن تنفيذ عملية تدقيق الحسابات يتطلب المرور بمراحل محددة، كما أكدوا أيضا على ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالاستقلالية والموضوعية وعدم تأثره بالبيئة التنافسية، واتفقوا أيضا على أن الجمعية العامة هي المسؤول عن تحديد أتعاب مدقق الحسابات لكن مدقق الحسابات الجزائري غير راض على الأتعاب التي يتقاضاها فهو يرى أنها لا تقدر الجهد المبذول من قبله، وترى أيضا جل أغلبية عينة الدراسة أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات وهو جدي أيضا من خلال الالتزام بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات.

- لقد أجمع أيضا جل أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته التكنولوجية، بالإضافة إلى أن تطبيق المعايير ستعزز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من طرف مدقق الحسابات، ويرى أيضا أفراد عينة الدراسة على أنه على مدقق الحسابات الإشارة إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه، وقد أجمعوا أيضا على أن مدقق الحسابات لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وذلك في ظل غياب إلزامية التطبيق وأكدوا أيضا على الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في التحسين من جودة المعلومات وبالتالي جودة التقرير حولها وأشاروا إلى العلاقة الوثيقة التي تربط المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية.

- ولقد أجمع أفراد عينة الدراسة على وجود علاقة قوية وغير مباشرة تجمع بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وأكدوا على ضرورة تطوير مهنة التدقيق في الجزائر جنبا إلى جنب مع تطوير النظام المحاسبي المالي وهذا حتى يرقى مدقق الحسابات الجزائري إلى درجة مدقق الحسابات الأجنبي فالمدقق الجزائري حال المدقق الأجنبي لكن يكمن الاختلاف بينهما في التأهيل والخبرة والجدية فقط، كما أن أفراد عينة الدراسة استبشروا خيرا بمستقبل مهنة تدقيق الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأكدوا على أنها تساهم في التطوير من كفاءة المدققين وذلك شريطة الاستمرار في التكيف والمستجدات الدولية والوصول إلى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، كما أجمع أفراد عينة الدراسة أيضا على أن سياسة التقشف المنتهجة من قبل الجزائر مؤخرا لا يمكنها أن تؤثر على عمل مدقق الحسابات بأي شكل من الأشكال، وفي الأخير أجمع المهنيين والأكاديميين على تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية لم يكن خيارا مدروسا بل كان قرارا مفروضا من قبل الظروف المحيطة بالجزائر.

الخاتمة العامة

الخاتمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات وليدة التطور الحاصل على مر العصور، فبعد تخلي أصحاب الأموال عن إدارة ممتلكاتهم، واتجاههم إلى البحث عن أشخاص أكفاء للقيام بإدارة أعمالهم وتسيير ممتلكاتهم بالصورة المثلى، ومن ثم ضرورة حصولهم على تأكيد بأن كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة تسير بطريقة ملائمة، من هذا المنطلق برز الدور الهام لمهنة تدقيق الحسابات لأنه يعمل على إعطاء الصورة الواضحة حول عدالة القوائم المالية وبالتالي تمكن أرباب الأعمال وجهات عدة أخرى على اتخاذ القرارات ورسم مختلف السياسات المستقبلية.

يعد مدقق الحسابات الجهة الوحيدة المخولة للقيام بمهنة تدقيق الحسابات، ومن هذا الأساس كان لزاما على المشرع الجزائري ضبط هذه المهنة بقواعد وحدود وهذا بالفعل ما قام به فبعد صدور عدة قوانين صدر قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي نقطة تحول جد هامة نحو اقتصاد السوق وفتح آفاق الاستثمار من خلال توفير المناخ الملائم، تعمل عديد المنظمات العالمية والإقليمية جاهدة من أجل التقليل من الفروقات بين الدول ومحاولة الوصول إلى معايير محاسبية دولية عالية الانتشار والقبول فتعتبر عملية التوافق المحاسبي عملية جد مهمة من شأنها العمل على الحد أو التقليل من الاختلافات والفروقات الواضحة في الأنظمة المحاسبية، ولكن تجسيد هذه العملية على أرض الواقع يصطدم بعدة تحديات.

- نتائج اختبار الفرضيات

بعد معالجة الموضوع بشقيه النظري والمتمثل في الفصول الثلاث الأولى والتطبيقي والمتمثل في دراسة استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية وذلك عن طريق تحليل مختلف محاور الاستبيان تم التوصل أثناء القيام باختبار الفروض إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: لا يقدم تدقيق الحسابات ضمان كافي على خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات

من خلال دراسة الفصل الأول والمتعلق بالإطار النظري العام لتدقيق الحسابات يتضح جليا بأن مهنة تدقيق الحسابات لا يمكنها أن تقدم ضمان كاف على خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات والغش، وهذا ما يعاب على مهنة تدقيق الحسابات وهذا الأمر راجع لعدة أسباب ولعل أهمها:

- عدم كفاية المعلومات الموجودة بالدفاتر والسجلات للوصول إلى الحقائق مما يدفع بالمدقق للبحث عن معلومات إضافية من أشخاص قد يكونوا أطراف أساسيين ومشاركين في عملية الغش والتلاعب؛
- قد يلجأ مدقق الحسابات إلى البحث عن أدلة الإثبات من مصادر خارجية وهذا راجع إلى عدم كفاية وملائمة الأدلة ومن تم قد يحصل على أدلة غير سليمة تقود بالضرورة بناء رأي قد يكون خاطئ حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل.
- من هذا المنطلق على مدقق الحسابات أخذ كافة التدابير اللازمة من أجل ضمان الوصول إلى إبداء رأي سليم مبني على قناعة ثابتة بخلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات، وتمثل هذه التدابير فيما يلي:
- يجب القيام بالتخطيط السليم لعملية تدقيق الحسابات؛
- يجب التحقق أيضا من نطاق عملية تدقيق الحسابات ويتم هذا بعد الاطلاع على الدفاتر والسجلات؛
- يجب أيضا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- إضافة إلى ما سبق ذكره يجب جمع أدلة الإثبات الملائمة واتباع الطرق التكنولوجية والتي من شأنها تدعيم رأي مدقق الحسابات حول عدالة القوائم المالية.
- بعد قيام مدقق الحسابات بكافة التدابير اللازمة يمكن القول بأنه قد بذل العناية المهنية اللازمة وبالتالي يمكن الوثوق وبدرجة كبيرة بالقرار الذي توصل إليه.
- مما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بأن تدقيق الحسابات لا يقدم ضمان كافي على خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات.
- الفرضية الثانية: لا يتلقى مدقق الحسابات أي صعوبات عند أدائه المهام المنوطة به، وذلك بحكم المؤهلات العلمية والعملية التي يملكها**
- من خلال التطرق إلى مدقق الحسابات في الفصل الثاني من الدراسة يمكن القول بأنه بالفعل يعد مدقق الحسابات شخص مؤهل للقيام بعملية تدقيق الحسابات وهذا بحكم المؤهلات العلمية والعملية التي يتمتع بها وقد فصل فيها المشرع الجزائري في المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وبطبيعة الحال قد يتعرض مدقق الحسابات أثناء أدائه المهام المنوطة به إلى مجموعة من الصعوبات لاتعد المؤهلات التي يملها مدقق الحسابات كافية لمجابهتها ويمكن توضيح هذه العراقيل في ما يلي:

- قد يواجه مدقق الحسابات صعوبة في الحصول على المعلومات والمستندات الضرورية التي تخول له القيام بمهمته على أكمل وجه؛

- قد يطلب مدقق الحسابات الحصول على الاستفسارات والتوضيحات اللازمة لكنه لا يتحصل عليها؛

- يتطلب عمل مدقق الحسابات في بعض الأحيان الاستعانة بخبير ولكنه قد يقابل بالرفض من قبل مجلس الإدارة؛

- من حق مدقق الحسابات الحصول على نسخة من الإخطارات المقدمة إلى المساهمين لكن في بعض الأحيان قد لا يحصل عليها وفي هذه الحالة يتضح لمدقق الحسابات وجود تلاعب من قبل الإدارة؛

- قد تقوم الإدارة بغزل مدقق الحسابات من مهامه دون منحه حق مناقشة قرار عزله وبالتالي قد يطبق في حقه الغزل التعسفي ومن هذا الباب كان لزاما على المشرع الجزائري سن قانون يحمي فيه مدقق الحسابات من العزل التعسفي وبالتالي حماية مدقق الحسابات من الإساءة التي قد تمس بسمعته؛

- ومن بين العراقيل التي تواجه مدقق الحسابات أيضا هو عدم دعوته للمشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

وبالتالي ومما سبق يتم نفي الفرضية القائلة بأنه لا يتلقى مدقق الحسابات أي صعوبات عند أدائه المهام المنوطة به، وذلك بحكم المؤهلات العلمية والعملية التي يملكها.

الفرضية الثالثة: نعم هناك علاقة تربط بين المحاسبة والتدقيق في بيئة المعايير الدولية

بعد التطرق في الفصل الثالث إلى العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية اتضح جليا وجود علاقة متينة تربط المحاسبة بالتدقيق في بيئة المعايير الدولية، فعمل مدقق الحسابات ينطلق بعد انتهاء عمل المحاسب وبالتالي فمدقق الحسابات يقوم بإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل المحاسب.

أما من منطلق الدولية فهناك علاقة ارتباط وثيقة أيضا بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وهذا راجع إلى أن عملية التأسيس لمعايير تدقيق دولية يجب أن يسبقها عملية بناء معايير محاسبية دولية.

وأكدت أيضا إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية على أن هناك علاقة ارتباط وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، حيث وافق 62,9% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن هناك علاقة ارتباط وثيقة بين كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وجاءت إجابات 22,6% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 85,5%، وهذا يتوافق مع ما جاء في الفصل الثالث.

وبالتالي ومما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بأن هناك علاقة تربط بين المحاسبة والتدقيق في بيئة المعايير الدولية.

الفرضية الرابعة: تعمل المعايير المحاسبية الدولية على الرفع من كفاءة مدقق الحسابات الجزائري

يتضح جليا من خلال النتائج المتوصل إليها في الفصل الرابع والمتعلق باستجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية، أن المعايير المحاسبية الدولية ترفع من كفاءة مدقق الحسابات فهي تقدم له معلومات مالية تتميز بالشفافية والمصدقية وقابلية المقارنة وبالتالي كل هذه الأمور ستساعد المدقق في اكتشاف الانحرافات والتلاعبات بالإضافة إلى فكرة تدقيق قوائم مالية معدة وفق معايير محاسبية دولية سيتمنح ثقة أكبر في تقرير المدقق ويرفع من جودته.

قد أوضحت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وجود المعلومات أن المعايير المحاسبية الدولية من شأنها العمل على تحسين جودة المعلومات وهذا سينعكس على تقرير مدقق الحسابات وجودته وبالتالي فالمعايير المحاسبية الدولية ترفع من كفاءة مدقق الحسابات، فقد وافق 48,4% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهذا سينعكس على جودة التقرير بشأنها، وجاءت إجابات 46,8% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 95,2%.

كما أوضحت أيضا إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات أن المعايير المحاسبية الدولية لها دور هام من حيث تعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات وبالتالي الرفع من كفاءة مدقق الحسابات، فقد وافق 67,7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعمل على التعزيز من ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المالية المعدة من طرف مدقق الحسابات وهذا راجع إلى أن المعايير المحاسبية الدولية تعمل على تقديم معلومة مالية تتميز بالشفافية وقابلية المقارنة ومن باب أن عمل المدقق يبدأ بانتهاء عمل المحاسب فالتقرير المعد من قبل المدقق حول بيانات قد تم إعدادها باستعمال معايير محاسبية دولية من شأنه رفع الثقة في هذا التقرير، وجاءت إجابات 32,3% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق بشدة، أي بلغت نسبة إجمالي الموافقين ككل 100%.

مما تقدم يتم قبول الفرضية القائلة بأن المعايير المحاسبية تعمل على الرفع من كفاءة مدقق الحسابات الجزائري.

- عرض نتائج الدراسة

بعد القيام بعرض ودراسة الجانب النظري والذي تم فيه التطرق إلى الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات، مدقق الحسابات، بالإضافة إلى التعرّيج على دراسة العلاقة بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية، والجانب التطبيقي والذي تم من خلاله دراسة استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر مهنة تدقيق الحسابات وليدة التطور الحاصل في شتى الميادين، وبالتالي يمكن القول أنها مهنة دائمة التطور والتحديث؛

- تبحث مهنة تدقيق الحسابات عن الوصول إلى تحقيق الرفاهية لجميع أفراد المجتمع؛

- تعد مهنة تدقيق الحسابات الفيصل في عملية اتخاذ القرارات ورسم نهج مختلف السياسات المستقبلية؛

- لتدقيق الحسابات عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، كما أنه يستند على مجموعة من فروض؛

- لا يمكن التأكيد والقول بأن عملية تدقيق الحسابات تعد ضمانا كافي على خلو القوائم المالية من الأخطاء والانحرافات والتلاعبات؛

- يتطلب القيام بمهنة تدقيق الحسابات إتباع عدة خطوات تبدأ بعملية التخطيط السليم ومن ثم تنتقل إلى عملية فحص نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم جمع أدلة الإثبات الملائمة، وفي الأخير وبناء على الأدلة يتوصل مدقق الحسابات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية؛
- يعد مدقق الحسابات الشخص الوحيد المؤهل والمخول للقيام بعملية فحص القوائم المالية وإبداء رأيه المهني المحايد حول عدالتها ومطابقتها مع أحكام التشريع المعمول به، ومن ثم نقل النتائج المتوصل إليها إلى الأطراف المعنية في شكل تقرير؛
- حتى يتمكن مدقق الحسابات من أداء مهنة تدقيق الحسابات على أكمل وجه، يجب أن يتحلى بجملة من الصفات بالإضافة إلى امتلاكه لقدر واف من المؤهلات العلمية والعملية؛
- تربط مدقق الحسابات علاقات عدة مع جهات مختلفة، وذلك بحكم عمله فهناك من يأخذ منها معلومات تساعد في الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد، وهناك جهات أخرى تستند على التقرير المعد من قبله في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية؛
- تعتبر الجمعية العامة المسؤولة عن تعيين مدقق الحسابات من بين قائمة المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك بناء على دفتر شروط؛
- كما يعود أيضا عزل مدقق الحسابات وتعيين آخر للقيام بمهام تدقيق الحسابات للجمعية العامة؛
- يملك مدقق الحسابات بحكم أدائه مهمة تدقيق الحسابات عدة حقوق وفي المقابل عليه أداء عدة واجبات، قد فصل فيها المشرع الجزائري؛
- إن تهاون مدقق الحسابات وتماطله وعدم التزامه بأداء المهام المخول له بحكم القانون، قد يتعرض لتحمل مسؤولية نتيجة الاضرار التي ألحقها بالغير؛
- يأخذ مدقق الحسابات أجر ثابت عن أدائه لمهمة تدقيق الحسابات، تقوم الجمعية العامة بتحديد وذلك في بداية مهمته، إذا الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا ترتبط بأي شكل من الأشكال بالنتائج المحققة؛
- تعتبر معايير التدقيق الدولية إطار متجانس من الممكن تطبيقها على مختلف المستويات الدولية، كما أن ميزتها الأساسية أنها دائمة التطور والتحديث وهذا حتى تتمكن من مجابهة التطورات الحاصلة على مختلف الأصعدة؛

- الهدف الأساسي من وراء اعتماد معايير التدقيق الدولية هو إعطاء تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من الانحرافات الجوهرية والتلاعبات، والتي من شأنها أن تؤثر على رأي مدقق الحسابات وبالتالي إمكانية خروجه بقرار لا يعكس حقيقة عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي؛
- تعد لجنة تطبيقات التدقيق الدولية المسؤولة عن مهمة إصدار معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى توليها مهمة إصدار الإرشادات المتعلقة بطريقة تطبيقها؛
- أما عن مهمة تطوير المعايير والإرشادات المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية وخدمات التأكد الأخرى، أو الخدمات ذات الصلة المتعلقة بالمعلومات المالية والغير المالية فتقع على عاتق مجلس المعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى تولي مهمة تقرير معايير للرقابة على جودة التي تعلق بعملية إجراء واداء تلك الخدمات؛
- لا يكمن الاستهانة بعملية إصدار معايير التدقيق الدولية، فهذه العملية تتطلب القيام بجملة من الإجراءات؛
- تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة أداة للإفصاح والقياس، ميزتها الأساسية هي تلقيها القبول العام لدى الاطراف المستخدمة للقوائم المالية؛
- إن وجود نظام محاسبي دولي من شأنه العمل على توفير عدة مزايا؛
- هناك علاقة ارتباط وثيقة تجمع بين التدقيق والمحاسبة، ولكن هذا الارتباط لا يمنع وجود اختلاف بينهما في عدة نقاط؛
- من باب ارتباط معايير التدقيق بمعايير المحاسبة، هناك أيضا ارتباط عضوي بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- تعمل عديد المنظمات العالمية والإقليمية جاهدة من أجل الحد من الاختلافات والفروقات بين الأنظمة المحاسبية الدولية، ولكن تجسيد عملية التوافق المحاسبي الدولي على أرض الواقع يصطدم بجملة من التحديات.

لقد أجمع أفراد عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين) على ما يلي:

- لضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، يجب ضمان توفير جملة من المتطلبات الخاصة، مثل: تكوين المحاسبين بصورة تتيح لهم إمكانية التأقلم وأهم المستجدات الحاصلة، إضفاء تعديلات على الأنظمة والقوانين الجزائرية لتتماشى والتطورات الدولية الحاصلة؛
- تقدم المعايير المحاسبية الدولية للمستثمرين العناية اللازمة وذلك من خلال منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات؛
- على الجزائر العمل جاهدة من أجل مجابهة التحديات التي تحول بينها وبين نجاحها في تبني المعايير المحاسبية الدولية ولعل أهم هذه التحديات هو تفعيل دور السوق المالي الجزائري، بالإضافة إلى ضرورة التفكير جديا والعمل على الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية؛
- يتطلب تنفيذ عملية تدقيق الحسابات المرور بمراحل ممنهجة؛
- على مدقق الحسابات عدم التأثير بالبيئة التنافسية وبالتالي عدم قبول أي مهنة من شأنها التأثير على سمعته؛
- مدقق الحسابات غير راض على الأتعاب التي يتقاضاها من قبل الجمعية العامة؛
- لقد أنصف المشرع الجزائري مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات، كما أنه جدي من حيث أخذ الإجراءات اللازمة في حق مدقق الحسابات؛
- يجب على مدقق الحسابات العمل على الرفع من مؤهلاته المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات؛
- يعمل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من طرف مدقق الحسابات؛
- على مدقق الحسابات الإشارة إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهمة تدقيق الحسابات؛
- مدقق الحسابات الجزائري لا يتقيد بمعايير التدقيق الدولية وذلك في ظل غياب النصوص والتشريعات الخاصة بالزامية التطبيق؛
- للمعايير المحاسبية الدولية دور هام في التحسين من جودة المعلومات ومن ثم جودة التقرير؛
- هناك علاقة وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛

- يجب تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر جنبا إلى جنب مع تطوير النظام المحاسبي المالي؛
- لا يختلف مدقق الحسابات الجزائري عن مدقق الحسابات الأجنبي إلا في قضية التأهيل والخبرة والجدية؛
- للمعايير المحاسبية الدولية دور هام في تطوير مهنة تدقيق الحسابات فهي تساهم في الرفع من كفاءة مدقق الحسابات؛
- يجب وصول الجزائر إلى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- لا تؤثر سياسة التدقيق المنتهجة مؤخرا من قبل الجزائر على عمل مدقق الحسابات؛
- لم تكن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية عملية اختيارية بل كانت مفروضة على الجزائر من قبل الظروف المحيطة بها.

- التوصيات

- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن الخروج بالتوصيات التالية:
- يجب صدور قانون يلزم المحاسب الخضوع إلى دورات تكوينية مبرمجة بدقة الهدف من ورائها هو اطلاعه على أهم التغيرات الحاصلة في الإطار المحاسبي الدولي؛
- يجب تكييف الأنظمة والقوانين المنظمة للمحاسبة مع المستجدات الدولية؛
- إن انتهاج الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية يلزم عليها تفعيل دور السوق المالي، وبالتالي يمكن القول أن الجزائر قد أحرزت تقدما ملموسا نحو البيئة الدولية؛
- على الجزائر وضع جدول زمني تحدد فيه التوقيت الملائم لانضمامها لمنظمة التجارة العالمية، ومن هذا المنطلق تكتف جهودها نحو تهيئة البيئة الاقتصادية الجزائرية لهذا الحدث؛
- يجب على المشرع الجزائري إعادة النظر في طريقة تحديد الأتعاب التي يتقاضاه مدقق الحسابات، فأغلبية مدققي الحسابات غير راضون على الأتعاب التي يتقاضوها فمن وجهة نظرهم هي لا تعكس الجهد المبذول من طرفهم، وبالتالي هذا الأمر قد يؤثر سلبا على أداء المهام المنوطة بهم؛
- يجب خضوع مدقق الحسابات إلى دورات تكوينية تمكنه من الرفع من مؤهلاته التكنولوجية؛

- لقد تزامن صدور قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع انطلاق تطبيق النظام محاسبي مالي جديد، في 01 جانفي 2010، وهذا يوضح أن المشرع الجزائري مدرك لأن تطبيق نظام محاسبي مالي جديد يجب أن يتبع بتعديلات على مهنة تدقيق الحسابات، ولكن صدور قانون 10-01 لا يعد كافي بل كان لزاما على المشرع الجزائري إصدار قانون يتم من خلال ضبط مهنة تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، ومن هذا المنطلق على الجزائر تجسيد فكرة تطبيق معايير التدقيق الدولية على أرض الواقع.

- آفاق الدراسة

بما أن موضوع الدراسة ركز على مدقق الحسابات في إطار تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى التعرّيج على معايير التدقيق الدولية، فهناك عدة آفاق لمواصلة البحث وتطوير في هذا الموضوع أو دراسة جوانب أخرى ذات علاقة، ومن هذا المنطلق سيتم اقتراح جملة من المواضيع وهي كالآتي:

- مستقبل النظام المحاسبي المالي في حالة عدم تكييفه والمستجدات الدولية؛
- تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وضرورة تكييفها مع البيئة المحلية؛
- مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في ظل معايير التدقيق الدولية؛
- الصعوبات والتحديات التي تواجه مدقق الحسابات في إطار التطبيق الأول لمعايير التدقيق الدولية.

تم بفضل الله تعالى

قائمة المراجع

أ. الكتب

1. أبو الفتوح علي فضالة، " أساسيات المحاسبة المالية والتكاليف والمراجعة "، دار الكتب العلمية، القاهرة، بدون طبعة، 1996.
2. أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
3. أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق "، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015.
4. أحمد حلمي جمعة، " تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة "، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
5. أحمد حلمي جمعة، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي- الحكومي- الإداري- الخاص البيئي- المنشآت الصغيرة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
6. أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الحديث للحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
7. أحمد حلمي جمعة، "الريادية في المحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
8. أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
9. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.

10. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، "المراجعة: مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة.
11. أمين السيد أحمد لطفي، " المحاسبة والمراجعة الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
12. أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2007.
13. أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2008.
14. أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009.
15. أمين السيد أحمد لطفي، "ممارسة المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2011.
16. إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات الإطار النظري "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
17. توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، "تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار مكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
18. ثناء القباني، " المحاسبة الدولية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2005.
19. حاتم محمد الشيشيني، " أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
20. حامد طلبة محمد أبو هيبه، "أصول المراجعة"، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
21. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، " مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى -الإصدار الأول- ، 2009.

22. حسين القاضي، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية "، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
23. حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى/ الإصدار الأول، 2008.
24. حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2011.
25. حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، " المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2006-2007.
26. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، " علم تدقيق الحسابات النظري والعملي "، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
27. خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2004.
28. خالد أمين عبد الله، " علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
29. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية -"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
30. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية -"، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
31. خلف عبد الله الواردات، " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية "، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
32. خلف عبد الله الواردات، " دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
33. رأفت سلامة محمود، وآخرون، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011.

34. رأفت سلامة محمود، وآخرون، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
35. زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
36. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)", المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة العربية الأولى، 2010.
37. سعود كايد، "تدقيق الحسابات"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002.
38. سهام محمد السويدي، "دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010.
39. شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008.
40. طارق عبد العال حماد، "المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2011.
41. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003.
42. عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)", دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
43. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2006.
44. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2000.
45. عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، "أسس المراجعة الخارجية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2007.

46. غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية "، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
47. غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية "، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2009.
48. فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
49. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، "دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 2009.
50. محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
51. محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
52. محمد الفيومي، عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة، 1998.
53. محمد المبروك أبو زيد، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية "، دار المريخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية -، بدون طبعة، 2011.
54. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003.
55. محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2003.
56. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2002.

57. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
58. محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2014.
59. محمود السيد الناغى، "دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000.
60. مسعود صديقي، وآخرون، "المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري / IAS / IFRS"، دار الهدى، الجزائر، عدد الأجزاء 1، 2014.
61. مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014.
62. نبيل جمعة صالح النجار، "القياس والتقويم منظور تطبيقي مع تطبيقات برمجية SPSS"، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان، بدون الطبعة، 2010.
63. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.
64. هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS 2010/2009"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.
65. يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

ب. الأطروحات والرسائل الجامعية

1- أطروحات الدكتوراه

1. سايج فايز، " أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014-2015.
2. شعيب شنوف، "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2006-2007.
3. عبد القادر موفق، "الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014-2015.
4. مدني بن بلغيث، " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، سبتمبر 2004.

2- مذكرات ماجستير

1. سليم بن رحمون، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2012-2013.
2. بورويصة سعاد، " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009-2010.
3. صالح بوعلام، " أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009-2010.
4. شدرى معمر سعاد، " دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: سونلغاز"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2008-2009.
5. حكيمة مناعي، " تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008-2009.
6. محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010 - 2011.
7. معيزي خالدية، "مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2011-2012.

8. محي الدين محمود عمر، "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007-2008.

ج. المجالات والجرائد

1. الأزهر عزة، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، العدد الخامس، 2012.

2. خالد جمال الجعرات، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015" مطبوعة جامعية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2014.

3. سالمى ياسين، "المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة إصلاح وترشيد عمليات الإنفاق الحكومي"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد السابع جويلية 2014.

د. المؤتمرات

1. براق محمد، قمان عمر، "مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 05-06 /05 /2013.

2. بن أعمارة منصور، حولي محمد، "معايير المراجعة الدولية"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

هـ. القوانين والتشريعات

1. أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42 سنة 2008.
2. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 صفر 1386 الموافق لـ 18 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.
3. القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
4. القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، بتاريخ 01 ماي 1991.
5. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 75 / 59، المتضمن القانون التجاري، استدراك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993.
6. المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 32، بتاريخ 02 ماي 1999.

أ. الكتب

1. A.Hamini, " **L'audit comptable et financier** ", Berti, Alger, première Edition, 2001.
2. BERTIN Élisabeth, " **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international** ", groupe Eyrolles, Paris, 2007.
3. E.DUCSSE et Autre, Traduit vers L'Arabe Par:BEHAR Hasna," **Les Normes Comptable Internationales**", Pages Bleues, 2010.
4. PIGE Benoît et autre, " **Comptabilité et audit: Manuel Applications et Corrigés** ", Nathan, Paris, 2008.
5. RENARD Jacques, Avec le concours de CHAPLAIN Jean Michel, " **Théorie et pratique de l'audit interne** " Editions d'Organisation, France, Cinquième Edition, 2004.
6. SCHICK Pierre et autre , " **Audit interne et référentiels de risque** ", DUNOD, Paris, 2^e édition, 2014.
7. SCHICK Pierre, " **Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission** ", Dunod, paris, 2007.
8. The versions of international quality control, auditing review, other assurance, and related services pronouncements, Edition 2015, volume I.

ب. المؤتمرات

1. BENMANSOUR Mohamed El Bachir, BELMOKHTAR Mohamed, Intervention, Séminaire National, " **L'audit Comptable et Financier** ", Ecole de Gestion d'informatique et de Commerce, Alger, du 26 au 28 Juin 2000.

الملاحق

الملحق 01

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي الجديد

استمارة استبيان

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) - دراسة حالة الجزائر-"، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية مستقبلا على مدقق الحسابات في الجزائر تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التدقيق كونه وسيلة تخدم عدة أطراف تعتمد على البيانات المالية التي يتم تجهيزها من قبل مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية، سوف تساعدنا المعلومات التي تزودوننا بها كمهنيين أو أكاديميين في تحقيق الأهداف المنشودة من وراء هذه الدراسة.

نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية، ونتعهد لكم بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق عبارات الاحترام والتقدير.

تونسي نجاة

الباحثة:

المحور الأول: عينة الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب

- | | | |
|--|---|------------------|
| <input type="checkbox"/> أنثى | <input type="checkbox"/> ذكر | الجنس: |
| <input type="checkbox"/> من 30 إلى 40 سنة | <input type="checkbox"/> أقل من 30 سنة | العمر: |
| <input type="checkbox"/> أكثر من 50 سنة | <input type="checkbox"/> من 40 إلى 50 سنة | |
| <input type="checkbox"/> ماجستير أو ماستر | <input type="checkbox"/> ليسانس | المؤهل العلمي: |
| <input type="checkbox"/> آخر | <input type="checkbox"/> دكتوراه | |
| <input type="checkbox"/> محافظ حسابات | <input type="checkbox"/> خبير محاسب | المستوى الوظيفي: |
| <input type="checkbox"/> أكاديمي | <input type="checkbox"/> محاسب معتمد | |
| <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات | الخبرة المهنية: |
| <input type="checkbox"/> أكثر من 15 سنة | <input type="checkbox"/> من 10 إلى 15 سنة | |

المحور الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	البيان
					1- يعد تبني المعايير المحاسبية الدولية أمر حتمي لمواكبة العولمة ومتطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية
					2- يحتاج المحاسب إلى دورات تكوينية حتى يتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصورة مثلى
					3- تستلزم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر جملة من الأنظمة والقوانين المنظمة للمحاسبة، كالتشريعات الضريبية، من جهة والقانون التجاري من جهة أخرى
					4- يستحيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية دون وجود قاعدة نظرية مرجعية
					5- تولي المعايير المحاسبية الدولية اهتمام كبير بفئة المستثمرين وتشجعهم، وهذا من خلال منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات
					6- غياب السوق المالي الكفؤ بالجزائر يحول دون تشجيع الاستثمار وبالتالي يشكل تحدي أمام النجاح في تبني المعايير المحاسبية الدولية

					7- تتسم المعايير المحاسبية الدولية بالتطور والتحديث، لا تتمكن منظومتنا المحاسبية الحالية من احتواء هذا التطور ومواكبته دون إحداث أي تعديلات على المنظومة
					8- تبني المعايير المحاسبية الدولية هو بالضرورة كسر لكافة القيود والحدود، وعدم انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يعد إخفاق بحد ذاته في تبني هذه المعايير

المحور الثالث: متطلبات عملية تدقيق الحسابات

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	البيان
					1- يعد التخطيط السليم للتدقيق أداة للرقابة فهو يساعد على تحديد الانحرافات وبالتالي إمكانية علاجها
					2- تساعد عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد أسلوب وبرنامج التدقيق المتبع، بالإضافة إلى تحديد حجم عينة الدراسة
					3- وجود نظام رقابة داخلية سليم من شأنه الحد من احتمال وجود الأخطاء
					4- يتلخص جوهر عملية التدقيق في جمع أدلة الإثبات الملائمة ومن ثم تقويمها بصورة موضوعية

				5- بما أن التقرير هو آخر مرحلة من مراحل التدقيق فيجب أن يتضمن وبصريح العبارة الرأي الفني المحايد ومدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل
				6- على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليتته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته
				7- يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة
				8- الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه
				9- المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات
				10- المشرع الجزائري جدي من حيث أخذ الإجراءات اللازمة في حق مدقق الحسابات والتي قد تصل إلى حد السجن في حال اكتشاف الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي ارتكبها عند ممارسة المهام المنوطة به

المحور الرابع: تطبيقات المعايير وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	البيان
					1- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال
					2- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
					3- على مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه
					4- مدقق الحسابات لا يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير، وذلك في ظل غياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بالزامية التطبيق
					5- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا سينعكس على التقرير وجودته
					6- هناك علاقة ارتباط وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

المحور الخامس: مستقبل عملية تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

1- من وجهة نظركم انتهاج الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه الرفع من قدرة وكفاءة مدقق الحسابات فيصبح شأنه شأن المدققين الأجانب؟

.....
.....
.....

2- كيف ترون مستقبل مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟

.....
.....
.....

3- من وجهة نظركم هل سياسة التقشف التي انتهجتها الجزائر مؤخرا من الممكن أن تؤثر مستقبلا على عمل مدقق الحسابات؟

إذا كان الجواب نعم، فمن أي ناحية سيتأثر هذا الأخير؟

.....
.....
.....

4- مما سبق هل ترون أن عملية تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية كانت عملية:

مستعجلة مفروضة محضرها

02 الملحق

- نتائج اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بالمحور الأول (عينة الدراسة)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,712	25

- نتائج اختبار كولموجروف-سمير نوف على الاستبيان ككل

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الاستبيان ككل
N		62
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	110,3226
	Ecart-type	7,30321
Différences les plus extrêmes	Absolue	,080
	Positive	,077
	Négative	-,080
Z de Kolmogorov-Smirnov		,628
Signification asymptotique (bilatérale)		,825

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية

الفرع الأول: متطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- يعد تبني المعايير المحاسبية الدولية أمر حتمي لمواكبة العولمة ومتطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية	62	1,00	5,00	4,4516	,66966
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
2- يحتاج المحاسب إلى دورات تكوينية حتى يتمكن من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصورة مثلى	62	2,00	5,00	4,6935	,56070
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
3- تستلزم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر جملة من الأنظمة والقوانين المنظمة للمحاسبة، كالتشريعات الضريبية، من جهة والقانون التجاري من جهة أخرى	62	3,00	5,00	4,4839	,53537
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
4- يستحيل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية دون وجود قاعدة نظرية مرجعية	62	2,00	5,00	4,1290	,73516
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات	62	3,25	5,00	4,4395	,35840
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف لمتوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,4145
	Ecart-type	,37343
	Absolue	,196
Différences les plus extrêmes	Positive	,132
	Négative	-,196
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,207
Signification asymptotique (bilatérale)		,108

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	38	4,4145	,37343	,06058

- نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة المهنيين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	23,350	37	,000	1,41447	1,2917	1,5372

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف لمتوسط الإجابات الإجمالية المتعلقة بمتطلبات ضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,4792
	Ecart-type	,33716
Différences les plus extrêmes	Absolue	,168
	Positive	,168
	Négative	-,164
Z de Kolmogorov-Smirnov		,825
Signification asymptotique (bilatérale)		,505

- a. La distribution à tester est gaussienne.
b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	24	4,4792	,33716	,06882

- نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول والمتعلقة بفئة الأكاديميين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول	21,492	23	,000	1,47917	1,3368	1,6215

- نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'homogénéité des variances

متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
,056	1	60	,813

- نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

ANOVA à 1 facteur

متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الأول

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,062	1	,062	,475	,493
Intra-groupes	7,774	60	,130		
Total	7,836	61			

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وفتة المستثمرين

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- تولى المعايير المحاسبية الدولية اهتمام كبير بفئة المستثمرين وتشجعهم، وهذا من خلال منحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات	62	2,00	5,00	4,0968	,64553
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف على السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0263
	Ecart-type	,63616
Différences les plus extrêmes	Absolue	,352
	Positive	,332
	Négative	-,352
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,169
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,2083
	Ecart-type	,65801
Différences les plus extrêmes	Absolue	,334
	Positive	,333
	Négative	-,334
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,637
Signification asymptotique (bilatérale)		,009

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	38	2,00	5,00	4,0263	,63616
N valide (listwise)	38				

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	24	2,00	5,00	4,2083	,65801
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبارمان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs

	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen	Somme des rangs
السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية	المهنيين	38	29,55	1123,00
الدولية وفئة المستثمرين	الأكاديميين	24	34,58	830,00
	المجموع	62		

Test^a

السؤال المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وفئة المستثمرين	
U de Mann-Whitney	382,000
W de Wilcoxon	1123,000
Z	-1,299
Signification asymptotique (bilatérale)	,194

a. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

الفرع الثالث: العوائق التي تقف أمام نجاح الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- غياب السوق المالي الكفؤ بالجزائر يحول دون تشجيع الاستثمار وبالتالي يشكل تحدي أمام النجاح في تبني المعايير المحاسبية الدولية	62	2,00	5,00	4,0161	,93198
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
2- تتسم المعايير المحاسبية الدولية بالتطور والتحديث، لا تتمكن منظومتنا المحاسبية الحالية من احتواء هذا التطور ومواكبته دون إحداث أي تعديلات على المنظومة	62	2,00	5,00	4,0806	,87400
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
3- تبني المعايير المحاسبية الدولية هو بالضرورة كسر لكافة القيود والحدود، وعدم انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية يعد إخفاق بحد ذاته في تبني هذه المعايير	62	1,00	5,00	3,0161	1,01613
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات	62	2,00	5,00	3,7043	,65315
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,7368
	Ecart-type	,56504
Différences les plus extrêmes	Absolue	,155
	Positive	,155
	Négative	-,118
Z de Kolmogorov-Smirnov		,954
Signification asymptotique (bilatérale)		,323

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	38	3,7368	,56504	,09166

- نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة المهنيين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	8,039	37	,000	,73684	,5511	,9226

- نتائج اختبار كولموجوروف-سمير نوف لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,6528
	Ecart-type	,78315
Différences les plus extrêmes	Absolue	,224
	Positive	,200
	Négative	-,224
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,099
Signification asymptotique (bilatérale)		,179

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	24	3,6528	,78315	,15986

- نتائج اختبار "T" لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئة الأكاديميين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	4,083	23	,000	,65278	,3221	,9835

- نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'homogénéité des variances

متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
6,413	1	60	,014

- نتائج اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs			
	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث	المهنيين	38	32,17
	الأكاديميين	24	30,44
	المجموع	62	

Test ^{a,b}	
	متوسط إجابات الفقرات الخاصة بالفرع الثالث
Khi-deux	,140
ddl	1
Signification asymptotique	,708

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

المطلب الثالث: متطلبات عملية تدقيق الحسابات

الفرع الأول: مراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- يعد التخطيط السليم للتدقيق أداة للرقابة فهو يساعد على تحديد الانحرافات وبالتالي إمكانية علاجها	62	3,00	5,00	4,2903	,61102
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
2- تساعد عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد أسلوب وبرنامج التدقيق المتبع، بالإضافة إلى تحديد حجم عينة الدراسة	62	3,00	5,00	4,2581	,54126
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
3- وجود نظام رقابة داخلية سليم من شأنه الحد من احتمال وجود الأخطاء	62	2,00	5,00	4,3710	,72956
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
4- يتلخص جوهر عملية التدقيق في جمع أدلة الإثبات الملائمة ومن تم تقويمها بصورة موضوعية	62	2,00	5,00	4,1613	,75081
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
5- بما أن التقرير هو آخر مرحلة من مراحل التدقيق فيجب أن يتضمن وبصريح العبارة الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل	62	3,00	5,00	4,4677	,61983
N valide (listwise)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المتوسط العام والانحراف المعياري الخاص بجميع الفقرات	62	3,20	5,00	4,3097	,39947
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,3000
	Ecart-type	,38274
Différences les plus extrêmes	Absolue	,182
	Positive	,111
	Négative	-,182
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,122
Signification asymptotique (bilatérale)		,161

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,3250
	Ecart-type	,43264
Différences les plus extrêmes	Absolue	,237
	Positive	,136
	Négative	-,237
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,163
Signification asymptotique (bilatérale)		,133

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلق بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe

	المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات	المهنيين	38	4,3000	,38274	,06209
	الأكاديميين	24	4,3250	,43264	,08831

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات لمتوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
M3 Hypothèse de variances égales	1,152	,288	-,238	60	,813	-,02500	,10497	-,23497	,18497
Hypothèse de variances inégales			-,232	44,585	,818	-,02500	,10795	-,24248	,19248

M3 = متوسط إجابات الفقرات الخاصة بمراحل وخطوات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

الفرع الثاني: مدقق الحسابات والبيئة التنافسية

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليتته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته	62	3,00	5,00	4,5000	,59368
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف للسؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية
- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,3947
	Ecart-type	,59455
Différences les plus extrêmes	Absolue	,299
	Positive	,299
	Négative	-,293
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,845
Signification asymptotique (bilatérale)		,002

- a. La distribution à tester est gaussienne.
b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,6667
	Ecart-type	,56466
Différences les plus extrêmes	Absolue	,431
	Positive	,277
	Négative	-,431
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,111
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

- a. La distribution à tester est gaussienne.
b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	38	3,00	5,00	4,3947	,59455
N valide (listwise)	38				

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	24	3,00	5,00	4,6667	,56466
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبارمان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs

	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen	Somme des rangs
السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	المهنيين	38	28,46	1081,50
	الأكاديميين	24	36,31	871,50
	المجموع	62		

Test^a

	السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية
U de Mann-Whitney	340,500
W de Wilcoxon	1081,500
Z	-1,903
Signification asymptotique (bilatérale)	,057

a. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

الفرع الثالث: تحديد أتعاب مدقق الحسابات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة	62	1,00	5,00	3,4516	1,06629
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف للسؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,6053
	Ecart-type	1,05368
Différences les plus extrêmes	Absolue	,251
	Positive	,147
	Négative	-,251
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,549
Signification asymptotique (bilatérale)		,016

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,2083
	Ecart-type	1,06237
Différences les plus extrêmes	Absolue	,203
	Positive	,203
	Négative	-,172
Z de Kolmogorov-Smirnov		,993
Signification asymptotique (bilatérale)		,277

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلق بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe					
	المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص بتحديد أتعاب	المهنيين	38	3,6053	1,05368	,17093
مدقق الحسابات	الأكاديميين	24	3,2083	1,06237	,21685

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتها افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieur e	Supérieure
Q15	,139	,710	1,440	60	,155	,39693	,27560	-,15435	,94821
			1,438	48,758	,157	,39693	,27612	-,15803	,95189

Q15 = السؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات

الفرع الرابع: رضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه	62	1,00	5,00	3,6774	1,02067
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0000
	Ecart-type	,98639
Différences les plus extrêmes	Absolue	,213
	Positive	,155
	Négative	-,213
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,314
Signification asymptotique (bilatérale)		,063

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها	38	4,0000	,98639	,16001

- نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها والمتعلقة بفئة المهنيين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها	6,249	37	,000	1,00000	,6758	1,3242

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,1667
	Ecart-type	,86811
Différences les plus extrêmes	Absolue	,326
	Positive	,326
	Négative	-,299
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,598
Signification asymptotique (bilatérale)		,012

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'homogénéité des variances

السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاه			
Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
,848	1	60	,361

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاه	24	1,00	5,00	3,1667	,86811
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

ANOVA à 1 facteur

السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	10,215	1	10,215	11,492	,001
Intra-groupes	53,333	60	,889		
Total	63,548	61			

الفرع الخامس: إنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	62	1,00	5,00	3,0000	,84930
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,0263
	Ecart-type	,94402
Différences les plus extrêmes	Absolue	,199
	Positive	,169
	Négative	-,199
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,229
Signification asymptotique (bilatérale)		,097

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للمهنيين

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	38	3,0263	,94402	,15314

- نتائج اختبار "T" للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفترة المهنيين

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	,172	37	,864	,02632	-,2840	,3366

- نتائج اختبار كولموجروف-سمير نوف للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	2,9583
	Ecart-type	,69025
Différences les plus extrêmes	Absolue	,357
	Positive	,309
	Négative	-,357
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,751
Signification asymptotique (bilatérale)		,004

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- نتائج اختبار ليفين لفحص تجانس التباين للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'homogénéité des variances

السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Signification
4,321	1	60	,042

- المؤشرات الإحصائية بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	24	1,00	4,00	2,9583	,69025
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs

	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen
السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	المهنيين	38	32,12
	الأكاديميين	24	30,52
	المجموع	62	

Test^{a,b}

	السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات
Khi-deux	,134
ddl	1
Signification asymptotique	,715

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

الفرع السادس: التزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- المشرع الجزائري جدي من حيث أخذ الإجراءات اللازمة في حق مدقق الحسابات والتي قد تصل إلى حد السجن في حال اكتشاف الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي ارتكبها عند ممارسة المهام المنوطة به	62	1,00	5,00	3,7903	,92572
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف على السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات
- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0263
	Ecart-type	,85383
Différences les plus extrêmes	Absolue	,330
	Positive	,249
	Négative	-,330
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,033
Signification asymptotique (bilatérale)		,001

- a. La distribution à tester est gaussienne.
- b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الرديعية في حق مدقق الحسابات
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,4167
	Ecart-type	,92861
Différences les plus extrêmes	Absolue	,257
	Positive	,257
	Négative	-,243
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,257
Signification asymptotique (bilatérale)		,085

- a. La distribution à tester est gaussienne.
- b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بالالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردية في حق مدقق الحسابات والمتعلق بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe

	المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص بالالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردية في حق مدقق الحسابات	المهنيين	38	4,0263	,85383	,13851
	الأكاديميين	24	3,4167	,92861	,18955

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بالالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردية في حق مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
Hypothèse de variances égales	1,853	,179	2,647	60	,010	,60965	,23029	,14900	1,07030
Hypothèse de variances inégales			2,597	45,972	,013	,60965	,23477	,13708	1,08221

Q18 = السؤال الخاص بالالتزام المشرع الجزائري بتطبيق القوانين الردية في حق مدقق الحسابات

المطلب الرابع: تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

الفرع الأول: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال	62	4,00	5,00	4,5161	,50382
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,4474
	Ecart-type	,50390
Différences les plus extrêmes	Absolue	,365
	Positive	,365
	Négative	-,311
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,252
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,6250
	Ecart-type	,49454
Différences les plus extrêmes	Absolue	,401
	Positive	,272
	Négative	-,401
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,964
Signification asymptotique (bilatérale)		,001

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية

- بالنسبة للمهنيين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية	38	4,00	5,00	4,4474	,50390
N valide (listwise)	38				

- بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية	24	4,00	5,00	4,6250	,49454
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبارمان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs				
	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen	Somme des rangs
المهنيين	السؤال الخاص بتطبيق المعايير	38	29,37	1116,00
الأكاديميين	المحاسبية الدولية والزامية رفع مدقق	24	34,88	837,00
المجموع	الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية	62		

Test ^a	
	السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والزامية رفع مدقق الحسابات من مؤهلاته التكنولوجية
U de Mann-Whitney	375,000
W de Wilcoxon	1116,000
Z	-1,352
Signification asymptotique (bilatérale)	,176

a. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

الفرع الثاني: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية سيعزز ثقة المستخدمين في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	62	4,00	5,00	4,3226	,47128
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,3947
	Ecart-type	,49536
Différences les plus extrêmes	Absolue	,393
	Positive	,393
	Négative	-,284
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,420
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

- a. La distribution à tester est gaussienne.
- b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,2083
	Ecart-type	,41485
Différences les plus extrêmes	Absolue	,484
	Positive	,484
	Négative	-,308
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,371
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

- a. La distribution à tester est gaussienne.
- b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات

- بالنسبة للمهنيين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	38	4,00	5,00	4,3947	,49536
N valide (listwise)	38				

- بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	24	4,00	5,00	4,2083	,41485
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs

	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen	Somme des rangs
السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات	المهنيين	38	33,74	1282,00
	الأكاديميين	24	27,96	671,00
	المجموع	62		

Test^a

	السؤال الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات
U de Mann-Whitney	371,000
W de Wilcoxon	671,000
Z	-1,517
Signification asymptotique (bilatérale)	,129

a. Critère de regroupement : المستوى الوظيفي

الفرع الثالث: مدقق الحسابات ومعايير التدقيق

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- على مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهامه	62	2,00	5,00	3,8871	,79145
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف-سمير نوف للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق	
N	38	
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,1316
	Ecart-type	,62259
Différences les plus extrêmes	Absolue	,347
	Positive	,347
	Négative	-,337
Z de Kolmogorov-Smirnov	2,138	
Signification asymptotique (bilatérale)	,000	

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,5000
	Ecart-type	,88465
Différences les plus extrêmes	Absolue	,214
	Positive	,214
	Négative	-,214
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,049
Signification asymptotique (bilatérale)		,222

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe

المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المهنيين السؤال الخاص بمدقق	38	4,1316	,62259	,10100
الأكاديميين الحسابات ومعايير التدقيق	24	3,5000	,88465	,18058

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق والمتعلقة بغفات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants									
	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
Hypothèse de variances égales	8,155	,006	3,299	60	,002	,63158	,19143	,24866	1,01449
Hypothèse de variances inégales			3,053	37,367	,004	,63158	,20690	,21249	1,05067

Q 21 = السؤال الخاص بمدقق الحسابات ومعايير التدقيق

الفرع الرابع: مدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- مدقق الحسابات لا يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير، وذلك في ظل غياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بالزامية التطبيق	62	2,00	5,00	3,2581	1,05482
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,2368
	Ecart-type	1,02494
Différences les plus extrêmes	Absolue	,272
	Positive	,228
	Négative	-,272
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,675
Signification asymptotique (bilatérale)		,007

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,2917
	Ecart-type	1,12208
Différences les plus extrêmes	Absolue	,228
	Positive	,228
	Négative	-,144
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,115
Signification asymptotique (bilatérale)		,167

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe

	المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية	المهنيين	38	3,2368	1,02494	,16627
	الأكاديميين	24	3,2917	1,12208	,22904

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
Hypothèse de variances égales	,045	,832	-,198	60	,844	-,05482	,27722	-,60935	,49970
Hypothèse de variances inégales			-,194	45,733	,847	-,05482	,28303	-,62462	,51497

Q 22 = السؤال الخاص بمدقق الحسابات وتقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية

الفرع الخامس: المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا سينعكس على التقرير وجودته	62	2,00	5,00	4,3871	,68604
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجوروف- سميير نوف للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,3421
	Ecart-type	,66886
Différences les plus extrêmes	Absolue	,274
	Positive	,274
	Négative	-,258
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,692
Signification asymptotique (bilatérale)		,007

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,4583
	Ecart-type	,72106
Différences les plus extrêmes	Absolue	,315
	Positive	,226
	Négative	-,315
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,545
Signification asymptotique (bilatérale)		,017

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية

- بالنسبة للمهنيين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	38	2,00	5,00	4,3421	,66886
N valide (listwise)	38				

- بالنسبة للأكاديميين

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	24	2,00	5,00	4,4583	,72106
N valide (listwise)	24				

- نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Rangs				
	المستوى الوظيفي	N	Rang moyen	Somme des rangs
السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	المهنيين	38	30,07	1142,50
	الأكاديميين	24	33,77	810,50
	المجموع	62		

Test ^a	
	السؤال الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية
U de Mann-Whitney	401,500
W de Wilcoxon	1142,500
Z	-,889
Signification asymptotique (bilatérale)	,374

a. Critère de regroupement : Niveau

الفرع السادس: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
1- هناك علاقة ارتباط وثيقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية	62	2,00	5,00	4,0645	,64961
N valide (listwise)	62				

- نتائج اختبار كولموجروف - سمير نوف للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية

- بالنسبة للمهنيين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية
N		38
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,0263
	Ecart-type	,59215
Différences les plus extrêmes	Absolue	,377
	Positive	,360
	Négative	-,377
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,324
Signification asymptotique (bilatérale)		,000

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- بالنسبة للأكاديميين

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4,1250
	Ecart-type	,74089
Différences les plus extrêmes	Absolue	,234
	Positive	,234
	Négative	-,225
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,145
Signification asymptotique (bilatérale)		,145

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- المؤشرات الإحصائية للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية والمتعلق بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Statistiques de groupe					
	المستوى الوظيفي	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
السؤال الخاص بعلاقة المعايير المهنية	المهنيين	38	4,0263	,59215	,09606
المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية	الأكاديميين	24	4,1250	,74089	,15123

- نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

Test d'échantillons indépendants										
	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes							
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence		
								Inférieure	Supérieure	
Q24	Hypothèse de variances égales	4,853	,031	-,579	60	,564	-,09868	,17031	-,43935	,24198
	Hypothèse de variances inégales			-,551	41,140	,585	-,09868	,17916	-,46047	,26310

Q 24 = السؤال الخاص بعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بمعايير التدقيق الدولية

03 الملحق

المحور الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	46	74,2	74,2	74,2
أنثى	16	25,8	25,8	100,0
المجموع	62	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	20	32,3	32,3	32,3
من 30 إلى 40 سنة	21	33,9	33,9	66,1
من 40 إلى 50 سنة	7	11,3	11,3	77,4
أكثر من 50 سنة	14	22,6	22,6	100,0
المجموع	62	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	10	16,1	16,1	16,1
ماجستير أو ماستر	29	46,8	46,8	62,9
دكتوراه	8	12,9	12,9	75,8
آخر	15	24,2	24,2	100,0
المجموع	62	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	8	12,9	12,9
	محافظ حسابات	23	37,1	50,0
	محاسب معتمد	7	11,3	61,3
	أكاديمي	24	38,7	100,0
	المجموع	62	100,0	100,0

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Poucentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	23	37,1	37,1
	من 5 إلى 10 سنوات	14	22,6	59,7
	من 10 إلى 15 سنة	8	12,9	72,6
	أكثر من 15 سنة	17	27,4	100,0
	المجموع	62	100,0	100,0

المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية بعد مرور ست سنوات من التطبيق في البيئة الجزائرية

التكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار والنسبة	الأسئلة	رقم المحور
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
62	1	0	0	30	31	ت	السؤال الأول	المحور الثاني
100	1,6	0	0	48,4	50	%		
62	0	1	0	16	45	ت	السؤال الثاني	
100	0	1,6	0	25,8	72,6	%		
62	0	0	1	30	31	ت	السؤال الثالث	
100	0	0	1,6	48,4	50	%		
62	0	1	10	31	20	ت	السؤال الرابع	
100	0	1,6	10,6	50	32,3	%		
62	0	2	4	42	14	ت	السؤال الخامس	
100	0	3,2	6,5	67,7	22,6	%		
62	0	7	5	30	20	ت	السؤال السادس	
100	0	11,3	8,1	48,4	32,3	%		
62	0	5	6	30	21	ت	السؤال السابع	
100	0	8,1	9,7	48,4	33,9	%		
62	3	18	20	17	4	ت	السؤال الثامن	
100	4,8	29	32,3	27,4	6,5	%		

المحور الثالث: متطلبات عملية تدقيق الحسابات

التكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار والنسبة	الأسئلة	رقم المحور
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
62	0	0	5	34	23	ت	السؤال الأول	المحور الثالث
100	0	0	8,1	54,8	37,1	%		
62	0	0	3	40	19	ت	السؤال الثاني	
100	0	0	4,8	64,5	30,6	%		
62	0	2	3	27	30	ت	السؤال الثالث	
100	0	3,2	4,8	43,5	48,4	%		
62	0	3	4	35	20	ت	السؤال الرابع	
100	0	4,8	6,5	56,5	32,3	%		
62	0	0	4	25	33	ت	السؤال الخامس	
100	0	0	6,5	40,3	53,2	%		
62	0	0	3	25	34	ت	السؤال السادس	
100	0	0	4,8	40,3	54,8	%		
62	1	13	16	21	11	ت	السؤال السابع	
100	1,6	21,0	25,8	33,9	17,7	%		
62	2	3	24	17	16	ت	السؤال الثامن	
100	3,2	4,8	38,7	27,4	25,8	%		

التكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار والنسبة	الأسئلة	رقم المحور
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
62	3	12	30	16	1	ت	السؤال التاسع	المحور الثالث
100	4,8	19,4	48,4	25,8	1,6	%		
62	2	2	16	29	13	ت	السؤال العاشر	
100	3,2	3,2	25,8	46,8	21,0	%		

المحور الرابع: تطبيقات المعايير الدولية وتدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

التكرار والنسبة الإجماليين	الإجابات					التكرار والنسبة	الأسئلة	رقم المحور
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
62	0	0	0	30	32	ت	السؤال الأول	المحور الرابع
100	0	0	0	48,4	51,6	%		
62	0	0	0	42	20	ت	السؤال الثاني	
100	0	0	0	67,7	32,3	%		
62	0	4	11	35	12	ت	السؤال الثالث	
100	0	6,5	17,7	56,5	19,4	%		
62	0	20	14	20	8	ت	السؤال الرابع	
100	0	32,3	22,6	32,3	12,9	%		
62	0	2	1	30	29	ت	السؤال الخامس	
100	0	3,2	1,6	48,4	46,8	%		
62	0	1	8	39	14	ت	السؤال السادس	
100	0	1,6	12,9	62,9	22,6	%		

المحور الخامس: مستقبل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة الجزائرية

الفرع الرابع

السؤال المتعلق بالفرع الرابع بالنسبة لفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مستعجلة	11	17,7	17,7	17,7
مفروضة	44	71,0	71,0	88,7
محضر لها	7	11,3	11,3	100,0
المجموع	62	100,0	100,0	

السؤال المتعلق بالفرع الرابع بالنسبة للمهنيين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مستعجلة	8	21,1	21,1	21,1
مفروضة	27	71,1	71,1	92,1
محضر لها	3	7,9	7,9	100,0
المجموع	38	100,0	100,0	

السؤال المتعلق بالفرع الرابع بالنسبة للأكاديميين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مستعجلة	3	12,5	12,5	12,5
مفروضة	17	70,8	70,8	83,3
محضر لها	4	16,7	16,7	100,0
المجموع	24	100,0	100,0	