

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic of Algeria

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

University Ahmed Draia of Adrar

Faculty of Economic, Commercial and

Management Sciences

Department of Economic Sciences



جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الاكاديمي

شعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر دراسة ميدانية: مكاتب الأعمال الإدارية والمحاسبة.

إشراف الأستاذ الدكتور:

أ. أ. أقاسم عمر

إعداد الطالبين:

ك. بن عطيلله عبد الكريم

ك. حراق عبد اللطيف.

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. بن العرية محمد	أستاذ محاضر (أ)	رئيساً
د. أقاسم عمر	أستاذ محاضر (أ)	مشرفاً
د. موني يونس	أستاذ محاضر (أ)	مناقشاً
د. بلوافي عبد المالك	أستاذ محاضر (أ)	مناقشاً

الموسم الجامعي: 1442-1443هـ

2021-2022م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
The central library



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد درايا - أدرار
المكتبة المركزية
مصلحة البحث البيولوجي و الجغرافي

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): أقاسم عمر
المشرف مذكرة الماستر الموسومة بـ : أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في
الجزائر

من إنجاز الطالب(ة): بن عطيلة عبد الكريم
و الطالب(ة): حراق عبد اللطيف
كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم : العلوم التجارية
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 2022/06/27

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والأليكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

أ. أ. أقاسم عمر
أستاذ التعليم العالي
جامعة أحمد درايا الجزائر

مساعد رئيس القسم:

د. قويدري عبد الرحمن



ادرار في : 06 JUL 2022

الإهداء

إلى خاتم الأنبياء والمرسلين، إلى من علم الناس الخير، إلى قائدنا
واسوتنا الحسنة، صلاة وسلاماً إلى يوم اللقاء.

إلى روح صديقي وحببي وأخي وسندي وقدوتي إلى نعم الرجل الذي
عرفته والذي رحمه الله وإلى الوالدة الكريمة أطال الله في عمرها
إلى زوجتي التي كانت سنداً لي في السراء والضراء حفظها الله
إلى اخوتي وجميع عائلتي إلى كل من قدم لي يد المساعدة سواء
من قريب أو بعيد.

إلى كل الزملاء الذين جمعهم بنا منارة العلم والمعرفة

عبد الكريم

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من كانا سبب في وجودي

أبي وأمي أطال الله في عمرهما .

إلى من ذاقوا معي طعم الحنان إخوتي كلّ باسمه .

أهدي هذا العمل المتواضع إلى جميع عائلتي

إلى كل من قدم لي يد المساعدة سواء من قريب أو بعيد.

وإلى كل من يحب العلم ويبحث عن المعرفة .

عبد اللطيف

شكر والعرفان

ومن حق النعمة الذكر
واقبل جزاء للمعروف الشكر
فبعد شكر الله عز وجل
المتفضل بجليل النعم
إلى الشمعة التي ذابت في كبرياء لتتير كل خطوة في دربنا
ليذلل كل عائق أمامنا

الأستاذ الدكتور المشرف * أقاسم عمر * الذي كان نبأسا للعلم والأخلاق
نشكرك ونشكرك ونشكرك بكل ما تحمله هذه الكلمة
كما نتقدم بالشكر إلى كل من الأستاذ الفاضل * ولد باحمو سمير * والأستاذ
الفاضل * بن العرية محمد * جزاهم الله عنا خير لما قدماء لنا من يد العون في
إنجاز هذا العمل المتواضع وكل من اعاننا سواء من قريب أو بعيد.

عبد الكريم
عبد اللطيف

فهرس المحتويات

الإهداء

شكر والعرهان

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة 1

الفصل الأول : الجوانب النظرية لموضوع الدراسة.....8

تمهيد 8

المبحث الأول: الاجتهادات المهنية للتدقيق في الجزائر.....9

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر.....9

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.....12

المطلب الثالث: الإصلاحات المهنية للتدقيق في الجزائر.....14

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....22

المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل "الاجتهادات المهنية للتدقيق".....22

المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع (محافظي الحسابات في الجزائر).....25

المطلب الثالث: الإضافة العلمية.....28

خلاصة 29

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....32

تمهيد الفصل الثاني 32

المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة.....33

المطلب الأول: صلاحية إستبانة الدراسة.....33

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة.....40

40.....	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات.
45.....	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.
49.....	المبحث الثالث: اختبار الفروض
49.....	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.
52.....	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.
54.....	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.
	57 خلاصة الفصل الثاني
	59 الخاتمة
63.....	قائمة المصادر والمراجع
	67 الملاحق

فهرس الجداول

- الجدول I-1: المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي. 12
- الجدول I-2: يمثل سلم أتعاب محافظي الحسابات. 21
- الجدول II-1: الصدق الداخلي لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر. 35
- الجدول II-2: الصدق الداخلي لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 36
- الجدول II-3: الصدق الداخلي لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 36
- الجدول II-4: صدق الاتساق البنائي للاستبيان. 38
- الجدول II-5: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر. 39
- الجدول II-6: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 39
- الجدول II-7: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 40
- الجدول II-8: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان. 40
- الجدول II-9: توزيع أفراد العينة حسب الجنس. 40
- الجدول II-10: توزيع أفراد العينة حسب المهنة. 41
- الجدول II-11: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي. 43
- الجدول II-12: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة. 44
- الجدول II-13: المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات. 45
- الجدول II-14: البيانات الوصفية لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر. 45
- الجدول II-15: البيانات الوصفية لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 47
- الجدول II-16: البيانات الوصفية لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر. 48
- الجدول II-17: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى. 50
- الجدول II-18: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى. 51
- الجدول II-19: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى. 51
- الجدول II-20: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية. 52

- الجدول II- 21: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية.....52
- الجدول II- 22: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة.....54
- الجدول II- 23: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة.....55
- الجدول II- 24: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة.....56

فهرس الأشكال

- الشكل I-1: أنواع تقارير التدقيق. 20
- الشكل II-1: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس. 41
- الشكل II-2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة. 42
- الشكل II-3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي. 43
- الشكل II-4: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة. 44

المقدمة

المقدمة

عرف التطور اقتصاد الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا عدة أزمات وعدة توجهات مختلفة، حيث أن الجزائر تهدف إلى بناء الاقتصاد قوي، عصري، متقدم ومتحرر وفي هذا الإطار فإنه من المتفق عليه أن كل من المحاسبة والتدقيق يكتسبان أهمية كبرى بالنسبة للاقتصاد بما يقدمانه من خدمات بالغة الأهمية للعديد من الأطراف " المستثمرين، بنوك، دائنين، وحكومات ... " فأصبح من البديهي اللجوء أكثر لهذه الخدمات نظراً لتطور وتعقد معامل المنشآت الاقتصادية وزيادة حجمها بإضافة إلى الطابع الدولي الذي أصبحت تكتسيه هذه المنشآت من خلال خلق فروع في مناطق مختلفة من العالم بأهداف شتى كالبحث عن أسواق جديد أو يد عاملة مؤهلة أو حتى من خلق وضعيات احتكارية، هذه التطورات المتعدد الأوجه للواقع الاقتصادي فرضته تحديات كبيرة.

يلعب التدقيق دور مهم في توفير ضمان وموثوقية البيانات المنشورة من طرف المؤسسات، كما أنه يساعد على التقليل من الأخطاء والغش المحتمل وهذا من خلال إعطاء صورة صادقة للمعلومات والقوائم المالية وذلك بهدف خدمة جميع الأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية من خلال ضمان صحة ودقة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم.

والمدقق الخارجي (محافظ الحسابات) له عدة ضوابط تضبط مهنته من بينها الأخلاقيات التي يجب أن يتسم بها ليتمكن من أداء مهنته على أحسن وجه، فكل مدقق مسؤول عن أي تصرف أخلاقي يقوم به سواء كان بنية صادقة أو عكس ذلك، لأن مهنة التدقيق الخارجي يشترط فيها احترام أخلاقيات وقواعد سلوك المهنة من أجل الخلوص في نهاية أية مهمة تدقيق بتقرير نهائي يقدمه المدقق الخارجي وهو يعتبر زبده عمله كما أنه يترجم أدائه ومدى التفاني في العمل الذي تمكن من تحقيقه.

I. الإشكالية الرئيسية:

بناء على ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل هناك أثر للاجتهادات المهنية للتدقيق على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر؟

الإشكاليات الفرعية:

وتتدرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية وهي:

- ما مفهوم التدقيق الخارجي؟
- فيما تتمثل أنواع التدقيق؟
- ما هي أهم موانع التعيين؟
- ما مضمون الإجراءات الدخول إلى المهنة؟
- هل هناك إدراك لأفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر؟
- هل هناك إدراك لدى أفراد عينة الدراسة على وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر؟

II. الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم صياغة ثلاث فرضيات رئيسية وقسمت كل فرضية إلى ثلاثة فرضيات فرعية وفق الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5%.

وتتدرج تحت الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المهنة.

الفرضية الفرعية الثانية:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المؤهل العلمي.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل لسنوات الخبرة.

الفرضية الرئيسية الثانية:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة المفاهيم محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5%.

وتتدرج تحت الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة المفاهيم محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المهنة.

الفرضية الفرعية الثانية:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة المفاهيم محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المؤهل العلمي.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة المفاهيم محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل سنوات الخبرة.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5%.

تتدرج تحت الفرضية الرئيسية الثالثة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المهنة.

الفرضية الفرعية الثانية:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المؤهل العلمي.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل سنوات الخبرة.

III. أسباب الاختيار الموضوع:

اختيارنا لهذا الموضوع لم يكون وليد الصدفة وإنما توجد عدة عوامل دفعتنا لاختياره:

- الرغبة في معالجة الموضوع والإثراء المعارف في ميدان التخصص.
- علاقة موضوع الدراسة بالطبيعة التخصص " التدقيق ومراقبة التسيير".
- حداثة متغيرات الموضوع علميا وعمليا.
- وتم اختيار الموضوع من أجل لمس أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات كعينة للدراسة نظراً لوجود نقص على هذا القطاع كميديان للتطبيق بنسبة للدراسات السابقة التي تحمل نفس متغيرات الدراسة.

IV. أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية الدراسة من خلال أهمية المتغيرات والمتمثلة في الاجتهادات المهنية للتدقيق وجودة مخرجات عمل محافظي الحسابات ومحاولة إسقاطها على أحد أهم القطاعات الاقتصادية ألا وهو قطاع المحاسبة (مكاتب الأعمال الإدارية والاستشارية) وبالتالي يستمد هذا البحث أهميته من خلال النقطتين التاليتين:

- تقديم إطار علمي يربط الاجتهادات المهنية للتدقيق مع مخرجات عمل محافظي الحسابات.
 - بيان مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع في محل الدراسة.
 - بيان فروق أفراد عينة الدراسة حول مفاهيم المتغير المستقل والتابع.
- V. أهداف الدراسة:**

يرمي هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من أهداف أهمها:

- التعرف على مفاهيم كل من الاجتهادات المهنية للتدقيق والاصلاحات المهنية للتدقيق.
 - معرفة دور المتغير المستقل المتمثل في الاجتهادات المهنية للتدقيق في تأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر.
- VI. حدود الدراسة:**

- ❖ الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على العال في مجال المحاسبة وهم " محافظ الحسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد، أستاذ متخصص".
- ❖ الحدود الزمنية: أجريت الدراسة خلال السنة الجامعية 2022 بحيث تمثلت فترة توزيع والاسترجاع الاستبيان الالكتروني في 2 يوم الموافقين للفتح والثاني من شهر جوان من سنة 2022.

VII. المنهج المتبع في الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على هذا الموضوع والإلمام به والاختبار الفرضيات المعتمدة اعتمدنا المنهج الوصفي وأسلوب التحليل بحيث يعتبر منهج مناسب للدراسة كما يعتمد هذا المنهج على جمع المعلومات والبيانات ثم تنظيمها وترتيبها ليكون الوصف واقعيًا وذلك من خلال وصف المتغيرات من خلال المفاهيم وأنواع والفروقات. وما يضمنه أسلوب التحليل من وصف وتحليل وتفسير.

VIII. هيكل الدراسة:

المقدمة

للإجابة على الإشكالية المطروحة عملنا على تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين الفصل أول منها كان حول الجوانب النظرية للموضوع الدراسة بحيث تضمن هذا الفصل المبحثين المبحث الأول نتحدث فيه عن الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر أما المبحث الثاني فكان مضمونه الدراسات السابقة للموضوع ليتمحور الفصل الثاني حول الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الجوانب النظرية لموضوع الدراسة

الفصل الأول : الجوانب النظرية لموضوع الدراسة

تمهيد:

يؤدي محافظ الحسابات دوراً مهماً في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، إذ تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه من خدمات في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المنظمات وعملها.

لذلك فإن قضية جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات تمثل محور العديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية بهدف العمل على تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها.

ولقد تطورت العملية التدقيقية بفعل طبيعتها الديناميكية وقدرتها على التطور للوفاء بالاحتياجات المتنامية في ظل تطورات وتغيرات بيئة الأعمال والمتغيرات التي تواجه مكاتب التدقيق.

ولقد ترتب على ذلك تأثر مهنة محافظ الحسابات سلباً في عدة أمور أهمها فقدان مستخدم القوائم المالية الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن هذه المعلومات فقدت أهم عنصر يميزها وهو جودتها، وذلك لأن الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات هو تمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ويتناول هذا الجزء من الدراسة ما يلي:

- الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر.
- الإصلاحات المهنية للتدقيق بالجزائر.
- الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الاجتهادات المهنية للتدقيق في الجزائر

نوه في هذا المبحث عن خلفية نظرية لمتغيرات الدراسة من خلال الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي في الجزائر وأنواعه مروراً بالإصلاحات المهنية للتدقيق في الجزائر ووصولاً للاجتهادات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر

اختلفت التعاريف التي صيغت لتحديد مفهوم التدقيق الخارجي ويعزى ذلك إلى اختلاف التوجهات وتباين آراء الذين صاغوا هذه المفاهيم وبالرغم من هذا الاختلاف نجد أنه يوجد اتفاق في الأهداف المنبثقة عن التدقيق الخارجي وفيما يلي نسردهم مجمل تعاريفه حسب الكتاب والباحثين:

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات". (طواف و رقايقية، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على ودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري، 2020، صفحة 702)

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (طواف و رقايقية، أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية لتدقيق على موثوقية المعلومات المالية، 2021، صفحة 211)

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافئة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة. (متولي، 2009، صفحة 29)

كما عرفه معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا ICAE بأنه "لا يعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي، وإنما هو نظام شامل لكل المراقبات المالية وغيرها، والموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم وفعال لضمان احترام سياسات التسيير بحماية أصول المؤسسة وضمان قدر المستطاع دقة المعلومات الكاملة والمسجلة وإمكانية الاعتماد عليها. (بن لدغم و لعريجي، 2018، صفحة 81)

يطلق على التدقيق الخارجي عدة ألقاب تختلف من دولة لأخرى منها: المحاسبون المعتمدون . المحاسبون القانونيون . مراجع الحسابات . مراقب الحسابات . محافظ الحسابات.... إلخ، فمثلا في مصر مراجع الحسابات، محاسب قانوني في ليبيا والأردن، محافظ حسابات أو مندوب حسابات في الجزائر كونه من أكثر عمليات التدقيق الخارجي شيوعا والمعروف بالتدقيق القانوني (الإلزامي).

تعريف إجرائي للتدقيق الخارجي: قيام شخص خارجي بفحص شامل لدفاتر وسجلات ووثائق ومستندات المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد عن عدالة التقارير المالية لتلك المؤسسة خلال فترة زمنية معينة بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب.

ثانيا: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

من بين الاختلافات الموجودة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد (رغبة، 2014، صفحة 53):

✚ **من ناحية الهدف:** يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- ❖ وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.
- ❖ وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.
- ❖ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي فهدفه هو:

- ❖ إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل ومفصل لنتائج عملية التدقيق.
 - ❖ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية والعمل على وجوده.
 - ❖ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.
- ✚ **من ناحية التعيين:** بالنسبة للمدقق الداخلي فيتم تعيينه من قبل الإدارة العليا في المؤسسة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة والكفاءة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة والكفاءة بالإضافة إلى النزاهة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

✚ **من حيث المسؤولية وإعداد التقارير:**

- ❖ بالنسبة للمدقق الداخلي يكون مسئولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة حيث يقدم تقريره إلى الإدارة العليا في المؤسسة.
- ❖ أما المدقق الخارجي فهو مسئولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسات المساهمة، وأمام المالك في المؤسسة الأخرى حيث يقوم بتقديم تقريره المفصل إليهم.

✚ **من حيث الاستقلالية:**

- ❖ بالنسبة للمدقق الداخلي فهو مستقلا جزئيا عن المؤسسة والإدارة، لأنه من حيث الاستقلالية فهو مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى هو تابع لإدارة العليا في المؤسسة.
 - ❖ أما بالنسبة للمدقق الخارجي فهو مستقل بشكل كامل وكلي عن المؤسسة والإدارة يعني أنه محايد وليس له علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.
- 📌 من حيث نطاق العمل:

- ❖ بالنسبة للمدقق الداخلي يتم تحديد نطاق حدود عمله من خلال إدارة المؤسسة التي قامت بتعيينه والذي عادت ما يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تتم خلال الفترة محل التدقيق.
 - ❖ أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.
- 📌 من حيث الطريقة وأسلوب العمل:

- ❖ بالنسبة للمدقق الداخلي يتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنديا وحسابيا وفنيا، للتحقق من مدى صحة مختلف العمليات وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولا بأول، حيث يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات والأخطاء.
- ❖ أما المدقق الخارجي فيتبع أسلوب التدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة والأخذ في عين الاعتبار عامل الوقت المتاح، عدد المساعدين، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق، حجم معاملات المؤسسة ونتيجة فحصه وتقييمه لضمان الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويغلب على عمله الطابع العلاجي حيث يوصي بالحلول والمعالجة لأي مشكلات قد تظهر أثناء قيامه بعملية التدقيق.

يمكن إضافة لأوجه الاختلاف السابقة وجهين آخرين هما (سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 93):

المدقق الخارجي ينبغي أن يتوفر فيه وعي كافي والإلمام في كل الميادين بالإضافة إلى الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهمة التدقيق الداخلي.

التدقيق الداخلي المستفيد الأول منها هي الإدارة، بينما التدقيق الخارجي المستفيد الأساسي منها هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

بالرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فإن هناك أوجه للشبه بينهما من أهمها (سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 94):

- 📌 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يسعى كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للتأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه

والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

✚ **التقنيات المستعملة:** كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يستعمل تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامها والتي منها (خرائط التدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي)

✚ **التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** لا يوجد شك أنه عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال التدقيق الخارجي للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي للمؤسسة، مما يساعد على عدم تكرار العمل ومنع الازدواجية وتكرار أعمال التدقيق والمراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة ولا شك أم هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المدقق الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

نجد أن التدقيق الخارجي في الجزائر ينقسم إلى ثلاث أقسام وهي: "التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية، الخبرة القضائية" ونوجز محتواها فيما يلي (أقسام، التدي الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، 2016، صفحة 11):

1. **التدقيق القانوني:** هو مراجعة وتدقيق الحسابات إجباريا يفرض بقوة القانون إذ تلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية الإلزامية.
2. **التدقيق التعاقدية:** يقوم به مراجع مهني محترف في إطار تعاقدية بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وصولا لقوائم صحيحة.
3. **الخبرة القضائية:** يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة

والجدول الموالي يوضح الفروق الموجودة بين هذه الأنواع:

الجدول 1- 1: المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية

طبيعة المهمة.	مؤسساتية ذات طابع قانوني.	تعاقدية.	يحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين.	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل.	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محدد حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية.	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير.	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات التسيير.	ينبغي احترامه.
شروط ممارسة المهمة	التسجيل في الجمعية الوطنية في خبراء المحاسبة.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي.
بالأعمال الغير مشروعة	نعم.	لا.	غير مهم.
الالتزام.	بحسب الوسائل أو النتائج	بحسب نوعية المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
المسؤولية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
التسريح.	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القضاء المشرف على الخبرات.
الأتعاب.	قانون رسمي.	محدد في العقد.	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القضاء.
طريقة العمل المتبعة.	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبات الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، د. أقاسم عمر، دار الكاتب العربي، ص 12-13.

المطلب الثالث: الإصلاحات المهنية للتدقيق في الجزائر

البند الأول: التعيين:

أ. **التعيين:** لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية عند قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 01.10 المؤرخ في 28 رجب 1421هـ الموافق لـ 11 يوليو 2010م حيث صرح بأنه الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها هي المسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في (الجال): العقد التأسيسي، الجهة العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع، بواسطة القضاء.

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ الحسابات، وفي شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، أما في شركات المساهمة فإن سلطة تعيين المحافظ تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير وفي الشركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة، غير أنه في حالة استقلالية المحافظ في موضع تساؤل قد يشعر المحافظ بأنه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعانة به، وخاصة أن عمل المحافظ هو إبداء الرأي حول القائمة المالية المعدة من قبل الإدارة ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على استقلالية وحياد المحافظ. (اشتوي، 1996، الصفحات 47-48)

ب. موانع التعيين:

حسب المادة 715 من القانون التجاري: لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية (صفحة 189):

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسة.
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك (10/1) رأس مال للمؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

البند الثاني: التكوين (التأهيل العلمي والعملية):

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الشروط والمقاييس المتعلقة بالتأهيل الأكاديمي والنظري وكذلك التربص المهني الميداني، التي يجب أن يحققها ويستوفئها كل شخص يرغب بممارسة المهنة وهي:

1. **حيازة شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها:** من أجل قبول مشاركته بمسابقة الالتحاق بالتكوين النظري بالمعهد المتخصص بمهنة المحاسب (المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الصادر بالجريدة الرسمية).
 2. **إجراء مسابقة على أساس الاختبار:** للالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب يجب النجاح في مسابقة تتضمن اختبارات كتابية للقبول المبدئي واختبارات شفوية للقبول النهائي (المرسوم التنفيذي رقم 12 - 288 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الصادر بالجريدة الرسمية).
 3. **التكوين النظري:** بعد اجتياز المسابقة يخضع الطالب لتكوين نظري في مجال المحاسبة والتدقيق لمدة سنتين (02) بالمعهد المتخصص بمهنة المحاسب تتوج بشهادات الدراسات العليا للمحاسب والتدقيق، تمنح له بعد الحصول على المواد المدرجة في التكوين (المرسوم التنفيذي رقم 12 - 288 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الصادر بالجريدة الرسمية). بعد الحصول على هذه الشهادة يخير الطالب بين مهنتي مدقق الحسابات وخبير المحاسبة، في حالة اختياره لهذه الأخيرة يلزم بمتابعة دورة تكوينية إضافية لمدة سنة واحدة بالمعهد.
 4. **التربص الميداني:** بعد اختيار الطالب لمهنة مدقق الحسابات يلزم بمتابعة تربص ميداني، بتقديم طلب للمجلس الوطني للمحاسبة للتسجيل بالتربص، في حالة الموافقة تكون مدة التربص سنتين (على مستوى مكتب لتدقيق الحسابات من اختيار المجلس يوجه إليها كمتربص أجبر) كما يمكن تمديد الفترة إن لم تكن كافية بناء على رأي لجنة التكوين، باقتراح من مراقب التربص أو من المتربص نفسه.
- خلال فترة التربص يؤطر المتربص من طرف المشرف وهو مدقق حسابات متمرس بالمكتب أين يتابع المتربص تربصه، كما يكون بالتوازي تحت رقابة مراقب التربص الذي يتابع السير الحسن للتربص وهو مدقق حسابات آخر خارج مكتب التربص، تعيينه لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 11 - 393 المؤرخ ب 24 نوفمبر 2011، الصادر بالجريدة الرسمية). خلال الشهر الموالي لكل سداسي من التربص يجب على الطالب إعداد تقرير تربص يؤشره المشرف ويرسل إلى لجنة التكوين، يتكون التقرير من قسمين: الأول يبين فيه طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة والثاني يخصصه لمعالجة موضوع بحث يحدده بالاتفاق مع المشرف (المرسوم التنفيذي رقم 11 - 393 المؤرخ ب 24 نوفمبر 2011، الصادر بالجريدة الرسمية) مع إرفاق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال ودوريات التكوين التي تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي يكون المتربص ملزم بحضورها. في نهاية السنتين تقوم لجنة التكوين بتقييم أداء المتربص وتقرير إن كان حاجة لسنة إضافية أو تقدم له شهادة نهاية التربص لمهنة تدقيق الحسابات.

5. **الامتحان المهني:** عند إتمام التبرص الميداني وحصول المتربص على شهادة نهاية التبرص بمهنة تدقيق الحسابات يخضع لامتحان نهائي للحصول على شهادة مدقق الحسابات التي تخوله لممارسة المهنة، هذا الامتحان ينظم من قبل لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهو مجموعة من الاختبارات الكتابية والشفوية يجتازه المتربص بالحصول على نقطة 20/10 على الأقل (المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ ب 24 نوفمبر 2011، الصادر بالجريدة الرسمية).

البند الثالث: التسجيل والاعتماد

بعد حيازة شهادة مدقق الحسابات يكون المترشح قد استوف شروط التأهيل العلمي والعملية، فهو مؤهل من الناحيتين التكوينية النظرية والتدريب الميداني إلا أنه لم يصبح مجاز لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات بعد، فعليه استقاء بعض الشروط والإجراءات الإدارية لاكتساب صفة المهني كمدقق للحسابات، فعليه الحصول على اعتماد وزير المالية، تأدية اليمين الخاص بالمهنة والتسجيل بجدول مهنيين تدقيق الحسابات وهي إجراءات متسلسلة ومرتببة وفق التشريع كالتالي:

(1) **الاعتماد بصفة مدقق حسابات:** لطلب الاعتماد يرسل المترشح سواء كانت شخص طبيعي أو معنوي طلب للجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة كما عليه إرفاق الطلب ببعض الوثائق الإدارية لإثبات إستغائه للشروط التالية: الجنسية الجزائرية، حيازة الشهادة الجزائرية لمدقق أو جنحة تخل بشرف المهنة، بالإضافة إلى الوثائق السابقة يلزم الأشخاص المعنويين بتقديم وثائق تثبت التصريح بالاكتمال برأس المال، تحرير القانون الأساسي للشركة واعتماد كل شريك بصفة منفردة كمدقق حسابات وبعد قبول المجلس الوطني للمحاسبة لطلبه يمضى من طرف وزير المالية ويسلم للشخص المعني (المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الصادر بالجريدة الرسمية).

(2) **تأدية اليمين الخاص بالمهنة:** وفق المادة رقم 06 من القانون 10 - 01 يلزم على مدقق الحسابات بعد استلام أوراق اعتماده من المجلس الوطني للمحاسبة وقبل طلب تسجيله بجدول المهنيين، تأدية اليمين الخاص بالمهنة أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه أو الشركة التي هو شريك فيها، يتسلم على إثره عقد أداء اليمين.

(3) **إثبات امتلاك عنوان مهني:** لا يمكن للمترشح لمهنة مدقق الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو معنوي طلب تسجيله بجدول المهنيين ما لم يكن له عنوان أو محل مهني خاص به، يتوفر على الشروط المادية الضرورية لممارسة المهنة، المحل يكون ملكا خاصا للمترشح أو مستأجر لفترة لا تقل عن سنة واحدة ويكون موضع معاينة من طرف محضر قضائي الذي يحرر محضر معاينة بذلك. (سيد، 2016، صفحة 82)

(4) **التسجيل بجدول مهني تدقيق الحسابات:** وهي الخطوة الأخيرة في مسار اكتساب ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، إذ يرسل المترشح طلب التسجيل بجدول المهنيين لأمانة المجلس الوطني

للمحاسبة التي تدرس الطلب، وفي حالة الموافقة تقدم للمترشح بطاقة مهنية تعتبر بمثابة ترخيص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات عبر كافة الإقليم الوطني. (المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ ب27 جانفي 2011، الصادر بالجريدة الرسمية)

البند الرابع: أنواع التقارير:

قبل التعرف على أنواع التقارير نلجأ إلى تعريف التقرير وجمع أدلة الإثبات.

1. تعريف التقرير: يعبر تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال (الصحن و رجب السيد، 2000، صفحة 41).

2. جمع أدلة الإثبات:

I. أدلة الإثبات: تتمثل أدلة الإثبات في المعلومات التي تمكن المراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على مدى صحة القوائم المالية وتبرز أهميتها في إضفاء الثقة في تقرير المراجع، وقد تأخذ أدلة الإثبات أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمراجع استخدام أهمها والتي يمكن حصرها فيما يلي (ولد الشيخ محمد و ولد أحمد، 2014/2015، الصفحات 180-181):

- **الوجود الفعلي أو المادي:** يعتبر هذا النوع من أهم أدلة لإثبات التي يعتمد عليها المراجع في التأكد من صحة أرصدة الحسابات خاصة منها الرصيد الدفترى لحساب الأصول (محاضر جرد المخزون - الصندوق والمراقبات البنكية).
- **المستندات:** وهي وثائق قانونية وإدارية مؤكدة تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المراجع عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة ومنها: فواتير الشراء، فواتير البيع والشيكات.
- **المصدقات أو رسائل التأكيد من الغير:** وهي أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل اعتراف وتوقيع الطرف المعني مباشرة والتي يحصل عليها المراجع من الموردين والمدينين والبنوك.
- **الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة:** قد لا يجد المراجع سبيلاً لتدعيم رأيه حول نقطة ما سواء ما تقدمه الإدارة من اعترافات مكتوبة في شكل تقارير، فهناك بعض الأمور لا يستطيع المراجع الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من أجل استشاراتهم بما يتعلق بالمؤسسة.
- **النظام الرقابي الوقائي الفعال:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساعد ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة ويبعث على الطمأنينة والثقة في صحة المعلومات التي تحملها القوائم المالية.
- **الفحص التحليلي:** يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب المالية مثلاً) لتقديم مدى معقولة أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في الميزانية.

- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: (بعد غلق الحسابات):
- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية: إن تعقد الأنشطة وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتقادي تلك الأخطاء مع سرعة الانجاز وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.
- II. أعمال نهاية المهمة: تسبق هذه العملية عملية إبداء الرأي (إصدار التقرير)، وتعتبر عملية منظمة تتكون من العناصر التالية:
- فحص لمجموع الحسابات السنوية: بعد مراقبة الحسابات يكتسب المراجع القناعة بأن التسجيلات في دفاتر المؤسسة صحيحة وفي هذا الصدد يجب عليه أن يتأكد مما يلي:
 - القوائم المالية في مجملها تعكس الحسابات التي قام بمراجعتها بشكل جيد؛
 - كل المعلومات الهامة والضرورية التي تحتوي عليها القوائم المالية.
- الأحداث اللاحقة (بعد غلق الحسابات): إن مراقبة الحسابات تتم بعد إغلاق الحسابات أي ما بين تاريخ اختتام الحسابات وتاريخ إمضاء تقرير المراجعة فهناك أحداث يمكن أن تتجز ولها تأثير هام على الوضعية المالية للمؤسسة أو النتيجة، فإذا ظهر الحدث أن تتجز ولها تأثير هام على الوضعية المالية للمؤسسة أو النتيجة، فإذا ظهر الحدث قبل تاريخ إقفال الحسابات ففي هذه الحالة يجب أن تقوم المؤسسة بتسوية الحسابات، أما إذا ظهر الحدث بعد إقفال الحسابات فإن المراجع يقوم بتقديم توصية للمؤسسة بتعديل الحسابات.
- رسالة التأكيد: يطلب المراجع من المؤسسة محل المراجعة أن تحرر له رسالة تأكيد تمضي من طرف الإدارة وترسل إلى المراجع كدليل عن إنهاء المهمة وتحتوي هذه الرسالة على الأوقات التي حضر فيها المراجع إلى المؤسسة ، والوثائق اللازمة التي طلبها وقدمت له من طرف المؤسسة.
- III. إعداد التقرير: يصل مراجع الحسابات إلى آخر خطوة من عمله وهي كتابة التقرير الذي يبين رأيه حول الحسابات والقوائم المالية ويعتبر ذلك النقطة الأخيرة في عملية المراجعة.
- 3. أنواع التقارير: يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربعة أنواع من التقارير:
- أولاً: التقرير النظيف: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط وهي (جربوع، 2007، صفحة 260):

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.

- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

ثانياً: التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ. (الخطيب، 2009، صفحة 106)

ثالثاً: التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها. (خالد أمين، 2004، صفحة 138)

يعتبر الرأي السلبي أمر نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره وغالباً ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

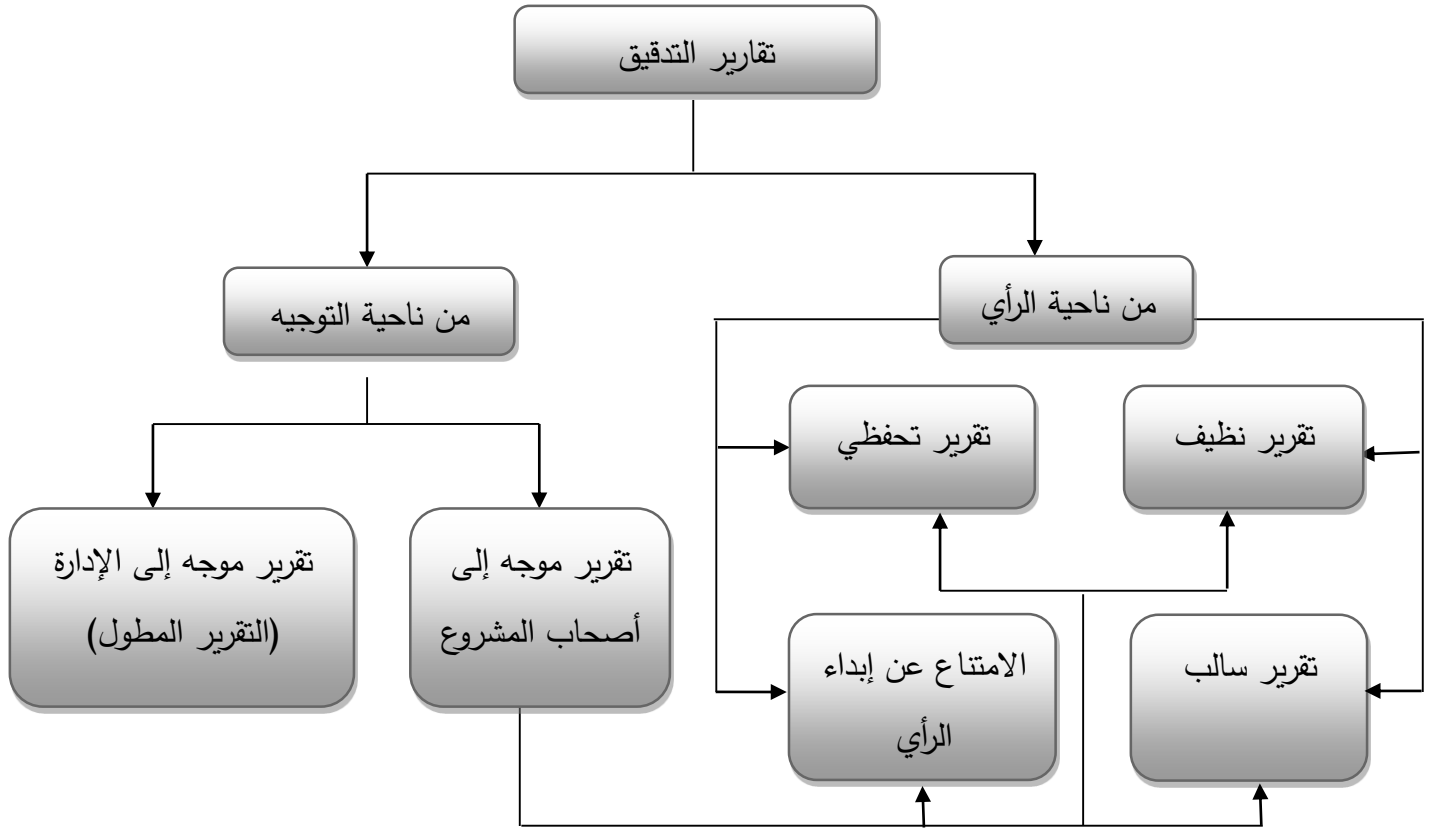
رابعاً: الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي (جربوع، 2007، صفحة 264):

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو القضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.

- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.
- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيد المدقق رأيه فيها.

ويمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

الشكل 1- 1: أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في إدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، 1998، ص 47.

البند الخامس: الأتعاب.

في هذا البند نتعرف على أتعاب التدقيق الخارجي وأصنافها:

- أ. **تعريف الأتعاب:** تعبر عن مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد. (الحدوه، 2015، صفحة 29)
- ب. **أصناف الأتعاب:** تنقسم أتعاب المراجع إلى نوعين رئيسيين وفيما يلي تفصيل لكل عنصر (أقسام، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، 2016، صفحة 129):
1. **أتعاب المهام العادية:** حسب ما جاء في النصوص القانونية المحددة لأتعاب المدققين في الجزائر، فإنه يتحدد شكلين لأتعاب محافظ الحسابات، الشكل الأول يأتي في إطار المهام العادية لنشاطه وهنا نجد المادة 2 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994م المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات تنص على أنه: يتقاضى محافظ الحسابات أتعاباً عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العناية المهنية ويحسب مبالغها حسب السلم الملحق، السلم موضح في الجدول التالي:

الجدول 1- 2: يمثل سلم أتعاب محافظي الحسابات.

المبلغ الإجمالي الخام من الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال.	العدد العادي لساعات العمل.	الأتعاب كلم/دج(*)
حتى أقل من 50 مليون دج.	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80.
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج.	من 160 إلى أقل من 240.	من 80 إلى أقل من 120.
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج.	من 240 إلى أقل من 340.	من 120 إلى أقل من 170.
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج.	من 340 إلى أقل من 460.	من 170 إلى أقل من 230.
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج.	من 460 إلى أقل من 600.	من 230 إلى أقل من 300.
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج.	من 600 إلى أقل من 760.	من 300 إلى أقل من 380.
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج.	من 760 إلى أقل من 1030.	من 380 إلى أقل من 515.
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج.	من 1030 إلى أقل من 1400.	من 515 إلى أقل من 700.
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج.	من 1400 إلى أقل من 1800.	من 700 إلى أقل من 900.
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج.	من 1800 إلى أقل من 2400.	من 900 إلى أقل من 1200.

حد أقصى 2250.	حد أقصى 4500 ساعة	أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ : 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500.
---------------	-------------------	--

(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

المصدر : القرار المؤرخ في 2006/12/06 التضمن سلم أتعاب حافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 04، المؤرخة في 2007/01/14.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي تضمنت موضوع الدراسة من ناحية المتغير المستقل الاجتهادات المهنية للتدقيق والمتغير التابع محافظي الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل "الاجتهادات المهنية للتدقيق"

1. دراسة (بهلولي نور الهدى) بعنوان: "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين - أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، السنة الجامعية 2016م/2017م، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف.

هدفت الدراسة إلى:

- تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر.
- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) لتلبية المتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الراهنة.
- تحديد مدى كفاية التشريعات التي تتبع المحاسب المعتمد في ضمان ممارسة جيدة للمهنة ومدى لجوء ممارسي المهنة إلى معايير التدقيق الدولية.
- تحديد مدى إمكانية تطوير هذه المهنة بالعمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) ثم إجراء دراسة استقصائية لعينة تشمل 180 محافظ حسابات وخبير محاسبي بصفتهم ممارسي المهنة بالجزائر.

توصلت الدراسة إلى :

- إن العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يعزز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق.

- يساعد المدقق على تقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق كافية وملائمة.
 - يساعد على الاستفادة من عمل مدققين آخرين وتقديم تقرير كافي وملائم.
2. دراسة (محمد أمين لونسية) بعنوان: "تطوير مهنة التدقيق في الجزائر وأثره في تحسين جودة المعلومات المالية - دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2016م/2017م.

هدفت الدراسة إلى:

- دراسة أثر تطوير المهنة على جودة المعلومات المالية.
 - دراسة مدى مواكبة المهنة إلى التطورات العالمية على مختلف الأصعدة.
 - انطلقت الدراسة من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولاً للمسؤوليات أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق المثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.
3. دراسة (سماح أسامة النعسان) بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين"، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، تخصص المحاسبة والتمويل، السنة الجامعية 2018م.

هدفت الدراسة إلى:

- التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالاعتماد في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة إلى:

- وجود عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات منها العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، فريق العمل والكفاءة المهنية، التأهل العلمي للمدقق، توافر الموضوعية والاستقلالية والعوامل المتعلقة بأتعاب التدقيق.
- ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية.

• ضرورة تعرف مدققي الحسابات بأهمية جودة التدقيق لما له من أثر إيجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة.

4. دراسة (جميلة مروان - عمر محي الدين محمود) بعنوان: "واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المهنية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين بالجزائر"، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 01، سنة 2022م.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- معرفة واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل معايير الداء المهني بعد إصدار 16 معيار جزائري للتدقيق.
- تحديد المعايير التي يلتزم بها محافظ الحسابات فعليا أثناء تأدية عملية التدقيق المحاسبي.
- بينت الدراسة أن المعايير المعتمدة والمعمول بها حاليا من قبل مدققي الحسابات هي معايير الأداء المهني المتضمنة في التوصيات الستة، أما معايير التدقيق غير ملتزم العمل بها لعدم اكتمال إصدارها.

5. Hassan Flayyeh Al ptaish and other (2014), The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality.

هدفت هذه الرسالة إلى تحديد مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق ومفهوم جودة التدقيق، وتحليل تأثير الالتزام بتلك القواعد على جودة التدقيق، بلغت العينة المستقصاة (54) وتوصل الباحث إلى أن هناك تأثير للالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق، لكن بدرجات متفاوتة بحيث كان في المرتبة الأولى الاستقلالية تليها الاستقامة والنزاهة صم الكفاءة المهنية فالسرية.

6. دراسة (AZarefar (2015) بعنوان: The Influence of Ethics experience, and competency

toward the quality of auditing with professional auditorskepticism as a Moderating

Variable. الغرض من هذا البحث هو إثبات تجريبيا تأثير أخلاقيات وخبرة وكفاءة مدقق الحسابات نحو

مخرجات التدقيق والشك المهني كمتغيرات معتدلة للمدققين، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على مدققي

الحسابات وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام تحليل الانحدار المضاعف من خلال

برنامج Spss لعينة تتكون من 19 مدقق حسابات. افترضت الدراسة أن شكوك المدقق المهنية يمكنها

أن تؤثر على العلاقة بين أخلاقيات المدقق وجودة مخرجات التدقيق في نفس الوقت وقد تؤثر الشكوك

المهنية للمدقق على تجربة المدقق وجودة التدقيق. أظهرت نتائج الدراسة أن شكوك المراجعين المحترفين

تؤثر على العلاقة بين تجربة المدقق وجودة مخرجات التدقيق، ويقصد بالخبرة هنا مصطلح عمل

المدقق على إجراء برامج التدقيق والفحص التي قام بها في السابق، إضافة إلى أن شكوك المدققين المحترفين قد أثرت على العلاقة بين كفاءة المراجع ومخرجات التدقيق في حين أن المؤهلات المطلوبة من قبل المراجعين الذين يقومون بإجراء المراجعة المناسبة تقاس بالمؤشرات الشخصية المؤهلة والمعرفة العامة والمهارة الخاصة.

7. دراسة Curtis & Turley (2007):

"The Business risk Audit – A Longitudinal Case Study of an Audit engagement"

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر جودة التدقيق على مجازفات الأعمال، أجريت الدراسة عن طريق دراسة حالة لشركة في الولايات المتحدة تستخدم نظام التدقيق على مخاطر الأعمال لمدة خمس سنوات، وذلك من خلال إجراء مقابلات مع فريق التدقيق في الشركة، ومن خلال مراجعة الملفات الفعلية للتدقيق.

وخلصت الدراسة إلى التأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه عملية التدقيق في الشركات وعلى ضرورة تطوير منهجية التدقيق وأساليبه ووسائله باستمرار من أجل القدرة على تجاوز العقبات التي قد تواجه هذه العملية، كما وأسهمت هذه الدراسة في فهمنا لطبيعة تقنيات التدقيق وكيفية مواجهتها للصعوبات أثناء تنفيذ لعملية التدقيق في إطار الهياكل التنظيمية القائمة.

وأظهرت الدراسة وجود بعض التضاربات في منهجية عملية تدقيق في السياق التنظيمي للشركة، سواء في العلاقة المعقدة بين المسؤولين والعاملين في شركات المحاسبة الكبيرة أو في المعرفة والهيكل الإداري تستخدم لدعم تسليم تقارير التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع (محافظي الحسابات في الجزائر)

1. دراسة (طواف فاتح - رقايقية فاطمة الزهراء) بعنوان: "أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد 13، العدد 03، 2022م.

تهدف الدراسة إلى:

- ضرورة تبني محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها الخطوط الاسترشادية الحديثة للمهنة.
- تعزيز جودة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

توصلت الدراسة إلى:

- إن أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي يمكن تعزيزها بفعالية الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق.
 - يمكن لمحافظ الحسابات تدارك بعض النقائص من خلال السعي بجدية إلى الرقي بأعمال التدقيق إلى المستوى العالمي.
2. دراسة (عيسى زين - أحمد قايد نور الدين) بعنوان: "مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظام المعلومات الالكترونية - دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر-"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 10، الجزء 01، سنة 2017م.

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مدى قدرة محافظ الحسابات الجزائري على أداء مهامه في ظل نظام المعلومات الالكترونية.
- تبيان مشاكل المراجعة في ظل هذه النظم بغية المساهمة في تحسين خدمات مكاتب المراجعة بالجزائر.

خلصت الدراسة إلى:

- إن محافظ الحسابات بالجزائر وفريقه لديه الكفاءة العملية التي تسمح لهم بمراجعة مؤسسات تستخدم نظم المعلومات الالكترونية.
3. دراسة (ميلود بورحلة - محمد بطوبة) بعنوان: "مدى التزام محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني ودوره في الكشف عن الفساد المالي"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 02، سنة 2021م.

هدفت الدراسة إلى:

- تحديد مدى التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني ودوره في كشف ممارسات الفساد المالي في الشركات الجزائرية.

توصلت الدراسة إلى:

- التزام محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني أثناء أداء مهامه.

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني والكشف عن ممارسات الفساد المالي.

4. دراسة (بعاشي خالد) بعنوان: "مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، مراقبة وتدقيق، سنة 2020م/2021م.

هدفت الدراسة إلى:

- إبراز مدى مراعاة محافظ الحسابات بتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل التدقيق.
- مدى التزام محافظ الحسابات بالتحقق من خلو القوائم المالية من الخطأ والغش والتبليغ عن حدوثهما.

توصلت الدراسة إلى:

- أن 76.1% من محافظي الحسابات عينة الدراسة يلتزمون بدرجة عالية بالتحقق من تطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار مصدقاتهم على حسابات المؤسسات محل التدقيق، في حين 23.9% درجة التزامهم متوسطة.

5. دراسة [Enofe & OKunega , 2013] تحت عنوان:

Audit de qualite et auditeurs independants, mémoire de maitrise, University of Nigeria, 2013.

جودة التدقيق واستقلالية مدقي الحسابات في نيجيريا: دراسة تقييم تجريبية. هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على دراسة العلاقة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق في الشركات المدرجة ببورصة نيجيريا، وأيضا تحليل العلاقة بين فترة التدقيق وهيكل الملكية وبين جودة التدقيق، وقد استخدم التقييم التجريبي كأساس في دراسة هذه العلاقة، كما وتعد هذه الدراسة من الدراسات المقطعية، ويتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية.

وأما العينة فهي تتكون من عشرين من التقارير المالية لهذه الشركات وقد تم اختيارها في الفترة المنتهية بـ 2013م باستخدام تقنية العينة العشوائية البسيطة. وقد أشارت النتائج إلى أنه مع زيادة استقلالية مراجعي الحسابات فإنه يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق، كما وجدت أن المنظمات التي تتعامل مع شركات التدقيق لمدة أقل من خمس سنوات فإنها تتمتع بجودة تدقيق عالية.

6. دراسة¹[Farooq & Aamir, 2011] تحت عنوان:

Relation bilatérale entre l'auditeur et son impact sur la qualité de l'audit, mémoire de maitrise, Université de France, 2011.

العلاقة الثنائية بين مدقق الحسابات والعميل وأثرها على جودة التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى الحصول على فهم أفضل لموقف المدققين تجاه عملائهم عندما يكون هناك فترة تدقيق طويلة الأمد وتأثيرها على جودة خدمات التدقيق التي يقدمها المدققين، ولقد قامت الدراسة على أساس إستراتيجية البحث النوعي وليس الكمي وذلك من أجل تفسير وفهم تجارب المبحوثين بطريقة أفضل، ومن أجل تحقيق غرض الدراسة استخدمت مقابلات شبه منظمة كأداة لجمع البيانات، وأجريت المقابلة مع مجموعتين، المجموعة الأولى تمثل مدققي الحسابات والمجموعة الثانية تمثل شركات العميل (الصغيرة والمتوسطة)، حيث تم إجراء سبع مقابلات من أجل التحقق من صحة النتائج، وجمعت البيانات من مصادرها الأولية مثل الدراسات البحثية الجديدة التي توفر معلومات مباشرة حول مشكلة البحث وأيضا تشمل المقابلات والاستبيانات والملاحظات، بالإضافة إلى جمع البيانات من مصادرها الثانوية مثل المقالات والكتب والمجلات.

وخرجت الدراسة بنتائج تشير إلى أن فترة التدقيق على المدى الطويل تدعم وتفيد جودة التدقيق إذا تم التحكم بعوامل خطر معينة مثل مخاطر استقلال المدقق، وهناك عوامل أخرى تعزز جودة التدقيق مثل المعرفة والخبرة لدى المدقق من قبل منشأة العميل نفسه.

وأوصت الدراسة بضرورة تحديد الفترة الزمنية التي يرتبط بها المدقق مع العميل، أو القيام بفكرة تناوب المدققين لدى منشأة العميل بعد فترة معينة من الزمن.

المطلب الثالث: الإضافة العلمية

بقدر ما تكون الدراسات السابقة حجر أساس لما بعدها بقدر ما يكون لها مجموعة من النقائص والانتقادات لذلك جاءت الدراسة الحالية مبنية على ما طرحته هذه الدراسات ن توصيات واستنتاجات وبالتالي مجال الاستفادة منها يتمحور في النقاط التالية:

- ❖ شكلت هذه الدراسات قاعدة جيدة لاقتناء راجع الدراسات الحالية.
- ❖ كانت الدراسات السابقة كمنطلق أول لبناء خطة أولية لموضوع البحث.
- ❖ تم اعتماد الدراسات السابقة كأساس لتحديد إشكالية رئيسية للدراسة.
- ❖ كما أن الدراسات السابقة كانت المرجع المرشد لنا لصناعة أسئلة الاستبيان.

وتمثلت الإضافة العلمية التي جاءت بها الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- تحاول هذه الدراسة دراسة أثر الاجتهادات المهنية للدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر حيث آلت جل الدراسات السابقة إلى دراسة التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات) الذي يعتبر كمتغير تابع لدراستنا وربطه بمتغيرات أخرى مثل "نظام المعلومات الالكترونية . قواعد السلوك المهني . نظام المحاسبي المالي . جودة المعلومة المالية".
- تمثل النهج العلمي للدراسة في المنهج الوصفي التحليلي.
- استهدفت الدراسة قطاع عمل محافظي الحسابات في الجزائر باعتباره من أهم قطاع لتسيير عمل المؤسسات والشركات الجزائرية من الناحية المالية والمحاسبية.

خلاصة:

نخرج من هذا الفصل بأن المهمة الرئيسية للمدقق هي الفحص حسابات القوائم المالية بإتباع منهجية التدقيق منتظمة وبالإستخدام معايير مهنية متعارف عليها، وهدف من كل هذا هو الخروج برأي فني محايد يعبر عن صدق وصحة القوائم المالية من عدمه يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

ومما لا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من مدقق الحسابات يشترط فيه الخبر والمعرفة والاستقلال، وبالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية والرفع من درجة الثقة فيها.

كما يعتبر تقرير المدقق حوصلة عن جميع مراحل عملية التدقيق وتضمن الرأي الفني المحايد الذي يستند عليه مستخدمو القوائم المالية في قراراتهم الإتجاه المؤسسة محل التدقيق.

ومن هنا يمكن القول أن مهنة التدقيق منذ ظهورها إلى يومنا الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها باعتماد على المعايير الدولية المعتمدة في هذا الإطار.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل الثاني:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر وأنواعه وكذلك الإصلاحات المهنية للتدقيق بالجزائر "التعيين . التكوين . التسجيل والاعتماد وأنواع التقارير . الأتعاب" والتلميح كذلك إلى الاجتهادات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع الاستبيان بطريقة الكترونية على عينة الدراسة بعدد من ولايات الجزائرية بعد تحكيمه من قبل أساتذة جامعة أدرار.

حيث تضمنت الاستمارة مجموعة من المحاور متضمنة مجموعة من أسئلة هي في أصل إجابات على الإشكالية المطروحة، ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات فقمنا بتحليل الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الارتباط وذلك من خلال الاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي Spss وقسمت الدراسة الميدانية كما يلي:

المبحث الأول: الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر.

المبحث الثاني: جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

المبحث الثالث: أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة.

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار صلاحيتها ابتداء من صلاحية المجتمع للدراسة وصولاً إلى اختبار صلاحية الاستبيان ومروراً باختبار صلاحية العينة للدراسة.

المطلب الأول: صلاحية إستبانة الدراسة.

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، والتأكد من صلاحيتها للهدف المصممة من أجله، من خلال قياس الصدق والثبات.

أولاً: تصميم الاستبيان.

بعد ان قمنا بتحديد الهدف من الاستبيان وهو معرفة وجهات نظر أفراد عينة الدراسة بخصوص المتغير الأول "الاجتهادات المهنية للتدقيق" والمتغير الثاني "محافظي الحسابات في الجزائر" قمنا بكتابة فقراته وأسئلته استناداً إلى نماذج معتمدة من استبيانات كثيرة سابقة للموضوع، وشمل الاستبيان على أنماط مختلفة من الأسئلة منها ما يشمل خيارات محددة ومنها ما يكون في فئات. كما ان هذه الأسئلة أيضاً منها ما هو ذو طبيعة كمية، ترتيبية واسمية.

الأسس المعتمدة في تصميم الاستبيان:

بعد مراجعة الدراسات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة وجد الباحثان أن التقسيم الأمثل لجمع المعلومات داخل الاستبيان هو وضع أربعة محاور أساسية مبنية كالتالي:

أ. المحور الأول: البيانات الشخصية.

تضمن هذا المحور البيانات الشخصية للمبحوثين وتتمثل في:

- المهنة، في "محافظ حسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد، أستاذ متخصص" فئات ترتيبية.
- المؤهل العلمي، في "أقل من ثانوي، بكالوريا، جامعي، دراسات عليا" فئات ترتيبية.
- سنوات الخبرة، في "أقل من 05 سنوات، من 05 إلى 10 سنوات، أكثر من 15 سنة" فئات كمية.

ب. المحور الثاني: الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على الاجتهادات المهنية للتدقيق ، وهي موضوعة في فقرة واحدة تم قياسها من خلال خمس عبارات.

ج. المحور الثالث: جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على محافظي الحسابات في الجزائر، وهي موضوعة في فقرة واحدة تم قياسها من خلال خمس عبارات.

د. المحور الرابع: أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر
تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات
عمل محافظي الحسابات بالجزائر، وهي موضوعة في فقرة واحدة تم قياسها من خلال خمس عبارات.
ثانيا: صدق الاستبيان.

قام الباحثان بإجراء عدد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته مستخدمة في ذلك تحكيم
الخبراء بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق كما يلي:
I. صدق التحكيم:

تم عرض الاستبيان بعد تصميمها بالاعتماد على مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في
مجالات الموضوع وعرضها على المحكمين للتحقق من خلوها من أي عيب أو خلل علمي أو منهجي، ومن
تم الأخذ بملاحظاتهم، وتعديلها بما يتلاءم والهدف المراد الوصول إليه من الدراسة.
II. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان:

بعد تحكيم الاستبيان من طرف المتخصصين في البحث العلمي وإعداد الاستبيانات، تم حساب الاتساق
الداخلي للاستبيان على عينة مكونة من 20 مفردة، وطلب منهم إبداء الرأي حول أية عبارة تبدو غير مفهومة
أو غير محددة، ثم جمع الملاحظات وتفرغها، وعلى ضوء ذلك جرى تعديل العبارات التي أبدت الملاحظات
بشأنها، كما تم حساب قيمة معامل الارتباط بيرسون Coefficient Pearson Corrélacion بين كل عبارة والقيمة
الكلية للفقرة، وكذلك حساب الاتساق الداخلي من خلال حساب قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة والقيمة الكلية
للمحور.

ويقصد بصدق الاتساق الداخلي هو قدرة الاستبيان على قياس ما وضع من اجله، وبالتالي فهو يعني
ان أفراد العينة قد فهموا ما يصبو اليه الباحث إليه. ويكون ذلك من خلال الدقة في تشكيل المحاور وال فقرات وكذا
الدقة في ترتيب العبارات بشكل يسهل على أفراد العينة التفاعل مع الأسئلة الموجهة لهم.

أ: صدق الاتساق الداخلي للمحاور.

يتضمن هذا الجزء على قياس صدق الاتساق الداخلي للعبارات داخل المحاور، وبالتالي فهي تقيس مدى سير كل العبارات المدرجة في سياق المحاور التي وضعت ضمنها، وكانت معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لهذا المحور كما يلي:

1. الصدق الداخلي لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق:

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر ما يلي:

الجدول II - 1: الصدق الداخلي لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر.

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	يلتزم محافظي الحسابات بالقيام بدورات تأهيلية مع زملائهم تتماشى مع المستجدات العلمية والعملية في مجال التدقيق.	0.691	0.000
02	يعمل محافظي الحسابات على توحيد رؤيتهم العملية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق والوثائق المستخدمة في هذا المجال.	0.759	0.000
03	يعمل محافظي الحسابات على توثيق جميع المعلومات الصادرة عن المؤسسة ضمن ما يسمى بملف العمل الدائم.	0.660	0.000
04	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.	0.695	0.000
05	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من استيفائه مع فريقه للقواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.	0.692	0.000
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss			

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر، يتراوح ما بين 0.660 و 0.759 وهذا يعني وجود ارتباط طردي من متوسط إلى قوي بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذا المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من 0.05 بمعنى أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05، وبذلك فإن عبارات هذا المحور صادقة لما صممت لقياسه.

2. الصدق الداخلي لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر:

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات ما يلي:

الجدول II- 2: الصدق الداخلي لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

الرمز	العبرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	تضمن جودة مخرجات عمل المحافظ قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.	0.470	0.005
02	جمع محافظ الحسابات لأدلة إثبات كافية أثناء قيامه بمهامه يساعده من رفع مستوى جودة المخرجات.	0.527	0.001
03	وجود برامج ودورات تأهيلية لمحافظي الحسابات من شأنها أن تؤثر على جودة مخرجات عملهم.	0.622	0.000
04	معرفة محافظ الحسابات للعمليات غير المتوقعة تزيد من تحسين جودة المخرجات.	0.797	0.000
05	جودة مخرجات عمل المحافظ لها علاقة بالأجر.	0.558	0.001

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر، يتراوح ما بين 0.470 و 0.797 وهذا يعني وجود ارتباط طردي من ضعيف إلى قوي بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذا المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من 0.05 بمعنى أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05، وبذلك فإن عبارات هذا المحور صادقة لما صممت لقياسه.

3. الصدق الداخلي لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر:

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات

عمل محافظي الحسابات بالجزائر ما يلي:

الجدول II- 3: الصدق الداخلي لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

الرمز	العبرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	تضمن عملية التنسيق بين محافظي الحسابات في المنهجية العملية للتدقيق إلى رفع مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.	0.564	0.001
02	بناء سلوك أخلاقي مشترك بين المهنيين من شأنه رفع قيمة مهنة محافظي الحسابات بين باقي المهن الحرة في الوطن.	0.687	0.000
03	تساعد معرفة المدققين بمعايير التدقيق المعتمدة بأداء عملية التدقيق على أتم صورة على ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق واعتماديتها.	0.579	0.000
04	التزام محافظي الحسابات بالدورات التدريبية من شأنه زيادة مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.	0.552	0.001
05	الالتزام الأخلاقي لمحافظي الحسابات من شأنه ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق لاسيما من ناحية عدم الوقوع في السلوكات المؤدية لتحمل المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية أمام العدالة.	0.417	0.014
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss			

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر، يتراوح ما بين 0.417 و 0.687 وهذا يعني وجود ارتباط ضعيف إلى متوسط بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذا المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من 0.05 ما عدا العبارة الأخيرة مستوى المعنوية لها أكبر من 0.05 وهذا ما معنى أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 وعدم الدلالة الإحصائية للعبارة الأخيرة عند نفس مستوى المعنوية، وبذلك فإن عبارات هذه المحور صادقة لما صممت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يتضمن هذا الجزء على قياس صدق الاتساق البنائي للاستبيان، وبالتالي فهو يقيس مدى سير كل المحاور المدرجة في سياق الاستبيان ككل، وكانت معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لهذه المحاور كما يلي:

الجدول الموالي يبين صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

الجدول II - 4: صدق الاتساق البنائي للاستبيان.

الترتيب	الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	المحور الثاني: الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر	0.808	0.000
2	المحور الثالث: جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر	0.872	0.000
3	المحور الرابع: أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر	0.925	0.000
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss			

من خلال الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط بين معدل كل من المحور الثاني والثالث والرابع من الدراسة ومعدل كل عبارات الاستبيان تراوح بين 0.808 و 0.925 ، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي جدا بين معدل المحاور، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية للمحاور أقل من 0.05 مما يعني أنهم صادقون لما صمموا لقياسه، وبالتالي تسير المحاور في السياق الكلي للاستبيان، وأنها ترتبط بفرضية هذه الدراسة والمتمثلة في وجهة نظر أفراد مؤسسات

ثالثا: ثبات فقرات الاستبيان.

يقصد بالثبات أنه لو أعيد تطبيق الأدوات على نفس العينة المدروسة وفي نفس ظروف التطبيق نحصل على نفس الردود، أو ردود قريبة من التطبيق الأول، ويرى علماء القياس أنه لو طبقت على عينة إحصائية أخرى مسحوبة من نفس المجتمع وبنفس شروط سحب العينة الأولى فإن الإجابات تكون نفسها، وبالتالي تطمئن الدراسة للنتائج التي نتحصل عليها ويمكن تشميلها أو تعميمها على المجتمع الإحصائي بأريحية تامة. وقد قام الباحثان باختبار الثبات بأسلوب معامل الثبات ألفا كرونباخ cronbach's alpha.

ألفا كرونباخ هو ثبات اتجاهات العينة المدروسة نحو الظاهرة محل البحث، وهو قيمة تتراوح بين الصفر (0) والواحد الصحيح (1)، وكلما اقترب من الصفر كلما دل على عدم وجود ثبات، وكلما اقترب من الواحد الصحيح دل على وجود ثبات قوي جدا، ولا توجد قيمة ثابتة يمكن الاعتماد عليها في قياس الثبات في

جميع أنواع الدراسات، إلا أنه يعتمد قبول القيمة حسب توطن ظاهرة القياس في مجتمع الدراسة وعدد العبارات التي تقيس الظاهرة محل البحث ويعتمد عليها الباحث في قبول درجة الثبات. وقام الباحثان بحساب معامل ألفا كرونباخ لكل فقرات محاور البحث التي تقيس متغيرات البحث وكل محور، بالإضافة إلى معامل ألفا كرونباخ الكلي، كما يلي:

أ. ثبات مقياس محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر بطريقة ألفا كرونباخ:

قيست معاملات ألفا كرونباخ للمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول II- 5: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر.

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا
الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر	05	0.733
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.733 وهو يشير إلى ثبات قوي كما أنها تشير إلى جودة مقياس محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر، لتؤكد أيضا على صدق الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

ب. ثبات مقياس محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر بطريقة ألفا كرونباخ:

قيست معاملات ألفا كرونباخ للمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول II- 6: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا
جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر	05	0.525
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.525 وهو يشير إلى عدم الثبات كما أنه يشير إلى عدم جودة مقياس محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر وكذلك عدم الفهم المتساوي لعينة الدراسة.

ج. ثبات مقياس محور أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر بطريقة ألفا كرونباخ:

قيست معاملات ألفا كرونباخ للمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول II - 7: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا
أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر	05	0.602
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.602 وهو يشير إلى ثبات قوي ومقبول كما أنه يشير إلى جودة مقياس محور أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر ، لتؤكد أيضا على الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

د. ثبات مقياس كل عبارات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:

الجدول II - 8: الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان.

محاو الاستبيان	عدد العبارات	معامل ألفا
كل عبارات الاستبيان	15	0.826
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من الجدول السابق يتضح أن معامل ألفا كرونباخ لكامل عبارات الاستبيان كان 0.826، وهو يشير إلى ثبات قوي، مما يؤكد النتائج السابقة، وبالتالي جودة الاستبيان وحسن قياسه لكل متغيرات الدراسة، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات.

في هذا الجزء سوف نحاول التطرق لخصائص عينة الدراسة من خلال الوقوف على مختلف النسب والتكرارات ومحاولة تحليلها بما يتماشى وطبيعة العامل المدروس.

1. عرض توزيع العينة حسب عامل الجنس:

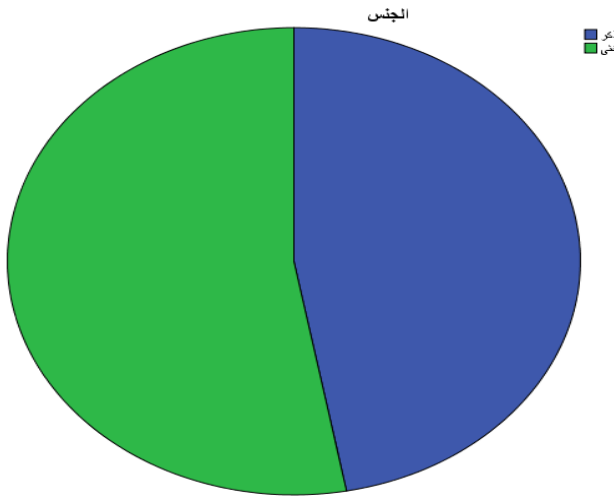
يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل الجنس ما يلي:

الجدول II - 9: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة المئوية%	التكرار	الجنس
47%	16	ذكر
53%	18	أنثى
100%	34	المجموع
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة الإناث، حيث بلغت نسبتهم 53% أما فئة الذكور فهم يمثلون نسبة 47% وهم اقل من فئة الإناث ذلك أن الفارق هو 02 مفردة من عينة الدراسة. والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل الجنس:

الشكل II- 1: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel.

2. عرض توزيع العينة حسب عامل المهنة:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل المهنة ما يلي:

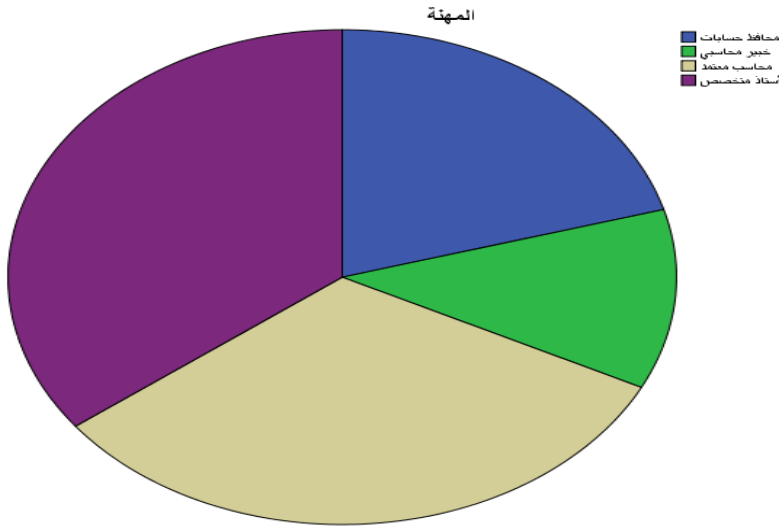
الجدول II- 10: توزيع أفراد العينة حسب المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة المئوية%
محافظ حسابات	7	20.6%
خبير محاسبي	4	11.8%
محاسب معتمد	11	32.4%
أستاذ متخصص	12	35.3%
المجموع	34	100%
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss		

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة أستاذ متخصص، حيث بلغت نسبتهم 35% أما فئة التي تليها هي فئة محاسب معتمد بنسبة 32% لتبقى فئتي محافظ الحسابات وخبير محاسبي في زيل الترتيب بنسبة 21% و 12% على التوالي.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل المهنة:

الشكل II - 2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel.

3. عرض توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل المؤهل العلمي ما

يلي:

الجدول II - 11: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

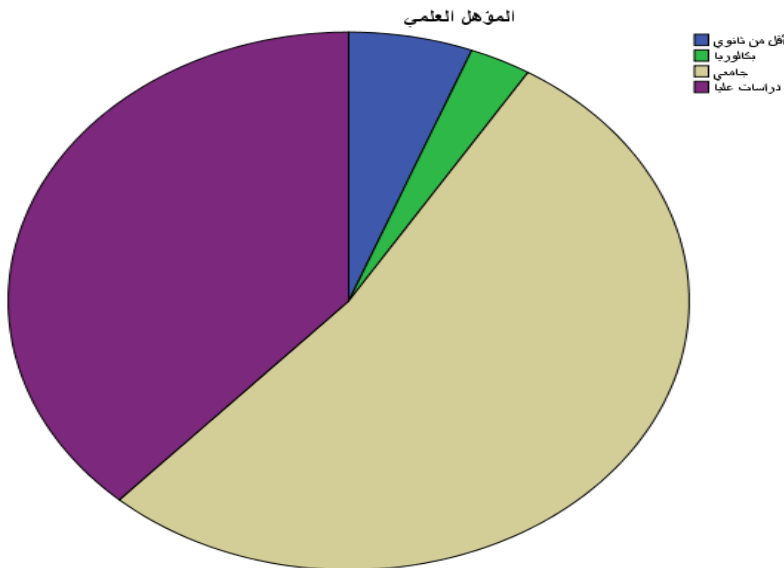
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من ثانوي	2	5.9%
بكالوريا	1	2.9%
جامعي	18	52.9%
دراسات عليا	13	38.2%
المجموع	34	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة جامعي، حيث بلغت نسبتهم 53% أما فئة دراسات عليا جاءت في الرتبة الثانية بنسبة 38%، أما الرتبة الثالثة حازت عليها فئة أقل من ثانوي بنسبة 10% لتبقى فئة بكالوريا في آخر رتبة بتكرار واحد.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل المؤهل العلمي:

الشكل II - 3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel.

4. عرض توزيع العينة حسب عامل سنوات الخبرة:

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل سنوات الخبرة ما

يلي:

الجدول II - 12: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

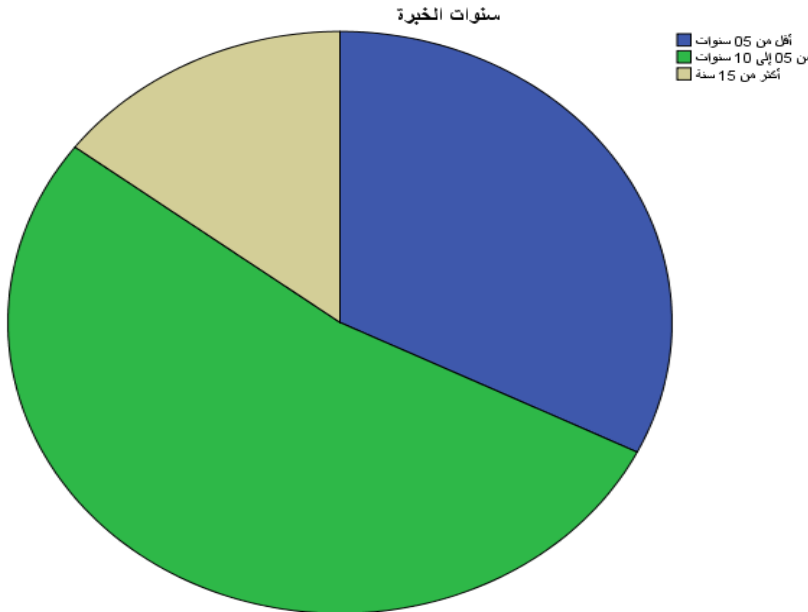
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 05 سنوات	11	32.4%
من 05 إلى 10 سنوات	18	52.9%
أكثر من 15 سنة	5	14.7%
المجموع	34	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم فئة من 05 إلى 10 سنوات، حيث قدرت نسبتهم ب 53% وتأتي بعدها نسبة 32% الموافقة لفئة أقل من 05 سنوات، أما فئة أكثر من 15 سنة جاءت بنسبة 15% من إجمالي عينة الدراسة.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل سنوات الخبرة:

الشكل II - 4: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

نقوم في هذا الجزء بالتحليل الوصفي لخصائص محاور الدراسة: محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر ومحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر، ومحور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر وبما ان الإجابات المرتبطة بأسئلة المحاور تتمثل في 5 خيارات فإنه تجدر الإشارة إلى أن المتوسط الحسابي المرجح للعبارات يكون وفق التقسيم التالي:

$$\text{المدى} = \text{عدد المسافات بين الخيارات} / \text{عدد الخيارات}$$

وبما ان عدد الخيارات هي 5 فإن المسافات تكون = 5-1 = 4 ومنه:

$$\text{المدى} = 5/1-5 = 0.80$$

إذن تكون المتوسطات المرجحة كما يلي:

الجدول II - 13: المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات.

الخيار المقابل	الترجيح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.6 إلى 3.39
موفق	من 3.4 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.2 إلى 5
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel	

أولاً: عرض خصائص محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر

يتكون هذا المحور من فقرة واحدة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاتجاه مبينة في الجداول الموالية:

الجدول II - 14: البيانات الوصفية لعبارات محور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر.

الترميز	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يلتزم محافظي الحسابات بالقيام بدورات تأهيلية مع زملائهم تتماشى مع المستجدات العلمية والعملية في مجال التدقيق.	4.058	0.736	مرتفع
02	يعمل محافظي الحسابات على توحيد رؤيتهم العملية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق والوثائق المستخدمة في هذا المجال.	4.029	0.758	مرتفع
03	يعمل محافظي الحسابات على توثيق جميع المعلومات الصادرة عن المؤسسة ضمن ما يسمى بملف العمل الدائم.	4.205	0.769	مرتفع جدا
04	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.	4.294	0.578	مرتفع جدا
05	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من استيفائه مع فريقه للقواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.	4.029	0.797	مرتفع
المتوسط العام للمحور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر				
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS				

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر تراوحت بين 4.029 و 4.294 وهي تتراوح بذلك بين مرتفع و مرتفع جدا ، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 0.578 و 0.797 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت في آراء أفراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة رقم (04) أعلى متوسط حسابي باتجاه مرتفع جدا، مما يدل على أنها العبارة الأكثر توافقا مع وجهات نظر أفراد العينة، في حين سجلت العبارتين رقم (02) و(05) أدنى متوسط حسابي مما يدل على

أنها العبارة الأقل توافقاً مع وجهات نظر أفراد العينة، وسجلت العبارة رقم (04) أقل انحراف معياري بـ 0.578، مما يدل على أنها العبارة الأكثر اتفاقاً عليها بين أفراد العينة، في حين سجلت العبارة رقم (05) أكبر انحراف معياري بـ 0.797 مما يدل على أنها العبارة الأقل اتفاقاً عليها بين وجهات نظر أفراد العينة.

وعموماً فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.123 وهو يقابل الاتجاه مرتفع مما يعني ان أفراد عينة الدراسة يتوافقون مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.509.

ثانياً: عرض خصائص محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

يتكون هذا المحور من فقرة واحدة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاتجاه مبينة في الجداول الموالية:

الجدول II- 15: البيانات الوصفية لعبارات محور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

الترميز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تضمن جودة مخرجات عمل المحافظ قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.	4.205	0.808	مرتفع جدا
02	جمع محافظ الحسابات لأدلة إثبات كافية أثناء قيامه بمهامه يساعده من رفع مستوى جودة المخرجات.	4.470	0.706	مرتفع جدا
03	وجود برامج ودورات تأهيلية لمحافظي الحسابات من شأنها أن تؤثر على جودة مخرجات عملهم.	4.235	0.889	مرتفع جدا
04	معرفة محافظ الحسابات للعمليات غير المتوقعة تزيد من تحسين جودة المخرجات.	4.117	0.913	مرتفع
05	جودة مخرجات عمل المحافظ لها علاقة بالأجر.	3.382	1.231	متوسط
المتوسط العام للمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر				
المتوسط العام للمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر				
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS				

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات تراوحت بين 3.382 و 4.470 وهي تتراوح بذلك بين متوسط و مرتفع جدا، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 0.706 و 1.231 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت في آراء أفراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة رقم (02) أعلى متوسط حسابي باتجاه مرتفع جدا، مما يدل على أنها العبارة الأكثر توافقاً مع وجهات نظر أفراد العينة، في حين سجلت العبارة رقم (05) أدنى متوسط حسابي مما يدل على أنها العبارة

الأقل توافقاً مع وجهات نظر أفراد العينة، وسجلت العبارة رقم (02) أقل انحراف معياري بـ 0.706 ، مما يدل على أنها العبارة الأكثر اتفاقاً عليها بين أفراد العينة، في حين سجلت العبارة رقم (05) أكبر انحراف معياري بـ 1.231 مما يدل على أنها العبارة الأقل اتفاقاً عليها بين وجهات نظر أفراد العينة.

وعموماً فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.082 وهو يقابل الاتجاه مرتفع مما يعني ان أفراد عينة الدراسة يتوافقون مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.544.

ثالثاً: عرض خصائص محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

يتكون هذا المحور من فقرة واحدة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاتجاه مبينة في الجداول الموالية:

الجدول II - 16: البيانات الوصفية لعبارات محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر.

الترميز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تضمن عملية التنسيق بين محافظي الحسابات في المنهجية العملية للتدقيق إلى رفع مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.	4.147	0.702	مرتفع
02	بناء سلوك أخلاقي مشترك بين المهنيين من شأنه رفع قيمة مهنة محافظي الحسابات بين باقي المهن الحرة في الوطن.	4.264	0.709	مرتفع جدا
03	تساعد معرفة المدققين بمعايير التدقيق المعتمدة بأداء عملية التدقيق على أتم صورة على ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق واعتماديتها.	4.500	0.707	مرتفع جدا
04	التزام محافظي الحسابات بالدورات التدريبية من شأنه زيادة مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.	4.264	0.863	مرتفع جدا
05	الالتزام الأخلاقي لمحافظي الحسابات من شأنه ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق لاسيما من ناحية عدم الوقوع في السلوكات المؤدية لتحمل المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية أمام العدالة.	4.588	0.656	مرتفع جدا

مرتفع	0.462	4.191	المتوسط العام للمحور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS			

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر تراوحت بين 4.147 و 4.588 وهي تتراوح بذلك بين مرتفع و مرتفع جدا، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 0.656 و 0.863 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت في آراء أفراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة رقم (05) أعلى متوسط حسابي باتجاه مرتفع جدا، مما يدل على أنها العبارة الأكثر توافقا مع وجهات نظر أفراد العينة، في حين سجلت العبارة رقم (01) أدنى متوسط حسابي مما يدل على أنها العبارة الأقل توافقا مع وجهات نظر أفراد العينة، وسجلت العبارة رقم (05) أقل انحراف معياري بـ 0.656 ، مما يدل على أنها العبارة الأكثر اتفاقا عليها بين أفراد العينة، في حين سجلت العبارة رقم (04) أكبر انحراف معياري بـ 0.863 مما يدل على أنها العبارة الأقل اتفاقا عليها بين وجهات نظر أفراد العينة.

وعموما فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.191 وهو يقابل الاتجاه مرتفع مما يعني ان أفراد عينة الدراسة يتوافقون مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.462.

المبحث الثالث: اختبار الفروض.

في هذا المبحث سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة، بحيث يتم اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات، كما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالاتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة.

وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 17: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	2.158	3	0.719	3.371	0.031
داخل المجموعات	6.403	30	0.213		
الكلي	8.561	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=3.371$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.031. وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا لا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد المؤهل العلمي عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 18: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1.304	3	0.435	1.797	0.169
داخل المجموعات	7.257	30	0.242		
الكلي	8.561	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.797$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.169 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل سنوات الخبرة.

وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 19: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.595	2	0.297	1.157	0.328
داخل المجموعات	7.966	31	0.257		
الكلي	8.561	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.157$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 31 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.328 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى لسنوات الخبرة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:
الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة.
وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 20: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.330	3	0.110	0.350	0.789
داخل المجموعات	9.439	30	0.315		
الكلي	9.769	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.350$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.789 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.
وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 21: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1.602	3	0.534	1.962	0.141
داخل المجموعات	8.167	30	0.272		
الكلي	9.769	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=1.962$ وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.141 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل سنوات الخبرة. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم (02 . 23): تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى					
ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1.337	2	0.669	2.458	0.102
داخل المجموعات	8.432	31	0.272		
الكلي	9.769	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=2.458$ وذلك بدرجات حرية للبسط 2 ودرجات حرية للمقام 31 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.102 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل سنوات الخبرة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالآتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

4. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 22: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.255	3	0.085	0.375	0.771
داخل المجموعات	6.807	30	0.227		
الكلي	7.063	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.375$ وذلك بدرجات حرية للسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.771 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المهنة.

5. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II- 23: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1.303	3	0.434	2.262	0.102
داخل المجموعات	5.760	30	0.192		
الكلي	7.063	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=2.262$ وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 30 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.102 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

6. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل سنوات الخبرة.

وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول II - 24: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة.

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	0.344	2	0.172	0.793	0.461
داخل المجموعات	6.719	31	0.217		
الكلي	7.063	33			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=0.793$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 31 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 0.416 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل برفض الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل سنوات الخبرة.

خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية التي استهدفت التعرف على آراء عينة الدراسة المتمثلة في "محافظ الحسابات . خبير محاسبي . محاسب معتمد . أستاذ متخصص " المهتمين بالتدقيق والسعي نحو رفع من جودة الأداء المهني في ظل المعايير المتعارف عليها، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهجية المتبعة في الإجراء الدراسة الميدانية وذلك بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق باختبار الفرضيات.

الخاتمة

الخاتمة:

نظرا للمتغيرات التي تعيشها الجزائر في فتح مجال المنافسة الحرة، أصبح من الضروري الاستعانة بالتدقيق الخارجي كمهنة ضرورية وتستجيب للمتطلبات الوضع الذي لا يقل أهمية عن الجانب الخاص بالاجتهادات المهنية للتدقيق رغم أنه جزء منه، وأيضا الجانب الذي يخص أهمية جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات فهذه الجوانب رفعت من قيمة البحث وأعطته قيمة علمية جدير بدراستها.

من خلال تناول موضوع أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر حيث كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الجانب النظري والذي يخص كل من التدقيق الخارجي وأوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي وأنواع التدقيق الخارجي وتم ذكر أيضا الفروقات الموجودة بين هذه الأنواع، والجانب التطبيقي الذي تم فيه دراسة الأثر في الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالاعتماد على برنامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS من أجل تحليل النتائج التي خلصت لها الدراسة من عينة بلغت 35 مفردة، وفيما يلي أه النتائج المتوصل إليها من خلال هذا البحث.

النتائج النظرية:

- يعرف التدقيق الخارجي على أنه فحص إنتقائي يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة وصدقية المعلومات المتقدمة من طرف المؤسسة يدلي من خلاله المدقق الخارجي برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير نهائي.
- أنواع التدقيق الخارجي تتلخص في ثلاثة أنواع إما قانوني أو تعاقدية أو يكون على شكل خبرة قضائية.
- الإصلاحات المهنية للتدقيق في الجزائر تجسدت فيما يأتي " التعيين، التكوين، التسجيل والاعتماد، أنواع تقارير، الأتعاب"
- تم الاقتصار على دراسة الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل والإجراءات الدنيا في الإطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة وذلك فيما يخص الاجتهادات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر.

النتائج التطبيقية:

الخاتمة

توصلت الدراسة التطبيقية إلى عدد من النتائج أهمها:

- يوجد هناك ارتباط من متوسط إلى قوي بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بمحور الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر وذلك حسب النتائج الإحصائية المتوصل إليها.
- يوجد هناك ارتباط من ضعيف إلى قوي بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بمحور جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر وذلك حسب نتائج Spss.
- فيما يخص محور أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر فهو يوافق ارتباط ضعيف إلى متوسط بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة.
- توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم الاجتهادات المهنية للتدقيق عند مستوى معنوية 5% تعزى عند معامل المهنة.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك أفراد عينة الدراسة لمفاهيم محافظي الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لدى أفراد عينة الدراسة في إدراك وجود أثر للاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر عند مستوى معنوية 5% تعزى لمعامل سنوات الخبرة.

التوصيات:

خلصت البحث إلى مجموعة من توصيات تتمثل في:

- زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات.
- إنشاء المشاريع والاستثمارات التي تهتم بتقرير المدقق الخارجي.
- نشر ثقافة استقراء تقرير المدقق الخارجي وزيادة الاهتمام به من أجل تعزيز المنفعة التي يقدمها للغير.

أفاق البحث:

الخاتمة

يندرج خلف هذا البحث مواضيع كثيرة وأبحاث كثيرة لم يتطرق لها في هذه الدراسة، تفتح المجال للباحثين من أجل دراستها منها:

- دراسة فعالية التدقيق الخارجي في تحسين عمل المحاسبين المتعلقين بالمؤسسات محل التدقيق.
- دراسة أثر مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي.
- دراسة الجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي المتعلق بمكتبه ومدى تأثيره على فعالية التدقيق الخارجي.
- دراسة أثر التدقيق الداخلي على تحسين فعالية التدقيق الخارجي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

- أقاسم، ع. (2016). التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر. ب. طبعة (Éd.)، الجزائر : دار الكتاب العربي.
- اشتيوي، ا. ع. (1996). التدقيق معايير والاجراءات) ا. الرابعة (Éd.)، بيروت -لبنان :دار النهضة
- الخطيب، خ. ر. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملي). الطبعة: الأول بدون بلد :دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- خالد أمين، ع. ا. (2004). علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة: الثانية، البلد: الأردن :دار وائل للنشر.
- جربوع، م. ي. (2007). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. الأردن :الوراق للنشر.
- الصحن، ع، و رجب السيد، ر. (2000). أصول المراجعة. اسكندرية :دار الجامعية. العربية للطباعة والنشر.
- متولي، ع. ا. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. صنعاء :دار الكتاب الجامعي.

الأطروحات والمذكرات:

- الحذوه، ز. خ. (2015). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق -دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية. جامعة الشرق الأوسط كلية الأعمال.
- رغبة، ا. ا. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز النظام والرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية. المحاسبة وتمويل. غزة :الجامعة الاسلامية.

قائمة المصادر والمراجع

- سعيد أبو سرعة , ع . ا . (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت لتجارة والإستثمار في الجمهورية اليمنية . محاسبة وتدقيق . الجزائر : جامعة الجزائر . 03.
- ولد الشيخ محمدي , و ولد أحمد , بي . (2014/2015). التدقيق المحاسبي في المؤسسات الجامعية . ج . تلمسان، الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

المقالات:

- الجريدة الرسمية الجزائرية القانون 10.01 المؤرخ في 28 رجب 1421 هـ الموافق ل 11 يوليو 2010 العدد (42).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 الصادرة في 29 جوان 2010 العدد (42) المادة (715).
- بن لدغم م، و لعريجي م، أ . (2018). مساعد التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين محافظي الحسابات بولاية تلمسان . مجلة التكامل الإقتصادي ، المجلد 06 العدد (04).
- سيد م، (2016). مسار مزاوله مهنة محافظ الحسابات بالجزائر . مجلة الاقتصاد الجديد ، المجلد 02 العدد (15).
- طواف ف، و رقايقية ف، ا . (2020). أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري . مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 13، العدد (03).
- طواف ف، و رقايقية ف، ا . (2021). أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية لتدقيق على موثوقية المعلومات المالية . مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 14 العدد (02).

القوانين والمراسيم التنفيذية:

قائمة المصادر والمراجع

- المرسوم التنفيذي رقم 288 - 12 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الصادر بالجريدة الرسمية. رقم 43 بتاريخ 25 جويلية . 2012
- المرسوم التنفيذي رقم 393 - 11 المؤرخ ب 24 نوفمبر 2011، الصادر بالجريدة الرسمية. رقم 65 بتاريخ 30 نوفمبر . 2011
- المرسوم التنفيذي رقم 30 - 11 المؤرخ ب 27 جانفي 2011، الصادر بالجريدة الرسمية. رقم 07 بتاريخ 02 فيفيري . 2011
- المرسوم التنفيذي رقم 30 - 11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الصادر بالجريدة الرسمية. رقم 07 بتاريخ 02 فيفيري . 2011
- المرسوم التنفيذي رقم 72 - 11 المؤرخ في 16 فيفيري 2011، الصادر بالجريدة الرسمية. رقم 11 بتاريخ 20 فيفيري . 2011

الملاحق

جامعة أدرار

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

سيدي الفاضل تحية طيبة:

بهدف إنجازي مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في شعبة العلوم الاقتصادية تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة أدرار تحت عنوان "أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر".

أتقدم إلى سيادتكم المحترمة لكونكم أحد أفراد عينة دراستي الميدانية، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، أتمنى منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بكل دقة وموضوعية، وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم، حيث إن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذا فإن مشاركتكم مهمة وعامل أساسي من عوامل نجاحها.

علما أن إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولأهداف البحث العلمي فقط، وشكرا لحسن تعاونكم

تحت إشراف الدكتور: أقاسم عمر

السنة الجامعية: 2022/2021

الملاحق

المحور الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

الجنس: ذكر <input type="checkbox"/>	أنثى <input type="checkbox"/>		
المهنة: محافظ حسابات <input type="checkbox"/>	خبير محاسبي <input type="checkbox"/>	محاسب معتمد <input type="checkbox"/>	ستاذ متخصص <input type="checkbox"/>
المؤهل العلمي: أقل من ثانوي <input type="checkbox"/>	بكالوريا <input type="checkbox"/>		
جامعي <input type="checkbox"/>	دراسات عليا <input type="checkbox"/>		
عدد سنوات الخبرة			
أقل من 05 سنوات <input type="checkbox"/>	من 05 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة <input type="checkbox"/>	

الملاحق

المحور الثاني: الاجتهادات المهنية للتدقيق بالجزائر						
الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يلتزم محافظي الحسابات بالقيام بدورات تأهيلية مع زملائهم مع المستجدات العلمية والعملية في مجال التدقيق.					
02	يعمل محافظي الحسابات على توحيد رؤيتهم العملية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق والوثائق المستخدمة في هذا المجال.					
03	يعمل محافظي الحسابات على توثيق جميع المعلومات الصادرة عن المؤسسة ضمن ما يسمى بملف العمل الدائم.					
04	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.					
05	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من إستفائه مع فريقه للقواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.					
المحور الثالث: جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر						
الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

الملاحق

					تضمن جودة مخرجات عمل المحافظ قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.	01
					جمع محافظ الحسابات لأدلة إثبات كافية أثناء قيامه بمهامه يساعده من رفع مستوى جودة المخرجات.	02
					وجود برامج ودورات تأهيلية لمحافظي الحسابات من شأنها أن تؤثر على جودة مخرجات عملهم.	03
					معرفة محافظ الحسابات للعمليات غير المتوقعة تزيد من تحسين جودة المخرجات.	04
					جودة مخرجات عمل المحافظ لها علاقة بالأجر.	05

المحور الرابع: أثر الاجتهادات المهنية على رفع جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات بالجزائر						
الرقم	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تضمن عملية التنسيق بين محافظي الحسابات في المنهجية العملية للتدقيق إلى رفع مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.					
02	بناء سلوك أخلاقي مشترك بين المهنيين من شأنه رفع قيمة مهنة محافظي الحسابات بين باقي المهن الحرة في الوطن.					
03	تساعد معرفة المدققين بمعايير التدقيق المعتمدة بأداء عملية التدقيق على أتم صورة على ضمان سلامة مخرجات عملية تدقيق واعتمادياتها.					
04	التزام محافظي الحسابات بالدورات التدريبية من شأنه زيادة مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.					
05	الالتزام الأخلاقي لمحافظي الحسابات من شأنه ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق لاسيما من ناحية عدم الوقوع في السلوكات المؤدية لتحمل المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية أمام العدالة.					

الملحق رقم 02: قائمة المحكمين للاستبيان المعتمد في الدراسة الميدانية

الجامعة	الدرجة العلمية	أسماء المحكمين

الملحق 03 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينة الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يلتزم محافظي الحسابات بالقيام بدورات تأهيلية مع زملائهم تتماشى مع المستجدات العملية والعلمية في مجال التدقيق.	34	4,0588	,73613
يعمل محافظي الحسابات على توحيد رؤيتهم العملية لإجراءات تنفيذ عملية التدقيق والوثائق المستخدمة في هذا المجال.	34	4,0294	,75820
يعمل محافظي الحسابات على توثيق جميع المعلومات الصادرة عن المؤسسة ضمن ما يسمى بملف العمل الدائم.	34	4,2059	,76986
يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق.	34	4,2941	,57889
يعمل محافظ الحسابات على التأكد من استيفائه مع فريقه للقواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.	34	4,0294	,79717
x	34	4,1235	,50934
Valid N (listwise)	34		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تضمن جودة مخرجات عمل المحافظ قدرته على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.	34	4,2059	,80827
جمع محافظ الحسابات لأدلة إثبات كافية أثناء قيامه بمهامه يساعده من رفع مستوى جودة المخرجات.	34	4,4706	,70648
وجود برامج ودورات تأهيلية لمحافظي الحسابات من شأنها أن تؤثر على جودة مخرجات عملهم.	34	4,2353	,88963
معرفة محافظ الحسابات للعمليات غير المتوقعة تزيد من تحسين جودة المخرجات.	34	4,1176	,91336
جودة مخرجات عمل المحافظ لها علاقة بالأجر.	34	3,3824	1,23128
y	34	4,0824	,54410
Valid N (listwise)	34		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تضمن عملية التنسيق بين محافظي الحسابات في المنهجية العملية للتدقيق إلى رفع مستوى الجودة في مخرجات عليا التدقيق.	34	4,1471	,70205
بناء سلوك أخلاقي مشترك بين المهنيين من شأنه رفع قيمة مهنة محافظي الحسابات بين باقي المهن الحرة في الوطن.	34	4,2647	,70962
تساعد معرفة المدققين بمعايير التدقيق العتمدة بأداء عملية التدقيق على أتم صورة على ضمان سلامة مخرجات عملية التدقيق واعتماديتها.	34	4,5000	,70711
التزام محافظي الحسابات بالدورات التدريبية من شأنه زيادة مستوى الجودة في مخرجات عملية التدقيق.	34	4,2647	,86371
Q15	34	4,5882	,65679
xy	34	4,1912	,46263
Valid N (listwise)	34		

الملاحق

الملحق 04 اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى

- تعزى لمعامل المهنة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,158	3	,719	3,371	,031
Within Groups	6,403	30	,213		
Total	8,561	33			

- تعزى لمعامل المؤهل العلمي

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,304	3	,435	1,797	,169
Within Groups	7,257	30	,242		
Total	8,561	33			

- تعزى لمعامل سنوات الخبرة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,595	2	,297	1,157	,328
Within Groups	7,966	31	,257		
Total	8,561	33			

الملحق 05 اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية

- تعزى لمعامل المهنة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,330	3	,110	,350	,789
Within Groups	9,439	30	,315		

الملاحق

Total	9,769	33			
-------	-------	----	--	--	--

• تعزى لمعامل المؤهل العلمي

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,602	3	,534	1,962	,141
Within Groups	8,167	30	,272		
Total	9,769	33			

• تعزى لمعامل سنوات الخبرة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,337	2	,669	2,458	,102
Within Groups	8,432	31	,272		
Total	9,769	33			

الملحق 06 اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة

• تعزى لمعامل المهنة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,255	3	,085	,375	,771
Within Groups	6,807	30	,227		
Total	7,063	33			

• تعزى لمعامل المؤهل العلمي

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,303	3	,434	2,262	,102
Within Groups	5,760	30	,192		
Total	7,063	33			

• تعزى لمعامل سنوات الخبرة

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.

الملاحق

Between Groups	,344	2	,172	,793	,461
Within Groups	6,719	31	,217		
Total	7,063	33			

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر الاجتهادات المهنية للتدقيق على جهود مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر خلال هذه الدراسة تطرقنا إلى جزء نظري عرضنا فيه مفهوم الاجتهاد المهني للتدقيق في الجزائر وكذا مفهوم التدقيق الخارجي في الجزائر وأنواعه والإصلاحات المهنية في هذا المجال.

أما الجزء الثاني التطبيقي فقمنا بدراسة الاجتهاد المهني للتدقيق وأثرها على وجود مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر، وبعدنا استخدمنا مجموعة من أدوات البحث العلمي واعتمدنا المنهج التحليلي الوصفي تبين لنا لزيادة جودة مخرجات عمل محافظي الحسابات في الجزائر بزيادة الاجتهادات المهنية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: الاجتهادات المهنية، التدقيق الخارجي، عمل محافظي الحسابات.

Summary:

This study aims to study the impact of professional audit judgments on the efforts of the work outputs of account keepers in Algeria. During this study, we touched on a theoretical part in which we presented the concept of professional audit judgment in Algeria, as well as the concept of external audit in Algeria and its types and professional reforms in this field.

As for the second applied part, we studied the professional judgment of auditing and its impact on the existence of the outputs of the work of account keepers in Algeria, and after we used a set of scientific research tools and adopted the descriptive analytical approach, it became clear to us to increase the quality of the outputs of the work of account keepers in Algeria by increasing the professional judgments of auditing.

Keywords: professional jurisprudence, external audit, the work of account keepers.