



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثلجي الأغواط




كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص مالية ومحاسبة

بعنوان:

## دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في بيئة الأعمال الجزائرية

إشراف الأستاذ:

رينوبة الأخضر 

من إعداد الطالب :

طعيبة عيسى 

النوعي احمد 

لجنة المناقشة

رئيسا

د. سعيداني محمد السعيد

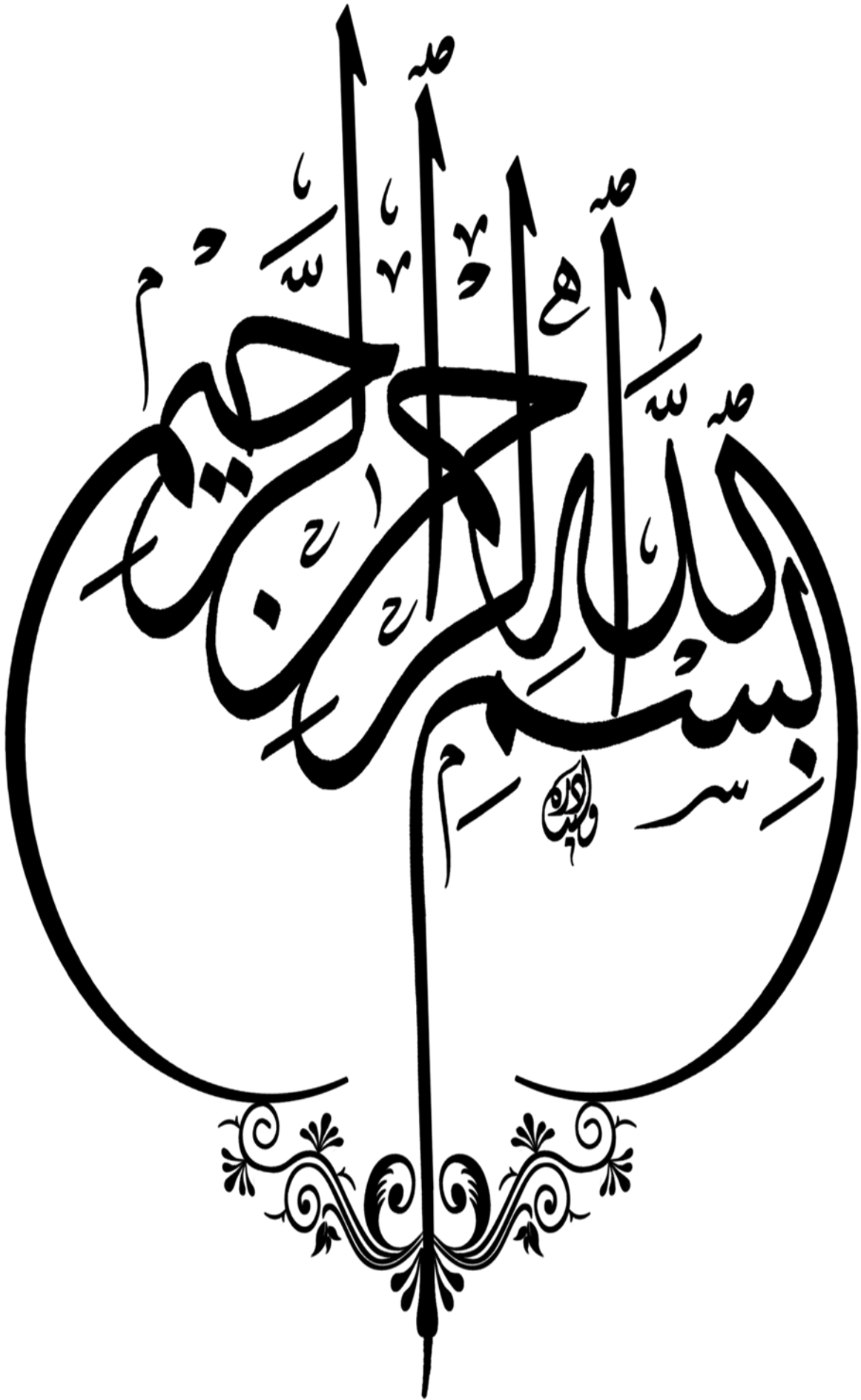
ممتحنا

د. عامري محمد الطاهر

مشرفا

د.رينوبة الأخضر

السنة الجامعية: 2022/2021م.





## دعاء

الحمد لله الذي كرم خلقه، وسخره العقل وجعله كل ذخره مبدع الكون، منير  
الدروب وهادي القلوب، اللهم لك أسلمت وبك أمنت و عليك توكلت، أعوذ بك  
من قلب لا يخشع ومن دعاء لا يسمع ومن نفس لا تشبع، ومن علم لا ينفع، اللهم  
انفعنا بما علمتنا وعلمنا ما ينفعنا وزدنا علما، أسالك نعيما لا ينفذ والرضي بعد  
القضاء، اللهم أعنا على شكرك واجعل هذا العلم نعيما مقيما الذي لا يحول ولا  
يزول، اللهم بارك من فضلك واجعلنا دائمين لشكرك، قائمين بنعمك، راضين  
بحكمتك حافظين لعلمك، متواضعين لفضلك اللهم أني أسالك فواتح الخير  
وخواتمه وجوامعه وأوله وظاهره وباطنه.




## فهرس المحتويات:

فهرس المحتويات:


الصفحة	العنوان
	شكر وعرهان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
أ - ح	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة</b>
10	تمهيد
11	المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات
11	المطلب الأول: التطور التاريخي للمهنة المراجعة
16	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية مهنة المراجعة
20	المطلب الثالث: مقومات ومعايير مهنة المراجعة
23	المبحث الثاني: الاستقلالية في تدقيق الحسابات
23	المطلب الأول: مفهوم الاستقلالية للمهنة المراجعة
24	المطلب الثاني: أبعاد الاستقلالية في مهنة المراجعة
26	المطلب الثالث: الاستقلالية وأثرها على مهنة المراجعة
28	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات
28	المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالزبون

## فهرس المحتويات:

29	المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بعملية المراجعة
31	خلاصة الفصل الأول.
	<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية</b>
33	<b>تمهيد</b>
34	<b>المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة</b>
34	المطلب الأول: منهجية الدراسة وأدواتها
36	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
40	المطلب الثالث: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة
42	<b>المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة</b>
42	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة
47	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان
53	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
56	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>
58	الخاتمة
61	قائمة المصادر والمراجع
	قائمة الملاحق



المقدمة



نتيجة التطورات الهائلة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وأيضا التغيرات الكثيرة المؤثرة في أنماط الاستهلاك والانتاج أدى إلى تعرض أغلب المؤسسات الاقتصادية إلى الوقوع في المنافسات المحلية والدولية العالية، الشيء الذي دفعها إلى تطوير أساليب الادارة والتسيير ومراحل صنع واتخاذ القرارات.

ونظرا لما فرضته العولمة من تغيرات وتطورات حيث الغت القيود والمعوقات الجغرافية بين الدول بحيث تداخلت الأسواق وامتدت أسهم الشركات من دولة إلى أخرى تحت مسمى الشركات المتعددة الجنسيات وخلقت عدة أطراف وهيئات تتعامل معها المؤسسات الاقتصادية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر وهذا ما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة في هيكلها التنظيمي للسماح لهؤلاء المتعاملين بالاطلاع على نشاطها وهنا تكمن وظيفة المراجعة.

ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها، يجب أن تتم بواسطة مراجع خارجي على درجة كبيرة من الاستقلالية والحياد عن الشركة التي يراجع حساباتها، وهذا يتطلب منه أن لا يكون خاضعا لإدارة الشركة او سلطاتها أو متأثرا بأرائها، حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي سيقوم به، والإجراءات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة، وفي كتابة التقرير، وذلك حتى تتم عملية المراجعة بطريقة تجعل الغير يثق في رأيه.

وقد قامت الجزائر كغيرها من الدول بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية وذلك تماشيا والمعطيات المحلية والدولية ، وقد كان لمهنة المراجع نصيب من هذه الإصلاحات لارتباطها الوثيق بالمعلومة والمؤسسة الاقتصادية في بيئة الأعمال عموما .هذا وقد مرت الإصلاحات المتعلقة بالمهنة العديد من المراحل منذ الاستقلال إلى يومنا هذا منها ما كان مرتبطا

## المقدمة:

بالتغيرات الداخلية كإنشاء قوانين منظمة للمهنة بعد الاستقلال إلى القيام ببعض التعديلات التي فرضتها عملية إعادة هيكلة الاقتصاد والتوجه نحو اقتصاد السوق.

### 2. إشكالية الدراسة وتساؤلاتها:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التي سنقوم بدراستها من خلال هذا البحث وهي كالتالي:

فيما تتمثل أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية؟

وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية للدراسة يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

☞ فيما تتمثل المفاهيم الأساسية والقاعدية لمهنة المراجعة في الجزائر؟

☞ ماهي المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر؟

☞ هل توجد اختلافات بين آراء المستجوبين حول استقلالية المدقق في الجزائر؟

### 3. فرضيات الدراسة

تتعلق فرضيات الدراسة من محاولة الإجابة على التساؤلات التي وردت في إشكالية الدراسة ومنسجمة مع الطروحات النظرية لها على النحو التالي:

☞ التزام المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة من شأنه أن يحسن أداء هذه الوظيفة.

☞ تطلب المراجعة منهجيات علمية منتظمة، تكون مستمدة من خبرة وكفاءة مراجع الحسابات الذي يمارس عملية التدقيق.

☞ توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر.

### 4. أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

أ. الأسباب الذاتية: تتمثل أساسا في:

☞ الميل للموضوعات التي لها علاقة بمهنة المراجعة وعملية التدقيق؛

## المقدمة:

☞ الفضول لاكتساب معلومات حول سير عملية التدقيق ومهنة المدقق؛  
☞ كون هذا الموضوع من المواضيع الحديثة بعدما كانت هناك إصلاحات جديدة في المهنة (قانون 10-01)؛

☞ توافق موضوع الدراسة وتخصصي (محاسبة ومراجعة)

ب. الأسباب الموضوعية: وتتمثل هي بدورها في:

☞ انتشار مصطلح المراجعة بشكل جعله يصنف ضمن أهم المصطلحات في النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية؛

☞ محاولة إعطاء نظرة شاملة حول استقلالية مهنة المراجعة واستقلالية المدقق في البيئة الجزائرية؛

☞ محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العملي لأنه الجانب الذي يتبين من خلاله دور المدقق في ممارسة هذه المهنة؛

☞ التعرف على أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه المراجع الخارجي أثناء أدائه لمهامه.

### 5. أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في المزوجة بين مهنة المراجعة ولعوامل المؤثرة في استقلالية المدقق في الجزائر وهذا نظرا للدور الكبير الذي يلعبه المراجع في تسيير المنشأة من خلال إعداد التقارير المالية لها والمصادقة على حسابات لذلك فهو يمثل هيئة مستقلة ومحيدة تقوم بإعطاء صورة صادقة للمؤسسة، ومن ثم كلما زادت درجة الاستقلالية كلما كانت التقارير صادقة وموضوعية، الأمر الذي جعل استقلالية المدقق ذو أهمية كبيرة.

### 6. أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف الأساسية لهذه الدراسة في العناصر التالية:

☞ معرفة أهم الالتزامات المهنية والمسؤوليات للمدقق الحسابات واستقلاليته؛

☞ التعرف على مدى تأثير هذه الاستقلالية على جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية؛

☞ توضيح أهمية وفائدة مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش وما يتمتع باستقلال كامل في الفحص وابداء الرأي؛

☞ تقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال وحياد المدقق من الناحية الفكرية وفي الممارسة العملية وذلك لتوعية المدققين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم؛

☞ الخروج بالنتائج في هذا المجال؛

☞ تقديم إضافة علمية وتطبيقية لمكتبة الكلية.

### 7. عرض ومناقشة الدراسات السابقة

سنحاول الآن التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا والمتمثلة في دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية، ومن ثم معرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهم ومحاولة التعرّيج على هذه الاختلافات.

**الدراسة الأولى:** (محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان، 2007) بعنوان: " العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي وهي عبارة عن رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل العوامل والمتغيرات المكونة لها وقد أسفرت الدراسة على:

☞ غالبية المدققين أكدوا أن تقديم المدقق لخدمات استشارية لعميل التدقيق الى جانب تقديمه لخدمات التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية المراجع؛

☞ المنافسة الشديدة بين المدققين تؤثر وبشكل ملحوظ على استقلالية المراجعين ودفعهم للقيام بأعمال لخدمة زبائن التدقيق تؤثر بشكل سلبي على استقلالية هؤلاء المدققين؛

☞ بقاء المدقق في خدمة عميله لفترة تزيد عن 05 سنوات يؤثر بشكل سلبي على استقلاليته وحياده؛

☞ غالبية المدققين يعتقدون ان اعتماد المدقق على عميل واحد مما يجعل أتعابه من عميل واحد والتي يجب أن تكون محدودة وإذا زادت عن حد معين تشكل خطرا على استقلاليته؛

تضارب المصالح بين المدقق وعميل التدقيق من شأنه أن يشكل خطراً على استقلالية المدقق؛

شخصية المدقق ومؤهله وسنه وجنسه لم يكن لها تأثير ملحوظ.

**الدراسة الثانية:** (قايد2008) بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تم تصميم قائمة استقصاء شملت عدداً من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضيات الدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث المكاتب الفردية والشركات المهنية حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تعمدن أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وجود إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المراجع المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله. وأهم التوصيات كانت ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على استقلال من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المراجع لحيادته واستقلاله والعمل على توحيد كافة السياسات والإجراءات التي من شأنها الحفاظ على استقلال المراجع، وخصوصاً خلق الظروف البيئية الملائمة لتحقيق الاستقلال، و بما يسهم في تحقيق الجودة المطلوبة لمهنة المراجعة.

**الدراسة الثالثة:** (نسرین محمد منصور، 2013) وهي عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل بالجامعة الإسلامية - غزة - تحت عنوان "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية".

والتي طرحت الإشكالية التالية: " ما هو أثر دوران مراجع الحسابات على مبدأ الاستقلالية في مكاتب التدقيق" وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات أهمها:

- ☞ وضع نظام عملي ينصب على تغيير مراجع الحسابات؛
- ☞ السير على ضوء القوانين والتشريعات التي أوصت بضرورة تغيير القوانين والتشريعات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق.

### مناقشة الدراسات السابقة:

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة الذكر أنها عبارة عن دراسة فيها جانب من التنوع في أجزائها، وتحتوي على أسئلة متنوعة من خلال الاستمارة التي سيتم توزيعها على محافظ الحسابات.

كما هدفت الدراسة لمعرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية، وقد ركزت الدراسة على الجانب الميداني من خلال دراسة استبنايه في بيئة المراجعة الجزائرية من خلال توزيع استبيان عن أفراد العينة والمتمثلين في المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق بغية الوصول إلى نتائج يمكن أن تكون إضافة إلى نتائج الدراسات السابقة.

هذا وتتميز هذه الدراسة أيضا عن الدراسات السابقة كونها تركز أساسا على دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في الجزائر من خلال التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ومدى تأثير هذه القوانين والتشريعات على جودة عمل المدققين في الجزائر، وهذا ما لم تتناوله جل الدراسات السابقة التي ركزت مثلا على العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع في بيئة الدول العربية وليس الجزائرية، وهناك من ركز على التعرف على دور الاستقلالية في تحقيق متطلبات الحوكمة.

وتتفق أيضا دراستنا الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المدقق والعوامل المؤثرة على استقلالية المدقق ووسائل تحسينها من الجانب النظري.

من جهة أخرى تختلف دراستنا عن الدراسات السابقة في الحدود المكانية والزمانية للدراسة وفي الفرضيات المطروحة للدراسة.

ومن خلال اطلاعنا عن الدراسات السابقة استفدنا من العديد من النواحي منها إثراء الجانب النظري لكل من المراجعة والعوامل المؤثرة على استقلالية المدقق.

### 8. منهجية الدراسة:

استخدمت في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض المفاهيم الأساسية للمراجعة وذلك بهدف التوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة، كما يتم استخدام المصادر الثانوية والتي تشمل الأدبيات التي تناولت الموضوع وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بموضوع الدراسة.

أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية وهي منهجية بحثية تركز على دراسة الحالة بشيء من التعمق، ومن ثم تعميم نتائجها على كامل مجتمع الدراسة حيث ارتأيت إلى إعداد وتصميم استبيان لغرض الدراسة، وتم توزيعه على مجموعة من المهنيين، وأستاذة الجامعة، و تم معالجة وتحليل الاستبيان من خلال استخدام برنامج ( SPSS ) و ( Excel ) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع الدراسة.

### 9. صعوبات الدراسة:

لكل باحث صعوبات وعراقيل تواجهه وتؤول دون الإلمام بالموضوع والوقوف عليه من مختلف جوانبه، ومن الصعوبات التي واجهتها أذكر:

☞ صعوبة البحث الميداني من خلال المقابلات الشخصية مع حيز معتبر من المهتمين بالمراجعة من مهنيين وأكاديميين؛

10. تقسيمات الدراسة:

بغية الإمام بالموضوع محل الدراسة، وعلى ضوء الإشكالية المطروحة فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين على النحو التالي:



الفصل الأول:  
الخلفية النظرية للدراسة

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

### تمهيد الفصل:

تأثرت مهنة المراجعة بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضرت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالأراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها، هذا بالإضافة إلى المقومات والمعايير التي تنتهجها وينتجها المدقق حتى يكون على قدر من الاستقلالية والحياد في إعداد تقريره وانطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التعرف و التطرق على ما يلي:

**المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات**

**المبحث الثاني: الاستقلالية في تدقيق الحسابات**

**المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات**

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

### المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمهنة المراجعة في الجزائر

غداة الاستقلال وكما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت مهنة المراجع الخارجي فراغا كثيرا والعديد من المشاكل ان على مستوى التنظيم والتسيير او على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان والقانون الأساسي<sup>1</sup>، ولقد مرت مهنة المراجعة الحسابات بالجزائر بخمس مراحل أساسية وتتمثل في ما يلي:

### أولا: الفترة ما بين 1969 - 1980م:

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 ، حيث صدر المرسوم رقم 69 - 107 المؤرخ في 31/12/1969م المتعلق بقانون المالية سنة 1970م، الذي تناول مهنة المراجعة لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا القانون على أن يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حسابات وتحليل حالة أصولها وخصومها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>مورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة isa ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 05.

<sup>2</sup>شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص114.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

ولقد حددت مهام والتزامات المراجعين الخارجي فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01م، حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونون:<sup>1</sup>

- ☞ مراقبين عامين للمالية؛

- ☞ مفتشين ماليين؛

- ☞ موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية؛

واعتبر المراجع الخارجي في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه كالاتي:<sup>2</sup>

- ☞ المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات مالية واقتصادية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛

- ☞ متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة؛

- ☞ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛

- ☞ تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

### ثانيا: الفترة ما بين 1980-1988

تميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكيم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة ففي 1980/03/01 صدر القانون 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس محاسبة، والذي أقر

---

<sup>1</sup> صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004م، ص 245.

<sup>2</sup> بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002 م، ص 30.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

بإنشاء هيئة مهنية لتنظم هذه المهنة تتمثل في مجلس محاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 و ضمنيا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه الخاص بمحاسبة الحسابات،<sup>1</sup> حيث نصت المادة 5 من القانون 80-05 على أن المجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية أين تتم مراقبة صحتها و انتظامها ونزاهته.<sup>2</sup>

### ثالثا: فترة ما بين 1988 - 1991

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 أن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحاسبة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومي.

كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات.<sup>3</sup> إن إعادة الاعتبار لمحاسبة الحسابات كان السبب في اخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد ضم المهن الثلاث في نظام واحد.

---

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002 م، ص 30.

<sup>2</sup> زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة، اطروحة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2015، ص 22.

<sup>3</sup> حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009 م، ص 36.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

رابعاً: فترة ما بين 1991 - 2001

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تعلقت بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91 - 08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27 / 04 / 1991 والمعتمد بتاريخ 01 / 05 / 1991 وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات. كذلك صدور قرار 24 - 02 - spm 103 بتاريخ 2 / 2 / 1994 بأمر من وزير الاقتصاد ويضم ستة توصيات يلزم فيه محافظ الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها<sup>1</sup>.

خامساً: فترة ما بين 2001 - 2011

صدر عدة مراسيم أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحيات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وأهم هذه المراسيم ما يلي:

☞ المرسوم رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد؛

☞ المرسوم رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة؛

☞ المرسوم رقم 10 - 08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن لموافقة على القانون السابق المتعلق بمجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خليفة أحمد، حسيني آمال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدية، يومي 13 و14 ديسمبر 2011م، ص 07.

<sup>2</sup> زينب عون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

كذلك صدور مجموعة من المراسيم في 2011/01/27 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيعها لأدوار وتوضيح الصلاحيات.

وأهمها باختصار المراسيم الآتية:

• المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة الس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-25، يحدد تشكيلة الس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة الس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره - .المرسوم التنفيذي رقم 11-27 ، يحدد تشكيلة الس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحيته وقواعد سيره ؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات الس الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-29، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى الس الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-30، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-31، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد؛

• المرسوم التنفيذي رقم 11-32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، مؤرخ في 2011/11/27 ،يتعلق بتعيين مراجع حسابات ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،عدد 07، 2001.

# الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية مهنة المراجعة

أولاً: مفهوم لمراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها.

وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)<sup>1</sup> كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".<sup>2</sup>

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC)<sup>3</sup> في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي: "هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقييم فيه المؤسسة".<sup>4</sup>

كما عرفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها: "عملية منهجية منظّمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث

<sup>1</sup> American Accounting Association.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990م، ص 18.

<sup>3</sup> Union européenne des experts-comptables, économiques et financiers.

<sup>4</sup> Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit, p. 24

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة".<sup>1</sup>

وعرفها الأرقم عبد الحفيظ وبن فليس أحمد بأنها: "جملة إجراءات تستهدف الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية والمحاسبية التي أُثبتت في الدفاتر من واقع المستندات الثبوتية للتأكد من انتظامها وسلامتها (صحتها) وانسجامها مع قواعد المحاسبة، بحيث أن الميزانية تظهر المركز المالي الصحيح وأن حسابات النتائج تظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف مستعملي القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها".<sup>2</sup>

فالمراجعة إذن هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".

### ثانياً: أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة التي هم أصحاب مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:

1. **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص3.

<sup>2</sup> الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، دروس وتطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001م، ص 03.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

المساهمون إلى المعلومات التي تدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة.<sup>1</sup>

2. **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الإستثمار في أسهم الشركة من عدمه.<sup>2</sup>

3. **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدماً هاماً لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية. وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دوراً شبه تشريعياً فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات.<sup>3</sup>

4. **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الإستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد، ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الإستثمار في الأوراق المالية. وتعتمد هذه المؤسسات على تقرير المراجع في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي

---

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001م، ص 22.

<sup>2</sup> حجاز خديجة، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيح الحكم الشخصي لمصدق الحسابات، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2008/2009م، ص 13.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

توفرها القوائم المالية، وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف إسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه.<sup>1</sup>

5. **إتحادات ونقابات العمال:** تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل. وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها.<sup>2</sup>

6. **إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.<sup>3</sup>

7. **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها

<sup>1</sup> حجاز خديجة، مرجع سابق، 13.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 23.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،

2000م، ص 08.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم 4 بفحصها فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معايير مهنة المراجعة وإجراءاتها

يقصد بمعايير المراجعة بأنها الإرشادات والتوجيهات الواجب الالتزام بها عند تنفيذ عمليات المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد عن أمر معين، كما تعتبر مقياساً لتقويم الأداء المهني وأساساً لتحديد المسؤولية ومرجعاً عند التحكيم في حالة الاختلاف بين المراجع والغير

### أولاً: معايير المراجعة

تعتبر المعايير عنصراً رئيسياً في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعبّر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني. كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع وطبيعة عملية المراجعة للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل.<sup>2</sup>

وقد عرفها إبراهيم شاهين على أنها: "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل وتمثل مقياساً للأداء".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 09.

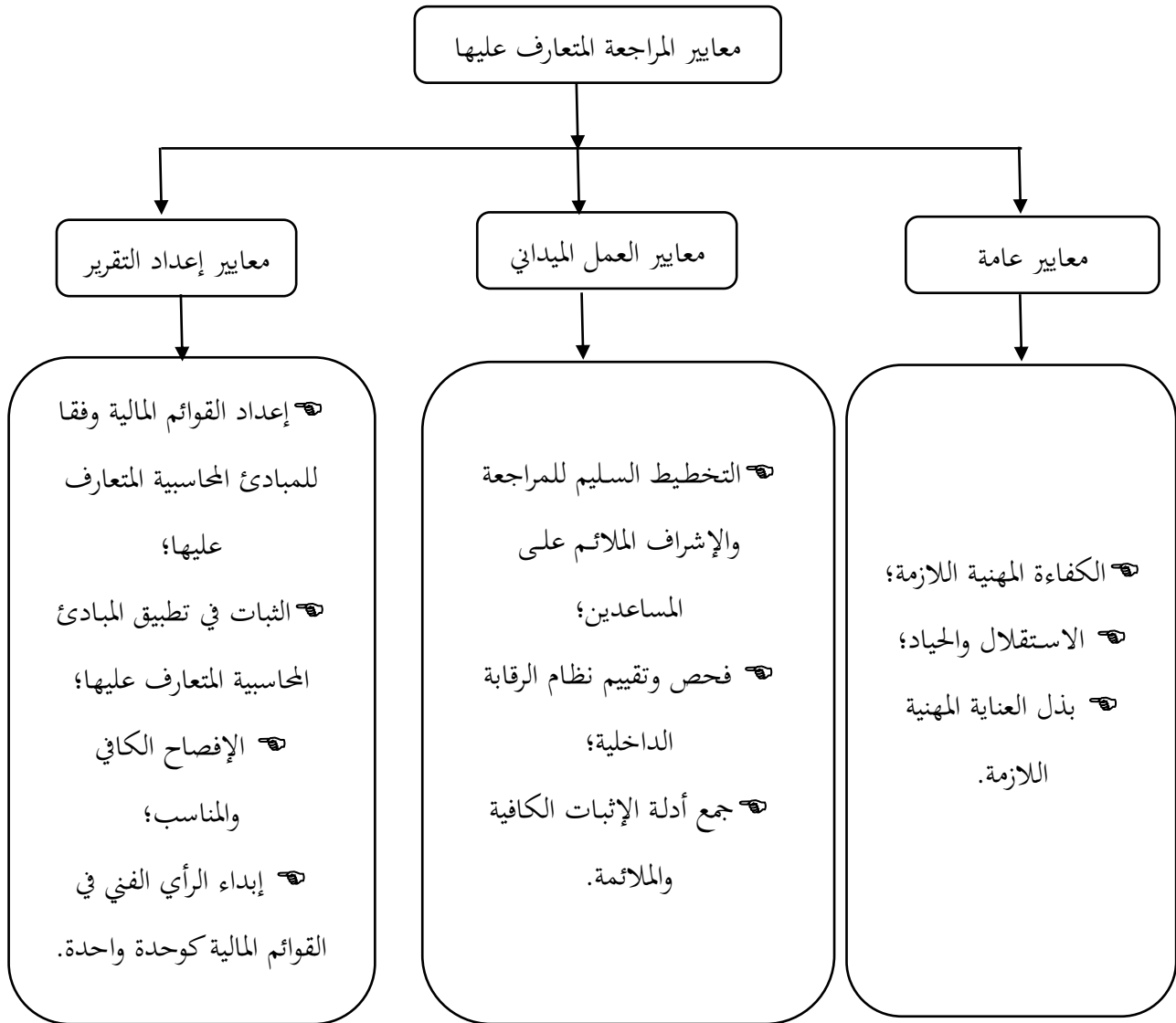
<sup>2</sup> إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995م، ص 36

<sup>3</sup> صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص 45.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

نشير إلى أن إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها من قبل الهيئات المهنية المختصة الدولية والمحلية على مستوى الدول كان له الأثر الكبير في تطوير المهنة ورفع مستوى المراجعين وتقليل التفاوت بينهم، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة فيما بينهم وعلاقتهم بعملائهم والهيئات المهنية التي ينتمون إليها. وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية مثلما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: د.محمد عبد القادر الديسبي،

دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2009م، ص42.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

### ثانياً: إجراءات مهنة المراجعة

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أدائه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة. وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالباً تعبر عن برنامج المراجعة ابتداء من الإعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية.<sup>1</sup>

وتبقى إجراءات المراجعة هي الجزء الذي يترك لتقدير المراجع، حيث يضع الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية لأداء مهمته، وهي تختلف من مهمة إلى أخرى، بحيث أن لكل مهمة أهدافها وخصائصها، بالإضافة إلى طبيعة المؤسسة محل المراجعة وطبيعة سجلاتها ودفاترها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة.<sup>2</sup>

وقد فرقت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بين معايير المراجعة وإجراءاتها، حيث أن هذه الأخيرة تمثل الأعمال والتصرفات التي ينبغي أن يقوم بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، في حين تعبر المعايير عن المقاييس النوعية لمدى دقة أعمال وممارسات المراجع والكيفية التي تمت بها تلك الممارسات، بالإضافة إلى الأهداف الواجب تحقيقها من خلال استعمال تلك الإجراءات، كما ترتبط معايير المراجعة صفات المراجع وكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره.<sup>3</sup>

ويمكن القول أن الاختلاف بين الإجراءات والمعايير يكمن في كون هذه الأخيرة لا تتغير من عملية لأخرى وإنما الذي يتغير هو الإجراءات، ذلك أن المراجع هو الذي يضعها بحيث تلائم الظروف الذي يميز المهمة التي يقوم بها، كما يجب أن تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي يمكن القول أن المعايير هي التي تحدد الإجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 10  
<sup>2</sup> شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2003/2002م، ص 24.

<sup>3</sup> أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بيروت، الدار الجامعية، 1984م، ص 24.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

### المبحث الثاني: الاستقلالية في تدقيق الحسابات

يقوم عمل المراجع على المصادقية بالدرجة الأولى، لذلك وجب أن يكون غير متأثر في عمله بأي عامل خارجي أو داخلي يفقد هذا العمل مصداقيته، وقد يكون هذا التأثير ناتج عن ضغوطات ذات علاقة مالية أو تبعية رئاسية، لذلك أوجب المشرع الجزائري كأغلب المشرعين في العالم في بعض مواد قانون مهنة المراجعة عدم التحيز نتيجة التبعية المباشرة لبعض الوظائف، حتى لا يكون المراجع تابعا لهيئة أو لجهاز ضاغط عليه في ابداء رأيه المهني وعليه اعتبر بعض الوظائف متنافية مع ممارسة مهنة المراجعة.

### المطلب الأول: مفهوم الاستقلالية في المراجعة

من خلال عدة مراجع تم الاطلاع عليها من أجل اختيار مفهوم لاستقلالية المراجعة تم التوصل إلى أن الاستقلالية والحياد في المراجعة هي الحياد الذي يتخذه المراجع أثناء أداء مهامه، حيث يجب على المراجع أن يكون بعيدا عن كل الضغوط والتدخلات الخارجية ويجب أن يتمتع بالموضوعية والنزاهة، وتكون الاستقلالية والحياد حسب المفاهيم المتداولة والتي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 64 و65 من القانون 10-01 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وعليه فإن استقلالية المراجعة من استقلالية مدقق الحسابات وفيما يلي إشارة لذلك.

حيث عرفها ألفين أريتر وجيمس لوباك الاستقلالية والحياد في المراجعة في كتابهما المراجعة مدخل متكامل بأنها: ".... وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة"<sup>1</sup>.

يعتبر استقلال المراجع أهم نقطة تركز عليها مهنة المراجعة الحسابات، لأن استقلاله سيمكنه من ابداء رأيه بدون أي تحيز وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، وبذلك استقلالية مهنة المراجعة وقد تناولت عدة نصوص قانونية موضوع استقلالية

<sup>1</sup> ألفين أريتر وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مراجعة أحمد حامد حجاج، ترجمة محمد محمد الديسبي، دار المريخ المملكة العربية السعودية للنشر والتوزيع، 2008، ص37.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

وحياد المراجع في الجزائر، منذ ظهور المراجعة في الجزائر إلى غاية صدور قانون 10 - 01 وهي تحاول أن تضع مجموعة من الإجراءات التي تزيد من استقلالية وحياد المراجع حيث نصت المادة 03 من القانون 10 - 01 أنه يجب على مراجع الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة كما تطرقت هذه المادة إلى أنها استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين 02 للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة مراجع الحسابات؛ وتحقيقا لممارسة مهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد أوضح القانون 10 - 01 بعض النشاط التي يجب على مراجع الحسابات عدم ممارستها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أبعاد الاستقلالية في المراجعة

حتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته بكل استقلالية فكرية وأخلاقية لا بد له من مزاولته عمله في إطار مجموعة من الأبعاد نلخصها في التالي:

1. **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** من الطبيعي أن يقوم المراجع قبل أداء مهمة المراجع التخطيط لها بصورة تجعله يتجاوز الصعوبات في الحصول على المعلومات الكافية انطلاقا من بداية المهمة الى غاية نهايتها في ظل جو يسمح بممارسة هذه المهمة بكل استقلالية وحرية دون ضغط من أي جهة وخاصة الإدارة فيما يتعلق ب" استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة"<sup>2</sup>

وقد قسم المختصون في المراجعة مهمة إعداد برنامج المهمة وفق مراحل نذكرها:

☞ بدأ المهمة L'initiation de la mission؛

☞ العمل للمهمة La préparation de la mission؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، قانون 10 - 01، العدد 42، مؤرخة في 29/07/2010، المادة 64، ص ص 10، 11 بتصرف.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000م، ص 73.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

☞ إطلاق المهمة Le lancement de la mission؛

☞ قيادة الفحص La conduite des vérifications؛

☞ تحرير الاستنتاجات La rédaction des conclusions؛

☞ متابعة المهمة Le suivi de la mission<sup>1</sup>.

2. **الاستقلال في مجال الفحص:** كما كان لإعداد برنامج المراجعة الاستقلال في تحضيره لتحقيق الحياد المطلوب لمهمة المراجعة فإن الاستقلالية تتطلب كذلك بعدا ثانيا وهو الاستقلال في مجال الفحص ويقصد به ابتعاد المراجع عن أي ضغوط مادية أو معنوية تمنعه من فحص أي وثائق أو مراحل تدخل في عملية التسيير ويتمثل الاستقلال في مجال الفحص الجوانب التالية:

☞ حق الاطلاع الكامل والفحص لجميع الوثائق ومصادر المعلومات؛

☞ التعاون الفعال والمثمر بين المراجع والعاملين في الكيان محل المراجعة خلال عمليات الفحص والاختبارات؛

☞ عدم تدخل الإدارة في تحديد مجال الفحص؛

☞ البعد عن العلاقات الشخصية والمصالح المتبادلة التي تؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي<sup>2</sup>.

3. **الاستقلال في إعداد التقرير:** ويقصد به حرية المراجع في كتابة كل الأحداث التي عاينها والتي قام بإثباتها خلال عملية المراجعة دون تدخل لأي جهة كانت وخاصة إدارة الكيان محل المراجعة، ويمكن أن يتمثل ذلك في:

☞ عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير؛

☞ تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع؛

<sup>1</sup> P.SCHICK, J.VERA et O.BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de risques**, DUNOD, Paris,2010 P.79.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 74.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

☞ تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة؛

☞ عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: الاستقلالية وأثرها على مهنة المراجعة

إن درجة وثوق الجمهور بمصداقية القوائم المالية لأي مؤسسة تعتمد على نظرة هذا الجمهور للمراجع الذي يبدي رأيه في هذه القوائم فإذا ما أحس المستثمرون أن هذا المراجع يعمل بشكل متحيز للمؤسسة فإن قيمة عملية المراجعة التي يقوم بها ستؤول للصفر.

أي أن مهنة المراجعة تعتمد في أساسها على استقلال المراجع ولا يخفى علينا مدى التدهور الذي أصاب مهنة المراجعة ككل بعد الانهيارات الكارثة التي أصابت العديد من الشركات العملاقة.

فلقد فقدت البيانات المالية قيمتها في مصداقيتها بأنها تعبر عن حقيقة وعدالة المركز المالي للمنشأة مصدرة هذه التقارير حيث أن مثل هذه التقارير لا تكتسب مثل تلك الصفة والفعالية إلا بعد إبداء الرأي فيها من قبل مراجع الخارجي المستقل فما بالك وان هذا الرأي أصبح موضع شك لكون من أصدره لم يكن مستقلاً أو نزيهاً.

ولعل ذلك هو ما دفع وبشكل عاجل إلى تدخل الحكومات بإصدار العديد من التعليمات والمحاذير والضوابط الشديدة لوقف تلك الظاهرة قبل أن تصبح كرة من الثلج يزداد حجمها إلى أن تصبح مدمرة إذا ما تحول هذا الانطباع لدى المستثمرين ليشكل ظاهرة عامة أو انطباعاً سائداً تولت تلك الكوارث والانهيارات الاقتصادية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 75.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

ولعل أبرز تدخل حكومي وعلى أعلى مستوى يمكن رصده كردة فعل لحماية كل من المستثمر ومهنة التدقيق على السواء هو ما قام به الكونغرس الأمريكي، ومن خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليتها والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية وأوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة والسلوكيات من قبل المراجع الخارجي بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطراً مهدداً لاستقلاليتها.

وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من التوصيات ذات الشأن فما كان من الكونغرس إلا أن صادق عليه ليصبح بعده قانون سمي باسم (ساربانسي - اوكسلي) نسبة لعضوي الكونغرس في هذه اللجنة.

ويعد هذا القانون الأول من نوعه في العالم من حيث الصرامة والشمولية حيث تبني العديد من الإجراءات الحاسمة والتفصيلية المتعلقة بالعديد من التصرفات الظاهرية للمراجع إضافة إلى العديد من العقوبات الصارمة التي قد تصل لحد منع العضو من مزاوله المهنة أو التعرض للإجراءات القضائية عند مخالفته لها.

فإذا ما توافرت القناعة لدى الجمهور بأن العلاقة بين العميل والمراجع تزداد حميمة فان مصداقية الرأي الصادر عن مثل هذا المراجع سوف تتضاءل، وبالتالي فان القيمة السوقية لرأي هذا المراجع ستؤول للصفر.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> . محمد أسامة، إبراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، أطروحة ماجستير، عمادة دراسات عليا، الجامعة الإسلامية، 2007، ص 59.

# الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

## المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات

من خلال الدراسة، تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تتمثل في مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة لمزاولة المهنة، مقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع لقاء أدائه لمهمة المراجعة، الخدمات الاستشارية، فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المراجعة، مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن.

### المطلب الأول: العوامل المتعلقة بالزبائن

#### 1. المنافسة لاجتذاب الزبائن:

عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقصد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتهم والسير في ركابهم، وينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر. وتبعاً لذلك فإن مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي.<sup>1</sup>

#### 2. تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للشركة التي يرجع حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقية المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم، تنمية الرافدين، غزة- فلسطين،

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يسهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لن يتأثر كما يرى البعض أن تقديم المراجعين لخدمات إدارية واستشارية إلى الزبائن المراجعة غير مراجعة الحسابات، يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلالهم ومن ثم عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى الزبائن المراجعة، وقد أوضحت النتائج إحدى الدراسات أن 40% من الذين تم استقصاؤهم يعتقدون أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤثر على استقلال المراجعين. وبناء على ما سبق فإن الجمعيات والمعاهد الثلاث الرائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والتي لها فضل بناء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطويرها ومازالت تحمل مسؤولية القيادة على نطاق العالم، وقد أجازت بصراحة لا لبس فيها أداء المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية.

### المطلب الثاني: عوامل متعلقة بعملية المراجعة

#### 1. طول فترة المراجعة:

إن طول فترة عمل المراجع للشركة التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن 05 سنوات يجعله يفقد جزءا كبيرا من استقلاله وحياده كما يرى البعض، وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها بأن لا تزيد مدة بقاء المراجع في الشركة التي يراجع حساباتها أكثر من 05 سنوات، ويجب استبداله بعد هذه المدة بمراجع آخر.

كما أن هناك من يرى أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعملية تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك، وعليه فإنهم يعارضون تحديد مدة العلاقة بين المراجع وعملية للعديد من الأسباب والتي من أهمها:

• أن ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل المراجعة لدى المراجع البديل قد تؤدي إلى فشل عملية المراجعة فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

الداخلية وبعمليات التشغيل تشكل أمور حاسمة لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد المراجع على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالاً عن إدارته.<sup>1</sup>

### 2. حجم مكتب المراجعة:

لعرض دراسة أثر هذا العامل على استقلال المراجع الخارجي يتعين التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة، إذ أن الثانية هي المملوكة لمراجع واحد، وغالبا ما تكون مكاتب المراجعة الكبيرة المملوكة لمجموعة من المراجعين أقل عرضة لفقدان الاستقلال بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، نظرا لأن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أقل اعتمادا على زبون معين بسبب أتعاب المراجعة من زبون معين وتشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب المراجع الصغيرة وزبائنها، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال.

### 3. حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية

إن حصول المراجع الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديدا لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن الأمثلة على ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة أو الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوية مع الزبون، على سبيل المثال الاتجار بأسهم وسندات الزبون أو الترويج لها، وقيام المراجع بالدفاع عن الزبون في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث. ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشترك سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، كما تملك أسهم أو عمل كموظف لدى المنشأة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، كلية

التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013م، ص 35-36

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 05.

## الفصل الأول: الخلفية النظرية للدراسة

### خلاصة الفصل الأول:

إن ما وصلت إليه المراجعة وتطورها إلى ما عليه الآن كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسيع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة.

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى تعريف المراجعة وتطورها وأهميتها وأهم معايير المهنة وصولاً إلى أهدافها، أما في المبحث الثاني تناولنا مفهوم استقلالية المراجعة وتوصلنا إلى أن استقلالية المراجعة من استقلالية المراجع الخارجي من خلال ذكر أبعاد الاستقلالية في المراجعة في الجزائر وتوصلنا إلى مجموعة من الآثار التي تتركها الاستقلالية والحياد على مهنة المراجعة. أما في المبحث الثالث ذكرنا أهم العوامل التي تؤثر على استقلالية وحياد المدقق في البيئة الجزائرية حيث وجدنا أن هناك عوامل متعلقة بالزبون الذي يرغب في إجراء عملية تدقيق الحسابات وعوامل متعلقة بالعملية في حد ذاتها.



الفصل الثاني:  
الدراسة الميدانية

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد أن قمت في الفصل النظري لبحث بعرض مشكلة البحث والتطرق لأهم الجوانب المتعلقة والمرتبطة بها، سنحاول من خلال دراستنا الميدانية ترجمة هذه الحقائق إلى معطيات ملموسة وذلك بالاستناد إلى إستراتيجية منهجية متكاملة تمكنا من تحويل المعطيات النظرية إلى حقائق واقعية في ضوء البيانات و المعلومات التي تحصلنا عليها من الميدان، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الدراسة الاستطلاعية التي مكنتنا من التعرف على مجتمع البحث وعينة الدراسة ،كما سيتم تحديد المنهج المتبع في الدراسة و التطرق إلى أدوات جمع البيانات كما سنتطرق إلى عينة الدراسة و كيفية اختيارها ، وضبط مجالات الدراسة المكانية و الزمانية و البشرية، وكذلك من خلال هذا الفصل سيتم عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها من الميدان و تفسيرها و اختبار مدى صحة الفرضيات ، لنحاول الخروج بالنتائج العامة للدراسة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ذكر الأسلوب المتبع في هذه الدراسة ألا وهو الاستبيان كما سنوضح المراحل التي مرتت بها من أجل إعداد الاستبيان إلى غاية توزيعه كما نعرض أيضا على العينة المدروسة وفي وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة وأدواتها

#### 1. منهجية الدراسة:

يستند موضوع بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياته.<sup>39</sup>

ومن خلال دراستي المتمثلة في "دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية" اعتمدت على المنهج الوصفي، حيث يهدف المنهج الوصفي إلى دراسة وتحليل وتفسير الظاهرة من خلال تحديد خصائصها و أبعادها و توصيف العلاقات القائمة بينهما، ويهدف للوصول إلى وصف علمي متكامل لها و يهدف إلى دراسة الحقائق الراهنة المتعلقة بطبيعة الظاهرة أو الموقف أو مجموعة من الأحداث أو مجموعة الأوضاع وذلك بهدف الحصول إلى معلومات كافية ودقيقة عنها و تهدف إلى التعرف على المعتقدات والاتجاهات عند الأفراد و الجماعات و يظهر استخدامنا لهذا المنهج من خلال جمع البيانات حول المدقق في الجزائر وعلاقته بمهنة المراجعة وذلك لمحاولة التعرف على مدى ارتباط هذين المتغيرين مع بعضهما البعض وتأثرهما بالعوامل الموجدة في البيئة الجزائرية.

#### 2. أدوات جمع البيانات:

تعتبر مرحلة جمع البيانات من أهم المراحل المهمة في البحث، فكل باحث عند دراسته لظاهرة معينة يقوم بتحديد نوعية وشكل البيانات اللازمة لاختبار فروضه، وقد

<sup>39</sup>مقداد محمد والفر ماجد، مناهج البحث العلمي والتحليلي الإحصائي في العلوم الإدارية والاقتصادية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 110.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يستخدم الباحث أكثر من طريقة أو أداة لجمع المعلومات حول مشكلة الدراسة أو للإجابة على أسئلتها أو لفحص فرضياتها<sup>40</sup>، وقد استخدمت في البحث الميداني كل الأدوات التي كانت متاحة أمامي ورأيت أنها تخدم أهداف الموضوع ولذلك فقد تنوعت وتعددت وفيما يلي سوف أوضحها:

### أ. المقابلة:

تعتبر المقابلة من التقنيات المنهجية المباشرة والمهمة أيضا في جمع البيانات وذلك لسهولة إجرائها نسبيا ومن فوائد المقابلة أنها تسمح للباحث التعمق أكثر في فهم الموضوع المراد دراسته من خلال اللقاء والتواصل المباشر.<sup>41</sup>

تتكون المقابلة من أبسط صورها من مجموعة من الأسئلة معدة سلفا من قبل الباحث، ويطرحها على الشخص موضوع البحث وجها لوجه، ويقوم الباحث بالتسجيل للإجابات عليها مباشرة، أو عن طريق الآلات تسجيل سمعي، على تشخيص تكون لدى الباحث نسخة كي يفرغها ولدى الشخص المقابل نسخة أخرى.<sup>42</sup>

وتمت الاستعانة بأداة المقابلة في هذه الدراسة بشكل ثانوي نظرا لما توفره من بيانات تخدم أهداف البحث، حيث تمت إجراء مقابلة مع مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى عدة ولايات مجاورة من أجل شرح وضبط المواعيد إضافة إلى الحصول على المعلومات التي تساعد في ضبط حجم المجتمع المدروس وتساهم في صياغة أسئلة الاستمارة.

### ب. الاستمارة:

<sup>40</sup> جودت عزت عطوي، أساليب البحث العلمي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص97.

<sup>41</sup> نادية سعيد عاشور، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، د ط، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص292.

<sup>42</sup> عبود عبد الله العسكري، منهجية البحث في العلوم الإنسانية، ط1، دار التمييز للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق،

2002، ص 169.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تعتبر الاستمارة تقنية منهجية مباشرة في البحث تساعد الباحث في الحصول على المعلومات المناسبة واللازمة لموضوع دراسته والتي تسمح أيضا، بجمع المعلومات وإجراء الدراسة في أقرب وقت ممكن وبتكاليف أقل جهد أوفر وتعرف الاستمارة بأنها نموذج يضم مجموعة من الأسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على المعلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف يتم تنفيذ الاستمارة عن طريق المقابلة الشخصية.

بعد قراءة الأدبيات المتعلقة بموضوع دراستنا والاستفادة من الدراسات السابقة والمشابهة لها، قمت ببناء أسئلة وتوزيعها على عينة مكونة من 60 مستجوب هم من محافظي الحسابات

ومرت الاستمارة قبل صياغتها النهائية بعدة خطوات منهجية، فمن المهم أن يتحقق الباحث من مدى قابليتها للتطبيق من أجل الوصول إلى النتائج الدقيقة التي تمكنه من الإجابة على الإشكالية، وفيما يلي توضيح خطوات بناء الاستمارة.

❖ مرحلة إعداد الاستمارة: وتم فيها التركيز على التصميم والصياغة الجيدة لأسئلة حتى تكون واضحة غير مبهمة يستطيع من خلالها المستجوبين الإجابة على الأسئلة بسهولة.

❖ مرحلة تجريب الاستمارة: تسبق عملية توزيع الاستمارة على المستجوبين، وفي هذا الصدد تم عرض الاستمارة على أساتذة مختصين من أجل تحكيمها والاستفادة من خبرتهم وملاحظتهم لتقديم الصياغة النهائية للاستمارة. (أنظر الملحق رقم 01)

### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مجتمع الدراسة وكذلك عينته:

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من خبراء محاسبين، ومحافظي الحسابات، محاسب معتمد، أستاذ جامعي تخصص محاسبة وجباية، ممثلين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر على مستوى عدة ولايات من التراب الوطني.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### ثانيا: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، حيث شملت العينة خبراء محاسبين، ومحافظي الحسابات، محاسب معتمد، أستاذ جامعي تخصص محاسبة وجباية، كما أعتد في عملية توزيع الاستمارة طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني. تم استلام 51 فقط، وعدم استلام 09 استمارات لعدم وصولها في الوقت المناسب أي بعد الأجل، كما تم إلغاء استمارة واحدة بسبب عدم صالحيتها للدراسة ونقص في الإجابات. فالجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 01: الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

الاستمارة		البيان
النسبة المئوية	العدد	
100%	60	عدد الاستمارات الموزعة
15%	09	عدد الاستمارات غير المستلمة
1%	01	عدد الاستمارات الملغاة
84%	50	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب.

وقد استخدمنا مقياس " لكارتر الخماسي " لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: درجات مقياس لكارتر الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المصدر: من إعداد الطالب

ولتحديد طول خلايا مقياس لكارث الخماسي (الحدود الدنيا والحدود العليا) المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى ( $4=1-5$ )، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي ( $0.80 = 4/5$ )، وبعد ذلك يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهذا ما وضعه الجدول التالي:

الجدول رقم 03: الاتجاه العام حسب مجال المتوسط الحسابي

الدرجة	المتوسط المرجح	اتجاه الإجابة
1	من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
2	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
3	من 2.60 إلى 3.19	محايد
4	من 3.20 إلى 4.19	موافق
5	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

### ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله وهناك عدة برامج للتحليل الإحصائي، للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم الموضوع تم استخدام برنامج SPSS وهو اختصار لعبارة "statistical package for the social sciences" الحزمة الإحصائية للعلوم

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الاجتماعية" ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- ☞ التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديمغرافية (الصفات الشخصية)؛
- ☞ المتوسط الحسابي يصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم، استخدمته لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة.
- ☞ الانحراف المعياري، استخدم للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط لكل عبارة ولكل محور ويلاحظ بأنه كلما كانت نسبة الانحراف المعياري / المتوسط الحسابي أقل من 0.3 فهذا يعني أن الإجابات متجانسة، وإذا كان أكبر من 0.3 فهذا يعني أن طبيعة الإجابات متباعدة.

- ☞ معامل الثبات " ألفا كرونباخ" وذلك لقياس ثبات أداة الدراسة؛
- ☞ تم استخدام معاملات الارتباط لتحديد مدى ارتباط قيم العبارات بالمحور الذي تنتمي إليه من جهة وتحديد مدى ارتباط محور المربحة ومحور الاستثمار في البنوك الإسلامية من جهة أخرى.

☞ الأهمية النسبية لوحدة القياس على سلم لكارت، والتي تم تحديدها وفق القياس التالي:

الأهمية النسبية = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد مستويات القياس

$$\text{الأهمية النسبية} = \frac{3}{(1-5)} = 1.33$$

ومنه ينقسم مدى القياس إلى ثلاث مستويات متساوية قيمة كل مستوى هي 1.33، ليصبح لدينا ثلاث مجالات هي:

✓ المجال الأول: مستوى الأهمية المنخفضة محصور ما بين 1 و 2.33.

✓ المجال الثاني: مستوى الأهمية متوسطة من 2.34 و 3.66.

✓ المجال الثالث: مستوى الأهمية مرتفع تقع بين 3.67 و 5.

المطلب الثالث: ثبات أداة الدراسة وصدقها

أ- صدق أداة الدراسة (صدق الاستبيان)

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يقصد بثبات أداة الدراسة هو مدى استقرار هذه الأداة وعدم تناقضها مع نفسها أي قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذ أعيد توزيعها على نفس العينة تحت نفس الظروف، وللتحقق من درجة ثبات الاستبيان قمت بإجراء دراسة على العينة وهذا للتعرف على درجة فهم ووضوح ومدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وذلك من خلال حساب قيمة ألفا كرونباخ إذا ما حذفت العبارة والذي يوضح إلى أي مدى يتحسن معامل الثبات بحذف كل عبارة، فالعبارة التي لا يتأثر أو ينقص معامل الثبات بحذفها هي عبارة جيدة لا يتم الاستغناء عنها والعبارة التي يزيد معامل الثبات بحذفها بشكل كبير ومؤثر يمكن حذفها لكي لا تتعد بنا عن التقدير الحقيقي لسمة موضوع القياس والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 04: نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق	
04	0.753	0.867	المحور الأول
06	0.748	0.864	المحور الثاني
07	0.723	0.850	المحور الثالث
24	0.81	0.90	اجمالي فقرات الاستبيان

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أنه قد تم الاعتماد على قيمة ألفا كرونباخ للتحقق إلى أي مدى بتحسين معامل ثبات بحذف كل عبارة من عبارات المحور، حيث كانت القيم في الجدول منحصرة كلها ما بين 0,850 و 0,90، و بالتالي تم اعتماد كل عبارات الاستبيان ولم يتم حذف أي عبارة.

### ب- صدق أداة الدراسة (صدق الاستبيان)

يقصد بصدق الأداة (validity) قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي صممت لقياسها، وللتحقق من صدق الاستبيان المستخدم في البحث اعتمدت على ما يلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

➔ **صدق المحتوى أو الصدق الظاهري:** للتحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف البحث تم عرضها على الأستاذ المشرف لإبداء رأيه فيها من خلال عدد العبارات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية والإخراج.

➔ **صدق المحك:** تم حساب معامل صدق المحك من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، وذلك كما هو موضح في الجدول أعلاه، إذا نجد أن معامل الصدق الكلي لأداة البحث بلغ 0.90 وهو معامل جيد ومناسب لأغراض هذا البحث وأهدافه، كما نلاحظ أيضا أن جميع معاملات الصدق لمحاور الدراسة كانت جيدة ومناسبة لأهداف هذا البحث، وبهذا يمكننا القول أن جميع عبارات أداة الدراسة هي صادقة لما وضعت لقياسه.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

يتناول هذا المبحث بيانات الدراسة التي تم استيفائها من خلال أداة الدراسة "الاستبيان" حول دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية، حيث تمت الإجابة على أسئلة الدراسة، وسأعرض فيما يلي النتائج الكلية للدراسة.

### المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

ويتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ويتكون من 04 من فقرات متمثلة في ( العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

### توزيع عينة الدراسة حسب العمر

يتراوح عمر أفراد عينة الدراسة ما بين ( 30 إلى 50 ) سنة والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول التالي:

### الجدول رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب العمر

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	05	10%
	من 30 سنة إلى 40 سنة	15	30%
	من 41 سنة إلى 50 سنة	22	44%
	من 50 سنة فأكثر	08	16%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن مجال السن وزع على أربعة مجالات كالتالي:

✓ المجال الأول: أقل من 30 سنة بلغت نسبتهم 10% وهي أقل نسبة للعينة مقارنة بحجم العينة المدروسة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

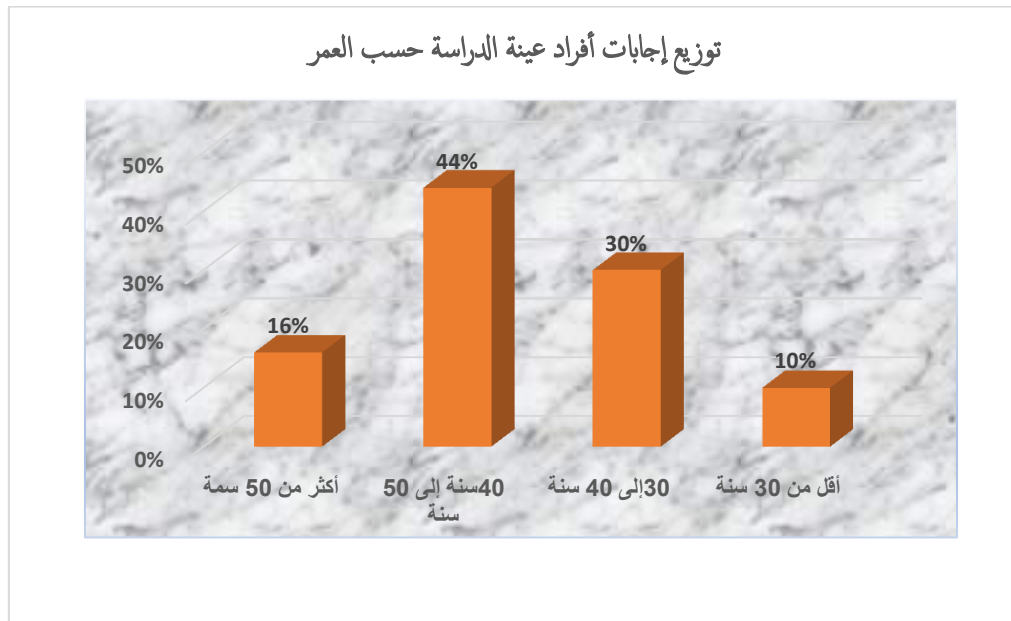
✓ المجال الثاني: من 30 إلى 40 سنة بلغت نسبتهم 30% وهي ثاني أكبر نسبة للعينة المدروسة لأنها الفئة الأكثر حظا في التوظيف بعدما تم تطبيق نظام التقاعد الجزئي خلال السنوات الأخيرة.

✓ المجال الثالث: من 40 إلى 50 سنة وهي نسبة 44% أي من خلال العينة العشوائية المنتقاة كانت هذه الفئة هي الأكثر حظا من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

✓ المجال الرابع: 50 سنة وأكثر وبلغت 16% أي هناك عمق الخبرة يزيد أكثر وهو المطلوب.

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

الشكل رقم 01: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

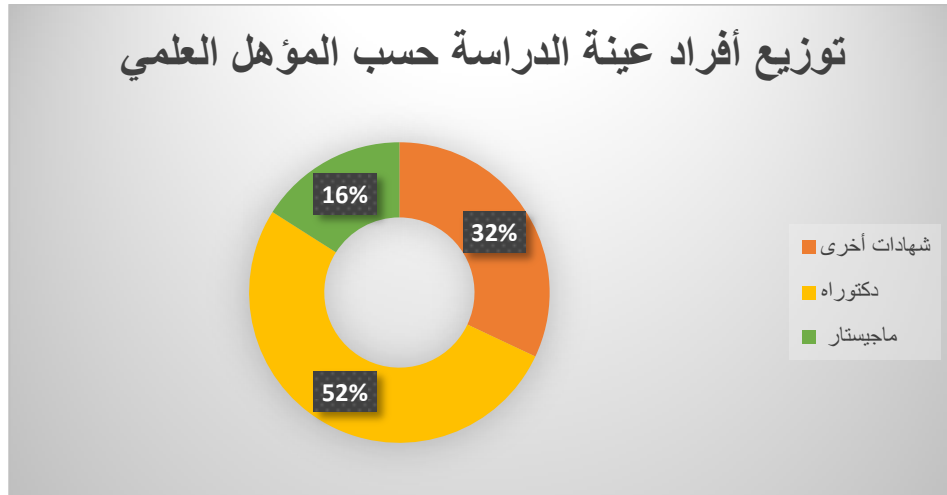
الإجابة المحصل عليها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغير	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة"
المؤهل العلمي	ماجستير	08	%16
	دكتوراه	26	%52
	شهادات أخرى	16	%32
	المجموع	50	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم 02: توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة حيث نجد نسبة 52% الذين يحملون شهادة الدكتوراه وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة وتليها نسبة 32% الذين يحملون شهادات أخرى ثم تليها نسبة 16% التي تمثل حملة شهادة الماجستير وهي النسبة الأقل في أفراد العينة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

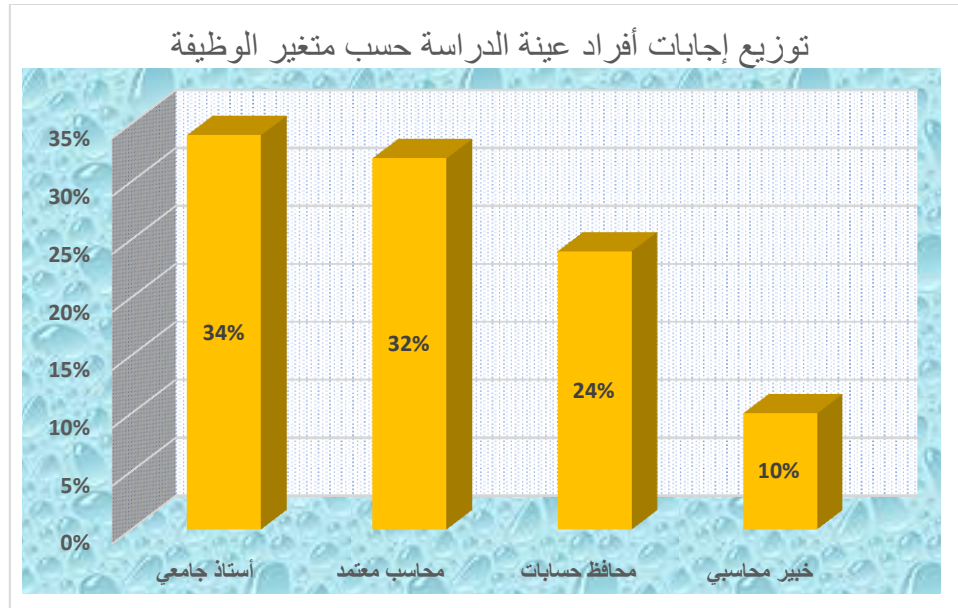
نتائج الدراسة ملخصة في الجدول والشكل الموالين:

الجدول رقم 07: توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الوظيفة	التكرار	النسبة"
المؤهل العلمي	خبير محاسبي	05	%10
	محافظ الحسابات	12	%24
	محاسب معتمد	16	%32
	أستاذ جامعي	17	%34

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم 03: توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

استنادا للجدول والشكل أعلاه نجد أن عينة الدراسة استحوذت على 34% من إجمالي أفراد عينة الدراسة كانوا يشغلون منصب أستاذ جامعي في تخصص محاسبة وجباية أي ما يمثل 17 أستاذ، يليها فئة المحاسبين المعتمدين ب 16 محاسب معتمد أي ما نسبة 32% من

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

إجمالي أفراد عينة الدراسة، ثم أخيرا كل من محافظي الحسابات بنسبة 24% والخبراء المحاسبين ب 10%.

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

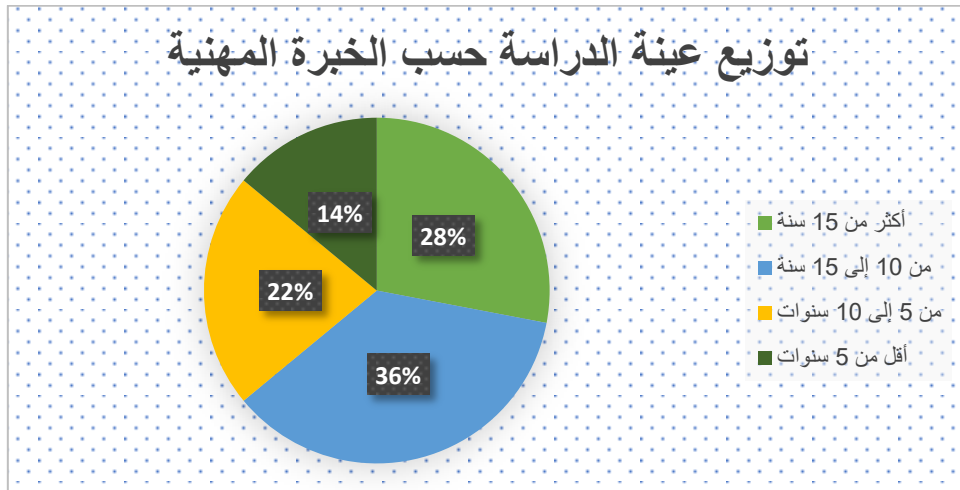
النتائج المحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم 08: توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	07	14%
	من 5 سنوات الى 10 سنوات	11	22%
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	18	36%
	من 15 سنة فأكثر	14	28%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم 04: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول وأيضا الشكل يتضح من أفراد العينة التي تفوق خبرتهم 15 سنة ما يقارب نسبه 28% وهناك أفراد تتراوح خبرتهم من 10 إلى 15 سنة بنسبة 36 % وهي النسبة

الأكبر للعينة وهناك أفراد أيضا تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 22% في حين أن 14 % من أفراد العينة نقل خبرتهم عن 5 سنوات.

### المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان

تحقيقا لأهداف الدراسة في التعرف ودراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية، أستعرض في هذا الجزء التحليلي الإحصائي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة للمتغيرات المعتمدة، وذلك بعرض المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية لإجابات أفراد العينة.

👉 **المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر:** يتكون من 06 عبارات وتخص المدقق كشخصية ومهنة التدقيق كمهنة ووظيفة.

### الجدول رقم 09: التكرارات والنسب المئوية الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات

#### المحور الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	فقرات المحور الاول
موافق	0.932	3.89	21	15	0	3	11	يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة انفصال الملكية عن الإدارة
			%42	%30	%0	%6	%22	
موافق بشدة	0.808	4.23	32	13	0	5	0	يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة الحاجة إلى دقة المعلومات غير الموثوق فيه.
			%64	%26	%0	%10	%0	
موافق	1.095	3.51	30	10	0	3	7	يقوم المدقق بفحص البيانات فحسا انتقاديا منظما ودقيقا
			%60	%20	%0	%6	%14	
موافق	0.695	4.23	32	11	0	5	2	التخطيط لعملية التدقيق من

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

بشدة			%64	%22	%0	%10	%4	طرف المدقق وتوقيت التدقيق يمثل عامل نجاح
موافق	0.900	3.89	31	16	0	3	0	تحدد الأتعاب الممنوحة إلى المدقق حسب الجهد والوقت المبذول
			%62	%32	%0	%6	%0	
موافق بشدة	0.804	4.23	18	32	0	0	0	عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقرير.
			%36	%64	%0	%0	%0	
موافق	0.589	3.852	نتائج المحور الاول					

### المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول السابق رأي أفراد العينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وحاسبين معتمدين و أساتذة جامعيين، حول المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.51 و 4.23)، وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0,695 و 1,095) بدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة، وعليه سيتم شرح عبارات المحور الأول كل واحدة على حدى.

**1. يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة انفصال الملكية عن الإدارة: أجمع أفراد عينة الدراسة على الموافقة بشدة، حيث صرح 21 فردا بموافق بشدة، و 15 فردا بالموافقة، في حين 11 فردا أجابوا ب غير موافق بشدة، والتزم 3 أفراد الإجابة بغير موافق. وقد بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة الأولى 3.89 و 0.932 على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق وبتشتت مقبول حول المتوسط الحسابي.**

**2. يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة الحاجة إلى دقة المعلومات غير الموثوق فيه: أجمع أفراد عينة الدراسة على الموافقة بشدة، حيث صرح 32 فردا بموافق بشدة، و 13 فردا بالموافقة، في حين 5 أفراد فقط أجابوا ب غير موافق، وقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الثانية 4.23 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، وقيمة الانحراف المعياري 0.808 تعبر عن تشتت جيد حول المتوسط الحسابي للإجابات.**

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

3. يقوم المدقق بفحص البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا: أجاب 20% من أفراد العينة بموافق و 60% بموافق بشدة في حين أجاب 6% منهم فقط أبدى رأي غير الموافق، و 14% صرحوا بعدم الموافقة بشدة، أما الحياد فلم يكن سيد الموقف، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.51 فإن اتجاه الإجابة كان موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 1.095، وهي قيمة مرتفعة ترجع لعدم تجانس وتوافق إجابات أغلبية أفراد العينة.

4. التخطيط لعملية التدقيق من طرف المدقق وتوقيت التدقيق يمثل عامل نجاح: أجمع كل أفراد العينة على الموافقة بشدة على هذه العبارة حيث أجاب 32 فرد بموافق المطلقة، و 2 أفراد بغير موافق بشدة، و 11 فردا بموافق، و 5 أفراد بغير موافق إذ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات 4.23 و 0.695، على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق بشدة وبتشتت مقبول حول المتوسط الحسابي.

5. تحدد الأتعاب الممنوحة إلى المدقق حسب الجهد والوقت المبذول: أجاب 16 من أفراد العينة بموافق و 31 فردا بموافق بشدة في حين أجاب 3 منهم فقط أبدى غير الموافق، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.89 فإن اتجاه الإجابة كان موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.900، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات لأغلبية أفراد العينة.

6. عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقرير: أجاب 32 فردا من أفراد العينة بموافق و 18 فردا بموافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.23 فإن اتجاه الإجابة كان موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.804، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات لأغلبية أفراد العينة.

يبين المتوسط الحسابي لإجابات المحور الأول الذي بلغت قيمته 3.852 وانحراف معياري قدر ب 0.589 تأييد أفراد العينة لجل عبارات المحور الأول وبالتالي موافقتهم على أهمية المدقق في مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر: يتكون من 07 عبارات وتخص العوامل التي تساهم في استقلالية كل من المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر.

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	فقرات المحور الثاني
موافق	0.832	3.89	22	20	5	3	0	عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقريره
			%44	%40	%10	%6	%0	
موافق بشدة	0.701	4.46	26	14	1	9	0	يتمتع مدقق الحسابات بالسلوك المهني الذي يساهم في تعزيز استقلاله وحياده.
			%52	%28	%2	%18	%0	
موافق بشدة	0.612	4.49	22	26	2	0	0	يتمتع مدقق الحسابات بمبدأ احترام سرية معلومات الزبون التي قد يكن حصل عليها أثناء تقديم خدماته.
			%44	%52	%4	%0	%0	
موافق	1.078	4.11	0	5	6	27	12	يفقد المدقق جزءا كبيرا من استقلاليته وحياده طول فترة التدقيق
			%0	%10	%12	%54	%24	
موافق	1.003	3.37	15	35	0	0	0	العلاقات العائلية المتبادلة ما بين مدقق الحسابات والزبون تؤثر على عملية التدقيق
			%30	%70	%0	%0	%0	
موافق	1.051	4.11	10	14	0	22	4	يؤثر التنظيم الحالي (القانون 10 - 01) على استقلالية المدقق مقارنة مع سابقه.
			%20	%28	%0	%44	%8	
موافق بشدة	0.758	4.31	10	37	3	0	0	يحقق للمدقق الانسحاب من عملية التدقيق في حالة عدم مساعدة الإدارة في عملية التدقيق.
			%20	%74	%6	%0	%0	
موافق	0.554	4.106	نتائج المحور الثاني					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

نستعرض في هذا الجزء التحليلي الإحصائي لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة للمتغيرات المعتمدة، وذلك بعرض المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم بالاعتماد على

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الأهمية لإجابات أفراد العينة على عبارة المحور الثاني.

ويظهر الجدول أعلاه رأي أفراد العينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وحاسبين معتمدين وأساتذة جامعيين، حول استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.37 و 4.49)، وبانحرافات معيارية تتراوح بين (0,612 و 1,078) بدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة، وعليه سيتم شرح عبارات المحور الثاني كل واحدة على حدى.

1. عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقريره: أجمع أفراد عينة الدراسة على الموافقة بشدة، حيث صرح 22 فردا بموافق بشدة، و 20 فردا بالموافقة، والتزم 3 أفراد الإجابة بغير موافق. بينما التزم 5 أفراد بالحياد، وقد بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة الأولى 3.89 و 0.832 على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق وبتشتت مقبول حول المتوسط الحسابي.

2. يتمتع مدقق الحسابات بالسلوك المهني الذي يساهم في تعزيز استقلاله وحياده: أجمع أفراد عينة الدراسة على الموافقة بشدة، حيث صرح 26 فردا بموافق بشدة، و 14 فردا بالموافقة، في حين 9 أفراد فقط أجابوا ب غير موافق، بينما التزم شخص واحد بالحياد، وقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الثانية 4.46 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق بشدة، وقيمة الانحراف المعياري 0.701 تعبر عن تشتت جيد حول المتوسط الحسابي للإجابات.

3. يتمتع مدقق الحسابات بمبدأ احترام سرية معلومات الزبون التي قد يكن حصل عليها أثناء تقديم خدماته: أجاب 52% من أفراد العينة بموافق و 44% بموافق بشدة في حين أجاب 4% منهم فقط أبدى رأي غير موافق، أما الحياد فلم يكن سيد الموقف، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.49 فإن اتجاه الإجابة كان موافق بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.612، وهي قيمة منخفضة ترجع لتجانس وتوافق إجابات أغلبية أفراد العينة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

4. يفقد المدقق جزءا كبيرا من استقلاليته وحياده طول فترة التدقيق: أجمع كل أفراد العينة على غير الموافقة بشدة وغير الموافقة على هذه العبارة حيث أجاب 27 فرد بموافق المطلقة، و12 فرد بغير موافق بشدة، و5 أفراد بموافق، والتزم 6 أفراد الحياد، إذ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات 4.11 و1.078، على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق وبتشتت مقبول حول المتوسط الحسابي.

5. العلاقات العائلية المتبادلة ما بين مدقق الحسابات والزبون تؤثر على عملية التدقيق: أجاب 35 من أفراد العينة بموافق و15 فردا بموافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.37 فإن اتجاه الإجابة كان موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 1.003، وهي قيمة مرتفعة ترجع لعدم تجانس وتوافق الإجابات لأغلبية أفراد العينة.

6. يؤثر التنظيم الحالي (القانون 10 - 01) على استقلالية المدقق مقارنة مع سابقه: أجاب 14 فردا من أفراد العينة بموافق و10 فردا بموافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.11 فإن اتجاه الإجابة كان موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 1.051، وهي قيمة مرتفعة ترجع لعدم التجانس وتوافق الإجابات لأغلبية أفراد العينة.

7. يحقق للمدقق الانسحاب من عملية التدقيق في حالة عدم مساعدة الإدارة في عملية التدقيق: أجاب 37 من أفراد العينة بموافق و10 فردا بموافق بشدة في حين التزم 3 منهم بالحياد، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.31 فإن اتجاه الإجابة كان موافق بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.758، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات لأغلبية أفراد العينة.

يبين المتوسط الحسابي لإجابات المحور الثاني الذي بلغت قيمته 4.106 وبانحراف معياري قدر ب 0.554 تأييد أفراد العينة لجل عبارات المحور الثاني وبالتالي موافقتهم على عبارات المحور الثاني.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة، ومدى قبولها ورفضها، عن طريق النتائج المحصل عليها من تفرغ البيانات في برنامج spss 23 ومن المهم جدا إجراء بعض الاختبارات المعلمية في إثبات أو نفي تلك الفرضيات، وخاصة ضرورة توفر شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، ويستخدم هذا الاختبار للتأكد من كون البيانات المجموعة موزعة بشكل طبيعي أم غير ذلك، وللقيام بذلك فقد تم استخدام kolmogorov- smirnov خلال قبول واحدة من القاعدتين التاليتين هما:

- نقبل فرضية العدم  $H_0$  في حالة أن مستوى المعنوية الإحصائية kolmogorov- smirnov أكبر من 0.05 أي أن البيانات تتبع توزيع طبيعي.
- نقبل فرضية العدم  $H_1$  في حالة أن مستوى المعنوية الإحصائية kolmogorov- smirnov أقل من 0.05 أي أن البيانات لا تتبع توزيع طبيعي.

### الجدول رقم: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

المحور	اختبار كلموغروف سمرنوف	اختبار شابيرو ويلك
المدقق ومهنة التدقيق	0.178	0.280
استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	0.200	0.272

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن مستوى المعنوية لمتغيرات الدراسة أكبر من 0,05 مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  وبالتالي بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدعونا إلى استخدام الاختبارات المعلمية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

☞ اختبار الفرضية الأولى لاختبار صحة هذه الفرضية، يتم استخدام اختبار ستودنت وقبل ذلك يتم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة بالشكل التالي:

✓ الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يلتزم المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة التي شأنها أن تحسن أداء هذه الوظيفة عند مستوى الدلالة 5%.

✓ الفرضية البديلة  $H_1$ : يلتزم المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة التي شأنها أن تحسن أداء هذه الوظيفة عند مستوى الدلالة 5% .

الجدول رقم: اختبار ستودنت لعينة واحدة بالنسبة للمحور الأول المدقق ومهنة التدقيق

المحور الأول	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	درجات الحرية
المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	8.552	0.000	50

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه أن فرضية الدراسة الأولى والتالي نصها: " يلتزم المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة التي شأنها أن تحسن أداء هذه الوظيفة "، صالحة حيث بلغت قيمة T المحسوبة تساوي 8.552 وهي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المساوية لـ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وعليه فإن النموذج ككل مقبول. و بالتالي نقبل الفرضية  $H_1$  التي تنص على: " يلتزم المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة التي شأنها أن تحسن أداء هذه الوظيفة عند مستوى الدلالة 5% ."

☞ اختبار صحة الفرضية الثانية

لاختبار صحة هذه الفرضية يتم استخدام اختبار ستودنت وقبل ذلك يتم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة بالشكل التالي:

✓ الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر عند مستوى الدلالة 5% .

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

✓ الفرضية البديلة H1: توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم 16: اختبار ستودنت لعينة واحدة بالنسبة للمحور الثاني استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر

المحور الأول	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة	درجات الحرية
استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	11.796	0.000	50

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نجد نتائج التحليل الإحصائي الواردة التي تدور حول فرضية الدراسة الثانية والتالي نصها: "توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر"، صالحة حيث بلغت قيمة T المحسوبة تساوي 11.796 وهي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المساوية ل 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وعليه فإن النموذج ككل مقبول. و بالتالي نقبل الفرضية H1 التي تنص على: "توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر".

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى بعض النقاط الهامة التي من خلالها يصل المدقق ممارسة مهنته بكل استقلالية وحياد، حتى يقوم المدقق بتقديم المنتج النهائي وهو التقرير العام حول صحة وصدق الحسابات السنوية. تم التطرق أيضا في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المتمثلين في خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، وأساتذة جامعيين مختصين في محاسبة ومراجعة، وكذا تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول مجموع المحاور الرئيسية والمتمثلة في المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر، وكذا استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر، وقد توصلنا إلى أنه يلتزم المدقق بمتطلبات ممارسة مهنة المراجعة وآلياتها المعتمدة التي من شأنها أن تحسن أداء هذه الوظيفة، ومن جهة أخرى تم إثبات صحة الفرضية الثانية التي تنص على أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلال المدقق في الجزائر.

# الخاتمة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية، تبين أن المدقق يقوم بدور فعال في اكتشاف الأخطاء والغش، والذي يمكن من خلاله إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة لتحقيق أهدافه والوصول إلى الأخطاء المحاسبية، ولقد ارتئينا في بحثنا هذا أهم الطرق المستخدمة في المراجعة وكذا مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش، حيث أصبح حديث الساعة وأكثر القضايا إثارة في مهنة التدقيق، كما إلى التعرف على دور المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش، وهذا بعد تجميع المدقق للأدلة لإثبات للوصول في الأخير إلى تقرير نهائي يبدي فيها رأيه الشخصي حول صحة حسابات السنوية وقوائم المالية.

وبعد مناقشة أهداف الدراسة وفي ضوء نتائجها وتبيان مدى تحققها، وتأكيد أهمية جوانب الموضوع التي أجابت على العديد من الأسئلة المنبثقة عن الكيفية التي يتم عبرها تدريب مدقق الحسابات في الجزائر باعتبارها متوجهة نحو مواكبة الممارسة الدولية للمهنة والاعتماد على معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وبيان النقائص الحاصلة في البيئة المحلية للمهنة، حيث تم تدعيم الدراسة بمجموعة من الأدبيات المتعلقة بالموضوع وذلك استنادا الى مجموعة من الدراسات السابقة الأجنبية والعربية، والتي كانت مشابهة لهذه الدراسة بحيث أضافت لها المزيد من المصادقية، وجعلتها أكثر الماما بالموضوع.

ومن خلال الفصل الأول؛ كما تم الإشارة الى المفاهيم الأساسية للدراسة والمتمثلة في متغيرات البحث؛ أما في الفصل الثاني، فقد تم اسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق اعداد استبانة وعرضها على أفراد عينة الدراسة المتمثلين في الأساتذة المختصين في المحاسبة، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، سنحاول إعطاء مجموعة من المقترحات والآفاق لهذه الدراسة كالتالي :

نسعى من خلال دراستنا للوصول إلى مجموعة من المقترحات التي تساعد مدقق الحسابات في تحديد النقاط التي يجب ان تتوفر فيه والتي تجعل منه أكثر كفاءة لممارسة مهنة التدقيق بشكل مستقل وهي:

## الخاتمة:

\* التركيز على تلقي مدقق الحسابات تعليم كافي والذي يجعله يفهم أساسيات المهنة بشكل أفضل؛

\* توفير برامج تعليم وتطوير لمدققي الحسابات؛

\* توفير قالب تعليمي في مؤسسات التعليم العالي بما يتوافق مع العمل الميداني لجعلهم أكثر دراية بالمجال؛

\* إلزام مدققي الحسابات في المشاركة المستمرة في الدورات التدريبية والتعليمية؛

\* ضرورة اجراء دورات تدريبية حول معايير التدقيق والتأكد الدولية لتسهيل فهمها؛

أخيرا يمكن أن نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال التدقيق نظرا لحدثة الموضوع كون الجزائر اتجهت حديثا الى تبني معايير التدقيق والتأكد الدولية وإصدار معايير التدقيق الجزائرية، لذا يمكن في الأبحاث مستقبلية ربط استقلالية المدقق بمتغيرات أخرى غير معايير التدقيق كالاستجابة للمخاطر وتصحيح الأخطاء، الشك المهني لإعطاء صورة أخرى عن تدريب المدقق الخارجي في الجزائر كما نقترح توسيع نطاق البحث وزيادة حجم العينة للتمكن من تعميم النتائج.



## قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب

1. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بيروت، الدار الجامعية، 1984م.
2. أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
3. إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995م.
4. بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002 م.
5. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001م.
6. نادية سعيد عاشور، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، د ط، مؤسسة حسين رأس الجبل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
7. جودت عزت عطوي، أساليب البحث العلمي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. عبود عبد الله العسكري، منهجية البحث في العلوم الإنسانية، ط1، دار التمييز للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، 2002.

## قائمة المصادر والمراجع:

9. الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، دروس وتطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001م.
10. لفين أريتر وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مراجعة أحمد حامد حجاج، ترجمة محمد محمد الديسطي، دار المريخ المملكة العربية السعودية للنشر والتوزيع، 2008.
11. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000م.
12. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990م.
13. مقداد محمد والفر ماجد، مناهج البحث العلمي والتحليلي الإحصائي في العلوم الإدارية والاقتصادية، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
14. يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم، تنمية الرافدين، غزة- فلسطين، 2004.
15. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000م.

### ثانياً: المذكرات

1. حجاز خديجة، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2008/2009م.
2. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009م.
3. زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة، اطروحة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015/2014

## قائمة المصادر والمراجع:

4. شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2003/2002م.
5. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004م.
6. محمد أسامة، إبراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، أطروحة ماجستير، عمادة دراسات عليا، الجامعة الإسلامية، 2007.
7. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.
8. غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002 م.
9. خليفة أحمد، حسيني آمال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدية، يومي 13 و14 ديسمبر 2011م.
10. مورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة isa ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدية، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
11. نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013م.
12. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر.

## قائمة المصادر والمراجع:

ثالثا: القوانين والمراسيم

13. الجريدة الرسمية، قانون 10 - 01، العدد 42، مؤرخة في 29/07/2010، المادة 64.

14. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مؤرخ في 27/11/2011، يتعلق بتعيين مراجع حسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2001.

رابعا: المراجع باللغة الأجنبية:

1- Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit, p. 24

2- P.SCHICK, J.VERA et O.BOURROUILH-PAREGE, **Audit Interne et Référentiels de risques**, DUNOD, Paris,2010 P.79





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثليجي الأغواط



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
تخصص: محاسبة وتدقيق

### استبانة موجهة لمحافظة الحسابات عبر عدد من ولايات الوطن:

إلى السادة محافظي الحسابات:

في إطار إنجاز مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الموسومة ب " دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق في البيئة الجزائرية"، تخصص: محاسبة وتدقيق ، أوجه لكم هذه الاستبانة التي هي أداة من أدوات البحث العلمي تتضمن مجموعة من الأسئلة تخص مجال بحثي، ومما لا شك فيه أن إجاباتكم الصريحة والصادقة خطوة ضرورية لدراسة هذا الموضوع دراسة شاملة، وشكرا مسبقا على ثقتكم فينا.

ملاحظة: في إجاباتكم عن الأسئلة ستضعون علامة (x) أمام العبارة المناسبة لإجاباتكم، وإن كان لديكم أية إضافات فسنأخذها بكل اهتمام.

تحت إشراف الأستاذ

رينوبة لخضر

من إعداد الطالب:

عيسى طعيبة

## المحور الأول: المعلومات الشخصية

يهدف هذا المحور إلى التعرف على بعض الخصائص الشخصية للباحثين المستجوبين.

1. العمر: أقل من 30 سنة  من 30 سنة إلى 40 سنة  من 40 سنة إلى 50 سنة  أكبر من 50 سنة.

2. المؤهل العلمي : ماجستير  دكتوراه  شهادات أخرى

3. الوظيفة: خبير محاسبي  محافظ حسابات  محاسب معتمد

أستاذ جامعي تخصص محاسبة ومراجعة

4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  من 10 إلى 15 سنة

أكثر من 15 سنة

المحور الثاني: متغيرات الدراسة

أولا: المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر

العبرة	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غ موافق بشدة	محايد
1. يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة انفصال الملكية عن الإدارة					
2. يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة تعقد العمليات المحاسبية					
3. يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة الحاجة إلى دقة المعلومات غير الموثوق فيه.					
4. يقوم المدقق بفحص البيانات فحفا انتقاديا منظما ودقيقا					
5. خبرة المدقق وسيلة للوصول إلى عملية تدقيق ناجحة وفعالة					
6. التخطيط لعملية التدقيق من طرف المدقق وتوقيت التدقيق يمثل عامل نجاح					
7. تحدد الأتعاب الممنوحة إلى المدقق حسب الجهد والوقت المبذول.					
8. تكمن مهمة المدقق في وضع التقارير تكون بمثابة فحص شامل للوثائق وصحة الحسابات.					

					9. اطلاع المراجع على الحالات التطبيقية تطور من خبراته وقدراته العملية وتساهم في اتخاذ القرارات السليمة.
--	--	--	--	--	---

ثانيا: استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر.

محايد	غ موافق بشدة	غير موافق	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1. عدم توفر الاستقلالية والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقريره
					2. يتمتع مدقق الحسابات بالسلوك المهني الذي يساهم في تعزيز استقلاله وحياده.
					3. يتمتع مدقق الحسابات بمبدأ احترام سرية معلومات الزبون التي قد يكن حصل عليها أثناء تقديم خدماته
					4. يفقد المدقق جزءا كبيرا من استقلاليته وحياده طول فترة التدقيق
					5. العلاقات العائلية المتبادلة ما بين مدقق الحسابات والزبون تؤثر على عملية التدقيق.
					6. امتلاك المدقق لمكتب لا يتلاءم وحجم العمل يؤثر على استقلاليته
					7. يؤثر التنظيم الحالي (القانون 10 - 01) على استقلالية المدقق مقارنة مع سابقه.
					8. يحق للمدقق القيام بتعديل تقريره بما يتلاءم والأخطاء اللاحقة.
					9. يحقق للمدقق الانسحاب من عملية التدقيق في حالة عدم مساعدة الإدارة في عملية التدقيق.

تشكرون وفي اللجنة تحشرون.

## Fiabilité

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\AdminPC\Documents\.sav

### Echelle : TOUTES LES VARIABLES

#### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total		50	100,0

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

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,753	4

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,748	6

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,723	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,810	24

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\AdminPC\Documents\.sav

### Statistiques

		يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة انفصال الملكية من الإدارة	يتم اللجوء إلى عملية التدقيق في حالة الحاجة إلى دقة المعلومات غير الموثوق فيه	يقوم المدقق بفحص البيانات فحفا انتقاديا منظما ودقيقا	التخطيط لعملية التدقيق من طرف المدقق وتوقيت التدقيق يمثل عامل نجاح	تحدد الأتعاب الممنوحة إلى المدقق حسب الجهد والوقت المبذول	عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقريره
N	Valide	50	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,89	4,23	3,51	4,23	3,89	4,23
	Ecart-type	,932	,808	1,095	,695	,900	,804

[Ensemble\_de\_données1] C:\Users\AdminPC\Documents\.sav

### Statistiques

		عدم توفر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيبيده المدقق في تقريره	يتمتع مدقق الحسابات بالسلوك المهني الذي يساهم في تعزيز استقلاله وحياده	يتمتع مدقق الحسابات بمبدأ احترام سرية معلومات الزبون التي قد يكن حصل عليها أثناء تقديم خدماته.	يفقد المدقق جزءا كبيرا من استقلاليته وحياده. طول فترة التدقيق	العلاقات العائلية المتبادلة ما بين مدقق الحسابات والزبون تؤثر على عملية التدقيق.	يؤثر التنظيم الحالي (القانون 10 - 01) على استقلالية المدقق مقارنة مع سابقه.	يحقق للمدقق الانسحاب من عملية التدقيق في حالة عدم مساعدة الإدارة في عملية التدقيق.
N	Valide	50	50	50	50	50	50	50
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,89	4,46	4,49	4,11	3,37	4,11	4,31
	Ecart-type	,832	,701	,612	1,078	1,003	1,051	,758

### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%	
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	50	100,0

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

## Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	,126	50	,178	,963	50	,280
استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	,119	50	,200*	,963	50	,272

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	8,552	34	,000	,85528	,6498	1,0549

### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
استقلالية المدقق ومهنة التدقيق في الجزائر	11,796	34	,000	1,10612	,9156	1,2967

```

EXAMINE VARIABLES=المحور1 المحور2 المحور3
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT
/COMPARE GROUPS
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/CINTERVAL 95
/MISSING LISTWISE
/NOTOTAL.

```