وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص تدقيق ومراقبة التسيير الموسومة بعنوان :

استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية

إعداد الطالب: عويفات مُحَّد العربي

:

لجنة المناقشة :

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
01	مصيطفى عبد اللطيف	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
02	دوار إبراهيم	أستاذ محاضر –ا–	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
03	طيبي حمزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الاغواط	مشرفا مساعدا
04	بوخاري عبد الحميد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
05	عبد الرؤوف عبادة	أستاذ محاضر –ا–	جامعة غرداية	مناقشا
06	بابنات عبد الرحمان	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

إخواني وأحبتي في الله، والى أسرتي الكريمة صغيرها وكبيرها ومن له الحق علينا .

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه وله الشكر كله بأن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع ، ثم الصلاة والسلام على من بعثه بالحق بشيرا ونذيرا مُحَمَّد ﷺ

✓ أقدم شكري وتقديري للأستاذ المشرف **دوار إبراهيم** ، الذي أمدني بتوجيهاته ونصائحه لإتمام مشروع أطروحة الدكتوراه و لم يبخل بملاحظاته وحرصه المستمر ؛

كما أتقدم بشكر ي أيضا إلى المشرف المساعد الأستاذ **طيبي حمزة** على ملاحظاته وتوجيهاته القيمة ،و إلى أعضاء لجنة المناقشة الكرام الذين قبلوا وتحملوا عناء تمحيص ومناقشة الأطروحة .والى كل الزملاء والأساتذة من جامعة غرداية و كذا أساتذة المركز الجامعي بافلو على حرصهم وتشجيعهم لنا بإتمام هذا العمل؛

كما أتقدم إلى كل محافظي الحسابات الذين لم يبخلو علينا بإجاباتهم وتصويباتهم المهنية وحتى مشاركاتهم لإتمام مشروعنا البحثي .

الملخص

تهدف هذه الدراسة البحثية نحو بلوغ الأثر في استخدامات الأسلوب الإحصائي والرياضي في التدقيق الخارجي، وبيان استجابة محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق ما يسمى بالمعاينة الإحصائية كأحد أهم الدلالات في علم الإحصاء والاحتمالات، يراد منها فهم الظواهر المراد فحصها والتحقق منها ،وذلك لما لها من تأثيرات ايجابية، تؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة، ;وقد تم استخدام لعينة مستجوبة من محافظي الحسابات تمثلت في استبانة ، موزعة على مجموعة من الأسئلة وتتقيد بمحورين يرتكز كل منهما على بعدين تؤسس إلى قاعدة بيانات ، تبين مدى استجابة محافظي الحسابات بتطبيق المعاينة الإحصائية وكذا مدى مساهمة الأسلوب الإحصائي والرياضي كآلية تفسير للظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا، وقد ساهمت هذه الدراسة بالوصول إلى نتائج تعزز من مكانة مدققي الحسابات باسخدام واستعمال الأساليب الإحصائية كأدلة إثبات كافية وغير متحيزة ، وتحقق جودة الأداء في عملية التدقيق، بالإضافة إلى زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية ،وذلك من خلال تبني معايير التدقيق الدولية كحال المعيار الجزائري 530 .

الكلمات المفتاحية: المعاينة الإحصائية ،التدقيق بالعينات ،محافظ الحسابات،المعيار 530.

Summary

This research study aims towards achieving the effect on the uses of the statistical and mathematical method in external audit, and clarifying the response of the account keepers in Algeria by applying the so-called statistical sampling as one of the most important indications in statistics and probability, intended to understand the phenomena to be examined and verified, because of their positive effects , leads to saving time and cost, and an interrogated sample of account keepers was used, represented in a questionnaire, distributed over a set of questions and adhered to two axes, each based on two dimensions, based on a database, showing the extent of the response of account governors by applying the statistical sampling, as well as the contribution of the statistical method And the mathematical as a mechanism of interpretation and analysis of phenomena according to variables that may occur in the future, and this study contributed to reaching results that enhance the position of auditors by using and using statistical methods as sufficient and unbiased evidence, and to achieve quality performance in the audit process, in addition to increasing transparency and fairness in the presentation of financial statements, This is done by adopting international auditing standards, as is the case with the Algerian Standard 530.

Key words: statistical Preview, sample audit, account portfolios, standard 530

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

إهداء II

شكر وتقدير III

الملخص III

مقدمة ..... أ

الفصل الأول 11

الإطار النظري والقانوني لمهنه التدقيق لدى محافظ الحسابات 11

تمهيد 11

المبحث الأول :الإطار النظري لمهنه التدقيق 12

المطلب الأول :ماهية التدقيق 12

الفرع الأول :لمحه تاريخيه لتطور مهنة التدقيق : 12

الفرع الثاني :مفهوم التدقيق..... 13

المطلب الثاني :. أنواع وأهداف التدقيق..... 15

الفرع الأول :.أنواع التدقيق 15

الفرع الثاني :.أهداف التدقيق..... 19

المطلب الثالث : فروض التدقيق 20

المطلب الرابع : الأطراف المستفيدة من التدقيق 21

المبحث الثاني :. الإطار النظري والقانوني لمهنة محافظي الحسابات..... 23

المطلب الأول :. مفهوم مهنة محافظ الحسابات 23

الفرع الأول :. تعريف محافظ أو مراجع الحسابات 23

الفرع الثاني :.شروط ممارسة التدقيق لدى محافظي الحسابات..... 24

المطلب الثاني : التعيين وموانع التعيين وحالة التنافي لدى محافظي الحسابات..... 25
المطلب الثالث: .مسؤولية محافظ الحسابات 26
الفرع الأول :المسؤولية التأديبية: 27
الفرع الثاني :المسؤولية الجزائية 27
الفرع الثالث :المسؤولية المدنية..... 28
المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظي الحسابات..... 28
الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات..... 28
الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات..... 29
المبحث الثالث : واقع مهنة التدقيق في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتدقيق 30
المطلب الأول : الإصلاحات المهنية في الجزائر..... 30
الفرع الأول : التطور التاريخي..... 30
الفرع الثاني :.الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر 33
المطلب الثاني : دور المنظمات الدولية في تطور مهنة التدقيق في الجزائر 35
الفرع الأول :هيئات إصدار معايير التدقيق الدولية..... 35
الفرع الثاني–إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي(**IAASB**) 38
الفرع الثالث: الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد 39
الفرع الرابع: مجلس معايير المحاسبة الدولية(**IASB**): 40
الفرع الخامس: الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب**AFA A**:..... 40
الفرع السادس: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين(**IACPA**) 41
الفرع السابع: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين**AICPA** 42
المطلب الثالث :. مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق..... 43

الفرع الأول :طريقة تبني المعايير الدولية 44
الفرع الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA 45
الفرع الثالث :إصدارات معايير التدقيق الدولية 46
.المطلب الرابع : واقع ممارسة معايير التدقيق الجزائرية من منظور معايير التدقيق الدولية 49
الفرع الأول : مقارنه معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية 49
الفرع الثاني : أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر 51
خاتمة الفصل الأول 54
الفصل الثاني التدقيق بالعينات الإحصائية من منظور المعايير الجزائرية و الدولية 55
تمهيد 56
المبحث الأول: .الإطار النظري للتدقيق بالعينات الإحصائية 57
المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمعاينة الإحصائية..... 57
الفرع الأول: من ناحية المصدر..... 57
الفرع الثاني: من ناحية الاستدلال والتفسير العلمي 59
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق بالعينات :..... 61
المطلب الثالث: مبادئ وأهداف العينات في التدقيق :..... 62
الفرع الأول : المبادئ: 63
الفرع الثاني : الأهداف..... 63
المطلب الرابع: أنواع المعاينة في تدقيق الحسابات 64
الفرع الأول : المعاينة الإحصائية –الاحتمالية –..... 65
الفرع الثاني: المعاينة غير الإحصائية–غير الاحتمالية–..... 70
المبحث الثاني:. أهمية الاستجابة لتطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تدقيق الحسابات 71

المطلب الأول: . أهمية استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق 71
الفرع الأول: أسباب استخدام العينة الإحصائية: 71
الفرع الثاني: كيفية استخدام المعاينة الإحصائية و غير الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق. 72
الفرع الثالث: خطط المعاينة في عملية التدقيق 73
المطلب الثاني: أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية على فعالية أداء عملية التدقيق 75
الفرع الأول: دور أسلوب المعاينة الإحصائية في تحسين جودة التدقيق 76
الفرع الثاني: إسهامات تطبيق المعاينة الإحصائية في التخفيض من مخاطر التدقيق 82
المطلب الثالث: أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية وانعكاسها على تخفيض مخاطر التدقيق 87
المطلب الرابع:. أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية لتضييق فجوة التوقعات وانعكاسها على مهنة التدقيق 88
الفرع الأول :مفهوم فجوة التوقعات 88
الفرع الثاني: تقسيم وسبب فجوة التوقعات حسب مهنة التدقيق 88
الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق المعاينة الإحصائية على فجوة التوقعات 89
المبحث الثالث: استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق طبقا للمعيار الدولي والمحلي 530 89
المطلب الأول: . مفهوم المعيار 530 للتدقيق 90
المطلب الثاني:. الدلالات والخصائص المرتبطة بمعيار التدقيق530 91
المطلب الثالث:. –الواجبات المطلوبة في تطبيق معيار التدقيق 530 92
المطلب الرابع: .تقييم نتائج المعيار 530 96
خاتمة الفصل الثاني 98
الفصل الثالث دراسة ميدانية حول استجابة محافظي الحسابات في تطبيق السبر في التدقيق 99
تمهيد : 100
المبحث الأول: واقع تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية 101

المطلب الأول :. الحاجة لأسلوب المعاينة الإحصائية في مجال التدقيق 101
المطلب الثاني:. العلاقة بين المعاينة الإحصائية ومعايير التدقيق.....102
الفرع الأول: . السمات العامة لمعايير التدقيق 102
الفرع الثاني: أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها: 103
المطلب الثالث:. إسهامات تطبيق المعيار الدولي530 للتدقيق في الجزائر 104
الفرع الأول :أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر 104
الفرع الثاني:. أهمية تطبيق المعيار الدولي530 للتدقيق بالجزائر 105
المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية واختبار الأداة 107
المطلب الأول: تخطيط الدراسة 107
الفرع الأول: مشكلة الدراسة 107
الفرع الثاني: متغيرات ونموذج الدراسة 108
المطلب الثاني: فرضيات ومنهجية ومجال وحدود الدراسة.....110
الفرع الأول: فرضيات الدراسة.....110
الفرع الثاني: منهجية ومجال وحدود الدراسة الميدانية 111
المطلب الثالث: تصميم وتنفيذ الدراسة 112
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة 112
الفرع الثاني :تصميم الاستبيان والأساليب المستخدمة 113
الفرع الثالث: ثبات وصدق الاستبيان 116
الفرع الرابع: عرض خصائص عينة الدراسة.....123
الفرع الخامس : توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع لمعايير التدقيق 127
المبحث الثالث: نتائج الدراسة والاختبارات الإحصائية 130

المطلب الاول :تحليل نتائج فقرات أبعاد المحور الأول 131

الفرع الأول : تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الأول " أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي: 131

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثاني " أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية " 132

المطلب الثاني : تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني" أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي" 134

الفرع الأول : تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الأول: تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع 134

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثاني:. " الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530" 136

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة 138

الفرع الأول: اختبار T (Test Sample One) 138

الفرع الثاني : اختبار الفرضيات باستخدام اختبار الانحدار الخطي ومعامل R 145

الفرع الثالث: دراسة النموذج استنادا للمعادلات البنائية 149

خاتمة 153

قائمة المراجع 157

الملاحق 169

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

الجدول (1–1) أنواع التدقيق 16

الجدول (1–2) مقارنة بين أنواع التدقيق أو المراجعة الخارجية..... 18

الجدول (1–3) حالة التعيين والمنع وحالات التنافي عند محافظي الحسابات 25

الجدول (1–4) التطور الزمني لواقع مهنة التدقيق في الجزائر 31

الجدول (1–5) إصدارات معايير التدقيق الجزائرية..... 45

الجدول (1–6) قائمة معايير التدقيق الدوليةI SA حسب إصدارات 2018 47

الجدول (1–7) مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية..... 50

الجدول (2–1) أنواع المعاينة العشوائية..... 65

الجدول (2–2) الدلالة الحسابية للمعاينة العشوائية المنتظمة 67

الجدول (2–3) درجة الثقة ومعامل الثقة..... 75

الجدول (2–4) تقسيمات مخاطر وأنواع التدقيق 83

الجدول (2–5) تصنيف المخاطر النوعية..... 85

الجدول (2–6) أدلة الإثبات وعلاقتها بمخاطر التدقيق..... 86

الجدول (3–1). درجات مقياس ليكارت الخماسي.....114

الجدو ل (3–2) يبين مستويات الموافقة على عبارات وأبعاد ومجالات الدراسة.....114

الجدول (3–3). محتوى أداة الدراسة 116

الجدول (3–4)معامل الثبات ألفا كرو نباخ لمحاور وأبعاد الدراسة 117

الجدول (3–5). يبين الصدق البنائي لمحاور الاستبيان 118

الجدول (3–6) معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول" أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي " 119

الجدول (3–7)معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني" أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية " 120

الجدول (3–8.) معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث للمحور الثاني" تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع " 121
الجدول (3–9)معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع للمحور الثاني" الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530." 122
الجدول (3–10).نوزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....123
الجدول (3–11) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 124
الجدول (3–12) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي 125
الجدول (3–13.) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية. 126
الجدول (3–14) توزيع عينة الدراسة في الاطلاع على معايير التدقيق الدولية 127
الجدول (3–15) توزيع عينة الدراسة في الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية 128
الجدول (3–16) توزيع عينة الدراسة حسب متغير إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق.....129
الجدول (3–17)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول " أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي " 131
الجدول (3–18)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني " أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية".....132
الجدول (3–19) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول للمحور الثاني " تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع " 134
الجدول (3–20)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني" الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530".....136
الجدول (3–21)الآتي يوضح نتائج اختبار الفرضية الأساسية الأولى. 139
الجدول (3–22)الآتي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.....140
الجدول (3–23) الآتي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية.....141
الجدول (3–24)الآتي يوضح نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثانية. 143
الجدول (3–25)الآتي يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة. 144

الجدول (3–26)الآتي يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة 145
الجدول (3–27)نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى..... 146
الجدول (3–28)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية..... 146
الجدول (3–29)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة..... 147
الجدول (3–30)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة 148
الجدول (3–31)اختبار كاي مربع..... 149
الجدول (3–32)مؤشرات تطابق النموذج 150

قائمة الاشكال

الشكل(1–1) : مراحل مختصرة لممارسة مهنة التدقيق..... 12
الشكل (1–2) إطار عام للتدقيق في المنشاة أو المشروع 15
الشكل (1–3) الأطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي بصفة مباشرة وغير مباشرة..... 22
الشكل (1–4) تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات..... 35
الشكل (1–5) إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) 38
الشكل (1–6) : هيكل المعيار الدولي..... 39
الشكل(1–7) معايير المراجعة الخاصة بالمجمع AICPA..... 43
الشكل (2–1) كيفية سحب عينة عشوائية طبقية 68
الشكل (2–2) طريقة اختيار العينة العنقودية 69
الشكل (2–3) طرق المعاينة غير الإحصائية 70
الشكل (2–4) إجراءات التنفيذ والاختلاف بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية..... 72
الشكل (3–1) نموذج الدراسة..... 109
الشكل (3–2)نموذج الدراسة البحثية للمتغيرات 110
الشكل (3–3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس..... 124
الشكل (3–4.)توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي..... 125

الشكل (3–5.)توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي 126
الشكل (3–6.) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية..... 127
الشكل (3–7)توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير التدقيق الدولية 128
الشكل (3–8.)توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية 129
الشكل (3–9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق
..... 130
الشكل (3–10):نموذج الدراسة وفق المعادلات البنائية 151

قائمة الملاحق

الملحق 1الاستبيان 170
الملحق 2 قائمة محكمي الاستبيان..... 176
الملحق 3 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول للمحور الأول 176
الملحق 4 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني للمحور الأول 177
الملحق 5 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول للمحور الثاني 177
الملحق 6 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني للمحور الثاني 178
الملحق 7 اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان..... 178
الملحق 8 معامل ارتباط بيرسون x1 + x2 179
الملحق 9 معامل ارتباط بيرسون y1 + y2 179
الملحق 10 yوالثاني + X ألفا كرونباخ المحور الأول 180
الملحق 11 معامل الثبات لكل المحاور 180
الملحق 12 معامل الثبات الإجمالي 181
الملحق 13 صدق الاتساق لعبارات الاستبيان 182
الملحق 14 اختبار الفرضيات 188
الملحق15 الانحدار الخطي للمحاور 191

مقدمة

إن التطور الذي شهدته الكثير من المؤسسات الاقتصادية أو المنشات عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها،وكذا اتساع رقعة الفساد المالي والمحاسبي للشركات و ما تبعه من انهيارات ،جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر ، وهو ما أدى إلى تعقد العمليات المحاسبية بالإضافة إلى البناء التنظيمي للمؤسسة وكذا انفصال الملكية عن الإدارة، حتم على الأطراف ذات المصلحة كالمستثمرين والحكومات وغيرها بتوكيل طرف مستقل(المراجع الخارجي) والذي يسمى في صلب موضوعنا بمحافظ الحسابات والذي من شانه يقوم مهنة التدقيق حول تصرفات الإدارة وإبلاغ كل المتعاملين بكل التطورات وكذا النشاطات التي تدار داخل الهيكل التنظيمي للمنشاة، إذ أصبحت مهمة التدقيق مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية المؤسسات خاصة بعد ظهور شركات المساهمة، التي تتطلب ضرورة إيجاد وسائل لحماية أصحاب المصالح وتلبي احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة تلك المرتبطة بالربح المحاسبي، كونه من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي و يهدف بالضرورة إلى اتخاذ العديد من القرارات.

تأتي مهمة محافظ الحسابات ، أن له أهمية ودور ايجابي في الحد من الآثار السلبية للإفصاح، حيث تهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة و مصداقية القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة و مصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

ونظرا لهذه الأهمية، فقد و ضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفة الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة والتزامه بمختلف المعايير المعتمدة دوليا من جهة ومدى توافق المعايير المحلية للدولة الواحدة من جهة أخرى ، إذ تعد بصفة وكيل عن المساهمين و ليس في خدمة الإدارة. كما وضحت التشريعات المختلفة للمهام التي أوكلت لمحافظ الحسابات القيام بها داخل الكيان، و التي يقوم بمراجعته دون التدخل في التسيير، و أنه يمارس هذه تحت مسؤوليته الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات: المسؤولية المدنية ، الجزائية و الانضباطية، فهي تمثل من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة أداة هامة لتفعيل صدق القوائم المالية وتعزيز بما يسمى المسؤولية الاجتماعية.

والجزائر كغيرها من الدول اعتمدت معايير تتماشى والمعايير الدولية وتحديدا تلك المتعلقة بالتدقيق المالي والمحاسبي من اجل مواكبة التطور خارج حدودها ،لا سيما أن غالبية الدول المتقدمة قامت بذات الخطوة وسارعت إلى تطبيق هاته المعايير الدولية، وإيجاد البيئة الداخلية لبلورة وتطبيق معايير التدقيق الخاصة بكل دولة .

إذ كان لزاما على السلطات المالية في الجزائر إعادة النظر في ممارسة مهنة محافظ الحسابات بما يتوافق مع التطورات الدولية للمراجعة من جهة وتطور علم التدقيق من جهة أخرى؛

فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة أو المنشاة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري، بحيث يقوم بإعداد وتحرير التقارير حول مدى مصداقية وشرعية الحسابات وانتظامها بالنسبة للمؤسسة والمصادقة على تلك التقارير وإعلام الجهات المعنية بها.

و نظراً للاعتبارات العملية في عملية التدقيق بما يحقق الكفاءة وحسن الأداء المهني يلجأ المدقق أو محافظ الحسابات إلى استخدام عينات التدقيق وذلك مرورا باستخدام أساليب إحصائية ورياضية من شانها استخراج قاعدة بيانات رقمية وأخرى وصفية في إجرائه لفحص القوائم المالية تتوج بوضع قرارات تفسر الظاهرة المدروسة أو المجتمع المراد فحصه والتحقق منه ، وذلك من خلال أساليب المعاينة الإحصائية التي تضمن عينة أو عينات إحصائية سليمة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله، ولكن مع مراعاة الهدف أو الأهداف الأساسية لعملية التدقيق ، والخروج بنتائج تفسر البعد المراد تحقيقه و المتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد و المناسب .

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن صياغةإشكالية الدراسة كالآتي:

ما مدى مساهمة واستجابة محافظي الحسابات العاملين في البيئة الجزائرية بتبني معايير التدقيق الدولية و خصوصا إجراء التدقيق بالمعاينة الإحصائية ؟

ولدراسة وتحليل إشكالية الموضوع استعنا بالأسئلة الفرعية التالية :

-ما مفهوم مهنة التدقيق و ممارستها في البيئة الجزائرية من قبل محافظي الحسابات ؟

-ما أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في التدقيق الخارجي من خلال الأخذ بالعينات الإحصائية؟

- ما هي مساهمات تطبيق المعاينة الإحصائية واستخدامها في التدقيق للمجتمع محل الدراسة ؟

-ما مدى قبول والتزام محافظ الحسابات في تطبيق المعايير الدولية والجزائرية خصوصا معيار التدقيق530؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة حددنا مجموعة من الفرضيات الفرعية :

-يقبل محافظو الحسابات في تطوير معايير التدقيق بين الممارسة ومسايرة الواقع الاقتصادي المحلي والدولي.

-يساهم استخدام واستعمال الأساليب الإحصائية والرياضية كدعامة أساسية في التدقيق الخارجي ؛

-يستجيب محافظو الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والجزائرية وخصوصا التدقيق بالمعاينة الإحصائية، وذلك من خلال الدراسة التحليلية لمتطلبات الاستجابة والتطبيق لمعيار التدقيق بالعينات و خلصت إلى ما يلي:

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام واستعمال محافظي الحسابات للأساليب الإحصائية والرياضية في التدقيق الخارجي عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) ؛

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مساهمة تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق من خلال الفحص والتحقيق للمجتمع المدروس ؛

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لواقع الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية لدى محافظي الحسابات وبما يحقق الهدف الناتج عن الاختبارات الأساسية في التدقيق؛

– توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين مساهمة محافظي الحسابات في تطبيق المعيار الجزائري والدولي للتدقيق530 ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) .

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تعتبر المعايير بمثابة المبادئ العامة لضبط عملية المراجعة
- ضبط التزامات محافظي الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المعتمدة في الجزائر كالمعيار 530.
- تكريس الشفافية والصورة الصادقة لمختلف التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات.
- إبراز مهنة التدقيق الخارجي على أساس أنها مهنة ترتبط بتحقيق المسؤولية الاجتماعية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث للتأكيد على ضرورة التوسع في تطبيق مفهوم التدقيق بالمعاينة الإحصائية في البيئة الاقتصادية الجزائرية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع بيان الاستفادة من تطوير الممارسة المحاسبية و تطوير مهنة المراجعة و تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مما ستنعكس على قرارات المستثمرين و حركة سوق الأوراق المالية، إضافة إلى خدمة المهتمين بهذا الشأن من كتاب و باحثين، و بالإضافة إلى أن أهمية هذا الموضوع تكمن في وضع تحديات التفكير في التقليل من التكلفة والجهد ،من خلال فهم الظواهر الناتجة عن سلسلة من الأزمات المالية المختلفة التي مست العديد من المؤسسات على المستويين الدولي والمحلي ،وذلك نظرا لاتساع رقعة المبادلات وانتشارها ، وكبر حجم المؤسسات، مما يبرر استخدام وتبني ما يسمى التدقيق بالعينات ، بالإضافة إلى إبراز دور مهمة محافظي الحسابات في الحد من المخاطر والتوجسات لدى الكثيرين من أصحاب المصالح.

مبررات اختيار الموضوع :

هناك مجموعة من الأسباب قادتنا نحو اختيار هذا الموضوع ولعل أهمها :

–محاولة تسليط الضوء على عمل محافظ الحسابات بما يتماشى والتطورات الحاصلة الخاصة بمعايير التدقيق بين واقع الممارسة والتطبيق؛

–الدر اسة الاستشرافية والواقعية بجدوى تطبيق معايير التدقيق الدولية لدى محافظي الحسابات؛

-اثر وفعالية عمل محافظي الحسابات في الجزائر كتطبيق الأساليب الإحصائية في التدقيق؛
-اكتشاف الوقائع والأهداف من عمليات التدقيق والتوسع فيه أكثر كتطبيق للمعيار السبر في التدقيق530؛
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد .

منهج البحث:

من أجل معالجة موضوع الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد مناسبا وموافقا للموضوع مع استعمال و استخدام الأدوات التالية لمعالجة موضوع الدراسة:

-**المسح المكتبي**: من أجل تكوين قاعدة نظرية لموضوع الدراسة، و اعتمدنا في ذلك على عدة مراجع باللغة العربية والأجنبية، وبعض ما أجادت به مجموعة بحوث تمثلت في لمؤتمرات والملتقيات والبحوث المنشورة، وكذا التقارير والمواقع على شبكة الانترنت؛

-**الدراسة الميدانية**: تتمثل في توزيع الاستبيان لمعرفة جوانب مهمة من البحث بوضع عينة الدراسة تخص محافظي الحسابات ،بما يتوافق مع القبول والاستجابة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وبالخصوص اثر المعاينة الإحصائية كمعيار يحضى بالاهتمام ،بالإضافة إلى الفهم في تجسيدها على ارض الواقع ،والمنبثقة حتما من وزارة المالية، و تم استخدام مجموعة من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى اختبار**t**و الأدوات الإحصائية المتمثلة في اختبار ألفا كرونباخ، معامل الارتباط بيرسون، اختبار كا روف-سمير نوف.

حدود الدراسة:

تعتبر حدود الدراسة الإطار العملي الذي تتم من خلاله معالجة الموضوع والتحليل الجيد والواقعي المتمثل في ما يلي:

- **الحدود الزمنية**: تم إعداد هذه الدراسة الميدانية في سنة (2020) بداية شهر جويلية إلى غاية نهاية شهر مارس(2021)؛
- **الحدود المكانية**: تمت بالاتصال ببعض مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر ، واعتمدنا أيضا على العناوين الالكترونية لمجموعة كبيرة من محافظي الحسابات ؛
- **الحدود البشرية**: تقتصر هذه الحدود على مجموعة من محافظي الحسابات في الجزائر و المكونة لمجتمع الدراسة و في حدود 67 عينة صحيحة من أصل 125 استبانه موزعة، وتم تحصيل 87 منها ، ورفض 20 استبانة .

الدراسات السابقة

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

دراسة :لطفي، أمين السيد ،1997 (أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة)
هدفت الدراسة إلى بيان أهمة الأساليب المستخدمة في المعاينة و مدى أهمية تطبيق الأسلوب الاختباري الحديث ، كما أوضحت المراحل التنفيذية لكل واحد منها وبينت أيضا أوجه التشابه والاختلاف بينهما، ولعل أهم ما خلصت إليه الدراسة:

-أن المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية يعتبران من بين أهم الأساليب التي لا يمكن الاستغناء عنهما من طرف المراجع ، ولكونيهما مناسبين خلال مراحل عملية المراجعة و في أغلب الأحيان تتجلى معالم الاختلاف الجزئي بينهما في عملية التطبيق.

-تهتم المعاينة سواء الإحصائية أو غير الإحصائية بنفس درجة القبول لدى مراجعي الحسابات في ظل المعايير المهنية للمراجعة.

ومن أهم توصيات الدراسة هو التزام مراجعي الحسابات ببذل قدر كافي ومعقول من العناية المهنية عند تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية في المراجعة.

دراسة حميدان ، : 1999 : (منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية)
استهدفت الدراسة الجوانب النظرية والتطبيقية كمسألة تطبيق العينات الإحصائية في المراجعة لما لها من بعد ايجابي وما تحققه من مزايا يمكن تحقيقها لأسلوب العينات في المراجعة.

بالإضافة إلى ما تطرقت إليه الدراسة سواء من الجوانب العلمية والمنهجية و التطبيقية لبلوغ إطار علمي و نظري للعينات الإحصائية و تطبيقاتها في المراجعة كحجم العينة واختيار عناصرها وتقييم نتائجها ،ودرجة الثقة و خطا المعاينة والمخاطر المتوقعة و خلصت أيضا الدراسة إلى أهم المبادئ الأساسية للمعاينة الإحصائية و قياس درجة المخاطرة في التدقيق والعمليات المرتبطة بالمراجعة ككل.

ومن بين أهم المقترحات المقدمة في الدراسة ما يلي :

- العمل على تطوير وتحديد أساليب المعاينة الإحصائية بشكل يتناسب واحتياجات المراجعة والعمليات الخاصة بها، بغية التوصل إلى عينات حقيقة تمكن مراجعي الحسابات بتحقيق الهدف من المراجعة.

- التأكيد على ضرورة تحديد حجم عينة المراجعة بالأساليب الإحصائية فضلا عن الاختيار العشوائي للعناصر التي تحتوي عليها العينة وذلك بهدف قياس ورقابة خطر خطأ المعاينة؛

دراسة : الحسن محمود زعرب2010 (العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق دراسة تحليلية) .

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العوامل المؤثرة في استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، وفقا لآراء المدققين الخارجيين في قطاع غزة . وأشارت نتائج الدراسة إلى : ظهور عوامل تؤثر في تطبيق العينة الإحصائية لدى المدققين الخارجيين تتمثل في طريقة اختيار خطة العينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختيار، وتحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب، واختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه، وكذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة وعبر ت الدراسة على أن العينة الإحصائية من مزاياها موضوعية وحقيقية، وتمكن من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، كما تمكن من تقدير خطأ العينة وبأدق طريقة لاستنباط النتائج لمجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل. وتساعد في توفير الوقت مع خفض التكلفة وتجعل عملية التدقيق مجزية .وخلصت الدراسة إلى بعض التوصيات نذكر منها :

-ضرورة مراعاة المدقق الخارجي عند تحديد حجم العينة الإحصائية ما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله المدقق،

-يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم عينة التدقيق أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منه العينة الإحصائية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حدوث الخطأ وغيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات .

دراسة البلخي، راتب مُحَمَّد 2001،(المعاينة الإحصائية وتطبيقاتها في مراجعة الحسابات).

تناولت الدراسة مفهوم المراجعة في ظل استخدام أسلوب العينات و كما بينت جهود الباحثين والتنظيمات المهنية العالمية والعربية في هذا المجال وتحديد أهم المسببات في ضيق دائرة تطبيق هذا الأسلوب لدى المراجعين وانه لم يحظ بالقدر الكافي من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية للمراجعة وخاصة في الدول النامية بما فيها على وجه الخصوص دول العالم العربي .

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتنظيم مهنة المراجعة في الدول العربية و تحديد الاهتمام الخاص بموضوع استخدام العينات في المراجعة ،مما يجعلها أداة فاعلة في تطوير الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

-دراسة جربوع يوسف محمود،2002(مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية)تهدف الدراسة حول التزام المراجع أو المدقق بمجموعة من العوامل التي تدخل ضمن تصميم واختيار عينات المراجعة، بالإضافة إلى دراسة النتائج سواء ما تعلق بتنفيذ إجراءات المراجعة عليها و توثيقها ،كحال التأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة المنشأة في نظام الرقابة الداخلية مطبق على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية لضمان التجانس في تطبيق

الإجراءات على كافة هذه العمليات كالتخطيط الدقيق للعينة والفعالية فعالة والكفاءة في نفس الوقت، كما يتم تحديد العلاقة بين العينة والهدف من الاختبار وخصائص المجتمع الذي سحبت منه العينة.

وخلصت الدراسة إلى ما يلي:-

- إدراك المراجع بمخاطر المعاينة أثناء تحديد حجم العينة الإحصائية وانخفاضها إلى أدنى حد ممكن يقبله المراجع، فكلما كانت المخاطر التي يرغب المراجع في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر.

-مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وأثرها على طريقة المراجعة.

-يتوجب على المراجع عند قيامه بتقييم نتائج العينة الإحصائية أن يطلب من الإدارة التحريعن الأخطاء المكتشفة و الأخطاء المحتملة مع احتمالية وجود تعديلات ضرورية، بالتخطيط لإجراءات المراجعة.

دراسة (Mark Schreiner 2009)

– portfolio-at-risk in microfinancStatistical audit sampling for**–**

هدفت هذه الدراسة حول توفير طريقة صارمة ، وصحيحة إحصائيًا ، ومنخفضة التكلفة لمراجعة عينة من محفظة قروض المقرض ، سواء كان ذلك من مؤسسات الإقراض الأصغر أو أي نوع آخر من المقرضين.. وعرضت أيضا على تطبيق التقنيات المعيارية لأخذ عينات المراجعة وأخذ عينات الوحدة بالدولار مع التقسيم الطبقي على الحالة الخاصة لمحفظة مؤسسات الإقراض الأصغرعلى عكس عينات المراجعة التي يستخدمها جميع المدققين تقريبًا ، إذ لا يتم تطبيق قواعد تجريبية تعسفية.

وأوضحت هذه الدراسة أن أخذ عينات المراجعة الإحصائية لمحفظة قروض المقرض بسيط وصارم وغير مكلف في أخذ عينات المراجعة ،كما يستخدم معظم المراجعين قواعد تجريبية عشوائية وليس لديهم أي فكرة عما إذا كانوا يأخذون عينات كافية من العناصر للتأكد بالفعل ، مع بعض المستوى المطلوب من الثقة ، كونهم لم يجدوا أي عيوب. والذي سيمح هذا الأسلوب البسيط وغير المكلف والدقيق إحصائيًا للمدققين الذين يرغبون بالفعل في القيام بعمل جيد لتقدير دقة بياناتهم في تطبيق شائع جدًا.

دراسة بن عيسى عبد الرحمان أطروحة دكتوراه 2017/2016(الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة)

الهدف من الدراسة هو توضيح مدى إمكانية التكامل بين الإصلاحات التي تم إطلاقها من قبل الجهات المسئولة عن مهنة التدقيق في الجزائر وعملية اعتمادها دوليا معايير التدقيق خاصة في ضوء إصدار مجموعة تدقيق جزائرية منسقة المعايير مع نظيراتها الدولية ، وأثر هذا الاعتماد على تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر مع رفع المستوى المهني الأداء في إطار قانون 10-01 المتعلق بمهنة المحاسبة ، و محتوى معايير المراجعة الجزائرية ، بشرط اقتراح إمكانية اعتمادها

المعايير الدولية ، لتحقيق هذا الهدف ، استكشفت الدراسة مساهمة اعتماد هذه المعايير لجودة المهنة ، أو حتى الاعتماد عليها في المستقبل في عملية إصدار باقي المواصفات الجزائرية.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك إمكانية ملحوظة لاعتماد معايير دولية المراجعة لما لها من مزايا ، وما تقدمه من إجراءات يمكن أن تساعد على المستوى المحلي السلطات للاعتماد عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إصدارها وتطويرها محلياً المعايير ، هذا الرأي مدعوم أيضً ا بغياب التناقض بين الدولي

المعايير من جهة ، ومتطلبات الخلفية القانونية التي تشرف على المهنة فيها الجزائر من ناحية أخرى وفي هذا السياق تقترح الدراسة إطارا عاما للتدقيق للمعايير في الجزائر.

دراسة بولحبال فريد أطروحة دكتوراه2018/2017 (أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة شركات)

تهدف هذه الدراسة إلى وجوب الاهتمام بالأساليب الحديثة ،نظرا لتزايد أعمال محافظي الحسابات و والواجبات الملقاة على عاتقه بالموازاة مع تزايد أنشطة المؤسسات وتعدد أهدافها ، و من جملة ما أوضحت هذه الدراسة إزالة الغموض الذي يكتنف أساليب المراجعة الحديثة والتعرف على أهمية إستخدام أساليب الفحص التحليلي والمعاينة الإحصائية على جودة مراجعة الحسابات .وتبيان كيفية مساهمة أساليب المراجعة الحديثة في تحسين أداء عملية المراجعة ومساعدة محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات الرشيدة بأقل وقت وجهد وتكلفة وبأعلى جودة .

ومن بين ما خلصت إليه الدراسة أن الأساليب الإحصائية والرياضية تساعد على فهم الظواهر ودراستها ، بالإضافة إلى أن الاستخدام الجيد لأساليب المعاينة الإحصائية يتطلب المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والإحصاء، مع توفر الخبرة المهنية والفنية لمحافظي الحسابات ،وان أسلوب المعاينة الإحصائية يوفر أدلة إثبات كافية ويوفر الجهد والتكلفة .

دراسة أحمد ميلي سمية 2017 (أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية)

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق على توجيه اهتمام المدققين نحو إتباع الأساليب العلمية باستخدام أسلوب المعاينة مما يمكنهم من إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية بمستوى جودة عال وبأقل التكاليف، وعرض لأهم العوامل المؤثرة في اختيار أساليب المعاينة للتدقيق، وبلوغ هدف تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق استخدام أسلوب التدقيق بالعينات، وبالتالي التقليل من المخاطر بالإضافة إلى التعريفات بعملية التدقيق بالعينة. البنكية المرتبطة بالقوائم المالية المدققة،وكما أوصت هذه الدراسة، إلى ضرورة مراعاة المدقق لنتائج العينة وطبيعة الأخطاء والأسباب التي تم

تحديدها، والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على القوائم والمالية، وكذلك مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وأثرها في طريقة التدقيق عندما تكون الأخطاء الناتجة عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية،وانه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند تصميم برنامج التدقيق طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حدوث الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

وخلصت الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

-ضرورة مراعاة المدقق لنتائج العينة وطبيعة الأخطاء وأسبابها التي تم تحديدها، والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على القوائم والمالية، وكذلك مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وأثرها في طريقة التدقيق عندما تكون الأخطاء الناتجة عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية؛

-يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند تصميم برنامج التدقيق طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية حدوث الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة بالإضافة إلى جانبين أحدهما نظري ممثل في فصلين والآخر تطبيقي ممثل في فصل واحد و في ضوء فرضيات وأهداف الدراسة.، حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري والقانوني لمهنه التدقيق لدى محافظ الحسابات و قسم هذا الفصل إلى ثلاث .مباحث وكل مبحث إلى أربعة مطالب تعالج الأدبيات النظرية لمهنة التدقيق لمحافظ الحسابات ، أما الفصل الثاني من الأطروحة فتناولنا فيه التدقيق بالعينات الإحصائية من منظور المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق ، وقسم إلى الفصل إلى ثلاث مباحث فالأول تناول الإطار النظري للتدقيق بالعينات الإحصائية مقسم أيضا إلى أربعة مطالب تعالج مختلف المفاهيم المرتبطة بالمعاينة الإحصائية تخص المبحث الأول من الفصل أما المبحث الثاني يعالج أهمية الاستجابة لتطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تدقيق الحسابات بالإضافة إلى مبحث ثالث يلخص استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق طبقا للمعيار الدولي والمحلي 530 وكما توجت هذه الدراسة بالجانب التطبيقي تم عرضه على ثلاث مباحث ،فالأول يبين واقع تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية ، والثاني يترجم منهجية الدراسة الميدانية واختبار الأداة في حين تناول المبحث الثالث تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة .لنصل في الأخير إلى الخاتمة التي احتوت نتائج و مقترحات وآفاق الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري والقانوني لمهنه التدقيق لدى محافظ الحسابات

تمهيد

إن الحاجة الملحة إلى مهنه التدقيق الخارجي وتزامنه مع متغيرات الحياة الاقتصادية للمنشآت الكبرى واتساع رقعة الأزمات المالية بررت بظهور عمليات المراجعة والتدقيق،إذ أن هذا الأخير عرف مراحل عدة في تطوره كونه مهنة حضي بالاهتمام نظرا لوجود الممارسات الدولية وترجمه المتغيرات و إخضاعها لقوانين وتشريعات تحقق التوافق الدولي والمحلي معا بتقليص الفروقات الدولية وتقريب الممارسات بين الدول، والجزائر كأحد هذه الدول من خلال تبني لنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية لتلبيه الثقة حول مصداقية القوائم المالية الموجهة لعده أطراف وخاصة المستثمرين إذ كان من الواجب معرفه هذه المعايير الخاصة بالتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFA**).[1]

[1]International Federation of Accountants

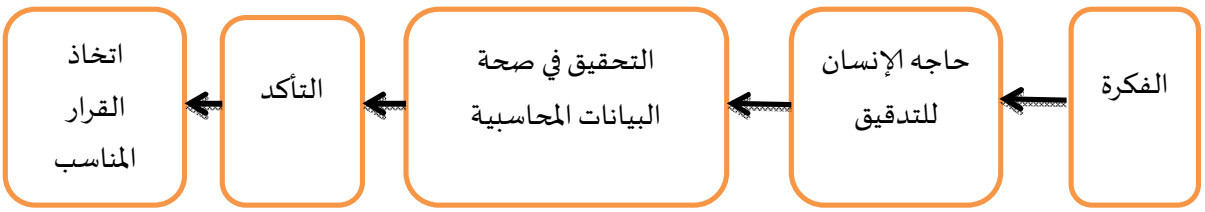
المبحث الأول :الإطار النظري لمهنه التدقيق

تعتبر مهنه التدقيق مهنة منظمة تقوم على إجراءات قبل وبعد وأثناء عمليه التدقيق، تكمن في جمع أدله التدقيق وصولا إلى تقليل فجوات الأخطاء والآثار المالية والمادية المترتبة عن الممارسة المحاسبية في المنشاة وسعيا منا لمعرفه مهنه التدقيق سنحاول توضيح هذا الأسلوب كمفهوم وممارسة لدى مدققي الحسابات.

المطلب الأول :ماهية التدقيق

تستمد فكره التدقيق إلى حاجه الإنسان إلى معرفه الحقيقة والتأكد من صحتها كي يعتمد على اتخاذ قرارا مناسب و يمكن أن نعبر عليها بالشكل التالي على أساس ممارسات محاسبية:

الشكل(1–1) : مراحل مختصرة لممارسة مهنة التدقيق



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قراءات ل زهرة عاطف سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق،ط1،دار الراية ،عمان الأردن 2009.

مُحَمَّد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في الحسابات،ط1،دار كنوز المعرفة ،جامعة البتراء عمان، الأردن،2009.

وللإشارة أن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audireومعناه يستمع لان الحسابات كانت تتلى على المدقق[1].

الفرع الأول :لمحه تاريخيه لتطور مهنة التدقيق :

سنحاول وضع إطار مختصر ووجيز حول تطور مهنة التدقيق ، كونه عرف دراسات وأبحاث فصلت في تطوره مع الزمن وما شهده من اتساع في مفهوم المراجعة أو التدقيق من قبل المختصين والمهتمين .به كمشروع يحضى بالاهتمام .

تدل الوثائق التاريخية على انه قبل **2000** سنه من ميلاد المسيح عليه السلام ظهر عند السومريين قانون حمو رابي الذي كان عبارة عن مجموعه من القوانين التجارية والاجتماعية والذي كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ومرجع لإجراء تسجيل الصفقات[2]

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق ،ط2،دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2015 ، ص24.

[2] COLLINS L. et VALIN G:«Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques», 3ème édition, Ed. Dalloz, Paris. .[**1986**] p. 04

أما في القرن الثاني عشر وضع في الصين نظام الرقابة المتبادلة(système contrôle réciproque) وذلك بالفصل بين وظائف أمين الخزينة والمحاسب.[1]

ومع هذا التطور لمهنة التدقيق ظهرت أولا لدى الحكومات ، إذ دلت أيضا الوثائق التاريخية على أن المصريين واليونان استخدموا المدققين لتأكيد الحسابات العامة، ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فيينا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية* (raxonati)[2] يتطلب العمل بها 6 سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحانات الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبه ،وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1699 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ،ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. [3]

ومع ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر والتي صاحبت اتساع حجم المشاريع الصناعية وظهور استخدام الآلات وبروز شركات المساهمة زاد الاهتمام بالتدقيق وتأكيد الطلب الذي أصبح أكثر من ضرورة لطمأنة الملاك وأصحاب المصالح عموما [4]، تتم في فحص أعمال المنشآت وتدقيق الحسابات والسجلات التي تعدها الإدارة في إعداد تقارير من شانها الوقوف على النتائج الخاصة بالفحص والتدقيق في عدم التوجس على مدى كفاءة ادار ة الشركة وأمانها[5]

الفرع الثاني :مفهوم التدقيق

هناك مجموعه من التعاريف لبعض الباحثين يمكن أن نتناولها من أوجه مختلفة.

-الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة: European Union of Economists and Accounting

من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج لأخر السنة المالية تعطى صورة صادقة وحقيقية من أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة بالمؤسسة[6]

-جمعيه المحاسبة الأمريكية: American Accounting Association

هي عمليه منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الحياة الاقتصادية وتقديمها بطريقه موضوعيه لغرض التأكد من درجه مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[7]

ومن خلال بعض التعريفات يتضح تعريف آخر لزاهرة توفيق(2009):

[1]COLLINS L. et VALIN G Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques4ème édition Ed. Dalloz, Paris. **.[1992**, p. 06

[2]https://raxonati.com/*شركة عالمية بحجم أسرة

[3]خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية والعلمية ،ط1دار وائل ، عمان الأردن،2000،ص ص 18،17.

[4]هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،ط3،دار وائل ، عمان الاردن2006 ، ص17

[5]احمد جمعة ،المدخل إلى التدقيق والتاكيد الحديث الإطار الدولي ،ط1،دار الصفاء، عمان2009،ص 31

[6]احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ،ط1، دار الجنان ، عمان،2015، ص09.

[7]احمدحلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص25.

بأنه فحص ناقد يسمح بالتأكيد من أن المعلومات التي تنتهجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية[1]

-وحسب ما توصل إليه(**احمد أمين عبد الله2000 ص13**) إلى تعريف شامل وهو:[2]

عمليه التدقيق تشمل الفحص (Examination)والتحقيق(Investigation)والتقرير(the report).

- **الفحص**:التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع؛

- **التحقيق**: فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فتره ماليه معينة، وكذا دلالة ووضعه المالي في نهاية الفترة؛

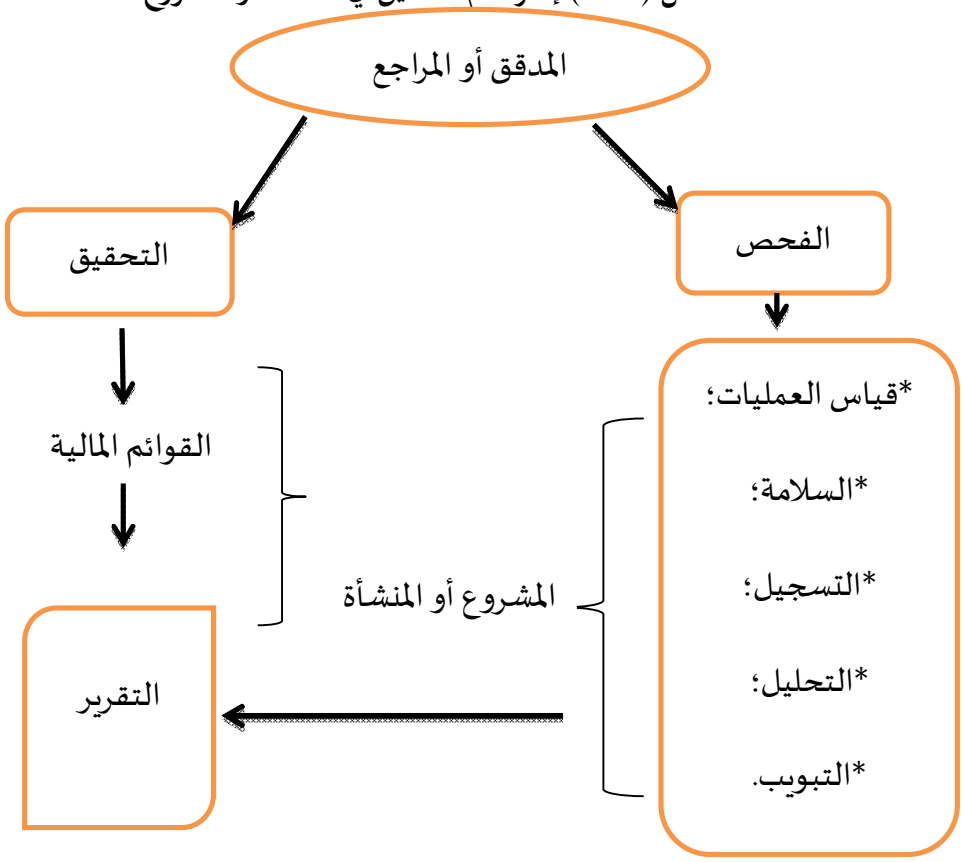
- **التقرير**:هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه داخل المشروع وخارجه و في ختام عمليه التدقيق يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد.

ومما سبق يمكن أن نستخلص ما يلي:

[1] زاهرة توفيق،مراجعة الحسابات والتدقيق،ط1،دار الراية ، الأردن،2009،ص17.

[2] احمد أمين عبد الله ،مرجع سبق ذكره،ص13.

الشكل (1-2) إطار عام للتدقيق في المنشاة أو المشروع



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مراجع سبق ذكرها .

من خلال الشكل(1-2) يمكن أن تظهر عملية التدقيق في ثلاث عناصر أساسية هي الفحص والتحقيق وصولا إلى التقرير الذي يعده المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات حول سلامة القوائم المالية من عدمها ،وارتباط التقرير بمجموعة من الفحوصات القياسية والتحقق من محتوياتها.

المطلب الثاني :. أنواع وأهداف التدقيق

تعد آلية التدقيق احد أهم المقومات الأساسية في استمرارية ونشاط الكثير من المنشآت على غرار إطارها التشريعي المنظم لمهنة المدقق ،إذ ترتكز على أنواع يستخلص منها أهداف مسطرة.

الفرع الأول :.أنواع التدقيق

هناك عده أنواع للتدقيق، تختلف من حيث الزاوية التي ينظر منها ولا تغير من جوهر عمليه التدقيق، سنعرضها على النحو التالي:

-من حيث الإلزام؛

- من حيث مدى الفحص (حجم العينات)؛

-من حيث توقيت عمليه التدقيق؛

من حيث نطاق عمليه التدقيق؛

من حيث القائم بعمليه التدقيق.

1-مفهوم التدقيق حسب كل خاصية:

سنحاول من خلال أنواع التدقيق تلخيص مفهومها وحسب إطارها المحدد في كل خاصية وفق الجدول التالي:

الجدول (1-1) أنواع التدقيق

نوع التدقيق		المفهوم
من حيث الإلزام	إلزامي	-يلزم على المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها وتخضع لقانون.
	اختياري	-لا تخضع لقانون ملزم وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ،وتكون واجبات المدقق هنا محدودة وفقا لاتفاق مسبق.
من حيث الفحص	شامل	-يتم على كافه القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، إذ يتطلب الجهد والوقت الكبيرين.
	اختباري	-ظهر مع الشركات الكبرى ، يرتكز على أساس فحص عينه من مجموعه الدفاتر والسجلات وكذا الحسابات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، كونه يعتمد على قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.
من حيث التوقيت	مستمر	-يخضع هذا التدقيق لعامل الزمن محدد مسبقا ، ويراعي كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها، كما يعطي مساحه من الوقت للتردد بصفه مستمرة في التدقيق.
	نهائي	-يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم الماليةالختامية، وعادة ما يكون في المؤسسات الصغيرة، والتي لا تتعدد فيها العمليات بصوره كبير.
من حيث النطاق	كامل	-هو تدقيق دون قيود ،لا تضع فيه الإدارة مجالا أو نطاقا محددا لعمل المدقق ويمس كل القوائم المالية دون استثناء، يتحمل فيه المدقق حرية اختيار المفردات وتحمله المسؤوليةفي ذلك.
	جزئي	-هي عمليه تدقيق محددة، الهدف وتكون موجهه كفحص العمليات النقدية خلال فتره معينه.
من حيث	داخلي	-يكون من اختصاص مصلحة داخل المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم والاستقلالية في التصرف كمهمة التقييم والتطابق والتحقق، كما يعتبر التدقيق الداخلي عمل دائم.

القائم بعملية التدقيق	خارجي	-يتم بواسطة مدقق خارج المؤسسة،بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية وصولا إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات للأطراف الخارجية(أصحاب المصالح).
وكما يمكن أن تظهر عوامل الثقة لدى المدقق الخارجي في ربط عمليه التدقيق الداخلية لتقليص الفوارق على مستوى المؤسسة.		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مجموعة من الباحثين[1]

وقد يرتبط التدقيق الخارجي بمجموعة من المبادئ والمعايير المعروفة ، بالإضافة إلى ثلاثة أنواع المراجعة الخارجية للحسابات كونها لا تختلف عن مصطلح التدقيق وعلى اعتباره جزء مهم في عملية المراجعة ،نذكر منها [2]:

-المراجعة القانونية: يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها المدقق القانوني (محافظ الحسابات)؛

-المراجعة التعاقدية أو الاختيارية :الذي يقوم به محترف، بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن أن يجدد سنويا؛

-المراجعة القضائية (الخبرة القضائية)الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.

كما يمكن أن نظهر مميزات التدقيق الخارجي باعتباره احد النقاط التي تضفي طابعا لتوضيح الرؤية السليمة بالقائم بعملية التدقيق مع كل نوع ،محاولة منا توضيحها في الجدول التالي:

[1]-سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق الدار الجامعية ، بيروت ،1990، ص46.

-كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص 194 .

-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل،الاردن،1998،ص ص22 23.

-محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة ماجستير قي العلوم التجارية ،جامعة الجزائر،2011،الجزائر ص11.

-Hamini Alla1 loudite comptaple et finoncer berti edition alger 2002 p07

-jacques Renard ***théorie*** et ***pratique*** de ***l'audit*** edition ***d'organisation*** paris 1987 p69.

[2] .محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط2 ،2005 ،ص28.

الجدول(1-2) مقارنة بين أنواع التدقيق أو المراجعة الخارجية

المميزات	أنوا ع		
	التدقيق القانوني	**التدقيق التعاقدي**	**التدقيق القضائي**
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بدقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة 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 لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسالية التقارير	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة – عادية ، غ عادية –	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إشعار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غ م
المسؤولية	مدنية ،جنائية ، تأديبية	مدنية ،جنائية ، تأديبية	مدنية ،جنائية ، تأديبية
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: مُحَمَّد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط 2،2005 ،ص28..

من معطيات الجدول(1-2) تتحدد معالم التدقيق الخارجي على انه تدقيق يحمل ثلاث صفات وأوجه متقاربة المعالم تختلف حسب الصيغة القانونية واستقلالية المدقق ،بالإضافة إلى أجال التدخل باعتبار مهمة التدقيق مرتبطة بطبيعة حجم المهمة.

2-المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي

من خلال القراءة النظرية يوجد أتفاق بين الباحثين و أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد والتقرير) وبناء على ذلك فان المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:[1]

1-مبادئ مرتبطة بركن التحقيق(الفحص)

-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويقصد بها المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشاة ؛

-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:يشمل جميع الأهداف المنشاة الرئيسية منها أو الفرعية؛

-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق من خلال ما تحويه المنشاة من نظام قيادة وسلطة وحوافز بالإضافة إلى الاتصال والمشاركة؛

-**مبدأ الموضوعية في الفحص**: يقصد به إقلال التقديرات أو التمييز أثناء الفحص والاستناد إلى عدد كاف من الأدلة.

2مبادئ مرتبطة بركن التقرير وتتضمن

- مبدأ كفاية الاتصال نقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشاة لجميع المستخدمين وبصورة حقيقية وتحقق الهدف من خلال إعداد التقارير ؛

- مبدأ الإفصاح إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت التي تخص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات ؛

- مبدأ الإنصاف يقصد به محتويات التقارير المالية تكون منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشاة سواء داخلية أو خارجية ؛

-مبدأ السببية هو التفسير الواضح لكل تصرف غير عادي يوجه به المدقق ،وان تبنى التحفظات والمقترحات على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثاني :.أهداف التدقيق

يعد التطور التاريخي للتدقيق احد أهم بوادر التحول، وظهور شركات كبرى التي أعقبت الثورة الصناعية وكسب رهانات الهدف من التدقيق في الحسابات التي تقوم على أساس إعطاء رأي فني محايد وصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[2]

وكما يمكن تحديد الأهداف من التدقيق كما يلي:[3]

التأكد من صحة ودقه البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلا ته وتقرير مدى الاعتماد عليها،هو ما يبرر الحصول على الرأي الفني المحايد حول مطابقة القوائم المالية المقيدة في الدفاتر والسجلات التي تعزز من اكتشاف ما

[1] أحمد حلمي جمعة،المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،،2015ص51-52..

[2] Philippe Laurent Et Pierre Tcherkawsky pratique et l'audit opérationnel les édition d'organisation paris 1992p29.

بالدفاتر من أخطاء أو غش والتقليل من فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم لأنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

ومن جهة أخرى يمكن أن نتطرق إلى أهداف تدقيق الحسابات على أنها وسيلة وليست غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات التي تشكل قطاعات متنوعة بالاقتصاد القومي.[1]

ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنه تدقيق الحسابات.

ولعل التطور في مهنة التدقيق سواء في شقها المهني أو الميداني في هذا العصر تكمن في:[2]

تدقيق الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف،بالإضافة إلى المعلومات التي اتخذ ت على أساسها القرارات ، أي التركيز في تدقيق كافه الأحداث والوقائع المالية وغير المالية(المالي والإداري)بالإضافة إلى التحقق من عدالة القوائم المالية و تقييم أدلة وقرائن الإثبات، والاختبار الموضوعي منها في تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية تماشيا مع أهدافها.

المطلب الثالث : فروض التدقيق

تعد مؤشرات أو فروض التدقيق عمليه ضرورية يقصد من خلالها حل المشاكل والتوصل إلى نتائج قد تساهم في إيجاد نظريات انتقادية وعرضها على أصحاب المصالح كي تلقى قبولا عاما من المهنة، وتتمثل هذه الفروض في ما يلي:[3]

-قابليه البيانات المالية للفحص:

إذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابله للفحص فلا مبرره لوجود هذه المهنة[4] ونسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها(الملائمة،القابلية للفحص،البعد عن التحيز القابلية للقياس الكمي)؛

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحه المراقب ومصلحه إدارة المشروع:

يقصد به استعمال المعلومات المالية لإضفاء التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق الخارجي حتى يساعد ويسرع عملية التدقيق؛

-خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عاديه أو تواطئية :

إن المدقق غير مسئول عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها. هذا لا ينفي عنه مسؤولية اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة،وليس له أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه؛

-وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

---

[1] محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ط1،دار كنوز المعرفة ،عمان ، الأردن،2009،ص ص19 20.

[2] من إعداد الباحث بالاعتماد على قراءات للمراجع السابقة.

[3] مسيف خالد،دور تكنولوجيا المعلومات غي تطبيق المعايير الدولية للتدقيقiSA دراسة مقارنة،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر،2017،ص ص 35 36 37بتصر ف.

[4] احمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره،ص12.

وجود نظام متين للرقابة الداخلية،يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص و استعمال المراجعة الاختيارية بدلا عن المراجعة الشاملة.؛

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

وتستمد هاته الفرضية من أحد مبادئ المحاسبة المالية والذي يلخص مبدأ "استمرارية النشاط" بالإضافة إلى الصورة الصادقة؛

-مزاولة مراجع الحسابات كمدقق فقط ،بالإضافة إلى استقلاليته الذاتية والموضوعية:

تكمن في الكفاءة العلمية والمهنية بالإضافة إلى الالتزام بالتشريعات والنصوص.

المطلب الرابع : الأطراف المستفيدة من التدقيق

تظهر في أنها وسيله تخدم أطرافا عديدة تعتمد اعتمادا كبيرا على المعلومات المالية في اتخاذ القرارات، وهذه الأطراف تتمثل في:[1]

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:

هو الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعه الأداء وتقييم عمليه إعداد التقارير إلى جانب اتخاذ قرارات مؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛

-حملة الأسهم:

تمكن حملة الأسهم من مساءلة الإدارة والعاملين، وصولا إلى اتخاذ قرارات متعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبه الاستثمار الحالي؛

- حمله السندات الحاليون والمحتملون:

هو حصولهم على المعلومات المالية و تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها؛

-الموظفين واتحادات العمال:

تمكن الموظفين واتحادات العمال من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية و في المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح؛

-الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:

تتمثل حاجة الاقتصاديون ورجال البحث العلمي في المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة،والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات؛

[1] حمادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية ،دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة،الجزائر،2019 ،ص60.

- العملاء والموردون والمنافسون:

المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي تمكن العملاء والموردون والمنافسون من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلكه للسلع والخدمات، وتقييم القوه التنافسية للمؤسسة؛

-الأجهزة الحكومية:

تعتمد على بعض أجهزة الدولة في معلومات المؤسسات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبه النشاط الاقتصادي ،أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب؛

- الدائنون والبنوك:

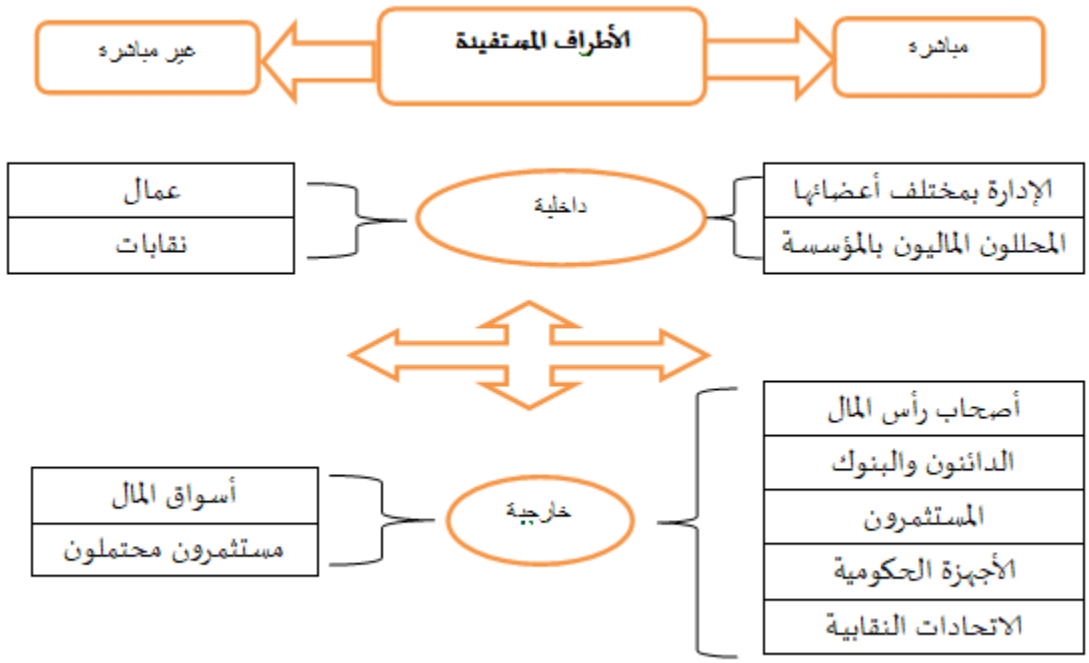
تحديد مدى إمكانية منع القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه؛

-المستثمرون المحتملون:

يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم اكبر عائد.

ويمكن تلخيص الأطراف المستفيدة بصفة مباشرة وغير مباشرة على النحو التالي :.

الشكل (1-3) الأطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي بصفة مباشرة وغير مباشرة



المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة

من الشكل (1-3) يعد التدقيق الخارجي كمادة أولية تتمثل في مخرجات تنفيذ عملية التدقيق يستفيد منها مجموعة الأطراف داخليا وخارجيا ، سواء ما تعلق بإطار ها المباشر أو غير المباشر ، كونها أيضا ترتبط بمدى صدقية القوائم المالية

وصولا إلى اتخاذ قرارات مناسبة ،تركز على نتائج الفحص والتحقيق ومدى موثوقية عمل المدقق بصفته ضامن ومؤشر محوري ترتكز عليه جميع الأطراف ،ويتقاسم مسؤولية أداء مهامه على نحو مستقل وإبداء رأيه الفني والمحايد.

المبحث الثاني :. الإطار النظري والقانوني لمهنة محافظي الحسابات

يعد نشاط العديد من المنظمات المهنية سواء ما تعلق الأمر بالمحاسبة منها أو تلك المتعلقة بالتدقيق وتماشيا مع انفصال الملكية عن الإدارة وانتشار الشركات واتساع رقعتها عملت عدة أطراف بالإسراع في توكيل طرف مستقل من شانه مراقبه تصرفات الإدارة من جهة وحماية حقوقهم من جهة أخرى، اهتمت الكثير من الدول بتطوير مهنة التدقيق والجزائر كأحد هذه الدول قامت بإعداد وإصدار قوانين وتشريعات تنظم المهنة وربطها بواقع الممارسة العالمية التي سميت بمعايير التدقيق الدولية وما تبعتهم من إصدارات محلية كالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ المحاسبات والمحاسب المعتمد.

المطلب الأول :. مفهوم مهنة محافظ الحسابات

تكمن مهنه محافظ الحسابات بالتدقيق الخارجي والقانوني بالجزائر ،إذ تحظى باهتمام كبير وفقا لشروط واليات الممارسة والتي نستعرض واقعها على نحو تفصيلي.

الفرع الأول :. تعريف محافظ أو مراجع الحسابات

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

-حسب المادة 22 من القانون 10 -01

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

-حسب القانون التجاري الجزائري وفي المادة 715مكرر4

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين، مندوبا للحسابات أو أكثر لمده ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني،

وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة،وفي مراقبه انتظام حسابات الشركة وصحتها،كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.[2]

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

[1] قانون 10-01 ،مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية،2010،العدد42،الجزائر ص7.

[2] القانون التجاري، الأمر 75-59 المعدل والمتمم ،مراقبة شركات المساهمة ،المادة 715مكرر 4 الجزائر،2007،ص188.

ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة ،ويمكن الاعتماد عليه حيث تعرض عليه كافه البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وان تحمل هذه المعلومات رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها، أي أن المراجع الخارجي كممثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختيار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية .[1]

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات

هو شخص طبيعي أو معنوي مؤهل لممارسه مهنه التدقيق وتقع تحت مسؤوليته المصادقة على الحسابات والبيانات والمعلومات المعروضة لديه من طرف الشركة أو المنشاة للتحقيق والفحص وصولا إلى إعداد التقرير المتوج باستقلاليه الرأي الفني و المحايد.

الفرع الثاني :.شروط ممارسة التدقيق لدى محافظي الحسابات

تتحدد شروط مهنة المراجعة أو التدقيق في الشروط الموضوعية أو الأساسية أو تلك التي تتعلق بالشروط الفنية أو الشكلية باعتبارها أمر ضروري و لا يقل أهمية لممارسة المهنة .[2]

أضاف المشرع الجزائري في القانون 10 -01 في المادة 8 مجموعه من الشروط الأساسية وهي:

-أن يكون جزائري الجنسية؛

-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات(يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها)؛

-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

-أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،

وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

-أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية: " **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد**"

-تمنع الشهادات والانجازات لممارسة المهنة من معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية أو المعهد المعتمد.

أما في ما يتعلق بالشروط الأخرى فهي تتمثل في:[3]

-الحصول على الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛

-العنوان المهني الخاص ؛

-ممارسة النشاط في كامل الإقليم الوطني،

---

[1] نور احمد وآخرون ،دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2007،ص9.

[2] من إعداد الباحث معتمدا على قراءة للقانون 10-01 مرجع سبق ذكره.

[3] قانون 10-01 مرجع سبق ذكره المادة 9،10،11،ص ص 5 ،6.

المطلب الثاني : التعيين وموانع التعيين وحالة التنافي لدى محافظي الحسابات

حدد المشرع الجزائري في القانون 10-01 ومن خلال المواد 26و27 منه، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي 11-32 لاسيما المادة 4 و ما جاء به القانون التجاري الجزائري لاسيما المادة 715 مكرر 4 و6التي ترتبط في مجملها حول حالات التعيين والمنع بالإضافة إلى حالات التنافي و التي سنعرضها في الجدول التالي:

الجدول(1-3) حالة التعيين والمنع وحالات التنافي عند محافظي الحسابات

حالة التعيين	الموانع	حالات التنافي
-من بين المهنيين والمسجلين في الغرفة الوطنية عن طريق الجمعية العامة أو المكلف بالمداولات -العهدة لمده ثلاث سنوات قابله للتجديد مرة واحدة -خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر الدورة لعهده محافظ أو محافظي الحسابات -الموافقة الكتابية وفقا لشروط العروض، ملخص المعاينات،العناصر المرجعية الوثائق النماذج المؤهلات -توافق الآجال والوسائل مع المهمة والأتعاب المناسبة - احترام حالات المنع والتنافي والأخذ بمبدأ الاستقلالية والحياد - يمكن أن يعين بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من التعيين	-عدم التعيين لنفس محافظ الحسابات بعد عهدتين، إلا بعد مرور ثلاث سنوات ؛ -عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين مع إشعار وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك؛ - الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة4القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات؛ أزواج الأشخاص المذكورين أعلاه ويحصلون على أجرة أو مرتب الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل5 سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛ -الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل 5 سنوات من تاريخ انتهاء وظائفهم	-ممارسه نشاط تجاري بشكل وسيط وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية -كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني -كل عهد إدارية أو العضوية في مجلس مراقبه المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري - الجمع بين ممارسه المهن كالخبير المحاسبي المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة -كل عهدة برلمانيا - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المنتخبة.

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون 10-01 و المرسوم 11-32 العدد7 بالإضافة إلى القانون التجاري الجزائري المادة 715 مكرر4 مكرر6.

من خلال ما سبق حول شروط الممارسة والتعيين ترتبط بعض الموانع وحالات التنافي الأخرى ، والمتعلقة أساسا بمزاولة نشاط محافظ الحسابات بشكل مباشر وغير مباشر ، يمكن أن نوضحها في إطار ها القانوني والتشريعي 10-01.[1]

-القيام بمهمتي مراقبه الحسابات المؤسسات التي يمتلك فيها المساهمات بصفه مباشرة او غير مباشرة؛

- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشره أو المساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

- قبول ولو بصفه مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

-قبول مهام التنظيم في محاسبه المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

- ممارسه وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسه أو هيئه يراقب حساباتها؛

-شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من3 سنوا ت من انتهاء عهدته؛

-يمنع القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- عدم وجود رابطه أو مصلحه لمجموعه محافظين يكونون تابعين لنفس السلطة وتستقدمهم المؤسسة لغرض التحقيق؛

- يتعين على محافظ الحسابات طلب إغفاله لدى لجنه الاعتماد في اجل أقصاه شهران كان في حالات التنافي المذكورة أعلاه؛

- يمنع السعي بصفه مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم؛

عدم اللجوء إلى طلب تخفيضات لأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى يقصد منها الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثالث: .مسؤولية محافظ الحسابات

إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية، أو عدم وفائه لها على وجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية:[2]

-المسؤولية الأدبية؛

-المسؤولية المهنية؛

-المسؤولية القانونية المدنية.

غير أن واقع مهنة محافظ الحسابات، تخضع إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها حسب درجه الخطأ المرتكب ،حيث أن طبيعة الخطأ وحدها كفيله بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات، إذ اقر القانون 10 -01 في مادته 59:

"**بتحمله المسؤولية العامة عن العناية المهنية، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج**".[3]

وبالتالي تعد المسؤولية أثناء تأديته للمهام،على ثلاثة أشكال:

[1] قانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره،المادة70،69،68،67،66،65 ص11.بتصرف.

[2] ثامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاتها على دوائر العمليات في المنشاة ،دار المناهج ، عمان ، الأردن،2007، ص27.

[3] قانون 10-01، مرجع سبق ذكره،ص10.

الفرع الأول :المسؤولية التأديبية:

إن مسؤولية المراجع أمام المهنة ككل، ويكون مصدر هذا النوع من المسؤولية، ما تصدره الهيئات المهنية[1] والتي تضع نظام تأديبي بواسطة نصوص قانونيه وتنظيميه على غرار ما هو في بعض الأعمال والتصرفات التي يقوم بها وهي:

-إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛

- إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة، المنافقة لأحد المسئولين؛

- الإهمال والتقصير في أداء عمله.[2]

يتحمل محافظ الحسابات حسب المادة[3] **63** من القانون **10-01**

-عقوبات حسب درجه خطورتها (الإنذار- التوبيخ- التوقف المؤقت لمدة اقصاها6 أشهر- الشطب من الجدول)

الفرع الثاني :المسؤولية الجزائية

تخضع لمبدأ شرعيه الجريمة والعقوبة،إذ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص يعد فيها محافظ الحساب كفاعل أصلي ثم كشريك للمسيرين[4]

-كفاعل أصلي:

– حصوله على هبة، أو الوعد ،أو التهديد ، أو إساءة استعمال السلطة،أو أي مسؤولية قد تؤثر في أداء المهنة؛

-جرائم متعلقة بالقانون العام خيانة الأمانة،جريمة ا لنصب والاحتيال، التزوير في المحررات التجارية[5] على عكس وظيفة محافظ الحسابات في إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للشركة وحساباتها ؛

-جريمة الممارسة الغير شرعية للمهنة؛

-جرائم متعلقة بممارسه مهنة محافظ الحسابات.

-كشريك أو اشتراكه في:

–السماح بالنصب للقائمين بالإدارة؛

-الإبلاغ ببيانات مزيفة للبنوك ،يقصد منها الحصول على قروض؛

-المصادقة الغير مبررة وعدم تطابقها مع الحقيقة ؛

-كشريك للمدراء أو المسيرين.

---

[1] محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان .الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات .الدار الجامعة الإسكندرية مصر. 2005 . ص128.

[2] عبد السلام عبد الله ، سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة، رسالة ماجستير، علوم تجارية ،محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ،2010،ص 61.

[3] قانون 10-01، الفقرة 2،مرجع سبق ذكره،ص10

[4] علي سيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة د ط، دار الفكر العربي ، لقاهرة ،مصر 1991، ص251.

[5] السعيد بوقرور ، مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، قانون أعمال ،جامعة وهران كلية الحقوق، الجزائر2006.

الفرع الثالث :المسؤولية المدنية

بالرجوع إلى المادة 715 مكرر 14 الفقرة الأولى من القانون التجاري التي تنص على:

"**أن مندوبو الحسابات مسئولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسه وظائفهم**"

- أخطاء مرتكبه من شخص محافظ الحسابات ؛
- الإهمال من شخص محافظ حسابات؛
- إحداث الضرر اللاحق بالغير أو بالشركة؛
- مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء مساعديه وتابعيه.

المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظي الحسابات

حتى يتمكن محافظ الحسابات من أداء عمله على أحسن وجه وبمعايير موضوعية تتماشى ومتطلبات مهنته ،هو ضرورة تمكينه من حقوق مرسومة مسبقا، وواجبات منتظرة ،تصان من خلالها مختلف مراحل صدقية التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات من جهة، وأصحاب المصالح من جهة أخرى .

الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات حقوق وهي:

-حق الاطلاع :

لمحافظ الحسابات حق الاطلاع وفي أي وقت على الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالشركة،سواء الإلزامية منها أو الاختيارية وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقييد بنظام الشركة الأساسي وما يتطلبه قانون الشركات، وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي[1]

وهو ما أشارت إليه أيضا المادة 31 من القانون10-01.

حق تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة وحتى الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات[2]

-حق الإعلام :

-حسب ما تنص عليه المادة 33 من القانون 10-01

"**يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل،لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا،يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون**"؛

[1] يوسف محمّد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق د ط، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، الأردن ،2007،ص247.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمّد السيد سرايا ،مرجع سبق ذكره ، ص215.

و من حقه أيضا أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛[1]
وكما له حق مناقشة اقتراح عزله، و يعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير عليه.[2]

–حق الاستعانة بمعاونين :

نظر لان المسؤولية تقع دائما على محافظي الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاو نين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك يتصرفون باسم محافظ الحسابات لكن بإطار الشركة المدنية وفي حدود ¼،حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من اجل تحقيق هدف الشركة[3]

– استدعاء الجمعية العامة من محافظ الحسابات

استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعيات الأكثر أهميه إلزامي فيجب استدعاؤه للجمعيات العادية أو الغير عاديه ،فان عدم استدعاء مندوب الحسابات إلى اجتماع الجمعية يمكن أن يؤثر على صحة مداولتها[4]

–حق الأتعاب

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات،أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته،[5] إذ يعتبر هذا الإجراء بداية المهمة التي تحمل جزء من حقوق محافظي الحسابات المادية.

الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات

يعد الطابع القانوني لمهنة محافظ الحسابات ، توفر سلوك خاص في ممارسته للمهنة، واهم هذه العناصر المتعلقة هي:

–السر المهني :

يعتبر محافظ الحسابات ومساعديه ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلع عليها بحكم ممارستهم، غير أن هناك مجالات استثنائية تتيح إفشاء هذه الأسرار المتمثلة في:[6]

– بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

–التزاميه اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

– بناء على إرادة موكليهم؛

– عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

---

[1] القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 34 ص08.

[2] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن،2006،ص91.

[3] مُحَمَّد بن جميلة. مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة .مذكرة الماجستير في تخصص قانون أعمال كلية الحقوق جامعة منتوري ، قسنطينة ،2011، الجزائر ص32.

[4] صالح زراري فرحة . وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركة التجارية ". المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، عدد1.جامعةالجزائر1994.الجزائر ص172

[5] القانون 10-01 المادة 37 مرجع سبق ذكره،ص8.

[6] القانون 10-01 المادة72،مرجع سبق ذكره،ص12.

-الالتزام بالمعاينة الكافية:

هو الاهتمام بالملف الموضوع تحت المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة،لبحث عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج.

-الإشراف الشخصي:

مهمة محافظه حسابات هي شخصيه ولا يمكن انتداب المهمة كليا إلى شخص أخر، بل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية؛[1]

- الالتزام بتقديم الضمان والتامين

نص المشرع في القانون 10-01 وبالضبط المادة[2] 75 يتعين على محافظ الحسابات ،اكتتاب عقد التامين لضمان مسؤوليته المدنية التي يمكن أن يتحملها أثناء أداء مهمته.

المبحث الثالث : واقع مهنة التدقيق في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتدقيق

ترجع فكرة مهنه التدقيق في الجزائر إلى سعي الهيئات الدولية، لتقليل الفروقات والتناقضات القائمة في مجال المحاسبة، التي تمكن من تسهيل المقارنات المالية،بين ممارسي المهنة،وفي مقدمتهم الاتحاد الدولي للمحاسبين**IFAC**[3] وقيامه بإصدار معايير التدقيق**ISA** موحدة دوليا ،الهدف منها إضفاء المصداقية والشفافية في القوائم المالية، وتماشيها مع التقارير المنتجة في البلدان الأخرى وهو ما ذهبت إليه الجزائر سعيا منها إلى التموقع وإيجاد ضوابط تشريعية تلامس مختلف التطورات الحاصلة.

المطلب الأول : الإصلاحات المهنية في الجزائر

عمدت الجزائر كغيرها من الدول في اهتمامها لمهنة المراجعة وذلك بعد الاستقلال وحاجة منها في مواكبه التطورات والمستجدات الدولية وهو ما يعرف بمهنة التدقيق والسهر على إعطائها أهمية ودافعيه نحو بلوغ أهداف تساير مختلف مخرجات الأنظمة الاقتصادية العالمية ، إذ مرت، مهنه مراجعه الحساب بالجزائر على مرحلتين ،مرحله قبل الاستقلال وبعده ، وكل مرحله تتميز عن الأخرى وفق منظور زمني وتشريعي بالإضافة إلى تسابقها مع واقع التطورات لمهنه التدقيق الدولية ،

الفرع الأول : التطور التاريخي

اهتمت الجزائر في السنوات الماضية بفتح ورشات خاصة بالإصلاحات الاقتصادية تتوافق مع مختلف الاتجاهات الاقتصادية والمتمثلة في اقتصاد السوق الحر ،بعد ما كانت في الماضي تتبنى الاقتصاد الموجه الاشتراكي، ولعل أبرز

[1]. الأزهر عزه.واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،العدد 05 ،السنة الخامسة، جامعة الوادي،2012 .الجزائر ص 37

[2]القانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره،المادة 75 بتصرف، ص12.

[3]http://www.ifac.org/DevelapingNations اطلع عليه يوم 2020/04/11 على الساعة22:01سا

متطلبات التوجه الجديد تتمثل في تحيين أنظمة التسيير للمؤسسات والمنظمات والهيئات المشرفة عليها في شكل يتماشى واقتصاد السوق، وتعتبر الإصلاحات الأخيرة التي تمثلت في تبني الجزائر معايير متعلقة بإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير المحاسبية الدولية (IAS) لدليل في الانفتاح نحو أفق جديدة من خلال تبنيها في ما يسمى بالمراجعة والتدقيق في الحسابات كجزء لا يتجزأ من المعايير المحاسبية الدولية ،إذ سنعرض أهم حلقات تطور مهنة التدقيق في الجدول التالي:

الجدول (1-4) التطور الزمني لواقع مهنة التدقيق في الجزائر

المراحل	الإطار التاريخي	الإطار القانوني و المميزات	الأهداف
قبل الاستقلال	الاحتلال الفرنسي	**القانون الفرنسي:** تطبيق التدقيق وفق منظور فرنسي	مصالح المستدمر الفرنسي.
غداة الاستقلال	1969 ↓ 1979	**-الأمر 69-107:** قانون المالية المادة 38	- فرض الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية. -تامين حق الدولة
		-المرسوم 70-173: واجبات المراقب –مراجع الحسابات-	-مراجع الحسابات مراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية -توفير صلاحيات ممارسه الوظيفة للمراقبين ومفتشي المالية
	1980 ↓ 1988	**-قانون80-05:** إنشاء مجلس المحاسبة،المادة05 منه.	- مراقبة مختلف الحسابات -مراقبة صحة وقانونيه ومصداقية العمليات المالية والمحاسبية
		-بطء تطور المراجعة	- احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص
		استقلالية المؤسسات العمومية جزئيا	ممارسه الرقابة على نشاطها
	1989 ↓ 2010	**-قانون91-08:** الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق	تنظيم المهن في المصف الوطني: الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين
		كيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسة العمومية	- شرح تعيين محافظ الحسابات مع تحديد كيفيه نشر مقاييس الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة

		-**القانون رقم07- 11** المتضمن النظام المحاسبي المالي - SCF -	-تسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
مرحلة ما بعد 2010		**-قانون10-01** -تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهن	تنظيم واستقلاليه المهن: -المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛ -الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات -المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
		-تحديد الصلاحيات	السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها
		-إصدار ما يسمى بمعايير التدقيق الجزائرية	تحقيق التوافق الدولي ومسايرة واقع تنظيم مهنه المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات أدبية وقانونية[1]

من خلال تحليل الجدول (1-4) تظهر لدينا مجموعة من الحقب المصاحبة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق تكريسا لاهتمام الجزائر بواقع المهنة ،وما شهدته من تغييرات سواء في شقها التاريخي ،وما لزمه من ارتباط قانوني وتشريعي في التعامل مع المستجدات الدولية ،إذ أصبح ما يسمى بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية، ومحاكاتها بواقع تنظيم المهنة بشكل يتماشى مع الإطار الدولي .

[1]-مورة جمال،ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة،ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة،جامعة سعد د حلب،البليدة،الجزائر، 14 - 13 ديسمبر 2011 ،

الأمررقم69-107مؤرخفي31-12-1969،قانون المالية لسنة 1970 ،الجريدة الرسمية،العدد 110 ،الجزائر،بتاريخ 1969 م،

--مرسوم70-173المؤرخفي16-11-1970،والدي يحدد مهام وواجبات المراقب واعتبر مراجع الحسابات كمراقب الجريدة الرسمية

-قانونرقم80-05المؤرخفي 30- 10-1980 ،المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة،الجريدة الرسمية،العدد 10 ،الجزائر،

-القانون88-01المؤرخفي01-12-1988،المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 02 لسنة 1988

قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين

-المرسوم التنفيذي رقم96-318المؤرخفي25-09-1996،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 56 لسنة 1996،

-بن صديق مُحَّد،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،جامعة احمد بوقرة ،بومرداس،الجزائر، 2015،

-مقرر رقم 002 ،المؤرخ في 04 فيفري 2016 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.وزارة المالية ، الجزائر.

-مقرر رقم 150 ،المؤرخ في 11 أوت 2016 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. وزارة المالية ، الجزائر.

-مقرر رقم 23 ،المؤرخ في 15 مارس 2017 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. وزارة المالية ، الجزائر.

الفرع الثاني :.الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

إن تطور إصلاحات مهنة التدقيق استوجب تحيين مختلف النصوص والقوانين التي تتماشى مع ما أقرته الإصدارات في تطبيق النظام المحاسبي المالي والقانون 10 -01 وعدة مراسيم تنفيذيه تحدد شكليه وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر وسنحاول التعرف عليها من شقها الخاص بالتدقيق.

1-المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ بموجب المرسوم **96- 318** كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهام :

-التنسيق والتلخيص في مجالات البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها؛

- الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بطلب منه أو من الوزير المكلف بالمالية؛

-هيئة استشارية تخص لجان المجلس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله.[1]

وقد أعطى المشرع الجزائري اهتمامه في ضبط مجموعة من المهام المتعلقة بمجالات التقييس المحاسبي و الاعتماد ولجنة التكوين ،بالإضافة إلى لجنه الانضباط والتحكيم ولجنه مراقبه النوعية، تتولى من خلاله اللجان المتساوية الأعضاء مهام كل لجنة، باعتبارها جسر للوصول إلى تقلد مختلف المهام المحدد لكل مهنة والتي تتجسد فعلا في ما يلي :[2]

-بعنوان لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

يرتكز عمل اللجنة بوضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية كالتحضير للمشاريع والآراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة،بالإضافة إلى إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية، ومن جملتها اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات تتم على دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها، كما تسعى إلى ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة و تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها،بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

-تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية:

إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد و تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب **ومحافظ الحسابات** والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلىضمان تسيير طلبات الاعتماد والتحضير لها بما يضمن كذلك متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

-تتولى لجنة التكوين، المهام الآتية:

[1] عمر شريفي،التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنه بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية أطروحة دكتوراه، جامعه سطيف، الجزائر، 2013 ،ص ص 155 156.

[2] المرسوم التنفيذي رقم ،11-24المؤرخ في ،2011/01/27، تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية ،العدد7 ،2011 ،الجزائر المادة ،18 19 20 21 22 23 ص ص 6 ،7.

تعتمد في إعداد طرق العمل في ما يخص مجال التكوين و دراسة ملفات المشاركة في التربصات والمتابعة الدائمة لها كتوجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة و التحضير لبرامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، والعمل على التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة وتحقيق المستوى العلمي المنشود كتنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق تتوج بتسليم شهادات التربص او التكوين.

-تتولى لجنة الانضباط والتحكيم،المهام الآتية:

تقوم على إعداد طرق العمل في ما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة،تعنى بدراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم و تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط ، كما تعمل على ضمان الدور الأساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن

-تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية:

إن إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات و إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية يضمن نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة وتنظيم مكاتبها وتسييرها ويبرز مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات ، وهو ما يحقق أيضا المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية، وكما تتولى لجنة مراقبة النوعية تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس من تسعة(**9**)أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الشكل (1-4) تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 03-11-من المرسوم التنفيذي 11-26 ،ص ص11،12.

ينبثق عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تعيين ثلاثة (3)أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعد تشكيلة هذا الأخير من رئيس وأمينا عاما له، بالإضافة لامين الخزينة لذات الغرفة ، كما يحتفظ بالأعضاء الباقية والموضحة في الشكل(1-4) وينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض،[1]

المطلب الثاني : دور المنظمات الدولية في تطور مهنة التدقيق في الجزائر

ظهرت العديد من المنظمات الغير حكومية في تطوير المراجعة والتدقيق الدوليين من خلال الفرص المتاحة في توحيد رؤى تتماثل وتتطابق مع الإطار المحلي لكل دولة والسعي من خلال تنظيمها وإزالة الاختلافات في النظم والمعايير مع ضرورة تطويرها بشكل موحد إذ أصبحت الجزائر ملزمه بمواكبه التطور الاقتصادي وخاصة بعد انتهاجها لمعايير المحاسبة الدولية وتطبيقها لنظام محاسبي جديد ، مكن الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية ووضع معايير محليه كمنطلق يراعي النظرة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية

الفرع الأول :هيئات إصدار معايير التدقيق الدولية

تعد أهم المنظمات الرائدة في مجال إصدار معايير التدقيق، مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA)و ذلك سنة 1939 مع وضع لبنة محاولة لسنها إلا في بداية القرن الحالي وتتمثل المنظمات الدولية التي استهدفت وضع معايير التدقيق وتهيئه المناخ اللازم هي :[2]

[1] المرسوم التنفيذي ،11-26 مرجع سبق ذكره ص11.

[2] بن عماره منصور، حولي محمد، ملتقى علمي دولي حول النظام المالي في مواجهه معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة مداخله بعنوان مكانه النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للتدقيق، يوم 13 و 14 ديسمبر 2011،جامعة باجي مختار، عنابة، ،الجزائر ص07.

-الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

-لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين[1]

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام1977، ويضم في عضويته158 عضو ومنظمة في118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب . يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه. فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد. و معايير دولية لرقابة الجودة ،وأخرى ترتبط بقواعد دولية لأخلاقيات المهنة ، بالإضافة إلى معايير التأهيل الدولية ،وكذلك معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس .

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

ا -**لجنة التعليم** :

وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

ب- **لجنة السلوك المهني** :

وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

ج- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:**

وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد عن مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

د- **لجنة القطاع العام** :

وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية

هـ-عضوية الاتحاد :

وتعد العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة. وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة.

2- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC):

[1] https://specialties.bayt.com اطلع عليه يوم 2020/04/04 على الساعة 21:52سا

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي(IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد، ويتم تعيين أعضاء اللجنة عادة من قبل الهيئات الأعضاء يمثلون دول يختارها الاتحاد، وهناك لجان فرعية منبثقة عن هذه اللجنة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء وذلك من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر، وفي 1994كانت تتضمن اللجنة أعضاء من 13دولة (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد،المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية[1].

و في سنة 2001تم إجراء مراجعة شاملة للجنة و التي من خلالها أعيد تكوينها سنة2002 تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق المحاسبي، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد سعيا إلى :

– نيل القبول الدولي بما يضمن المبادئ والإجراءات الأساسية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمستوى عالي الجودة.؛

–تعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم.

وقد أصدرت اللجنة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدورية كتدقيق الحسابات ورد به ما يلي[2]:

يعد هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة الدولية ، وترابطها الذي يستند إلى قواعد منسقة ، وكماتدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية تختلف حسب كل بلد، وقد تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق، مما يستوجب على لجنة التدقيق اخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير، و تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية، عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية ،وهو ما يظهر اتساع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل من التدقيق أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات لأية وحدة ،بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بهذه المعايير كل ما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدقق الحسابات ، ومع كل معيار يتحدد عن مدى الالتزام به بغرض إعطاء المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح إسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الإنجليزي الصادر عن الاتحاد؛

و قد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ،ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق.

---

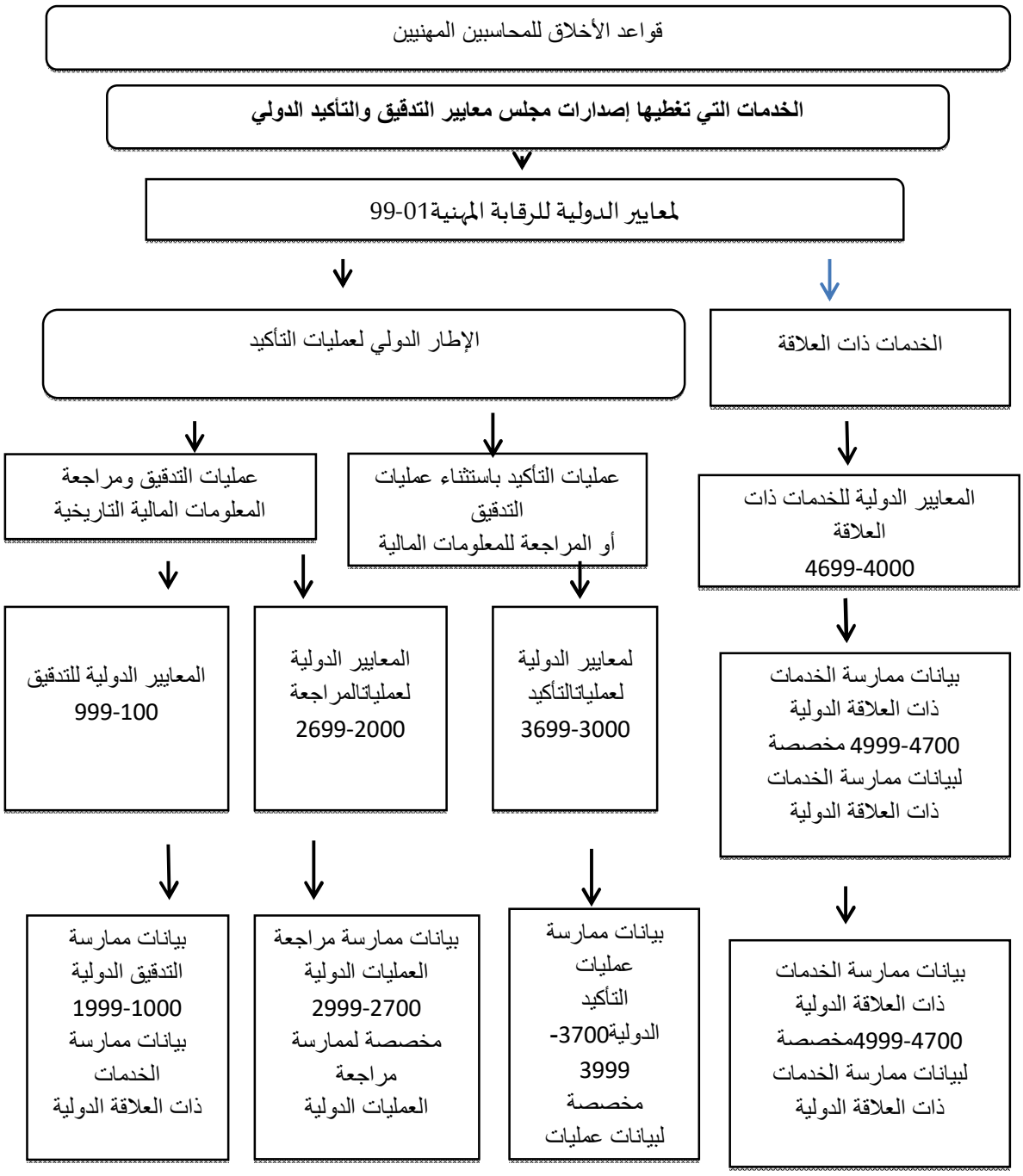
[1] بملولي نور الهدى ،أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ،دراسة استقصائية لمكتب محافظي الحسابات أطروحة دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر2017/2016،ص42.،

[2] .تمار خديجة ، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه،قسم مالية ومحاسبة،جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم 2017/2016،الجزائر ص 156.

الفرع الثاني–إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي(IAASB)

الشكل الموالي يوضح إصدارات لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية

الشكل (1–5) إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)



المصدر:أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2عمان ، الأردن، 2015، ص59.

يظهر الشكل (1-5) إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التي تنبثق عنه إصدار ات مبوبة حسب كل قاعدة رقمية موضحة حسب الشكل أعلاه، والتي تنقسم في شقيها إلى معايير الخدمات ذات العلاقة ،بالإضافة إلى الإطار الدولي لعمليات التأكيد وهو محل اهتمام الكثير من المدققين في فهم المعايير التي ترتبط بالمراجعة او تلك المتعلقة بالتدقيق الدولي .

الفرع الثالث: الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد

يوضح الشكل الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية، والتي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، ومن الملاحظ أن تلك المعايير موضوعة ضمن سلسة أرقام مصنفة في مجموعات، وتراعى فيها أهم المتطلبات البيئية وهيكلة المعيار بحد ذاته و الذي يشمل ما يلي:

الشكل (1-6) : هيكل المعيار الدولي

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على قراءات للمراجع السابقة..

يستخلص من الشكل (1-6) أن هيكل المعيار الدولي يحوي على التوطئة أو المقدمة والتي تشمل الإطار النظري للمعيار في المفهوم والهدف من إنشائه، بالإضافة إلى متطلبات تطبيقه كالأسس والدواعي لذلك.

الفرع الرابع: مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB):[1]

هو عبارة عن مجلس تابع **لمؤسسة هيئة معايير المحاسبة الدولية(IASC)**وهي مؤسسة غير حكومية ,مستقلة , غير ربحية تعمل للصالح العام وأهدافها الرئيسية هي:

-تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق ومقبولة عالميا من خلال هيئة وضع المعايير التابعة لها **مجلس معايير المحاسبة الدولية**.

- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير
- الأخذ بعين الاعتبار حاجات التقارير المالية للاقتصاديات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة **(SMEs)**
- تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية

الفرع الخامس: الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب AFA A[2]:

في 24 يونيو 1970 تأسس الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب بالقاهرة بدعوة من نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية، ليصبح أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم اتحادات ونقابات المحاسبين والمراجعين المشتغلين بالمهنة، ليرتقي بمستواهم المهني إلى مستوى الدول المتقدمة التي سبقتنا تنظيما وخبرة بعيدا عن التيارات السياسية و هو أحد الاتحادات العربية النوعية المتخصصة التابعة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية بجامعة الدول العربية، ويضم في عضويته المنظمات العربية المهنية في الوطن العربي، ومركزه الرئيسي في القاهرة جمهورية مصر العربية

و أما في الدورة العادية الثالثة والثمانين لمجلس الوحدة الاقتصادية ، المنعقدة بالقاهرة ، بتاريخ 2006/6/7 صدر القرار رقم 1310/د83 حيث نص على الموافقة على انضمام الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب إلى الاتحادات العربية النوعية المتخصصة العاملة في نطاق المجلس،وأصبحت الدول الأعضاء بالاتحاد بين عضو مراقب وعضو عامل كالأتي:.

• **الجزائر** • الأردن • تونس • السودان • العراق • فلسطين • سوريا • مصر • الكويت • اليمن • لبنان • ليبيا • المغرب• البحرين • المملكة العربية السعودية • قطر • دول مجلس التعاون الخليجي • الأمارات • عمان

-أهداف الاتحاد:[3]

يهدف الاتحاد إلى القيام بكل ما من شأنه تحقيق التنسيق والتكامل لتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية و إعداد الدراسات والتوصيات المتعلقة بذلك، وعلى الأخص ، القيام بما يلي:

يتطلب إعداد أو اعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها ، بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة، وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه ، بما في ذلك الجوانب المهنية والعلمية والعملية لمهنة المحاسبة

[1] https://almohasben.com اطلع عليه يوم 2020/04/05 على الساعة 00:22سا

[2] http://theafaa.org.eg/afaa/ اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب اطلع عليه 2020/04/05 00:29سا

[3] لائحة النظام الأساسي ، المادة 05، اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب 2011/05/04القاهرة 2011منشور في الموقع الرسمي.

والمراجعة، وكما يضع برنامج التعليم المهني المستمر وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملي لتأهيل مزاولي المهنة بما يمكنهم من مواكبة التطور المالي و الاقتصادي العالمي مع مراعاة الظروف الخاصة لكل بلد ،والتقيد بوضع الأساليب المناسبة للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين والمراجعين القانونيين ، وتحديثه وتطويره وتقويم الأداء المهني حول تقديم التوصيات لتطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة، بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد وسائل الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها ،وهو ما يشجع العمل على إعداد وتشجيع وترجمة الأبحاث والدراسات، وإصدار الكتب والنشرات الدورية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بها،و إثراء الفكر المحاسبي عملياً ومهنياً ، ويسهر على التنسيق بين الهيئات والجمعيات وغيرها من الجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتشجيع الاتصالات والعمل المشترك بين المحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها ، و المشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية وفق الضوابط التي تعتمدها الجمعية العمومية،كما يسعى إلى العمل في توحيد المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة ، ويضمن أيضا إلى وضع نظام موحد لمنح شهادة محاسب قانوني عربي وفق المعايير الدولية ذات العلاقة ولا يطمح إلى مزاولة أعمال تجارية.

الفرع السادس: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين[1](IACPA)

تأسس كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 يناير 1984 في مدينة لندن– المملكة المتحدة. وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فبراير 1994 تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ".

جاءت فكرة تأسيس المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق. كما وهدف أيضاً إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني .

1–الأهداف

–الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي.

–المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق.

–تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين و المهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية .

2–العضويات الدولية

[1] الموقع الرسمي للمجمع الدولي ، اطلع عليه يوم 2020/04/05 على الساعة http://www.ascasociety.org/page/asca.aspx 00:44سا

عمل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين جاهداً وبشكل مستمر ومتواصل من أجل استيفاء كافة المتطلبات المهنية التي تؤهله للحصول على المكانة الدولية اللائقة .

العضويات الدولية:

1.الاتحاد الدولي للمحاسبين.(IFAC)

2.اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة.(IAAER)

3.عضو استشاري في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة.(ECOSOC) .

الفرع السابع: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA

تأسس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة1887 ويعد أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة، مع أكثر من 418،000 عضو في 143دولة، وتاريخ من العمل لخدمة المصلحة العامة.

و من مهامه[1]:

-تحديد المعايير الأخلاقية للمهنة ومعايير المراجعة الأمريكية ومراجعة الحسابات للشركات الخاصة والمنظمات غير الربحية؛

- تكوين وتدريب محاسبين في العالم؛

- المساهمة في المحاسبة والمراجعة الدولية.

ويتكون المجمع من 4أقسام لها التأثير القوي على التدقيق وهي:

-قسم الشركات ومكاتب المحاسبين القانونيين؛

-قسم آداب وسلوك المهنة؛

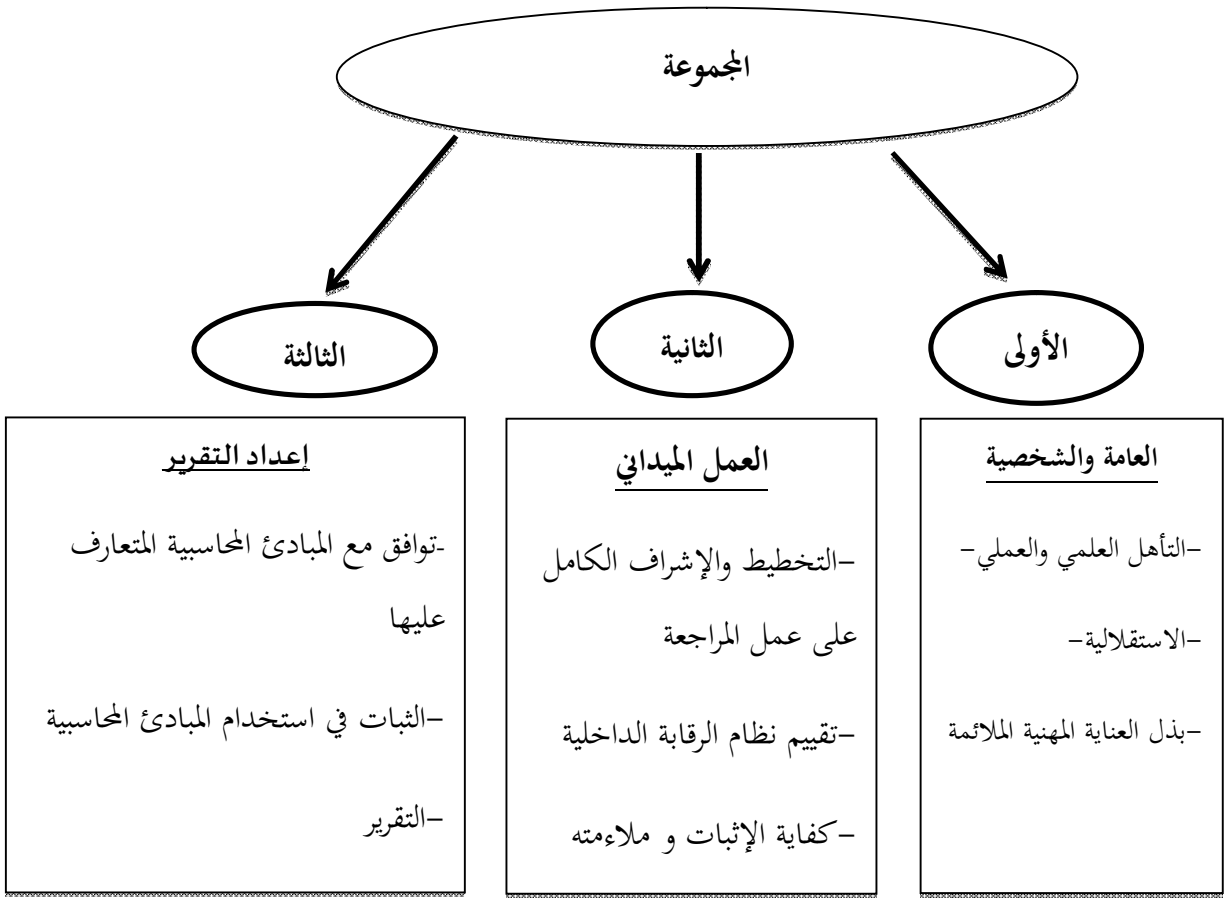
-قسم الرقابة على جودة الأداء؛

-قسم معايير المراجعة حيث يختص بإصدار معايير مهنية المرتبطة بالمراجعة وهاته الأخيرة ملزمة لكل الأعضاء .

ومن أهم الأعمال التي قام بها القسم بإصدارها هي نشرة معايير المرتجعة سنة 1954م وقسمت إلى ثلاث مجموعات والتي سيتم توضيحها من خلال الشكل التالي:

[1] خالد راغب الخطيب،التدقيق على الاستثمار في الشركات المتعددة الجنسيات في ضوء المعايير الدولية ،دار البداية ، ،ط1عمان الأردن،2012 ،ص.41.

الشكل(1-7) معايير المراجعة الخاصة بالمجمع AICPA



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مراجع سبق ذكرها

يظهر الشكل (1-7) معايير المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ثلاث مجموعات في شخص المراجع فالأولى تتمثل في المعايير الشخصية والثانية عملية أو ميدانية ،أما المجموعة الثالثة هي صورة عاكسة تتمثل في التقرير الذي يعده المدقق ويبرر لمعيار الكفاءة كالتقيد بإجراءات الفحص والتحقق .

المطلب الثالث :. مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

لعل الخطوات والإجراءات التي انتهجتها الجزائر في تطوير مهنة التدقيق والمتمثلة في مختلف الهيئات المشرفة على التدقيق ومساهمتها في سن قوانين ونصوص تشريعية منظمة للمهن يفسر السعي نحو إيجاد التوافق الدولي من خلال اللجان المشرفة والمتمثلة في[1]:

[1] حداد سارة ،دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممار سات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية ، دراسة حاله ،أطروحة دكتوراه تخصص بنوك ومحاسبه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة،الجزائر،2019 ،ص،84.

-لجنة التوحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل؛

-لجنة مراقبة الجودة؛

-اللجنة الخاصة، وهي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشئت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.

الفرع الأول :طريقة تبني المعايير الدولية

إن المتتبع لتطور المهن لم يكن بمحض الصدفة ،وإنما نجم عن ممارسات محاسبية سواء من الجانب الايجابي أو السلبي،ونقصد من هذه الأخيرة ،وجود أخطاء وممارسات غير سليمة بالإضافة إلى كل هذا عدم صدقيه القوائم المالية في المنشآت،وعدم إنشاء فضاء اقتصادي تنافسي يمتاز بالشفافية ،وهو واقع الحال الذي تخوضه كثير من الدول في تعزيز موقفها وتبنيها للمعايير الدولية للتدقيق من خلال:[1]

-التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كليا بنسبه **100%**وعدم اضافه أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها،وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب ،نتيجة لعدم وجود هيئات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك اكثرمن**70**وله قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفه كاملة منها على سبيل المثال الأردن ولبنان؛

-استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنيه في ظل عدم وجود اختلافات هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات مابين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية في هذه الحالة فان الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية ليكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية ولا تلجا لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛

-استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة

في حلة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير هذا الاختلاف.

إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق من الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، ففي هذه الحالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي ، فانه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية .

[1] بن حواس كريمة،بنية عمر ، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA مقال ، جامعة باجي مختار ، عنابة، الجزائر،2014، ص ص100،99.

ومن خلال ما سبق نجد أن الجزائر ومن منطلق إصدارها لبعض المعايير أنها تتفق مع معظم المعايير الدولية للتدقيق ولم تكن هناك اختلافات جوهرية ،إذ سنحاول عرضها وفقا للإصدارات الزمنية ومدى تطابقها مع المعايير الدولية للتدقيق .

الفرع الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA

ترتبط الإصدارات المحلية للتدقيق في الجزائر مع واقع المهنة لدى محافظي الحسابات أو المراجع الخارجي والمبررة بجميع أشكال مهام التدقيق ، **قانونية كانت أو تعاقدية** ، والمعدة من طرف وزارة المالية بالجزائر ،إذ نلخص محتواها في الجدول التالي:

الجدول(1-5) إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

رقم الإصدار أو المقرر	تاريخ الإصدار	معايير التدقيق الجزائرية
002	-02-04 2016	-210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛ -505 التأكيدات الخارجية؛ -560 الأحداث اللاحقة؛ -580 التصريحات الكاذبة.
150	-11-11 2016	-300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية ؛ -500 العناصر المقنعة؛ -510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية-؛ -700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية.
23	-03-15 2017	-520 الإجراءات التحليلية؛ -570 استمرارية الاستغلال؛ -610 استخدام أعمال المدققين الداخليين ؛ -620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
77	-09-24 2018	-230 وثائق التدقيق؛ -501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-؛ -530 السبر في التدقيق؛ -540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية. للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على المقررات السابقة (002-150-23-77 بوزارة المالية الجزائرية)

تعتبر إصدارات وزارة المالية المتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق خزان إضافي ينسجم مع الأحكام التمهيدية للمقررات المذكورة سابقا ، والتي تعتبر مسايرة لواقع الإصلاحات المحاسبية محليا مع واقع الحال دوليا بوضع منظومة تشريعية وقانونية تتمثل في:

-الامر 75- 59 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم؛

-القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المعدل؛

-القانون 10-01 المتعلق بالمهن (الخبير المحاسبي،محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد)؛

-**المراسيم الرئاسية**(تعديلات حكومية، صلاحيات وزير المالية)؛

-مراسيم تنفيذيه

-**11- 24**تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

-**11- 25** تشكيله المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره؛

-**11-26**تشكيله المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره؛

-**11-32**المتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

-**11-202** المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛

-القرارات

- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحساب؛

-قرار مؤرخ في 12 جانفي2014 المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

وتشير هذه الإصدارات إلى تبني الجزائر مجموعة من المعايير الدولية ، سنوضحها لاحقا.

الفرع الثالث :إصدارات معايير التدقيق الدولية

إن اهتمام المنظمات المهنية في الدول المتقدمة هو الرغبة في التقليل من مدى المفارقات أو التفاوتات ،وزيادة موضوعيه الأحكام الشخصية التي تختص بعمليه التدقيق واعتبارها أساسا يعتمد عليه أعضاؤها من خلال مجموعات متعارف عليها تمكنهم من أداء مهامهم و خدماتهم.

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء أكان داخليا أو خارجيا وتساهم تلك المعايير على مواكبه التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق.[1]

ويمكن الأخذ بمفهوم أخر لمعايير التدقيق الدولية على أنها:

مستويات مهنيه لضمان إلزام مدقق الحسابات ووفائه بمسئولياته المهنية في قبول التكليف والتخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة.[2]

[1] سايح فايز ،أهميه تبني معايير المراجعة الد ولية في ظل الإصلاح المحاسبي،دراسة حاله الجزائر،أطروحة دكتوراه ،جامعه البليدة 2، 2015/2014 الجزائر ص87.

[2] عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية الحديثة،ج1 جامعه الإسكندرية 2009 ، مصر ،ص 51

الجدول(1-6) قائمة معايير التدقيق الدولية ISA حسب إصدارات 2018

200-299	المبادئ والمسؤوليات	570	الاستمرارية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية	580	الإفادات المكتوبة
		600-699	الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين
210	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	600	اعتبارات خاصة-عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية		
230	وثائق التدقيق	610	استخدم عمل المدققين الداخليين
240	مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية	620	الاستفادة من عمل خبير
		700-799	نتائج وتقارير التدقيق
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
		701	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.		
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
		706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
300-499	تقييم المخاطر		
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	710	المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة-
315	تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشاة وبيئتها.		
		720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الاخرى
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية	800-	مجالات متخصصة

	التدقيق	899	
		800	اعتبارات خاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة		
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنظمات التي تستخدم مؤسسات خدمية	805	اعتبارات خاصة –لعمليات تدقيق بيانات مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.
450	تقويم التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق	810	الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة
		2400	الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية
500-599	أدلة التدقيق	2410	فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المدقق المستقل للمنشاة.
500	أدلة التدقيق		
501	" أدلة التدقيق:"عتبارات محددة لبنود مختارة	3000	ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق او فحص المعلومات المالية التاريخية
505	المصادقات الخارجية	3400	اختبار المعلومات المالية المستقبلية
510	عملية التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–	3402	تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشاة الخدمية
520	الإجراءات التحليلية	3410	ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري
530	عينات التدقيق	3420	ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة	4400	الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها في ما يتعلق بالمعلومات المالية.
540تعديل	**مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات**	4410	ارتباطات التجميع.
550	الأطراف ذات العلاقة	1	رقابة الجودة –رقابة جودة المكاتب التي تنفذ

560	الأحداث اللاحقة		ارتباطات تدقيق وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على:

-Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition © [year of translation] by IFAC. All rights reserved

-The document of endorsement of the international auditing, review, other assurance, and related services

pronouncements for adoption in Saudi Arabia according to the Saudi Organization for Certified Public

Accountants' plan for transition to International standards, and according the **IAASB** Policy Position

statement regarding the Modifications to International Standards of the **IAASB** Board

-https://www.iaasb.org/publications/iaasb-auditor-reporting-project-update-january-2020

ومما يشار إليه أن معايير التدقيق الدولية شهدت عدة إصدارات وتعديلات إلى ما هو الحال عليه الآن، ووفقا لأخر تعديل من طرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (**ASBIA**)إصدار النسخة الأخيرة في 2018لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في2017/01/01اوبعده، حيث تم تعديل وإعادة صياغة 10معايير منها،[1] وبالتالي أصبح لدى المدققين اليوم 47معيار، يحتوي كل معيار على مجموعة من الفقرات.

.المطلب الرابع : واقع ممارسة معايير التدقيق الجزائرية من منظور معايير التدقيق الدولية

إن الواقع الحالي لممارسه مهنة التدقيق في الجزائر مع واقع الانفتاح الذي يشهد الاقتصاد الجزائري على العالم ومتطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية، يمثل بالأساس مقارنه بين الإطار المحلي والإطار الدولي بغية الوصول إلى معرفه ما مدى قدرة الواقع الحالي لتحقيق الآفاق المستقبلية المهنية.

الفرع الأول : مقارنه معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية

تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعه من المعايير الجزائرية لم تصدر بعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، ومن خلال إجراء الدراسات لمختلف الإصدارات الدولية والجزائرية اعتمد نفس الترقيم للمعايير الجزائرية وهو ما يوضحه الجدول التالي:

[1] https://www.iaasb.org/publications/iaasb-auditor-reporting-project-update-january-2020 اطلع عليه يوم 2020/04/09 01:20سا

الجدول (1-7) مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

معايير التدقيق الجزائرية NAA		رقم المعيار	معايير التدقيق الدولية ISA
المجال	اسم المعيار		اسم المعيار
المسؤوليات	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛	210	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق
	وثائق التدقيق؛	230	وثائق التدقيق
التخطيط	تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
أدلة الإثبات	العناصر المقنعة؛	500	أدلة التدقيق
	مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية-؛	510	عملية التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
	التأكيدات الخارجية؛	505	المصادقات الخارجية
	الأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة
	التصريحات الكاذبة	580	الإفادات المكتوبة
	الإجراءات التحليلية؛	520	الإجراءات التحليلية
	استمرارية الاستغلال؛	570	الاستمرارية
	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-؛	501	أدلة التدقيق": اعتبارات محددة لبنود مختارة
	السبر في التدقيق؛	530	عينات التدقيق
	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540	مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات
الاستفادة من عمل الآخرين	استخدام أعمال المدققين الداخليين؛	610	استخدم عمل المدققين الداخليين
	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	الاستفادة من عمل خبير
استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية	700	المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة-

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مراجع سبق ذكرها

من خلال الجدول يتضح لدينا أن اعتماد الجزائر ل16 معيار تتطابق بشكل كبير جدا معا المعايير الدولية للتدقيق رغم أن هذه الأخيرة شهدت تطورا وإعادة مراجعة حسب إصدار 2018 وقد اعتمدنا في الجدول (1-7) الترتيب الزمني

لإصدارات معايير التدقيق الجزائرية ، مما يوضح الرؤية لدينا أن مختلف الهيئات أو اللجان لم تراع التطابق الترتيبي للمعايير الدولية بالرغم من أهميتها مثل :

رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية المعيار الدولي (**220**) ،و معيار الأهداف العامة للمدقق المعيار الدولي (**200**) وما يشير له الأهمية في معيار تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشاة وبيئتها المعيار الدولي (**315**).

ومن خلال ما ذكرناه سابقا يتوضح لدينا أيضا أن الجزائر لم تتبن الكثير من المعايير كونها تعود للأسباب التالية:[1]

حداثة المشروع في الجزائر ،و بالنظر إلى طريقة إصدار المعايير نستطيع القول أن مشروع التوافق مع المعايير الدولية في الطريق الصحيح كون أن الهيئة المكلفة بالمشروع أخذت في الحسبان خصوصيات الاقتصاد المحلي و هي تتبنى معايير التدقيق الدولية واعتمدت إستراتيجية التدرج في تبني المعايير الدولية، و بالرجوع إلى عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبة مالية مبني على معايير المحاسبة الدولية،وتحسبا لما شهده هذا الانتقال جملة من الصعوبات راجعة لكون عملية الانتقال كانت دفعة واحدة باعتماد جل المعايير المحاسبة الدولية، الشيء الذي أدركته الهيئة المشرفة على مشروع المعايير الجزائرية للتدقيق، إذ لا يوجد معيار تدقيق جزائري يهتم بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، رغم ما يكتسيه حاليا هذا الجانب من أهمية بعد الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات العالمية و المحلية و التساؤلات التي باتت تطرح حول مصداقية التدقيق،ويعتبر أول معيار صدر من قبل لجنة معايير التدقيق الدولية هو مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة،الشيء الذي لم يتبع في المعايير الجزائرية بالرغم من الأهمية البالغة التي تكتسيها هذه المرحلة من أجل التعريف بالمشروع، ولهذا يرجع سبب بقاء هذا المشروع مجهول عند فئة كبيرة من المهنيين

الفرع الثاني : أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

إن ترقية مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي، وإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على المعلومة المالية الصادرة في الجزائر. يؤسس لتحقيق أهم الايجابيات في البيئة الجزائرية وهي :[2]

1-تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها

-يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة؛

-يزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في الجزائر، بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كو نها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية، عكس الإطار القانوني للمهنة في الجزائر الذي يتميز في الغالب بالجمود،كما أنها معايير تتطرق إلى بعض العناصر والأمور الجديدة على ممارسات التدقيق في الجزائر، مثلا تقديرات القيمة العادلة (المعيار،**540**)الأطراف ذات العلاقة (المعيار ،**550**)الأحداث اللاحقة)فضلا عن أن الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق مباشرة في إعداد معايير جزائرية للتدقيق، يؤدي إلى توفير الجهد والوقت وتقليل

[1] هامل عبد المالك ، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، منشور في مجلة Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale،المدرسة العليا للتجارة- قليعة2018 الجزائر ص،ص1-25

[2] بكيحل عبد القادر أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيقISA فيا لبيئة الاقتصادية الجزائرية ،مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،المجلد 14،العدد 18جامعة الشلف 2018،الجزائر ،ص 127.

التكلفة، مادام أن هناك تأكد من أن المعايير الدولية لها جودة عالية واعتراف دولي بها تجلى من خلال تبنيها واستعمالها في كثير من دول العالم؛

-إن التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق له دور كبير في تعزيز سمعة شركة التدقيق،والذي يعمل على جذب المزيد من العملاء للتعامل مع شركة التدقيق،والتي تبدي التزاما ملحوظا بهذه المعايير،وكان السبب الرئيس في إصدار هذه المعايير هو أن شركات التدقيق الكبرى تمارس مهنة التدقيق في مختلف أرجاء العالم.[1]

2- تحسين جودة المعلومة المالية

يعد إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر يسمح ب:

-زيادة الثقة في المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر،وخاصة بالنسبة للمستثمرين،أو أصحاب المصالح الذين يسمح لهم ذلك؛

-تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة ،كونها تعكس اقتصاديات الدول المتطورة،وتنسجم من قبل معديها كالمنظمات المهنية المتطورة وعلى محاسبين ومهنيين ذووا مستوى عال؛

3-المعايير تساعد الشركات متعددة الجنسيات

-تلزم مختلف الشركات أو المنشآت الأم أو من فروعها ،إعداد قوائم مالية مجمعة ،يتجنب المستفيدون منها مختلف تكاليف ترجمتها واعدة تجميعها مما يسهل أيضا من مهام ممارسة التدقيق على هذه القوائم بكفاءة واستقلالية ؛

-إضفاء الشفافية والمنافسة الشريفة؛

-تشجيع الاستثمار الأجنبي مبني على قرار ات واضحة وشفافة يقوم بها مدققوا الحسابات؛

4-توحيد إجراءات إعداد التقارير لمحافظي الحسابات

يفسره المعيار الدولي (**700**) والمتعلق بالمعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة- على أن القوائم المالية تكون موحدة ، وهو ما يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق لاسيما المرسوم التنفيذي رقم11-202المؤرخ في 26ماي ،2011الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، والقرار المؤرخ في 24 جوان 2013،الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

5-معايير تعالج حالات الغش والفساد المالي

تعتبر أهمية معالجة الغش أو الفساد المالي أمر يحتم على جميع الدول الأخذ بجدية تطبيق آليات تمنع السلوكيات المخالفة لأحكام المعيار الدولي للتدقيق (**240**) مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية، وتوضيح الموضوعات التي تتعلق باعتبار ما إذا كان خطأ محدد يمكن أن يكون دليلا على وجود غش،وتقدير الأخطاء والتصرف بشأنها وأثرها على التدقيق،والحصول على إقرارات من الإدارة، وهو الأمر الذي لم تتبناه الجزائر من خلال الإصدارات التي ذكرناها سابقا.

[1] فارس ارشيد عودة الخرابشة،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الأردن " دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي"،أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية،عمان،الأردن،،2015ص20.

6-الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعني المحاسبة الإبداعية تحكم المسيرين في نتيجة المؤسسة لصالحهم،من خلال اغتنام الفرص التي تتيحها لهم المعايير المحاسبية عند الاختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم،فمثلا يمكن اختيار طريقة الاهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن الاهتلاك المتناقص،من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، ويحدث هذا نتيجة لتحكم المسيرين بإعداد القوائم المالية،بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المؤسسة.[1]

ولعل هذه الآثار تكمن في :

-ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء والحصول على المكافآت ، مما يتطلب مدقق مؤهل ونزيه للحسابات في الحفاظ على المساهمين بتطبيق المعيار(**240**) و المعيار **540**(مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات) والمعيار **315**(لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشاة وبيئتها) على عكس ما لم تتبناه الجزائر للمعيار 315 .

[1]Marc-hubert DEPRET, Alain FINET, Abdelillah HAMDOUCH, Marc LABIE, Franck MISSONIER-PIERA, Charles PIOT, Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers, éditions de boeck, Bruxelles, 2005, pp: 149-153

خاتمة الفصل الأول

يعد الاهتمام الذي تولته معظم دول العالم في مهنة التدقيق ليس بالأمر اليسير لاعتبارات مختلفة تحظى بها كل دولة كمرجعية تاريخية لأفق تنظيم مهنة التدقيق سواء ما تعلق الأمر بالجانب الاقتصادي أو الاجتماعي أو حتى القانوني الذي عرف تباطؤا في إصدار تشريعات في تبني المعايير الدولية وهو واقع الحال الذي عرفته الجزائر على أنها من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق مقارنة مع أول ظهور لمهنة التدقيق أو المراجعة ، ويرجع تبني مختلف معايير التدقيق الدولية لم يكن بالشكل الكامل ،مما يثير تساؤلات عن مدى استجابة هذه المعايير في تحقيق الأهداف المرجوة وتكيفها مع الواقع الدولي المتواتر و في مختلف التطبيقات المحاسبية وجودة وفعالية الممارسة المهنية للتدقيق ، إذا ما نظرنا إلى الأهمية الكبير ة التي سمحت بضرورة العمل بمختلف المعايير وارتباطها وتجانسها مع بعضها البعض في تحقيق عدالة وشفافية القوائم المالية المصرح بها بالإضافة إلى السعي نحو استقلالية ونزاهة مدققي الحسابات في الكشف عن مختلف التجاوزات والأخطاء المرتكبة وإعطاء صورة صادقة لمختلف التقارير .

الفصل الثاني

التدقيق بالعينات الإحصائية من منظور المعايير الجزائرية و الدولية

تمهيد

ساهمت مجموعة من العلوم التي توصل إليها الباحثون في دراسة ظاهرة ما كبلوغ هدف يحتم على الباحثين بمعرفة الحقائق وتفسير الظواهر ، وعلى سبيل المثال لا الحصر ،هو علم الإحصاء كونه أداة يتم من خلالها جمع المعلومات والأرقام الخاصة بكل ظاهرة ومن ثم تحليلها تمهيدا للوصول إلى قناعات مؤكدة أو شبيهه بذلك ،وهو نهج يعبر عن الغاية المرجوة وكثر الاعتماد عليه في ميادين شتى و صار يمثل علما قائما بذاته له دوائره وأقسامه العلمية وتمنح فيه شهادات بالنظر إلى الفروع و الجزئيات التي يتداخل بعضها ببعض والكم الكبير من الرموز والمصطلحات التي تشكل بمجموعها المنهج الإحصائي الذي يشمل مجموعه من الطرق العلمية تكمن في جمع البيانات العددية وعرضها وتحليلها وتفسيرها بما يكفل الوصول إلى نتائج صحيحة .

ومن منطلق بحثنا ترتبط عملية استعمال واستخدام الأساليب الإحصائية في التدقيق على المنشآت أو الشركات وغيرها لبلوغ أهداف ونتائج مرجوة سنتناول خلالها المفاهيم المرتبطة بالعينات الإحصائية واستخدامها في عمليات التدقيق من طرف مراجعي الحسابات ووفقا لمتطلبات المعايير الجزائرية والدولية.

المبحث الأول: .الإطار النظري للتدقيق بالعينات الإحصائية

يرتبط مدلول العينات بالأعداد والحسابات الرقمية تعتمد قوتها على القواعد والقوانين والفرضيات لاعتبارها أساليب بحث علمية تعتمدها الدول المتقدمة في رصد إمكانياتها وتسخير طاقاتها التي تبنى عليها كثير من القرارات.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمعاينة الإحصائية

يعتبر أسلوب المعاينة من بين أهم الطرق العلمية المستخدمة في البحوث الإحصائية وخاصة في المجالات التي تشهد تعقيدات كبيرة وكثيرة [1] ، فقد أصبحت ضرورة علمية لكل الأبحاث مهما كان هدفها لما له من أهمية في قياس مدى مصداقية ودقة النتائج، يهدف هذا الأسلوب إلى تقدير المعالم الرئيسة للمجتمع من خلال بيانات أخذت من عينة ممثلة للمجتمع،أي تتوافر فيها خصائص المجتمع الأصلي،وهذا لتخفيض أخطاء المعاينة إلى حدها الأدنى ويعد ارتباط تمثيل العينة للمجتمع بعوامل عديدة كحجم العينة،تباين خصائص المجتمع،طريقة اختيار العينة،الطريقة المعتمدة في تصميم العينة وغيرها من العوامل الأخرى ومن جملة هذه المجالات تدقيق الحسابات الذي ظهر وتطورت معالمه بسبب ظهور الشركات الكبرى واتساع رقعة المعاملات وكثرتها ، ولان أسلوب العينات الإحصائية مستمدة من نظريات الاحتمالات[2]والرياضيات وقد يتضح لدينا في فهم أسلوب العينات هو جمع البيانات والمعلومات الإحصائية من مختلف المصادر نذكر منها :[3]

الفرع الأول: من ناحية المصدر

تُعتبر مرحلة جمع البيانات والمعلومات الإحصائية احد أهم مراحل البحث الإحصائي كونها تتوفر على الموضوعية والدقة والمصداقية ،مما ينعكس ذلك في دقة التحليل وصحة النتائج والاستنتاجات الإحصائية والعكس ،ويمكن الحصول على البيانات الإحصائية من:

ا –المصادر الداخلية :

وهي مجموعة من البيانات والنشرات الدولية التي تصدرها المؤسسات ذات الصلة ، وتتميز هذه المعلومات بالدقة والوفرة وقلة التكاليف، ويمكن للباحثين ومتخذي القرار الاستفادة منها في دراسة المشكلات التي تواجه المنظمة واتخاذ القرارات المناسبة لذلك[4]؛

ب–المصادر الرسمية.:

[1] مقيدش نزيهة أهمية أسلوب المعاينة في الدراسات الإحصائية دراسة تطبيقية متطلبات نيل شهادة الماجستيرفي علوم التسيير ، تخصص تقنيات كمية جامعة ،جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر،2010/2009،ص34.

[2] untsberger, D.V, "Element 10 s of Statistical Inference," Sixth Printing, Boston: Alyn & Bacon Inc., 1965, P.2

[3] راشد عادل الأسمر ،علم الإحصاء بين النظرية والتطبيق، دار المجد للنشر والتوزيع،ط1،عمان ، الأردن،2015، ص40.

[4] GAUTHY-SINECHAL Martine et VANDERCAMMEN Marc [2005] :"Etudes de marchés-Méthodes et outils., édition 2eme", p74

هي مجموعة السجلات الرسمية مثل جداول الأحوال المدنية عن عدد المواليد وعدد الوفيات ونسبة الذكور والإناث و وثائق وزارة الصحة...الخ؛[1]

ج–المصادر الميدانية :

هي عملية اللجوء إلى جمع المعلومات من مصادرها المباشرة ، أي هي تلك المصادر التي لها علاقة مباشرة بالظاهرة[2] ،حيث يقوم فريق من الإحصائيين بجمع المعلومات الخاصة بالدراسة المقامة, ويمكن هنا أن نميز بين طريقتين في استقصاء المعلومات[3]

1 - طريقة المسح او الحصر الشامل :

تعتمد هذه الطريقة على المسح و دراسة جميع أفراد المجتمع المراد دراسته ، ومما لاشك فيه أن هذه الطريقة تتميز بالدقة ولكنها شاقة ومتعبة وباهظة التكاليف؛ [4]

2– طريقة العينة الإحصائية (Statisticalsample) :

تعتمد هذه الطريقة على جمع المعلومات عن طريق دراسة جزء من المجتمع الإحصائي يمثل هذا المجتمع تمثيلا صادقا. ويستخلص من أن استخدام أسلوب العينة أفضل من استخدام أسلوب الحصر الشامل لان أسلوب العينة، سهل الاستخدام ويمكننا من الوصول إلى النتائج بسرعة ، بالإضافة إلى كونه يقلل من التكاليف والوقت و الحصول على بيانات أكثر و معرفة النتائج بدقة؛

ومن جهة أخرى يعد أسلوب المعاينة انه عملية اختيار جزء من وحدات المجتمع الإحصائي المدروس والذي يطلق عليه إسم المجتمع المرجعي أو المجتمع الهدف[5] ،بطريقة علمية محددة للإستدلال على خواص المجتمع.

[1] راشد عادل الأسمر مرجع سبق ذكره ص40.

[2] بختي إبراهيم ،الدليل المنهجي في إعداد وتنظيم البحوث العلمية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2002، ص 9 ،وثيقة إنترنت متوفرة على الموقع : (http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/Guide_de_methodologie.pdf تم الإطلاع يوم عليها)2020/05/20

[3] راشد عادل الأسمر مرجع سبق ذكره ص 41..

[4] راشد عادل الأسمر مرجع سبق ذكره ص41.

[5] GRAIS Bernard [2003]: "Méthodes statistiques : techniques statistiques 2 ", 3eme édition, p. 221

الفرع الثاني: من ناحية الاستدلال والتفسير العلمي

ارتبطت مفاهيم المعاينة الإحصائية بتفسيرات علمية ورياضية نذكر منها:

1-الاحتمالات:

تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات، وفيما يتعلق بالمراجعة فإننا سوف نهتم بتفسيرين للاحتمالات كونهما يشكلان تفسير مكتمل لعمل المراجع الخارجي سواء ما تعلق الأمر بتفسير نتائج العينة وإصدار حكم شخصي للمدقق أولهما[1] :

ا-التكرار النسبي

وهو التفسير الموضوعي والذي يعتمد أساساً على قوانين الفرصة بمعنى أن كل مفردة من العمليات المالية يبدو أن لها احتمال معروف لاختيارها، وهذا التفسير يسمح للمراجع الخارجي بعمل الاستنتاجات الإحصائية على أساس نتائج العينة؛

ب-أما التفسير الثاني والناتج عن العينة غير الإحصائية والمبني على الحكم الشخصي للمراجع وبطبيعة الحال فإن الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات.

2-المجتمع

يعبر عن جميع الوحدات أو العناصر التي تشكل مجتمع الدراسة وهو المقدار الكلي الذي يتم استخراج العينة منه، فعلى سبيل المثال يخطط المراجع للتحقق من حسابات العملاء عن طريق الحصول على مصادقات من هؤلاء العملاء، نظراً لكثرة وتعدد تلك الحسابات فقد يقرر أن يرسل مصادقات إلى عينة من هؤلاء العملاء[2]

3-الفرد:

تطلق كلمة فرد في علم الإحصاء للدلالة على الكائن الواحد سواء كان هذا الكائن إنسان أو حيوان أو شيء.

ولغة هو كائن متحرك أو جامد يقاس بأحد المقاييس المعينة، أو يعد عدا، ويرجع أصله إلى مجموعة من الأفراد المشابهة له في المظهر وعدد الأفراد قد يتغير إلى ما لا نهاية حسب الأرقام الطبيعية.[3]

---

[1] جربوع يوسف محمود ،استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة"،أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، مكتبة الطالب الجامعي ط1،غزة،فلسطين ،2001 ،ص61-66..

[2] Spring Eugene (1972), "Non-Sampli 12 ng Errors in Accounts Receivables Confirmation", The Accounting Review, (January 1972), P. 109

[3] حمزه محمّد دودين، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS،دار المسير ة للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2010 ص 24.

4-العينة

هي جزء من المجتمع الإحصائي ولكن ليس أي جزء، انه الجزء الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل ،ويختلف حجم العينة حسبه أهمية الدراسة وحسب الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للقيام بالدراسة ،إذ أن الاعتماد على أسلوب العينة متبع في اغلب الدراسات الميدانية، وهذا لاستحالة جمع المعلومات الإحصائية من كل الوحدات التي تشكل المجتمع المدروس آو بما يسمى بالحصر الشامل .[1]

5-حجم العينة

حجم العينة هو عدد وحدات العينة التي اختيرت من مجتمع المراجعة بطريقة عشوائية، والتي تعتمد على عدد من الاعتبارات أهمها:[2]

-الهدف الذي من أجله تسحب العينة؛

-مدى توفر الأفراد الفنيين والمعدات المطلوبة؛

-الدقة المطلوبة.

6- علم الإحصاء أو -علم العد-

العلم الذي يهتم بجمع البيانات الكمية أو الرقمية التي تسمى أحيانا الدرجات الخام وتنظيمها في صور جداول ورسوم بيانية ،ووصف تلك البيانات باستخدام مفاهيم إحصائية معينة، والاستدلال من تلك البيانات على نتائج معينة يراد الوصول إليها.[3]

7-المعاينة الإحصائية

مصطلح عام يطلق على خطط المعاينة العشوائية التي تختار فيها العينة، بحيث يكون لكل وحدة من وحدات المجتمع احتمال معروف للدخول فيها، بحيث تتفق طريقه الاختيار مع هذه الاحتمالات، ومعرفه هذه الاحتمالات هي التي تتيح لنا استخدام قواعد ونظريات الاحتمال لاستنباط توزيعات الاحتمال اللازمة لعمليه الاستدلال الإحصائي.[4]

8-الدقة

وتتعلق الدقة بدرجة تطابق أو توافق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع والدقة بالمفهوم المستخدم في مجال المعاينة،

---

[1] جلاطو جيلالي،الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية2001/03، الجزائر ص5.

[2] .وحيد مصطفى أحمد، أساسيات علم الإحصاء، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة،2015،ص165.

[3] أحمد الرفاعي غنيم نصر محمود صبري،لتحليل الإحصائي للبيانات باستخدامSPSS، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ،مصر ،2000،ص4.

[4] مُحَّدابويوسف، الإحصاء في البحوث العلمية،المكتبة الأكاديمية،القاهرة،،مصر1989 ،ص566.

هي عبارة عن و سائل إحصائية لقياس أقصى فرق محتمل بين تقدير الخطأ للعينة والخطأ الحقيقي غير المعروف، ويتم التعبير عن الدقة في شكل مدى زائد أو ناقص حول تقدير العينة للخطأ[1].

9-مستوى الثقة

باستخدام لغة الإحصاء، فإن مستوى الثقة يعبر عن نسبة الحالات التي تقع فيها القيمة الحقيقية للمجتمع خلال حدود الدقة المرغوبة إذا تم سحب عدد كبير من العينات بطريقة عشوائية، من نفس المجتمع مع استخدام نفس الإجراءات الإحصائية للاستنتاج والتقدير، ومن الملاحظ أن مستوى الثقة ليس تخميناً ولكنه يحدد بطريقة رياضية لبيان عدد الحالات التي تكون فيها القيمة الفعلية داخل حدود الدقة الموضوعة، ولا توجد قاعدة عامة تمد المراجع الخارجي بأداة لتحديد مستوى الثقة المطلوب.[2]

10-خطأ المعاينة

يعتبر خطأ المعاينة هو التباين بين قيم العينة وقيم المجتمع، وهو يمثل الفرق بين قيمة المجتمع وقيمة العينة المسحوبة من المجتمع، وكلما كان الاختيار جيدا كلما قل خطأ المعاينة وأصبحت العينة أكثر تمثيلا للمجتمع[3].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق بالعينات :

يعتمد المدقق في بداية الأمر على الفحص الشامل في التدقيق، حيث كانت تشمل جميع العمليات محلا لتدقيق أي يقوم المدقق بإجراء مراجعة شاملة بنسبة ،**100%**ثم ظهر بعد ذلك استخدام العينات نتيجة لعدة أسباب أهمها[4]:

-كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أنشطتها وتعقد عملياتها؛

-تطور هدف عملية التدقيق من مجرد اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي عن عدالة وصحة القوائم المالية؛

-زيادة الاعتماد والمستمر على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات؛

-تكلفة التدقيق الشامل تكون عالية جدا.

ومن منطلق الأسباب السابقة ،جعلت المدقق يتوجه نحو استخدام عينة من العمليات المالية لكونها طريقة واضحة المعالم وتتسم بالكفاءة والفعالية في الحصول على أدلة التدقيق ويمكن تعميم نتائج تدقيق العينة على المجتمع الإحصائي الذي تم اختياره ، لذلك يعرف التدقيق بالعينات كالآتي:.

---

[1] الصبان،محمد سمير،مزايا استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة"،المراجعة- مدخل علمي تطبيقي"،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،الإسكندرية،مصر1997،ص295

[2] يوسف محمود جربوع، بحث بعنوان"المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من آثارها على القوائم المالية "دراسة تحليلية،غزة، ، فلسطين2007،ص13.

[3] Michael Smithson, Statistics with confidence, Sage, London2000, P135.

[4] أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009ص ص2،3. .

– عبارة عن تطبيق إجراءات التدقيق على عدد يقل عن **100 %**من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات، لتساعد المدقق في الحصول على أدلة التدقيق وتقويمها بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة للوصول إلى استنتاج حول المجتمع الذي سحبت منه العينة[1]

– وكما يعرف أيضا على انه فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات، لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن طريق ما يسفر عنه فحص هذه العينة وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.[2]

ويتضح من خلال ما سبق أن المعاينة في التدقيق أو المراجعة هي إعطاء معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه ، وعليه فهي تعتبر وسيلة تتسم بالفعالية والكفاءة ، ومصدر للحصول على أدلة وقرائن قد تقترن بنوع من المخاطر ولكن بتكلفة اقل.

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف العينات في التدقيق :

تعتبر نظرية العينات احد مقومات عمل المراجع أو المدقق يستخلص منها قرارات حكيمة في ظل الظروف المحيطة بدراسة وتحليل عمليات التدقيق لتفادي الوقوع في الخطأ ،ومن ثم على المدقق أن يراعي بعض المبادئ الأساسية قبل إجراء المعاينة لعمليات التدقيق من اجل الوصول إلى نتائج ذات قيمة عالية وعملية مفيدة مبنية على هدف أو عدة أهداف تجسد واقع العمل المحدد مسبقا.

الفرع الأول : المبادئ:[3]

تتحد مبادئ العينات في التدقيق على تحديد المشكلة التي نريد مراجعتها بدقه ووضوح دون أي غموض في تعريفها، مع ضرورة تعريف مجتمع المراجعة المراد معاينته ،اذ يقوم المدقق– المراجع –بتعريف ماهية المجتمع الذي سنسحب منه عينة التدقيق ،بما يتوافق وهدف توفير الوقت والجهد والمال من خلال تحديد طريقه جمع البيانات وقياسها و تحديد إطار التدقيق الذي يجب أن يتضمن وحدات المعاينة الخاصة لعمليات التدقيق بهدف الاختبار العلمي للعينة إحصائيا وليس محاسبيا وصولا إلى تلخيص وتحليل البيانات الخاصة بعمليات التدقيق، وذلك بالقيام بتبويب البيانات وتلخيصها من الأخطاء وتطبيق الطرائق والأساليب المناسبة بهدف التوصل إلى نتائج دقيقه وسليمة؛

[1] محمد الفيومي محمد، وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008،ص 37.

[2] الصبان محمد سمير ن الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ،بيروت ،1988،ص290.

[3] عدنان عباس حمدان ، منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 15،عدد2،سوريا، 1999، ص219

عند سحب عينه التدقيق يجب على المدقق مراعاة الأمور التالية للمعاينة[1]:

أن تكون عينه التدقيق ممثله للمجتمع الأصلي كله من حيث الخواص التي تعد ذات أهمية كبيرة في مشكلة التدقيق المحددة، وكافية لتكون تقديرات العينة محققة للغرض من التدقيق وتشكل فرص متساوية ومستقلة للاختيار في عمليه التدقيق وذلك في حالة استخدام السحب العشوائي لوحدات المعاينة، مما يسمح أيضا أن تكون أخطاء غير المعاينة اقل ما يكون بحساب مقياس لتقدير أخطاء المعاينة (حالة المعاينة الإحصائية).

الفرع الثاني : الأهداف

تتلخص الأهداف الرئيسية آو المشكلة المراد دراستها بشكل واضح تماما بالإضافة إلى تعيين الأهداف التفصيلية التي يستساغ منها تحديد البيانات المطلوب جمعها للقياس بان نضع تصميمات ممكنة وتكون مختلفة ، كالأسئلة التي يراد منها حصول على إجابات يكون التنبؤ فيها سليما ، نحصل من خلالها على تقديرات إحصائية مختلفة لمعالم المجتمع تترجم إلى معادلات تحتفظ بجميع خواص المجتمع محل الدراسة.

ويمكن تلخيص أهداف العينات في ما يلي:[2]

- ✓ –دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية للشركة؛
- ✓ –فحص الأخطاء الكتابية والدقة في السجلات والحسابات؛
- ✓ التقدير المحتمل للأخطاء إن كانت موجودة؛
- ✓ –التقدير للمعدلات والقيم للمبالغ والأصول الموجودة.

ومما يشار إليه أن أهداف العينات يقتضي بالضرورة معرفة أهميتها في تدقيق الحسابات ، و ما توفره من عديد الفوائد والمزايا والتي يمكن نلخصها في النقاط الآتية:

ا–نتيجة العينة موضوعية وحقيقية ويمكن الدفاع عنها

يمكننا من الدفاع عن النتائج التي توصلنا إليها أمام المستفيدين من رأيه و أمام القضاء[3].

ب–تقدير أخطاء المعاينة

[1] محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي،استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات–دراسة ميدانية–،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مصر ،2019،ص67.

[2] محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي، مرجع سبق ذكره ،ص،68.

[3] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر ،1996ص.256.

يوفر إمكانية تقديم رأي المدقق المعبر عنه في التقرير مقرونا بمقياس تقديري لخطر الاكتفاء بدراسة جزء من كامل المجتمع مما يخلق لدى المستفيدين من هذا التقرير طمأنينة لم تكن لتتوفر في أسلوب الحكم الشخصي التي تعجز عن تقديم مثل هذا المقياس[1]

ج–تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة

إن الاعتماد على طريقة العينات تساعد على جمع البيانات وتبويبها بأقل تكلفة وسرعة أكبر مما لو قام محافظ الحسابات بمسح إحصائي شامل[2]

د–تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي

إن المدخل الإحصائي يمدنا بالجداول والمعادلات الرياضية لتحديد حجم العينة الملائم لكل اختبار استنادا إلى أسس موضوعية بما يتلاءم مع معايير تحدد سلفا، و تعكس هذه المعايير الشروط التي يتطلبها محافظ الحسابات والسمات التي يتصف بها المجتمع الخاضع للمعاينة[3]

و–استنباط النتائج بطريقة دقيقة.

الوصول إلى النتائج بدقة يحتم بالضرورة على وضع قواعد واستنتاجات سليمة ومتينة تعزز موقف المراجع.

المطلب الرابع: أنواع المعاينة في تدقيق الحسابات

يوجد نوعان للمعاينة يمكن للمدقق أو محافظ الحسابات العمل بأي نوع لغرض الحصول على أدلة كافية وموضوعية يراعى من خلالها الأهداف والمبادئ ،و يتمثل هذان النوعان في:

المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية [4]

الفرع الأول : المعاينة الإحصائية –الاحتمالية –

يقوم أسلوب المعاينة الإحصائية على الانتقاء العشوائي واستعمال نظرية الاحتمال لتقييم نتائج العينة، بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة بشأن المجتمع محل المراجعة[5].

أسلوب المعاينة الإحصائية يعتمد أساسا على:[6]

[1] محمد سمير الصبان، أحمد محمد كامل سالم، وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، منشورات جامعة الإسكندرية، مصر ،2008ص15. .

[2] محمد مشيد، "تطبيق تقنيات السبر في المراجعة المحاسبية"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر3 الجزائر 2015/2014ص106.

[3] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.256

[4] George Georgiades, "Random Selection", "Miller Audit Procedures",2001, P. 197 – 198

[5] أحمدحلمي جمعة،التدقيق والتأكيد الحديث،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، الاردن2009،ص421..

[6] إيهاب نظمي،هاني العرب،تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان.الأردن،2012،ص41.

قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات عند اختيار العينة وتحديد حجمها ودرجة الثقة في نتائجها، للقياس أو التفسير الإحصائي و تمكن محافظ الحسابات من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة.

و على هذا الأساس يمكن أن نميز عموما بين أربع طرق للمعاينة الإحصائية (الاحتمالية) وهي:

-المعاينة العشوائية البسيطة؛

-المعاينة العشوائية المنتظمة؛

-المعاينة العشوائية الطبقية؛

-المعاينة العشوائية العنقودية.

1*المعاينة العشوائية البسيطة

يعبر عنها باختيار عينة مكونة من **n**من بين **N**وحدة من وحدات المجتمع محل الدراسة؛ حيث يكون لكل عينة من العينات الممكنة ذات الحجم **n**احتمال متساو في الظهور. يتم على أساس تكافؤ الفرص، بمعنى أن لكل وحدة من وحدات المعاينة نفس الاحتمال لاختيارها في العينة[1] وتعتمد إجراءات السحب على نوعين هما:

الجدول (2-1) أنواع المعاينة العشوائية

النوع	المؤشرات	الدلالة الرياضية
السحب مع الإرجاع	-سحب وحدات المعاينة مع إرجاع الوحدة المسحوبة في كل مرة وتسمى في هذه الحالة بالعينة المستقلة؛ -يمكن أن تظهر أكثر من مرة في العينة؛ - مراعاة ترتيب الوحدات هو $\mathbf{N^n}$	-نادرة الاستعمال في الواقع العملي؛ -لا معنى للحصول على الوحدة نفسها مرتين في العينة
السحب دون إرجاع	- سحب وحدات المعاينة دون إرجاع الوحدة المسحوبة وتسمى بالعينة غير المستقلة؛ -الوحدة المسحوبة لا تظهر إلا مرة واحدة في العينة؛ - عدم مراعاة الترتيب C_N^n	$\mathbf{C_N^n=N!/n!(N-n)!}$

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على

[1] عبد الرحمن محمد أبو عمه وآخرون،مقدمة في المعاينة الإحصائية،دار المريخ للنشر،الرياض، السعودية،1995،ص74.

-GIARD Vincent: «Statistique appliquée à la gestion», 8eme Edition Economica, Paris2003.p174.
-DODGE Yadolah « Premiers pas en statistique», Springer Verlag France. 2003 p217.

تشير الخطوات المتبعة في سحب العينة العشوائية البسيطة [1]:

-إعداد قوائم تتضمن جميع عناصر المجتمع ؛

-ترقيم جميع وحدات المجتمع بأرقام متسلسلة؛

-تحديد حجم العينة المطلوب سحبها؛

-اختيار وحدات العينة وذلك باستعمال طريقة القرعة،طريقة جداول الأرقام العشوائية،طريقة توليد الأرقام العشوائية بالحاسب الآلي.

يعتبر اختيار طريقة العينة العشوائية البسيطة على أنها طويلة ومملة، خصوصا إذا كانت العينة كبيرة، والذي يحتاج إلى الوقت والجهد الكبيرين مما يبرر موقفنا من استخدام أسلوب المعاينة المنتظمة كونها واسعة الانتشار وكثيرة الاستعمال في التطبيقات العملية.

2*المعاينة العشوائية المنتظمة

يتبع أسلوب المعاينة العشوائية المنتظمة اختيار وحدات المجتمع دون استخدام الأرقام العشوائية أو طرق أخرى[2]

وكما تعتبر بأنها ليست عشوائية بالشكل الكلي لأن فيها نوع من الانتظام يرجع بالأساس إلى:[3]

- تركيب وحدات العينة في إطار تصنيف أو نظام معين ولهذا سميت بالمنتظمة أو النظامية؛

-تمتاز هذه الطريقة بتوفير كثير من الوقت والجهد وتعتبر أكثر كفاءة من المعاينة العشوائية البسيطة، خاصة إذا كان حجم المجتمع كبيرا.

يتم اختيار وحدات العينة من حجم المجتمع الكبير بطريقة منتظمة مرتبة وفقا لمتتالية حسابية أساسها **K** وفقا للخطوات التالية:

-ترقيم جميع وحدات المجتمع من **1 إلى N**؛

-تحديد حجم العينة المطلوبة وليكن **n**؛

-حساب مدى العينة (**أساس المتتالية k**)والذي يعبر عن مسافة الاختيار بين عنصرين متتاليين ويحسب وفقا للقاعدة التالية :

$$K = \frac{N}{n} = \frac{1}{f} \Rightarrow f = \frac{n}{N} = \frac{1}{K}$$

[1]GIARD Vincent: Op. cit., p. 174.

[2]عدنان شهاب حمد ومهدي محسن إسماعيل،أساليب المعاينة في ميدان التطبيق،المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية ، بغداد 2001 ص95.

[3]عبدالرحمن محمد أبو عمه وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص 210.

حيث:

N:حجم المجتمع؛

n:حجم العينة؛

f:نسبة أو كسر المعاينة.

-تحديد أول رقم عشوائي بين **1وK**فنحصل على رقم وحدة المعاينة الأولى وليكن(**R**)ثم بعد ذلك تحديد باقي الوحدات وفقا لأساس المتتاليةKفتكون الوحدات التالية على التوالي:

$$R+K,\ R+2K,\ R+3K,\ \ldots,\ R+(n-1)K$$

وللدلالة أكثر نفرض :

N:حجم المجتمع=200مفردة؛

n:حجم العينة=40مفردة؛

f:نسبة أو كسر المعاينة=200/40=5/1اي 20%؛

وفي هذه الحالة K = 5 ويعبر عن مدى العينةان أول رقم عشوائي هو($1 \le R \le K$:) والذي يقصد به حسب العلاقة إمكانية اختيار R=1 او2 او3 او4 أو 5 ولنفرض العدد 3 ونطبق العلاقة لتحديد أول رقم عشوائي.

الجدول(2-2) الدلالة الحسابية للمعاينة العشوائية المنتظمة

الوحدة في العينة	1	2	3	4	.....	n
رقم الوحدة في المجتمع	8=3+5	13=5*2+3	18=5*3+3	23=5*4+3	.....	3+(40-1)*5=198

المصدر : من إعداد الباحث

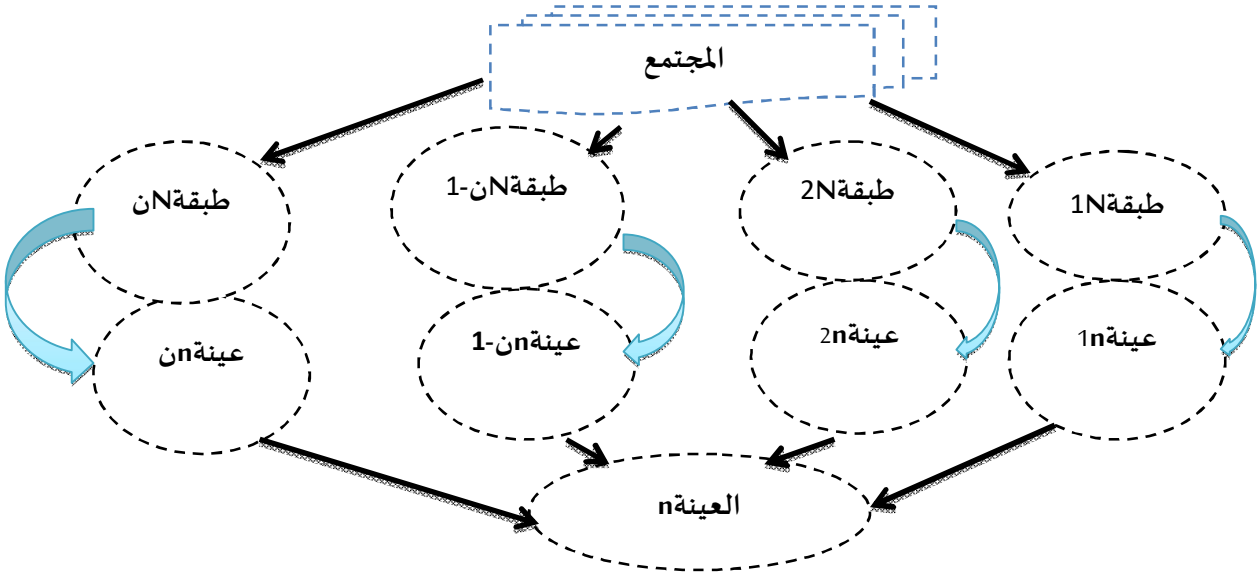
3 *المعاينة العشوائية الطبقية

غالبا ما يكون المجتمع الإحصائي غير متجانس من حيث خصائص مفرداته بمعنى تباين أو اختلاف في الخاصية أو الخصائص المدروسة بين الوحدات، كالتباين الحاصل في مكونات الأفراد والمستوى الثقافي وغير ذلك، مما يؤثر على تمثيل العينة للمجتمع وبالتالي ينعكس على دقة النتائج، مما يستوجب استخدام أسلوب المعاينة الطبقية، حتى تكون

ممثلة بجميع الطبقات من المجتمع المدروس ويقلل من الأخطاء في المعاينة[1]

وللتوضيح أكثر لهذا النوع في الشكل التالي:

الشكل (2-1) كيفية سحب عينة عشوائية طبقية



المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على :

-باسم غدير غدير،العالم الرقمي وآلية تحليل البيانات،دار الرضا للنشر،دمشق، سوريا ،2003،ص58.

يتضح من خلال الشكل(2-1) أن مجتمع الدراسة **N**تم تقسيمه إلى مجتمعات جزئية والتي تسمى بالطبقات وكل طبقة مكونة**1N**،**2N**.....ليتم اختيار عينة عشوائية بسيطة طبقية **1n**،**2n**..... وتعبر في الأخير عن حجم العينة **n** وتعطى بالقاعدة التالية[2]:

4* العينة العنقودية

يعبر هذا النوع خاصية مميزة لمجتمع الدراسة تتمثل في تشكل تجمعات عادة ما تكون مشابهة إلى حد كبير للخاصية المدروسة مثل المدن، الشوارع، المناطق، الجامعات..، هذه التجمعات تسمى العناقيد ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا كان المجتمع كبيرا جدا و يعتمد هذا النوع من العينات على تجزئة مجتمع الدراسة إلى مجموعات (عناقيد) وفقا لخاصية معينة كما هو الحال في العينة الطبقية، بعدها يتم الاختيار العشوائي لعينة الدراسة والمتمثلة في بعض هذه العناقيد[3].

[1] خالد عبد الله امين ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط1،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،عمان ، الأردن 2000،ص 206.

[2] من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة.

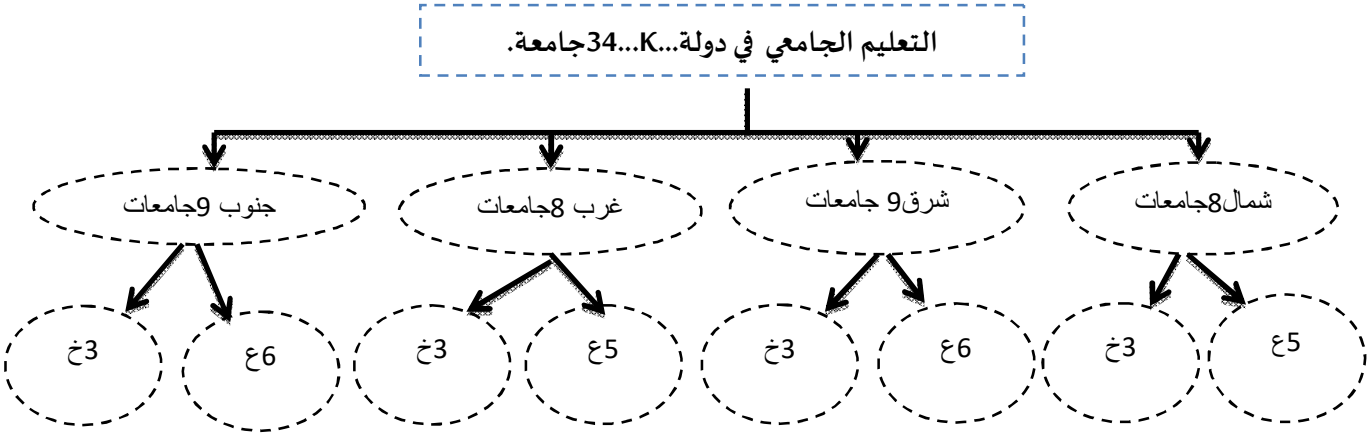
[3] ثابت عبد الرحمن إدريس،بحوث التسويق،أساليب القياس والتحليل واختبار الفروض،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2005ص،465.

وتوجد عدة عوامل يجب مراعاتها عند استخدام العينة العنقودية من بينها ما يلي[1]:

- ✓ -يجب أن تكون العناقيد معرفة بدقة وكل مفردة من مجتمع الدراسة يجب أن تنتمي لمجموعة أو عنقود واحد فقط؛
- ✓ --يجب أن يكون عدد المفردات في العنقود معروفا؛
- ✓ -يجب اختيار العناقيد عشوائيا لتقليل خطأ العينة؛
- ✓ -يجب مراعاة التوازن في حجم العناقيد لتقليل خطأ العينة.

ويمكن توضيح هذه الطريقة باختيارنا مثلا على جودة التعليم العالي في الجامعات العمومية والخاصة وتوزيعها على مناطق جغرافية لأحد الدول العربية —دراسة افتراضية-

الشكل (2-2) طريقة اختيار العينة العنقودية



المصدر:من إعداد الباحث

الفرع الثاني: المعاينة غير الإحصائية-غير الاحتمالية-

تسمى أيضا، المعاينة الحكمية وتعتمد على الحكم الشخصي للمدقق -محافظ الحسابات- بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها.[2]كما يعتبر هذا النوع بأنه لا يستخدم أي أسلوب رياضي أو إحصائي، كما أنه لا يمكن قياس خطأ المعاينة عند تطبيقه، ولذلك فإن مهمة العينات غير الإحصائية هي تحديد حجم العينة واختيار عناصرها[3].

[1] سليمان محمد طشطوش،أساسيات المعاينة الإحصائية،ط1،دار النشر والتوزيع،عمان،الأردن،2001،ص،146.

[2] إيهاب نظمي،هاني العزب، تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره،ص41.

[3] .أحمدحلمي جمعة،التدقيق والتأكيد الحديث،مرجع سبق ذكره،ص420.

إن استخدام محافظ الحسابات لأسلوب المعاينة غير الإحصائية يحتم عليه إتباع الخطوات التالية[1]:

-تحديد هدف فحص العنصر المحاسبي؛

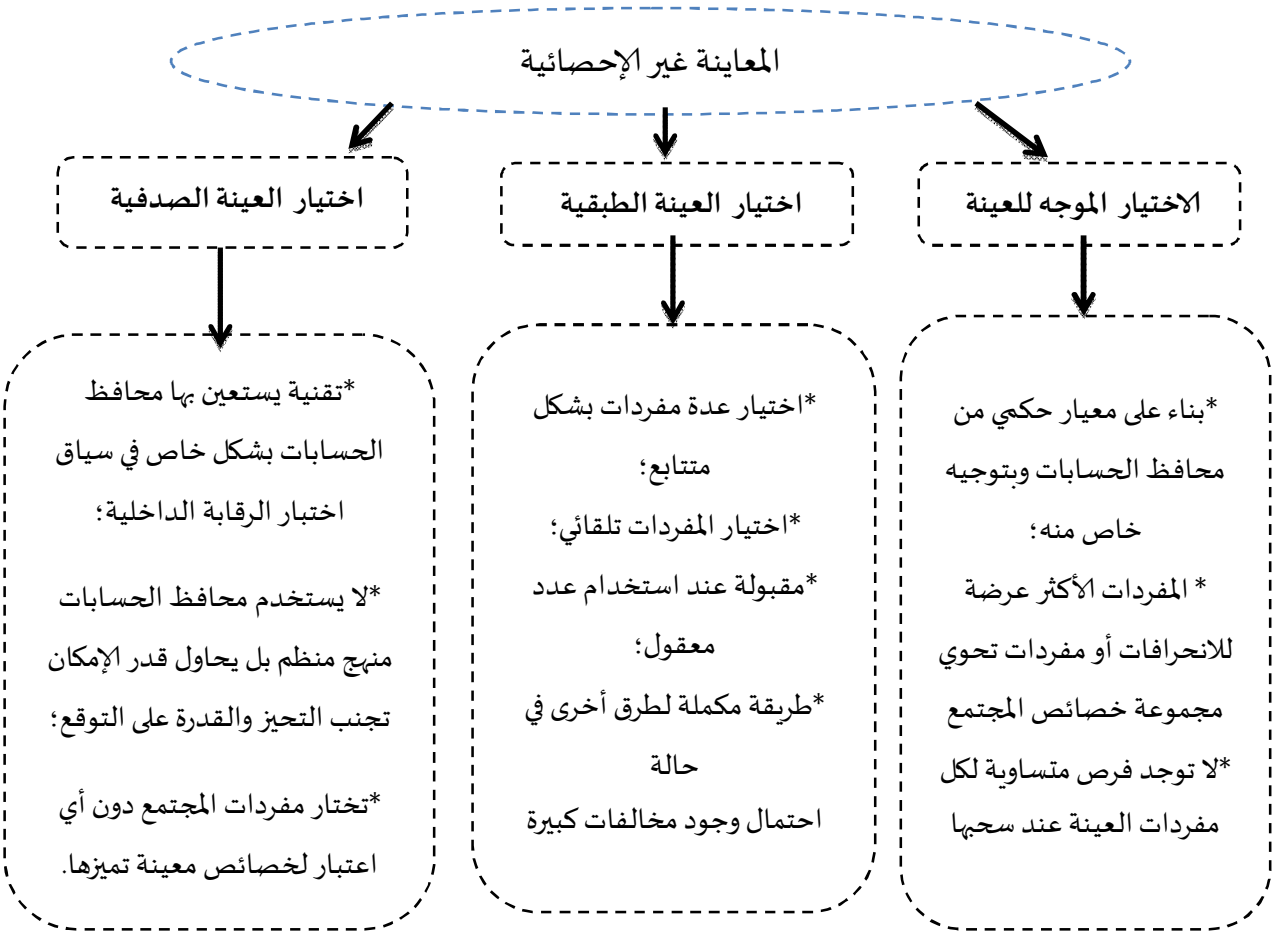
-تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص كالخطر والأهمية النسبية والتكلفة والعائد؛

-تحديد نوع المراجعة تفصيلي أو تحليلي أم الاثنين معا؛

-تحديد ما إذا كان سيقوم بفحص كل المجتمع، أو سيتبع أسلوب العينات غير الإحصائية عند القيام بفحصه.

ومن جهة أخرى تعتمد المعاينة الغير إحصائية على طرق لاختيارها وتتوقف حسب مهارة وكفاءة المدقق او محافظ الحسابات، تتمثل في الشكل التالي:

الشكل(2-3) طرق المعاينة غير الإحصائية



المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على

-حسين عبيد، شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر،2008 الصفحات.301،300،299،298

- مُحَّد مشيد، مرجع سبق ذكره، ص87.-

[1] بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه ،تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة ، الجزائر،2017 /2018 ،ص128.

المبحث الثاني:. أهمية الاستجابة لتطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تدقيق الحسابات

يعد استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تدقيق الحسابات أو المراجعة هو تمكين المراجع الخارجي أو محافظا لحسابات من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي ، يتجنب فيه محافظ الحسابات التحيز الشخصي والذي يكرس الاستجابة لهذا الأسلوب عكس المعاينة الغير إحصائية فهي تخضع للتقدير الشخصي لمحافظ الحسابات، وكما تعود أيضا أهمية الاستجابة لأسلوب المعاينة الإحصائية هو تقييم مدى موثوقية النتائج التي يتوصل إليها،ومدى دقة الاستنتاج الذي يقوم به في مجال تحليل وتفسير البيانات الكمية.[1]

المطلب الأول: . أهمية استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق

يعتبر محافظو الحسابات أن استخدام العينات الإحصائية في التدقيق يعود لمجموعة من الأسباب، التي تجعل من احتيار هذه الطريقة أو الأسلوب يحقق مفاضلة قوية عن أسلوب الغير إحصائي.

الفرع الأول: أسباب استخدام العينة الإحصائية[2]:

إن حجم العينة ومكوناتها يتم تحديدها في أسلوب العينات الإحصائية على أساس موضوعي وبطريقة رياضية، أما في أسلوب العينات غير الإحصائية فهي تخضع للتقدير الشخصي لمحافظ الحسابات، و خطأ المعاينة يمكن تحديده في حالة استخدام أسلوب العينات الإحصائية بينما لا يمكن ذلك في حالة استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية ،وتعبر نتائج العينات الإحصائية على أنها تخضع للتفسير الإحصائي من ناحية معدل الخطأ، درجة دقة العينة، مستوى الثقة، بينما لا يحدث ذلك في حالة استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية؛

ومن جهة أخرى أن سبب استخدام المعاينة الإحصائية يمكن محافظ الحسابات من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي، ومن ثم يمكن تفادي التحيز الشخصي الذي ينتج عن استخدام المعاينة غير الإحصائية، و إتباع المعاينة الإحصائية يمكن من قياس حجم التأكد أو المخاطرة الناتجة من الفحص بالعينة رياضيا، بالإضافة إلى انه يحكمها معدل خطأ معين ودرجة دقة معينة، ومستوى ثقة معين. ومما سبق يمكن الاستنتاج أن عمليه المفاضلة بين المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية ، تم على اعتبارات و عوامل عدة منها:[3]

- ✓ إذا كان مساعدو المراجع على معرفه وخبرة كافيه بتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية؛
- ✓ إذا كان المراجع يرغب في الحصول على مقياس موضوعي للمخاطرة المترتبة على الاستنتاج الخاطئ من فحص مفردات العينة؛

---

[1] Obert Robert, Audit et commissariat aux comptes : aspects internationaux, 4ème édition, Ed. Dunod, Paris2004, P 121

[2] سامي حسن علي محمد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جو دة الأداء المهني في المراجعة"،أطروحة دكتوراه،كلية التجارة،جامعة عين شمس،مصر، 2003ص143.

[3] محمد دينوري سالمي،نورالدين عصامي،مرجع سبق ذكره،ص107.

✓ إذا كانت خصائص المجتمع المحاسبي المختص تساعد على الاختيار العشوائي لمفردات العينة.

الفرع الثاني: كيفية استخدام المعاينة الإحصائية و غير الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق.

إن ذكر المعاينة بنوعيها –الإحصائية وغير الإحصائية – في التدقيق يعد من قبيل وضع مبررات واقعية ومدروسة نحو استخدام أفضل نوع أو الجمع بينهما ، مع تبيان الاختلاف في خطوات المعاينة ،الذي يهدف بالأساس إلى وضع نظرة مفسرة لفهم كلا من المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية، وان كانت الأسباب التي ذكرناها سابقا هو التوجه نحو تطبيق المعاينة الإحصائية كونها موضوع دراستنا واختيارها كأسلوب يستجيب لتطلعات الكثير من المهتمين ،لعل من بينهم محافظي الحسابات .

والشكل التالي يوضح كيفية استخدام كل من المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق ويبين الاختلاف بينهما:

الشكل(2–4) إجراءات التنفيذ والاختلاف بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية

<table>
<tr><td></td><td colspan="2">1 تحديد الهدف أو الأهداف من الاختبار
2 تحديد الإجراءات لبلوغ الهدف أو الأهداف
3 كم عدد العناصر أو الوحدات التي يجب فحصها</td><td></td></tr>
<tr><td>إحصائية</td><td colspan="2">4 نوع العينة</td><td>غير إحصائية</td></tr>
<tr><td>تحديد حجم العينة من النموذج</td><td colspan="2" rowspan="3"></td><td>تحديد حجم العينة حكميا–بطريقة شخصية–</td></tr>
<tr><td>اختيار العينة الممثلة للمجتمع عشوائيا.</td><td>اختيار العينة الممثلة للمجتمع حكميا</td></tr>
<tr><td>تطبيق إجراءات التدقيق</td><td>تطبيق إجراءات التدقيق</td></tr>
<tr><td>تقييم النتائج إحصائيا وحكميا</td><td colspan="2">القرار–الخلاصة-</td><td>تقييم النتائج حكميا–بشكل شخصي–</td></tr>
</table>

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على:–سمير كامل محمد، محمد إبراهيم راشد، دراسة متقدمة في المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر،2013ص85.،

–محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي،مرجع سبق ذكره،ص ص،109، 110.

يتضح لدينا من الشكل(2-4) ما يلي :

تحديد حجم العينة يتم اختياره حسب كل نوع (إحصائية ،غير إحصائية) وان طريقة اختيار حجم العينة يتم بطريقة الاختيار العشوائي بالنسبة للمعاينة الإحصائية ، بينما المعاينة الغير إحصائية فتتم بالخبرة الشخصية لمحافظ الحسابات ، بالإضافة إلى تقييم النتائج بالنسبة للمعاينة الإحصائية فتتسم بالدقة ووفقا لمعايير علمية تقوم على نتائج مدروسة ويمكن تعميمها على مجتمع الدراسة، فبينما المعاينة غير الإحصائية تقيم نتائجها من شخص المدقق مباشرة؛

وعلى هذا الأساس نستخلص أن تطبيق إجراءات التدقيق تمثل القاسم المشترك لكلا النوعين

الفرع الثالث: خطط المعاينة في عملية التدقيق

يعتمد اختيار خطط المعاينة بالأساس على الأساليب الرياضية و الاحتمالات بالإضافة إلى الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات والذي بدوره يسعى إلى تمكين جدوى المعاينة وتحديد عينة تمثل المجتمع الذي سحبت منه ،

1- معاينة الصفات –معاينة التقدير للصفات–

تعبر عن تقدير معالم المجتمع عن طريق فحص عينة صغيرة يتم اختيارها بالطرق العشوائية، وهي تمد محافظ الحسابات بتقدير عن تكرار حدوث خاصية معينة، أو تقدير للقيمة الإجمالية أو المتوسطة لمجموعة من المفردات[1].، ومن جهة أخرى يتطلب منا معرفة مميزاتها وتبيان المقاييس المستخدمة في خطة معاينة التقدير أو الصفات والتي تخص أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها تحصيل حاصل نحو التدقيق الخارجي.

ا. مميزاتها

تتميز معاينة التقدير بأنها من بين الخطط أكثر تطبيقا في مجال الاختبارات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، فهي تهدف إلى القيام ب[2] :

-تقدير القيم النقدية وتقدير معدل الانحراف المسموح به مسبقا، بحيث يستطيع محافظ الحسابات أن يقوم بالمعاينة أولا ثم يقدر معدل الانحراف، وبعد ذلك يقرر منهج عمله بالنسبة للمجتمع ككل،، وليس الإشارة إلى أن معدل الانحراف يزيد أو يقل عن المعدل المحدد، بالإضافة إلى تمكين ارتباط نتائج عملية المعاينة بأهداف المراجعة بشكل كبير، حيث تسمح هذه الطريقة بتقدير دقة هذه الأرقام ومدى صدق تمثيلها للواقع؛

ب-. المقاييس المستخدمة في أسلوب معاينة الصفة[3]

تتحدد معالمها في تحديد الهدف من الاختبار وتعريف الصفات والانحرافات مع تحديد حجم المجتمع وصفاته بما يستوجب تعيين خطر تقدير الرقابة بأقل من اللازم ومعدل الانحراف المقبول،و تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة،

[1] محمد سمير الصبان،أحمد محمد كامل سالم،وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص19.

[2] بولحبال فريد،مرجع سبق ذكره،ص132.

[3] السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير،مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، المنصورة ،مصر 2002،ص36.

الذي يتوافق مع تحديد حجم العينة وتحديد طريقة اختيار ها مع ضرورة فحص المفردات وتقييم نتيجة العينات وصولا إلى توثيق إجراءاتها ؛

2- المعاينة الاستطلاعية-الاستكشافية-

تعتبر في الواقع حالة من معاينة الصفات ،الغرض منها هو العثور على استثناء واحد على الأقل مع مستوى محدد مسبقا للثقة بشرط أن يكون الاستثناء موجود في المجتمع بمعدل حدوث محدد ، احد الاستنتاجات الهامة للمعاينة الاستطلاعية هو تحديد أمثلة لاختلاسات محتملة [1].

ومن أمثلة الحالات التي يمكن للمراجع استخدام المعاينة الاستكشافية [2]:

-الحاجة إلى كشف نوع معين من المخالفات مثل وجود حساب وهمي ضمن حسابات عملاء المنشاة؛

-اعتقاد أو شك المراجع في وجود تلاعب أو اختلاس معين في بنود النقدية أو المخزون مثلا؛

-وجود ضعف كبير في جزء معين من الواجبات أو المهام بعد الفحص الأولي لنظام الرقابة الداخلية -مثل تسجيل أو تسلم النقدية -

ويشترط في المعاينة الاستكشافية أن يكون حجم العينة كبيرا لتحقيق احتمال محدد للحصول على حدث واحد على الأقل للصفة أو الخاصية داخل حجم المجتمع ،وكما يتطلب في المعاينة الاستكشافية وتحديدا مستوى الثقة، ومعدل الانحراف، أو الخطأ وبالتالي يتم حساب حجم العينة كما يلي:

والجدول التالي يوضح معاملات الثقة عند مستويات ثقة مختلفة :

الجدول (2-3) درجة الثقة ومعامل الثقة

ر جة الثقة.	%90	%95	%96	%97	%98	%99	%99+
معامل الثقة	2.3	3	3.2	3.4	3.7	4.3	5.4

المصدر : السيد احمد السقا،مدثر طه أبو الخير، مرجع سبق ذكره، ص ،56.

-حالة افتراضية: إذ نعتمد المثال حسب الجدول .....

*نسبة التأكد-درجة الثقة في حسابات الزبائن**98%** ودرجةالخطأ الممكنة **0.5%**-

بتطبيق المعادلة يكون حجم العينة **n= 3.7/0.005=740** عملية مالية .

[1].مُحَمَّدبنوري سالمي،نور الدين عصامي،مرجع سبق ذكره،ص70.

[2]السيداحمدالسقا،مدثر طه أبو الخير، مرجع سبق ذكره،ص ،55.

2- معاينة القبول

هي التي تستخدم دائما في الرقابة على الجودة، حيث يتم المقارنة بين عدد الأخطاء المكتشفة في العينة وعدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها، فإذا زاد عدد الأخطاء المكتشفة عن عدد الأخطاء المقبولة والمسموح بها، فإن المجتمع يعتبر مرفوضا والعكس صحيح[1].

ويستخدم هذا الأسلوب كأحد أنواع الخطط المتبعة في المعاينة في [2]:

ضبط الانحرافات أكثر من استخدامها للمراجعة و تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا إذا كانت نسبة الانحراف في هذا الحجم لا يتجاوز نسبة الانحراف المحددة مسبقا، وقد يكون حجم العينة مرفوض إذا كانت نسبة الانحراف أكبر من نسبة الانحراف المحدد مسبقا، مما يتوجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في نتائج العينة المراد فحصها.

المطلب الثاني: أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية على فعالية أداء عملية التدقيق

عرف التدقيق تطورا ملحوظا من الناحية الوظيفية[3] إذ كان يقتصر في البداية على الفحص والتحقق من صحة البيانات ويعمل عل اكتشاف الأخطاء والغش، إلى أن تطور بشكل ملفت و يتأقلم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية ويهتم بخدمة جميع الأطراف ذات الصلة ، لتوريدهم وتزويدهم بالمعلومات التي تخصهم ،ويساهم بدرجة عالية من اتخاذ قرارات داخل المنشاة من خلال مؤشرات فعالة سواء ما تعلق بالمجال التنموي أو التطويري بغية تسهيل الطريق أمام المستثمرين وأصحاب المصالح والمهتمين بتواجدهم ضمن المنشاة .

ويعتمد التدقيق بالمعاينة الإحصائية على إيجاد نقلة نوعية في تطبيقه ودوره في زيادة فعالية وتحسين جودة التدقيق، بالإضافة إلى تخفيض مخاطره وتضييق فجوة التوقعات مستندا بذلك إلى رأي فني محايد معد من طرف مدقق خارجي كمحافظ الحسابات يجمع فيه هذا الأخير أدلة وقرائن مقنعة كإتباعه لأسلوب العينات الإحصائية.

ولقياس الأداء في عملية التدقيق كونه يرتبط بالفعالية والكفاءة ويحسب بالعلاقة التالية[4]:

الأداء= الفعالة ×الكفاءة

حيث :

[1] خالد عبد المنعم زكي لبيب،سمية أمين علي،دراسات تطبيقية في المراجعة،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،مصر،2014ص،152.

[2] سمية أحمد ميلي، "أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات من حال ائتمان في البنوك التجارية الجزائرية"،أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية،جامعة المسيلة،الجزائر،2017/2016،ص07.بتصرف

[3] بولحبال فريد،مرجع سبق ذكره،ص185

[4] بوقابة زينب ،التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة مؤسسة ،رسالة ماجستير ،في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر،2011/2010، ص،81.

الفعالية = النتائج المحققة /الأهداف المسطرة

الكفاءة = النتائج المحققة/الموارد المستخدمة

الفرع الأول: دور أسلوب المعاينة الإحصائية في تحسين جودة التدقيق

تعد النقائص التي مست المراجعة الخارجية، على المستوى العالمي والمحلي كأحد مبررات الوقوف نحو إيجاد معالجات تحد من مختلف الاختلالات والنقائص، إذ كان لزاما العمل على إعادة بعث أمل في توضيح صورة جديدة لهذه العملية المفصلية في إقبال أو إحجام المستثمرين عن المخاطرة، وهو ما يعزز من موقف المدققين لأجل تقديم نوعية خدمات التدقيق المقدمة في السوق، والتي تعتمد بالأساس على عناصر الجودة الفنية والوظيفية[1]

1-مفهوم الجودة في عملية التدقيق

أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم: (**4**) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974، أن المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب وهيئات المراجعة؛

ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة او التدقيق في المعيار الدولي رقم (**220**)

تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في هيئة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

بمعنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة أو التدقيق ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل هيئة أو مكتب المراجعة. وتتعلق معايير الأداء في الهيئة القائمة بعملية المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في هذه المنظمات، مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال،وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الملائمة بين الخبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة[2].

[1] من إعداد الباحث بالاعتماد على مراجع سبق ذكرها .

[2] بن عيسى عبد الرحمان ،الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة ،أطروحة دكتوراه، تخصص مالية وحاسبة،جامعة الجزائر3،الجزائر ،2017/2016 ص،39.

وقد عرفها سيد عبد الفتاح أن جودة التدقيق من حيث اكتشافها للأخطاء والغش بأنها "قدرة محافظا لحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية والتقرير عنها[1]."

وقد اتجه بعض الباحثين إلى مفهوم جودة التدقيق أو المراجعة من حيث تحقيق الأهداف، حيث عرفها سمير كامل على أنها[2] :

"قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها،وتخفيض عدم تما ثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، وبالتالي حماية مصالحهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة" ويتضح من خلال ما سبق أن مفهوم الجودة في تدقيق الحسابات تتمثل في ما يلي:

-مدى تمكن محافظ الحسابات في الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية؛

تخفيض خطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول إلى أقصى حد ممكن؛

-الحصول على درجة ثقة ممكنة من قبل محافظي الحسابات تجاه مستخدمي القوائم المالية ؛

-مدى توافق والتزام محافظي الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛

-تمكن مدقق الحسابات من تقديم خدمة تشمل صفات وخصائص تحظى باهتمام الأطراف المستفيدة، من خلال التقرير النهائي الذي يعده.

2-عناصر رقابة الجودة في تدقيق الحسابات

حدد المعيار الدولي**ISA 220**)ثمانية عناصر لرقابة الجودة ، وهي عناصر يشترك البعض منها إلى مضمون وهدف واحد، وقد لخصها مجلس معايير المراجعة إلى خمسة عناصر سنة 1997 وهي كالتالي :

ا-الحياد والأمانة والموضوعية :

و تشمل النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني[3]؛

ب-إدارة الأفراد – مسؤولية القيادة –:

[1] سيد عبد الفتاح صالح، "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد،03، مصر 1998ص،208.

[2] سمير كامل مُحَّد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد، 45العدد ،02مصر ،2008ص،7..

[3] حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، سوريا ،2014/2013،ص479.

التأكد بما يكفي من أن مكاتب التدقيق لديها ما يكفي من العاملين ذوو قدرات وكفاءات، ولديهم الالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء مهامهم بما يتماشى مع المعايير المهنية والتنظيمية والمتطلبات القانونية لتمكين مكتب التدقيق أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف؛[1]

ج-أداء عملية المراجعة:

هو التأكد من أن المهام تمت طبقا للمعايير المهنية ووضعت في سياقها المنشود متمثلة بالأساس على ما يلي[2]:

-عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة؛

-عمليات الإشراف عل العمل وتدريب الموظفين؛

-إجراءات تحديد السياسات وإجراءات المراجعة؛

-التوثيق الملائم للعمل الذي تم تنفيذه؛

-إطار يشرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم أهداف عملهم.

د-قبول الاستمرار مع العملاء:

يلزم على مكاتب التدقيق بوضع سياسات لقبول أو استمرار العلاقات مع العملاء ، مع الأخذ بعين الاعتبار نزاهة العملاء ومدى توافر الكفاءات في مكتب التدقيق لأداء المهمات المكلفين بها[3] ،وكما يؤخذ بعين الاعتبار على مكاتب التدقيق التأكد من بعض العناصر المتعلقة بالعملاء ك[4]:

-هوية الملاك والإدارة العليا و المسئولين عن حوكمتها؛

-طبيعة نشاط المؤسسة؛

-مدى وجود دلائل تشير إلى وجود قيود على نطاق عملية التدقيق؛

-مدى وجود دلائل تشير إلى تورط المؤسسة محل التدقيق في غسيل الأموال، أو أنشطة إجرامية.

هـ-المتابعة والمراقبة:

[1] إبراهيم الرفاعي مبارك، تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد 02،جامعة طنطا،،مصر،2000،ص04.

[2] حسين يوسف القاضي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.482.

[3] يونس عليان سليمان الشوبكي، "أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، جامعة حلب، سوريا.2006،ص51.

[4] حسين يوسف القاضي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.480.

تشمل دراسة وتقييم استمرارية نظام مكتب التدقيق في مراقبة الجودة[1]، مع مراعاة كفاءة وفعالية فريق العمل نحو الاتجاه المخطط له على نحو ملائم .

3- أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية وانعكاسها على رقابة الجودة :

يعتبر أسلوب المعاينة الإحصائية من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تحسين جودة تدقيق الحسابات ، وهي تعبر عن مصلحة مشتركة ومرجع يعتمد عليه جميع الأطراف التي لها علاقة بعملية التدقيق ، وذلك من خلال الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات الذي يترجم واقع الحال على المنشاة محل التدقيق، ويوضح فيه على صدقية وعدالة القوائم المالية المعبر عن الجودة التي تستخلص منها رسم سياسات مستقبلية للمنشاة.

ا-أهمية تطبيقها على رقابة الجودة

1 -تخفيض الصراعات وزيادة الثقة في تقرير محافظ الحسابات:

العمل بالمراجعة بأعلى مستوى من الجودة، والاعتماد على أساليب التدقيق الحديثة، يخفض من حدة الصراعات ويزيد من الثقة في التقارير المالية وجودة المعلومات[2]، وكما يسمح برفع كفاء ة أسواق رأس المال والتأثير عل قرارات الاستثمار[3]؛، و يساهم أسلوب المعاينة في توفير المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراته الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدة عن المضاربة والشائعات[4]

2-دعم مكانة مكاتب التدقيق والسعي نحو تخفيض الوقت والتكلفة :

يعد استخدام أسلوب المعاينة كنوع من الأساليب الحديثة يؤسس لبلوغ ربحية المكتب أو المكاتب على المدى الطويل ، ويحافظ على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة هذا المكتب ،[5]و استعمال أسلوب الاختبارات الحديثة يسمح بسرعة الحصول أدلة إثبات كافية و بأقل جهد وتكلفة ممكنة، يعبر عنها بالنماذج والبيانات الإحصائية[6]

3-دعم أهمية جودة التدقيق من منظور حوكمة المؤسسات

جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:[7]

---

[1] يونس عليان سليمان الشوبكي، مرجع سبق ذكره، ص.53.

[2] .سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص22.

[3] .أحمد محمد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ،2007ص36.

[4] أحمد محمد نور، وآخرون، مرجع سبق ذكره ،ص36.

[5] بولحبال فريد،مرجع سبق ذكره،ص203.

[6] من إعداد الباحث بالاعتماد قراءات للمراجع السابقة

[7] بن غانم وليد، تطبيق المعايير الدو ّ لية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،رسالة ماجستير تخصص :دراسات محاسبية وجباية وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2015/2014،ص ص177،178.

*** –محافظ الحسابات**

يهتم بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة والمحافظة على تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله؛

–*إدارة الشركة

هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكّنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة، وتؤكد نتائج إحدى الدراسات التي تناولت دراسة مدى استجابة سوق رأس المال للإفصاح عن إيرادات الشركة محل المراجعة في حالة مراجعتها بواسطة شركة مراجعة كبيرة (جودة أعلى) مع الاستجابة في حالة المراجعة بواسطة منشأة مراجعة غير كبير(جودة أقل)، وقد توصلت الدراسة إلى زيادة الاستجابة في حالة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة مع تلك الأقل حجما[1]؛

***–البنوك**

تهتم بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابيًا على جودة قراراتهم[2]؛

***الدائنون**

يعتمدون على القوائم المالية المدققة من طرف المراجع الخارجي لمنح تسهيلات ائتمانية مما يستوجب تأثر قرارهم على جودة التقارير في منح الائتمان؛[3]

–*الهيئات والأجهزة الحكومية

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة[4]

***الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة**

[1] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة. "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات". الإسكندرية،مصر الدار الجامعية، 2007 ص 37.

[2] بن غانم وليد، مرجع سبق ذكره ص178.

[3] بن غانم وليد، مرجع سبق ذكره ص178

[4] بن غانم وليد، مرجع سبق ذكره ص178

تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها،[1]

ب–انعكاس المعاينة الإحصائية على رقابة الجودة

يقوم محافظ الحسابات في تطبيقه لأسلوب العينات الإحصائية ،هو جمع أدلة كافية تعبر عن رأي فني ومحايد مبني على أسس وقواعد مشتركة للأطراف المهتمة بغية كسب رهانات عملية التدقيق، والتي قد تؤثر على جودة الأداء المهني من خلال ما يلي[2]:

-الاستجابة لتطبيق العينات الإحصائية بالشكل الصحيح والسليم يؤدي إلى نتائج تساعد محافظ الحسابات في جمع أدلة كافية وتؤثر بالضرورة على جودة الأداء المهني لعملية التدقيق؛

–استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية ، يساعد في التقليل من الأخطاء مع التغير في حجم العينة، أي بزيادة حجم العينة تقل أخطاء المعاينة ويزداد مستوى الثقة ، مما ينعكس على جودة الأداء ؛

–تخفيض أخطاء المعاينة إلى أقصى حد ممكن يساهم في:

ا–دقة النتائج المستخلصة من العينة وذلك باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية؛

ب– واقعية نتائج الاختبارات سواء كانت عينات الصفات أو عينات المتغيرات مما يؤثر على جودة الأداء المهني للتدقيق.

–المعاينة الإحصائية تحقق الموضوعية والكفاءة في الأداء التي ينبغي أن تكون في شخص محافظ الحسابات مبنية على خصائص الجودة العالية .

الفرع الثاني: إسهامات تطبيق المعاينة الإحصائية في التخفيض من مخاطر التدقيق

تعتبر الإجراءات العملية والتطبيقية للتدقيق وما تنطوي عليها من معايير التأكد والاعتماد من طرف محافظي الحسابات كالتدقيق الاختباري (العينات) ،الذي أضحى يمثل الأساس للعمل الميداني، وبالنظر إلى طبيعة الحكم الشخصي الملازم لعملية التدقيق،هو إعطاء تأكيدات معقولة على عدالة القوائم المالية وظهور زيادة الاهتمام بمخاطر التدقيق والسعي نحو تخفيضها إلى ابعد حد ممكن ،إذ أصبح من الضروري العمل بتطبيقات المعاينة الإحصائية كأحد الركائز لبلوغ نتائج مرضية وانعكاس العمل بهذا الأسلوب على إجراءات التدقيق داخل المنشاة[3].

[1] محمد علي جبران. "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين باليمن." الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية "مهنة المحاسبة وتحديات القرن 21، 18-19 ماي ،2010الرياض: كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 2010 ، ص 12.

[2] سامي حسن علي محمد ،مرجع سبق ذكره،ص،146.بتصرف.

[3] من اعداد الباحث بناء على قراءات للمراجع السابقة.

1-مفهوم مخاطر التدقيق

أشارت نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم(**47**) **لسنة1983** " مخاطر التدقيق والأهمية النسبية "والمعدلة بالنشرة رقم(**107**) أن "خطر التدقيق يكمن في أن يبدي المدقق رأيا نظيفا في القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها على أنها تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري على ضوء مستوى الأهمية النسبية"[1]

وعرفه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها "المخاطر الناتجة عن فشل محافظ الحسابات دون أن يدري في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية"[2].

ومما تشير إليه بعض التعريفات أن مخاطر التدقيق ترتبط ببعض القيود تحد من قدرة المدقق على التأثير من هذه المخاطر ،والذي أوضحته النشرة **SAS**رقم **100**لمجلس تطبيقات التدقيق في المملكة المتحدة * APB بأن هناك عدة قيود وهي[3]:

-عدم إمكانية اختبار كل أرصدة الحسابات وكل المعاملات الخاصة بالشركة محل التدقيق؛

-القيود الملازمة لأي نظام محاسبي ولأي نظام رقابة داخلية؛

-احتمال وجود تواطؤ لأغراض التلاعب بدفاتر وحسابات المؤسسة؛

-أن معظم أدلة الإثبات التي يتم تجميعها هي أدلة مقنعة وليست قطعية.

2- أنواع مخاطر التدقيق

ساهمت الكثير من الدراسات والأبحاث في موضوع التدقيق وعلاقته بالمهنة التي يقوم بها محافظو الحسابات وارتباطهم بمجموعة من المخاطر التي يتم تقسيمها وفق معايير مختلفة سواء كانت فنية منها أو من حيث المصدر أو طبقا لمكوناتها ، إذ سنحاول عرضها في الجدول التالي:

[1]American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [5553] : «Statement on auditing standards : audit risk and materiality in conducting an audit », SAS. 107, AU Section 395, AICPA Inc, New York

[2]سماح أحمد محمّد عبد الخالق، "استخدام مدخل التحليل الإستراتيجي لتطوير نموذج قياس خطر الأعمال بهدف زيادة كفاءة المراجعة الخارجية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر ،2011ص29.

[3]حجاز خديجة،استخدام أساليب التحليل الإحصائي كمدخل لترشيد الحكم الشخصي للمدقق في مجال المراجعة التحليلية.دراسة مجموعة من المدققين الخارجيين في الجزائر،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة سطيف1 ، الجزائر،2019/2018،ص40

*APB: Auditing Practises Board

الجدول(2-4) تقسيمات مخاطر وأنواع التدقيق

المخاطر	أنواعها	مفهومها
من الناحية الفنية	**على مستوى القوائم المالية**	احتمال فشل محافظ الحسابات في إعطاء رأي صحيح في تقريره حول عقلانية القوائم المالية
	على مستوى أرصدة الحسابات	احتمال فشل محافظ الحسابات في التأكد من صحة رصيد الحساب
من حيث المصدر	**مخاطر طبيعية**	احتمال وجود لخطا ما أو واقعة أو غش لم يتم اكتشافها بالرغم من العناية المهنية للمدقق.
	مخاطر غير طبيعية	هي التي تنشا من الأخطاء والمخالفات نتيجة أعمال الغش والتلاعب وتقترن بالإرادة والقصد.
من حيث مدى الفحص	**مخاطر المعاينة**	**احتمال أن العينة لا تمثل المجتمع بالشكل الصحيح كاختيار الحكم الشخصي وان نتائج العينة مقصورة.**
	مخاطر غير المعاينة	تنشا عند القيام بعملية المراجعة التفصيلية لكل مفردات المجتمع أو تنتج من تقصير محافظ الحسابات.
تبعا لمكوناتها	المخاطر المتلازمة أو الضمنية	قابلية تأكيد لوجود خطأ قد يكون جوهريا إما منفردا أو عند جمعه مع أخطاء أخرى وذلك بافتراض عدم وجود أي أنظمة للرقابة ذات علاقة[1]
	مخاطر الرقابة	هي المخاطر الناتجة عن فشل نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مجتمعة في الوقت المناسب[2]
	مخاطر الاكتشاف	هي المخاطر الناتجة عن فشل الإجراءات الأساسية لمدقق الحسابات في اكتشاف التحريف في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات، والذي يكون جوهريا في حد ذاته أو إذا وجدت معه تحريفات في أرصدة حسابات أو عمليات أخرى[3].

[1]Mohamed Hamzaoui[2005] :«Audit :Gestion des risques d'entreprise et contrôle Interne», Pearson Éducation, France, p. 17.2

[2]ANGOT H. et al [2004] : « audit comptable-audit informatique», 3ème édition, Ed. De boeck, Paris, p.126

[3]عبد الوهاب نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية ، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، ص246.

وفقا لنتائجها	مخاطر ألفا	هي أن يرفض محافظ الحسابات القيم المالية محل التدقيق على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا، بينما هي في الحقيقة غير محرفة ولا تحتو على معلومات خاطئة خطا جوهري[1].
	مخاطر بيتا	هي قبول محافظ الحسابات على أن القوائم المالية لا تحتو على معلومات محرفة تحريفا جوهريا، بينما هي في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية، ويطلق عليها خطر الفعالية على عملية التدقيق[2].

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد مراجع سابقة بالإضافة إلى:

خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ،2012ص ص،22،23

.3- نموذج مخاطر التدقيق:

يعتبر نموذج مخاطر التدقيق كأحد الإجراءات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق ونحو بلوغ رأي مبني على أدلة إثبات مخطط لها سلفا وتعتمد للنموذج التالي[3]:

خ م =خ ل × خ ر × خ ك حيث:

خ م : مخاطر التدقيق المقبولة؛

RA :Risque D'Audit

خ ل: المخاطر الملازمة أو الكامنة؛

RI :Risques Inhérent

خ ر: خطر الرقابة الداخلية؛

RCI :Risques de Contrôle Interne

خ ك: خطر عدم الاكتشاف.

يبين معيار التدقيق الدوليISA رقم 200الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق في الفقر ة (**13**) أن مخاطر التدقيق هي دالة في مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاكتشاف.والتي تتعلق بالأخطاء الجوهرية بالمؤسسة، وتتألف من عنصرين هما[4]:

-المخاطر الملازمة

-مخاطر الرقابة

أما مخاطر عدم الاكتشاف فإنها تتعلق بفعالية إجر اءات التدقيق وتطبيق المدقق لها .

[1] محمد الفيومي محمد، وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ،مصر،2006ص.304.

[2] Rex Marshall, Robert Armstrong, "The impact of audit risk: materiality and severity on ethical decision making", Managerial Auditing Journal, Vol21, n05, London 2006, P504

[3] Stephanie Thiery-Dubuisson [2004]7 «L'audit», Ed.LA DECOUVERTE, Belgique, p.35

[4] حجاز خديجة،مرجع سبق ذكره،ص42.

و فيما يخص المخاطر بشكل عام،تعد تقنية تصنيف المخاطر التي قام بإصدارها "مكتب المحاسبة العام(General Accounting Office- GAO) " في الولايات المتحدة الأمريكية الأكثر شيوعاً، وتقوم التقنية على إجراء تقاطع لمستوى الخطر المقيم (**مرتفع، متوسط، منخفض، منخفض جداً**) مع احتمال حدوثه(**دائماً ، ممكناً ، أحياناً ، نادراً ، غير محتمل الحدوث**)، ومن ثم تصنيفه ضمن الفئات النوعية الأربعة الآتية[1]:

-أ.**مخاطر مرتفعة جداً** ؛ تتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية.

-ب. **مخاطر مرتفعة**؛ تتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية، مع السماح للبعض منها؛

-ج. **مخاطر متوسطة**؛ تتطلب مراجعة من قبل الإدارة.

-د. **مخاطر منخفضة**؛ لا تتطلب أي إجراء.

ويوضح الجدول الآتي كيفية التصنيف النوعي للمخاطر:

جدول(2-5) تصنيف المخاطر النوعية

مستوى الخطر	احتمال الحدوث				
	متكرر	ممكن	أحيانا	نادرا	غير محتمل
مرتفع ا					
متوسط ب					
منخفض ج					
منخفض جدا					

المصدر: GAO: General Accounting Office, (1999), "Information Security Risk Assessment: Practices of Leading Organizations", Issued by Accounting and Information Management Division, November, GAO/AIMD-00-33, Washington, Dc.: USA p22.

ويفضل مدققي الحسابات التعبير عن مخاطر التدقيق في شكل نوعي باستخدام تعبيرات مثل[2] : **مرتفعة، منخفضة، متوسطة**

ويمكن التعبير عن أدلة الإثبات أنها متغير تابع لمخاطر التدقيق وقد يؤثر على تقرير محافظ الحسابات في حجم الأدلة المجمعة وبيان تأثيرها من خلال ما ستوضحه العلاقة بين مخاطر التدقيق وكمية أدلة الإثبات وفقا للجدول التالي:

[1] سامر هايل الصباغ، مرجع سبق ذكره ، ص ص،60 ، 61.

*هي المخاطر الجوهرية أو الملازمة

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصول المراجعة الحديثة**، الدار الجامعية،الإسكندرية ،مصر،2003-2002ص166.

الجدول (2-6) أدلة الإثبات وعلاقتها بمخاطر التدقيق

الحالة	خطر التدقيق المقبول	الخطر الملازم	خطر الرقابة	خطر الاكتشاف	حجم الأدلة
01	+	-	-	+	+
02	-	-	-	±	±
03	-	+	+	-	-
04	±	±	±	±	±
05	+	-	±	±	±

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة:محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض ،السعودية،2002،ص 346.

حيث: (+) مرتفع، (-) منخفض ، (±) **متوسط**

المطلب الثالث: أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية وانعكاسها على تخفيض مخاطر التدقيق

إن الهدف الذي يطمح إليه محافظ الحسابات في تكوين رأي موضوعي يستند إلى أدلة كافية وقوية ونهائية، هو الاستجابة في استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية واختيار العينة المناسبة، بالإضافة إلى دراسة نموذج خطر التدقيق، والذي يسمح للمدقق بتحقيق أهداف ومعالم مرجوة ، تستجيب لضرورة المهنة وتحقق أغراض أخرى نذكر منها[1]:

-التخطيط الاستراتيجي لاختبارات محافظ الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق ، والتي تسمح بجمع أدلة وقرائن عند أخطاء مسموح بها؛

-تمكن محافظ الحسابات من وضع خطة تدقيق تتلاءم مع تخفيض حدة الأخطار بفعالية وكفاءة وتؤسس لبرنامج كفء أثناء ممارسة المهنة؛

-إدراك وفهم محافظ الحسابات لأهمية العلاقة السببية بين مخاطر التدقيق منها على وجه الخصوص خطر الاكتشاف وصولا إلى التخطيط لجمع الأدلة وتصميم الاختبارات اللازمة وإجراءات تنفيذ عمليات التدقيق.

[1] كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2006،ص ص 91،93

وأما انعكاسات تطبيق المعاينة الإحصائية في التخفيض من مخاطر التدقيق[1]: تتمثل في

تنفيذ اختبارات الفحص والتدقيق على عينة من المجتمع الإحصائي بفعالية وكفاءة تسمح لمحافظ الحسابات بتجنب أخطار إضافية، و تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها ، ومعايير مراقبة الجودة تمكنه أيضا من تخفيض أخطار التدقيق –**ألفا وبيتا**– إلى أقصى حد ممكن وبالتالي يجعل من محافظ الحسابات في أريحية إعداد تقريره النهائي؛

استجابة تطبيق طريقة المعاينة الإحصائية من طرف محافظي الحسابات على انه أسلوب موضوعي وعلمي يلخص ويختصر المسافات نحو مجتمعات الدراسة الكبيرة، يؤخذ منها عينات تتناسب بانخفاض في المخاطر،

و يرسم لمعالم معلومة الجوانب التي من شانها المساهمة على تخفيض المخاطر كالهدف أو الأهداف المحددة لعملية التدقيق وتمكن من حساب الأهمية النسبية لأرصدة الحسابات وتؤسس لوضع إطار متكامل في خطة التدقيق كتحديد درجة الأمان والثقة و تحسين في جودة التدقيق ومدى تأثرها بالمسؤوليات القانونية لمحافظ الحسابات و قلة القضايا المرفوعة على محافظي الحسابات لتطبيقهم المعاينة الإحصائية عكس الطرق الأخرى

المطلب الرابع:. أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية لتضييق فجوة التوقعات وانعكاسها على مهنة التدقيق

ساهمت مهنة التدقيق وخاصة مع ظهور اهتمام كثير من الباحثين في إيجاد آليات التقليل من الأزمات والفضائح المالية التي شهدتها كثير من المنشات كالغش في أداء المهنة وعدم بذل العناية اللازمة أثناء التدقيق وتقديم صور غير صادقة للقوائم المالية أو التملص من مسؤولية الكشف عن الحقائق المالية وهو ما يثير عدة تساؤلات لدى أصحاب المصالح[2] ، و شيوع ما يسمى بفجوة التوقعات كتحديد مفهومه وأسبابه بين المدقق الخارجي والمستفيد من خدماته،بالإضافة إلى تحديد مسؤوليات المدقق في اكتشاف الخطأ والغش و التصرفات غير القانونية ومدى تمكنه في التنبؤ باستمرارية المنشاة، وكيفية التقليل من هذه الفجوة بالاعتماد على أسلوب المعاينة الإحصائية وانعكاسه على أداء المهنة.

الفرع الأول :مفهوم فجوة التوقعات

تعددت الكثير من المفاهيم أو التعاريف في معرفة فجوة التوقعات من عدة جوانب وزوايا، منها ما يرتبط بمهنة المدقق ومستخدمي القوائم المالية كواجب مهني، وأخرى تتعلق بجودة الأداء بالإضافة إلى أهداف التدقيق. يعد Liggio في سنة 1974هو أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات في الدراسات الأدبية للتدقيق في مقالته الشهيرة تحت عنوان "فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمدقق" حيث أرجع سبب تلك الفجوة إلى اختلاف بين الجودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع تحقيقه[3]. في حين عرفها آخرون من بينهم عبد الوهاب نصر علي فجوة التوقعات بأنها "مساحة

[1] من إعداد الباحث بالاعتماد على قراءة للمراجع التالية:

-James Thampson, "An Alternative Approach for Controlling Statistical Audit Sampling Risks", Managerial Auditing
Jiurnal, vol06, N03 , MCB University, Press1991, P24

[2] من اعداد الباحث بناء على قراءات للمراجع السابقة. ب ولحبال فريد،مرجع سبق ذكره،ص223.

[3] Mahdi salehi and Maharani's, « audit experction gap, auditor responsabilité between India and Iran », international of busines and management, vol :05, N :11,November 2008, p 135

الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات وأصحاب المصلحة في المؤسسة بشان ما يحتاجونه من المدقق وبين ما يقدمه لهم[1].

وتعرف **فجوة التوقعات** على أنها "الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية التدقيق وما تقدمه مهنة التدقيق فعلا للمجتمع".[2]

الفرع الثاني: تقسيم وسبب فجوة التوقعات حسب مهنة التدقيق[3]

1-**فجوة المعقولية** (Reasonableeness Gap) عرفها "Porter" على أنها الاختلاف أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدقق بإنجازه وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بصورة معقولة.

2-**فجوة الأداء**(Performance Gap): تشير إلى الفجوة الناتجة عن عدم توافق الأداء الفعلي للمدقق مع الأداء المتوقع منه والذي يقبله مستخدمو التقارير المالية و المجتمع المالي، وتنقسم هذه الفجوة إلى قسمين فرعين هما[4]:

ا-فجوة نقص الأداء (قصور في أداء المدققين) أي أن أداء واجب المهنة يتخلله ضعف في الأداء أو إهمال في بعض الجوانب الخاصة بالتدقيق وعدم الأخذ بجدية تلك المتطلبات ؛

ب-فجوة نقص المعايير قصور المعايير والقواعد المهنية المنظمة للمهنة)وتكمن في عدم كفاية بعض المعايير الواجبة التنفيذ كحال اعتماد الجزائر لبعض المعايير ،وحاجة مهنة التدقيق لمزيد المعايير واتساع رقعة المؤسسات وكبر حجمها بالإضافة إلى بعض التعقيدات التي تحتم على المدقق توضيح رؤى بأحسن حال.

3-**فجوة التقرير** (Report Gap): هي التي تنتج عن عدم إدراج مدقق الحسابات لأية تحفظات في تقرير التدقيق والتي يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار.

4-**فجوة الاستقلالية** (Independence Gap): تشير إلى عدم تحلي مدقق الحسابات بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية التدقيق.

5-**فجوة المسؤولية القانونية**(Legal Responsibility Gap) وتعتبر إخلال المدقق بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، حوكمة الشركات ومراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر ،2009ص.08.

[2] مُحَمَّد هادي العدناني، **تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق**، المؤتمر الثاني، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 14-15أفريل ،2009ص 05.

[3] مسعودي عمر،فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي وتدقيق فرع تدقيــق،جامعة أحمد دراية أدرار،الجزائر 2019/2018،ص ص 206،205.

[4] بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه،قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة عبد الحميد بن باديس، مستـغانم،الجزائر،2017/2016 ص169.

الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق المعاينة الإحصائية على فجوة التوقعات

يعتبر عمل محافظ الحسابات التوجه نحو التضييق من فجوة التوقعات بعد توفير أدلة إثبات كافية بالاعتماد على الإجراءات والأساليب الحديثة كالمعاينة الإحصائية وتماشيها مع المعايير المتعارف عليها وصولا إلى ضمان تنفيذ عملية التدقيق بدرجة عالية ذات جودة وذات مستوى يأمل له مستخدمو القوائم المالية ،من خلال تحقيق نتائج تساهم في تضييق فجوة التوقعات نذكر منها ما يلي[1]:

تحسين التواصل والاتصال مع مستخدمي القوائم المالية يساهم في سد باب التأويلات والإشاعات من جهة و يدعم استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات قبل تعيينه في استخدام الأساليب الحديثة كأسلوب المعاينة ، أما انعكاس تطبيق المعاينة الإحصائية في التضييق من فجوة التوقعات يعد من قبيل الأخذ بمستوى الفعالية في الأداء والاستجابة نحو تطبيق الأساليب الإحصائية بالشكل السليم ، وهو ما يحقق :

جودة الأداء المهني للتدقيق وبالتالي ينعكس على تقليل فجوة التوقعات ، بالإضافة إلى تحقيق الموضوعية ووحدة النسق والمنهج وبالتالي لها دقة النتائج وتؤثر على فجوة التوقعات.

المبحث الثالث: استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق طبقا للمعيار الدولي والمحلي 530

إن خيارات استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق يستوجب من مدققي الحسابات التأقلم مع الممارسات المحاسبية الدولية والاطلاع على الإصدارات الدولية كدافع في فهم البيئة الدولية وبذل العناية في بلوغ مستوى ترقى به مهنة التدقيق كتبني لمجموعة من المعايير الدولية في الجزائر ، من اجل تحسين وتنظيم المهنة وجعلها تتوافق مع الإطار الدولي و تقريب وجهات النظر والاختلاف وكذا نحو تحقيق تطور المحاسبة في الجزائر وتأهيلها وإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية على المعلومة المالية، ويستجيب لأفق الممارسة الميدانية كتطبيق للمعيار 530 للتدقيق .

المطلب الأول: . مفهوم المعيار 530 للتدقيق

نظرا للاعتبارات العملية وتحقيقا للكفاءة في عملية التدقيق يلجا المراجع أو محافظ الحسابات إلى استخدام عينات المراجعة بهدف توفير إرشادات و وسائل اختيار البنود من اجل تصميم إجراءات التدقيق و جمع الأدلة، ويراعي بذلك مراجع الحسابات تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود لجمع أدلة كافية وملائمة لتحقيق الأهداف الإجرائية للتدقيق، وعليه تطلق تسمية المعيار الدولي المذكور أعلاه بعينات المراجعة والوسائل الاختبارية ، بينما في الجزائر تتم قراءته بالسبر في التدقيق على ضوء المعيار الجزائري 200 الأهداف العامة للمدقق[2]..

ا-التعريف الأول:

[1] من إعداد الباحث ،بالاعتماد على قراءات للمراجع السابقة.

[2] السبر في **التدقيق 530**،المقررقم77المؤرخ في 2018/09/24، وزارة المالية ، الجزائر،2018 ،ص3.

يقصد به تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من **100%**البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول عل أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار أهداف المراجعة التي ينبغي تحقيقها

وإجراءات المراجعة التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف[1]؛

ب–التعريف الثاني: حسب مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB

تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 %من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل المراجعة وتقيمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع[2]؛

ج–التعريف الثالث: حسب المقرر 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق[3]

السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100%من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق و هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه

المطلب الثاني:. الدلالات والخصائص المرتبطة بمعيار التدقيق530

تعبر دلالات معيار التدقيق أهم التصاميم التي يقوم بها المدقق في تطبيق إجراءات التدقيق من المجتمع الإحصائي كونها ترتبط بعلم الإحصاء الذي تبنى عليه قاعدة رياضية مبنية على الاحتمالات، كما انه العلم الذي يهتم بجمع البيانات الكمية او الرقمية التي تسمى أحيانا الدرجات الخام وتنظيمها في صور جداول ورسوم بيانية ،ووصف تلك البيانات باستخدام مفاهيم إحصائية معينة، والاستدلال من تلك البيانات على نتائج معينة يراد الوصول إليها.[4]

1–المعاينة في التدقيق

هي فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة، عن طريق ما يسفر عنه فحص خصائص العينة، وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل.[5]

2– خطر اخذ العينات

---

[1] محمد الفيومي محمد، وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، مصر ،2006ص377. .

[2] جمعة،أحمد حلمي،**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**.ط1.دار صفاء للنشر والتوزيع . عمان. الأردن،2009،ص399.

[3] المعيار 530،السبر في التدقيق ، مرجع سبق ذكره ، ص3.

[4] أحمد الرفاعي غنيم نصر محمود صبري،**لتحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS**، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ،مصر ،2000،ص4.

[5] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر،1996ص254. .

هو ذلك الذي يتعرض له المدقق في التعبير عن رأي خاطئ في التدقيق أو رأي غير ملائم مثل[1]:

ا-اختبار الإجراءات و استنتاج أن الرقابة أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس؛

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

3-وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم400 مخاطر التدقيق على أنها[2]:

المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات هي: المخاطر الملازمة ، ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.

4-السبر الإحصائي أو المعاينة الإحصائية

يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين [3]:

ا—الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛

ب-استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

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

المطلب الثالث:. -الواجبات المطلوبة في تطبيق معيار التدقيق 530

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات[4] ،ويعتمد على الأسلوب الإحصائي الذي يخضع لقوانين نظرية الاحتمالات في اختيار حجم العينة المناسبة وفي تقييم نتائج معينة. ويستخدم هذا الأسلوب عندما يكون عدد البيانات و المفردات كبيرة والعناصر المماثلة،مما يتطلب الأخذ بالحسبان ما يلي[5]:

-أهداف إجراء التدقيق؛

-خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة؛

-التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.

1- اختيار طريقة اخذ العينة

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

---

[1] السبر في التدقيق 530، مرجع سبق ذكره ، ص3.

[2] اطلع عليه يوم 2020/04/27 على 15:05سا https://khitasabdelkarim.wordpress.com

[3] Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements،ISA-530 -2018p466

[4] المعيار الدولي للتدقيق 530، عينات التدقيق واجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى ،.....ص163.

[5] المعيار 530،السبر في التدقيق،مرجع سبق ذكره،ص4

أ –**العينة العشوائية؛**

ب –**العينة الطبقية؛**

ب –العينة العشوائية المنتظمة؛

ج–العينة العنقودية

2– وضع إجراءات التدقيق

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

ا– **تنفيذ إجراءات التدقيق**

يتم تنفيذ إجراءات التدقيق عن طريق اختبار كل عنصر من العينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الاختبار، ثم تسجيل كافة الانحرافات التي وجدت بالعينة، وعند الانتهاء من إجراءات التدقيق في تطبيق المعاينة سيصبح لدينا لكل صفة من الصفات محل الاختبار حجم العينة وعدد من الانحرافات الخاص بها،[1] و عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق على المدقق أن يقوم بما يلي[2] :

ا–1–**تنفيذ الإجراء على عنصر بديل:**

مثل إلغاء شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع يتم على هذا الأساس اختيار شيك آخر في نفس الزمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما انه لا يمثل انحرافا؛

ا–2–**تعذر انجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم اختياره أو انجاز إجراءات بديلة ومكيفة:**

يتعامل المدقق في هذه الحالة على انه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو على انه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل،

كما يجب عليه اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها .

وكما تشير طبيعة إجراءات التدقيق إلى أنواع أدلة التدقيق الواجب استخدامها، بالإضافة إلى أنواع اختبارات التدقيق والغرض من استخدامها.[3]

ا–3–**بالنسبة لأنواع أدلّة التدقيق:** يتوفر لدى المدقق ثمانية أنواع من أدلّة التدقيق و هي[4]:

---

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

[2] المعيار 530السبر في التدقيق،مرجع سبق ذكره،ص ص4،5.

[3] لطفي، أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في المراجعة**،الإبراهيمية الدار الجامعية،الإسكندرية ، مصر2007،ص 313

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

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

-**أما بالنسبة لأنواع اختبارات التدقيق**: يتوفر لدى المدقق أربعة أنواع من اختبارات التدقيق لكل منها غرض محدد وفق ما يلي[1]:

ا-. اختبارات الرقابة

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

ب-. الاختبارات الأساسية للعمليات

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

ج-. الإجراءات التحليلية

وهي عبارة عن استخدام المقارنات والعلاقات المالية وغير المالية بغرض تحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أي بيان آخر يبدو منطقياً ؛

د-. الاختبارات التفصيلية للأرصدة

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

3-تحديد طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات

أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم **400**والخاص بالرقابة الداخلية و تقييم المخاطر والصادر عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية**IAASB**على أن مخاطر التدقيق تتكون مما يلي[2]:

-المخاطر الضمنية أو المخاطر الملازمة أو الخطر الطبيعي؛

-خطر الرقابة الداخلية؛

-المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق.

[1] سامر هايل الصباغ، **اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد ،جامعة دمشق، سوريا،2016،ص،32.

[2] صديقي مسعود نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر،أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة .الجزائر ، 2004/2003، ص ص118، 119.

يخضع هذا الإجراء لحكم المدقق فهو يختلف حسب أهمية الصفة محل التدقيق، كما يؤثر على حجم العينة، فلو كان معدل الانحراف المقبول منخفض فإنه بالضرورة يكون حجم العينة كبير أي أن هناك علاقة عكسية بينهما، كما يمكن أن يحدث العكس،[1] كما يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات و الاختلالات المحددة ويقيم أثرها المحتمل مثل[2]:

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

- تقدير معدل انحراف المجتمع يمكن للمدقق تقدير هذا المعدل بإحدى الطريقتين الآتيتين:[3]

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

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

4-خطوات تقييم نتائج العينة

من أجل تقييم نتائج العينة يقوم المدققباحتساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة، ليتم مقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل أو يساوي الانحرافات المقبولة فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية. ويتم احتساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي[4]

الحد الأعلى للانحرافات =إجمالي الانحرافات المتوقعة في المجتمع +الانحرافات المسموح بها

إن تقييم نتائج المعاينة يعتمد على مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة والتي يمكن أن نوضحه في النقاط التالية[5]:

1-عدم وجود انحرافات:

ا-إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع تساوي الصفر؛

---

[1] أحمد ميلي سمية، مرجع سبق ذكره،ص38.

[2] الفين أرينز، جيمس لوبك،**المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002،ص 548.

[3] أحمد ميلي سمية، مرجع سبق ذكره،ص46.

[4] علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2012ص308.

[5] بولحبال فريد،**أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات** ،دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر، 2017 /2018 ،ص ص،180،181.

ب-الإجراءات تمت وفق قياسات دقيقة، لان الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المراجعة تتألف من انحراف واحد يتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ التي تم تحديدها عند بدء عملية المعاينة بفترة المعاينة الذي تم حسابه.

2-وجود بعض الانحرافات في العينة:

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق بحساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة من أجل احتساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة.

أ- الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع

هناك حالتان:

-إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة، في هذه الحالة نحسب ما يلي لكل وحدة فيها انحراف.

نسبة الإنحرافات= (القيمة الدفترية – القيمة الصحيحة)/ القيمة الدفترية

الإنحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة هي:

الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع = نسبة الإنحرافات × فترة المعاينة

ب- الإنحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة

يعبر عنها الحد الأقصى للخطأ الذي يقبله المدقق في عينة ما دون أي تأثير على استنتاجه من أن النتائج المستخلصة من العينة قد حققت هدف المراجعة لهذا المجتمع. وتوجد علاقة عكسية بين الخطأ المسموح به وحجم العينة، فكلما صغر حجم هذا الخطأ كبر حجم العينة التي يحتاجها المدقق

والعكس صحيح، وتعطى بالعلاقة التالية[1]:

الإنحرافات المسموح بها= دقة الأساس+ الزيادة في الإنحرافات المسموح بها

المطلب الرابع: .تقييم نتائج المعيار 530

بعد تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة على مفردات العينة يقوم المدقق بتحليل أي انحرافات يتم اكتشافها في العينة للوصول إلى استنتاجات بشأن معدل الانحراف في المجتمع، حيث يعتبر معدل الانحراف في العينة هو أفضل تقدير لمعدل الانحراف في المجتمع، ويتم تحديد معدل الانحراف في العينة بالعلاقة الآتية[2]

معدل الانحراف في العينة = عدد الانحرافات المكتشفة/ حجم العينة

[1] بولحبال فريد، مرجع سبق ذكره ،ص182.

[2] أحمد ميلي سمية، مرجع سبق ذكره، ص48.

1. تحليل الاختلالات

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

-عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة لا يمنح السبر قاعدة مقبولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية ؛

-تحديد الخصائص المشتركة عند تحليل الانحرافات و الاختلالات المحددة كنوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية وقد تشير إلى احتمال وجود غش؛

بالإضافة إلى[2] :

- تحديد القصور في إجراءات الرقابة التي أدت لحدوث مثل هذه الانحرافات؛

-تحديد النتائج التي قد تكون من إهمال أو فشل في تلك الإجراءات أو سوء تعمدها، أو التعمد في إفشالها.

2 . تحديد إمكانية قبول المجتمع :

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

3.التعميم من العينة إلى المجتمع:

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

-تحديد الرقم الفعلي للانحرافات الفعلية التي يتم اكتشافها في اختبارات التدقيق ؛

-تحديد حجم العينة الفعلي في العمود بأقصى اليمين؛

---

[1] المعيار 530،السبر في التدقيق،مرجع سبق ذكره،ص5.

[2] صديقي مسعود: مرجع سبق ذكره،ص151.

[3] ألفين أرينز،جيمس لوبك: مرجع سبق ذكره،ص 550.

-القراءة لأسفل العمود المناسب لعدد الانحرافات الفعلية حتى يتقاطع مع صف حجم العينة الملائم ويمثل الرقم عند التقاطع الحد الأعلى للدقة.

4. توثيق إجراءات المعاينة :

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

-وصف للإجراء الرقابي الذي تم اختباره؛

-الهدف من الاختبار؛

-تحديد مجتمع ووحدة المعاينة؛

-تحديد الظروف التي تعبر عن وجود انحراف؛

-الأساس الذي استند إليه المدقق في تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة أو (مستوى الثقة) ومعدل الانحراف المقبول و معدل الانحراف المتوقع في المجتمع؛

-الطريقة المستخدمة في اختيار مفردات العينة؛

-وصف لإجراءات المعاينة التي تم إتباعها وقائمة الانحرافات التي تم اكتشافها في العينة؛

-تقويم العينة وملخص بالاستنتاجات العامة التي توصل إليها المدقق.

[1] محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره،ص403.

خاتمة الفصل الثاني

إن استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ينبغي أن يتلاءم مع الهدف أو الأهداف المسطرة، تعود على اختيار وتحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة، وحجم العينة المناسب، واختيار مفردات العينة بطريقة تضمن السلامة في التمثيل للمجتمع الذي سحبت منه، وكذلك التقييم اللاحق لنتائج العينة وهو ما ينعكس بدرجة كبيرة على الاستجابة لتطبيق أسلوب العينة الإحصائية وما تحققه من مزايا إذ أن نتيجة العينة موضوعية وحقيقية، وتمكن من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي، و تمكن أيضا من تقدير الخطأ في العينة وبأدوات علمية تستنبط منها النتائج لمجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل. وتساعد في توفير الوقت مع خفض التكلفة وتجعل عملية التدقيق ناجحة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول استجابة محافظي الحسابات في تطبيق السبر في التدقيق

تمهيد :

تعتبر الدراسة التطبيقية أو الميدانية الإطار الذي يتوج التفسير لما تم التطرق إليه في الجانب النظري للأطروحة، ولتأكيد العمل البحثي لا بد من القيام بهذه الدراسة و إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات الواجب التقيد بها، والمعلومات التي يجب الحصول عليها بهدف الوصول إلى إستخلاص النتائج الميدانية ، والتي من شانها تأكيد صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث من عدمها.

ولتسليط الضوء على هذا المبتغى قمنا بوضع عناصر الفصل الثالث كالتالي:

واقع تطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية بالإضافة إلى الشق المنهجي وإجراءات الدراسة الميدانية ،من خلال عرض المنهج المستخدم في الدراسة وتبيان مجتمع وعينة الدراسة، ثم كيفية تصميم الاستبيان والأساليب المستخدمة،

– التأكد من ثبات وصدق الاستبيان، وأخيرا تحليل.النتائج واختبار فرضيات الدراسة .

المبحث الأول: واقع تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية

تعد فكرة العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية ، و ترسيم الجزء منها في الجزائر ،من خلال إصدارات متفاوتة المعنى والزمن، و ما تطلبه من جهد كبير في عملية التحضير،وواقع الممارسة نحو الانتقال إلى نظام مالي جديد كفرصة متعددة الأبعاد،سواء ما تعلق بالثورة الثقافية للإطار المحاسبي الجزائري والتحدي الكبير للمؤسسة الجزائرية للتحضير والتكيف والتأقلم مع هذا الواقع الجديد، أو تلك التي تتعلق بتنظيم المهن ' الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات ،المحاسب المعتمد' وهو مسعى كثير من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية نحو الرقي بمستوى الأداء ، ومن اجل هذا فقد تم إصدار العديد من الإرشادات والمعايير التي تقدم توجيهات وتوضيحات عملية للأعمال الممارسة داخل مكاتب التدقيق بشكل كفء، يسمح بتحقيق أعلى مستويات الجودة والفعالية كتطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية، وهو ما يتلاءم مع تطلعات المهتمين وأصحاب المصالح وكذا المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمنشاة.

المطلب الأول :. الحاجة لأسلوب المعاينة الإحصائية في مجال التدقيق

تعتبر الترتيبات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي والمالي مع التطورات الكبير ة في حجم المشروعات وتعقد وتشابك عملياتها ،هو اتجاه معظم المدققين إلى مفهوم المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة[1]،أي أنها تقوم على أساس تحديد جزء معين من كل العمليات يراعى فيها التمثيل الصادق الذي تؤول نتائجه إلى صحة كل العمليات ، كاختيار عينة التدقيق ، وكذا تحديد حجم مفرداتها ، بالإضافة إلى ما يوصي به الكثير من المدققين في الأخذ بمجموعة من المعايير لدى مراجعي الحسابات في اختيار العينة نذكر منها [2]:

1-سلامة وفعالية نظام المراقبة الداخلية :أي انه كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليما وقويا كلما انخفض حجم العينة موضع الفحص، والعكس من ذلك تكون المدقق في مضطرا إلى توسيع حجم العينة المختارة؛

2-مجال عملية التدقيق : تعتبر عملية التدقيق الكاملة مكلفة ويكون فيها حجم العينة كبيرا ، على العكس من أن تكون جزئية لبعض العمليات ؛

3-أهمية العمليات : تظهر من خلال العمليات أو البنود موضع التدقيق حسب الأهمية النسبية والهدف المنشود أي أن زيادة الأهمية النسبية معناه زيادة في حجم العينة ، وكلما قلت الأهمية النسبية كان حجم العينة صغيرا؛

4-درجة المخاطر التي تتعرض لها العمليات :تتمثل في درجة مخاطر الغش والسرقة والضياع والابتزاز،كونها ترتبط بعمليات التدقيق والتي تقضي بالضرورة زيادة العينة أو إنقاصها حسب درجات المخاطر؛

---

[1] حسين حسين شحاتة،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة ،كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، مصر ،1999،ص،45.

[2] اعراب سارة،زيدان محمد،مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تأثير مخاطر المعاينة الإحصائية على عملية التدقيق،مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية ،السنة 13،العدد 24/جوان 2018،الشلف ، الجزائر،ص427.بتصرف

–خبرة المدقق أو محافظ الحسابات:تعتبر على درجة عالية من الأهمية ،كان يكون المدقق قد استلم المهمة لأول مرة وبين من كانت له تجربة كبيرة في الميدان ؛

–بالإضافة إلى أمور أخرى قد ترتبط بحجم المنشاة ونوعها ،فترة التدقيق ، الأتعاب،... الخ.

ومما تجد الإشارة إليه أن حاجة استعمال المعاينة الإحصائية في التدقيق ترتبط بتحقيق عدة مزايا من أهمها[1]:

يعتبر تحديد حجم العينة بشكل موضوعي و بناء على تقدير المراجع المهني وعلى خبراته السابقة ومعرفته بالمجتمع محل الفحص، يمكن من تقدير احتمال خطأ نتائج المعاينة مع احتمال أن يكون التقدير صحيحا أو غير صحيح ، وقد يصعب التنبؤ بمفردات العينة، و احتمالية اختيار المفردات بشكل عشوائي يكون لكل مفردة نفس الفرصة لاختيارها مما يجعل التنبؤ بمفردات العينة صعبا إن لم يكن مستحيلا ،وعلى اعتبار إن نظام المعاينة الإحصائية يمكن المراجع من تقسيم العمل بين المراجعين دون خوف على النتائج مادامت خطة المعاينة تتم على أساس علمي وموضوعي وصولا إلى مستوى يحدد الدقة المرغوبة من نتائج العينة ومستوي الثقة في النتائج من جهة ، وتسمح العينة الإحصائية بحساب درجة المصداقية ، وحساب خطر الاعتماد على العينات وقد يتطلب أسلوب العينات من المراجع التخطيط للمراجعة بشكل منظم على عكس العينات غير الإحصائية، و يسمح أسلوب العينات للمراجع بوضع قوائم موضوعية لمجتمع العينة ، كما أنه يمكن من أخذ خطر المعاينة في الاعتبار باستخدام حسابات رياضية مقبولة، ويطور عمله خاصة ما يتعلق بأدلة الإثبات وكيفية الحصول عليها ، كما أنه يجعل المراجع أكثر إحساسا بموضوعية عمله ، الأمر الذي يمكنه من الدفاع عنه ضد أي دعاوى قضائية،

المطلب الثاني:. العلاقة بين المعاينة الإحصائية ومعايير التدقيق

ارتبطت الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات لزم بالضرورة وجود معايير وقياسات تتحكم في آليات التدقيق ، كون المعيار يعد بمثابة قاعدة موجهة للفعل والعمل الذي يقوم به المدقق ، تقتضي وجود سمات عامة لمعايير التدقيق أو المراجعة.

الفرع الأول: . السمات العامة لمعايير التدقيق

إن التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA على انه:

'المبادئ الأساسية لعملية المراجعة ، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات المراجعة ' [2].

[1]أرزاق أيوب محمد كرسوع ،مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة –فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غزة – فلسطين،2008،ص ص 51،50،52.

[2]Johnson ,Amoldw ,Principles of Audting, Now York, Second edition ,1956,p10.

فمن خلال هذا التعريف يلخص بوجود سمات عامة نذكر أهمها[1] :

- ✓ –تعتبر معايير التدقيق النموذج المهني والعملي في التدقيق أي أنها تمثل المنهاج في عملية التدقيق ؛
- ✓ –توضع المعايير الخاصة بالتدقيق من قيل المنظمات المهنية أو السلطة أو العرف وهو ما من شانه يكرس لمبدأ التوافق وتوحيد الرؤى؛
- ✓ –تحدد معايير المسؤوليات المهنية كالتزام يرقى إلى تعزيز موقف المراجع وتحمل مسؤوليته أثناء أداء المهنة ؛
- ✓ –تعتبر مقياس للأداء المهني ،كالحكم على النوعية والجودة ؛
- ✓ –المعايير أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عمليات التدقيق لمختلف الجهات المستفيدة منها؛
- ✓ –تحدد المتطلبات والمواصفات الشخصية المفروض توفرها في من يقوم بعملية التدقيق؛
- ✓ –تساعد المعايير على وضع إطار مهني وكيان مستقل ؛
- ✓ تساهم معايير التدقيق في إعداد تقرير يبين طبيعته و محتواه؛
- ✓ –توفر معايير التدقيق تصورا موضوعيا في درجة الأداء المهني أمام الهيئات والمنظمات وأمام الحكومات.

الفرع الثاني: أسلوب العينات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها:

أكدت معايير التدقيق الجزائرية والإقليمية والدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته وهو ما اشرنا إليه سابقا ، فقد بين المعيار رقم 530من المعايير الدولية أن عملية اختيار المفردات تكون واحدة من ثلاثة أشكال[2]:

1–التدقيق بنسبة 100%وهذا لا يتناسب مع الإجراءات لاختبارات الرقابة ولكن يتناسب مع الاختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة

. 2–اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسب ما يراه المدقق مناسبا والبنود المحددة تشمل:

ا–البنود ذات القيم العالية أو ذات الخصائص المحددة مثل أنها تتعرض عادة للمخاطر؛

ب–البنود التي تزيد عن حجم معين أو عن حد معين؛

ج–بعض البنود التي تستخدم للحصول على معلومات عن طبيعة المنشأة وعملياتها ومخاطر الرقابة. ؛

د–بعض البنود من أجل اختبار الأنشطة الرقابية.

---

[1] من إعداد الباحث بالاعتماد على قراءات سابقة للمراجع ؛

بالإضافة إلى:لقيطي لخضر،بن دقفل كمال ،بن طيرش عطاء الله،أهمية المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة،مجلة اقتصاديات المال والأعمال، الجزائر،ص ص ،8،7.

[2] الحسن محمود زعرب،العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية ،عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة والتمويل ،غزة فلسطين،2010،ص ص 32،31.

3-استخدام العينات: هو تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من **100%**من مفردات نشاط معين (**كنشاط المخزون**) أو صنف معين من النشاطات(**كعمليات التحصيل**) أو صنف معين من العمليات.

ولا يدخل ضمن مسمى المعاينة ما يلي:

ا-تدقيق مجتمع معين بنسبة 100%؛

ب-تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية؛

ج-القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين؛

د-استخدام الإجراءات التحليلية.

المطلب الثالث:. إسهامات تطبيق المعيار الدولي530 للتدقيق في الجزائر

يعد دافع تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية بإصدار معايير التدقيق الجزائرية،هو تحسين وتنظيم ممارسة التدقيق و جعله يتوافق مع التطورات الدولية، لهذا كان لزاما على الجزائر وضع إطار قانوني يعتمد على رؤية استشرافية للحد من الآثار التي قد تنجم عن أداء المهنة وبلوغ مستويات حسنة بتغيير المفاهيم والإجراءات التي لزمت تغير النظام المحاسبي المالي وصولا إلى عدم تعارض البيئة الجزائرية مع البيئة الدولية في تبني مجموعة من المعايير كمعيار التدقيق الدولي 530 .

الفرع الأول :أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر

يعد خيار الجزائر بالانفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق كلبنة تكتسي التواجد الإقليمي والدولي في تحقيق عدة مزايا تعمل على ترقية المحاسبة وتأهيلها على المستوى الدولي تبعث بمزيد من الثقة ومصداقية المعلومة المالية الصادرة عن الجزائر،وهو ما يمكن أن يجسد في تحقيق أهم الايجابيات في البيئة الجزائرية[1] :

1- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها

إن تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة كالتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة يرقى إلى زيادة الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في الجزائر،ويساهم أيضا بالرقي نحو تأهيل محاسبين ومدققين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية، و إعداد معايير جزائرية للتدقيق، يؤدي إلى توفير الجهد والوقت ويقلل من التكلفة و تبنيها من قبل المكاتب يجعل الطلب على أسهمها أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب وهو ما يمكن مستخدمي القوائم المالية في زيادة ذلك التبني، يتمثل في توفير تقارير

[1] بلقاضي طاهر لمين تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها- دراسة تطبيقية --أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2019/2018،ص ص ص،84،85،86.

ذات جودة عالية ،وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الأخرى، في دول أخرى ،بالإضافة إلى توفير حد أدنى من الإفصاح ويعمل على اتخاذ قرارات مالية سليمة .

2-تحسين جودة المعلومة المالية.

إتباع المعايير الجزائرية للتدقيق والمستمدة من معايير التدقيق الدولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر، يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر.

3- معايير تساعد الشركات متعددة الجنسيات

إلزامية إعداد قوائم مالية مجمعة لمختلف الشركات و فروعها التابعة لها عبر العالم ، وهو ما يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في التجميع كترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها،

4- تشجيع الاستثمار الأجنبي

توحيد رأي المدقق الخارجي في ظل تبني معايير التدقيق الدولية يساهم في فهم ومقروئية القوائم المالية ويبعث على الطمأنينة في الاستثمار من عدمه، على عكس المعايير المحلية التي قد لا تتطابق مع واقع الحال الدولي

5- **توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظي الحسابات**

نص عمليه المعيار الدولي للتدقيق رقم ، 700الذي يحدد شكل ومحتوى التقرير المعد من طرف المدقق المستقل، وهو نفس المعيار الجزائري للتدقيق الذي تم اعتماده في الجزائر بموجب المقرر رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016الصادر عن وزارة المالية، بنفس التسمية و الرقم ،بأن يكون تقرير محافظ الحسابات موحدا بين جميع محافظي الحسابات، ويتضمن عناصر مطلوبة دوليا من طرف مستخدمي القوائم المالية في الجزائر.

الفرع الثاني:. أهمية تطبيق المعيار الدولي530 للتدقيق بالجزائر

يعد المعيار 530للتدقيق مكملاً لمعيار التدقيق 500الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار التدقيق (500) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائلكونها تعود إلى مجموعة من الأسباب والأهداف التي تبرر موقف المشرع الجزائري في الاستجابة لتطلعات الخبراء والمهتمين بمجال التدقيق أو حتى أصحاب المصالح بالأخذ بمبررات موضوعية تحتم عليهم وضع مصالحهم في أفق التطلعات التي تخدم المنافسة الشريفة وصدقية تفسير القوائم المالية على الشكل الصحيح

1-اختيار الطريقة

يعتبر اختيار طريقة السبر ضمن حكم المهني الذي يتمثل في[1] :

- ✓ -التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة؛
- ✓ الاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم؛
- ✓ -الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

2-أسباب استخدام العينات

اعتمد المدقق في بداية الأمر على الفحص الشامل في التدقيق،إذ كانت تشمل جميع العمليات المراد التدقيق فيها ثم ظهر بعد ذلك استخدام أسلوب العينات نتيجة لعدة أسباب أهمها[2]:

أ- كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أنشطتها وتعقد عملياتها، مما نجم عنه تطور هدف عملية التدقيق من مجرد اكتشاف الغش والخطأ إلى إبداء الرأي عن عدالة وصحة القوائم المالية، ترتب عنه أيضا زيادة الاعتماد المستمر على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات

ب-تكاليف التدقيق الشامل عالية جدا، و نتيجة لذلك يختار المدقق عينة من العمليات المالية باعتبارها طريقة فعالة وتتسم بالكفاءة للحصول على أدلة التدقيق و يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس.

3- أسباب أخرى متعلقة بالعينات[3] :

-إن حجم العينة ومكوناتها يتم تحديدها في أسلوب السبر الإحصائي على أساس موضوعي وبطريقة رياضية ،و إنخطأ معاينة التدقيق يمكن تحديده في حالة استخدام أسلوب العينة الإحصائية ونتائجها تخضع للتفسير الإحصائي من ناحية معدل الخطأ، درجة دقة العينة، مستوى الثقة ؛

-إن استخدام السبر أو المعاينة الإحصائية يمكن محافظ الحسابات من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي ومن ثم يمكن تفادي التحيز الشخصي وكما يمكن أيضا لمحافظ الحسابات من قياس حجم التأكد أو المخاطرة الناتجة من الفحص بالعينة رياضيا؛

4- الأهداف

[1] المعيار 530السبر في التدقيق ، مرجع سبق ذكره ، ص4.

[2] أمين السيد أحمد لطفي،**المراجعة باستخدام العينات**،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،،2009ص ص2،3.

[3] سامي حسن علي مُحَمَّد، "**نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة**"،أطروحة دكتوراه،كلية التجارة،جامعة عين شمس، مصر، 2003 ص143.

تتلخص الأهداف الرئيسية إلى تعيين الأهداف التفصيلية وتحديد البيانات المطلوب جمعها للقياس ، كالأسئلة التي يراد منها حصول على إجابات يكون التنبؤ فيها سليما ، نحصل من خلالها على تقديرات إحصائية مختلفة من المجتمع محل الدراسة.

ويمكن تلخيص أهداف العينات في ما يلي:[1]

دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية للمنشاة أو للشركة، يسمح بوضع إنذار مبكر لعملية المراجعة والفحص وكما يعتبر من الضرورة بمكان فحص الأخطاء الكتابية والدقة في السجلات والحسابات لاكتشاف التقدير المحتمل للأخطاء إن كانت موجودة،

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية واختبار الأداة

قصد تحقيق إسقاط جيد للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعة ،سنتناول في هذا المبحث منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: تخطيط الدراسة

اعتمدت الدراسة على عرض مشكلة الدراسة، وبناء نموذج لتحديد متغيرات الدراسة، وعلى أساسها تتحدد الفرضيات من أجل اختبارها وتفسيرها، فبالنسبة للمشكلة الرئيسية للدراسة تتفرع إلى محورين أساسين يتكون كل محور إلى بعدين ،أولهما متغير مستقل والثاني متغير تابع ، ليتم صياغتها كما يلي:

الفرع الأول: مشكلة الدراسة

تتمحور إشكالية الدراسة إلى معرفة استجابة محافظي الحسابات في تطبيق المعاينة الإحصائية كأحد أهم الدلالات الرياضية والإحصائية في التدقيق الخارجي لتشكل معيارا يحضى باهتمام المراجع الخارجي ويمكن تعميم نتائج مخرجات الدلالة الحسابية للمعاينة على مجتمع محل الدراسة من جهة ،بالإضافة إلى حتمية تبني المعايير الدولية للتدقيق كإطار يحضى باهتمام البيئة الجزائرية من جهة ثانية ، وذلك من خلال إصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية كحال المعيار الجزائري 530 السبر في التدقيق ، وعلى اعتبار أن مشكلة الدراسة تتفرع إلى وضع تساؤلات تسمح بمعالجة الغموض بوضع إطار تحليلي مبني على معطيات رقمية واستجوابات لمجموعة من محافظي الحسابات في الجزائر وصولا إلى اختبار فرضيات الدراسة .

[1] محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي،**استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات**–دراسة ميدانية–،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مصر 2019،ص68.

1-التساؤلات الفرعية:

ا-ما أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في التدقيق؟

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام واستعمال الأساليب الإحصائية والرياضية في التدقيق الخارجي عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 5\%$) ؟

ب- ما هي مساهمات تطبيق المعاينة الإحصائية للمجتمع محل الدراسة ؟

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$)) ؟ والمتمثل بالأساس حول مساهمة تطبيق المعاينة الإحصائية للمجتمع المدروس ؛

ج-في ما تكمن أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي وخصوصا في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؟

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$)) في متوسط التقديرات لواقع الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية لدى محافظي الحسابات وبما يحقق الهدف الناتج عن الاختبارات الأساسية في التدقيق؟

د-هل ساهم محافظو الحسابات نحو الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530.؟

هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين مساهمة محافظي الحسابات في تطبيق المعيار الجزائري والدولي للتدقيق530 ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 5\%$)) ؟

الفرع الثاني: متغيرات ونموذج الدراسة

بعد تحديد المشكلة الرئيسية للدراسة وتبيان الأسئلة الفرعية لها، يستوجب وضع مخطط افتراضي لتحديد متغيرات الدراسة نعرضه كالتالي:

1- متغيرات الدراسة

ا-المتغير المستقل: ويتمثل في أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية*X* ويعبر عنه بالبعدين:

- البعد الأول :أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي ويرمز له بالرمز "X1".
- البعد الثاني :أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية ويرمز له بالرمز "X2".

ب-المتغير التابع: أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي ***Y*ويعبر عنه بالبعدين:**

- البعد الأول: تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ويرمز له بالرمز "Y1".

-البعد الثاني: الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530 ويرمز له بالرمز "Y2".

ج– متغيرات خصائص أفراد عينة الدراسة: والتي تتمثل في (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية....).

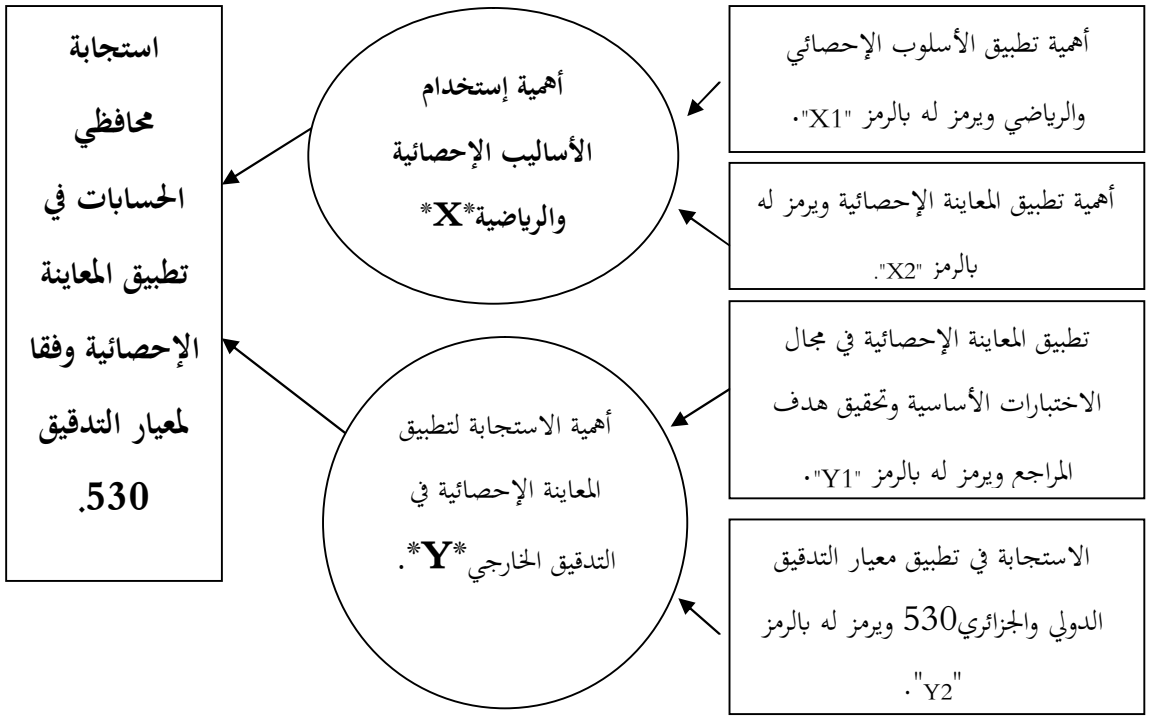
2– نموذج الدراسة

ينطوي نموذج الدراسة على نوعين من المتغيرات، الأول يخص المتغير المستقل ذو بعدين وهو ما اشرنا إليه سابقا في تحديد المتغيرات والمتمثل في الأسلوب الإحصائي الرياضي وكذا تطبيقات المعاينة الإحصائية ، والثاني يتمثل في المتغير التابع ، يتعلق بتجسيد تطبيقات المعاينة الإحصائية والاستجابة بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530

الشكل رقم (3–1) نموذج الدراسة

متغيرات خصائص عينة الدراسة (الشخصية، الوظيفية)

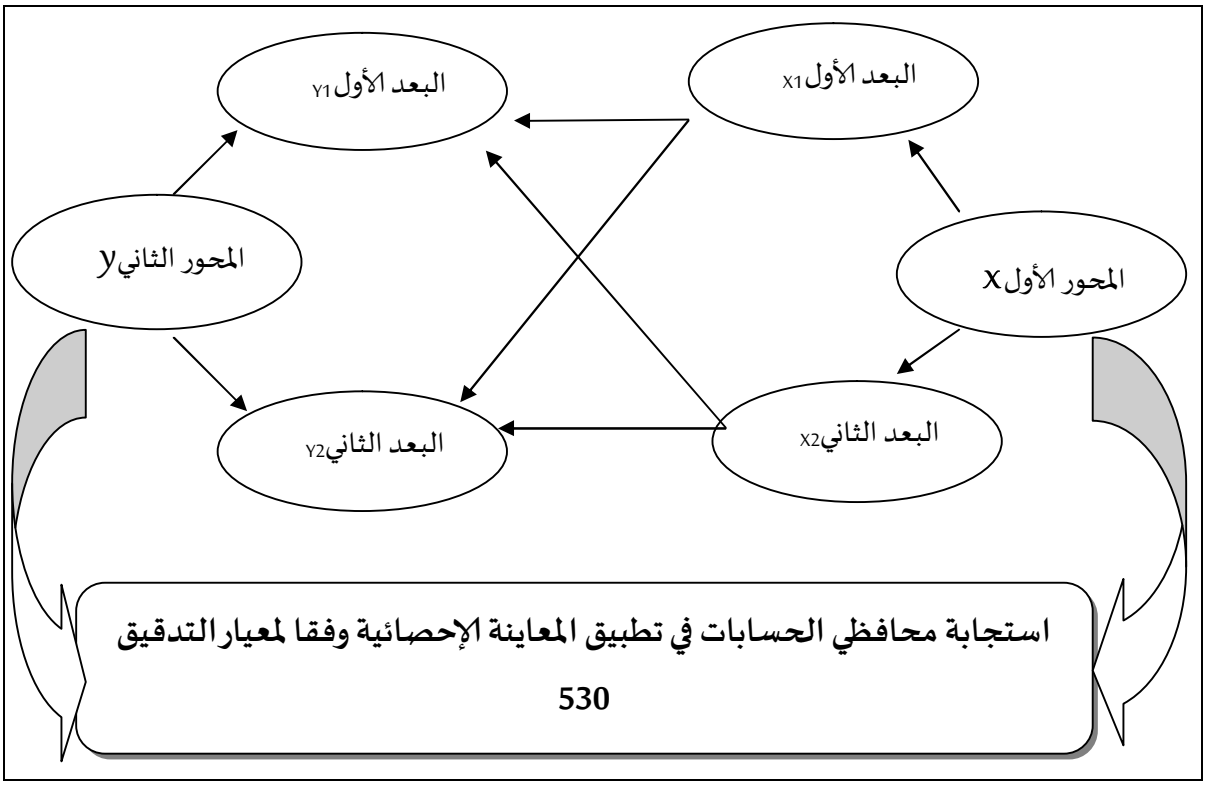
الجنس	السن	المؤهل العلمي	التخصص الأكاديمي	الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على الإشكالية الرئيسية للدراسة.

ويمكن صياغة الدراسة ككل وفق النموذج التالي:

الشكل (3-2)نموذج الدراسة البحثية للمتغيرات



المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على التساؤلات الفرعية للدراسة.

المطلب الثاني: فرضيات ومنهجية ومجال وحدود الدراسة.

للتأكد من صحة وثبوت الفرضية الأساسية والتي تعبر على أنَّ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$))بين استجابة محافظي الحسابات في تطبيق المعاينة الإحصائية كأسلوب رياضي وإحصائي في ضل تبني معايير التدقيق الجزائرية وواقع الممارسة الدولية .

الفرع الأول: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية وكذلك التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات العلمية لهذه الدراسة قصد طرحها للمقشة واختبار صحتها، فتشمل دراستنا الحالية على فرضيتين رئيسيتين تنبثق عن كل فرضية رئيسية فرضيتين جزئيتين وسنعرضها كالتالي:

1-: الفرضية الرئيسية الأولى

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 5\%$). وتعبر هذه الفرضية أيضا عن مدى دراية محافظي الحسابات في استخدام الأسلوب الإحصائي، ويمكن أن نفصلها إلى فرضيتين :

أ- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$) ؟ بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي وتطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ؛

ب-توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$) ؟ بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي واستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530

2-: الفرضية الرئيسية الثانية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$) بين أهمية المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيقها في التدقيق الخارجي، وتحدد معالمها إلى ما يلي:

أ- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$))بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛

ب- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$) بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530.

الفرع الثاني: منهجية ومجال وحدود الدراسة الميدانية

1-: منهج الدراسة

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على منهج دراسة استطلاعية باعتباره المنهج الذي يجمع بين أكثر من أسلوب بحثي علمي في آن واحد، وقد تم الاعتماد على الملاحظة الميدانية للتحقق من صحة المعلومات والآراء الواردة في إجابات قائمة الاستبيان، وكذا المنهج الوصفي للظاهرة موضوع الدراسة ، وتحليل بياناتها وبيان التأثير بين متطلبات الأسلوب الإحصائي و الرياضي في التدقيق بإتباع أسلوب المعاينة الإحصائية لدى مدققي الحسابات والاستفادة من إجراءات تنفيذ وتطبيق المعيار 530 للتدقيق.

وقد اعتمدنا في الدراسة على مصدرين أساسيين في جمع البيانات هما :

أ- **البيانات الثانوية:**

اعتمدنا في الجانب النظري على مجموعة من الكتب والمجلات والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى الإطلاع على مواقع مختلفة كالانترنت وبعض المقالات المعروضة على صفحات الفضاء الأزرق؛

ب - **البيانات الأولية:**

من اجل معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأنا إلى جمع البيانات الأولية والمتمثل بالأساس على الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، الذي صمم خصيصا لهذا الغرض ووزع على محافظي حسابات عينة الدراسة، بالإضافة إلى جمع وتفريغ وتحليل الاستبيان باستخدام الحزمة الإحصائية *SPSS * الإصدار رقم25واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تؤسس لدعم موضوع الدراسة .

2-: مجال وحدود الدراسة

من اجل معالجة الموضوع والتحليل تم رسم حدود الدراسة كما يلي:

1- **الحدود الزمنية:** تم إعداد هذه الدراسة الميدانية في سنة (2020) بداية شهر جويلية إلى غاية نهاية شهر مارس(2021)؛

2- **الحدود المكانية:** تمت بالاتصال ببعض مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر ، واعتمدنا أيضا على العناوين الالكترونية لمجموعة كبيرة من محافظي الحسابات ؛

3- الحدود البشرية: تقتصر هذه الحدود على مجموعة من محافظي الحسابات في الجزائر و المكونة لمجتمع الدراسة .

المطلب الثالث: تصميم وتنفيذ الدراسة

من أجل معرفة استجابة محافظي الحسابات في تطبيق المعاينة الإحصائية و بما يتوافق مع إصدارات وزارة المالية الجزائرية لمختلف معايير التدقيق ومحاكاتها مع تلك المعرفة دوليا، تم اختيار عينة عشوائية من محافظي الحسابات محل الدراسة، وضرورة التقيد بهاته الفئة المستهدفة وصولا إلى وضع إطار سليم للتحليل والتفسير .

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الوصول إلى نتائج واقعية تترجم مدى صحة الفرضيات والإجابة عن مجموعة التساؤلات المطروحة ، والتي تكون للمجتمع وعينة الدراسة كواقع الحال بالنسبة لنا في هذا البحث و المتمثل في جميع محافظي الحسابات والذين يقدر عددهم ب**2591** شخص مهني مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يوزع عددهم بين شخص طبيعي ب**2577** وأخر اعتباري ب **14** و طبقا لمرجعية المقرر رقم **03** الصادر عن وزارة المالية بتاريخ **23** جانفي **2020** ونظرا لصعوبة التوزيع على كل أفراد محافظي الحسابات تم اختيار الأقرب إلى مكان الإقامة وخاصة الوسط الجزائري وبعض الجهات من الوطن، من أصل 125 استبيان موزع على المجموعة المنتقاة تم استرجاع 87

استبانه أي بنسبة 69.60% وتم قبول منها 67 استبانه أي ما نسبته 77.01% من أصل 87 ورفض 20 منها أي نسبة 22.99% لعدم اكتمال الإجابة وتكرار البعض منها ؛

الفرع الثاني :تصميم الاستبيان والأساليب المستخدمة

اعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبيان كأداة في جمع المعلومات وصولا إلى إمكانية تفريغها ومعالجتها والخروج ببعض الإجابات.

1 – تصميم الاستبيان

إن تحقيق أهداف دراستنا البحثية ، قمنا بتصميم وإعداد استبيان يلازم الاستفادة من الدراسات السابقة في هذا المجال والإطار النظري للدراسة، وذلك بإتباع عدة خطوات تراعى ما يلي :

– صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس وسوء الفهم؛

– استعمال اللغة السليمة؛

–ترتيب العبارات وتدرجها وربطها بالأهداف المرجوة من الدر اسة الميدانية؛

– تمكين المستجوبين من اختيار إجابات واضحة المعالم من موافق بشدة ، موافق ، محايد ،غير موافق، وغير موافق بشدة .

وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى أساتذة مختصين في الإحصاء والتدقيق للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستبيان وإمكانية معالجة التناقضات أو الأجوبة المحتملة.، ومن صميم اهتمامنا ، قمنا بتوزيع أولي على عدد من أفراد العينة وذلك بغية قياس سهولة استيعاب الأسئلة وإمكانية الإجابة عليها، وبناء على التوزيع الأولي أخذنا بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخاذنا لبعض الإجراءات نحددها كالتالي:

– تسمية الأسئلة بعبارات؛ – الاستغناء عن بعض العبارات التقنية؛

– تعديل وتبسيط العبارات المعقدة.

وقد تكون هذا الاستبيان من جزأين هما:

* **الجزء الأول**: يتعلق هذا الجزء بالمعلومات الخاصة بأفراد عينة الدراسة، التي تضمنت المعلومات .المحددة ب :المستوى العلمي، الخبرة، التخصص، الجنس ، السن ؛

* **الجزء الثاني**: يحتوي هذا على محاور الدراسة الأساسية المتعلقة استجابة محافظي الحسابات في تطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية ، وقسم إلى محورين ذوي بعدين ويتمثل المحور الأول في:**أهمية استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية؛**

أما الحور الثاني: يتطرق إلى أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي .

وقد استخدمنا مقياس ليكرت الخماسي، لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء والتوجهات و لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعبر الأفراد المجيبون عن موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يحتويها الاستبيان وفق خمس درجات موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-1). درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

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

و لتحديد درجة الموافقة لقيم المتوسط الحسابي لغرض تحديد درجة التقدير لجميع فقرات الاستبانة قمنا باستعمال المدى الذي يحسب ب 5-1/5= 0.8، فيتغير مجال التقدير بإضافة قيمة 0.8 للمجال الأول تصبح 1.80 كبداية للمجال التقدير مع احترام طول الفئة المقدر ب 0.8، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-2) يبين مستويات الموافقة على عبارات وأبعاد ومجالات الدراسة

مستوى الموافقة	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
الوسط الحسابي	أقل من 1.80	1.80 إلى 2.59	2.60 إلى 3.39	3.40 إلى 4.19	أكبر من 4.20
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% إلى 51.8%	51.9% إلى 67.8%	67.8% إلى 83.8%	أكبر من 83.8%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقدير مستويات الموافقة على أكبر قيمة في سلم ليكارت.

2-توزيع الاستبيان

تمت في هذه المرحلة على ضرورة توزيع الاستبيان وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والتوجيهات ، التي من شانها بنا قاعدة استنتاجات وقراءات للتحليل والتفسير وتجربة للفرضيات قمنا بما يلي:

- الاتصال المباشر ببعض أفراد العينة وإعطائهم الاستبيان؛

- الاستعانة ببعض الأصدقاء القريبين من المهنة أو بعض الأساتذة في توزيع الاستبيان على محافظي الحسابات في مناطقهم؛

- إرسال الاستمارة الالكترونية إلى بعض محافظي الحسابات المسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية في التحليلات الإحصائية المختلفة، وذلك بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج **SPSS**الإصدار 25. الإحصائي وتم استخدام الأساليب الإحصائية لغرض اختبار الفرضيات التي تمت صياغتها للإجابة على إشكالية وأسئلة الدراسة وبحسب طبيعة كل فرضية كانت على النحو التالي:

1- إحصاءات وصفية منها التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمعرفة ما تم التطرق إليه سابقا لموضوع بحثنا ، إذ أن، الوسط الحسابي أو المتوسط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما ويسمى في بعض الأحيان المعدل ويستخرج من حاصل قسمة مجموع القيم على عددها للتعرف على درجة الموافقة من قبل أفراد العينة المبحوثة، وأما الانحراف المعياري يعتبر من أهم مقاييس التشتت المطلقة ويعرف بأنَّه الجذر التربيعي لمتوسط مجموع مربعات انحرافات قيم المتغير العشوائي عن وسطها الحسابي ويستخدم للتعرف على مدى انحراف إجابات مفردات الدراسة لكل فقرة من الفقرات عن وسطها الحسابي.

2- لإيجاد صدق الاتساق الداخلي تم استخدام معامل الارتباط "**Pearson**" للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات المقاييس والدرجة الكلية للمقياسين، ولقياس درجة الارتباط يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات؛

3- لمعرفة البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ فقد تم الاستعانة باختبار التوزيع الطبيعي (كولوجروف- سمرنوف (**1-Sampel k-S**))، وهذا لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي بالشكل الذي يمكن من تطبيق الأساليب الإحصائية المستخدمة؛

4- لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة تم الاستعانة بمعامل الارتباط "**Pearson**"و"**Spearman**"، للتحقق من قوة العلاقة واتجاهها.

5- تحليل التباين الأحادي (**One Way Anova**) لتحديد الفروقات ، ولبيان دلالة الفروق بين متوسطات ثلاث عينات فأكثر، وللتعرف إلى مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الخاصة بمجتمع الدراسة ؛

ولبيان محتوى أداة الدراسة نوضحها في الجدول أدناه

الجدول رقم (3-3). محتوى أداة الدراسة

المجال	الأبعاد	عدد الفقرات
المجال الأول "المتغير المستقل"	أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي	07
	أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية	08
	أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية	**15**
المجال الثاني "المتغير التابع"	تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع	09
	الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري.530	10
	أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي	19
مجموع فقرات (العبارات) الاستبانة		**34**

المصدر:من إعداد الباحث بناءاً على فقرات الاستبانة الموزعة.

الفر ع الثالث: ثبات وصدق الاستبيان

لمعرفة صدق الاستبيان ،سنقوم بالتأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان أي ثبات الاستبيان عبر الاختبارات الآتية:

1- ثبات الاستبيان

يقصد بالثبات هو استقرار للمقياس وعدم وجود تناقضات مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه لنفس العينة.،إذ يتم ذلك باستخدام أحد معاملات الثبات مثل ألفا كرونباخ أو التجزئة النصفية ؛

يأخذ معامل الثبات قيم تتراوح بين 0 و 1 الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وكل زيادة في قيمة معامل ألفا كرونباخ يعني زيادة في المصداقية من تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

تم تقدير ثبات الاستبيان على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث أن هذه الطريقة تسعى إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائيا إذا بلغ معامل ألفا كرونباخ65% ، وهذا ما يعني أنه يستخدم أكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة وهو ، بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثبات ودرجة الاعتماد على فقراتها يعتبر من أكثر الأساليب استخداما للتأكد من درجة التجانس والاتساق الداخلي للأداة المستخدمة في الدراسة. وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم(3–4)معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة

الأبعاد والمحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي	**07**	**0.989**	**0.994**
أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية	**08**	**0.979**	**0.989**
أبعاد أعداد أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية	**15**	**0.989**	**0.994**
تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع	**09**	**0.985**	**0.992**
الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري.530	**10**	**0.980**	**0.989**
أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي	**19**	**0.987**	**0.993**
إجمالي المحاور	**34**	**0.988**	**0.993**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجاتv SPSS 25

وفق نتائج الجدول أعلاه و المعبرة عن قياس ثبات الاستبيان ، يتضح من حساب معامل ألفا كرونباخ نجد أن قيمة الثبات بالنسبة لمحاور الاستبيان .0.988..وهي تعد جيدة ، في حين بلغ معامل ألفا كرونباخ لأبعاد ومحاور الاستبيان ما بين .0.980 و0.989 وهي كلها معاملات جيدة ومقبولة. نفسر كل بعد بما يلي:

أما بالنسبة لمقياس الثبات الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فقد بلغ بالنسبة لمحاور . الاستبيان ككل 0.993.أي أن درجة الصدق لأداة القياس عالية، حيث بلغ مقياس الصدق لمحور أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي0.994 وهي تعبر عن درجة صدق عالية ، في حين أن درجة الثبات لأهمية تطبيق المعاينة الإحصائية فقد بلغت 0.989 .وهي لها نفس الدلالة لأهمية استخدام الأسلوب الإحصائي، وقد بلغ مقياس الثبات للمحور الثاني من الدراسة .0.993 ككل ، وهذا يدل على أن الاستبيان ومحاوره صادقة للقياس ، مما يظهر صلاحية الاستبيان للتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها

2–: صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

يُعد صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، وبموجبه يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها،و كما يقصد به أيضا قياس فقرات الاستبيان ، وقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال الصدق الظاهري (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

أ- الصدق الظاهري للاستبيان: قمنا بعرض أسئلة الاستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين بهدف التأكد من صدق أداة الدراسة، كما تم تعديل أسئلة الاستبيان وفق توجيهات ونصائح المحكمين كما يوضحه الملحق رقم(02) ،وبذلك تم صياغة الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم(01.)؛

ب-- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يبين صدق الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجمعة، وعليه يجب الأخذ بعين الاعتبار في تحديد الصدق البنائي قاعدتين تتمثل في:

1- **القاعدة الأولى**: إذا كانت **r** المحسوبة أكبر من **r** الجدولية، فإنَّه يوجد ارتباط معنوي؛

2- **القاعدة الثانية**:إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أقل من (**Sig.or P-valus**) أو تساوي مستوى الدلالة 0.05،0.01 فإنَّه يوجد ارتباط معنوي، وعليه نقوم باختبار الصدق البنائي لمحاور وأبعاد الاستبيان؛

3-اختبار ثبات الاستبيان:

يعتبر استخدام مقاييس اختبارات الثبات بأنها دقيقة وثابتة في مجالالبحوث الميدانية التي تعتمد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات، لأنَّ المقاييس الغير ثابتة لا تعطي صورة صادقة ولا تساعد على الوقوف على حقيقة الظاهرة التي ندرسها، حيث سيتم أجراء خطوات للتأكد من ثبات الاستبانة،و تم استخدام برنامج **SPSS.V25** في حساب معامل الارتباط، ونلخص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5). يبين الصدق البنائي لمحاور الاستبيان

رقم المحور	البيان	الدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان		القاعدة
		Pearson Corrélation	Sig	
01	أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية	0.976	0.00	معنوي
02	أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي	0.962	0.00	معنوي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من خلال الجدول أنَّ قيم معامل الارتباط و كل بعد من أبعاد محاورها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى (0.01)يُشير إلى أنهَّا تتمتع بدرجة صدق مرتفعة، ويؤكد قوة الارتباط الداخلي بين كل محور من المحاور مع أداة البحث، وعليه فإنَّ هذه النتيجة توضح صدق فقرات الاختبار وصلاحيتها للتطبيق الميداني، ويتبين أنَّ النتائج المتحصل عليها جراء تطبيق صدق البنائي أو ما يسمى بصدق الأبعاد الفرعية تُشير بأنَّ معاملات الارتباط على مستوى الأبعاد الفرعية

للمجال الأول تراوحت ما بين (.0.962و0.976)أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وكذا الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية عند محافظي الحسابات، وهو ما يبرهن بأنَّه توجد درجة جيدة لصدق الأبعاد الفرعية.

3-: صدق الاتساق الداخلي

في هذا الجزء سوف نحاول أنْ نحدد مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البعد أو المحور الذي تنتمي إليه وهذا ما يسمى في المعالجة الإحصائية بالصّدق الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(3-6) معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول" أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي "

الرقم	الفقـرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	*يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية على معرفة طبيعة العمليات والنشاطات بالمنشاة*	0.948	0.000
02	*تعد الأساليب الإحصائية والرياضية احد أهم الأساليب في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق*	0.932	0.000
03	*تساهم الأساليب الإحصائية والرياضية في المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة .*	0.944	0.000
04	تساعد الأساليب الإحصائية في التقليلمنوطأةالوقوع في الأخطاء	0.943	0.000
05	تمكن الأساليب الإحصائية من فهم الظواهر المراد فحصها والتحقق منها	0.909	0.000
06	إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية يمكن من وضع إنذار مبكر لمعالجة الانحرافات و البحث عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها	0.921	0.000
07	يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية من تفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا	0.918	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

بعدحساب معامل الارتباط "Pearson Corrélation " لكل عبارة (فقرة) من عبارات الاختبار بالدرجة الكلية له وذلك باستخدام SPSS-25، يتضح من خلال الجدول رقم (3-6) بأنَّ جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول بين (0.909و 0.948)، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-7)معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني" أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية "

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
08	ستخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة	0.920	0.000
09	يوفر استخدام أسلوب العينة الإحصائية قاعدة دراسة صحيحة للمجتمع المدروس	0.940	0.000
10	ؤسس تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة	0.955	0.000
11	تساهم المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي ودقيق للنتائج التي تستخرج من العينة، بعكس الاعتماد على المعاينة الشخصية أو الحكمية	0.952	0.000
12	إستخدام المعاينة الإحصائية في اختبارات الرقابة يساعد على التأكد من مدى تطبيق منشاة الدراسة على اللوائح وإتبا ع أنظمة وأسلوب الرقابة الداخلية	0.942	0.000
13	توفر تطبيقات أنواع المعاينة الإحصائية على عينة توفر أدلة موضوعية وكافية يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس	0.901	0.000
14	يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود أخطاء وانحرافات والتصرفات الغير قانونية أثناء فحص القوائم المالية	0.942	0.000
15	يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم على تحديد و اختيار حجم العينة المناسب من المجتمع محل الدراسة	0.931	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من خلال الجدول رقم (3-7) بأن جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني بين (0.901و0.955) للفقرة (13) التي تنص على" *توفر تطبيقات أنواع المعاينة الإحصائية على عينة توفر أدلة موضوعية وكافية يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس.*" **وللفقرة (10) التي تنص على** " *يؤسس تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات* ***كافية وغير متحيزة.***"، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-8.) معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث للمحور الثاني" تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع "

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
16	يساهم تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق	0.956	0.000
17	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة	0.933	0.000
18	تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية يحقق أهداف اختبارات التدقيق و يساعد في الكشف عن حالات عدم وجود قيم دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل التدقيق	0.888	0.000
19	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج ومعرفة مدى الاختلاف في نتائج العينة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله	0.873	0.000
20	تساهم المعاينة الإحصائية على جودة أداء عملية التدقيق و زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية	0.941	0.000
21	تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	0.904	0.000
22	يساهم إستخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر	0.929	0.000
23	تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	0.911	0.000
24	يساهم أسلوب العينة الإحصائية على تضييق فجوة التوقعات ويمنح لمحافظ الحسابات الثقة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح	0.914	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من خلال الجدول رقم (3-8.) بأن جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث بين (0.973و0.956.) للفقرة (19) التي تنص على" تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج ومعرفة مدى الاختلاف في نتائج العينة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله " وللفقرة (16) التي تنص على " ***يساهم تطبيق أسلوب المعاينة***

الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق "، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3–9)معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع للمحور الثاني" الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530."

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
25	يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية والخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	0.863	0.000
26	يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية	0.912	0.000
27	يتوافق معيار التدقيق الجزائري–السبر في التدقيق– مع المعيار الدولي 530	0.953	0.000
28	يهدف المعيار 530الى وضع معايير وإرشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة أو التدقيق	0.908	0.000
29	يساهم معيار التدقيق 530 في اختيار البنود من اجل تصميم إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات	0.879	0.000
30	السبر الإحصائي يعتمد الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة وتستخدم فيه نظرية الاحتمالات	0.910	0.000
31	يلتزم محافظ الحسابات عند اختياره للعينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي	0.864	0.000
32	يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول والمناسب	0.923	0.000
33	يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	0.919	0.000
34	يستطيع محافظ الحسابات قراءة الاختلالات وتقييم نتائج السبر ويؤسس لرأيه الفني والمحايد	0.943	0.000

المصدر: من إعداد *الباحث* بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25** .

يتضح من خلال الجدول رقم (3–9.) بأنَّ جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني بين (0.863 و 0953) وتوضحه الفقرة (25) التي تنص على" يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية والخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية "، وللفقرة (27) التي تنص على " يتوافق معيار التدقيق الجزائري–السبر في التدقيق– مع المعيار الدولي 530"، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

الفرع الرابع: عرض خصائص عينة الدراسة

قبل عرض وتحليل النتائج المتعلقة باستجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية محل الدراسة، اذ بلغ عدد أفراد هذه العينة (67) محافظ حسابات وقد تم تحليل بيانات العينة وفق ما يلي:

1- الوصف الإحصائي لبيانات وخصائص عينة الدراسة

تتسم عينة الدراسة بعدَّة خصائص وظيفية من حيث (الجنس ،المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية، السن ،)، والتي لها علاقة بدراستنا حيث تفيدنا في معرفة دور وأثر المتغيرات السيكومترية على فرضيات الدراسة، وتم توزيع هذه الخصائص بغرض تحليل وتفسير النتائج، وكذلك يهدف هذا الفرع إلى حساب التكرارات والنسب المئوية لكل خاصية ، والجداول الموالية توضح توزيع عينة الدراسة حسب هذه الخصائص.

3-توزيع عينة الدراسة حسب كل خاصية

تتمثل أهم خصائص العينة في ما يلي:

أ- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

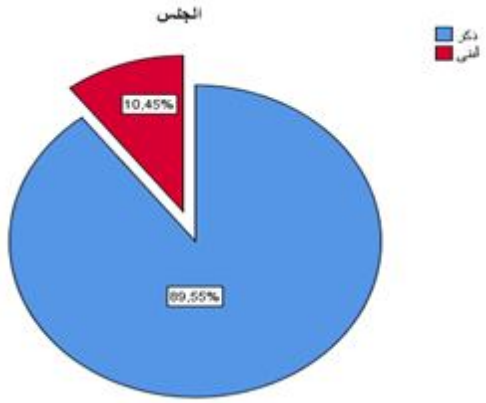
الجدول رقم (3-10).نوزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة
ذكور	60	%89.55
إناث	07	%10.45
المجموع	67	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25

كما يبين الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وذلك كما يلي:

الشكل رقم (3-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25

نلاحظ من نتائج الجدول والشكل أعلاه أن عدد الذكور بلغ**60** محافظ حسابات أي ما نسبته 89.55% في حين بلغ عدد الإناث**7**أي ما نسبته10.45% اذ أن فئة الذكور هي الغالبة في فئة محافظي الحسابات محل الدراسة وهذا راجع إلى طبيعة العمل في هذه المهنة.

ب-: توزيع عينة الدراسة المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-11) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

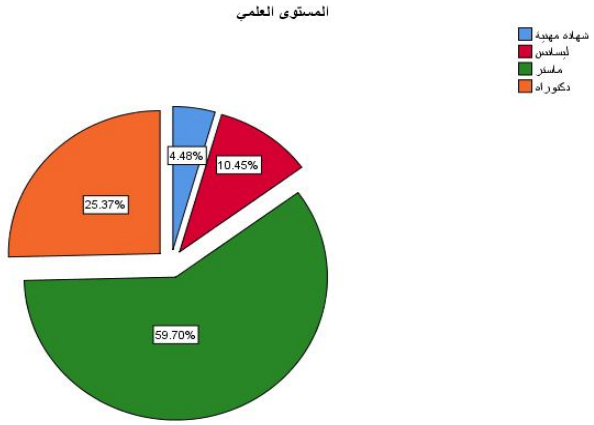
المؤهل العلمي	العدد	النسبة
دكتوراه	**17**	**%25.37**
ماجستير	**00**	/
ماستر	**40**	**%59.70**
ليسانس	**07**	**%10.45**
شهادة مهنية	**03**	**%04.48**
المجموع	**67**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنَّ هنالك اختلاف في النسب المئوية بين المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث احتلت فئتي الماستر المرتبة الأولى وقد بلغت 59.70 **%**، بينما فئة الحاصلين على شهادة الدكتوراه ، فقد احتلت المرتبة الثانية حيث بلغت25.37**%**، واحتلت فئة الليسانس المرتبة الثالثة و بلغت10.45**%**، بينما شهادة الحاصلين على الشهادة المهنية تقدر نسبتهم ب**04.48%و0%**لحاملي شهادة الماجستير كون هذه الأخيرة تضاءلت في المدة الأخيرة لعدم

وجود تكوين أو مسابقات تعدها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وهو ما يفسر أيضا حصول حامليها على الشهادة الأعلى درجة وهي الدكتوراه.

الشكل رقم (3–4.)توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V25**

ج–: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

الجدول رقم (3–12) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	**40**	%59.71
إدارة	**06**	%08.95
مالية	**12**	%17.91
اقتصاد	**00**	%00
أخرى	**09**	%13.43
المجموع	**67**	%**100**

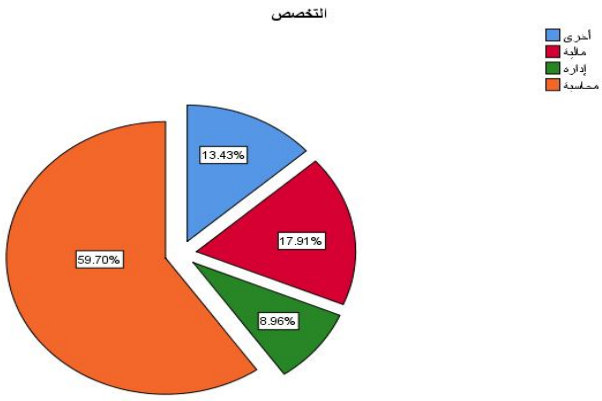
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال الجدول (3–12) نلاحظ بأنَّ هنالك اختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق التخصص الأكاديمي ، حيث احتلت فئة تخصص محاسبة المرتبة الأولى وقد بلغت 59.71%

، بينما فئة تخصص المالية احتلت المرتبة الثانية وقد بلغت 17.91% لتشكل هذه النسبة ضعف تخصص الإدارة أي ما نسبته 08.95% بينما بعض التخصصات الأخرى تسجل المرتبة الرابعة بنسبة 13.43%على عكس تخصص الاقتصاد

الذي لا يوجد له اثر نسبي ،إذ نعتبر ومن خلال عرض النسب اهتمام تخصص المحاسبة والمالية في الإجابة على الاستبانة كونهم قريبين من فهم الدراسة المحددة لمعايير التدقيق والدراسات الإحصائية .

الشكل رقم (3-5.)توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V25**

د-: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (3-13.) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

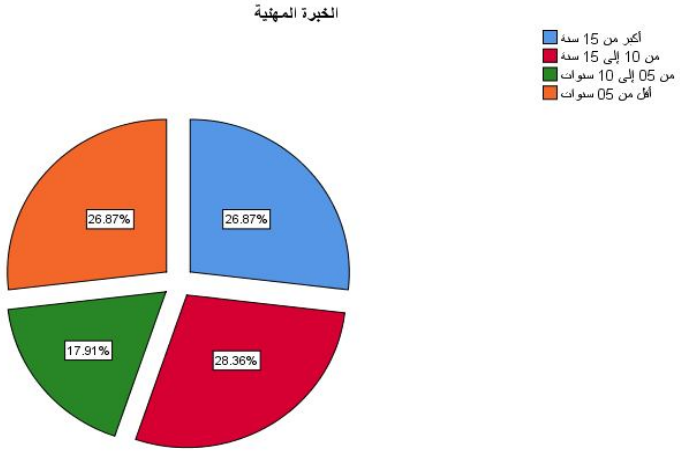
سنوات الأقدمية	العدد	النسبة
أقل من 05سنوات	**18**	%26.87
من 05إلى 10سنوات	**12**	%17.91
من 10إلى 15سنة	**19**	%28.35
أكبر من 15سنة	**18**	%26.87
المجموع	**67**	**%100**

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال الجدول السابق(**3-13**)نرى بأنّ هنالك اختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات، حيث احتلت الفئة من 10 سنوات الى 15 سنوات المرتبة الأولى وقد بلغت 2835 **%**، بينما فئة من 05 سنوات إلى أكبر من 15 سنة احتلت في المرتبة الثانية والثالثة وقد بلغت 26.87**%**، واحتلت الفئة من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات المرتبة الرابعة أي بنسبة 17.91**%**،اذ يلاحظ من هذه الفوارق النسبية تمركز عدد معتبر

من محافظي الحسابات ، لخبرة تزيد عن 10سنوات وهو ما يفسر ارتياح مقبول في فهم الظواهر محل الدراسة ،ويشكل بذلك إضافة نوعية للبحث .

الشكل رقم (3–6.) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V25**

الفرع الخامس : توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع لمعايير التدقيق

إن الهدف من توزيع عينات الدراسة لمحافظي الحسابات حول الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية والدولية هو إيجاد بعد في فهم متطلبات الاستجابة و التطبيق للمعايير الدولية في الجزائر واكتساب مهارات تجسيدها على مهنة التدقيق ،

1–توزيع عينة الدراسة حول اطلاع محافظي الحسابات على معايير التدقيق الدولية

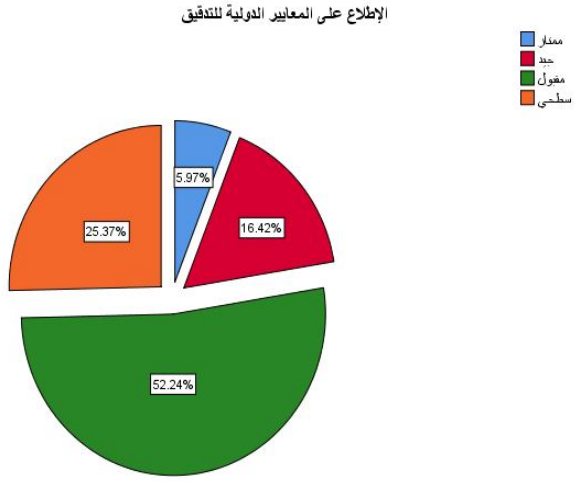
الجدول رقم (3–14) توزيع عينة الدراسة في الاطلاع على معايير التدقيق الدولية

درجة الاطلاع	العدد	النسبة
منعدم	**00**	**%00.00**
سطحي	**17**	**%25.37**
مقبول	**35**	**%52.24**
جيد	**11**	**%16.42**
ممتاز	**04**	**%05.97**
المجموع	**67**	**%100**

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال ما نلاحظه من الجدول (**3-14**).أن درجة الاطلاع لمعايير التدقيق الدولية مقبولة إلى حد بعيد كون درجة عدم الاطلاع منعدمة 00.00% وهو ما يعزز من قيمة الأثر الايجابي لعينة الدراسة والوصول إلى نتائج أفضل تؤول نسبتها إلى 74.63% إذا ما أخذنا نسبة (مقبول +جيد +ممتاز) بالإضافة إلى الاطلاع السطحي لبعض محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية سيسمح بالوصول إلى نتائج أفضل، من خلال الممارسة وتبني المعايير الدولية ككل في الجزائر وهو ما سنلخصه في الجزء الثاني من هذا الفرع .

الشكل رقم (3-7)توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير التدقيق الدولية



المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

2-توزيع عينة الدراسة حول اطلاع محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية

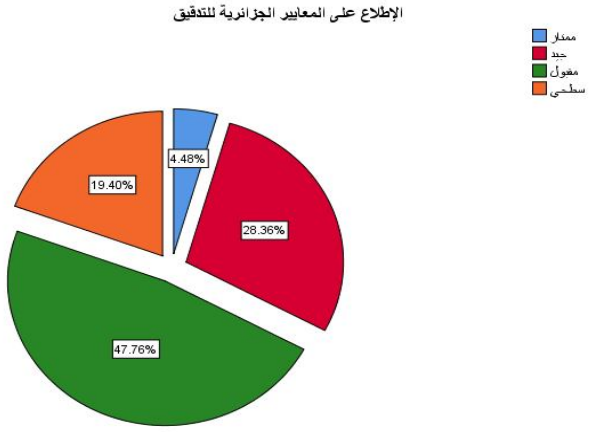
الجدول رقم (3-15) توزيع عينة الدراسة في الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية

درجة الاطلاع	العدد	النسبة
منعدم	**00**	**%00.00**
سطحي	**13**	**%19.40**
مقبول	**32**	**%47.76**
جيد	**19**	**%28.36**
ممتاز	**03**	**%04.48**
المجموع	**67**	**%100**

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال ما يبينه الجدول(**3-15**)أن درجة الاطلاع لمعايير التدقيق الجزائرية مقبول بشكل جيد كون درجة الاطلاع تساوي 80.60%لمجموع درجات الاطلاع (مقبول +جيد +ممتاز) وهو ما يبرهن من هذه القيمة تفسير تمسك محافظي الحسابات بمتابعة إصدارات وزارة المالية والعمل على تطبيقها ميدانيا في عمليات التدقيق، لأنه يعتبر إجراء قانوني ويحدد لقيمة الأثر الايجابي لعينة الدراسة والوصول إلى نتائج جيدة .

الشكل رقم (3-8.)توزيع عينة الدراسة حول الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية



المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

3-توزيع عينة الدراسة حول **إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق**

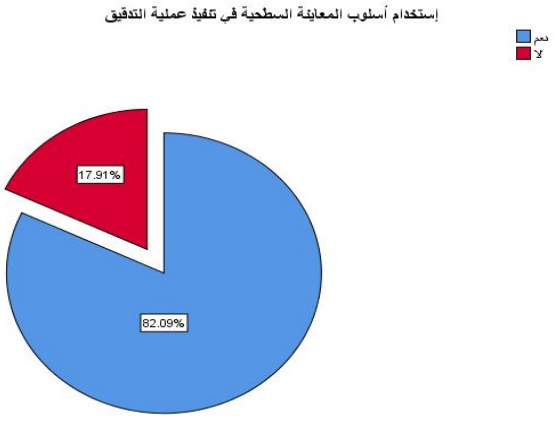
الجدول رقم (3-16) توزيع عينة الدراسة حسب متغير إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق

العبارة	التكرارات	النسبة
نعم	**55**	**%82.09**
لا	**12**	**%17.91**
المجموع	**67**	**%100**

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

كما يبين الشكل الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب إجاباتهم كما يلي:

شكل (3-9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق



المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من نتائج الجدول(3-16) والشكل(3-9) أعلاه أن عدد محافظي الحسابات الذين يستخدمون أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق بلغ 82.09% في حين بلغ عدد الذين لا يستخدمون هذا الأسلوب 12 فرد أي ما نسبته17.91% لعينة الدراسة ، وهو ما يبرر لدينا تمسك مجموعة كبيرة من محافظي الحسابات في الاستجابة نحو تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية نظرا لتوسع نطاق المبادلات وكبر حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها التجارية وتشابكها في الجزائر

المبحث الثالث: نتائج الدراسة والاختبارات الإحصائية

في هذا المبحث نستعرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة على عبارات الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات الإحصائية التحليلية، كما تم وصف عينة الدراسة حسب البيانات أعلاه، وكذلك تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة والمتعلقة بفقرات وأبعاد ومجالات الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS.V25** للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا المبحث.

المطلب الأول :تحليل نتائج فقرات أبعاد المحور الأول

يعتبر تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول " **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية "هو** عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعاملات الاختلاف والمعنوية للمحور الأول إذ يمثل معامل التباين مربع الانحراف المعياري، في حين يمثل معامل الاختلاف النسبة المئوية للانحراف المعياري على المتوسط الحسابي لكل فقرة وذلك **انطلاقا من** :

الفرع الأول : تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الأول " أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي "كما يلي:

الجدول رقم (3–17)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول " أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي "

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التباين	معامل الإختلا ف%	الترتيب
01	يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية على معرفة طبيعة العمليات والنشاطات بالمنشاة	3.96	0.767	0.588	19.37	03
02	تعد الأساليب الإحصائية والرياضية احد أهم الأساليب في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق	3.93	0.703	0.494	17.89	05
03	تساهم الأساليب الإحصائية والرياضية في المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة .	3.93	0.785	0.616	19.97	06
04	تساعد الأساليب الإحصائية في التقليل من وطأة الوقوع في الأخطاء	3.96	0.727	0.528	18.36	04
05	تمكن الأساليب الإحصائية من فهم الظواهر المراد فحصها والتحقق منها	4.00	0.603	0.363	15.07	02
06	إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية يمكن من وضع إنذار مبكر لمعالجة الانحرافات و البحث عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها	3.90	0.940	0.883	24.10	07
07	يساهم استخدام الأساليب الإحصائية	4.15	1.004	1.008	24.19	01

	والرياضية من تفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا					
نتائج البعد الأول *المحور الأول*	3.97	0.796	0.634	20.045		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من خلال الجدول رقم(3-17) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد ما بين (3.90و4.15) وبدرجة تقدير عالية وأنَّ الفقرة رقم (7) والتي نصت على [يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية من تفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا] تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة، وكانت فقرة (6) والتي نصت على [**إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية يمكن من وضع إنذار مبكر لمعالجة الانحرافات و البحث عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها**] هي أقل متوسط حسابي ، ولكن يعتبر جيد إذا ما قورن بالمعطيات الإحصائية المعتادة في تفسير المتوسطات الحسابية كونه اكبر من 3 ، وبصورة عامة كان معدل العام للبعد " أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي" جيد وبلغ (3.97) وهي درجة مرتفعة تبين أهمية نسبية لدى أفراد العينة المبحوثة، و من جهة أخرى تعد معاملات الاختلاف الخاصة بالانحراف المعياري جيدة ، إذ كان معامل اختلاف للفقرة (5) أقل من معاملات الاختلاف لباقي فقرات البعد أي بنسبة (**15.07%**) وتعد في المرتبة (2) ، وعليه فإنَّ معامل الفقرة (3)للفقرة [**تساهم الأساليب الإحصائية والرياضية في المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة**] أكثر تجانساً وتقارباً من بقية المعاملات، كون هذه الأخيرة تشكل تقارب في الانحراف المعياري وتباين يلامس نتائج البعد الأول ككل أي أن تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي مهم ويحقق نتائج لتفسير مختلف الظواهر المراد فحصها أو التحقق منها.

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثاني " أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية "

فيما يلي سيتم عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف للبعد كما يلي:

الجدول رقم (3-18)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني " أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية"

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التباين	معامل الإختلافC %V	الترتيب
08	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة	3.99	.9130	0.833	22.88	02

09	يوفر استخدام أسلوب العينة الإحصائية قاعدة دراسة صحيحة للمجتمع المدروس	3.96	.9440	0.891	23.84	04
10	يؤسس تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات الرقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة	3.90	.9870	0.974	25.31	05
11	تساهم المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي ودقيق للنتائج التي تستخرج من العينة، بعكس الاعتماد على المعاينة الشخصية أو الحكمية	3.99	.7690	0.591	19.27	03
12	إستخدام المعاينة الإحصائية في اختبارات الرقابة يساعد على التأكد من مدى تطبيق منشاة الدراسة على اللوائح وإتباع أنظمة وأسلوب الرقابة الداخلية	3.57	.9880	0.976	27.67	07
13	توفر تطبيقات أنواع المعاينة الإحصائية على عينة توفر أدلة موضوعية وكافية يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس	3.88	.7690	0.591	19.82	06
14	يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود أخطاء وانحرافات والتصر فات الغير قانونية أثناء فحص القوائم المالية	3.54	1.105	1.221	31.21	08
15	يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم على تحديد و اختيار حجم العينة المناسب من المجتمع محل الدراسة	4.03	.7380	0.545	18.31	01
	نتائج البعد الثاني *المحور الأول*	3.86	0.920	0.847	23.86	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من خلال الجدول رقم (3-18.) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد الثاني" أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية" تراوحت ما بين (3.54 و4.03) وبدرجة تقدير عالية أو مرتفعة ،إذ أنَّ الفقرة رقم (15) والتي نصت على [**يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم على تحديد و اختيار حجم العينة المناسب من**

المجتمع محل الدراسة/ تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة وبمتوسط حسابي مرتفع أي (**4.03**)، وكانت الفقرة (14) والتي نصت على **/يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود أخطاء وانحرافات والتصرفات الغير قانونية أثناء فحص القوائم *المالية*]** هي أقل مرتبة حصل عليها و متوسط حسابي مرتفع أي (**3.54**)إذا ما قورن بمؤشر الإجابات المبحوثة ،كما يعبر عن معامل اختلاف كبير أي بنسبة **31.21%** ويحتل المرتبة الأولى لمعاملات الاختلاف مقارنة بنتائج البعد الثاني ككل أي بنسبة (23.86%)، وبمتابعة الجدول رقم (3-19) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي للبعد " أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية " جيدة او عالية وحددت ب(3.86).

وخلاصة لما سبق حول المحور الأول يمكن القول أن هناك أهمية كبيرة في إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وتطبيق المعاينة الإحصائية للمجتمع المراد دراسته وهو ما يساعد محافظ الحسابات على فهم الظاهرة محل التدقيق وتوفير الجهد والتكلفة **وبما** *يوفر أيضا أدلة موضوعية وكافية مع حتمية وجود نظام رقابة داخلي سليم في تحديد و اختيار حجم العينة المناسب من المجتمع محل الدراسة* **بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب** يقلل من احتمال وجود أخطاء وانحرافات و كذا تصرفات غير قانونية أثناء فحص القوائم المالية، **و** يمكن بذلك تعميم نتائج العينة الإحصائية على المجتمع المدروس .

المطلب الثاني : تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني" أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي"

الفرع الأول : تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الأول: تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع

فيما يلي سنعرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف .

الجدول رقم (3-19) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول للمحور الثاني " تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع "

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التباين	معامل الاختلاف	الترتيب
16	يساهم تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق	3.84	**1.109**	1.229	28.88	02
17	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير	3.60	**.954**0	0.910	26.50	05

	متحيزة					
18	تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية يحقق أهداف اختبارات التدقيق و يساعد في الكشف عن حالات عدم وجود قيم دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل التدقيق	3.48	.7850	0.616	22.55	08
19	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج ومعرفة مدى الاختلاف في نتائج العينة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله	3.58	.7210	0.520	20.14	06
20	تساهم المعاينة الإحصائية على جودة أداء عملية التدقيق و زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية	3.61	.9530	0.908	26.40	04
21	تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتعز ز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى	3.94	.6000	0.360	15.23	01
22	يساهم إستخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر	3.45	.9740	0.949	28.23	09
23	تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر	3.51	.8770	0.769	24.98	07
24	يساهم أسلوب العينة الإحصائية على تضييق فجوة التوقعات ويمنح لمحافظ الحسابات الثقة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح	3.78	.7550	0.570	19.97	03
	نتائج البعد الأول *المحور الثاني*	3.64	0.880	0.774	24.15	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

باستقراء لنتائج الجدول(3-19) نلاحظ بأن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات البعد الأول للمحو الثاني بمتوسط حسابي اكبر من (3) والخاصة بتطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات البعد الأول للمحور الذي بلغ **3.64** والذي يقع في مجال موافق أي مرتفع ، وقيمة الانحراف المعياري التي هي أقل من الواحد حيث قدر بـ (0.880)، بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة الاختلاف للبعد دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 24.15%،و كما يتضح من نتائج الجدول أن

المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات حول فقرات هذا البعد جاءت محصورة بين (3.45و 3.94)حيث جاءت العبارة (21) في المرتبة الأولى و التي تنص على أن" **تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى** " بمتوسط حسابي 3.94 وانحراف معياري (0.600)،ثم جاءت العبارة (16) " ***يساهم تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق*** "في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي **3.84** وانحراف معياري (1.109) ويعد هذا المؤشر دلالة إحصائية تفسر أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية لدى محافظي الحسابات وخاصة بالمجتمعات الكبرى ويقصد بها المؤسسات أو الشركات محل التدقيق ،بما يوفر الجهد والتكلفة

ومما سبق يمكن القول أن هناك أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع،و تساعد محافظ الحسابات على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة أي مؤسسة محل المراجعة او التدقيق وتؤسس بذلك قاعدة في اتخاذ القرارات المناسبة..

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثاني:. " الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530"

بنفس الخطوات السابقة يتم عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف للبعد.

الجدول رقم (3–20)نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني" الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530"

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	معامل الاختلاف	الترتيب
25	يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية والخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية	4.16	.7090	0.503	17.04	01
26	يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية	4.04	1.186	1.406	29.35	04
27	يتوافق معيار التدقيق الجزائري–السبر في التدقيق– مع المعيار الدولي 530	3.96	.7670	0.588	19.37	06
28	يهدف المعيار 530الى وضع معايير وإرشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة او التدقيق	3.82	.6730	0.453	17.61	09
29	يساهم معيار التدقيق 530 في اختيار البنود	3.79	.6160	0.379	16.25	10

	من اجل تصميم إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات					
30	السبر الإحصائي يعتمد الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة وتستخدم فيه نظرية الاحتمالات	4.07	.6590	0.434	16.19	02
31	يلتزم محافظ الحسابات عند اختياره للعينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي	4.06	5470.	0.299	13.47	03
32	يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول والمناسب	3.87	.6940	0.482	17.93	08
33	يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه	4.03	.7970	0.635	19.78	05
34	يستطيع محافظ الحسابات قراءة الاختلالات وتقييم نتائج السبر ويؤسس لرأيه الفني والمحايد	3.96	.8240	0.679	20.81	07
	نتائج البعد الثاني*المحور الثاني*	3.98	0.768	0.590	19.32	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

باستقراء لنتائج الجدول(3-20) نلاحظ بأن إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة والبعض يتجه نحو الموافقة بشدة على فقرات البعد الثاني للمحو الثاني بمتوسط حسابي اكبر من (3) لخمس فقرات ،واكبر من (4) خمس فقرات البعد الثاني والمتمثل " الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530"، وهو ما يدل عليه المتوسط الحسابي العام لفقرات البعد الثاني للمحور الذي بلغ **3.98** والذي يقع في مجال موافق أي مرتفع ، وقيمة الانحراف المعياري التي هي أقل من الواحد حيث قدر بـ (0.768) وتعد جيدة بالإضافة إلى ذلك فإن نسبة الاختلاف للبعد دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 19.32%،و الموضحة خلال الجدول أعلاه و أن المتوسطات الحسابية لإجابات محافظي الحسابات حول فقرات هذا البعد جاءت محصورة بين (3.79 و 4.16)حيث جاءت العبارة (25) في المرتبة الأولى و التي تنص على أن "يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية والخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية " بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري (0.709) جيد ،ثم جاءت العبارة (30) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي **4.07** وإنحراف معياري (0.659) وهي درجة اقل من الواحد وتعتبر جيدة وتمثل بذلك تمكن الفئة المبحوثة لمحافظي الحسابات بتطبيق السبر الإحصائي في تنفيذ عملية التدقيق، كما جاءت الفقرة (31) " يلتزم محافظ الحسابات عند اختياره للعينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي "في المرتبة الثالثة وانحراف معياري (0.547) وهي درجة موافقة جيدة ، اذ تعبر عن تمسك والتزام محافظي الحسابات في اختيار عينات التدقيق و الأهداف والإجراءات المراد فحصها

بالإضافة إلى دراسة خصائص المجتمع الإحصائي لذلك ، وتعد الفقرة (27)" يتوافق معيار التدقيق الجزائري–السبر في التدقيق– مع المعيار الدولي 530"احد أهم الفقرات المبحوثة بمتوسط حسابي مرتفع (3.96)كونها ذات دلالة تتوافق مع المعطيات والمخرجات الدولية لمعايير التدقيق وتبين مدى تأثر البيئة الجزائرية في قبول وتبني مختلف المعايير ذات الصلة.

ومن خلال ما سبق يتضح لدينا أن نتائج المحور الثاني من الدراسة " أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي"تلخص لواقع التزام محافظي الحسابات في جدوى تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو اعتمادها كأداة يستطيع من خلالها محافظ الحسابات بقراءة الاختلالات وتقييم النتائج ،مع الأخذ بعين الاعتبار بمخاطر التدقيق لجمع أدلة الإثبات وفحصها وتقييمها واعتماد ما يسمى بالسبر في التدقيق الخاص بالمعيار الجزائري والدولي 530 وتأسيس لرأيه الفني والمحايد.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

لتأكيد صحة الفرضيات وارتباطها بالدلالات الإحصائية حول موضوع دراستنا سنحاول في هذا المطلب عرض نتائج صحة وثبوت كل الفرضيات وإعطاء تفسيرا لنتائج الاختبار ،ومما سبق تبين أن البيانات الموزعة توزيعا غير طبيعي، ومن اجل اختبار صحة الفرضيات يجب اختبارها عن طريق احد الاختبارات اللامعلمية كونها لا تتطلب افتراضات أو معلومات حول توزيع المجتمع، لذا فإن الأساليب اللامعلمية مناسبة أكثر لطبيعة الظواهر التي يصعب الحصول على قياسات دقيقة فيها.

الفرع الأول: اختبار T (Test Sample One)

إن هدف اختبار صحة الفرضية الأساسية الأولى تقوم في الأساس على مقارنة النتائج بمتوسطها الحسابي،كما يتوقف ثبوت صحة هذه الفرضية على إثبات صحة الفرضيات الفرعية ، ونظراً لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكرت الخماسي، فإن وقوع فئة الموافقة في الفئة الثالثة والرابعة، وبالتالي فإن الحد الأدنى لهذه الفئة هي **3.4** ،ولهذا فإن الاختبارات سيكون حول درجة الموافقة السابقة الذكر. وعليه يمكن صياغة الفرضية كالأتي:

$$H_1 : mean \geq 3,40 \quad H_0 : mean < 3.40$$

1-اختبار الفرضية الأساسية الأولى

هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية و** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي؟

عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 5\%$). وتعبر هذه الفرضية أيضا عن مدى دراية محافظي الحسابات في استخدام الأسلوب الإحصائي وقد تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقاً من الأخذ بعين الاعتبار قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي الذي يساوي 3.40وقيمة t ،وتم صياغة هذه الفرضية كالآتي

H_0 : لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي؛

H_1:توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (3-21)الآتي يوضح نتائج اختبار الفرضية الأساسية الأولى.

الفرضية الأساسية الأولى	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي	3.90	40.031	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من خلال فحص النتائج المبينة في الجدول رقم (3-21)وفق اختبار t حول المتوسط الحسابي بمستوى معنوية $\alpha = 5\%$ أن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب لهذا المحور أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3.40أي (p .value ≥3.4)،مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي. كما أن اختبار t لهذا المحور بلغ (40.031) وهو أكبر من**t** الجدولية التي تقدر بـ 1.671،وهذا ما يدل على الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 0.05 ،و أن مستوى المعنوية sig (0.000)اقل من 0.05 ؛

ومن خلال النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$نرفض الفرض الصفري**H_0**المتمثل في عدم وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي، وبالمقابل نقبل الفرض البديل**H_1**المتمثل في وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين **أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وأهمية** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي ،وعليه نثبت صحة الفرضية الأساسية الأولى.

أ- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

هل توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$) بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي و تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ؟

وقد تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقاً من الأخذ بعين الاعتبار قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي الذي يساوي 3.40وقيمة t ،وتم صياغة هذه الفرضية كالآتي

H_0 : لا توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي و تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛

H_1:توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي و تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع.

حيث يوضح الجدول رقم (3-22)الآتي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الأولى	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي و تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع	3.97	14.404	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يتضح من فحص النتائج المبينة في الجدول رقم (3-22)وفق اختبار t حول المتوسط الحسابي بمستوى معنوية $\alpha = 5\%$ أن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب لهذا المحور أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3.40أي (p .value ≥3.4)،مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي. كما أن اختبار t لهذه الفرضية بلغ (14.404) وهو أكبر من**t** الجدولية التي تقدر بـ1.671 عند مستوى معنوية 0.05 ،و كما أن مستوى المعنوية sig (0.000)قل من 0.05 تثبت صحة الفرضية .

فمن خلال ما سبق فان النتائج عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$

نرفض الفرض الصفري**H_0**المتمثل في عدم وجود أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي وتطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛

نقبل الفرض البديل**H_1**المتمثل في وجود أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي وتطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ،ومنه نثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

ب- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

بنفس خطوات إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى نقوم بالتالي:

هل توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 5\%$**) بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي واستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؟

H_0 : لا توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضيواستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

H_1:توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضيواستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530.

الجدول رقم (3-23) الآتي نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الاحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
توجد أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضيواستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530	3.86	14.551	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

باستقراء النتائج المبينة في الجدول رقم (3-23)ووفق اختبار t حول المتوسط الحسابي بمستوى معنوية 5% = αأن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي ، مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي وكما أن اختبار t لهذه الفرضية بلغ (14.551)وهو أكبر من**t** الجدولية التي تقدر بـ 1.671،وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 ،بالإضافة إلى أن القيمة الاحتمالية sig (0.000)اقل من 0.05 .

من خلال النتائج المحسوبة فإننا عند مستوى معنوية 5% = α:

H_0: مرفوض والمتمثل في عدم وجود أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضيواستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

H_1: نقبل الفرض البديل المتمثل في وجود أهمية بين تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضيواستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530.

وعلى هذا الأساس،فإننا نثبت صحة الفرضية الثانية.

2- الفرضية الرئيسية الثانية

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 5\%$**) بين أهمية المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي ؟ وتحدد معالمها إلى ما يلي:

H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 5\%$**)بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي؛

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 5\%$**)بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي .

الجدول رقم (3-24)الآتي يوضح نتائج اختبار الفرضية الأساسية الثانية.

الفرضية الأساسية الثانية	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
توجد أهمية في استخدام المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي	3.80	20.540	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

يوضح الجدول رقم (3-24)ووفق اختبار t حول المتوسط الحسابي بمستوى معنوية α = 5%أن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي ، مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي وكما أن اختبار t لهذه الفرضية بلغ (20.540)وهو أكبر من **t**الجدولية التي تقدر بـ 1.671،وهي تدل دلالة إحصائية مقبولة عند مستوى معنوية 0.05 ،بالإضافة إلى أن القيمة الاحتمالية sig (0.000)معنوية وتقل عن 0.05 ، فمن خلال النتائج المحسوبة فإننا عند مستوى معنوية 5%= α:

H_0: مرفوض والمتمثل في : لا توجد أهمية في استخدام المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي؛

H_1: نقبل الفرض البديل المتمثل في : توجد أهمية في استخدام المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي.

وعلى هذا الأساس،فإننا نثبت صحة الفرضية الأساسية الثانية.

أ- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة

تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقا من الأخذ بعين الاعتبار قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي الذي يساوي 3.40وقيمة t ،و كما تم صياغة هذه الفرضية كالآتي:

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 5\%$)بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؟

H_0 لا توجد أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ؛

H_1:توجد أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع.

الجدول رقم (3-25)الآتي يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

الفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجد ولية	مستوى الدلالة الإحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
توجد أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع	3.64	14.404	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

باستقراء النتائج المبينة في الجدول رقم (3-25)و اختبار t حول المتوسط الحسابي و بمستوى معنوية 5% = α أن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3.40أي (3.4 p .value ≥)مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي .كما أن اختبار t لهذه الفرضية بلغ (14.404)وهو أكبر من**t** الجدولية وهذا ما يدل على انه توجد أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع، عند مستوى معنوية 0.05 ،مقرنة بالقيمة الاحتمالية sig (0.000) وهي اقل من 0.05من خلال النتائج المتوصل إليها سابقا فإننا عند مستوى معنوية 5% = α:

H_0: مرفوض والمتمثل في عدم وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ؛

H_1: نقبل الفرض البديل المتمثل في وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع، وعليه فإننا نثبت صحة الفرضية الثالثة.

ب- اختبار صحة الفرضية الرابعة

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 5\%$**) بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؟

H_0 لا توجد أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

H_1: توجد أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري.530

الجدول رقم (3-26)الآتي يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية الفرعية الرابعة	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجد ولية	مستوى الدلالة الإحصائية sig	نتيجة اختبار الفرضية	
					H_0	H_1
توجد أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530	3.98	14.551	1.671	0.000	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من نتائج الجدول رقم (3-26)و وفق اختبار t عند مستوى معنوية 5% = α أن نتائج الاختبار تعطي قيمة المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3.40أي (p .value ≥3.4)،مما يدل على أن هنالك دلالة معنوية بين المتوسط الحسابي المحسوب والمتوسط الحسابي الافتراضي .و اختبار t لهذه الفرضية بلغ (14.551)وهو أكبر من**t** الجدولية ،مما يدل على وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق المعيار التدقيق 530 للتدقيق ،كما أن القيمة الاحتمالية sig (0.000)اقل من 0.05 والتي تعبر عن نتائج الاختبار ب:

H_0: مرفوض والمتمثل في عدم وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

H_1: نقبل الفرض البديل المتمثل في وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530، وعليه فإننا نثبت صحة الفرضية الرابعة.

الفرع الثاني : اختبار الفرضيات باستخدام اختبار الانحدار الخطي ومعامل R

بهدف اختبار صحة الفرضيات الفرعية وصولا إلى استخلاص النتائج الكلية استخدمنا اختبار الانحدار الخطي لاكتشاف استجابة محافظي الحسابات في تطبيق المعاينة الإحصائية كأحد أهم الدلالات الرياضية والإحصائية في التدقيق الخارجي.

أ- الفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (3-27)نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	مستوى قيمةF	مستوى المعنويةsig
0.964	0.929	0.928	1.948	851.125	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من نتائج الجدول (3-27)أعلاه يتضح أن هناك ارتباط قوي جدا بين المتغير المستقلx_1 والمتغير التابعy_1 حيث قدرت نسبته 96.4%كما يتضح من نتائج الجدول أيضا أن المتغير المستقل المتمثل في أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي تفسر المتغير التابع و المتمثل في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ، بنسبة .92.9%أما باقي النسبة المقدرة بـ 7.1%فتعود إلى عوامل أخرى قد لا تدخل في هذه الدراسة، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطاء المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار قد بلغت 1.948 وهي تشير إلى قلة الأخطاء العشوائية، ، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F المحسوبة 851.125.اكبر من القيمة الجدولية و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000sigمقبول وهي اقل من 5% ، ويمكن أن تأخذ الصيغة التالية :

$$Y1=1.341x1+0.964$$

حيث أن:

Y1 :تمثل تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛

x1: أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي .

كلما تغيرت **x1**بوحدةواحدة أي **1%** يتغير **Y1** ب **1.341**

ب-الفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم (3-28)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	مستوى قيمةF	مستوى المعنويةsig
0.968	0.937	0.937	1.829	974.620	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

من نتائج الجدول (3-28) يتضح أن هناك ارتباط قوي جدا بين المتغير المستقل x2 والمتغير التابع y1حيث قدرت نسبته 96.8%و من نتائج الجدول أيضا أن المتغير المستقل المتمثل في أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي تفسر المتغير التابع في تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع ، أي بنسبة 93.7%أما باقي النسبة المقدرة بـ 6.3 %فتعود إلى عوامل أخرى قد تدخل في تأخر الاهتمام بهذا الأسلوب الإحصائي ،و كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطأ المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار قد بلغت 1.829 وهي تشير إلى قلة الأخطاء العشوائية، ، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F البالغة .974.620 .و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي اقل من 5%، لتعبر عنها مستوى المعنويةsig 0.000 ،كذلك يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نموذج الانحدار الخطي سيكون مناسب لهذه الحالة ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية :

$$Y1=1.028x2+0.928$$

حيث أن :

Y1 :تمثل تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛

x_2تمثل أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية.

ج – الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (3-29)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	مستوى قيمةF	مستوى المعنويةsig
0.976	0.953	0.952	1.512	1305.511	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

بتحليل نتائج الجدول(3-29) أعلاه يتضح وجود ارتباط قوي جدا بين المتغير المستقل.x_1 والمتغير التابع y2حيث قدرت نسبته 97.6%ومنه يتضح من نتائج الجدول أيضا أن المتغير المستقل المتمثل في أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي تفسر المتغير التابع و المتمثل في استجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530، بنسبة 95.3% يفسرها النموذج أما باقي النسبة المقدرة بـ 4.7 % ،تدخل ضمن ظواهر خارج النموذج، كذلك يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الخطاء المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار قد بلغت 1.512 وهي تشير إلى قلة الأخطاء العشوائية، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F البالغة

1305.511والتي هي أيضا ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي 5%.والمعبر عنها بالقيمة المعنوية sig 0.000 ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية :

$$Y_2=1.289x_1+0.976$$

حيث أن :

Y2 :تمثلاستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

x1: أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي .

د- الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (3-30)نتائج اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	مستوى قيمةF	مستوى المعنويةsig
0.980	0.960	0.960	1.380	1579.475	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V25**

باستقراء نتائج الجدول (3-30) أن هناك ارتباط قوي جدا المتغير المستقل x_2والمتغير التابع **Y2**حيث قدرت نسبته 98 % و ان المتغير المستقل المتمثل في وجود أهمية في تطبيق المعاينة الإحصائية والتي تفسر المتغير التابع المتمثل في استجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530أي بنسبة 96% يفسرها النموذج أما باقي النسبة المقدرة بـ 4% ،لا تدخل ضمن اطار النموذج و أن قيمة الخطاء المعياري للتقدير الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار قد بلغت 1.380 وهي تشير إلى قلة الأخطاء العشوائية، ، وهو ما تدل عليه أيضا قيمة F المحسوبة والبالغة 1579.475 .اكبر من القيمة الجدولية والتي هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي 5%.وقيمة sig تساوي 0.000 وهي اقل من 0.005 مقبول ، ويمكن أن يأخذ الصيغة التالية :

$$Y_2=0.988x2+0.980$$

حيث أن :

Y2 :تمثلاستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛

x2:تمثل أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية.

من خلال ما تم التطرق إليه من اختبار للفرضيات باستخدام اختبار الانحدار الخطي ومعامل R،فهي تعبر عن قبول كل الفرضيات وتعزز من موقف محافظي الحسابات في الاستجابة نحو تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق وتبين أيضا

درجة الاهتمام بالاطلاع على معايير التدقيق الدولية وكذا بذل عناية مهنية في استخدام السبر في التدقيق الخاص بالمعيار الجزائري 530.

الفرع الثالث: دراسة النموذج استنادا للمعادلات البنائية

بعد دراسة المعاينة الإحصائية من خلال الانحدار الخطي، سنقوم بدراسة ملائمة نموذج الدراسة وذلك استنادا للمعادلات البنائية SEM . يجب الإشارة أننا قمنا بحساب المتوسط الحسابي لكل بعد و ذلك من أجل حسر المتغيرات الكامنة. بعد إدخال مخرجات الاستبيان في برنامج AMOS 25 ، نستنتج النتائج التالية :

الجدول رقم (3–31) اختبار كاي مربع

المؤشر	كاي تربيع	درجة الحرية	الدلالة
Pearson اختبار مربع كاي	0.987	1	0,320

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات الدراسة الميدانية AMOS

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن اختبار كاي مربع قدر بـ 0,987 بمعدل درجة حرية 1، من المعلوم أناختبار كاي يعد للاستئناس إلا أن دلالته تعبر عن وضعية نموذج الدراسة.

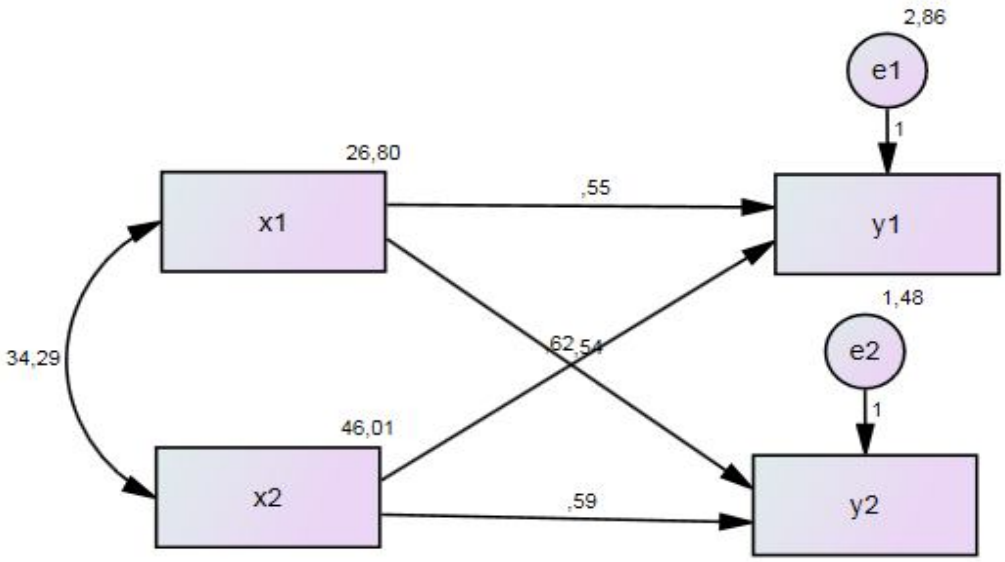
الجدول رقم (3-32) مؤشرات تطابق النموذج

المؤشر		المستويات النظرية	مستويات الدراسة
مؤشرات المطابقة المطلقة	χ^2	-	0.987
	ddl	-	1
	GFI	> 0,90	0,993
	AGFI	> 0,80	0,926
	RMR	[0-1]	0,079
	SRMR	[0-1]	0,505
	RMSEA	<0,08	0,001
مؤشرات المطابقة المقارنة	**NFI**	> 0,9	0,998
	TLI	> 0,9	0,999
	CFI	> 0,9	0, 999
مؤشرات الافتقار	χ^2/ **ddl**	< 5	0,987
	AIC	الأدنى	18,912
	ECVI	> 0,90	0,288

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات الدراسة الميدانية AMOS

يشير الجدول السابق إلى أن النموذج البنائي يقدم أحسن تسوية و ذلك من خلال مؤشرات المطابقة للنموذج، و من خلال الملاحظة للجدول جل المؤشرات تتمحور في حدود المعدلات النظرية. و من أهم المؤشرات التي تقدم تتطابق النموذج للواقع الجزائري، مؤشر GFI مؤشر حسن أو جودة المطابقة 0,993 و هي أكبر من المستوى المحدد مما يدل على أفضل مطابقة. أما مؤشر المطابقة المعياري NFI ومؤشر المطابقة المقارن CFI تعد جد مقبولة، و بالتالي فإن تطابق نموذج الدراسة مقبول و محقق و ذلك وفق مستويات مؤشرات المطابقة الظاهرة من خلال الجدول رقم (**3-34**).

الشكل رقم (3–10): نموذج الدراسة وفق المعادلات البنائية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على AMOS 25

من خلال الشكل رقم (3–10)، نلاحظ العلاقة البنائية التي تربط متغيرات الدراسة، ويجب التذكير أن المتغيرات المستقلة X1 و X2 أصلها متغيرات كامنة و من خلال الجدول أغلب مؤشرات المطابقة تدل على حسن مطابقة النموذج الموضح في الشكل السابق.

خاتمة الفصل الثالث:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل و الذي يمثل استقراء وتجسيدا للجوانب النظرية التي تم دراستها في الفصلين وتطبيقنا لمختلف الأساليب الإحصائية والرياضية المستخدمة في الدراسة الكمية وباستخدام الأسلوب الإحصائي وبرنامج SPSS 25 تمكنا من تطبيق موضوع البحث على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، و كانت النتائج تؤكد صحة الفرضيات الخاصة بالبحث وصولا إلى النتائج التالية:

تحقق صحة المعلومات والآراء الواردة في إجابات قائمة الاستبيان و نجاح المنهج الوصفي للظاهرة موضوع الدراسة ، وتحليل بياناتها بما يحقق التأثير بين متطلبات الأسلوب الإحصائي و الرياضي في التدقيق بإتباع أسلوب المعاينة الإحصائية لدى مدققي الحسابات ، والاستفادة نحو الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية كأحد الأدوات التي يرتكز عليها محافظو الحسابات في التدقيق الخارجي

وكما يعتبر العمل بأسلوب المعاينة الإحصائية الذي سيسمح باختيار عينات التدقيق انه يمكن تعميمها على المجتمع المدروس ، ويساعد بذلك التقليل من التكلفة والوقت والجهد ، كما لو تم فحص المجتمع ككل ،وخاصة ما تشهده بعض المؤسسات الكبرى ، واتساع رقعة المبادلات التجارية والاقتصادية.

خاتمة

استهدفت هذه الدراسة البحثية كغيرها من البحوث على إيجاد إطار يسمح بالتوفيق بين الإطار النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات الفرعية، كواقع الحال في ممارسة مهنة التدقيق لدى محافظي الحسابات و استخدامات أسلوب المعاينة الإحصائية في اختيار عينات التدقيق ، و المستمد من نظرية الاحتمالات في علم الرياضيات ، والذي يساهم في فهم الظواهر المراد الفحص أو التحقق منها، وخصوصا في المجتمعات الاقتصادية والتجارية الكبرى التي تشهد توسعا وتعقيدا ماليا ،ترتكز على إيجاد إطار مهني يسمح لمدققي الحسابات بوضع آليات تحقق الهدف من التدقيق والخروج بقاعدة بيانات إحصائية وصولا إلى اتخاذ القرار .

ويعد الاهتمام بأساليب المراجعة من بين ما توليه معظم دول العالم في مهنة التدقيق كحال الجزائر التي تبنت من خلاله مجموعة من معايير التدقيق مقارنة مع أول ظهور لهذه المهنة ، إذ يرجع تبني مختلف معايير التدقيق الدولية لم يكن بالشكل الكامل ، إذا ما نظرنا إلى الأهمية الكبير ة التي سمحت بضرورة العمل بمختلف المعايير وارتباطها وتجانسها مع بعضها البعض في تحقيق عدالة وشفافية القوائم المالية المصرح بها، بالإضافة إلى السعي نحو استقلالية ونزاهة مدققي الحسابات في الكشف عن مختلف التجاوزات والأخطاء المرتكبة وإعطاء صورة صادقة لمختلف التقارير.

فمن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج نعرضها كالتالي :

1- النتائج النظرية :

- توصلنا إلى أن محافظي الحسابات في الجزائر يولون اهتماما في ما يخص إصدارات وزارة المالية ، والتي حددت من خلالها مجموعة من معايير التدقيق ؛
- الاهتمام باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية على معرفة مختلف العمليات والنشاطات التي تقوم بها المنشاة وهو ما يعزز رغبة محافظي الحسابات على زيادة التأهيل واكتساب مهارات التدريب على مختلف هذه الأساليب؛
- إدراك من مدققي الحسابات بان التركيز على استعمال الأساليب الإحصائية والرياضية يساهم في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق ،كما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة والتقليل من الأخطاء ؛
- تسمح المعاينة الإحصائية في اختيار العينات على وضع إنذار مبكر لمعالجة الانحرافات و البحث عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها ؛
- يساهم الاستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية والرياضية بتفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث في المستقبل ؛
- يوفر استخدام أسلوب العينة الإحصائية قاعدة دراسة صحيحة للمجتمع المدروس،و يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة، ويجمع على تحصيل أدلة إثبات كافية وغير متحيزة ، يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس؛

- تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتمكن من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى؛
- أهمية الأخذ بمعيار التدقيق الدولي والجزائري 530 ومساهمته في وضع معايير وإرشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة أو التدقيق .

2- **النتائج التطبيقية:**

تتمثل النتائج التطبيقية بإعطاء حوصلة حول اختبار فرضيات الدراسة والخروج بقاعدة استنتاجات تفسيرية معللة للإشكالية الرئيسية أو حتى تلك التي تتعلق بمختلف الأسئلة الفرعية المطروحة .

- المتوسطات الحسابية لأفراد عينة الدراسة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي أي (p .value $\geq$ 3.4)؛
- المتوسطات الحسابية تدل على إجابات مرتفعة تؤول نتائجها إلى الموافقة سواء ما تعلق بأهمية الأساليب الإحصائية والرياضية، وكذا استخدامات المعاينة الإحصائية في التدقيق؛
- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية **و** الاستجابة في تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي، عند عتبة معنوية ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$). وتعبر عن معنوية القبول عند **sig=0.000** ؛
- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$) ، بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي و تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف محافظ الحسابات من عملية التدقيق أو الفحص ؛
- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$) ،بين أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي واستجابة محافظي الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$) بين أهمية المعاينة الإحصائية والاستجابة نحو تطبيقها في التدقيق الخارجي؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$)بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\boldsymbol{\alpha \leq 5\%}$) بين أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية والاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدو لي والجزائري530؛
- معامل الارتباط R لنتائج الفرضيات ككل جيدة ومحددة ما بين (0.980و 0.964)

3- التوصيات :

على ضوء ما سبق يمكن أن نعرض بعض التوصيات التالية :

- ضرورة اهتمام محافظي الحسابات بتطوير مهارات التدريب والتحكم بمختلف الأساليب الإحصائية والرياضية؛
- ضرورة اهتمام محافظي الحسابات بالدراسات القياسية والكمية ، التي من شانها تذليل الصعوبات حول دراسة الظواهر محل الفحص أو التحقق ؛
- ضرورة عقد ندوات ودورات تكوينية في استخدام مختلف أساليب الفحص في اختيار عينات التدقيق الخارجي ؛
- الاهتمام بمدى جدوى استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق والذي يتطلب المعرفة المتخصصة في مجال الإحصاء والمحاسبة ؛
- التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق ،يساهم بوضع ثقة وائتمان في شخصه، وفي التقارير التي يعدها لذلك؛
- السعي نحو دراسة ومعرفة معايير التدقيق الدولية ككل، مع احتمالية تبنيها في الجزائر مستقبلا؛
- تكريس مبدأ الشفافية في مدى نجاعة اختيار عينات التدقيق، وانعكاساتها على ارض الواقع، وخصوصا في المؤسسات التي تشهد مشاكل مالية أو صعوبات في التدقيق؛
- ضرورة ربط الجامعات الجزائرية بالتخصصات المرافقة لممارسة مهنة التدقيق، والاستفادة منها كدراسات ميدانية وخصوصا تلك المتعلقة باستخدام الأساليب الإحصائية وترجمتها إلى تقارير فنية يستفيد منها طلبة الجامعات .

4- آفاق الدراسة :

نحاول ومن خلال دراستنا البحثية إعطاء تصورات قد تساهم في إثراء مواضيع ذات الصلة ، وتؤسس لرأينا كباحثين في ميدان التدقيق آفاق دراستنا كالتالي:

- مدى مساهمة برمجيات الإعلام الآلي في اختيار عينات التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي بما يضمن سرعة الأداء، واختصار الوقت والتكلفة ؛
- التحكم في تكنولوجيا المعلومات يدفع نحو مستقبل يضفي شفافية وواقعية التجدد ،والذي من شانه تطوير مهنة التدقيق لدى محافظي الحسابات ؛
- الاحتكام نحو تقدير الأزمات الصحية والمالية ومسايرتها لواقع مهنة التدقيق، وهو ما أثارته أزمة كورونا حول العالم ؛

نأمل أننا قد وفقا ولو بالندر القليل في إثراء موضوع بحثنا وآملين من الله التوفيق والسداد.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

1. إبراهيم الرفاعي مبارك، تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد ،02جامعة طنطا،،مصر،2000.
2. أحمد الرفاعي غنيم نصر محمود صبري،لتحليل الإحصائي للبيانات باستخدامSPSS، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ،مصر ،2000.
3. احمد حلمي جمعة ،المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي ،ط1،دار الصفاء، عمان2009.
4. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق ،ط2،دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2015 .
5. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ،ط1، دار الجنان ، عمان،2015.
6. أحمد مُحَمَّد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة. "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات". الإسكندرية ، مصر الدار الجامعية، 2007 .
7. أحمد مُحَمَّد نور، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر ،2007.
8. اعراب سارة،زيدان مُحَمَّد،مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من تأثير مخاطر المعاينة الإحصائية على عملية التدقيق،مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية ،السنة 13،العدد 24/جوان 2018،الشلف ، الجزائر.
9. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ،2009.
10. إيهاب نظمي،هاني العرب،تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان.الأردن،2012.
11. بختي إبراهيم ،الدليل المنهجي في إعداد وتنظيم البحوث العلمية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،.2002
12. ثابت عبد الرحمن إدريس،بحوث التسويق،أساليب القياس والتحليل واختبار الفروض،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،2005.
13. ثامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاتها على دوائر العمليات في المنشاة ،دار المناهج ، عمان ، الأردن،2007.
14. جربوع يوسف محمود ،استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة"،أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات، مكتبة الطالب الجامعي ط1،غزة،فلسطين ، 2001 .
15. جلاطو جيلالي،الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية2001/03، الجزائر.

.

16. حسين حسين شحاتة،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة ،كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، مصر ،1999.

17. حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، ج1، منشورات جامعة دمشق، سوريا ،2014/2013.

18. حمزه مُحَّد دودين، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS،دار المسير ة للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2010 .

19. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية والعلمية ،ط1دار وائل ، عمان الأردن،2000.

20. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل،الاردن،1998.

21. خالد راغب الخطيب،التدقيق على الاستثمار في الشركات المتعددة الجنسيات في ضوء المعايير الدولية ،دار البداية ، ،ط1عمان الأردن،2012 ،

22. خالد عبد الله أمين ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط1،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،عمان ، الأردن 2000.

23. خالد عبد المنعم زكي لبيب،سمية أمين علي،دراسات تطبيقية في المراجعة،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح،مصر،2014.

24. راشد عادل الأسمر ،علم الإحصاء بين النظرية والتطبيق، دار المجد للنشر والتوزيع،ط1،عمان ، الأردن،2015.

25. زاهرة توفيق،مراجعة الحسابات والتدقيق،ط1،دار الراية ، الأردن،2009.

26. سليمان مُحَّد طشطوش،أساسيات المعاينة الإحصائية،ط1،دار النشر والتوزيع،عمان،الأردن،2001.

27. سمير الصبان، مُحَّد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق الدار الجامعية ، بيروت ،1990.

28. سمير كامل مُحَّد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد، 45العدد ،02مصر ،2008.

29. السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير،مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، المنصورة ،مصر 2002

30. سيد عبد الفتاح صالح، "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد،03، مصر 1998.

31. صالح زراري فرحة . وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركة التجارية ". المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، عدد1.جامعةالجزائر1994.الجزائر .

32. الصبان مُحَمَّد سمير ن الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار النهظة العربية ،بيروت ،1988.

33. الصبان،مُحَمَّد سمير،مزايا استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة"،المراجعة- مدخل علمي تطبيقي"،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،الإسكندرية،مصر1997،

34. عبد الرحمن مُحَمَّد أبو عمه وآخرون،مقدمة في المعاينة الإحصائية،دار المريخ للنشر،الرياض، السعودية،1995.

35. عبد الوهاب نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية ، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر.

36. عبد الوهاب نصر علي المراجعة الخارجية الحديثة،ج1 جامعه الإسكندرية 2009 ، مصر .

37. عبد الوهاب نصر علي، حوكمة الشركات ومراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر ،2009.

38. عدنان شهاب حمد ومهدي محسن إسماعيل،أساليب المعاينة في ميدان التطبيق،المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية ، بغداد 2001..

39. عدنان عباس حمدان ، منهجية تصميم العينات الإحصائية في عمليات المراجعة المحاسبية ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 15،عدد2،سوريا، 1999.

40. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة د ط، دار الفكر العربي ، لقاهرة ،مصر 1991.

41. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2012.

42. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد مُحَمَّد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية ،مصر،2003-2002.

43. غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن،2006.

44. الفين أرينز، جيمس لوبك،المراجعة مدخل متكامل، ترجمة مُحَمَّد مُحَمَّد عبد القادر الديسطى، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، ،2002.

45. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مُحَمَّد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 .

46. كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2006.

47. لطفي، أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة،الإبراهيمية الدار الجامعية،الإسكندرية ، مصر2007.

48. محمد أبو يوسف، الإحصاء في البحوث العلمية،المكتبة الأكاديمية،القاهرة،،مصر1989.

49. محمد الفيومي محمد، وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008،.

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

51. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط2 . 2005،

52. محمد دينوري سالمي،نور الدين عصامي،استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات–دراسة ميدانية–،دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، مصر 2019..

53. محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان .الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات .الدار الجامعة الإسكندرية مصر. 2005 .

54. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر ،1996.

55. محمد علي جبران. "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين باليمن." الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية "مهنة المحاسبة وتحديات القرن 21، 18-19 ماي ، 2010 الرياض : كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، 2010 .

56. محمد فضل مسعد،خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ط1،دار كنوز المعرفة ،عمان ، الأردن،2009.

57. نور احمد وآخرون ،دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2007..

58. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،ط3،دار وائل ، عمان الاردن2006 .

59. وحيد مصطفى أحمد، أساسيات علم الإحصاء، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة،2015.

60. يوسف محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق د ط، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، الأردن 2007،.

61. يونس عليان سليمان الشوبكي، "أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، جامعة حلب، سوريا.2006.

الدوريات و الرسائل العلمية :

62. أحمد ميلي سمية،أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية الجزائرية، دراسة مجموعة من البنوك التجارية الجزائرية،أطروحة دكتوراه ،جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر.2017.

63. أرزاق أيوب محمد كرسوع،مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعةدراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة –فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غزة – فلسطين،2008.

64. الأزهر عزه.واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،العدد 05 ،السنة الخامسة، جامعة الوادي،2012 .الجزائر.

65. بكيحل عبد القادر أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيقISA فيا لبيئة الاقتصادية الجزائرية ،مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،المجلد 14،العدد 18جامعة الشلف 2018،الجزائر .

66. بلقاضي طاهر لمين تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها– دراسة تطبيقية --أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2019/2018.

67. بن حواس كريمة،بنية عمر ، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA مقال ، جامعة باجي مختار ، عنابة، الجزائر،2014.

68. بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه،قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،الجزائر،2017/2016.

69. بن صديق محمد،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،جامعة احمد بوقرة ،بومرداس،الجزائر، 2015،

70. بن عماره منصور، حولي محمد، ملتقى علمي دولي حول النظام المالي في مواجهه معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة مداخله بعنوان مكانه النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للتدقيق، يوم 13 و 14 ديسمبر 2011،جامعة باجي مختار، عنابة، ،الجزائر .

71. بن عيسى عبد الرحمان ،الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة ،أطروحة دكتوراه، تخصص مالية وحاسبة،جامعة الجزائر3،الجزائر ،2017/2016.

72. بن غانم وليد، تطبيق المعايير الدو ّ لية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،رسالة ماجستير تخصص :دراسات محاسبية وجباية وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2015/2014.

73. بهلولي نور الهدى ،أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ،دراسة استقصائية لمكتب محافظي الحسابات أطروحة دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر2017/2016.

74. بوقابة زينب ،التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة مؤسسة ،رسالة ماجستير ،في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر،2011/2010.

75. بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه ،تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة ، الجزائر،2017 /2018 .

76. تمار خديجة ، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه،قسم مالية ومحاسبة،جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم 2017/2016،الجزائر .

77. حجاز خديجة،استخدام أساليب التحليل الإحصائي كمدخل لترشيد الحكم الشخصي للمدقق في مجال المراجعة التحليلية.دراسة مجموعة من المدققين الخارجيين في الجزائر،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة سطيف1 ، الجزائر،2019/2018.

78. حداد سارة ،دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية ، دراسة حاله ،أطروحة دكتوراه تخصص بنوك ومحاسبه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة مُحَّد بوضياف ،المسيلة،الجزائر،2019.

79. حمادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية ،دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة مُحَّد بوضياف المسيلة،الجزائر،2019

80. سامر هايل الصباغ، **اثر** القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد ،جامعة دمشق، سوريا،2016.

81. سامي حسن علي مُحَّد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"،أطروحة دكتوراه،كلية التجارة،جامعة عين شمس،مصر، 2003.

82. سايح فايز ،أهميه تبني معايير المراجعة الد ولية في ظل الإصلاح المحاسبي،دراسة حاله الجزائر،أطروحة دكتوراه ،جامعه البليدة 2، 2015/2014 الجزائر.

83. السعيد بوقرور ، مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، قانون أعمال ،جامعة وهران كلية الحقوق، الجزائر.

84. سماح أحمد مُحَّد عبد الخالق، "استخدام مدخل التحليل الإستراتيجي لتطوير نموذج قياس خطر الأعمال بهدف زيادة كفاءة المراجعة الخارجية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر ،2011.

85. سمية أحمد ميلي، "أثر إستخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات من حال ائتمان في البنوك التجارية الجزائرية"،أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية،جامعة المسيلة،الجزائر،2017/2016.

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

87. عبد السلام عبد الله ، سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة، رسالة ماجستير، علوم تجارية ،محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ،2010.

88. عمر شريفي،التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنه بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية أطروحة دكتوراه، جامعه سطيف، الجزائر، 2013 .

89. فارس ارشيد عودة الخرابشة،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الأردن " دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي"،أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية،عمان،الأردن،،2015.

90. لقيطي لخضر،بن دقفل كمال ،بن طيرش عطاء الله،أهمية المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة،مجلة اقتصاديات المال والأعمال، الجزائر. بدون سنة .

91. مُحَّد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة ماجستير قي العلوم التجارية ،جامعة الجزائر،2011.

92. مُحَّد بن جميلة. مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة .مذكرة الماجستير في تخصص قانون أعمال كلية الحقوق جامعة منتوري ، قسنطينة ،2011، الجزائر.

93. مُحَّد مشيد، "تطبيق تقنيات السبر في المراجعة المحاسبية"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر3 الجزائر 2015/2014.

94. مُحَّد هادي العدناني، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق، المؤتمر الثاني، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 15- 14أفريل ،2009.

95. مسعودي عمر،فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي وتدقيق فرع تدقيــق،جامعة أحمد دراية أدر ار،الجزائر 2019/2018.

96. مسيف خالد،دور تكنولوجيا المعلومات غي تطبيق المعايير الدولية للتدقيقiSA دراسة مقارنة،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مُحَّد خيضر ، بسكرة ، الجزائر،2017.

97. مقيدش نزيهة أهمية أسلوب المعاينة في الدراسات الإحصائية دراسة تطبيقية متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص تقنيات كمية جامعة ،جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر،2010/2009.

98. مورة جمال،ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة،ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة،جامعة سعد د حلب،البليدة،الجزائر، 14 - 13 ديسمبر 2011 ،

99. هامل عبد المالك ، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مقال غير منشور في مجلة Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale،المدرسة العليا للتجارة- قليعة2018 الجزائر.

100. يوسف محمود جربوع، بحث بعنوان"المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من آثارها على القوائم المالية "دراسة تحليلية،غزة، ، فلسطين2007.

101. الحسن محمود زعرب،العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية ،عمادة الدراسات العليا ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة والتمويل ،غزة فلسطين،2010

مراسيم و قوانين :

102 الأمررقم69-107مؤرخفي31-12-1969،قانون المالية لسنة 1970 ،الجريدة الرسمية،العدد 110 ،الجزائر،بتاريخ 1969 .

103 القانون 10-01 ،مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية،2010،العدد42.

104 القانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين

105 القانون التجاري، الأمر 75-59 المعدل والمتمم ،مراقبة شركات المساهمة ،المادة 715مكرر 4 الجزائر،2007.

106 القانون رقم80-05المؤرخفي 30- 10-1980 ،المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة،الجريدة الرسمية،العدد 10 ،الجزائر،

107 القانون88-01المؤرخفي01-12-1988،المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 02 لسنة 1988

108 السير في **التدقيق 530**،المقررقم77المؤرخ في 2018/09/24، وزارة المالية ، الجزائر،2018 .

109 لائحة النظام الأساسي ، المادة 05، اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب 2011/05/04القاهرة 2011منشور في الموقع الرسمي.

110 المرسوم التنفيذي رقم ،11-24المؤرخ في ،2011/01/27، تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية ،العدد7 ،2011 .

111 المرسوم التنفيذي رقم96-318المؤرخ في25-09-1996،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 56 لسنة 1996،

112 المرسوم70-173المؤرخفي16-11-1970والدي يحدد مهام وواجبات المراقب واعتبر مراجع الحسابات كمراقب الجريدة الرسمية.

113 المعيار الدولي للتدقيق 530، عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى.

114 المقرر رقم 002 ،المؤرخ في 04 فيفري 2016 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.وزارة المالية ، الجزائر.

115 المقرر رقم 150 ،المؤرخ في 11 أوت 2016 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. وزارة المالية ، الجزائر.

116 المقرر رقم 23 ،المؤرخ في 15 مارس 2017 ،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. وزارة المالية ، الجزائر.

مراجع بلغات أجنبية :

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

118 American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [5553] : «Statement on auditing standards : audit risk and materiality in conducting an audit », SAS. 107, AU Section 395, AICPA Inc, New York

119 ANGOT H. et al [2004] : « audit comptable-audit informatique», 3ème édition, Ed. De boeck, Paris.

120 COLLINS L. et VALIN G.[**1986**] :«Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques», 3ème édition, Ed. Dalloz, Paris.

121 COLLINS L. et VALIN G**.[1992]:** «Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques4ème édition Ed. Dalloz, Paris.

122 GAUTHY-SINECHAL Martine et VANDERCAMMEN Marc [2005] :"Etudes de marchés-Méthodes et outils., édition 2eme".

123 George Georgiades, "Random Selection", "Miller Audit Procedures",2001.

124 GRAIS Bernard [2003]: "Méthodes statistiques : techniques statistiques 2 ", 3eme édition.

125 HAMINI ALLAL LOUDITE COMPTAPLE ET FINONCER BERTI EDITION ALGER 2002 .

126 Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements،ISA-530 -.2018

127 JACQUES RENARD THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT EDITION D'ORGANISATION PARIS 1987.

128 -James Thampson, "An Alternative Approach for Controlling Statistical Audit Sampling Risks", Managerial Auditing Jiurnal, vol06, N03 , MCB University, Press1991.

129 Johnson ,Amoldw ,Principles of Audting, Now York, Second edition ,1956.

130 Mahdi salehi and Maharani's, « audit experction gap, auditor responsabilité between India and Iran », international of busines and management, vol :05, N :11,November 2008.

131 Marc-hubert DEPRET, Alain FINET, Abdelillah HAMDOUCH, Marc LABIE, Franck MISSONIER-PIERA, Charles PIOT, Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux, comptables et financiers, éditions de boeck, Bruxelles, 2005.

132 Michael Smithson, Statistics with confidence, Sage, London2000.

133 Mohamed Hamzaoui[2005] :«Audit :Gestion des risques d'entreprise et contrôle Interne», Pearson Éducation, France.

134 Obert Robert, Audit et commissariat aux comptes : aspects internationaux, 4ème édition, Ed. Dunod, Paris2004.
135 PHILIPPE LAURENT ET PIERRE TCHERKAWSKY PRATIQUE ET L'AUDITOPÉRATIONNEL LES EDITION DORGANSATION PARIS 1992.
136 Rex Marshall, Robert Armstrong, "The impact of audit risk: materiality and severity on ethical decision making", Managerial Auditing Journal, Vol21, n05, London 2006,
137 Spring Eugene (1972), “Non-Sampli 12 ng Errors in Accounts Receivables Confirmation”, The Accounting Review, (January 1972).
138 Stephanie Thiery-Dubuisson [2004]7 «L’audit», Ed.LA DECOUVERTE, Belgique, .
139 untsberger, D.V, “Element 10 s of Statistical Inference,” Sixth Printing, Boston: Alyn & Bacon Inc., 1965.

مواقع الانترنت :

140 https://raxonati.com/
141 http://www.ifac.org/DevelapingNations
142 https://specialties.bayt.com
143 https://almohasben.com
144 http://theafaa.org.eg/afaa/
145 http://www.ascasociety.org/page/asca.aspx
146 https://www.iaasb.org/publications/iaasb-auditor-reporting-project-update-january-2020
147 http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/Guide_de_methodologie.pdf
148 https://khitasabdelkarim.wordpress.com

الملاحق

الملحق 1الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م دفي المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان

السيد محافظ الحسابات المحترم

تحية طيبة و بعد ،،،

بهدف إنجاز وإتمام أطروحة الدكتوراه، قمت بإعداد دراسة حول "**استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية**"، ولإتمـــام الدراســـة في الجانب الميداني تم تصميم هذه الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة

ولكي تحقق هذه الدراسة الهدف والفائدة المرجوة، نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحويها هذا الاستبيان كون إجاباتكم وآرائكم مهمة، وذلكم للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة،

ونحن على ثقة لاهتمامكم وحسن تعاونكم

الطالب :**عويفات مُحَمَّد العربي aouif.med@gmail.com** المشرف :**الدكتور الأستاذ دوار إبراهيم**

ملاحظة: إن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة واستخدامها إلا للأغراض العلمية للبحث

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع العلامة (X) أمام الإجابة التي تختارها

الجنس	ذكر	
	أنثى	
العمر	أقل من 30	
	من 30إلى 40	
	من 40إلى 50	
	أكبر من 50	
المستوى العلمي	دكتوراه	
	ماجستير	
	ماستر	
	ليسانس	
	شهادة مهنية	
التخصص	محاسبة	
	إدارة	
	مالية	
	اقتصاد	
	أخرى	
الخبرة	أقل من 05سنوات	
	من 05إلى 10سنوات	
	من 10إلى 15سنة	
	أكبر من 15سنة	
الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	منعدم	
	سطحي	
	مقبول	
	جيد	
	ممتاز	

الإطلاع على المعايير الجزائرية للتدقيق	منعدم	
	سطحي	
	مقبول	
	جيد	
	ممتاز	
إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق	نعم	
	لا	

الجزء الثاني: أسئلة الموضوع

المحور الأول: أهمية إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية

البعد الأول: أهمية تطبيق الأسلوب الإحصائي والرياضي

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	موافق نسبيا	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية على معرفة طبيعة العمليات والنشاطات بالمنشاة					
02	تعد الأساليب الإحصائية والرياضية احد أهم الأساليب في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق					
03	تساهم الأساليب الإحصائية والرياضية في المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة .					
04	تساعد الأساليب الإحصائية في التقليل من وطأة الوقوع في الأخطاء					
05	تمكن الأساليب الإحصائية من فهم الظواهر المراد فحصها والتحقق منها					
06	إستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية يمكن من وضع إنذار مبكر لمعالجة الانحرافات و البحث عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها					
07	يساهم استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية من تفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا					

البعد الثاني: أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	موافق نسبيا	لا أوافق	لا أوافق بشدة
08	استخدام أسلوب العينة الإحصائية يؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة					
09	يوفر استخدام أسلوب العينة الإحصائية قاعدة دراسة صحيحة للمجتمع المدروس					
10	يؤسس تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات إقابة أدلة إثبات كافية وغير متحيزة					
11	تساهم المعاينة الإحصائية على إجراء تقييم موضوعي ودقيق للنتائج التي تستخرج من العينة، بعكس الاعتماد على المعاينة الشخصية أو الحكمية					
12	إستخدام المعاينة الإحصائية في اختبارات الرقابة يساعد على التأكد من مدى تطبيق منشاة الدراسة على اللوائح وإتباع أنظمة وأسلوب الرقابة الداخلية					
13	توفر تطبيقات أنواع المعاينة الإحصائية على عينة توفر أدلة موضوعية وكافية يمكن تعميم نتائجها على المجتمع المدروس					
14	يقلل أسلوب العينات من احتمال وجود أخطاء وانحرافات والتصرفات الغير قانونية أثناء فحص القوائم المالية					
15	يساهم نظام الرقابة الداخلية السليم على تحديد و اختيار حجم العينة المناسب من المجتمع محل الدراسة					

المحور الثاني:أهمية الاستجابة لتطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق الخارجي

البعد الأول:تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية وتحقيق هدف المراجع

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	موافق نسبيا	لا أوافق	لا اوافق بشدة
16	يساهم تطبيق أسلوب المعاينة الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق					
17	يوفر أسلوب العينة الإحصائية في مجال الاختبارات الأساسية أدلة إثبات كافية وغير متحيزة					
18	تطبيق أساليب المعاينة الإحصائية يحقق أهداف اختبارات التدقيق و يساعد في الكشف عن حالات عدم وجود قيم دفترية مسجلة لكافة مفردات المجتمع محل التدقيق					
19	تمكن المعاينة الإحصائية من تحليل النتائج ومعرفة مدى الاختلاف في نتائج العينة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله					
20	تساهم المعاينة الإحصائية على جودة أداء عملية التدقيق و زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية					
21	تحقق المعاينة الإحصائية جودة في التدقيق وتعزز من قدرة مكاتب التدقيق على تنفيذ عملها في حسابات المؤسسات الكبرى					
22	يساهم إستخدام أسلوب التدقيق بالمعاينة في معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر					
23	تطبيق أسلوب المعاينة يخفض مخاطر عملية التدقيق و يدعم استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر					
24	يساهم أسلوب العينة الإحصائية على تضييق فجوة التوقعات ويمنح لمحافظ الحسابات الثقة والنزاهة الفكرية وتجنب تضارب المصالح					

البعد الثاني: الاستجابة في تطبيق معيار التدقيق الدولي والجزائري530.

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	موافق نسبيا	لا أوافق	لا أوافق بشدة
25	يساير محافظو الحسابات إصدارات وزارة المالية والخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية					
26	يلتزم محافظو الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية					
27	يتوافق معيار التدقيق الجزائري–السبر في التدقيق– مع المعيار الدولي 530					
28	يهدف المعيار 530الى وضع معايير وإرشادات تتعلق باستخدام عينات المراجعة او التدقيق					
29	يساهم معيار التدقيق 530 في اختيار البنود من اجل تصميم إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات					
30	السبر الإحصائي يعتمد الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة وتستخدم فيه نظرية الاحتمالات					
31	يلتزم محافظ الحسابات عند اختياره للعينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي					
32	يراعي محافظ الحسابات التوافق في حجم العينة مع مستوى المخاطر المقبول والمناسب					
33	يبذل محافظ الحسابات عناية مهنية في اختيار إجراءات التدقيق مع الهدف المراد تحقيقه					
34	يستطيع محافظ الحسابات قراءة الاختلالات وتقييم نتائج السبر ويؤسس لرأيه الفني والمحايد					

الملحق 2 قائمة محكمي الاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الوظيفة	اسم جامعة الارتباط
01	شعيب شنوف	أستاذ جامعي	جامعة بومرداس
02	زاوي عيسى	أستاذ جامعي	المركز الجامعي بافلو
03	مولود فتحي	أستاذ جامعي	المركز الجامعي بافلو
04	الهلة مُحَمَّد	أستاذ جامعي	جامعة ورقلة

الملحق 3 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول للمحور الأول

Descriptive Statistics متوسط حساب البعد 1م1

	N	Mean	Std. Deviation
x1	67	3.96	.767
x1	67	3.93	.703
x1	67	3.93	.785
x1	67	3.96	.727
x1	67	4.00	.603
x1	67	3.90	.940
x1	67	4.15	1.004
Valid N (listwise)	67		

الملحق 4 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني للمحور الأول

Descriptive Statisticsمتوسط حساب البعد 2 م1

	N	Mean	Std. Deviation
x2	67	3.99	.913
x2	67	3.96	.944
x2	67	3.90	.987
x2	67	3.99	.769
x2	67	3.57	.988
x2	67	3.88	.769
x2	67	3.54	1.105
x2	67	4.03	.738
Valid N (listwise)	67		

الملحق 5 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الأول للمحور الثاني

Descriptive Statisticsمتوسط حساب البعد1م2

	N	Mean	Std. Deviation
y1	67	3.84	1.109
y1	67	3.60	.954
y1	67	3.48	.785
y1	67	3.58	.721
y1	67	3.61	.953
y1	67	3.94	.600
y1	67	3.45	.974
y1	67	3.51	.877
y1	67	3.78	.755
Valid N (listwise)	67		

الملحق 6 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات البعد الثاني للمحور الثاني

Descriptive Statistics متوسط حساب البعد 2م2

	N	Mean	Std. Deviation
y2	67	4.16	.709
y2	67	4.04	1.186
y2	67	3.96	.767
y2	67	3.82	.673
y2	67	3.79	.616
y2	67	4.07	.659
y2	67	4.06	.547
y2	67	3.87	.694
y2	67	4.03	.797
y2	67	3.96	.824
Valid N (listwise)	67		

الملحق 7 اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
x1	.229	67	.000	.892	67	.000
x2	.137	67	.003	.927	67	.001
y1	.177	67	.000	.937	67	.002
y2	.231	67	.000	.917	67	.000

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق 8 معامل ارتباط بيرسون x1 + x2

Correlations

		x1	x2
x1	Pearson Correlation	1	.976**
	Sig. (1-tailed)		.000
	N	67	67
x2	Pearson Correlation	.976**	1
	Sig. (1-tailed)	.000	
	N	67	67

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

الملحق 9 معامل ارتباط بيرسون y1 + y2

Correlations

		y1	y2
y1	Pearson Correlation	1	.962**
	Sig. (1-tailed)		.000
	N	67	67
y2	Pearson Correlation	.962**	1
	Sig. (1-tailed)	.000	
	N	67	67

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

الملحق 10 yوالثاني + X ألفا كرونباخ المحور الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	67	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	67	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,943	4

الملحق 11 معامل الثبات لكل المحاور

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	67	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	67	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.988	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
x1	58.5821	431.398	.982	.989
x2	55.6119	366.696	.986	.979
y1	51.5821	353.429	.972	.985
y2	52.5075	365.284	.982	.980

الملحق 12 معامل الثبات الإجمالي

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	67	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	67	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.994	34

الملحق 13 صدق الاتساق لعبارات الاستبيان

صدق الإتساق عبارات **1X**

Correlations

		x1	x1	x1	x1	x1	x1	x1
x1	Pearson Correlation	1	.949**	.976**	.974**	.917**	.834**	.835**
	Sig. (1-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.949**	1	.951**	.972**	.929**	.791**	.810**
	Sig. (1-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.976**	.951**	1	.977**	.929**	.832**	.842**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.974**	.972**	.977**	1	.933**	.814**	.819**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.917**	.929**	.929**	.933**	1	.775**	.776**

	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.834**	.791**	.832**	.814**	.775**	1	.868**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	67	67	67	67	67	67	67
x1	Pearson Correlation	.835**	.810**	.842**	.819**	.776**	.868**	1
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	67	67	67	67	67	67	67

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

صدق الإتساق عبارات **X2**

Correlations

	x2	x2	x2	x2	x2	x2	x2	x2
Pearson Correlation	1	.860**	.890**	.864**	.866**	.882**	.894**	.833**
Sig. (1-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.860**	1	.938**	.918**	.872**	.806**	.865**	.915**
Sig. (1-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.890**	.938**	1	.937**	.854**	.842**	.886**	.920**
Sig. (1-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.864**	.918**	.937**	1	.869**	.868**	.901**	.963**
Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67

Pearson Correlation	.866**	.872**	.854**	.869**	1	.888**	.937**	.828**
Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.882**	.806**	.842**	.868**	.888**	1	.932**	.834**
Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.894**	.865**	.886**	.901**	.937**	.932**	1	.853**
Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
N	67	67	67	67	67	67	67	67
Pearson Correlation	.833**	.915**	.920**	.963**	.828**	.834**	.853**	1
Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
N	67	67	67	67	67	67	67	67

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

صدق الإتساق عبارات y1

Correlations

		y1	y1	y1	y1	y1	y1	y1	y1	y1
y1	**Pearson Correlation**	**1**	**.867****	**.822****	**.804****	**.871****	**.827****	**.841****	**.850****	**.896****
	Sig. (1-tailed)		**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**
	N	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**
y1	**Pearson Correlation**	**.867****	**1**	**.827****	**.831****	**.908****	**.910****	**.915****	**.936****	**.882****
	Sig. (1-tailed)	**.000**		**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**
	N	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**

y1	Pearson Correlation	.822**	.827**	1	.920**	.879**	.769**	.905**	.875**	.822**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.804**	.831**	.920**	1	.885**	.747**	.853**	.892**	.800**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.871**	.908**	.879**	.885**	1	.860**	.925**	.910**	.825**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.827**	.910**	.769**	.747**	.860**	1	.902**	.836**	.873**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.841**	.915**	.905**	.853**	.925**	.902**	1	.883**	.818**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.850**	.936**	.875**	.892**	.910**	.836**	.883**	1	.861**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67

	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y1	Pearson Correlation	.896**	.882**	.822**	.800**	.825**	.873**	.818**	.861**	1
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

صدق الإتساق عبارات y2

Correlations

		y2	y2	y2	y2	y2	y2	y2	y2	y2	y2
y2	Pearson Correlation	1	.802**	.849**	.761**	.704**	.849**	.794**	.754**	.902**	.868**
	Sig. (1-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.802**	1	.834**	.827**	.821**	.771**	.719**	.817**	.832**	.870**
	Sig. (1-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.849**	.834**	1	.894**	.845**	.906**	.836**	.899**	.894**	.931**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.761**	.827**	.894**	1	.932**	.783**	.771**	.922**	.801**	.860**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67

	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.704**	.821**	.845**	.932**	1	.748**	.711**	.925**	.753**	.846**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.849**	.771**	.906**	.783**	.748**	1	.870**	.818**	.948**	.871**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.794**	.719**	.836**	.771**	.711**	.870**	1	.819**	.864**	.778**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.754**	.817**	.899**	.922**	.925**	.818**	.819**	1	.802**	.890**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.902**	.832**	.894**	.801**	.753**	.948**	.864**	.802**	1	.878**
	Sig. (1-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	67	67	67	67	67	67	67	67	67	67
y2	Pearson Correlation	.868**	.870**	.931**	.860**	.846**	.871**	.778**	.890**	.878**	1

Sig.	**(1–tailed)**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	**.000**	
	N	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**	**67**

. **Correlation is significant at the 0.01 level (1–tailed).

الملحق 14 اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
x1	67	14,1791	5,21631	,63727
y1	67	21,1791	7,25911	,88684

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 5					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
x1	14,404	66	,000	9,17910	7,9067	10,4515
y1	18,244	66	,000	16,17910	14,4085	17,9497

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
y1	67	21,1791	7,25911	,88684
x2	67	17,1493	6,83408	,83492

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 5					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
y1	18,244	66	,000	16,17910	14,4085	17,9497
x2	14,551	66	,000	12,14925	10,4823	13,8162

اختبار الفرضية الثالثة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
y2	67	20,2537	6,88948	,84168
x1	67	14,1791	5,21631	,63727

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 5					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
y2	18,123	66	,000	15,25373	13,5733	16,9342
x1	14,404	66	,000	9,17910	7,9067	10,4515

اختبار الفرضية الرابعة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
y2	67	20,2537	6,88948	,84168
x2	67	17,1493	6,83408	,83492

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 5					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
y2	18,123	66	,000	15,25373	13,5733	16,9342
x2	14,551	66	,000	12,14925	10,4823	13,8162

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	x1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : y1

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

					Modifier les statistiques			
Modèle	الارتباط R	R-deux معامل التحديد	R-deux المajusté صحح	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,964[a]	,929	,928	1,94840	,929	851,125	1	65	,000

a. Prédicteurs : (Constante), x1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3231,094	1	3231,094	851,125	,000[b]
	de Student	246,757	65	3,796		
	Total	3477,851	66			

a. Variable dépendante : y1

b. Prédicteurs : (Constante), x1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	2,160	,694		3,112	,003
	x1	1,341	,046	,964	29,174	,000

a. Variable dépendante : y1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques Variation de R-deux	Variation de F	ddl 1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,968[a]	,937	,937	1,82902	,937	974,620	1	65	,000

a. Prédicteurs : (Constante), x2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3260,406	1	3260,406	974,620	,000[b]
	de Student	217,445	65	3,345		
	Total	3477,851	66			

a. Variable dépendante : y1

b. Prédicteurs : (Constante), x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,542	,608		5,830	,000
	x2	1,028	,033	,968	31,219	,000

a. Variable dépendante : y1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,976[a]	,953	,952	1,51188	,953	1305,511	1	65	,000

a. Prédicteurs : (Constante), x1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2984,111	1	2984,111	1305,511	,000[b]
	de Student	148,576	65	2,286		
	Total	3132,687	66			

a. Variable dépendante : y2

b. Prédicteurs : (Constante), x1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,976	,539		3,669	,000
	x1	1,289	,036	,976	36,132	,000

a. Variable dépendante : y2

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,980[a]	,960	,960	1,38021	,960	1579,475	1	65	,000

a. Prédicteurs : (Constante), x2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3008,863	1	3008,863	1579,475	,000[b]
	de Student	123,823	65	1,905		
	Total	3132,687	66			

a. Variable dépendante : y2

b. Prédicteurs : (Constante), x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,311	,458		7,221	,000
	x2	,988	,025	,980	39,743	,000

a. Variable dépendante : y2