

مدقق الحسابات والمشرع الجزائري

من إعداد الأستاذين: أ. تونسي نجاة*

د. بوروية المجد الحاج**

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى الإحاطة بمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات، بالإضافة إلى المسؤولية التي تقع على عاتقه جراء عدم التزامه بقواعد العناية المهنية اللازمة. لقد منح المشرع الجزائري العناية لمدقق الحسابات فقد أصدر العديد من القوانين المنظمة للمهنة ولعل أهمها قانون 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لكن على المشرع الجزائري إعادة النظر في الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات، بالإضافة إلى ضرورة تطبيق القوانين الردعية في حق مدقق الحسابات في حالة اكتشاف التلاعب الناتج عن عدم بذل العناية المهنية اللازمة.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات، المشرع الجزائري، تدقيق الحسابات.

Résumé:

L'objectif de cet article de recherche concernant à rendre compte en termes de droits et de devoirs de l'auditeur et également à la responsabilité qui lui incombe en raison de son manque de règles nécessaires pour le non engagement des soins professionnels. Le législateur algérien a donné le pouvoir à L'auditeur de rédiger des lois permettant d'organiser la profession- telle que la loi 10- 01 du 29 juin 2010 concernant l'expert-comptable, commissaire aux comptes, comptable agréé.

Mais le législateur algérien doit réexaminer les frais facturés par l'auditeur, plus la nécessité d'appliquer les lois de répression contre l'auditeur dans le cas de la découverte d'une manipulation dans l'exercice de la diligence professionnelle.

Mots-clés: auditeur, le législateur algérien, l'audit.

* طالبة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

** أستاذ محاضر أ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

مقدمة:

يلعب مدقق الحسابات دور جدهام فهو يقدم ضمان على خلو القوائم المالية من الانحرافات الجوهرية التي من شأنها تضليل الأطراف التي تعتمد على القوائم المدققة في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية، من منطلق هذا الدور الهام الذي يلعبه مدقق الحسابات حرص المشرع الجزائري على ضبط هذه المهنة وهذا عن طريق إصدار جملة من القوانين على غرار قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

تتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الورقة البحثية في السؤال التالي: ما هو الدور الذي يلعبه المشرع الجزائري في ضبط عمل مدقق الحسابات؟

تكمن أهمية الموضوع في أهمية وحساسية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في تقديم تقرير يعد بمثابة ضمان لمستخدميه على سلامة القوائم المالية وبالتالي حسن سير المؤسسة، بالإضافة إلى أهمية الدور الذي يلعبه المشرع الجزائري في ضبط هذه المهنة بقوانين وتشريعات تضمن لكل ذي حق حقه.

لقد تم التركيز في هذه الورقة البحثية على المحاور التالية:

- مفهوم ومهام مدقق الحسابات؛
- حقوق وواجبات مدقق الحسابات؛
- المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات؛
- دراسة عملية حول مدقق الحسابات والمشرع الجزائري.

الخوارة الأولى: مفهوم ومهام مدقق الحسابات:

لمدقق الحسابات عدة تعريف، كما أن المؤهلات العلمية والعملية التي يمتلكها تحول له القيام بعدة مهام.

1- مفهوم مدقق الحسابات:

هناك عدة تعريف لمدقق الحسابات ولعل أبرزها:

مدقق الحسابات هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تمكنه من ممارسة المهنة، أو يكون حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. وهو يتحمل كامل المسؤولية عن إنجاز

العمل المنوط به على أكمل وجه، والتوقيع على التقرير، وله الحق في تفويض أشخاص للقيام بمهام محددة من عملية تدقيق الحسابات.¹

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

نما سبق يمكن القول أن مدقق الحسابات هو ذلك الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية التامة ويملك مجموعة من المؤهلات العلمية والعملية تحول له القيام بعملية فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالتها، ومن ثم نقل نتائجه إلى الأطراف المعنية في صورة تقرير.

2- مهام مدقق الحسابات:

يؤدي مدقق الحسابات بحكم المؤهلات التي يمتلكها مهام متعددة، لقد أوضحها المشرع الجزائري فيما يلي:

جاء في مضمون نص المادة 23 من قانون 10-01 ما يلي:³

- يشهد مدقق الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ذلك بالإضافة إلى أنها مطابقة لنتائج عمليات السنة الماضية وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يقوم بفحص صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون لكل من المساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص يرتبط بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسيرين؛

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

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

³ المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

- يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح إما مباشرة أو غير مباشرة؛
- يقوم بإعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدارة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو قام بالاطلاع عليه مسبقا، ومن طبيعته أن يقوم بعرقلة استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، وهذا يكون دون التدخل في شؤون التسيير.

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

الخور الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات:

لقد منح المشرع الجزائري لمدقق الحسابات عدة حقوق، وبمقابل ذلك ألزمه القيام بعدة واجبات.

1- حقوق مدقق الحسابات

لمدقق الحسابات حقوق متعددة منحت له بحكم المهام التي يقوم بها ولعل أهم هذه الحقوق:

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

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

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

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

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

ثانياً: الحق في طلب بيانات وإيضاحات من الإدارة:

يحتاج مدقق الحسابات إلى طلب بيانات وإيضاحات من الإدارة وهذا الطلب مشروع ونصت عليه معايير التدقيق وقد يكون هذا الطلب على شكل استفسار حول نقاط ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والتي تعد عملية جد هامة على مدقق الحسابات القيام بها قبل الشروع في مهمة تدقيق الحسابات. كما قد يتمثل هذا الطلب في تفسير بعض الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة بالإضافة إلى الحصول على توضيحات تتعلق بالبيانات المدرجة بالقوائم المالية، وأية معلومات أخرى يرى مدقق الحسابات أنها ضرورية للقيام بالمهام المنوطة به.²

لمدقق الحسابات كامل الحق في طلب أي توضيحات يراها ضرورية للقيام بمهامه على أكمل وجه كما يمكنه القيام بكافة التفتيشات اللازمة وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من نص المادة 31 من قانون 01-10 "ويمكنه أن يطلب من القائمين بالغدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".³

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

² حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص: 95.

³ المادة 31 من القانون رقم 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

ثالثا: الحق في الاستعانة بالخبراء:

لمدقق الحسابات الحق في إمكانية الاستعانة بخبير مهني آخر عند ممارسته مهامه، وهذا على حسابه وتحت مسؤوليته، هذا ما أجازه المشرع الجزائري في نص المادة 42 من قانون 91-08 "يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر."¹

رابعا: الحق في دعوة الجمعية العامة

لمدقق الحسابات الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وهذا ما أوضحه المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) "... كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال..."².

خامسا: حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

لقد منح المشرع الجزائري لمدقق الحسابات الحق في المشاركة في الاجتماعات التي يعقدها مجلس الإدارة، وهذا ما أوضحه في نص المادة 40 من قانون 91-08 "يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعي أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة قانون العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري."³

2- واجبات مدقق الحسابات

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

¹ المادة 42 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

² المادة 715 مكرر 04، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 59/75، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

³ المادة 40 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

أولاً: عدم تدخل في عملية التسيير:

لقد حدد المشرع الجزائري مهام مدقق الحسابات بدقة وهي تتمثل في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وهذا باستثناء التدخل في التسيير وهذا ما جاء في الفقرة الرابعة من نص المادة 28 من قانون 91-08 "وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير".¹

ثانياً: كتم السر المهني:

يجب على مدقق الحسابات كتم سر المهني وهذا يرتبط بمختلف الأعمال وكذلك البيانات التي اطلع عليها بحكم ممارسة مهامه وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من نص المادة 71 من قانون 10-01 "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات".²

ثالثاً: التمتع بالاستقلالية والنزاهة:

تعد مهمة تدقيق الحسابات مهمة حساسة ومن أجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد، على مدقق الحسابات التحلي بالاستقلالية والنزاهة، أي يكون سيد قراراته لا يتأثر بأي ضغوط يتميز بالنزاهة في أداء مهامه، وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 03 من قانون 10-01 " يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة".³

¹ المادة 28 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 654.

² المادة 71 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

³ المادة 03 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 04.

رابعاً: إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة مهامه:

يجب على مدقق الحسابات إعلام الجهات المختصة إذا ما تم عرقلة ممارسة مهامه، وهذا بمحذات اتخاذ الإجراءات أو التدابير اللازمة، هذا ما جاء به نص المادة 38 من قانون 91-08 "يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري".¹

الحور الثالث: المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات:

قد يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية وهذا في حالة ما إذا أهمل واجباته وبالتالي عدم تحليه بالعناية المهنية اللازمة أثناء أدائه مهمة تدقيق الحسابات.

1- الحالات التي يتحمل فيها مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية

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

2- حالة التي لا يتحمل فيها مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية:

تسقط المسؤولية التأديبية عن المخالفات التي لم يشترك فيها مدقق الحسابات، هذا ما جاء به المشرع الجزائري في الفقرة الثالثة من نص المادة 61 من قانون 10-01 "ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".³

¹ المادة 38 من القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

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

³ المادة 61 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نفس المرجع السابق، ص: 10.

المحور الرابع: دراسة عملية حول مدقق الحسابات والمشرع الجزائري
الأسلوب المعتمد في الدراسة: لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على أداة الاستبيان وذلك باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، استهدفت هذه الدراسة فئتين المهنيين والأكاديميين بحيث لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا، فقد تم الانطلاق من محاولة جمع أكبر عدد ممكن من الاستمارات وكانت الاستجابة بين المهنيين والأكاديميين كالآتي:

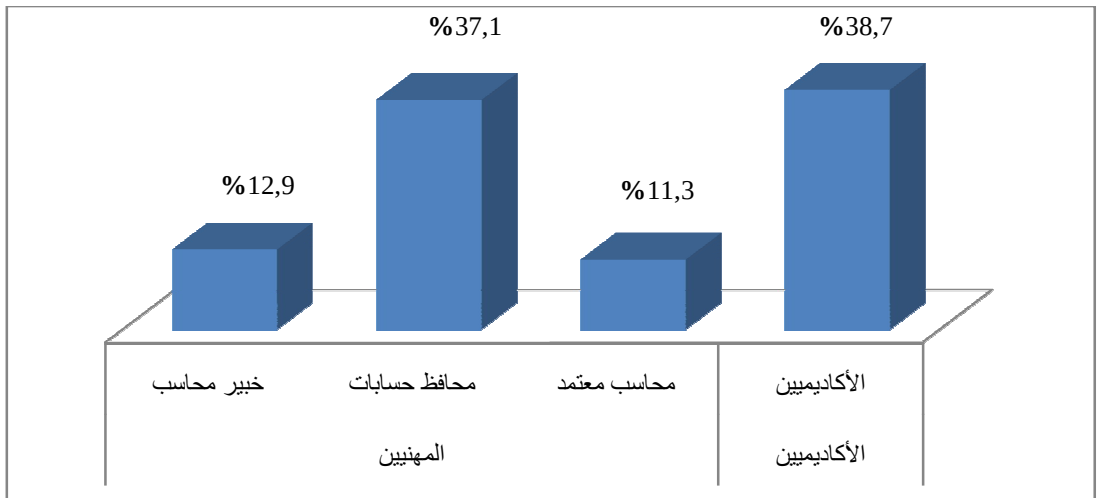
الجدول رقم (01): توزيع أفراد عينة الدراسة

النسبة %		التكرار		أفراد عينة الدراسة	
61,3	12,9	38	08	خبير محاسب	المهنيين
	37,1		23	محافظ حسابات	
	11,3		07	محاسب معتمد	
38,7	38,7	24	24	أكاديمي	الأكاديميين
100		62		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة وهي كالآتي:

الشكل رقم (01): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (01).

تحليل نتائج الدراسة:

السؤال الأول: ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية

العبرة	المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
- على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته	0,59	4,50	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

- على مدقق الحسابات الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، وعدم قبوله أي مهمة من شأنها المساس بسمعته

وافق بشدة 54,8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أنه يجب على مدقق الحسابات عدم التأثير بالبيئة التنافسية وبالتالي يقبل مهمة تدقيق الحسابات مع علمه المسبق بأن هذه المهمة قد تمس بسمعته ومستقبله المهني، وجاءت إجابات 40,3% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، وعلية بلغت نسبة إجمالي الموافقين 95,1%، بينما بلغت نسبة المحايدين 4,8%، ونسبة الغير موافقين بلغت 3,2% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 4,50 وهي تدخل ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] والتي تعكس إجابة موافق بشدة، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,59 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس في الإجابات ومنه رضا وموافقة أفراد عينة الدراسة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام باختبار مان ويتني Mann-Whitney وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H0:** لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يحافظ على استقلاليته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، فهو لا يقبل مهمة من شأنها المساس بسمعته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يحافظ على استقلاليته وموضوعيته في ظل البيئة التنافسية لمهنة التدقيق، فهو لا يقبل مهمة من شأنها المساس بسمعته بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (03): نتيجة الإحصائي مان ويتني للسؤال الخاص بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية

السؤال المتعلق بمدقق الحسابات والبيئة التنافسية	
U de Mann-Whitney	340,500
W de Wilcoxon	1081,500
Z	-1,903
Signification asymptotique (bilatérale)	,057

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

أظهر الجدول رقم (03) أن نتيجة الإحصائي مان ويتني Mann-Whitney بلغت القيمة 340,50، بينما بلغت قيمة اختبار ويلكوكسن Wilcoxon القيمة 1081,50، وبلغت القيمة Z أي التوزيع الطبيعي القيمة -1,90، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة (0,057) α وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تولي اهتمام كبير بفئة المستثمرين، كما أنها تمنحهم الثقة في المعلومات المالية المقدمة لهم من طرف المؤسسات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

السؤال الثاني: ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بتحديد أتعاب مدقق الحسابات

العبارة	المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
- يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة	3,45	1,06	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

- يتقاضى مدقق الحسابات أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة

وافق 33,9% من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة تحدد من قبل الجمعية العامة، بينما جاءت إجابات 25,8% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد، أما عن نسبة الغير موافقين فقد بلغت 21,0%، بينما بلغت نسبة الموافقين بشدة 17,7%، ونسبة الغير موافقين بشدة 1,6% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

أما عن قيمة المتوسط الحسابي فقد بلغت 3,45 وهي تدخل ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40- 4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن الدرجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,06 وهي تدل على وجود تشتت كبير في الإجابات أي أن باقي الإجابات التي لم تظهر في خانة موافق قد توزعت على باقي الاقتراحات الأربعة.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام باختبار t للعينات المستقلة، حيث سيتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H0:** لا يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد فرق من حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (05): نتائج اختبار "T" للعينات المستقلة وهذا في حالتي افتراض تساوي وعدم تساوي التباينات للسؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات والمتعلقة بفئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

Test d'échantillons indépendants										
		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
السؤال الخاص بتحديد أتعاب مدقق الحسابات	Hypothèse de variances égales	,139	,710	1,440	60	,155	,39693	,27560	-,15435	,94821
	Hypothèse de variances inégales			1,438	48,758	,157	,39693	,27612	-,15803	,95189

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (05) ما يلي:

لقد تم اختبار تجانس التباين للفئتين وهذا عن طريق إجراء اختبار ليفين لتجانس التباين فقد تم حساب قيمة F ومستوى دلالتها sig وهذا من أجل تحديد على أي اختبار سيتم الاعتماد هل على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين أم اختبار T في حالة عدم تساوي الفئتين وكانت النتائج كالآتي:

ظهرت قيم F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، بقيمة $F=(0,13)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,71)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم سيتم الاعتماد على اختبار T في حالة تساوي تباين الفئتين.

بلغت قيمة t المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $t=(1,44)$ وهي ذات دلالة إحصائية $\alpha=(0,15)$ ، وبما أن قيمة الدلالة sig أكبر من 0,05، ومن ثم يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد فرق من

حيث أن مدقق الحسابات يتقاضى أتعاب ثابتة غير قابلة للزيادة يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

السؤال الثالث: ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

اتجاه العينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	1,02	3,67	- الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

- الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تقدر الجهد المبذول من طرفه

لقد أجاب 38,7% من إجمالي أفراد عينة الدراسة بالحياد على أن الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لا تعكس الجهد المبذول من طرفه، وجاءت إجابات 27,4% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، أما عن نسبة الموافقين بشدة فقد ظهرت بنسبة 25,8%، وعلية بلغت نسبة إجمالي الموافقين 53,2%، بينما بلغت نسبة الغير موافقين 4,8%، ونسبة الغير موافقين بشدة 3,2% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

بلغت قيمة المتوسط الحسابي القيمة 3,67 وهي تدخل ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكرت الخماسي [3.40- 4.20] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,02 وهذه القيمة تدل على وجود تشتت كبير في الإجابات.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام باختبار ANOVA، وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H0:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها بين فئات الدراسة بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (07): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للسؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

ANOVA à 1 facteur

السؤال الخاص برضا مدقق الحسابات على الأتعاب التي يتقاضاها

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	10,215	1	10,215	11,492	,001
Intra-groupes	53,333	60	,889		
Total	63,548	61			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من الجدول رقم (07) ما يلي:

بلغت قيمة F المحسوبة عند مستوى الدلالة $\alpha=(0,05)$ ، القيمة $F= (11,49)$ ، وبلغت قيمة sig القيمة، $\text{sig} = 0,00$ وهي أقل من 0,05، ومن ثم يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من حيث أن مدقق الحسابات راض على الأتعاب التي يتقاضاها تعزى بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين) وقبول الفرضية البديلة.

السؤال الرابع: ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

العبارة	المؤشرات الإحصائية		اتجاه العينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
- المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	3,00	0,84	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

- المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات:

فلقد أجاب 48,4% من إجمالي أفراد عينة الدراسة بالحياد على أن المشرع الجزائري قد أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات، بينما جاءت إجابات 25,8% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة تحت عبارة موافق، أما عن نسبة غير الموافقين فقد بلغت 19,4%، بينما بلغت نسبة الغير موافقين بشدة 4,8%، ونسبة الموافقين بشدة بلغت 1,6% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة.

قدرت قيمة المتوسط الحسابي بالقيمة 3,00 وهي تدخل ضمن الفئة الثالثة في مقياس ليكرت الخماسي [2.60- 3.40] والتي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة محايد، كما قد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,84 وهذه القيمة تدل على تشتت في الإجابات.

بعد القيام بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة كوحدة واحدة سيتم الانتقال إلى القيام باختبار كروسكال- والس Kruskal-Walis، وهذا لاختبار صحة من الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية H0:** لا يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين)؛

- **الفرضية البديلة H1:** يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الجدول رقم (09): نتيجة الإحصائي كروسكال - والس للسؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري
لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات

Test^{a,b}

السؤال الخاص بإنصاف المشرع الجزائري لمدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات	
Khi-deux	,134
ddl	1
Signification asymptotique	,715

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : أفراد عينة الدراسة:

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاختبار.

يلاحظ من الجدول رقم (09) أن نتيجة الإحصائي كروسكال - والس بلغت القيمة 0,13، بينما بلغ مستوى قيمة الدلالة sig القيمة $\alpha = (0,71)$ وهي أكبر من 0,05 وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد فرق من حيث أن المشرع الجزائري أنصف مدقق الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات بين فئات الدراسة (المهنيين والأكاديميين).

الخاتمة:

مدقق الحسابات هو شخص يملك مؤهلات علمية وعملية تخول له القيام بعملية تدقيق الحسابات وبالتالي إعداد تقرير يوضح فيه عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل، يخدم هذا التقرير المعد من قبل مدقق الحسابات عدة جهات ويسهل لها عملية اتخاذ القرار، من منطلق الدور الحساس الذي يلعبه مدقق الحسابات تولى المشرع الجزائري تنظيم هذه المهنة وذلك بإصدار مجموعة من القوانين من شأنها وضع النقاط على الحروف لكل ما يتعلق بهذه المهنة من حقوق، واجبات، مسؤولية... الخ

يرى أفراد عينة الدراسة وبالتحديد فئة المهنيين أن المشرع الجزائري لم ينصف مدقق الحسابات من ناحية الأنعاب التي يتقاضاها، فهم يرون أن حجم المسؤولية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات لا تتماشى والأنعاب التي يتقاضاها.

المراجع:**أ. الكتب:**

- إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات الإطار النظري "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية "، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- إيهاب نظمي، هاني العزب، " تدقيق الحسابات الإطار النظري "، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- زهير الحدرب، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003.

ب. القوانين والتشريعات:

- القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل للأمر رقم 75 / 59، المتضمن القانون التجاري، استدرارك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993.
- القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 20، بتاريخ 01 ماي 1991.