



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب  
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

## عنوان المذكرة

مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل الالتزام بمعايير التدقيق  
الجزائرية-دراسة ميدانية-

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبين:

الاسم واللقب: بن عامر محمد امين

الاسم واللقب: قلعي فدى

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا الأستاذ (ة): الاسم واللقب بن صابر سليمان أسماء

مشرفا الأستاذ (ة): الاسم واللقب دكتور بوغازي اسماعيل

ممتحنا الأستاذ (ة): الاسم واللقب بلحية يمينة

السنة الجامعية: 2024 - 2025



## كلمة شكر

نحمد الله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج اليه للوصول الى هذا المستوى وما توفيقنا الى بالله.

الى استاذنا ومشرفنا الدكتور بوغازي اسماعيل، نتقدم بأزكى عبارات الشكر والعرفان على قبولك الاشراف على هذا البحث رغم انشغالاتك ومتاعب مهنتك السامية.

كان من دواعي سرورنا العمل تحت توجيهاتك ونصائحك القيمة، وجدنا معك المستشار والمرشد الذي استقبلنا في جميع الظروف، كنت لنا بمثابة المحفز الرئيسي والداعم الأول خلال انجازنا لهذا العمل. لقد لامسنا فيك حب الخير والمساعدة فقد قدمت لنا أحسن ما عندك ولم تبخل علينا لا من جانب النصائح ولا من جانب المعلومات المتعلقة بالبحث.

الى كل الأساتذة الافاضل ننتهز هذه الفرصة للتعبير عن امتناننا العميق لكم على كل ما بذلتموه من جهود خلال الخمس سنوات من رحلتنا الجامعية.

## إهداء

بعد القنوت والسجود لله شاكرًا على حسن توفيقه في إتمام هذا العمل المتواضع والصلاة

والسلام على رسول الله

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها وإلى سندي في الحياة أبي

حفظه الله وإلى كل أفراد عائلتي.

إلى أختي العزيزتين من كانتا لي عونًا وسندا طوال هذه الفترة

إلى أعز وأقرب الناس وإلى كافة أصدقائي ومن عشت معهم أجمل اللحظات

إلى من قمت معها ووقفنا لإنجاز هذا العمل "فدوى"

إلى مشرفي وموجهي الأستاذ بوغازي إسماعيل.

إلى كل أعضاء الصوت الوطني للطلبة الجزائريين وكل من يعرفني من قريب أو بعيد.

محمد أمين

## إهداء

بحمد الله وعونه وتوفيقا من جل علاه تم انجاز هذا العمل المتواضع والذي اهديه:

الى من كان سببا في وجودي والى من أدين لهما بكل لحظة من عمري وبكل ما املك الى امي وابي، ربما لا تتاح الفرصة دائما لأقول لكما شكرا وربما لا املك دائما جرأة التعبير عن امتناني ولكن يكفي ان تعرفا انكما كنتما عوننا وسندا لي وكان لدعائكما أعظم الأثر في تسيير سفينة البحث حتى ترسو على هذه الصورة كنتم بعد الله سببا في كل ما وصلت له

اليوم

الى توأم روحي اختي يسرى والى الروح التي عانقت روحي خالتي فاطمة.

الى زميلي في العمل، محمد الذي استمتعت حقا بالعمل معه والذي شاركت معه أجمل

اللحظات في الجامعة.

الى صديقتي ورفيقة دربي فاطمة، الى كل عائلتي والى كل من كان لي عوننا في جميع مراحل

الدراسة من أساتذة واستاذات على رأسهم دكتور بوغازي اسماعيل

وأخيرا الى كل شخص عزيز على قلبي وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

فدوى

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

6	فهرس المحتويات
9	قائمة الجداول
11	قائمة الأشكال
13	قائمة المختصرات
15	قائمة الملاحق
17	الملخصات
19	مقدمة
ب	أولاً: إشكالية الدراسة
ب	ثانياً: فرضيات الدراسة
ب	ثالثاً: أهمية الدراسة
ب	رابعاً: أهداف الدراسة
ت	خامساً: أسباب اختيار الموضوع
ت	سادساً: منهج الدراسة
ت	سابعاً: حدود الدراسة
ت	ثامناً: صعوبات الدراسة
5	الفصل الأول: الادبيات النظرية حول محافظ الحسابات، القوائم المالية ومعايير التدقيق الجزائرية
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
3	المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه
6	المطلب الثاني: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات
9	المطلب الثالث: التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية
17	المبحث الثاني: الإفصاح في القوائم المالية
17	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية
21	المطلب الثاني: مفاهيم أساسيات حول الإفصاح المحاسبي
22	المطلب الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية
24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
26	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
28	المطلب الثالث: ميزة الدراسة

29	..... خلاصة الفصل الأول:
30	..... الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات.
31	..... تمهيد
32	..... المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
32	..... المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
36	..... المطلب الثاني: الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة
41	..... المبحث الثاني: اختبارات حول أداة الدراسة
41	..... المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي
44	..... المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان الفاكرونباخ
46	..... المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة
46	..... المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة
49	..... المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
54	..... خلاصة الفصل:
55	..... خاتمة
59	..... قائمة المراجع
62	..... الملحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: الاحصائيات الخاصة لاستمارة الاستبيان ..... 33
- الجدول رقم 2: ارتباط فقرات المحور الأول للدراسة ..... 41
- الجدول رقم 3: ارتباط فقرات المحور الثاني للدراسة ..... 43
- الجدول رقم 4: معامل الفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبيان لجميع فقرات الاستبيان ..... 44
- الجدول رقم 5: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الأول ..... 46
- الجدول رقم 6: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الثاني ..... 48
- الجدول رقم 7: تحليل نتائج افراد العينة حول اجابتهم عن فقرات المحور الأول ..... 50
- الجدول رقم 8: تحليل نتائج افراد العينة حول اجابتهم عن فقرات المحور الأول ..... 52

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: توزيع عينة دراسة حسب متغير العمر ..... 37
- الشكل رقم 2: توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة ..... 38
- الشكل رقم 3: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 39
- الشكل رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل ..... 40

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

المختصر باللغة الأجنبية	المختصر	المختصر باللغة العربية
Les normes algériennes d'audits	NAA	المعايير الجزائرية للتدقيق

## قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
62	استمارة الاستبيان	الملحق رقم 01
65	مخرجات SPSS	الملحق رقم 02

# الملخصات

## الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية، من خلال توضيح مدى مساهمته في ضمان صدق وشفافية المعلومات المالية، خاصة في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية. لتحقيق اهداف الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي كمنهج أساسي، واستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات من عينة مكونة من 34 محافظ حسابات نشطين في منطقة الغرب الجزائري وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاستخلاص النتائج وتفسيرها أظهرت نتائج الدراسة أن التزام محافظ الحسابات بالمعايير المهنية يعزز من موثوقية القوائم المالية ويقلل من فرص الغش والتظليل، مما ينعكس إيجاباً على سمعة المؤسسة ويدعم اتخاذ قرارات مالية رشيدة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القوائم المالية، معايير التدقيق الجزائرية، مصداقية المعلومات المالية.

## الملخص باللغة الإنجليزية:

This study aims to highlight the role of the accountant in enhancing the credibility of financial statements, by clarifying the extent of their contribution to ensuring the accuracy and transparency of financial information, especially in light of the commitment to Algerian auditing standards. To achieve the objectives of the study, the descriptive approach was adopted as a basic methodology, and a questionnaire tool was used to collect data from a sample consisting of 34 accountants working in the western region of Algeria. The data was analyzed using the SPSS program to extract results and interpret them. The results of the study showed that the accountant's commitment to professional standards enhances the reliability of financial statements and reduces the chances of fraud and manipulation, which positively reflects on the reputation of the institution and supports sound financial decision-making.

**Keywords :** accountant, financial statements, credibility of financial information, algerian auditing standars .

# مقدمة

## مقدمة:

في ظل التطور السريع للاقتصاد العالمي، والطلب المتزايد على الشفافية والمساءلة، أصبحت المؤسسات مطالبة بتقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة لمساعدة أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات سليمة ومدروسة سواء تعلق الأمر بالمستثمرين، المقرضين، أو حتى الجهات الضريبية. ومن هذا المنطلق تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تعكس الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة مما يجعل مصداقيتها عاملاً حاسماً في بناء الثقة والسمعة الجيدة في بيئة الأعمال.

لكن ومع ذلك، فإن إعداد القوائم المالية لوحده لا يكفي لضمان موثوقيتها، بل يتطلب وجود جهة مستقلة ومحايدة للتحقق من صحتها ونزاهتها، وهنا يبدأ الدور المحوري لمحافظ الحسابات، باعتباره طرفاً خارجياً يتولى مهمة فحص وتقييم القوائم المالية وفقاً لمعايير مهنية وتقنية معتمدة، تمكنه في النهاية من تقديم رأي فني وموضوعي حول مدى صدق وعدالة تلك القوائم وخلوها من أي تلاعبات أو أخطاء.

أما في الجزائر، وتماشياً مع الإصلاحات الاقتصادية والتحول المحاسبي التي شهدتها البلاد، عرفت مهنة التدقيق تطوراً كبيراً تجسد في تبني معايير تدقيق جزائرية مستوحاة في الكثير من جوانبها مع المعايير الدولية للتدقيق.

## أولاً: إشكالية الدراسة

من خلال ما تم التطرق اليه يمكن طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

□ ما مدى انعكاس التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية على مصداقية القوائم المالية؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

□ ما مدى مساهمة مهنة محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية؟

□ ما هي أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

## ثانياً: فرضيات الدراسة

يهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تم وضع مجموعة من الفرضيات والمتمثلة في ما يلي:

□ تساهم مهنة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

□ توجد العديد من تحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

## ثالثاً: أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها تسلط الضوء على الدور المحوري الذي يقوم به محافظ الحسابات

في تعزيز مصداقية القوائم المالية، خاصة في ظل الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية. فالمعلومات المالية الموثوقة تعتبر عنصراً

أساسياً لاتخاذ قرارات سليمة كما تبرز أهمية هذه الدراسة في سعيها لتوضيح مدى تأثير معايير التدقيق على جودة

المعلومات المالية وكشف الأخطاء والتحرiftات المحتملة.

## رابعاً: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

□ التعرف على واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

□ إبراز مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية.

□ توضيح الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات تحسين مصداقية القوائم المالية.

□ التعرف على التحديات التي تواجه محافظي الحسابات عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

## خامسا: أسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع الى:

- الرغبة الذاتية لدراسة هذا الموضوع نظرا لارتباطه بالتخصص المدروس
- إمكانية الحصول على مراجع ومصادر متعلقة بهذه الدراسة.
- تزايد الحاجة الى تعزيز الثقة في القوائم المالية.
- الرغبة في إلزام محافظ الحسابات بالتقيد بمعايير التدقيق الجزائرية لما لذلك من أثر في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

## سادسا: منهج الدراسة

سعى لدراسة هذا الموضوع، والاجابة على الإشكالية المطروحة، تم استخدام المنهج الوصفي بهدف تحليل ودراسة دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في ظل التزام بمعايير التدقيق الجزائرية، وذلك عن طريق جمع بيانات ومعلومات من مختلف المراجع تساعد في وصف الجوانب النظرية للموضوع. وللإثراء الجانب التطبيقي للدراسة تم الاعتماد على استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة مكونة من مجموعة محافظي الحسابات في الغرب الجزائري وذلك لتحديد مدى الالتزام بالمعايير وأثره على مصداقية القوائم المالية.

## سابعا: حدود الدراسة

ارتبطت الدراسة بالحدود التالية:

**حدود زمانية:** تم توزيع الاستبيان واسترجاعه خلال شهر مارس 2025.

**حدود مكانية:** تم توزيع وارسال استبيان على عينة من محافظي الحسابات في الغرب الجزائري.

## ثامنا: صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي تعرضنا لها خلال انجاز هذه الدراسة ما يلي:

- صعوبة الوصول لمحافظي الحسابات نتيجة انشغالهم
- عدم تجاوب بعض المهنيين في الإجابة على الاستبيان المطلوب.

## تاسعا: هيكل الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة، قسمنا المذكرة الى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة وذلك على النحو التالي:

**الفصل الأول:** يحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتضمن واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، المبحث الثاني ينظر الى موضوع الإفصاح في القوائم المالية بالإضافة الى مساهمة محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية، أما المبحث الثالث فقمنا بعرض بعض الدراسات المحلية والأجنبية مع مقارنتها بدراستنا الحالية.

**الفصل الثاني:** هو عبارة عن دراسة ميدانية لدراسة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية والتزامهم بمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تم توزيع الاستبيان على عينة محافظي الحسابات وتحليل الإجابات المتحصل عليها.

الفصل الأول: الادبيات النظرية حول محافظ الحسابات،  
القوائم المالية ومعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق من أكثر المجالات حيوية التي لا غنى عنها باعتبارها تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة، اذ حظيت باهتمام كبير من قبل الباحثين بسبب ظهور شركات الأموال وانفتاح المجال الاقتصادي. ووفقا لذلك فان لمحافظ الحسابات دورا هاما في توفير نوع من الصدق والمشروعية للبيانات المحاسبية والمالية ومدى اتخاده للقرارات السليمة والصحيحة لتقديم صورة واضحة عن المؤسسة. لكن في الآونة الأخيرة، وفي عهد الإصلاح في الجزائر، أصبح محافظ الحسابات امام فضاء يخلو من الخصائص الواضحة والضوابط الملموسة التي يمكن ان ترشده الى أداء واجباته الرقابية باستقلالية تامة وكاملة. ومواكبة للتطورات الدولية اعتمدت الدولة الجزائرية على معايير التدقيق الدولية ونشرت معايير التدقيق الجزائرية كطريق يمكن لمحافظ الحسابات اعتماده للتعبير على رأيه الفني الغير متحيز حول فعالية عملية التدقيق التي يقوم بها.

سيتم التطرق في هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

**المبحث الأول:** محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

**المبحث الثاني:** الإفصاح في القوائم المالية

**المبحث الثالث:** الدراسات السابقة

## المبحث الأول: محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

يحتل محافظ الحسابات مكانة محورية في نظام التدقيق المالي، لا سيما مع تبني الجزائر لمعايير التدقيق وطنية تهدف الى تعزيز جودة وشفافية المعلومات المالية. وقد قسمنا هذا المبحث الى ثلاثة مطالب أساسية: يتناول المطلب الأول تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه، فيما يستعرض المطلب الثاني مسؤولياته ومهامه، اما المطلب الثالث فيركز على التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

### المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط تعيينه

تعد وظيفة محافظ من الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمصدقية في المعاملات المالية، ونظرًا لأهمية هذه المهمة وضع المشرع شروطاً خاصة لتعيينه تكفل نزاهته واستقلاليتته. سنعرض في هذا المطلب تعريف محافظ الحسابات، ثم نبين شروط تعيينه.

تتعدد التعاريف حول محافظ الحسابات ولعل أهمها ما يلي:

**التعريف الأول:** "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات، وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها"<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** "هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقييم مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة الى أطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها."<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن: محافظ الحسابات هو كل شخص مستقل، مؤهل أكاديميا ومهنيا ومسؤولا شخصيا عن ابداء رأي فني غير متحيز حول صحة وانتظام المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة له وفقا للأحكام القانونية المعمول بها.

<sup>1</sup> المادة 22 من قانون 10-1 المنظم للمهنة للمهنة صفحة 07

<sup>2</sup> القانون الجزائري التجاري، المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي رقم 93-8 المؤرخ في 25 ابريل 1993)

## 1- شروط وموانع تعيين محافظ الحسابات:

حسب المادة 08 من قانون 1-10 لممارسة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر الشروط الآتية<sup>3</sup>:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية
- ✓ أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
- ✓ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة محلة بشرف المهنة
- ✓ ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ✓ ان يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية: "اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأديتي وظيفتي وأن أكتف سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

كما حدد نفس القانون في المواد من 64 الى 70 موانع تعيين محافظ الحسابات وهي كالآتي<sup>4</sup>:

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- ✓ كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه.
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ كل عهدة برلمانية
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

<sup>3</sup> قانون 1-10 نفس المرجع السابق، المادة 08، صفحة 05

<sup>4</sup> قانون 1-10 نفس المرجع السابق، المادة 64، 65، 66، 67، 68، 69، 70 صفحة 10-11

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، ابلاغ التنظيم الذي ينتمي اليه في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقاً لأحكام المادة 76 ادناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

يمنع محافظ الحسابات من:

- ✓ القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين.
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.
- ✓ زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا أجور أو اتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه الى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- ✓ يمنع محافظ الحسابات، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين الى نفس شركة محافظة الحسابات.
- ✓ إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطاً منافياً بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه يتعين عليه طلب اغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

✓ يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

✓ كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الاعتاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

### المطلب الثاني: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات دورًا أساسيًا في ضمان مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة، إذ لا يقتصر عمله على مراجعة الحسابات فقط، بل يمتد ليشمل عددًا من المهام الرقابية والاستشارية. في هذا المطلب، سنعرض أبرز مسؤولياته والمهام التي يقوم بها وفقًا للضوابط القانونية والمتطلبات العملية.

#### 1- مسؤوليات محافظ الحسابات :

يتحمل محافظ الحسابات عند تأدية لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

**المسؤولية المدنية:** نصت المادة 715 مكرر 14 الفقرة الأولى من القانون التجاري فإن: "مندوبو الحسابات مسؤولين، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الاضرار الناجمة عن الأخطاء ولا مبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"<sup>5</sup>

تشمل هذه المسؤولية بذل محافظ الحسابات العناية المهنية اللازمة قصد أداء واجباته وفي حالة تقصير في عمله فإنه مطالب بتعويض أي خسائر قد تكون وقعت. بالتالي محافظ الحسابات هو المسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير.

**المسؤولية الجزائية:** نصت المادة 62 من قانون 10-1 على انه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني كما تكون المسؤولية الجزائية بتوفر

ثلاث عناصر وهي<sup>6</sup>:

● **العنصر القانوني:** لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية الا بوجود نص قانوني.

<sup>5</sup> المادة 715 المكرر 14 الفقرة الأولى من الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري

<sup>6</sup> شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات -دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012، صفحة 97.

- **العنصر المادي:** يجب أن يكون قد أنجز فعلا
- **العنصر الاخلاقي:** الخطأ يجب أن يحدث عمدا او بشكل مفترض

تأخذ المسؤولية الجزائية الأشكال التالية<sup>7</sup>:

- ✓ الممارسة الغير الشرعية للمهنة.
- ✓ الافشاء بالسر المهني.
- ✓ انتحال اللقب المهني.
- ✓ انتهاك حالات التنافي القانوني.
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية.
- ✓ تقديم او تأكيد المعلومات الكاذبة.

**المسؤولية التأديبية<sup>8</sup>:** تتعلق بالإخلال بالنزاهة وخرق أخلاقيات المهنة حيث نصت المادة 63 من قانون 1-10 على انه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم ويمكن أن تأخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

- ✓ الانذار
- ✓ التوبيخ التوقف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر
- ✓ الشطب من جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات

## 2- مهام محافظ الحسابات:

- ✓ يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية<sup>9</sup>:
- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

<sup>7</sup> بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة

أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2016، صفحة 123-124

<sup>8</sup> قانون 1-10، نفس المرجع السابق، المادة 63، صفحة 10

<sup>9</sup> قانون 1-10، نفس المرجع السابق، المادة 23-24-25، صفحة 7

- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
  - ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
  - ✓ يقدر 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 مباشرة أو غير مباشرة.
  - ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
  - ✓ ونخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
  - ✓ عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات، مدعمة بصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- كما يترتب على محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية:
- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
  - ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، عند الاقتضاء.
  - ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
  - ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
  - ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
  - ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
  - ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
  - ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
  - ✓ تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

### المطلب الثالث: التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

يؤدي محافظ الحسابات في الجزائر دورا محوريا ضمن المهن الأساسية للتدقيق، حيث يساهم في ترسيخ الشفافية المالية، وحماية مصالح مختلف الجهات المعنية، بما في ذلك المستثمرون، والدولة، والمجتمع ككل.

يعد التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق أمرا ضروريا لضمان موثوقية المعلومات المالية الصادرة عن المؤسسات والشركات. تتركز هذه المعايير على مجموعة من القوانين وأطر القانونية التي تهدف الى اجراء عمليات تدقيق زبينة واحترافية، تتوافق مع التشريعات والمعايير الدولية المعتمدة.

كما يعد اتخاذ التدابير المناسبة لمعالجة اية تقارير تحتوي على قصور او غموض في البيانات المالية من أبرز مسؤوليات محافظ الحسابات، لضمان تنفيذ العمليات المالية بأعلى درجات من الدقة، النزاهة والشفافية. وينبغي ان يمتلك المدقق الكفاءة اللازمة لاكتشاف أي مخالفات للمعايير المعتمدة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها بشكل فوري.

وباختصار فإن احترام محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الوطنية يعزز من نزاهة النظام المالي الجزائري، ويبرز مستوى الاحتراف والمصدقية في هذا المجال، مما يساهم في تعزيز الثقة بالبيئة الاقتصادية وتحقيق التوافق بين الممارسات المحلية والمعايير العالمية وبالتالي خلق مناخ أكثر استقرارا وجاذبية للاستثمار. وسنعرض فيما يلي بعض معايير التدقيق الجزائرية:

#### 1- إصدارات المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، والمتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية وتمثل هذه المعايير فيما يلي<sup>10</sup>:

#### 1-1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق سواء كان مدقق قانوني متمثل في محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد المتمثل في الخبير المحاسب للإتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.

<sup>10</sup> المقرر رقم 02، المؤرخ في 04 فيفري 2016، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## 1-2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية ":

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة وهدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

## 1-3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات ":

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية كما بين هذا المعيار الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والتي تتأثر بها الكشوف المالية ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية.

## 1-4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية ":

يعالج هذا المعيار الزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية من أجل التأكد من أن هذه الأخيرة قد قامت بمسئولياتها على أكمل وجه. يقصد بالتصريحات الكتابية كل المعلومات الضرورية المقدمة للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وهي بذلك تعتبر عناصر مقنعة.

## 2- إصدارات المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

وضع المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق تستهدف تدقيق الكشوف المالية والمتعلقة بمهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتمثل هذه المعايير في<sup>11</sup>:

## 2-1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة ":

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتعتبر ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره وتمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة، والتي يعتمد ويستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

<sup>11</sup> المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## 2-2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وهو يخص التدقيقات المتكررة إضافة إلى معالجته لمسائل الإضافية التي تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية إذ يهدف المعيار إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية.

## 2-3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة في إطار مهمة التدقيق الأولية التي تنسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر.

## 2-4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":

يتطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بتشكيل وإبداء رأي حول القوائم المالية ويحدد شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل والمتمثل في ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد القوائم المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق بهدف إبداء وتشكيل رأيه حول القوائم المالية.

## 3-إصدارات المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

قامت الجزائر بإصدار مجموعة ثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق والتي نستعرضها فيما يلي<sup>12</sup>:

## 3-1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية ":

يتمحور موضوع هذا المعيار حول استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها إذ تعرف الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى.

<sup>12</sup> المقرر رقم 150، المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

### 3-2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال ":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية في ظل تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، وكذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وصولاً إلى تحديد مسؤولية المدقق.

### 3-3. "المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين ":

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، تجدر الإشارة إلى أن المعيار لا يتناول الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

ونص المعيار على وجوب إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدققين الداخليين، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها في وثائق التدقيق ملفات العمل.

### 3-4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق الخارجي عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، إذ يعرف الخبير المعين من طرف المدقق على أنه " ذلك الشخص الطبيعي أو الهيئة ذوي الخبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق.

### 4-4. إصدارات المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

جاء المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ أربعة (4) معايير جزائرية لتدقيق الكشوف المالية تستهدف جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية متمثلة فيما يلي:

### 4-1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق"<sup>13</sup>:

يعالج ويتطرق هذا المعيار للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، والمقصود بمصطلح التوثيق ملفات العمل أو الوثائق التي يعدها المدقق، أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق.

<sup>13</sup> المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

#### 4-2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية رقم 300 "ردود المدقق في تقييم المخاطر" (لم يصدر بعد) والمعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

#### 4-3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السير في التدقيق".

تتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق"، ويطبق عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق حيث يحدد كفاءات وطرق السير، إذ يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائية والغير إحصائية لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية، وتقييم نتائج السير.

#### 4-4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به".

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

#### 5- إصدارات المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2018:

جاء المقرر رقم 212 في 18 نوفمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ ثلاث معايير جزائرية لتدقيق المتمثلة في<sup>14</sup>:

#### 5-1. المعيار الجزائري للتدقيق 701 "الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل":

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق فيما يخص الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره. يقصد بالمسائل الجوهرية، هي تلك المسائل التي كانت لها أهمية بالغة في تدقيق الكشوف المالية للفترة المعتمدة حسب الحكم المهني للمدقق.

<sup>14</sup> المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2018، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

#### 5-2. المعيار الجزائري للتدقيق 705 "التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل"

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق فيما يخص اصدار تقرير مناسب في الحالات التي عندما يبدي رأيه وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، يتوصل الى أن تعديل الرأي ضروري في تقريره للكشوف المالية. يعالج أيضا كيفية صياغة شكل ومحتوى تقرير المدقق في حالة ان يعبر على الرأي المعدل.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

#### 5-3. المعيار الجزائري للتدقيق 706 "فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل"

يعالج هذا المعيار البلاغات الإضافية في تقرير المدقق عندما يعتبر لفت انتباه المستعملين الى نقطة أو نقاط هامة المعروضة في الكشوف المالية من طرف المستعملين للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقريره للتدقيق.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

#### 6- إصدارات المقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2018:

جاء المقرر رقم 249 في 28 ديسمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ ثلاث معايير جزائرية لتدقيق المتمثلة في<sup>15</sup>:

#### 6-1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 240 "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش أثناء تدقيق الكشوف المالية":

يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش أثناء تدقيق الكشوف المالية. وهو يحدد الواجبات الواجب تطبيقها فيما يتعلق بمخاطر وجود اختلالات معتبرة ناجمة عن الغش.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

<sup>15</sup> المقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2018، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## 6-2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 450 "تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق"

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يتعلق بتقييم تأثير الاختلالات المكتشفة على التدقيق وتأثير الاختلالات محتملة غير المصححة على كشوف المالية.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

## 6-3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 320 "الأهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ التدقيق"

يعالج هذا المعيار تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق الكشوف المالية. ان المعيار الجزائري للتدقيق رقم 450 هو المعيار الذي يفسر الطريقة التي يطبق بها هذا المعيار.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

## 7- إصدارات المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024:

جاء المقرر رقم 121 في 01 جوان 2024 ليضع حيز التنفيذ ثلاثة معايير جزائرية للتدقيق المتمثلة في<sup>16</sup>:

7-1. المعيار الجزائري لإدارة الجودة 01 "إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات صلة"

يعالج هذا المعيار التزامات المكتب فيما يتعلق بتصميم ووضع وتشغيل نظام إدارة الجودة للتدقيق أو الفحص المحدود للكشوف المالية، أو مهام التأكيد الأخرى. يطبق هذا المعيار على كافة المكاتب التي تقوم بالتدقيق أو الفحوصات المحدودة للكشوف المالية، يجب ان يكون المهني المسؤول عن المكتب ومستخدميه على دراية بإجراءات إدارة الجودة والمهام المعنية بالمعيار 220 لغرض تعزيز التوحيد في انجاز هذه المهمات.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

<sup>16</sup> المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## 7-2. المعيار الجزائري لإدارة الجودة 02 "فحوصات جودة المهمات"

يعالج هذا المعيار شروط تأهيل وتعيين مسؤول مراجعة جودة المهمة والمسؤوليات المترتبة عليه فيما يخص انجاز وتوثيق مراجعة جودة المهمة. يطبق هذا المعيار على جميع المهمات التي تتطلب إجراء مراجعة لجودتها وفقا لمعيار إدارة الجودة 01.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

## 7-3. المعيار الجزائري للتدقيق 220 "إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية"

يعالج هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخاصة فيما يتعلق بإدارة الجودة في إطار المهمة عند تدقيق الكشوف المالية، والمسؤوليات ذات الصلة.

يطبق هذا المعيار ابتداء من الفاتح من يناير 2026 مع التوصية بالتطبيق المسبق.

## المبحث الثاني: الإفصاح في القوائم المالية

يعتبر الإفصاح عن القوائم المالية عاملاً هاماً في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية. ونظراً لأهميته، تناولنا في هذا المبحث مفاهيم عامة حول القوائم المالية كمطلب أول، ثم تطرقنا إلى أساسيات الإفصاح المحاسبي كمطلب ثاني، لنختتم بالمطلب الثالث الذي يبرز دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية.

### المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تعد القوائم المالية أداة أساسية لعرض المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، فهي تتيح فهماً شاملاً لوضعها المالي، وتكمن أهمية هذه القوائم في تعدد أهدافها واختلاف فئات مستخدميها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها. في هذا المطلب سنتناول مفهوم القوائم المالية، أهدافها، وأهم مستخدميها.

### 1- مفهوم القوائم المالية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 فالقوائم المالية يقصد بها "تلك التي يتوقع ان تلي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على الطلب المعلومات التي تلائم مع رغباتهم واحتياجاتهم الخاصة"<sup>17</sup>. ويمكن تعريفها أيضاً إنها: "مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية التالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب نتائج، تلبئته، احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات من اتخاذهم للقرارات الاقتصادية"<sup>18</sup>.

### 2- أهداف القوائم المالية: تنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي<sup>19</sup>:

- ✓ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها.
- ✓ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين.

<sup>17</sup> عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير مجلة العدد الأول، جامعة باتنة 2007، صفحة 13

<sup>18</sup> Reblert obert, pratique des normes ias/ ifrs dlinod, paris 2002, page 54.

<sup>19</sup> فوزي الحاج أحمد، سارة بوضياف، رحيمة العيفة، المنظر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021، صفحة 45.

- ✓ تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها استمراريته.
- ✓ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن القوائم تعكس فقط وإلى حد كبير الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة.
- أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم، وعلى ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها ما يلي:
- ✓ توفير معلومات تلاءم المستثمرين الحاليين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات، وذلك من خلال دراسة وتقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل (قائمة التدفقات النقدية)
- ✓ يجب أن توضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي)
- ✓ يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

### 3-مستخدمي القوائم المالية:

وتتمثل أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في الفئات التالية<sup>20</sup>:

#### • المستثمرون:

يحتاج المستثمرون الحاليون والمتوقعون إلى توفر معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى.

ويعطي المستثمرون أهمية كبيرة لتحليل العائد والمخاطرة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار.

#### • المقرضون:

تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الظروف السيئة مقارنة بثبات المنفعة التي تعود عليه في حالة الازدهار، التأثير الرئيسي على وجهة نظره وعلى طريقة تحليله لاحتمالات وإمكانات تقديم الائتمان.

ويهتم المقرضون في طريقة تحليل الإمكانات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية ومدى استقرارها والاعتماد عليها، ويكونون أكثر تحفظا. من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية.

ويستخدم المقرضون أساليب تحليل للقوائم المالية متفاوتة ومعايير تقييم مختلفة باختلاف مدة وضمانات القرض والغرض منه.

كما يعتمد المقرضون إلى تحليل الربحية كونها تشكل عنصرا أساسيا في ضمان وأمان قروضهم. وتعطى أهمية خاصة عند تحليل الائتمان لهيكل رأس المال لما له من علاقة بالمخاطرة وبهامش الأمان المتوافر للمقرضين، حيث تعتبر علاقة الديون بحقوق الملكية مؤشرا مهما لكفاية رأس المال في توفير الحماية ضد الخسائر المحتملة.

<sup>20</sup> مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة بليدة، المجلد 3، العدد 2، صفحة 47-48

● الإدارة:

تحتاج إدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها، وربحيتها ومدى تقدمها وتطورها، وتستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الطرق والأدوات والوسائل لمتابعة ومراقبة وضع المؤسسة، ومن بينها تحليل القوائم المالية باستخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة.

● الجهات الحكومية:

يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، كما تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات لاحتساب الضرائب المستحقة عليها.

● مدققو الحسابات:

يحتاج مدققو الحسابات إلى كافة المعلومات والإيضاحات لإبداء آرائهم بشكل محايد عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى موضوعيتها وأنها تم إعدادها باحترام وتطبيق.

● العاملون:

يحتاج العاملون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب العمال لتحسين أوضاعهم المهنية.

● الموردون:

يحتاج الموردون إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد ديونه.

● العملاء:

يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع السلع.

## المطلب الثاني: مفاهيم أساسيات حول الإفصاح المحاسبي

يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات واضحة ودقيقة بهدف عدم وجود تضليل في القوائم المالية. لذلك على كل مؤسسة أن تكشف عن معلوماتها المالية وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب الى ماهية الإفصاح المحاسبي.

### 1- مفهوم الإفصاح المحاسبي: يعرف الإفصاح المحاسبي كما يلي<sup>21</sup>:

" الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكتملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"

" الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"

" الإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات."

### 2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح المحاسبي مفهوم نسبي، وهذا بدوره أفرز عدة أنواع له من بينهما ما يلي<sup>22</sup>:

**2-1. الإفصاح الكامل (الشامل):** وهو يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ولا يقتصر الإفصاح الكامل على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على قرارات مستخدمي القوائم.

**2-2. الإفصاح العادل:** ويهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة باقي الفئات الأخرى.

**2-3. الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية.

<sup>21</sup> صديق مسعود، صديق فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2016، صفحة 79.

<sup>22</sup> سليمان عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي مؤسسة اقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صايدال 2019، مجلة الوطنية لدراسات العلمية أكاديمية، جامعة الجزائر، 2020، صفحة 181

**2-4. الإفصاح الملائم:** وهو الإفصاح الذي يراعي فيه حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم الإفصاح عن المعلومات المفصّل عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات مستخدميها وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

**2-5. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية.

**2-6. الإفصاح الوقائي (التقليدي)** لكي تكون هذه التقارير غير مضللة لأصحاب المصالح، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من موضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

### المطلب الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية

تشكل القوائم المالية وسيلة مهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، مما يجعل مصداقيتها أمر بالغ الأهمية. وهنا يبرز دور محافظ الحسابات الذي يساهم، من خلال مهامه الرقابية، في التأكد من صحة هذه القوائم وشفافيتها. لذا سنبين في هذا المطلب، كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية<sup>23</sup>:

- ✓ التأكد من ان المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية تم ادراجها في التقارير الملحقه بالبيانات المالية.
- ✓ التحقق من ان الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وان المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات.
- ✓ التأكد من ان اصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.
- ✓ التأكد من ان القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات المستحقات والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.

<sup>23</sup> جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين: دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74، سبتمبر/أكتوبر

✓ التحقق من ان قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والافصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية.

نستخلص مما سبق ان رأي محافظ الحسابات يمثل مقياسا لمصداقية القوائم المالية التي تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في إطار اعداد هذا البحث، تم الاستطلاع على العديد من الدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوعنا. وفي هذا المبحث سنعرض أهم وأحدث هذه الدراسات مع بيان ما يميز دراستنا عن غيرها من الدراسات السابقة.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة (دراسة بوقندورة أمينة): دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018/2017:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية باعتباره مصدر ثقة للأطراف ذوي المصلحة وذلك من خلال تقاريره السنوية التي تعبر عن رأيه الفني والمحايد حول صدق وانتظام الحسابات ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها. للإجابة على هذه الإشكالية تم تحليل محتوى 15 تقريرا لمحافظي الحسابات باستخدام أدوات المقابلة والملاحظة بهدف تقييم فعالية هذه التقارير في تعزيز مصداقية القوائم المالية. أظهرت هذه الدراسة ان محافظ الحسابات يساهم بشكل فعال فب ضمان الشفافية وموثوقية المعلومات المالية من خلال رأيه الفني المحايد مما يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ودعم اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- دراسة (قويدري دنيا، سلمى زهية)، دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة ومصداقية القوائم المالية في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2021

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات وهذا في ظل التزامه بمعايير التدقيق الجزائرية ولمعالجة موضوع الدراسة ثم استخدام المنهج الوصفي بالإضافة الى اجراء مقابلة مع محافظي الحسابات للتعرف أكثر على واقع المهنة. توصلت هذه الدراسة الى أن محافظ الحسابات دور فعال في تعزيز مصداقية القوائم المالية وانه كلما تقييد بمعايير التدقيق الجزائرية كلما زادت جودة المعلومات المالية كما قدمت هذه الدراسة بعض الاقتراحات تمثلت في ضرورة فهم محتوى المعايير الجزائرية

للتدقيق من قبل محافظ الحسابات أو حتى برمجة دورات تكوينية لشرح وتوضيح هذه المعايير لإزالة أي غموض متعلق بها.

- دراسة (حمزة وئام، زوايمية نزهة)، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبية، جامعة 08 ماي 1954، قالم، 2023/2022

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة وذلك من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية وشفافيتها، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات من خلال تحليل ودراسة تقرير محافظ الحسابات.

توصلت هذه الدراسة إلى أن أهمية محافظ الحسابات في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية تكون من خلال اكتشاف الغش والاختفاء المحاسبية والعمل على تصحيحها وإعطاء ملاحظات وتوجيهات للمؤسسة محل الدراسة وهذا ما يوفر الخصائص الأساسية المطلوبة للمعلومات المحاسبية حتى تتسم بالجودة.

- دراسة (طبيب اسامة) دور محافظ الحسابات في تدعيم صحة ومصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، مقال منشور على مستوى مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 06، العدد 03، سنة 2022:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الوظائف المستقلة التي تلجأ إليها المؤسسة عند انتهاء من اعداد قوائمها المالية لإعطاء صورة صادقة وحقيقية عن مركزها المالي والتي يقوم بها محافظ الحسابات بدءا بفحص الحسابات والأرقام الواردة بالقوائم المالية وانتهاء بتدوين تقرير نهائي يعبر فيه عن رأيه بشأن صحة وموثوقية هذه المعلومات مع اكتشاف الغش والاختفاء ان وجد.

توصلت هذه الدراسة إلى ان وظيفة المراجعة الخارجية تعتبر أداة فعالة للتعبير عن صدق المعلومات المالية الواردة بالقوائم. وهذا ما انعكس توجهات شركة الاسمنت (بعين الكبيرة) محل الدراسة حيث من خلال التعاقد مع محافظ الحسابات تمكنت من إعطاء صفة الصدق لقوائمها المالية

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- **Qawqzeh. H. K, endut.W. A, RASHID.N, DAKHLALLH.M.M, impact of external auditor's effectiveness on the financial reporting quality : the mediating effect of audit quality, journal of critical reviews, vol 7, issue :6, pp 1196-1204, 2020**

تعرض الدراسة العلاقة بين فعالية المدقق الخارجي، جودة التدقيق، إدارة الأرباح وجودة التقارير المالية في الشركات الأردنية. استخدمت الدراسة بيانات لوحية ل 180 شركة مدرجة في بورصة عمان خلال فترة من 2009 الى 2017، تم تحليل البيانات باستخدام منهجية الخطوات النسبية. كشفت هذه الدراسة عن ثلاث خصائص رئيسية للمدقق الخارجي: حجم المدقق، التخصص الصناعي وفترة الارتباط بالعمل، أظهرت النتائج أن حجم المدقق لم يكن له تأثير على جودة التقارير المالية أو إدارة الأرباح مما يشير الى عدم وجود فروق كبيرة بين الشركات المدققة من قبل شركات التدقيق الكبرى BIG 04 وغير الكبرى. تعكس النتائج أيضا أ، التخصص الصناعي للمدقق له تأثير إيجابيا في تقليل ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية أما مدة ارتباط المدقق بالعمل فكان لها تأثير سلبي على جودة التقارير المالية كلما زادت مدة التعاقد مع المدقق زادت إدارة الأرباح وانخفضت جودة التقارير.

- **Oladyo. M. O, olowookere. J. K, yinus. S. O, external audit quality and users confidence in financial reports : evidence from Nigeria deposit money banks, international journal of technology and management, vol 5 issue 1, pp1-16, 2020**

تهدف الدراسة الى تقييم العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بثقة المستخدمين بالتقارير المالية للبنوك المودعة بنيجيريا. استخدم الباحثون بيانات ثانوية من القوائم المالية لسبعة بنوك نيجيرية تم اختيارها عمدا من بين 15 بنك مدرجا في السوق، تغطي البيانات المالية المستخدمة الفترة حتى 2017/12/31 كما تم تحليلها باستخدام الإحصاء الوصفي وتحليل معامل الارتباط بيرسون لاختبار الفرضيات. أظهرت نتائج الدراسة أن هناك عدة عوامل تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق الخارجي وهي التدريب الفني والكفاءة المهنية للمدققين، أداء الارتباط، حجم مكتب التدقيق واستقلالية المدققين. كما كشفت النتائج على وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق وثقة المستخدمين في التقارير المالية حيث ان ارتفاع جودة التدقيق يعزز من موثوقية المعلومات المالية ويزيد من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في هذه التقارير. أخيرا أوصت الدراسة بضرورة تأهيل المدققين بشكل جيد لاكتشاف الأخطاء والتحريفات المحتملة.

- **Ahmed adel jamil abdallah, the roele of external auditor in increassing the informational content of the published financial statements in jordanian industrial companies from the perspevtive of investor and lenders, accounting departement, Al-zaytonah university of Jordan, amman, Jordan**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور المدقق الخارجي في تعزيز المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من وجهة نظر المستثمرين والمقرضين لتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبيان بالاعتماد على البند رقم 01 من معايير المحاسبة الدولية وتم توزيعه على عينة شملت المستثمرين والمقرضين. أظهرت نتائج إجابات عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمحتوى جميع البيانات المعلوماتية المنشورة كوحدة واحدة حسب درجة أهميتها النسبية على النحو التالي: المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل يمثل اعلى درجة من الأهمية النسبية، ثم المحتوى المعلوماتي لقائمة حقوق الملكية ثم المحتوى المعلوماتي للإفصاحات والملاحظات على البيانات المالية ثم المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية ثم المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي. كما خلصت الدراسة الى أن للمدقق الخارجي دور مهم في زيادة موثوقية وشفافية البيانات المالية المنشورة حيث تعد مصدرا مهما لاستخراج المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات المالية سواء في مجال الاستثمار أو في مجال الاقراض.

- **Kurniawan. Y, Archie. N, « the role of external auditors in improving cybersecurity of the companies through internal control in financial reporting », journal of system and management sciences, Vol 13 (2023), pp485- 510**

تهدف هذه الدراسة الى تطوير نموذج لفهم كيفية ارتباط الامن السيبراني بعملية التدقيق، وتحسين أداء التدقيق من خلال التكنولوجيا المتقدمة. اعتمد الباحثان على جميع البيانات باستخدام استبيانات ومقابلات مع المدققين العاملين في منطقة جاكرتا الكبرى تم تحليل هذه البيانات باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية عبر برنامج SMART PES. أظهرت نتائج الدراسة أ، استخدام التكنولوجيا الحديثة يؤثر بشكل ايجابي على قدرة المدققين الخارجيين في تقييم مخاطر التدقيق واكتشاف المشكلات في التقارير المالية. كما تبين انه بينما تساعد الابتكارات التكنولوجية المدققين في تحسين جودة تقييماتهم للمخاطر، الا ان تأثيرها على الأداء العام ظل محدودا. اوصت الدراسة بضرورة تطوير نماذج تدقيق جديدة تأخذ الامن السيبراني كعنصر أساسي لتعزيز فعالية التدقيق في ظل بيئة أعمال رقمية متسارعة.

### المطلب الثالث: ميزة الدراسة

رغم تعدد الدراسات التي تناولت موضوع مصداقية القوائم المالية ودور محافظ الحسابات في تعزيزها، إلا أن معظمها لم يُول المعايير الجزائرية للتدقيق الاهتمام الكافي. فقد ركز البعض منها على مفهوم المصداقية في حد ذاته، دون ربطه بدرجة الالتزام الفعلي بالمعايير المعتمدة في البيئة الجزائرية، مكتفياً بتحليل العلاقة بين التدقيق وثقة المستخدمين بشكل عام.

وفي هذا الإطار، تبرز أهمية هذه الدراسة باعتبارها من بين الدراسات القليلة التي تناولت بعمق موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية. وقد تميزت هذه الدراسة بتناولها الشامل لكافة المعايير الجزائرية الصادرة لحد الان، دون الاكتفاء بمعيار واحد.

إن هذا التناول المتكامل يُوفّر أساساً علمياً يمكن الاستناد إليه في تحسين الممارسات المهنية لمحافظي الحسابات، والمساهمة في تعزيز مصداقية المعلومات المالية داخل البيئة الجزائرية.

## خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل، يتضح لنا أن لمحافظ الحسابات دورا مهما في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، من خلال أدائه لمهامه القانونية بكل مهنية وكفاءة. إذ تقع على عاتقه مسؤولية جوهرية تتمثل في التأكد من أن القوائم المالية تعكس بصورة صادقة وواضحة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مع الالتزام الصارم بمتطلبات الإفصاح التي تعزز من مصداقية المعلومات المالية وتحسن من مستوى اتخاذ القرارات لذا مختلف الأطراف المعنية. ويتم كل ذلك وفقا للمعايير التي اعتمدها الجزائر، تحت اسم "معايير التدقيق الجزائرية NAA" في إطار سعيها للارتقاء بالأداء المهني ومواكبة المعايير الدولية في هذا المجال.

# الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات.

## تمهيد

في إطار تعزيز الجانب النظري للدراسة، تم الاعتماد على استبيان وزع على عينة من محافظي الحسابات، بهدف ابراز دورهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية. وقد تضمن الاستبيان مجموعة من الفقرات المصممة لجمع المعلومات الضرورية، الى جانب اجراء اختبارات إحصائية ملائمة للإجابة على إشكالية الدراسة، والمتمثلة في كيفية مساهمة محافظ الحسابات في الرفع من مصداقية القوائم المالية في ظل الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة في الجزائر.

وعليه، سيتم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: اختبار حول أداة الدراسة

المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة

### المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث المنهجية المتبعة في الدراسة، بما في ذلك الأدوات المستخدمة وطرق التحقق من صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً لمجتمع الدراسة والعينة المختارة، بالإضافة إلى توضيح الأدوات الإحصائية والبرامج التي تم الاستعانة بها في تحليل بيانات الدراسة.

#### المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

في هذا المطلب، سيتم عرض الطريقة المتبعة في إنجاز الدراسة والأدوات التي تم استخدامها لجمع البيانات وتحليلها.

#### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

##### 1-مجتمع الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة مجموعة من محافظي الحسابات في عدد من ولايات الغرب الجزائري.

##### 2- عينة الدراسة:

تتكوّن عينة الدراسة من 34 فرد، حيث تم توزيع 40 استمارة، بصيغتها الورقية والإلكترونية على أفراد العينة. ويوضح الجدول التالي تفاصيل ذلك:

الجدول رقم 1: الاحصائيات الخاصة لاستمارة الاستبيان

عدد الاستبيانات	عدد الاستبيانات الملغاة	عدد الاستبيانات المستلمة	عدد الاستبيانات الضائعة	عدد الاستبيانات الموزعة	مكان الدراسة
34	1	35	05	40	مجموعة من محافظي الحسابات في الغرب الجزائري

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة الجمع

في إطار دراستنا الميدانية، اعتمدنا على مصدرين أساسيين لجمع البيانات: مصادر أولية ومصادر ثانوية، وذلك بما يتناسب مع موضوع الدراسة. وقد تمثلت هذه المصادر فيما يلي:

1-المصادر الأولية:

تم التوصل إلى هذه النتائج من خلال الدراسة الميدانية، حيث تم توزيع استبيان على عينة من محافظي الحسابات بهدف جمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة. وقد تمت معالجة هذه البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، الإصدار رقم 25

2-المصادر الثانوية:

تمثلت المصادر الثانوية في مجموعة من البحوث الجامعية، والمقالات، والمجلات العلمية. وبناء على هذه المصادر، تم تحديد فرضيات الدراسة وصياغة فقرات الاستبيان بما يتناسب مع أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته. ولأغراض التحليل الإحصائي، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، المكوّن من خمس درجات، لقياس استجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان.

تم تطبيق المقياس التالي ضمن جميع فقرات الاستبيان حسب الجدول رقم 02:

المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الأوزان	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

### الفرع الثالث: الأداة المستعملة للدراسة

#### 1. تصميم استمارة الاستبيان

في هذه المرحلة، تم السعي إلى تصميم استمارة تتضمن فقرات بسيطة وواضحة، بما يضمن سهولة فهمها واستيعابها من قبل أفراد العينة، الذين يُفترض أن لديهم معرفة كافية حول موضوع الدراسة. وقد تم اعداد الاستبيان عبر المراحل التالية وهي:

- اعداد استبيان اولي من أجل جمع المعلومات.
- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختيار مدى ملاءمته لتجميع البيانات.
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما اقترحه الأستاذ.
- عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين.
- تعديل الاستبيان على ضوء ملاحظات المحكمين.
- الوصول الى الصيغة النهائية بعد التعديلات والتصحيحات.
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة لتجميع البيانات اللازمة للدراسة.

#### 2. هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 19 فقرة موزعة على محورين رئيسيين، وذلك بهدف تسهيل فهم الأسئلة وتمكين المستجوبين من تقديم إجابات واضحة ودقيقة تعكس وجهات نظرهم بشكل فعال.

أ. اشتمل القسم الأول على أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية والمهنية لأفراد العينة، مثل الفئة العمرية، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، وطبيعة العمل. وقد تضمن هذا القسم أربع أسئلة مرقمة من 01 إلى 04.

ب. تمثل القسم الثاني في محورين من الأسئلة:

المحور الأول: يتضمن الفقرات التي تتناول دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية، ويشمل هذا المحور 11 فقرة مرقمة من 01 إلى 11.

المحور الثاني: تناول الفقرات المتعلقة بالتحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ويضم هذا المحور 8 فقرات مرقمة من 01 إلى 08.

### 3. هدف الاستبيان

يهدف هذا الاستبيان إلى جمع بيانات دقيقة وموثوقة من أفراد العينة حول موضوع الدراسة، وذلك من أجل التعرف على مدى إسهام محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية، بالإضافة إلى الوقوف على أبرز التحديات التي تواجه هذه المهنة في السياق الجزائري. ويعد هذا الاستبيان أداة أساسية لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على فرضياتها المطروحة.

### 4. نشر وتوزيع الاستبيان

بهدف تعميم وتوزيع الاستبيان على نطاق واسع حاولنا اتباع عدة طرق أهمها:

- المقابلة الشخصية: تم توزيع الاستمارة مباشرة على المستجوبين، مع تقديم شرح حول الهدف من إعداد هذا الاستبيان، وذلك بهدف تحفيزهم على التعاون وتوفير إجابات دقيقة.
- البريد الإلكتروني: تم إعداد نسخة إلكترونية من الاستبيان، ثم إرسالها إلى مجموعة من المستجوبين عبر البريد الإلكتروني، لتوسيع نطاق المشاركة وتسهيل عملية جمع البيانات.

### 5. البرامج المستعملة

بعد توزيع الاستبيان على أفراد العينة، تم جمع الاستمارات وتفرغ البيانات في برنامج SPSS لأغراض التحليل الإحصائي. كما تم الاستعانة ببرنامج Excel في تنظيم البيانات وتدعيم المعالجة الإحصائية.

## 6. الأدوات الإحصائية المستعملة

من أجل التوصل إلى نتائج الدراسة، تم إجراء معالجة إحصائية لبيانات الاستبيان باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، والتي تمثلت فيما يلي:

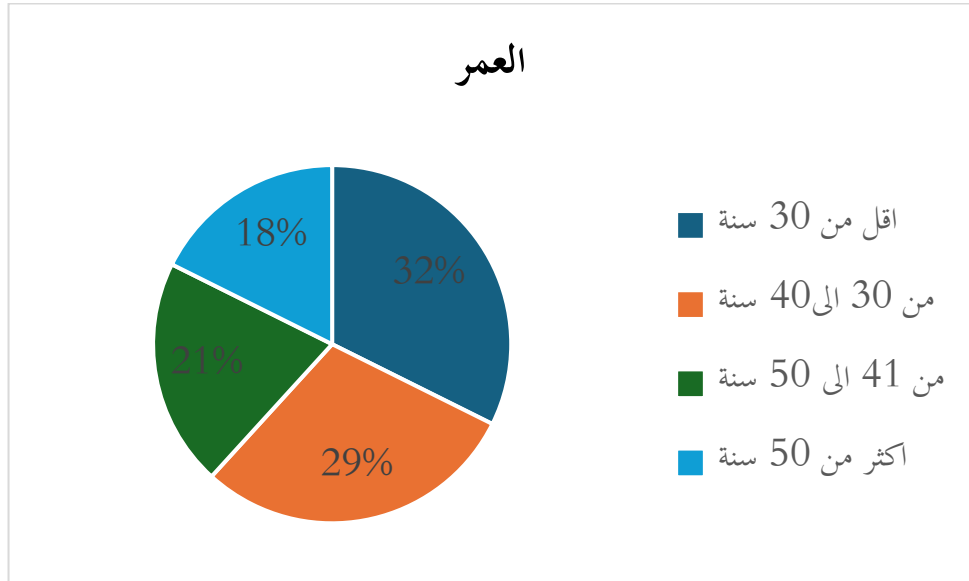
- تحليل البيانات الديمغرافية: تم تحليل البيانات الشخصية والمهنية لأفراد العينة، بهدف تفسير بعض نتائج الدراسة بشكل أدق
- اختبار الاتساق الداخلي (معامل ارتباط سبيرمان): استُخدم لقياس درجة الاتساق بين فقرات الاستبيان.
- اختبار ألفا كرونباخ: تم تطبيقه لقياس مدى ثبات الاستبيان والتحقق من موثوقية الفقرات.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: استُخدمت المتوسطات للتعرف على اتجاهات أفراد العينة نحو الفقرات المرتبطة بمتغيرات الدراسة، فيما تم استخدام الانحرافات المعيارية لقياس مدى تشتت أو تجانس الإجابات.
- اختبار T للعينة الواحدة (One Simple T.test) استُخدم لإجراء المقارنات الثنائية واختبار الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

### المطلب الثاني: الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة

تم في هذا القسم عرض وتحليل البيانات الديمغرافية والوظيفية لأفراد العينة المدروسة، وذلك بهدف المساهمة في تفسير بعض نتائج الدراسة بشكل أكثر دقة. وقد تم التركيز على عدد من المتغيرات الأساسية، وهي: العمر، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، وطبيعة العمل.

توزيع العمر: كان توزيع افراد العينة المدروسة حسب متغير العمر كما يلي:

### الشكل رقم 1: توزيع عينة دراسة حسب متغير العمر

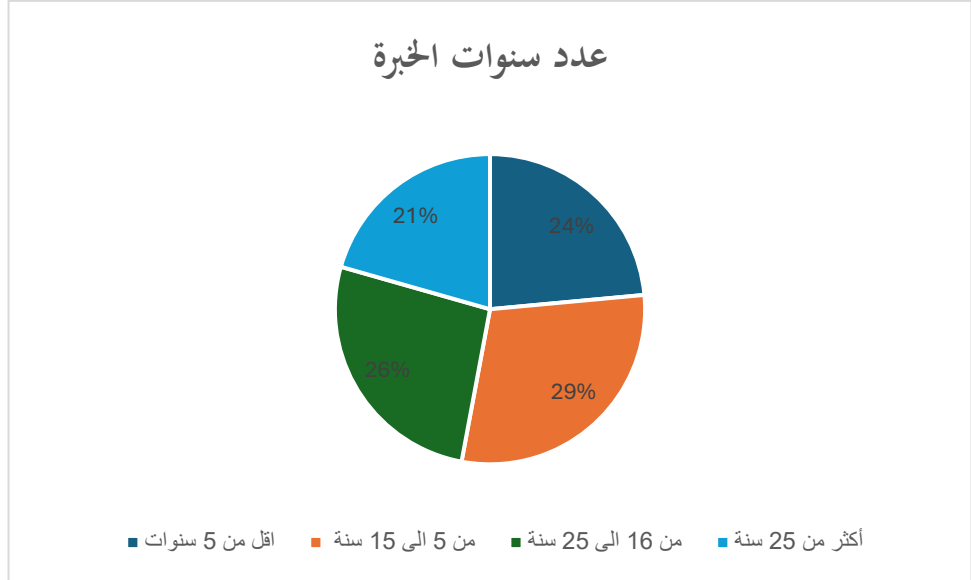


المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الشكل رقم (01) توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر، حيث تمثل الفئة "أقل من 30 سنة" النسبة الأعلى بواقع 32%، تليها فئة "من 30 إلى 40 سنة" بنسبة 29%، ثم فئة "من 41 إلى 50 سنة" بنسبة 21%، وأخيراً فئة "أكثر من 50 سنة" بنسبة 18% مما يدل على مشاركة واسعة لعنصر الشباب، كما أن التفاوت النسبي بين الفئات العمرية الأخرى يوفّر توازناً يسمح بتحليل أكثر شمولاً لآراء وتوجهات العينة وفق اختلاف الخبرات والمرحل العمرية.

عدد سنوات الخبرة: كان توزيع أفراد العينة حسب التخصص كما يلي:

الشكل رقم 2: توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

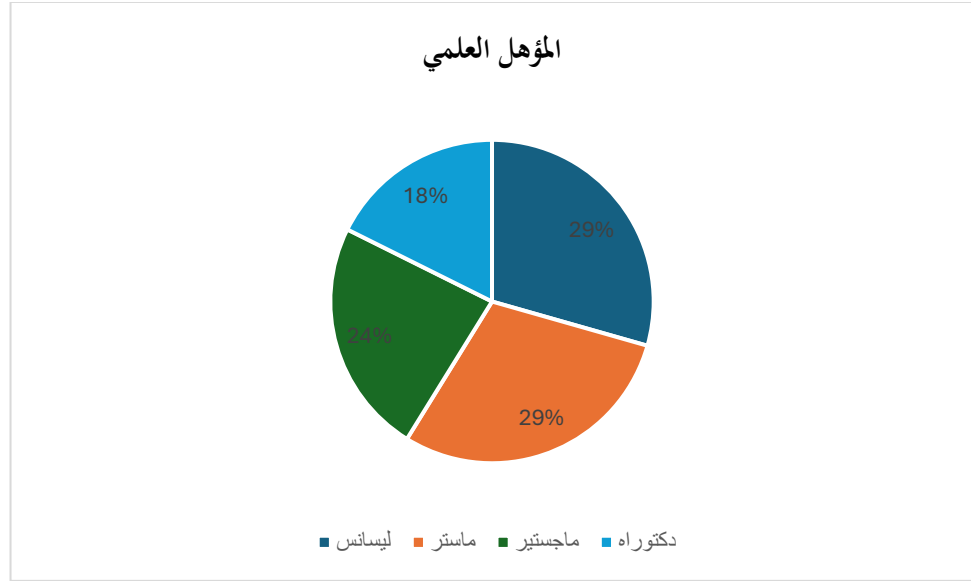


المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل رقم (02)، يتضح أن الفئة التي تمتلك خبرة مهنية تتراوح بين 5 إلى 15 سنة هي الأكثر تمثيلاً بنسبة 29%، تليها فئة ذوي الخبرة من 16 إلى 25 سنة بنسبة 26%. أما فئة أصحاب الخبرة التي تقل عن 5 سنوات فقد شكّلت 24%، في حين بلغت نسبة من تزيد خبرتهم عن 25 سنة نحو 21%. ويُشير هذا التوزيع إلى أن معظم أفراد العينة ينتمون إلى فئات ذات خبرة متوسطة، مما يعكس استقراراً نسبياً في المهنة، وقدرة الأفراد على الاستمرار فيها لفترات زمنية طويلة.

توزيع حسب المؤهل العلمي: كان توزيع أفراد العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الشكل رقم 3: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

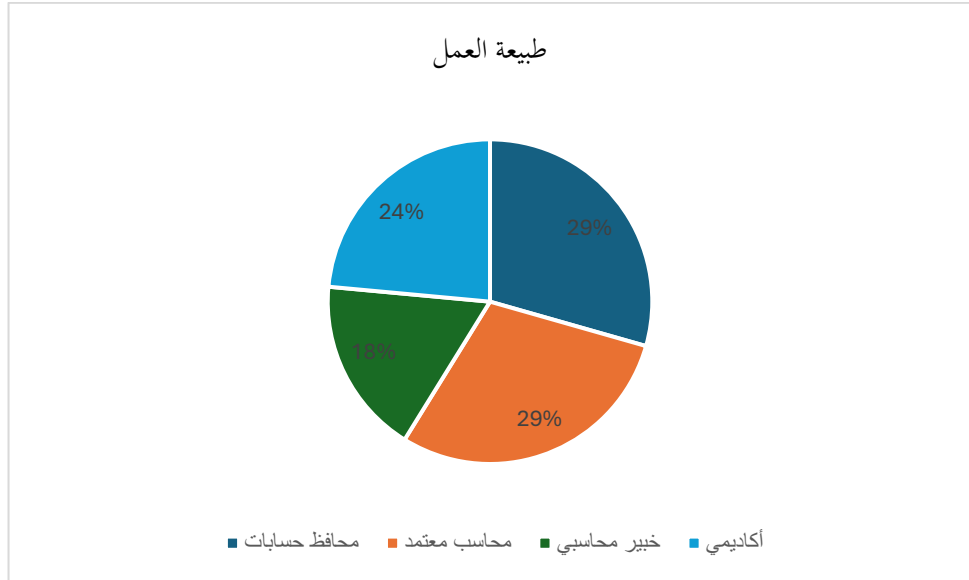


المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الشكل رقم (03) وجود تنوع في المستويات الأكاديمية لأفراد عينة الدراسة، حيث شكل حاملو شهادتي الليسانس والماستر النسبة الأكبر بواقع 29% لكل منهما، تلتهم فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة 24%، في حين جاءت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه في المرتبة الأخيرة بنسبة 18%. ويُشير هذا التوزيع إلى أن شهادتي الليسانس والماستر تُعدان من المؤهلات الأساسية لمزاولة مهنة محافظ الحسابات، في حين قد يُفسّر انخفاض نسبة حملة الدكتوراه بانخراطهم في مجالات بحثية أو أكاديمية أكثر من الممارسة المهنية الميدانية.

توزيع حسب طبيعة العمل: كان توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل كالتالي:

الشكل رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل



المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الشكل رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة العمل، حيث شكّلت فئة محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين النسبة الأكبر من المشاركين، وذلك بنسبة 29%. تليها فئة الأكاديميين بنسبة 23%، ثم فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 18%. ويُشير هذا التوزيع إلى أن الميدان المهني يحتل الحصة الأكبر من العينة، مع حضور معتبر للفئة الأكاديمية.

### المبحث الثاني: اختبارات حول أداة الدراسة

في هذا المبحث، سيتم التطرق إلى الإجراءات المتبعة للتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة، وعلى وجه الخصوص استخدام كل من معامل الارتباط سبيرمان للتحقق من الاتساق الداخلي، واختبار ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس ومدى موثوقية فقراتها.

#### المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي

يقصد باختبار الاتساق الداخلي بصدق الدراسة أي وضوح الاستبيان ومفرداته وفقراته ومفهومه لأفراد عينة الدراسة الذين سوف يشملهم الاستبيان، ويتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة وبالبلغة حجمها 19 فقرة وذلك من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة والمعدل الكلي لكل محور كما يلي:

#### الفرع الأول: اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (2) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

#### الجدول رقم 2: ارتباط فقرات المحور الأول للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
1	يساهم تدقيق الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية للشركات.	0,749	0,000
2	يقلل دور محافظ الحسابات من فرص التلاعب في القوائم المالية.	0,690	0,000
3	يعمل محافظ الحسابات كضامن للشفافية في البيانات المالية.	0,736	0,000

0,000	0,669	التدقيق الخارجي يزيد من ثقة المستثمرين في الشركة.	4
0,001	0,553	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) يحسن جودة التدقيق المالي في الجزائر.	5
0,000	0,594	الالتزام بـ NAA يعزز مصداقية التقارير المالية.	6
0,000	0,748	يحدد القانون 10-01 بوضوح مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.	7
0,000	0,594	يساهم القانون 10-01 في حماية استقلالية محافظ الحسابات وضمنان حياديته.	8
0,000	0,687	يساعد النظام المحاسبي المالي (SCF) في توحيد إعداد القوائم المالية وفق معايير واضحة.	9
0,000	0,675	يعزز SCF شفافية المعلومات المالية ويزيد من موثوقيتها.	10
0,000	0,652	- يتماشى SCF مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مما يسهل التدقيق والمطابقة.	11

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن جميع فقرات المحور الأول متعلق بدور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية سجلت معاملات الارتباط موجبة قوية تتراوح بين 0,553 الى 0,749 وهي دلالة على وجود اتساق داخلي مرتفع لهذه فقرات مع المحور الأول فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه. أما بالنسبة لمستويات الدلالة لجميع الفقرات نلاحظ انها كانت جميعها أقل من 0,05 مما يدل على دلالة إحصائية قوية لجميع الفقرات، أي العلاقة بين الفقرة والمحور يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (3) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم 3: ارتباط فقرات المحور الثاني للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
1	تواجه مهنة التدقيق في الجزائر تحديات قانونية وتنظيمية تؤثر على فعاليتها.	0,721	0,000
2	هناك ضغوط من بعض أصحاب المصالح للتأثير على عمل محافظ الحسابات.	0,709	0,000
3	مستوى التزام الشركات الجزائرية بالمعايير المحاسبية و <b>NAA</b> منخفض.	0,379	0,027
4	ضعف الحوكمة المؤسسية يؤثر على دور محافظ الحسابات.	0,520	0,002
5	الرقابة الحكومية غير كافية لضمان جودة عمليات التدقيق.	0,478	0,004
6	هناك حاجة لتحديث <b>NAA</b> والقانون <b>10-01</b> لمواكبة التطورات الاقتصادية والمالية الحديثة.	0,240	0,172
7	يواجه تطبيق <b>SCF</b> تحديات في التنفيذ بسبب نقص التكوين والتدريب الكافي للمحاسبين.	0,652	0,000

0,004	0,480	لا تزال بعض الشركات الجزائرية تعتمد على ممارسات محاسبية قديمة وغير متوافقة مع SCF.	8
-------	-------	--	---

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن جميع فقرات المحور الثاني المتعلق بالتحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، سجلت تفاوتاً في معاملات الارتباط حيث كانت تتراوح بين 0,240 الى 0,721 وتفاوت يعكس قوة العلاقة بين الفقرات والمحور الثاني ولكن معظم الفقرات سجلت معاملات ارتباط مقبولة والدالة احصائياً ما عدا الفقرة رقم 06 "هناك حاجة لتجديد NAA والقانون 01-10 لمواكبة تطورات الاقتصادية والمالية الحديثة" حيث سجلت ارتباط ضعيف بقيمة 0,240 وغير دال احصائياً بقيمة 0,172 مما يشير الى أنها لا تنسجم بدرجة كافية مع باقي فقرات المحور.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان الفاكرونباخ.

تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس ثبات أداة الدراسة، وهو معامل تتراوح قيمته بين (0 و 1)، حيث يُشير اقتراب القيمة من 1 إلى مستوى عالٍ من الثبات والموثوقية بين فقرات الأداة، في حين يعد الاقتراب من الصفر مؤشراً على ضعف الثبات أو انعدامه.

الجدول رقم 4: معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان لجميع فقرات الاستبيان

معامل الفا كرونباخ	جميع فقرات الاستبيان
0,874	19 فقرة

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (4) معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان، والبالغ عددها 19 فقرة، حيث بلغ معامل الثبات الكلي 0.874، وهي قيمة مرتفعة تدل على وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي بين الفقرات.

ويشير هذا إلى أن أداة الاستبيان تتمتع بثبات جيد، مما يجعلها صالحة للاستخدام في أغراض التحليل الإحصائي والدراسة الميدانية.

### المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة

يتناول هذا المبحث تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، وذلك بالاعتماد على إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبيان. حيث سيتم عرض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقرات الاستبيان، التي توزعت على المحور الأول والمحور الثاني، بالإضافة إلى إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة لكل محور بهدف التحقق من مدى صحة الفرضيات المطروحة.

#### المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب الى عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، بهدف تحليل توجهاتهم واستجاباتهم بما يخدم فرضيات البحث وأسئلته:

#### الفرع الأول: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (5) إجابات أفراد العينة المدروسة حول محور الأول كما يلي:

#### الجدول رقم 5: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الأول

المجموع	الاجابات					التكرارات النسبية المئوية	الفقرات
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
34	2	7	5	11	9	التكرار	01
100	5,9	20,6	14,7	32,4	26,5	النسبة	
34	3	4	7	12	8	التكرار	02
100	8,8	11,8	20,6	35,3	23,5	النسبة	
34	4	6	2	15	7	التكرار	03
100	11,8	17,6	5,9	44,1	20,6	النسبة	

34	2	8	4	10	10	التكرار	04
100	5,9	23,5	11,8	29,4	29,4	النسبة	
34	2	5	6	15	6	التكرار	05
100	5,9	14,7	17,6	44,1	17,6	النسبة	
34	1	5	7	12	9	التكرار	06
100	2,9	14,7	20,6	35,3	26,5	النسبة	
34	6	4	8	14	2	التكرار	07
100	17,6	11,8	23,5	41,2	5,9	النسبة	
34	6	4	5	16	3	التكرار	08
100	17,6	11,8	14,7	47,1	8,8	النسبة	
34	3	7	2	11	11	التكرار	09
100	8,8	20,6	5,9	32,4	32,4	النسبة	
34	1	2	6	17	8	التكرار	10
100	2,9	5,9	17,6	50,0	23,5	النسبة	
34	5	4	3	10	12	التكرار	11
100	14,7	11,8	8,8	29,4	35,3	النسبة	

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (5) إجابات افراد العينة المدروسة حول المحور الأول كما يلي:

من خلال ملاحظة الجدول رقم 5 الذي يمثل نتائج الافراد واجاباتهم عن فقرات المحور الأول، نلاحظ أن اتجاه عام لإجابات الأفراد تميل الى الموافقة في العديد من فقرات الاستبيان حيث تجاوزت نسبة إجابات الافراد بين

موافق وموافق بشدة حاز 60% وكانت أعلى النسب في الفقرات رقم 10، 09 تليها الفقرتين 11، 03 مما يدل على وجود اتفاق واسع بين افراد العينة. وكذلك لاحظنا وجود نسب حياد مرتفعة في الفقرتين 06 و07 ونسبة رفض عالية نسبيا في الفقرة 07 وهذا قد يشير الى تحفظ نسبي أو عدم الاتفاق من قبل عدد ملموس من المشاركين.

### الفرع الثاني: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (6) إجابات أفراد العينة المدروسة حول محور الثاني كما يلي:

### الجدول رقم 6: نتائج افراد العينة عن فقرات المحور الثاني

المجموع	الاجابات					التكرارات النسبية المئوية	الفقرات
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
34	3	8	6	13	4	التكرار	01
100	8,8	23,5	17,6	38,2	11,8	النسبة	
34	5	6	6	9	8	التكرار	02
100	14,7	17,6	17,6	26,5	23,5	النسبة	
34	3	5	7	14	5	التكرار	03
100	8,8	14,7	20,6	41,2	14,7	النسبة	
34	4	3	6	12	9	التكرار	04
100	11,8	8,8	17,6	35,3	26,5	النسبة	
34	4	5	3	9	13	التكرار	05
100	11,8	14,7	8,8	26,5	38,2	النسبة	

34	4	3	12	10	5	التكرار	06
100	11,8	8,8	35,3	29,4	14,7	النسبة	
34	4	5	3	14	8	التكرار	07
100	11,8	14,7	8,8	41,2	23,5	النسبة	
34	6	11	6	9	2	التكرار	08
100	17,6	32,4	17,6	26,5	5,9	النسبة	

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم 6 الذي يمثل نتائج الافراد واجاباتهم عن فقرات المحور الثاني، نلاحظ ان إجابات الأفراد تميل الى الموافقة في اغلب فقرات الاستبيان حيث تجاوزت حاجز 50% مما يشير الى وجود اتفاق في إجابات العينة ما عدا الفقرتين 06 و 08، ولاحظنا وجود نسب الحياد عالية نسبيا في نفس الفقرتين ونسبة رفض عالية في الفقرة 08 وقد بلغت 50% وهذا ما قد يشير الى عدم اتفاق مع ما جاءت به الفقرة رقم 08.

#### المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تم تحليل فقرات الاستبيان بعد تفرغ البيانات في برنامج SPSS، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة حسب محاور الدراسة. ولتحديد مدى اتفاق أفراد العينة مع محتوى الفقرات، تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)

وقد اعتمدت القيمة الجدولية لاختبار (T) والبالغة 2.045 عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة (0.05). وتم تفسير النتائج وفقاً للمعايير الآتية:

- تُعد الفقرة **إيجابية** إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، أو إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، وكان الوزن النسبي أكبر من 60%.
- تُعد الفقرة **سلبية** إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، أو إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05، وكان الوزن النسبي أقل من 60%.

- تُعد الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

وقد ساعد هذا التحليل في التعرف على اتجاهات العينة نحو محتوى الاستبيان بشكل علمي وموضوعي.

### الفرع الأول: اختبار فرضيات المحور الأول

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول وذلك باستخدام t Test حيث يجب تذكير بالفرضيات المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

الفرضية العدمية  $H_0$ : لا يساهم محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : تساهم مهنة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

والجدول رقم (7) يوضح اختبار t TEST للمحور الأول كما يلي:

### الجدول رقم 7: تحليل نتائج افراد العينة حول اجابتهن عن فقرات المحور الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات افراد العينة
1	3,53	1,261	0,706	2,448	0,020	موافق
2	3,53	1,237	0,706	2,496	0,018	موافق
3	3,44	1,330	0,688	1,934	0,062	محايد
4	3,53	1,308	0,706	2,360	0,024	موافق بشدة
5	3,53	1,134	0,706	2,721	0,010	موافق
6	3,68	1,121	0,736	3,520	0,001	موافق
7	3,06	1,229	0,612	0,279	0,782	محايد

محايد	0,431	0,797	0,636	1,290	3,18	8
موافق	0,018	2,498	0,718	1,373	3,59	9
موافق	0,000	5,193	0,77	0,958	3,85	10
موافق بشدة	0,025	2,351	0,718	1,459	3,59	11
موافق	0,001	3,486	0,7	0,83627	3,50	المعدل الكللي للمحور

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن غالبية الفقرات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، وتجاوزت قيمة (t) المحسوبة القيمة الجدولية (2,045)، وتجاوز الوزن النسبي 60%، ما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية مما يعني أن أفراد العينة يتفوقون على أن محافظ الحسابات دورًا في تعزيز مصداقية القوائم المالية. في المقابل، لم تحقق الفقرات (3، 7، 8) دلالة معنوية، مما يعكس موقفًا محايدًا من العينة تجاهها. أما على مستوى المحور ككل، فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.50)، وقيمة (t) المحسوبة (3.486) بمستوى دلالة (0.001)، وهي نتيجة تؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعزز من فرضية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

### الفرع الثاني: اختبار فرضيات المحور الثاني

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول وذلك باستخدام t Test حيث يجب تذكير بالفرضيات

المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

الفرضية العدمية  $H_0$ : لا توجد العديد من تحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد العديد من تحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

والجدول رقم (8) يوضح اختبار t TEST للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم 8: تحليل نتائج افراد العينة حول اجابتهم عن فقرات المحور الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات افراد العينة
1	3,21	1,200	0,642	1,000	0,325	محايد
2	3,26	1,399	0,652	1,103	0,278	محايد
3	3,38	1,181	0,676	1,888	0,068	محايد
4	3,56	1,307	0,712	2,493	0,018	موافق
5	3,65	1,433	0,73	2,633	0,013	موافق بشدة
6	3,26	1,189	0,652	1,299	0,203	محايد
7	3,50	1,331	0,7	2,190	0,036	موافق
8	2,71	1,219	0,542	-1,407	0,169	محايد
المعدل الكلي للمحور	3,3162	0.71724	0,66324	2,570	0,015	موافق

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن بعض فقرات المحور كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، حيث تجاوزت قيمة (t) المحسوبة القيمة الجدولية (2.045)، وتجاوز الوزن النسبي 60%، ويتعلق الأمر بالفقرات (4، 5، 7)، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يقرون بوجود تحديات فعلية تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر قد تؤثر سلبًا على مصداقية القوائم المالية. في المقابل، لم تحقق الفقرات (1، 2، 3، 6) دلالة إحصائية، مما يعكس موقفًا محايدًا من العينة تجاهها، بينما جاءت الفقرة (8) سلبية، إذ لم تتجاوز قيمتها الجدولية وكانت ذات وزن نسبي ضعيف، وهو ما يدل على عدم اتفاق الأفراد مع محتواها. أما على مستوى المحور ككل، فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.16)، وقيمة (t) المحسوبة (2.570) عند مستوى دلالة (0.015)، وهي نتيجة دالة إحصائية تؤكد رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة،

مما يعزز من صحة الفرضية التي تقول بأنه توجد العديد من تحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر قد تُسهم في تراجع مصداقية القوائم المالية.

### خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من محافظي الحسابات في الغرب الجزائري، حيث كان الهدف منها استقصاء آراء أفراد العينة بشأن مدى مساهمة محافظي الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية وذلك في ظل الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة في الجزائر ومن خلال النتائج المتحصل عليها، يمكننا القول أن محافظي الحسابات يساهمون بشكل فعال في تحسين شفافية ومصداقية القوائم المالية، خاصة عندما يتم احترام قواعد وأخلاقيات المهنة والالتزام الصارم بمعايير التدقيق المعتمدة.

خاتمة

## خاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع الدراسة، يمكن القول أن محافظ الحسابات يمثل دعامة أساسية في تعزيز مصداقية القوائم المالية، لا سيما في ظل التزامه بمعايير التدقيق الجزائية، حيث يساهم تدخله المهني في التأكد من صحة وشفافية المعلومات المالية المعروضة، وهو ما يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات سليمة مبنية على بيانات موثوقة. وقد تبين من خلال تحليل مختلف جوانب الموضوع، سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، من خلال الاستبيان، أن تطبيق معايير التدقيق بصرامة يقلل من احتمالات الغش والتحرير مما ينعكس إيجاباً على بيئة الأعمال. كل ذلك مكّننا في نهاية الدراسة من اختبار الفرضيات والوصول إلى جملة من التوصيات.

## أولاً: اختبار الفرضيات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل النظري ومعطيات الاستبيان الموزع على عينة الدراسة، يمكن اختبار فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

- الفرضية الأولى: تساهم مهنة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية. وبناءً على تحليل نتائج الاستبيان الموزع على عينة الدراسة، يمكن القول أن هذه الفرضية صحيحة، حيث أظهرت النتائج أن تدخل محافظ الحسابات يساهم في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية.
- الفرضية الثانية: توجد العديد من التحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات وبناءً على نتائج الاستبيان الموزع على عينة الدراسة، يمكن القول إن هذه الفرضية صحيحة، حيث بينت النتائج وجود عدد من العراقيل التي تعيق الممارسة المهنية السليمة من بينها نقص التكوين وضعف الرقابة.

## ثانياً: النتائج

من خلال الدراسة التي تم القيام بها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- لمحافظ الحسابات دور كبير في ضمان صدق وشفافية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية.
- ان استقلالية محافظ الحسابات تعتبر من بين أهم العوامل المؤثرة في مصداقية التقارير المالية، حيث أن غياب الاستقلالية قد يضعف ثقة المستخدمين في القوائم المالية.
- أن احترام المعايير المهنية والمعايير الجزائرية للتدقيق يعزز من شفافية القوائم المالية، ويقلل من فرص التلاعب والغش.

- أظهرت النتائج أن تدخل محافظ الحسابات يُسهم في كشف الأخطاء المحاسبية والاختلالات، بل وفي اقتراح إجراءات تصحيحية فعالة.
- وجود محافظ الحسابات يعزز ثقة أصحاب المصالح ويقلل من احتمالية الغش والتلاعب، ما يعزز سمعة المؤسسة ويزيد من فرص تمويلها أو الدخول في شراكات جديدة.
- وجود محافظ الحسابات يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مالية أدق بفضل التقارير المحايدة التي يقدمها.
- التدخلات والضغط التي يتعرض لها محافظ الحسابات تؤثر سلبا على مصداقية عملية التدقيق.

### ثالثا: التوصيات واقتراحات

من خلال النتائج يمكن اقتراح ما يلي:

- تعزيز استقلالية محافظ الحسابات.
- تفعيل الرقابة على التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية.
- رفع كفاءة محافظي الحسابات بالتكوين المستمر.
- اعتماد تقنيات تدقيق حديثة.
- إلزام الشركات بنشر تقارير تدقيق شفافة
- تحديث معايير التدقيق الجزائرية دوريا.
- تشجيع التبليغ عن الممارسات الغير الأخلاقية.
- اجراء دراسات دورية حول واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

### رابعا: آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة، تبين لنا أن الموضوع محل البحث غني بالمعلومات ويتضمن العديد من المحاور التي لم يتسن لنا التطرق إليها بالكامل، ونظرا لأهمية هذه الجوانب، نأمل أن يتم تناولها في أبحاث مستقبلية، ومن بين المواضيع التي يمكن دراستها لاحقا:

- التحديات العملية التي تواجه محافظ الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- سبل تعزيز استقلالية محافظ الحسابات وأثرها على مصداقية القوائم المالية.



# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

### أولاً: الكتب

- عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد الأول، 2007

### ثانياً: المذكرات والأطروحات

- بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2016.

### ثالثاً: المجلات والمؤتمرات

- شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012.
- فوزي الحاج أحمد، سارة بوضياف، رحيمة العيفة، "المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية"، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021.
- مداحي عثمان، "أهداف القوائم المالية"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة البليدة، المجلد 3، العدد 2.
- صديق مسعود، صديق فؤاد، "محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016.
- سليمان عبد الحكيم، "تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي مؤسسة اقتصادية جزائرية: دراسة حالة مجمع صايدال"، المجلة الوطنية للدراسات العلمية الأكاديمية، جامعة الجزائر، 2020.
- جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74، سبتمبر/أكتوبر 1996.

## رابعاً: القوانين والتشريعات

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد والصفحات مختلفة حسب المواد.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المادة 715 مكرر 04.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، المادة 715 مكرر 14، الفقرة الأولى.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 02، المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 150، المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 212، المؤرخ في 18 نوفمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 249، المؤرخ في 28 ديسمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 121، المؤرخ في 01 جوان 2024، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

## المراجع باللغة الأجنبية

- Reblert, Obert. Pratique des normes IAS/IFRS. Dlinod, Paris, 2002.

الملحق

## الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

استبيان حول دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية في الجزائر

### ◆ القسم الأول: المعلومات العامة

1. الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة  30-40 سنة  41-50 سنة  أكثر من 50 سنة

2. عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة أو التدقيق:

أقل من 5 سنوات  5-15 سنة  16-25 سنة  أكثر من 25 سنة

3. طبيعة العمل:

محافظ حسابات  محاسب  مسؤول مالي  أكاديمي  مستثمر/صاحب شركة

### ◆ القسم الثاني :

المحور الأول: دراسة دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية القوائم المالية

يرجى اختيار الإجابة التي تعكس وجهة نظرك لكل عبارة أدناه باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يساهم تدقيق الحسابات في تحسين مصداقية القوائم المالية للشركات.					
2- يقلل دور محافظ الحسابات من فرص التلاعب في القوائم المالية.					
3- يعمل محافظ الحسابات كضامن للشفافية في البيانات المالية.					

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة
4- التدقيق الخارجي يزيد من ثقة المستثمرين في الشركة.					
5- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) يحسن جودة التدقيق المالي في الجزائر.					
6- الالتزام ب NAA يعزز مصداقية التقارير المالية.					
7- يحدد القانون 10-01 بوضوح مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.					
8- يساهم القانون 10-01 في حماية استقلالية محافظ الحسابات وضمان حياديته.					
9- يساعد النظام المحاسبي المالي (SCF) في توحيد إعداد القوائم المالية وفق معايير واضحة.					
10- يعزز SCF شفافية المعلومات المالية ويزيد من موثوقيتها.					
11- يتماشى SCF مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مما يسهل التدقيق والمطابقة.					

#### ◆ المحور الثاني: التحديات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

يرجى اختيار الإجابة التي تعكس وجهة نظرك لكل عبارة أدناه باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تواجه مهنة التدقيق في الجزائر تحديات قانونية وتنظيمية تؤثر على فعاليتها.					
2- هناك ضغوط من بعض أصحاب المصالح للتأثير على عمل محافظ الحسابات.					
3- مستوى التزام الشركات الجزائرية بالمعايير المحاسبية و <b>NAA</b> منخفض.					
4- ضعف الحوكمة المؤسسية يؤثر على دور محافظ الحسابات.					
5- الرقابة الحكومية غير كافية لضمان جودة عمليات التدقيق.					
6- هناك حاجة لتحديث <b>NAA</b> والقانون 10-01 لمواكبة التطورات الاقتصادية والمالية الحديثة.					
7- يواجه تطبيق <b>SCF</b> تحديات في التنفيذ بسبب نقص التكوين والتدريب الكافي للمحاسبين.					
8- لا تزال بعض الشركات الجزائرية تعتمد على ممارسات محاسبية قديمة وغير متوافقة مع <b>SCF</b> .					

## الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

### أولا اختبار الاتساق الداخلي

			Corrélations											
			A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	1,000	,415*	,519**	,282	,475**	,437**	,520**	,463**	,644**	,297	,502**	,749**
		Sig. (bilatéral)	.	,015	,002	,106	,005	,010	,002	,006	,000	,088	,002	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A2		Coefficient de corrélation	,415*	1,000	,436**	,494**	,584**	,313	,604**	,302	,286	,467**	,290	,690**
		Sig. (bilatéral)	,015	.	,010	,003	,000	,072	,000	,083	,101	,005	,096	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A3		Coefficient de corrélation	,519**	,436**	1,000	,516**	,243	,335	,479**	,524**	,466**	,365*	,486**	,736**
		Sig. (bilatéral)	,002	,010	.	,002	,166	,053	,004	,001	,006	,034	,004	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A4		Coefficient de corrélation	,282	,494**	,516**	1,000	,385*	,417*	,487**	,174	,254	,497**	,463**	,669**
		Sig. (bilatéral)	,106	,003	,002	.	,025	,014	,003	,325	,147	,003	,006	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A5		Coefficient de corrélation	,475**	,584**	,243	,385*	1,000	,478**	,621**	-,005	,080	,215	,155	,553**
		Sig. (bilatéral)	,005	,000	,166	,025	.	,004	,000	,979	,651	,221	,381	,001
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A6		Coefficient de corrélation	,437**	,313	,335	,417*	,478**	1,000	,429*	,250	,257	,412*	,213	,594**
		Sig. (bilatéral)	,010	,072	,053	,014	,004	.	,011	,154	,143	,015	,226	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A7		Coefficient de corrélation	,520**	,604**	,479**	,487**	,621**	,429*	1,000	,320	,299	,545**	,334	,748**
		Sig. (bilatéral)	,002	,000	,004	,003	,000	,011	.	,065	,086	,001	,054	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A8		Coefficient de corrélation	,463**	,302	,524**	,174	-,005	,250	,320	1,000	,540**	,362*	,327	,594**
		Sig. (bilatéral)	,006	,083	,001	,325	,979	,154	,065	.	,001	,035	,059	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A9		Coefficient de corrélation	,644**	,286	,466**	,254	,080	,257	,299	,540**	1,000	,527**	,538**	,687**
		Sig. (bilatéral)	,000	,101	,006	,147	,651	,143	,086	,001	.	,001	,001	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A10		Coefficient de corrélation	,297	,467**	,365*	,497**	,215	,412*	,545**	,362*	,527**	1,000	,487**	,675**
		Sig. (bilatéral)	,088	,005	,034	,003	,221	,015	,001	,035	,001	.	,004	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A11		Coefficient de corrélation	,502**	,290	,486**	,463**	,155	,213	,334	,327	,538**	,487**	1,000	,652**
		Sig. (bilatéral)	,002	,096	,004	,006	,381	,226	,054	,059	,001	,004	.	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
A		Coefficient de corrélation	,749**	,690**	,736**	,669**	,553**	,594**	,748**	,594**	,687**	,675**	,652**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

			Corrélations								
			B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	1,000	,480**	,257	,453**	,165	,057	,382*	,280	,721**
		Sig. (bilatéral)	.	,004	,143	,007	,351	,748	,026	,108	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B2	Coefficient de corrélation	,480**	1,000	,218	,237	,201	,141	,428*	,218	,709**
		Sig. (bilatéral)	,004	.	,215	,178	,255	,426	,012	,214	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B3	Coefficient de corrélation	,257	,218	1,000	-,100	,215	-,240	,192	,284	,379*
		Sig. (bilatéral)	,143	,215	.	,573	,222	,171	,278	,104	,027
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B4	Coefficient de corrélation	,453**	,237	-,100	1,000	,282	,382*	,223	,011	,520**
		Sig. (bilatéral)	,007	,178	,573	.	,107	,026	,206	,952	,002
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B5	Coefficient de corrélation	,165	,201	,215	,282	1,000	,236	,161	,111	,478**
		Sig. (bilatéral)	,351	,255	,222	,107	.	,179	,363	,530	,004
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B6	Coefficient de corrélation	,057	,141	-,240	,382*	,236	1,000	-,092	-,367*	,240
		Sig. (bilatéral)	,748	,426	,171	,026	,179	.	,604	,033	,172
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B7	Coefficient de corrélation	,382*	,428*	,192	,223	,161	-,092	1,000	,354*	,652**
		Sig. (bilatéral)	,026	,012	,278	,206	,363	,604	.	,040	,000
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B8	Coefficient de corrélation	,280	,218	,284	,011	,111	-,367*	,354*	1,000	,480**
		Sig. (bilatéral)	,108	,214	,104	,952	,530	,033	,040	.	,004
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34
	B	Coefficient de corrélation	,721**	,709**	,379*	,520**	,478**	,240	,652**	,480**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,027	,002	,004	,172	,000	,004	.
		N	34	34	34	34	34	34	34	34	34

\*\* La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

ثانيا : اختبار الثبات

## Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observatio Valide	34	100,0
ns Exclue	0	,0
a		

Total	34	100,0
-------	----	-------

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

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,874	19

ثالثا : اختبار اعتدالية التوزيع

### Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

	A	B
N	34	34
Moyenne	3,5000	3,3162

Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Ecart type	,83627	,71724
Différences les plus extrêmes	Absolue	,119	,160
	Positif	,119	,082
	Négatif	-,113	-,160
Statistiques de test		,119	,160
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200 <sup>c,d</sup>	,027 <sup>c</sup>

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

رابعاً: الاحصائيات الوصفية ونتائج اجابات أفراد العينة

العمر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 30 سنة	11	32,4	32,4	32,4

من 30 إلى 40 سنة	10	29,4	29,4	61,8
من 41 إلى 50 سنة	7	20,6	20,6	82,4
أكثر من 50 سنة	6	17,6	17,6	100,0
Total	34	100,0	100,0	

عدد\_سنوات\_الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides أقل من 5 سنوات	8	23,5	23,5	23,5
من 5 إلى 15 سنة	10	29,4	29,4	52,9
من 16 إلى 25 سنة	9	26,5	26,5	79,4
أكثر من 25 سنة	7	20,6	20,6	100,0
Total	34	100,0	100,0	

المؤهل\_العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	10	29,4	29,4	29,4
ماستر	10	29,4	29,4	58,8
ماجستير	8	23,5	23,5	82,4
دكتوراه	6	17,6	17,6	100,0
Total	34	100,0	100,0	

طبيعة\_العمل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ	10	29,4	29,4	29,4
حسابات				
محاسب معتمد	10	29,4	29,4	58,8
خبير محاسبي	6	17,6	17,6	76,5
أكاديمي	8	23,5	23,5	100,0
Total	34	100,0	100,0	

**A1**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,9	5,9	5,9
	غير موافق	7	20,6	20,6	26,5
	محايد	5	14,7	14,7	41,2
	موافق	11	32,4	32,4	73,5
	موافق بشدة	9	26,5	26,5	100,0
	Total		34	100,0	100,0

**A2**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,8	8,8	8,8
	غير موافق	4	11,8	11,8	20,6
	محايد	7	20,6	20,6	41,2
	موافق	12	35,3	35,3	76,5
	موافق بشدة	8	23,5	23,5	100,0

Total	34	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

### A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,8	11,8	11,8
	غير موافق	6	17,6	17,6	29,4
	محايد	2	5,9	5,9	35,3
	موافق	15	44,1	44,1	79,4
	موافق بشدة	7	20,6	20,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

### A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	5,9	5,9	5,9
	غير موافق	8	23,5	23,5	29,4
	محايد	4	11,8	11,8	41,2

موافق	10	29,4	29,4	70,6
موافق بشدة	10	29,4	29,4	100,0
Total	34	100,0	100,0	

## A5

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	5,9	5,9	5,9
غير موافق	5	14,7	14,7	20,6
محايد	6	17,6	17,6	38,2
موافق	15	44,1	44,1	82,4
موافق بشدة	6	17,6	17,6	100,0
Total	34	100,0	100,0	

**A6**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	غير موافق	5	14,7	14,7	17,6
	محايد	7	20,6	20,6	38,2
	موافق	12	35,3	35,3	73,5
	موافق بشدة	9	26,5	26,5	100,0
	Total		34	100,0	100,0

**A7**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	17,6	17,6	17,6
	غير موافق	4	11,8	11,8	29,4
	محايد	8	23,5	23,5	52,9
	موافق	14	41,2	41,2	94,1

موافق بشدة	2	5,9	5,9	100,0
Total	34	100,0	100,0	

## A8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	17,6	17,6	17,6
	غير موافق	4	11,8	11,8	29,4
	محايد	5	14,7	14,7	44,1
	موافق	16	47,1	47,1	91,2
	موافق بشدة	3	8,8	8,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**A9**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,8	8,8	8,8
	غير موافق	7	20,6	20,6	29,4
	محايد	2	5,9	5,9	35,3
	موافق	11	32,4	32,4	67,6
	موافق بشدة	11	32,4	32,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**A10**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	غير موافق	2	5,9	5,9	8,8
	محايد	6	17,6	17,6	26,5

	موافق	17	50,0	50,0	76,5
	موافق بشدة	8	23,5	23,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

### A11

		Fréquen ce	Pourcenta ge	Pourcentag e valide	Pourcentag e cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	14,7	14,7	14,7
	غير موافق	4	11,8	11,8	26,5
	محايد	3	8,8	8,8	35,3
	موافق	10	29,4	29,4	64,7
	موافق بشدة	12	35,3	35,3	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**B1**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,8	8,8	8,8
	غير موافق	8	23,5	23,5	32,4
	محايد	6	17,6	17,6	50,0
	موافق	13	38,2	38,2	88,2
	موافق بشدة	4	11,8	11,8	100,0
	Total		34	100,0	100,0

**B2**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	14,7	14,7	14,7
	غير موافق	6	17,6	17,6	32,4
	محايد	6	17,6	17,6	50,0
	موافق	9	26,5	26,5	76,5

موافق بشدة	8	23,5	23,5	100,0
Total	34	100,0	100,0	

### B3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	8,8	8,8	8,8
	غير موافق	5	14,7	14,7	23,5
	محايد	7	20,6	20,6	44,1
	موافق	14	41,2	41,2	85,3
	موافق بشدة	5	14,7	14,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**B4**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,8	11,8	11,8
	غير موافق	3	8,8	8,8	20,6
	محايد	6	17,6	17,6	38,2
	موافق	12	35,3	35,3	73,5
	موافق بشدة	9	26,5	26,5	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**B5**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,8	11,8	11,8
	غير موافق	5	14,7	14,7	26,5
	محايد	3	8,8	8,8	35,3
	موافق	9	26,5	26,5	61,8

موافق بشدة	13	38,2	38,2	100,0
Total	34	100,0	100,0	

## B6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,8	11,8	11,8
	غير موافق	3	8,8	8,8	20,6
	محايد	12	35,3	35,3	55,9
	موافق	10	29,4	29,4	85,3
	موافق بشدة	5	14,7	14,7	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

**B7**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	11,8	11,8	11,8
	غير موافق	5	14,7	14,7	26,5
	محايد	3	8,8	8,8	35,3
	موافق	14	41,2	41,2	76,5
	موافق بشدة	8	23,5	23,5	100,0
	Total		34	100,0	100,0

**B8**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	17,6	17,6	17,6
	غير موافق	11	32,4	32,4	50,0
	محايد	6	17,6	17,6	67,6

موافق	9	26,5	26,5	94,1
موافق بشدة	2	5,9	5,9	100,0
Total	34	100,0	100,0	

خامسا: اختبار الفرضيات

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	34	3,53	1,261	,216
A2	34	3,53	1,237	,212
A3	34	3,44	1,330	,228
A4	34	3,53	1,308	,224
A5	34	3,53	1,134	,195
A6	34	3,68	1,121	,192
A7	34	3,06	1,229	,211
A8	34	3,18	1,290	,221
A9	34	3,59	1,373	,236

A10	34	3,85	,958	,164
A11	34	3,59	1,459	,250
A	34	3,5000	,83627	,14342

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	2,448	33	,020	,529	,09	,97
A2	2,496	33	,018	,529	,10	,96
A3	1,934	33	,062	,441	-,02	,91
A4	2,360	33	,024	,529	,07	,99
A5	2,721	33	,010	,529	,13	,93
A6	3,520	33	,001	,676	,29	1,07
A7	,279	33	,782	,059	-,37	,49
A8	,797	33	,431	,176	-,27	,63
A9	2,498	33	,018	,588	,11	1,07

A10	5,193	33	,000	,853	,52	1,19
A11	2,351	33	,025	,588	,08	1,10
A	3,486	33	,001	,50000	,2082	,7918

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	34	3,21	1,200	,206
B2	34	3,26	1,399	,240
B3	34	3,38	1,181	,203
B4	34	3,56	1,307	,224
B5	34	3,65	1,433	,246
B6	34	3,26	1,189	,204
B7	34	3,50	1,331	,228
B8	34	2,71	1,219	,209
B	34	3,3162	,71724	,12300

## Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	1,000	33	,325	,206	-,21	,62
B2	1,103	33	,278	,265	-,22	,75
B3	1,888	33	,068	,382	-,03	,79
B4	2,493	33	,018	,559	,10	1,01
B5	2,633	33	,013	,647	,15	1,15
B6	1,299	33	,203	,265	-,15	,68
B7	2,190	33	,036	,500	,04	,96
B8	-1,407	33	,169	-,294	-,72	,13
B	2,570	33	,015	,31618	,0659	,5664