وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبية

التخصص : مالية المؤسسة

من اعداد الطالبة: مهاية حليمة

بعنوان

دور محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية

– دراسة ميدانية حالة الجزائر –

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: **2016/06/01**.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ بوخاري عبد الحميد.....رئيسا

د/ عجيلة محمد ..... (أستاذ محاضر أ/جامعة غرداية) مشرفا

أ/خلف الله بن يوسف.....مناقشا

أ/ بن مولاي زينب.....مناقشا

السنة الجامعية: **2016/2015** م

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء:

بسم الله العلي القدير الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا هدانا الله واشكره على النعم التي أنعمها علينا ويسر لنا سبل النجاح .

إلى من كللها الله بالهدى ,بالهبة والوقار ...إلى من علمني العطاء دون انتظار ...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..أرجوا من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطائفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وغدا وإلى ا لأبد .. .**أبي العزيز****

إلى ملاكي في الحياة ...إلى منبع الحب و الحنان ...إلى من ترتاح برؤيتها العينان ...ولا يعوض حبها بشتى الأثمان إلى أحلى صوت سمعته الأذان ...بعد رب العزة والنبي العدنان ...إلى نسمة الحياة وسبب الوجود ,إلى من دعائها سر نجاحي وحنانها يلم جراحي ...إلى أغلى الحبايب .**أمي الحبيبة****

إلى أغلى ما لدي في الوجود وسندي في الحياة ***إخوتي*** *و* ***أخواتي*** *و* ***زوجة أخي.***

والبراعم الفتية : ***شعيب ,بوحفص ,عبد الرحيم ,يحي,عبد الرحمان ,حنان ,زهرة ,دعاء .***

والى كل من يحمل لقب ***مهاية.***

والى صديقاتي كل واحدة باسمها سعيدة، سارة،أسماء، ربيعة، فتيحة، حياة..... اللهم أدم صداقتنا .

والى كل طلبة العلوم المالية و المحاسبية دفعة ***2016/2015***

وإلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي أهديهم عملي وشكري .

حليمة

كلمة شكر و تقدير

"...ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن اعمل عملا صالحا ترضاه و ادخل برحمتك في عبادك الصالحين ، فالحمد لك حتى ترضى و الحمد لك إذا رضيت..."

أسالك الله أن تجعل عملي هذا صالحا لوجهك الكريم و أن تنفعني به و تنبع كل من يقرأه

و لا يسعنا في نهاية هذا العمل إلا ن أتوجه بجزيل شكري و امتناني إلى: الدكتور

" **عجيلة محمد**" و أقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم "إن الحوت في البحر و الطير في السماء ليصلون على معلم الناس الخير"كما اشكره على قبوله الإشراف على المذكرة و على ملاحظاته القيمة و توجيهاته السديدة و تصويباته الدقيقة و التي كان له الفضل في إخراجها كاملة. فالهم جازه عنا خير الجزاء و أطل في عمره و بارك في أعماله و أنفع به الأمة، كما لا يسعني أتقدم بوافر التقدير و عظيم الامتنان للأساتذة محكمين الاستبيان و كذا أعضاء اللجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة هذه المذكرة وكذا الأساتذة الأفاضل الدين تناوبوا على تأطيري خلال مساري التعليمي بجامعة غرداية .

الملخص:

يعتبر وجود محافظ الحسابات في المؤسسات كهيئة رقابية خارجية ركيزة أساسية و ذلك للشفافية و المصداقية التي يضفيها على القوائم المالية، حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و لتحقيق ذلك تم توزيع استمارة الاستبيان على فئات معينة و التي تمثلت في بعض محافظي الحسابات و المحاسبين العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية و ذلك لاستقصاء آرائهم حول موضوع الدراسة، و لمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية: ما هي متطلبات تفعيل دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل التشريعات و القوانين التنظيمية الحالية ؟، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين حيث خصص الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات (المراجعة الخارجية) و الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، أما فيما يخص الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية التي شملت عينة من ولاية غرداية و لقد خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الالتزام بآداب و سلوكيات المهنة لأنها أساس جودة المهنة قبل القوانين و التشريعات و تطبيق المعايير الدولية للمراجعة .

الكلمات المفتاحية: مهنة المحاسبة، محافظ الحسابات ، المعايير الدولية للمراجعة، التقارير المالية و المحاسبية.

Résumé :

On considère le commissaire aux Comptes dans les entreprises comme contrôleuse externe et axe principale pour la transparence et la vérité que l'ajoute dans les lister financiers pour économiques algérienne et aussi distribuer les imprimes, aux catégories dans quelques commissaire aux comptes financiers et comptables employés dans les sociétés économiques dans la wilaya de Ghardaïa pour prendre notes a propos du thème d'étude et pour traiter ce thème on a posé la question suivante :quels sont ses besoins pour réactiver le rôle du commissaire aux Comptes au sein des excusions et lois actuelles **?**, On a divisé l'étude en deux chapitres pour le 1er pour la théorie du commissaire aux Comptes et le 2eme pour l'étude dans le terrain et on a pris un échantillon de la wilaya de Ghardaïa et on a abouti que: obligatoirement on prend on considération la discipline du métier parce qu' elle est la base du professionnalité avant les droits et les exécutions et application des critères mondiales pour l'audit externe.

Mots clés:

commissaire aux Comptes, Profession du comptabilité, les critères mondiales de révision, les rapporte financières et comptables.

الفهـرس

العنـوان **الصفحة**

الإهداء

شكر وتقدير

الملخص.....I .

قائمة الجداول.....II .

قائمة الأشكال.....III

قائمة الملاحق..... ...VI

قائمة الاختصارات..... VII

الفهرس.....VIII

مقدمـة.....أ -هـ

الفصـل الأول: الإطار النظري و المفاهيمي لمحافظ الحسابات و الدراسات السابقة..... **16**

تمهيـد الفصـل.....**17**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.....**18**

المطلب الأول:مفاهيم عامة حول المراجعة القانونية.....**18**

المطلب الثاني: محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01.....**24**

المطلب الثالث:تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.....**32**

المبحث الثاني:الدراسات السابقة **36**

المطلب الأول: دراسات الوطنية **36**

المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية **38**

المطلب الثالث :ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة **38**

خلاصة الفصل: **42**

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية – حالة الجزائر– **43**

تمهيد الفصل: **44**

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة..... **45**

المطلب الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة **45**

المطلب الثاني: عرض و تصميم استمارة الاستبيان..... **46**

المطلب الثالث: عرض و تصميم استمارة الاستبيان..... **46**

المبحث الثاني:عرض و مناقشة النتائج..... **49**

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة **49**

المطلب الثاني :عرض و مناقشة نتائج الدراسة..... **57**

المطلب الثالث :عرض و مناقشة نتائج الدراسة..... **64**

خلاصة الفصل..... **53**

خاتمة..... **54**

المراجع..... **57**

الملاحق..... **77**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة	48
02	درجة أهمية بنود الاستمارة	48
03	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	49
04	توزيع أفراد العيينة حسب المسمى الوظيفي	50
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	51
06	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	52
07	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	53
08	توزيع أفراد العيينة حسب خبرتهم المهنية	55
09	توزيع اطلاع أفراد العيينة على المعايير الدولية للمراجعة	56
10	توزيع درجة اطلاع أفراد العيينة الذين كانوا على اطلاع على المعايير الدولية	57
11	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	58
12	تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات	59
13	مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية	61
14	دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	63

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	نسبة أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	50
02	نسبة افردا العينة حسب الجنس	51
03	نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية	53
04	نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	54
05	نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	55
06	نسبة اطلاع أفراد العيينة على المعايير الدولية للمراجعة	56
07	نسبة درجة اطلاع أفراد العيينة الذين كانوا على اطلاع على المعايير الدولية للمراجعة	57

قائمة الاختصارات

الاختصارات		الدلالة
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
IFAS	International Federation of Accountants	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبة الوطني
IFRS	International Financial Reporting Standard	المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح
IAS	International Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة (الاستبيان)
02	الخصائص الديمواغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الإستبانة و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS

مقدمة

توطئة:

أدى التطور المستمر في النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و ما شهده العالم من تطور حجم أنشطة المؤسسات الاقتصادية إلى إحداث تغيرات هائلة في مجالات مختلفة اثر بطريقة واضحة في الرقابة و المراجعة، حيث تطورت إجراءات و عمليات المراجعة الخارجية من الأساليب التقليدية إلى الأساليب الحديثة، إذ تعتبر مهنة محافظ الحسابات من ابرز المهن المحاسبية التي تحضى باهتمام من قبل الدول المتقدمة نظرا لدور هذه المهنة في المحافظة على حقوق مختلف الأعوان الاقتصاديين، و التي زادت أهميتها و مكانتها مع التطورات إلي شهدتها المؤسسات الاقتصادية و ذلك راجع للمهام و الصلاحيات الموكلة لمحافظ الحسابات في إطار مزاولة المهنة و التي يقابلها مسؤوليات يتحملها محافظ الحسابات عن كل تجاوز غير قانوني مهما كانت طبيعته أو غرضه؛

وضمانا لفعالية نشاط المؤسسات الاقتصادية ألزمت القوانين و التشريعات في الكثير من الدول المؤسسات عامة كانت أو خاصة على تفويض و تعيين محافظ حسابات أو أكثر وذلك لما يقوم به من مراجعة لحساباتها

و المصادقة عليها ضمانا و حماية لحقوق الملاك و المساهمين و المحافظة على القيم و المبادئ المحاسبية و ترقية النشاطات و تطوير المؤسسات، و لذلك نظم المشرع الجزائري المؤهلات التي يجب توافرها في محافظ الحسابات

و ذلك بتكوين هيئات عملية تشرف على مهنة المراجعة القانونية لرفع مستواها و ذلك لما تصدره هذه الهيئات من توصيات و ما تقوم به من أبحاث، و تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ينظمها القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29جوان 2010 الذي ألغى القانون 91-08 الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991فمن خلال هذا التحديث الذي شهدته الجزائر في السنوات الأخيرة تمت إعادة ضبط المهنة و استحدث إجراءات جديدة ألغت بعض الإجراءات الأخرى

الإشكالية:

و بناء على ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا إلى موضوع محافظة الحسابات في الجزائر و لمعالجة هذا الموضوع و إعطاء صورة واضحة حول الموضوع ارتأينا طرح الإشكالية التالية: **ما هي متطلبات تفعيل دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟**

وتتفرع من هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى التزام محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية ؟
- ما مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام و المسؤوليات المحددة من قبل القانون؟
- ما مدى فهم و إدراك محافظ الحسابات للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة ؟
- ما هو تأثير عدم تطبيق المعايير الدولية على دور محافظ الحسابات ؟

- ما هو واقع مهنة محافظ الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية السابقة الذكر تم وضع الفرضيات التالية :

- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية في أداءه لعمله.
- يوجد لدى محافظ الحسابات التزام بالمهام و المسؤوليات المحددة في القانون 10-01.
- عدم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من بين المعوقات التي تحول دون تحقيق دور محافظ الحسابات في الجزائر .
- لدى محافظ الحسابات فهم لمعايير التدقيق و المراجعة الدولية .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في إظهار ضرورة محافظ الحسابات و دوره الرئيسي في المجتمع بصفة عامة و الوسط الاقتصادي بصفة خاصة .

كما تنبع أهمية البحث من الأهمية التي يتعاظم فيها دور محافظ الحسابات في تسهيل العمليات والإجراءات التي يقوم بها ممارسو المهنة .

كما ترجع أهمية البحث إلى معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وتنظيمها في الجزائر بما يتماشى و المعايير الدولية للمراجعة و التدقيق .

أهداف الدراسة:

- بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التطرق لأهمية المراجعة القانونية في المؤسسات ، واستعراض أهم المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة محافظة الحسابات (المراجعة الخارجية) ومساعيها في تطوير مهنة محافظ الحسابات بالإضافة إلى المقومات الأساسية للمهنة ا ودورها في التنمية الاقتصادية .

- إبراز دور محافظ الحسابات و معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه المهن في الجزائر .

- الوقوف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية .

- إعطاء صورة واضحة لمهام و مسؤولية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية.

- استقصاء آراء المهتمين بالمهنة في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بمحافظ الحسابات .

اسباب اختيار الموضوع:

تنبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بالتخصص في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير المراجعة و التدقيق، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية، ومعرفة تحديات التي تواجهها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و متطلباتها لترقى لمستوى المراجعة الدولية،

أما الأسباب الموضوعية:

- التطور التكنولوجي وما فرضه من ضرورة تطور دور محافظ الحسابات والرغبة في إثراء الموضوع أكثر.
- بكون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية في السنوات.
- محاولة التطرق لأحد أهم المجالات التي تعمل على تأهيل المؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة :

أجريت هذه الدراسة خلال الموسم الدراسي2015/ 2016 وذلك باستنادها لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية من محافظي حسابات و محاسبين معتمدين و خبراء في المحاسبة، بالإضافة أساتذة المحاسبة والتكوين المهني بولاية غرداية.

صعوبات الدراسة:

كان البحث عرضة لبعض الصعوبات و التي عملنا على تذليلها بهدف تجاوزها و إنهاء عملنا في الوقت المحدد له، و لعل من أهم الصعوبات نذكر:

- عدم الجدية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية .
- صعوبة الوصول إلى الفئة المدروسة (محافظي الحسابات) و ذلك للحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات التي تضفي قيمة للدراسة.

منهج الدراسة:

بناءً على طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية و ذلك بإتباع المنهج الوصفي و التحليلي، فقد قمنا بإتباع المنهج الوصفي في الفصل النظري لموضوع الدراسة و ذلك بالرجوع إلى المصادر و المعلومات الثانوية من كتب و مجلات ومؤتمرات ذات العلاقة بالموضوع و كذا القوانين و المراسيم التنفيذية المتعلقة بالموضوع بهدف إعطاء صورة واضحة حول موضوع الدراسة، أما المنهج التحليلي فقد تم

الاعتماد عليه في الجزء التطبيقي للدراسة و ذلك من خلال المقابلات الشخصية و استمارة الاستبيان، كما تم الاعتماد في التحليل على بعض الأساليب الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي و برنامج spss2، و برنامج Excel.

أسلوب الدراسة: تعتمد هذه الدراسة على الأسلوبين التاليين:

- الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذه الدراسة.

- الدراسة الميدانية والتي تتضمن تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على المهنيين المحاسبيين كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إضافة إلى أساتذة المحاسبة في المؤسسات ، وذلك للوقوف على آرائهم وخبراتهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث، وذلك من خلال تحليل نتائج الاستقصاء باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقدتم تقسيم البحث إلى فصلين، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

– الفصل الأول**" الإطار النظري و المفاهيمي و الدراسات السابقة"**، خصص هذا الفصل لدراسة مفاهيم عامة حول المراجعة القانونية أهميتها و أهدافها و أهم المقومات الأساسية لها ا وكذا التطرق إلى مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01و ذلك من خلال تعريف محافظ الحسابات و مهامه و مسؤولياته و التزاماته القانونية و كذا التطرق إلى مهنة المحاسبة في الجزائر .

– الفصل الثاني **: دراسة ميدانية _ حالة الجزائر _** و الذي يتضمن استطلاع رأي مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين و كذا بعض أساتذة المحاسبة، و قد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فيعرض أهم نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها و أهم التوصيات المقترحة؛

و أنهينا البحث بخاتمة احتوت على النتائج المتوصل إليها مدعمة ببعض الاقتراحات.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات و الدراسات السابقة

تمهيد الفصل:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية و كذا ضبط النظام المحاسبي و المالي للمؤسسة الاقتصادية، و ذلك عن طريق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة, و التأكيد على صحة و مصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتبارها أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء و توجيه الاستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة. و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة فيما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الثاني :الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

للمراجعة القانونية أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية نظراً للدور الذي تؤديه من أجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية وترقية النشاطات وتطوير المؤسسات.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالمراجعة القانونية في الجزائر و التي تحتم علينا التعريف بمحافظ الحسابات – Commissaire aux Comptes –في الجزائر كونه الشخص المعني بالمراجعة القانونية ومن تم مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول:مفاهيم عامة حول المراجعة القانونية

أولا:مفهوم المراجعة الخارجية

تعريف أول :هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها،[1]و الإبلاغ عن نتيجة العمليات من خلال رأي مهني و محايد.[2]

تعريف ثاني:تعرف المراجعة بأنها فحص القوائم المالية يشتمل على بحث و تقييم تحليل السجلات و الإجراءات و نواحي الرقابة للمشروع مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة و التقرير عنها في القوائم المالية, و ينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه فيها[3]، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة،[4] و يمكن القول أيضا بان التدقيق عبارة عن عبارة عن فحص و تحقق و كتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق.[5]

---

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي, **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص 30.

[2] رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 21.

[3] احمد نور,**مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية**،الدار الجامعية للطباعة و النشر,1992, ص6.

[4] وليم توماس و أمرسون هنكي، تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر،السعودية، 1997، ص 26.

[5] توفيق مصطفى أبو رقبة و عبد الهادي إسحاق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991، 14 .

تعريف ثالث: هي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريرا مكتوبا يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية (أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP أو أي مبادئ أو معايير أخرى) [1]

تعريف رابع:المراجعة عملية نظامية تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول أحداث و تصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق (أو التطابق) بين هذه المعلومات المقدمة و معايير محددة, و توصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات ذوي الاهتمام؛[2] و هي طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر و السجلات[3]

أو هي يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية و إبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات؛[4] تقوم به جهة مستقلة عن المشروع و لا تخضع لإشراف الإدارة، حيث يتصف بالحيادية للوصول إلى تقرير عادل يبين فيه المدقق المركز المالي للمشروع و نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة ؛[5]

هي منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة, ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[6] ، وهي عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات و الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا ،[7]

ثانيا:أهداف عملية التدقيق (المراجعةAUDIT)

تهدف عملية التدقيق إلى مراجعة عناصر القوائم المالية و نظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج تدقيق يوضع مسبقا من قبل المدقق و ذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة، و كذلك ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت و المبالغ التي حصلت مقيدة في الدفاتر بصورة صحيحة و ما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا و بصورة اشمل تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها و بياناتها و تمسك دفاترها و سجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة قبولا عاما و ما إذا كانت هذه الحسابات

---

[1] حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي, **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية**, دار الثقافة للنشر و التوزيع,الأردن, الجزء الأول,1984,ص30.

[2] كمال خليفة أبو زيد و آخرون,**دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية**,دار المطبوعات الجامعية,مصر,2008,ص17.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات"الناحية العملية"**، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004، ص 11.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية–**، دار وائل للنشر، الطبعة الأردن، 2004، ص 151.

[5] سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى،الأردن، 2012، ص 15.

[6] محمد سمير و عبد الله عبد العظيم, **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**, الدار الجامعية, مصر, 2002,ص 17.

[7] سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 320.

و البيانات تمثل و ضع الشركة المالي بصورة صحيحة و عادلة، لذلك فان دور التدقيق هو بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد للحقائق أو شهادة.[1]

إن أهداف المراجعة مختلفة، ذلك حسب نوعها و ظروف تنفيذها إلا أن الهدف الرئيسي و المشترك هو التحقق من الصحة و المصداقية للمعلومة[2]

إضافة إلى ما ذكر هناك أهداف أخرى و هي:[3]

- التأكد من صحة و دقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر و سجلات المنشاة ؛
- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر؛
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر و السجلات من أخطاء و غش؛
- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق (المراجع) للمشروع.

بل وقد ذهبت أهداف المراجعة إلى أبعد من ذلك، حيث انتقلت من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش و تزوير، وفحص لمدى فاعلية و قوة نظام الرقابة الداخلية و خروج برأي فني محايد يبين نتاج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية.[4]

ثالثا:أهمية محافظ الحسابات

تتمثل أهمية المراجعة في اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها و رسم خططها المستقبلية، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع؛[5]

و من هذه الفئات ما يلي:[6]

- إدارة المشروع التي تعمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط و مراقبة الأداء و تقييمه؛

---

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية للنشر و التوزيع الأردن، 2009، ص198.

[2] http://hamimedbrahim.ahlamontada.com/t9-topic18:35 ،2016/02/18

[3] ناصر مراد و آخرون، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري–رؤية إستشرافية**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشكلات المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 20-21 نوفمبر 2013، ص8.

[4] نقاز احمد، **دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2007، ص9.

[5] و جدان علي احمد، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص 58.

[6] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى، الأردن، 2015،ص 39.

- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم و استثماراتهم بحث تحقق لهم اكبر عائد ممكن ؛
- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط و الرقابة و فرض الضرائب و غير ذلك؛
- المقرضون و البنوك الذين يعتمدون على القوائم المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشات التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية.

– و نجد لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAS) بعد إصدار المعايير في عام 2002تبين أن أهمية التدقيق تكون على سبيل المثال:[1]

– يساعد مدقق الحسابات المستقل على المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية المقدمة للمؤسسات المالية و ذلك كدعم جزئي للقروض و حاملي الاسم للحصول على رأس مال؛

– يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات و يساهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية و كفاءة؛

– يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

– يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

رابعا:المقومات الأساسية لمهنة المراجعة الخارجية[2]

يمكن حصر أهم المقومات الرئيسية التي ينبغي توافرها في مهنة مراجعة (تدقيق) الحسابات فيما يلي:

1. ضرورة توافر قدر واف من التأهيل العلمي, لإعداد الممتهن و تدريبه على القيام بعمله على خير وجه, بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي سيؤديها؛
2. أن يكون هدف المهنة تقديم خدمة عامة للمجتمع بحيث يكون هناك اعتراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة, و أن يكون هناك شعور بالمسؤولية من الممتهن تجاه المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه, و في نفس الوقت القدرة على تحمل هذه المسؤولية؛
3. أن يتم ممارسة قدر واف من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية المتخصصة في مجال مهنة تدقيق الحسابات؛
4. أن تعتمد المهنة على "المجهود الذهني " لمراجع الحسابات بصفة أساسية؛[3]

---

[1] ميلود زيد الخير و ياسين غفافلية، **التدقيق بين الحوكمة و أخلاقيات المهنة**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشكلات المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 20-21 نوفمبر 2013، ص ص 6-7.

[2] حسام إبراهيم, **تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق**, دار البداية ناشرون و موزعون,الجزء الثاني,الطبعة الأولى,الأردن,2010,ص ص 22-23.

[3] رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 167.

5. وجود مجموعة من القواعد و التقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة، و تهدف إلى رفع مستواها و المحافظة على كرامة أعضائها؛[1]
6. أن تكون هنالك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.

خامسا:معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر باختصار فيما يلي[2]:

1-قبول المهمة وبداية العمل: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط من أهمها :

- سلامة تعينه و انه لم يقع في الحالات المتعارضة و الممنوعة المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات ؛
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس إدارة الشركات الحليفة و كذا قائمة شركات الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من انه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة و خاصة اتجاه مسئولي المنشاة التي سيراقبها ؛
- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية و يمضي في هذه الحالة، القانون التأسيسي للشركة، و قد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين و يمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة"و يعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية.

2- ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسلك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم و الملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم و أدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه و دليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا و دوليا.

3- التقارير: أكد المشرع الجزائري في القانون 91/ 08 و 08/93 على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية و تدقيق صدق و تطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات ، فعلى المحافظ في كلتا المهتمين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ و الإمضاء و يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4-التصريح بالأعمال غير الشرعية:قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غبر شرعية أثناء المراجعة و المراقبة، حماية و دفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين و المتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية و يخبر وكيل الجمهورية في اقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره الذي سيقدمه للجمعية العامة للمساهمين، و في حالة امتناعه عن الإبلاغ فانه يعرض حسب المادة 715

[1] محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، **دراسات معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009،ص 119.

[2] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2008، ص ص41 - 51،بتصرف.

مكرر الفقرة 10من المرسوم 08/93 لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح مابين سنة و 5 سنوات و غرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار جزائري.

معايير وضع التقرير: و تشتمل على أربعة معايير هي:[1]

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها.
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تحتويه هذه القوائم من المعلومات.
- يجب أن يذكر المدقق رأيه حول القوائم المالية أو امتناعه عن إبداء الرأي و في حالة الامتناع يجب ذكر الأسباب.

أنواع تقارير محافظ الحسابات:[2] هناك عدة أنواع و تقسيمات للتقارير و لكن أكثرها استعمالا هي : التقارير المختصرة، التقارير المطولة، التقارير الخاصة .

1-التقرير المختصر: ويعرف هذا التقرير بأنه " التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة وكندا وبريطانيا واستراليا وهولندا، ويتكون من جزئيين وهما :فقرة النطاق، ويبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولها، وفقرة الرأي وفيها يبدي المراجع رأيه الفني في القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرة أولم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الإيضاح ".فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

2-التقرير المطول: التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ومانحي الائتمان عندما يطلبون معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لفترات معينة سواء للميزانية أو جدول حسابات النتائج وغيرها من القوائم المالية. وهذا النوع من التقرير له عدة محاسن ذلك كونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة تحليلا للمركز المالي للشركة ونتائج استغلالها والذي يحتاجونه لإدارة أعمال المنشأة.

3-التقرير الخاص: يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات والجامعات والمدارس ...الخ.

---

[1] إيهاب نظمي و هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 78.

[2] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبي-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)بالمسيلة**،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2004 ،ص ص 115- 116.

كما يعد التقرير بواسطة المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليفه بعمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية.

المطلب الثاني:محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01

أولا : تعريف محافظ الحسابات

للتذكير فإن محافظ الحسابات يمثل المراجعة الخارجية القانونية.حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، [1]و تمارس هذه المهنة في مكاتب فردية أو على شكل مجموعة أشخاص و يعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة و ذلك لما في هذا التجمع من فوائد و مزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات و الاختصاصات،[2] إن مهمة محافظ الحسابات تتركز على المراجعة المحاسبية والمالية للمؤسسة، التي يصادق عليها المراجع بمثابة ممثل للشركاء و المساهمين و البنوك و الهيئات العمومية.[3]

" محافظة الحسابات هي مهمة فحص الحسابات و التحقق من صدق و انتظام الحسابات "[4] ،

هي عبارة عن معاينة السجلات و القوائم المالية للمؤسسات و مراقبة انتظام و وضوح الحسابات[5]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، المادة22 من القانون 10-01 ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11,ص 7.

[2] عزاوي عمر، **محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة و ضغوط المحيط**، الملتقى الدولي الثاني حول : متطلبات مهنة المحاسبة و التدقيق و دورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، يومي 01-02 ديسمبر2014،قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، ص4.

[3] http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?t=39951,2016،19:45/02/19.

[4] HAMANI ALLEL,**LE CONTROLE INTERNE ET LELABORATION DU BILAN COMPTABLE**,OFFICE des publications universitaires,1991,page 40.

[5] benaibouche Mohammed cid, **Comptabilité des sociétés conforme aux normes du nouveau système comptable financier(s c f)**, office des publications universitaires,2009,page 60.

أو هي الرقابة الممارسة من طرف شخص مستقل و مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة و مصداقيتها و يسمى هذا الشخص المستقل بمحافظ الحسابات؛[1]

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:[2]

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

2. يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها .

5. يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

1. تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
2. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
3. تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

---

[1] رواني بوحفص، **تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"20-21نوفمبر2013، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص 4.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره** ، المادة 23-25 من القانون10-01، العدد 42، ص 7.

4. تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
5. تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة.
6. تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ثالثا:صور المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات:

يؤدي محافظ الحسابات حسب التشريع المعمول به الجزائر نوعين من أنواع المراجعة الخارجية للحسابات، تتمثل على الخصوص في المراجعة الإلزامية (القانونية)والمراجعة الاختيارية (التعاقدية).

أ- المراجعة الإلزامية (القانونية): [1]

وهي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات، فلا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات، في هذا النوع من المراجعة يخضع تعيين محافظ الحسابات لهكذا مهمة إلى أحكام القانون التجاري.

ب- المراجعة الاختيارية (التعاقدية): هي المراجعة التي تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة.[2]

ج- الخبرة القضائية: و هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة[3].

رابعا:شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي[4]:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
3. التسجيل في الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
4. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

---

[1] محمد زرقون و سليمان عتير، **محافظ الحسابات في الجزائر : الصلاحيات، المهام و المسؤوليات على ضوء القانون رقم:10-01**، يوم دراسي وطني حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر-الواقع و التحديات- يوم الاثنين 10 مارس 2014،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، ص 7.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن،2009 ، ص 17.

[3] عماري سمير و ديلمي عمر، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" يومي 20-21 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص 9.

[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره**، المادة رقم 08 من القانون 10-01، العدد 42، **ص 5**.

5. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
6. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ؛
7. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

خامسا: كيفية تعيين محافظ الحسابات :[1]

تلزم القوانين تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات، وكذا تحديد أتعابهم.

حسب المادة 30 من قانون رقم 91-08 أنه: تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظين الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

وحسب المادة 31 من نفس القانون: تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس المحافظ إلا بعد ثلاث سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.
- عندما تعين الشركة أو الهيئة محافظ الحسابات بصفته محافظ فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظ للحسابات يتصرف باسمها.
- عندما تقرر الشركة أو الهيئة تعيين أكثر من محافظ الحسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقاً للقانون.
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة والهيئة.
- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو عارض أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

سادسا: مسؤوليات محافظ الحسابات

حددت المادة (من59 إلى 63)من القانون 10-01 مسؤوليات ومحافظ الحسابات في الفصل الثامن منه كالآتي:1

[1] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**،مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1988، ص12.

1. يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

2. يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

3. لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات.

4. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي و حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.
- الشطب من الجدول.

و لكي تنعقد المسؤولية التأديبية لمراجعي الحسابات يجب أن تتوفر بعض الشروط أهمها:[2]

- مخالفة القوانين و القواعد المهنية؛
- التقصير المهني المفرط؛
- مخالفة مبدأ النزاهة و الشرف المهني؛
- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛
- الإهمال و التقاعس في أداء عمله.

ونصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة 06 أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.[3]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سبق ذكره**، المادة59-63 من القانون10-01 ، العدد 42، ص 10.

[2] بن خليفة بالقاسم و وائل عبد اللاوي، **مهام و مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01** ، يوم دراسي وطني حول : مهنة محافظ الحسابات في الجزائر-الواقع و التحديات-،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة غرداية،يوم الاثنين 14 افريل2014،ص 11.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره**، المادة 73 من القانون 10-01، العدد 42، ص12.

سابعا:مسؤولية المراجع إذا تم اكتشاف الأخطاء و الغش[1]

ما الذي يجب على المراجع عمله إذا كانت القيم الظاهرة في السجلات المحاسبية للعميل مختلفة عن القيم التي تم مراجعتها؟ من الضروري أن يحدد المراجع ما إذا كانت هذه الفروق نتيجة خطا أم غش, بصفة عامة تتطلب الأخطاء تصحيح السجلات المحاسبية للعميل, أما الغش فانه ذات متضمنات اخطر من ذلك تمتد إلى ابعد من تأثيره النقدي على القوائم المالية؛

فإذا قرر المراجع أن هذا الفرق هو قد يكون غشا و لكن تأثيره على القوائم المالية قد لا يكون هاما فانه يجب على المراجع:

1-إحالة هذا الأمر إلى مستوى إداري ملائم أعلى درجة على الأقل من المستوى المتورط في الغش.

2-أن يقنع نفسه بان آثار الغش على نواحي المراجعة الأخرى قد حظيت بالاهتمام الملائم.

أما إذا قرر المراجع أن هذا الفرق قد يكون غشا و أن تأثيره على القوائم المالية قد يكون هاما فانه يجب على المراجع:

1. تحديد آثار هذا الغش على النواحي الأخرى من المراجعة؛
2. مناقشة الأمر مع مستوى إداري أعلى درجة على الأقل من المستوى المتورط في الغش؛
3. محاولة الحصول على أدلة إثبات لتحديد مدى أهمية الغش و أثره المحتمل على القوائم المالية؛
4. أن يقترح على العميل, إذا كان ذلك ملائما له, أن يستشير مستشارا قانونيا.

ثامنا: الالتزامات القانونية لمحافظ الحسابات.

1. حقوق محافظ الحسابات[2]

طبقاً للمواد 35 إلى 43 والمادة 46 من قانون 08/91 المتضمنة حقوق محافظ الحسابات يأتي ما يلي:

1- يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكذا الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها، ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة.

2- يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بالمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

[1] عوض لبيب فتح الله الديب و شحاتة السيد شحاتة, **أصول المراجعة الخارجية**, دار التعليم الجامعي,مصر,2013,ص ص 130- 132.

[2] المواد 35-43، 46 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 .

3- يقوم القائمون بالإدارة في الشركات بتقديم في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

4- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهنة كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، ويحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات ومدى مهنته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.

5- يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوماً على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعي أيضاً إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري.

6- يمكن تعيين محافظ الحسابات بصفة محافظين للحصص طبق للأحكام القانونية المعمول بها، ويمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم وتحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر.

7- يحضر محافظوا الحسابات الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على أساس تقرير أعده هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطاً بتأدية مهمتهم.

8- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يحترم إشعاراً مسبقاً مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

2-واجبات محافظ الحسابات[1]

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة و أهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

1. السر المهني :طبيعة مهمة محافظ الحسابات تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة و سرية و بصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني ، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات و بين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني.
2. عدم التدخل في التسيير:جاء في القانون(91-08)المؤرخ في 91/04/27المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28)التي تشترط"مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقوائد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير"

و الهدف الأساسي من هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- تقوية و دعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات و حيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

[1] عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الوادي، العدد الخامس،2012، ص ص 37-39، بتصرف.

- استمرارية المهنة مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة715مكرر4:(المرسوم التشريعي رقم93-08المؤرخ في ابريل)تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني.
- الإشراف الشخصي:مهمة محافظ الحسابات هي شخصية و لا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية.
- الالتزام بالمعاينة الكافية :العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات و المناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات و الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة

تاسعا:العوامل المؤثرة على جودة مهنة محافظة الحسابات [1]

يمكن تلخيص العوامل المتعلقة بجودة مهنة محافظة الحسابات في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، و عوامل مرتبطة بعملية التدقيق، و عوامل متعلقة بالأطراف الخارجية

أ- عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق

خصائص فريق التدقيق و قد ركز هذا العنصر على:

الاستقلالية و الحياد:تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك أن لا يكون لمحافظ الحسابات أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، و أن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لان تلك المصالح قد تؤثر استقلاليته.

التأهيل العلمي و الخبرة المهنية: يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة و فعالية مهنة التدقيق.

ب- عوامل مرتبطة بعملية المراجعة

1. تخطيط أعمال التدقيق: تعتبر هذه العملية ضرورية لضمان تنفيذ المهمة بفعالية و كفاءة و تخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.
2. دراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر: يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي و الرقابة الداخلية للعميل سينعكس بالإيجاب على جودة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال التخطيط الجيد و التحكم في مخاطر المراجعة و تصحيح الإختلالات إلى أقصى حد ممكن.

[1] قطاف نبيل،العمري أصيل، **تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر"دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة"**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" 20-21نوفمبر2013،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص ص 7-9،بتصرف.

3. كفاية أدلة الإثبات:يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية و ملائمة لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه، حيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء و المخالفات التي تم اكتشافها.

4. التقرير و الإفصاح:يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل الاتصال بينه و بين قارئي القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة أداء محافظي الحسابات.

ج- عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية

تتمثل هذه الأطراف في المؤسسة محل التدقيق، مستخدمي القوائم المالية، و المنظمات المهنية.

المطلب الثالث:تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الأول:المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

أولا:مجلس المحاسبة[1]

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ».

ثانيا:المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مست المحاسبة كمهنة وكنظام.

نشأة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم 5 من قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، المادة رقم 05 من القانون80-05، العدد رقم 10، المؤرخة بتاريخ 04-03-1980، ص338.

المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون».[1]

ثالثا:مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله.[2]

رابعا: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر، فانه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية IAS/IFRS.[3]

من خلال ما سبق فإننا نلاحظ أن المنظمات المهنية السابقة والمتمثلة في (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المجلس الوطني للمحاسبة) كانت تعمل في الأساس وفق إطار المخطط المحاسبة الوطني (PCN)، وعليه من الضروري الآن أن تتكيف مع إطارها الجديد في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر المعايير المحاسبة الدولية، والعمل على الاندماج مع هذه الإصلاحات.

الفرع الثاني:دور ومهام المنظمات المهنية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات القليلة الماضية، من خلال تبنيها المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، فانه من الضروري بما كان أن تتكيف هذه المنظمات المهنية وفق هذا الإصلاح المحاسبي، من خلال تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بما

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، المادة رقم 05من القانون91-08، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص 651.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد رقم 03 لسنة 1992، ص ص 82- 83 .

[3] قطيب عبد القادر، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر –دراسة ميدانية–** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غارداية ،2012-2013,ص 86 .

يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، وباعتبار الإصلاحات المحاسبية الجديدة والتي مست المنظمات المهنية أيضا جعلت هناك إضافات جديدة لهته الأخيرة، والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير الذي ساهم في إنتاج النظام المحاسبي المالي بالعمل مع الهيئات والمنظمات الأجنبية في تبني هذه المعايير الدولية.

ونفس الإطار، أي وفق الإصلاحات الجديدة للنظام المحاسبي في الجزائر، تندرج مجموعة من المهام المنوط بها هذا المجلس الوطني للمحاسبة، ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية:[1]

- انجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر.
- الاعتماد التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتكون في الأساس من أعضاء من مختلف المنظمات المهنية الجديدة (مجلس ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين و مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و مجلس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) في إطار الإصلاح المحاسبي، المتمثل في تبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، في وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسميا في 29 أكتوبر 2009، تجيب على الأسئلة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، وتقديم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية بالتعامل من خلال النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.

[1] براق محمد, قمان عمر,**اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**,المؤتمر الدولي,الإصلاح المحاسبي في الجزائر,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة ,2011،ص 14.

من خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ الأهمية البالغة لتأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر، في تغيير مهام المنظمات المهنية بما بتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية التي شرع مؤخرا في تبنيها، الأمر الذي يجعل هذه المنظمات مستقبلا قادرة على أن تلعب دورا مهما في مصاحبة و متابعة الإصلاحات المحاسبية الأخيرة .

الفرع الثالث:معايير المراجعة في الجزائر

في إطار موائمة مهنة المراجعة في الجزائر و مطابقتها للمعايير الدولية التي تكرسها المعايير الدولية للمراجعة IAS، تم اعتماد سبعة معايير للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بهدف تكييفها مع السياق الجزائري، و الأعمال ذات الصلة و تشمل أساسا معايير المراجعة التالية:[1]

- المعيار 200:الأهداف و المبادئ العامة في مجال مراجعة البيانات المالي؛
- المعيار 210:اجل مهمة المراجعة؛
- المعيار 240: مسؤولية المراجع عند الأخذ بعين الاعتبار الغش في مراجعة البيانات المالي؛
- المعيار 250: الأخذ في الحسبان النصوص التشريعية و التنظيمية في مراجعة البيانات المالي؛
- المعيار 300: التخطيط لمهمة مراجعة البيانات المالية؛
- المعيار 315: المعرفة بالكيان و محيطه و تقييم خطر حدوث إختلالات كبيرة؛
- المعيار 580: تصريح الإدارة.

إن معايير المراجعة الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية ذات الصلة، تسمح في الوقت نفسه بتسهيل مهمة المراجعة كما تضمن للمراجع الجزائري ممارسة مهمته التي تبدأ من التوجيه لتنتهي بإعداد تقرير المراجعة المتضمنة في المرسوم التنفيذي رقم202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرساله.

[1] نقاز احمد و مصطفى نعامة، إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر كحتمية لتفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الثاني حول : متطلبات مهنة المحاسبة و التدقيق و دورهما في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، يومي 01-02 ديسمبر2014،قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية،ص ص17- 18.

المبحث الثاني:الدراسات السابقة

المطلب الأول:دراسات أجنبية

1. دراسة ليندا حسن نمر الحلبي،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة،قسم المحاسبة،كلية الأعمال،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،2009.

إشكالية الدراسة: هل تؤثر أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية؟

تم تقسيم هذه الدراسة خمسة فصول،الفصل الأول تم عرض الإطار العام للدراسة، و الفصل الثاني تم عرض الإطار النظري و الدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فتمركز حول الطريقة و الإجراءات ،أما الفصل الرابع تم فيه مناقشة نتائج التحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات، أما الفصل الخامس تم فيه عرض الاستنتاجات و التوصيات؛

هدفت هده الدراسة إلى إبراز أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط و الموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة و الطويلة الأجل و لو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى و هو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار و إفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية، إن هذه الدراسة تخدم عدة فئات كالمستثمرين، و المحللين و المدققين و غيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة :اتفاق كافة فئات عينة الدراسة على أن مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين يتقيدون

بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية وبصورة متوسطة.

إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدق إذا ق الحسابات وخاصة لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورَة على مستقبل مهنة المحاسبة.

2. ريم خالد مطاحن،مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة،قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،2009.

إشكالية الدراسة:هل يمتلك مدققو الحسابات الخارجيين القدرة على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية وفقا للمبادئ المنصوص عليها في المشروع الأمريكي الكندي المشترك(الحماية، و توفر النظام، و تكامل المعالجة، و الخصوصية على الشبكة، و السرية)؟

تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول، الفصل الأول :الإطار العام للدراسة، أما الفصل الثاني فتم عرض الإطار النظري و الدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فقدم منهجية الدراسة(الطريقة و الإجراءات)، أما الفصل الرابع فتم فيه عرض نتائج الدراسة(التحليل الإحصائي)، أما الفصل الخامس فتم فيه مناقشة النتائج و التوصيات؛

تنبع أهمية الدراسة من أهمية التدقيق من جهة و أهمية التجارة الالكترونية من جهة أخرى،فالتجارة الالكترونية تمكن مستخدميها من تحقيق فوائد و عوائد لا يمكن حصرها، خصوصا إن كان مستخدموها من الشركات العاملة في الاقتصاد الوطني، و لكن، و كما هو معروف، فان عمليات التجارة الالكترونية ترافقها مخاطر لا يستهان بها مثل الاختراقات التي تتم عبر شبكة الانترنت، و إن لم يسيطر على هذه المخاطر يصبح التعامل بها لعنة قد تؤدي إلى خسارة كبيرة لا يمكن حصرها، و تلقي هذه الحقيقة الضوء على أهمية تدقيق تعاملات التجارة الالكترونية.

من بين أهم النتائج المتوصل إليها:أضاف هذا المشروع إلى كل من مهنتي المحاسبة و التدقيق بعدا تكنولوجيا متطورا لم يكن موجودا سابقا قبل التجارة الالكترونية؛ظهور مبادئ و معايير المحاسبة المتعارف عليها؛ هناك صعوبة ملحوظة في الالتزام بهذا المشروع سواء قبل الشركات المتعاملة بالتجارة الالكترونية أو من قبل المدققين على تلك الشركات .

3- احمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط،عمان-المملكة الأردنية الهاشمية،2012 .

إشكالية الدراسة:ما مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة و الإشراف؟

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، أما الفصل الثاني : فتم عرض الإطار النظري و الدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فقدم منهجية الدراسة (الطريقة و الإجراءات)، أما الفصل

الرابع :التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة و اختبار الفرضيات، أما الفصل الخامس:فتمت فيه عرض نتائج الدراسة؛

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تأتي في ظروف تعقب حدوث الأزمة المالية العالمية التي ألقت بظلالها على أداء معظم الشركات المساهمة الكويتية إذ تجلى ذلك بالهبوط الحاد سواء في نتائج أعمالها السنوية أو في الأسعار السوقية لاسمها؛

من بين أهم النتائج المتوصل إليها:لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة، لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في دولة الكويت، و لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

المطلب الثاني الدراسات المحلية

1- لعناق مراد،دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي دراسة ميدانية لآراء المهنيين و الأكاديميين ،قسم العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة،2014.

تحت إشكالية: ما مدى مساهمة تقارير محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ؟

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول حيث كانت مقسمة كالتالي ثلاثة فصول منها للدراسة النظرية للموضوع و ينصب الفصل الرابع على الجانب التطبيقي.

تناول الفصل المراجعة و تسلسلها عبر التاريخ من خلال التطرق إلى عموميات حول المراجعة من إعطاء لمحة تاريخية عن المراجعة بالإضافة إلى التعاريف التي تناولت المراجعة أهدافها و أنواعها و الفروض التي قامت عليها، ثم تناولنا المدخل النظري لمهنة محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني تم التطرق لظاهرة الفساد المالي من خلال إعطاء لمحة تاريخية عن الفساد و أنواعه و الآثار المترتبة عليه ثم الفساد المالي و خصائصه وأثاره المختلفة بالإضافة إلى أهم التشريعات الجزائرية التي تناولت الفساد، وفيما يخص الفصل الثالث فتناول فيه مسؤوليات محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات الفساد المالي، منها الغش، الخطأ، غسيل الأموال.

أما الفصل الرابع فخصص للدراسة الميدانية من خلال تأسيس استبيان و توزيعه على عينة الدراسة، محاولين بذلك معرفة الدور الذي تلعبه تقارير محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي من خلال قيامه بمراجعة هذه المؤسسات.

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء مهنة محافظ الحسابات و الدور الذي يلعبه في زيادة الثقة في مخرجات المؤسسة بالإضافة إلى اكتشاف كل الممارسات أشكال الفساد المالي .

من بين أهم النتائج المتوصل إليها: العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات هادف حيث يهدف من خلاله إلى إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية خاصة بالمؤسسة محل ا لم ا رجعة مع ضرورة إيصال الرأي إلى الأطراف ذات الصلة. لا يمكن العمل بمخرجات المؤسسة إلا إذا تم معالجتها من قبل محافظ الحسابات الذي يقوم بإعطاء الرأي حول مصداقيته؛ يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملي والمعرفة بمعايير المراجعة المتعارف عليها نقاط ايجابية في كفاءة محافظ الحسابات.

2- دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة أعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر،2002 .

ما هي الكيفية التي يتم تعيين محافظ الحسابات بها و ما هي شروط الالتحاق بهذه المهنة؟

و عليه تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول: الفصل الأول الذي تم فيه التطرق إلى مختلف الشروط القانونية الواجب توفرها في محافظ الحسابات، أما الفصل الثاني فتناول مختلف الالتزامات التي يخضع إليها محافظ الحسابات في أداء مهامه،أما الفصل الثالث فتم فيه عرض مختلف أنواع المسؤولية التي يخضع إليها محافظ الحسابات، أما الفصل الرابع فخصص إلى الدراسة التطبيقية.

تكمن أهمية الدراسة في إبراز أهم القوانين و التشريعات التي تحكم و تنظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها:إن محافظ الحسابات في تأديته لمهامه لا يمكن لنا أن نعتبره في علاقة مشابهة لعلاقة الوكيل بالموكل ذلك لأنه لا يقوم بهذه المهام لحساب الموكل فقط و إنما لصالح المؤسسة و الشركة و الصالح العام، و أن الوكيل يمكن له أن ينهي الوكالة بمحض إرادته متى شاء إلا أن علاقة محافظ الحسابات بالهيئة المراقبة لا تنتهي بناء على الإرادة المنفردة لمن منحوه ثقتهم حيث لا يجوز للجمعية العمومية أن تعزل المحافظ قبل انتهاء مدة تعيينه القانونية إلا لأحد السببين هما: خطا محافظ الحسابات في تنفيذ التزاماته القانونية أو وجود عائق يحول بينه و بين النهوض بمهام وظيفته.

3- حنان زهواني، مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من التلاعب في القوائم المالية–دراسة ميدانية لعينة من ولاية غرداية–،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، التخصص مالية المؤسسة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، 2014.

تحت إشكالية :ما مدى مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه الأخطاء و التلاعب في القوائم المالية؟ ولمعالجة الإشكال المطروح تم تقسيم الموضوع إلى فصلين، في الفصل الأول تناول الإطار النظري و المفاهيمي و الدراسات السابقة، تضمن مبحثين يشمل الأول مدخل للتدقيق و مهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات

السابقة و تم التطرق إلى أهم ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فتضمن الدراسة الميدانية وهو بدوره قسم إلى مبحثين تطرق الأول إلى إجراءات الدراسة و وصف خصائص و إجابات عينة الدراسة، أما المبحث الثاني شمل على عرض و تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة أفراد العينة من اجل استقصاء آرائهم حول الموضوع؛

تبرز أهمية هذه الدراسة في أنها تبحث عن مسؤولية محافظي الحسابات عن غش و التلاعب الذي يمكن أن يقع في القوائم كونهم المسؤولين فيما يتعلق بعدالة و صدق عرض القوائم المالية و للوفاء بهذه المسؤولية فانه على محافظ الحسابات أن يبحث بجدية عن كل الأخطاء و المخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق و عدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، وقد توصلت نتائج البحث إلى أن هناك توافق كبير بين أفراد العينة حول تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤولياته في اكتشاف عمليات التلاعب أهمها الكفاءة و الخبرة المهنية و بدل عناية مهنية كافية أثناء تأدية مهامه، و التزام محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء و الغش، و لا يعتبر محافظ الحسابات ومسؤولا عن الأخطاء التي تقوم بها الإدارة فهو يقوم باكتشافها و الإبلاغ عنها .

4- الزاي يوسف سيف الدين، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE (وحدة غرداية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية،2013.

تحت إشكالية:ما هي متطلبات و ميكانيزمات محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؟

للإجابة عل الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول :في الفصل الأول تناول الإطار النظري لمحافظ الحسابات و الإجراءات عمل محافظ الحسابات، أما الفصل الثاني تناول متطلبات جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد متضمنا ثلاثة مباحث من خلالها تم التطرق إلى المعلومات المحاسبية و جودتها ثم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و أخيرا دور محافظ الحافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، و في الفصل الثالث تناول دراسة حالة للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيبALFAPIPE غارداية متضمنا ثلاثة مباحث من خلال تطرقنا إلى تقديم عام لمؤسسة أنابيب وحدة غرداية ثم تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية 2010، و في الأخير عرض و تحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة

تكمن *أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء* على النواحي الفنية و العلمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، و إبراز أهمية و دور المراجعة في عمل المؤسسات ؛ وقد توصلت نتائج البحث إلى أن محافظ الحسابات بتقييم أداء الشركة للدورة المالية 2010 بأنه ضعيف يجب بدل مجهودات جبارة لتحسين أداء مختلف مصالح مؤسسة من اجل مواكبة النظام المالي الجديد .

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين محافظ الحسابات و المعلومة المحاسبية و مستوى جودتها، حيث أن إجراءات محافظ الحسابات تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومات المحاسبية .

المطلب الثالث:ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

بعد عرضنا للدراسات السابقة السالفة الذكر، نجد أن هناك أوجه تشابه و اختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسة و الدراسات السابقة و من أهمها ما يلي :

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المراجعة و محافظ الحسابات، فمن خلال اطلاعنا على ما تحتويه الدراسات السابقة استفدنا من الجانب النظري

أما أوجه الاختلاف التي اختلفت فيها الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية فهي :

الاختلاف من حيث الأدوار التي يقوم بها محافظ الحسابات و من حيث الزمان و المكان و المنهج المستخدم في الدراسة ، و كذا الاختلاف من حيث عدد المتغيرات فقد اعتمدت اغلب الدراسات على متغيرين اثنين .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات (المراجع القانوني) في الجزائر، و كذا الوقوف على أهم القوانين و التشريعات التي تحكم وتضبط مهنة محافظ الحسابات و التي كان من أهمها التحديث الذي حدث في السنوات الأخيرة و التي كانت ضمن القانون10-01الذي جعلها تتواءم و المعايير الدولية للمراجعة .

الفصل الثاني: دراسة ميدانية -حالة الجزائر-

تمهيد الفصل:

بعد التعرف على الإطار النظري لمحافظ الحسابات و دوره في المؤسسات الاقتصادية و الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، و لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، سنتناول خلال هذا الفصل الناحية التطبيقية لهذه الدراسة و ذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث سنقوم باختبار جملة من الفرضيات التي تم وضعها، و ذلك باستخدام استمارة الاستبيان الذي تم توزيعه على ثلاث فئات شملت محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية و ذلك عن طريق التقرب المباشر من هذه الفئات، و التي سنختبر صدقها و ثباتها، و في الأخير المعالجة الإحصائية التي اعتمدنا عليها في التحليل ثم إبراز أهم النتائج و التوصيات التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة، لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: طرق و أدوات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل النتائج و مناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة

سيتم من خلال المبحث عرض منهجية الدراسة و مجتمعها و الأدوات المستخدمة في الدراسة و مصادر الحصول على البيانات و المعلومات، و المعالجات الإحصائية و فحص صدق و ثبات الإستبانة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي و ذلك تماشيا مع موضوع الدراسة

1- الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات: من اجل الوصول إلى أهداف البحث وتقديم الظاهرة المدروسة قمنا بالتعرف للتفاصيل الأدوات المستعملة في الدراسة الكيفية التي تمت بها.

أ. جمع الوثائق والمعلومات: حاولنا الوصول إلى أهداف البحث قمنا بالتطرق إلى المستعملة في الدراسة الكيفية التي تمت بها :

ب. **جمع الوثائق و المعلومات** :حاولنا الوصول إلى مصادر المعلومات و الوثائق المتاحة كالملتقيات و المؤتمرات المحلية و الإقليمية و المحلية الخاصة بموضوع الدراسة و البحوث العلمية.

ج. **المقابلة** : تعتبر المقابلة عنصر أساسي للحصول على المعلومات وبعض الآراء حول واقع موضوع الدراسة، حيث قمنا بمجموعة من المقابلات مع بعض محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وقمنا أيضا بزيارة بعض المؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية غرداية .

2- الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات:

للوصول إلى أهداف الاستبيان و المتمثلة في النتائج و البيانات المستنتجة منه قمنا بتطبيق بعض الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك و المناسبة لطبيعة البيانات و نوع العينة و أهداف الدراسة، فقمنا باستخدام:

- **برنامج SPSS**: برنامج الحزمة الإحصائية الإصدار العشرون و ذلك لحساب كل من التكرارات و النسب المئوية، ألفاكرونباخ (معامل الثبات)، معامل الصدق، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، و ذلك بغية وضع قاعدة بيانات و جداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل.
- **برنامج Excel**: و ذلك بغية معالجة النتائج و البيانات في شكل جداول و أشكال بيانية مختلفة كالدوائر النسبية و المدرجات التكرارية، حتى تسهل علينا عملية الملاحظة و التحليل، وكذلك تماشيا مع النتائج المتوصل إليها.

المطلب الثاني:عرض و تصميم استمارة الاستبيان

سنقوم في هذا الفرع بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولا إلى معالجة الاستمارات

أولا: مراحل تصميم الاستبيان:

حتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و المفهوم فقد تم تصميمها وفق المراحل التالية:

أ. مرحلة تصميم استمارة الاستبيان:

انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مع مراعاة إشكالية و فرضيات الدراسة مع المحاولة قدر الإمكان اعداد هذه الأسئلة بلغة سليمة و مفهوم بسيط و ترتيبها وفق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية, و قد تم تقديم الاستمارة بفقرة تعريفية و التي تضمنت عنوان الموضوع محل الدراسة و مبررات استخدام الاستبيان، مع رجائنا لهم بالتكرم بالإجابة على الأسئلة علما أن إجاباتهم سوف تعامل بشكل سري و جماعي و لغايات و أغراض البحث العلمي, مع الإشارة إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الطالبة.

ب. هيكل استمارة الاستبيان:

القسم الأول: أسئلة عامة تضم معلومات شخصية لأفراد عينة الدراسة (اسم الوظيفة, سنوات الخبرة، الدرجة العلمية، الجنس، الفئة العمرية).

القسم الثاني:و يضم ثلاثة محاور رئيسية تحتوي في مجموعها على 24عبارة و التي من شانها معالجة مشكلة الدراسة .

المحور الأول: يضم 9 عبارات حول تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات.

المحور الثاني: يضم 7 عبارات حول مدى التزام محافظ الحسابات بمهامه و مسؤولياته في المؤسسة الاقتصادية.

المحور الثالث: يضم 8 عبارات حول محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

ج. **نشر و توزيع الاستمارة:** بعد أن تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين تم إعداد الاستبيان

بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة و ذلك بالاعتماد على :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم الاستمارة شخصيا و ذلك بزيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم
- مساعدة بعض الزملاء في تسليم و استلام الاستمارة.

د. **العراقيل و الصعوبات الخاصة بالاستبيان:**

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة ، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض العراقيل والصعوبات التي اعترضننا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- صعوبة الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة خاصة فئة محافظي الحسابات و الخبراء.
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة رغم الزيارة المتكررة و عدم تجاوب بعض أفراد العينة.

المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

مجتمع و عينة الدراسة: يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

أ- **مجتمع الدراسة:** قد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية هي:

الفئة الأولى: المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين و الأكاديميين المختصين في المحاسبة و المالية.

الفئة الثالثة:العاملين في مجال المحاسبة و المالية لدى المؤسسات الاقتصادية.

ب- عينة الدراسة: قمنا بتوزيع (**70**) استمارة على عينة من ولاية غرداية اشتملت على الفئات الثلاثة المذكورة في مجتمع الدراسة، و ذلك بالاعتماد على التسليم و الاستلام، وكذا الاستعانة ببعض الزملاء، وتم الاعتماد على(55) استمارة و الجدول التالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة و المستلمة:

الجدول رقم (01): عدد الاستمارات الموزعة و المستلمة.

البيان	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	70	100
الاستمارات غير المستلمة	07	10
الاستمارات الملغاة والمستبعدة	03	4.29
الاستمارات المستلمة بعد الأجل	05	7.14
الاستمارات المعتمدة	55	78.57

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج (Excel)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة قدر ب:70استمارة، تم استلام 58استمارة أي ما نسبته 52.86%منها :3 ملغاة و ذلك بسبب عدم ملء جميع الخانات، أما عدد الاستمارات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة فقدرت ب: 55 و التي تمثل ما نسبته نسبتها 78.57%، أما الاستمارات المستلمة بعد الأجل فقدرت ب:5 استمارات أي ما نسبته 7.14%من إجمالي الاستمارات الموزعة.

ولقد تم اعتماد مقياس ليكارت المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (02) : درجة أهمية بنود الاستمارة

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

المصدر: من إعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للإستفاذة منها فيما بعد عند تحليل النتائج ، وسنوضح ذلك من خلال الجدول رقم :05

الجدول رقم (03) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 01-1.79	من 1.8 - 2.59	من 2.6 - 3.39	من 3.4 - 4.19	من 4.2- 5

المصدر: من إعداد الطالبة.

المبحث الثاني: عرض و مناقشة النتائج.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية "SPSS" الإصدار التاسع عشر ، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "Excel" من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة

أولا: اسم الوظيفة

يبين الجدول رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي، فقد قدرت نسبة محافظي الحسابات ب:23.6%، أما نسبة المحاسب المعتمد فقدرت ب:18.2%، بينما قدرت نسبة محاسب لدى المؤسسة29.1%، أما نسبة أستاذ في المحاسبة فقدرت ب:12.7%، أما مساعد المحاسب فبلغت النسبة9.1%، و أخيرا الخبير المحاسبي و الذي بلغت نسبته 7.3%، ومن الملاحظ أن الثلاث فئات الأولى هي فئة المحاسبين و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و هذا لكون هذه الأخيرة أكثر ملائمة مع موضوع الدراسة،

ويمكن توزيع هذه النسب من خلال الجدول التالي:

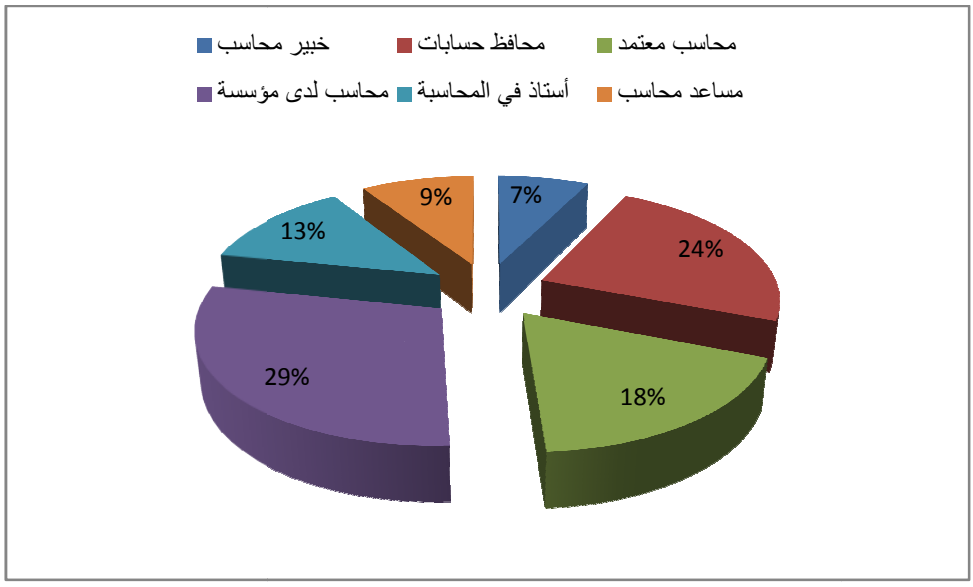
الجدول رقم (04): توزيع أفراد العيينة حسب المسمى الوظيفي

البيان	العدد	النسبة %
خبير محاسب	4	7.3
محافظ حسابات	13	23.6
محاسب معتمد	10	18.2
محاسب لدى مؤسسة	16	29.1
أستاذ في المحاسبة	7	12.7
مساعد محاسب	5	9.1
المجموع	**55**	**100**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01): نسبة أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ثانيا:الجنس

بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 81.8 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 18.2 %، وربما يعزي هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة خاصة مهنة محافظ الحسابات أو خوض مجال البحث فيها ، كما يبين الجدول التالي :

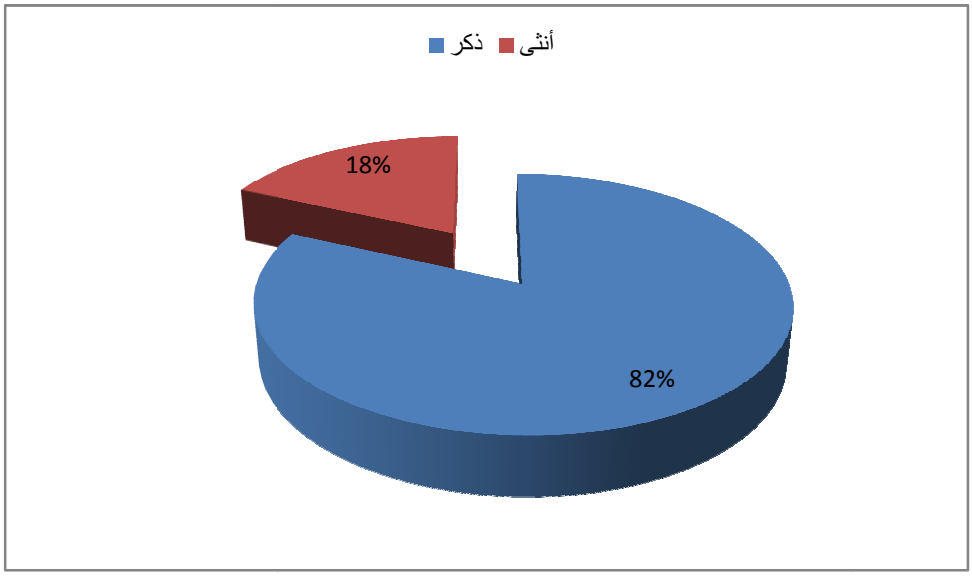
الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة %
ذكر	45	81.8
أنثى	10	18.2
المجموع	**55**	**100.00**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي :

الشكل رقم (02): نسبة افردا العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ثالثا: الفئة العمرية

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموما بين [25 . 50] سنة، وقد قمنا بتشكيل خمس فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم أقل من 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين[25 و 30] سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لما بين [31 و 40]سنة أما الفئتين الرابعة خصصت لما بين [41و 50] سنة والخامسة قد خصصت لمن تجاوزوا50 سنة، وقد كانت أكبر نسبة من المشاركين عند الفئة الثالثة بنسبة 69.1 %تليها الفئة الثانية بنسبة12.7% ثم الفئة الرابعة بنسبة10.9 % وتليها الفئة الخامسة بنسبة تقدر

ب :5.5% وأخيرا الفئة الأولى بنسبة 1.8 % و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

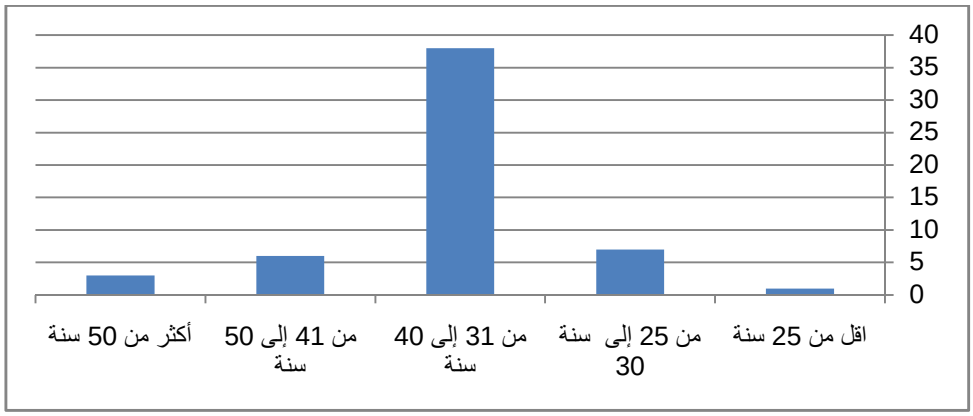
الجدول رقم: (06): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

البيان	العدد	النسبة %
اقل من 25 سنة	1	1.8
من 25 إلى سنة 30	7	12.7
من 31 إلى 40 سنة	38	69.1
من 41 إلى 50 سنة	6	10.9
أكثر من 50 سنة	3	5.5
المجموع	**55**	**100**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

وانطلاقا من التصنيف الذي إعتمدناه في الجدول السابق، يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

رابعا:المؤهل العلمي لأفراد العينة

بين الجدول رقم (07) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادات الجامعية ، إذ أن 53 % من العيينة من حملة هذه الشهادة ، تليها الدرجة الدراسات عليا بنسبة 34 % في حين تراوحت النسب ما بين 04 % إلى 09 % لدى باقي الدرجات العلمية ، هذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمة من عينة الدراسات يتمتعون بمستوى مناسب من التأهل العلمي على الإجابة على الأسئلة الخاصة بالدراسة، و الجدول التالي يوضح ذلك:

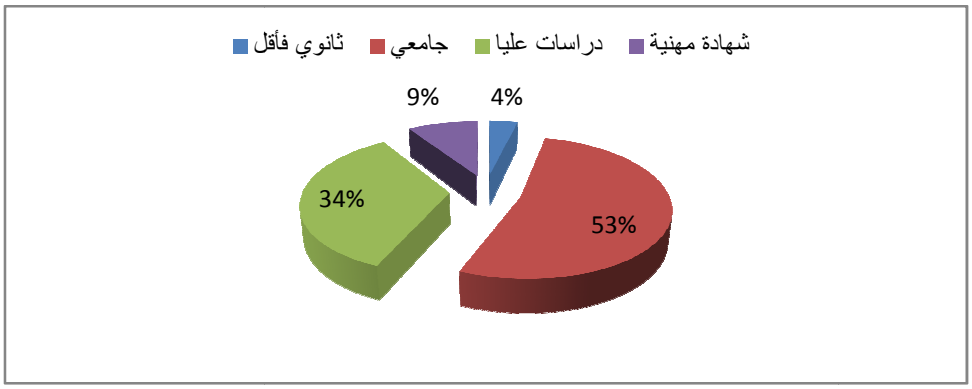
الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة %
ثانوي فأقل	2	4
جامعي	29	53
دراسات عليا	19	34
شهادة مهنية	5	9
المجموع	55	100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل البياني رقم (04): نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

خامسا:عدد سنوات الخبرة لأفراد العيينة

بين الجدول رقم (08): سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين أن أكبر نسبة كانت 31 % من فئة مابين [05 . 10] سنوات خبرة تم تليها فئة اقل من خمس سنوات بنسبة 27 % ، ثم فئة ما بين [10 . 15] سنة بنسبة 20 % ثم باقي الفئتين ما بين [15 . 20] سنة و اكتر من 20سنة بنسبة 11 ، ومن الملاحظ أن أكثر من 31 % من أفراد العينة كانت خبرتهم العملية كانت مابين [05 . 10] سنوات ، هذه النتائج تدل على أن عينية الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة و الإجابة على متغيراتها بكل الموضوعية.

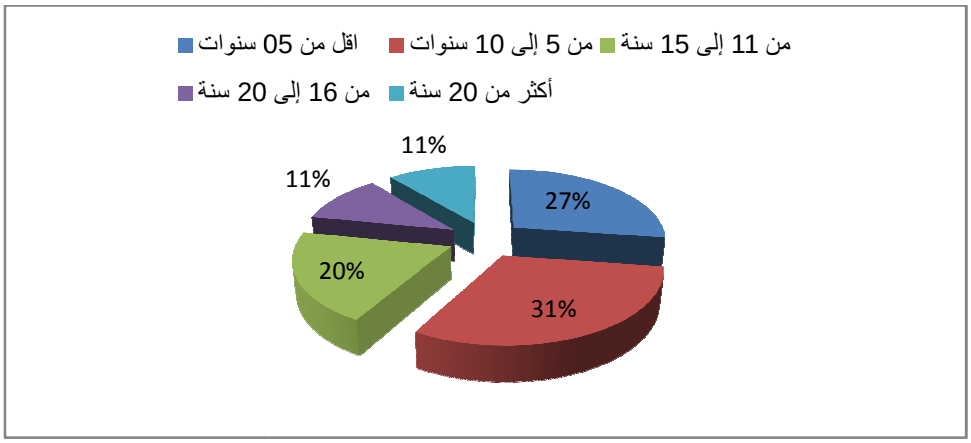
جدول رقم (08): توزيع أفراد العيينة حسب خبرتهم المهنية

البيان	العدد	النسبة %
اقل من 05 سنوات	15	27
من 5 إلى 10 سنوات	17	31
من 11 إلى 15 سنة	11	20
من 16 إلى 20 سنة	6	11
أكثر من 20 سنة	6	11
المجموع	55	100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج(Excel)

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي :

الشكل رقم (05): نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج(Excel)

سادسا:اطلاع أفراد عينة الدراسة على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة

يبين الجدول رقم (09) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الاطلاع على المعايير الدولية للمراجعة، إذ يشير إلى أن 73% من أفراد العينة على اطلاع بالمعايير الدولية للمراجعة ، بينما 27% من أفراد العينة ليسو على اطلاع

على المعايير الدولية للمراجعة، و هذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة المستجوبون على فهم أسئلة الاستبيان، والجدول التالي يوضح ذلك:

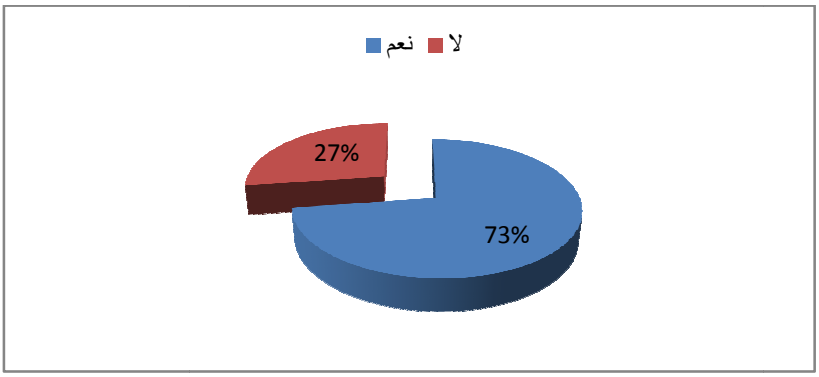
الجدول رقم (09) :توزيع اطلاع أفراد عينة الدراسة على المعايير الدولية للمراجعة

البيان	الإجابة	العدد	النسبة %
هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة	نعم	40	73
	لا	15	27
المجمـوع		55	100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (06): نسبة اطلاع أفراد العيينة على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ثامنا:درجة اطلاع أفراد العينة الذين كانت إجابتهم بنعم على المعايير الدولية للمراجعة

يبين الجدول رقم(10) درجة اطلاع أفراد العينة الذين كانت إجابتهم بنعم على المعايير الدولية للمراجعة، حيث بلغت الدرجة مقبولة أعلى نسبة 47%، تليها بعد ذلك و بنسبة اقل الدرجة سطحية بنسبة 35%، و في الدرجة الأخيرة جيدة بنسبة 18%، هذا يعني أن درجة اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة عموما مقبولة، و الجدول التالي بين ذلك:

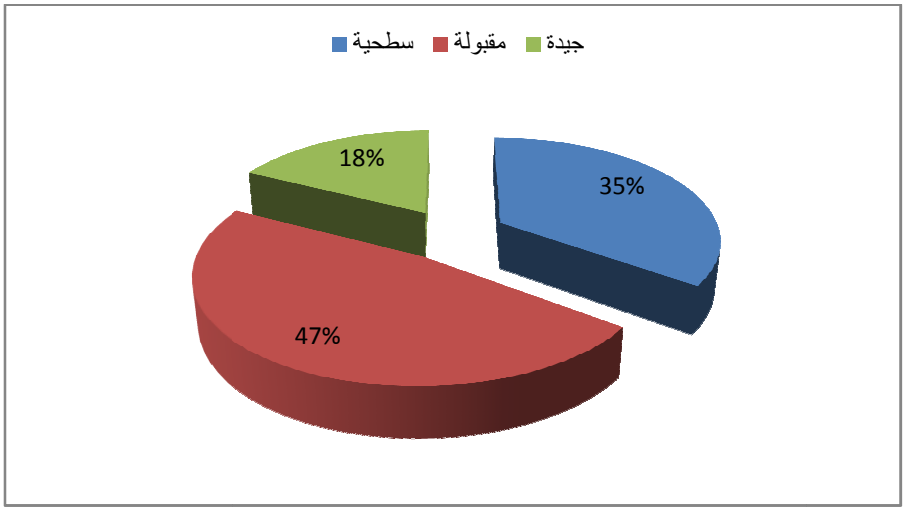
الجدول رقم (10): يبين درجة اطلاع أفراد العينة الذين كانت إجابتهم بنعم على المعايير الدولية للمراجعة

الدرجة	العدد	النسبة
سطحية	14	35
مقبولة	19	47
جيدة	7	18
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (07): يبين درجة اطلاع أفراد العينة على المعايير الدولية للمراجعة الذين كانت إجابتهم بنعم



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

المطلب الثاني : عرض ومناقشة نتائج الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض نتائج أقسام الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقا من النتائج المستخرجة حسب برنامج (SPSS) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة الميدانية وهذا بعد اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان .

أولا:مقياس الاستبيان

1-اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل ألفا كرونباج الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة ، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (SPSS) حيث قيمته 0.629 هذا يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة ، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بحساب بجدر معامل ألفا كرونباج لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.775 والذي يدل على صدق الإستبانة ، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة .

جدول رقم (11): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة.

الرقم	العبـارات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات	9	0.650	0.806
2	مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية	7	0.575	0.758
3	دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	8	0.794	0.891
	المتوسط العام	**24**	**0.629**	**0.793**

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

2- النتائج المتعلقة لتقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

يظهر الجدول التالي تحليل عبارات القسم الثاني من الاستبيان لتقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات و ذلك من خلال المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة

الجدول رقم (12): تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

الرقم	العبـارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أتمتع دوما باستقلالية تمكنني من تحقيق أهداف المراجعة بمستوى كفء	4.1091	0.53308
2	التزم دوما بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد في أداء واجباتي و مسؤولياتي	4.4364	0.50050
3	يتمتع محافظ الحسابات بمهارات و كفاءات متخصصة و عالية	4.2545	0.72567
4	لدي القدرة على اتخاذ قراراتي دون أية ضغوطات عند اعداد التقارير	3.8908	0.76189
5	لدي القدرة على إبداء رأيي بموضوعية و دون الخضوع لتأثير مصالحي الشخصية	4.2364	0.63723
6	لدي الكفاءة و الخبرة اللازمة لتقييم القوائم المالية بكل شفافية و نزاهة	3.9818	0.62334
7	لدي القدرة على اكتشاف كل أشكال الغش و الفساد و الاختلاس	3.7455	0.61518
8	محافظ الحسابات يبلغ عن كل نواحي القصور و النقائص في القوائم المالية	3.9636	0.76893
9	ابدي رأيي بحرية حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة	3.8000	0.77936
	المتوسط العام	4.0465	0.34259

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم (12)أن المتوسطات الحسابية لأغلبية العبارات تدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، إذ احتلت العبارة رقم (02)"التزم دوما بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد في أداء واجباتي" المرتبة الأولى من إجابات أفراد عينة الدراسة فقد كان اتجاهها العام بدرجة "موافق بشدة" (الدرجة الكلية 5) بمتوسط حسابي قدر ب: 4.4364 و انحراف معياري 0.50050، و هذا يدل على أن الأمانة هي الركيزة الأساسية التي تقوم عليها مهنة محافظ الحسابات و ذلك لما لها من تأثيرات ايجابية على شكل التقارير التي يعدها محافظ الحسابات و التي تعتبر المرآة العاكسة و الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسات بالنسبة لذوي العلاقة، أي أن

محافظ الحسابات لا يتخلى موضوعيته و أمانته مهما كانت الظروف و انه لا يستجيب إلى الضغوطات من الإدارة أو أي جهة أخرى و ذلك لالتزامه بمهامه و مسؤولياته التي حددها القانون؛

كما جاءت العبارة رقم (07) " لدي القدرة على اكتشاف كل أشكال الغش و الفساد و الاختلاس" ،في المرتبة الأخيرة و ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة و ذلك بمتوسط حسابي قدر ب:3,7455 و انحراف معياري 0.61518 ذات الاتجاه العام"موافق"، و هذا يعني انه توجد لدى محافظ الحسابات المقدرة على اكتشاف أنواع الغش و الاختلاس و لكن بدرجات متفاوتة وهذا راجع إلى الخبرة و الكفاءة المهنية التي يتمتع بها جل محافظي الحسابات، دليل ذلك النسبة العالية التي بلغها المتوسط الحسابي لهذه العبارة، فكلما توفرت الخبرة و الكفاءة المهنية لدى محافظي الحسابات انعكس ذلك بالإيجاب على شكل التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، أي انه كلما كان محافظ الحسابات على مقدرة على اكتشاف كل أنواع الغش و الاحتيال التي يمكن أن تحدث في المؤسسات التي يقوم محافظ الحسابات بمراجعة حساباتها كلما كان التقرير نظيفا؛

و بصفة عامة يمكن القول أن جميع أراء أفراد عينة الدراسة حول محور مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية كانت ايجابية و هو ما يشير إليها الجدول رقم (12) حيث قدر المتوسط الحسابي العام ب:4.0465 ذات الانحراف المعياري 0.34259، ذات الاتجاه العام "موافق" و هو ما يدل على أن محافظ الحسابات يحافظ على استقلاليته مهما كانت الظروف و انه لا يخضع للضغوطات و المصالح الشخصية عند اعداد التقارير، إذ تعتبر الاستقلالية و الكفاءة المهنية الركيزة الأساسية لعملية مراجعة الحسابات، حيث انه إذا فقدت هاتان الخاصيتان فانه لا جدوى من هذه المهنة.

3- النتائج المتعلقة مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية

يظهر الجدول التالي تحليل عبارات القسم الثالث من الاستبيان مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام و المسؤوليات التي حددها القانون و ذلك من خلال المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة

الجدول رقم (13): مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبـارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	محافظ الحسابات مسؤول اتجاه المؤسسة أو الكيان المراقب عن اكتشاف التصرفات غير القانونية لإدارة المؤسسة	4.1091	0.56676
2	يصدر محافظ الحسابات تقريرا عن أي تجاوز في القوائم المالية حين اكتشافها	4.0909	0.58603
3	تعتبر مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية دليل على خلوها من كل أشكال الفساد و الغش(التحفظات)	3.8727	0.61024
4	محافظ الحسابات يتأكد من أن الحسابات المدعمة و المدمجة للمؤسسة صحيحة	4.2545	0.47990
5	تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق (المراجع) للمؤسسة	4.2909	0.59854
6	محافظ الحسابات مسؤول اتجاه القانون عن المخالفات التي لم يشارك فيها ما لم يثبت انه قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات	4.2373	0.84007
7	لا يقبل محافظ الحسابات أي تبريرات أو تفسيرات من الإدارة إلا إذا كانت أدلة الإثبات ذات موثوقية و ملائمة لكي يعتمد عليها في تدعيم رأيه	4.2545	0.55170
	المتوسط العام	4.1714	0.32576

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم(13) وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول عبارات القسم الثالث من استمارة الاستبيان؛ حيث احتلت العبارتين رقم(04) و (07) المرتبة الأولى و ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة و التي كان اتجاههما العام بدرجة "موافق بشدة" و ذلك بمتوسط حسابي بلغ 4.2545، و انحراف معياري قدر ب:0.4799 و دلالة هذه الأرقام أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة الحسابات المدمجة و التأكد من مدى مطابقتها لأرض الواقع و ذلك بقيامه بالزيارات المتكررة للمؤسسة محل المراجعة و فروعها، و انه لا يقبل أي تفسيرات أو تبريرات من الإدارة بشان موثوقية الحسابات إلا بوجود أدلة ذات إثبات حتى يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه عند اعداد التقرير، و ترجع أسباب عدم وثوق محافظ الحسابات أدلة الإثبات المقدمة من قبل الإدارة إلى المسؤولية الكبيرة التي يحملها القانون لمحافظ الحسابات بشان عدم موثوقية الحسابات و القوائم المالية المصادق عليها من قبله؛

كما قد احتلت العبارة رقم (03) " تعتبر مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية دليل على خلوها من كل أشكال الفساد و الغش(التحفظات)" ،في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3,8727، و انحراف معياري 0.61024 بدرجة "موافق" حسب أراء أفراد عينة الدراسة، و هذا يدل على مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية تعتبر على خلوها من أشكال الفساد الغش و ذلك حسب أراء أفراد عينة الدراسة و هذا يعني أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يقوم بالمصادقة على قوائم مالية تحتوي على شكل من أشكال الغش أو التحايل و انه لا يمكن الخضوع للضغوطات و المصالح الشخصية التي تؤثر سلبا على جودة مهنة محافظ الحسابات؛

و بصفة عامة يمكن القول أن آراء جميع أفراد عينة الدراسة حول جميع عبارات القسم التي تخص مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، كانت ايجابية كما هو مشار إليه في الجدول أعلاه، حيث قدر المتوسط الحسابي العام ب :4.0465 و انحراف معياري0.32576 و التي كان اتجاهها العام "موافق" و هذا يدل على وجود توافق و تجانس كبيرين بين آراء أفراد عينة الدراسة و هذا يعني التزام محافظ الحسابات بمهامه و مسؤولياته التي حددتها القوانين و التشريعات و التنظيمات، و إدراكه إلى العقوبات التي يمكن أن تقع عاتقه في حال إخلاله بأحد المهام و المسؤوليات التي خولها القانون له.

4- النتائج المتعلقة بدور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة

يظهر الجدول رقم (14) تحليل عبارات القسم الرابع من الاستبيان لدور محافظ الحسابات في ظل التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

الجدول رقم (14): دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعاير الدولية للمراجعة

الرقم	العبـــارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم الدراية الكاملة و الشاملة لمعايير المراجعة الدولية	3.5091	0.76673
2	البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة	3.7818	0.71209
3	عدم كفاية دورات التكوين و التدريب للتعريف بالمعايير الدولية للمراجعة	4.1636	0.50050
4	عدم وجود دورات تأهيلية لمحافظ الحسابات تساعده على الإلمام بكافة المعايير الدولية للمراجعة	3.8545	0.65030
5	هناك ضعف في انتساب محافظ الحسابات في منظمات دولية لاكتساب الخبرات	3.6182	0.65237
6	عدم تكوين و تأهيل محافظ الحسابات بما يتناسب مع متطلبات معايير التدقيق الدولية	3.7455	0.82143
7	عدم إصدار قوانين و تشريعات تتلاءم مع تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	3.5818	0.85399
8	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات	3.8182	0.74761
	المتوسط العام	3.7677	0.45274

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (14) يتضح لنا أن المتوسطات الحسابية لأغلب العبارات تدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة بشان عبارات القسم الرابع من استمارة الاستبيان، إذ احتلت العبارة رقم (03)" عدم كفاية دورات التكوين و التدريب للتعريف بالمعايير الدولية للمراجعة " المرتبة الأولى و ذلك حسب إجابات أفراد العينة و التي كان اتجاهها العام "موافق" و ذلك بمتوسط حسابي قدر بـ: 4.1636 و انحراف معياري 0.50050 ،و هذا يدل انه هناك نقص أو عدم كفاية في دورات التدريب و التكوين و الملتقيات للتعريف

الشامل بالمعايير الدولية للمراجعة حيث تعتبر دورات التكوين و الملتقيات و المؤتمرات العلمية مصدر اطلاع على أهم المستجدات الحاصلة في هذا المجال؛

أما العبارة رقم (01) " عدم الدراية الكاملة و الشاملة لمعايير المراجعة الدولية " فقد احتلت المرتبة الأخيرة و ذلك حسب إجابات أفراد العينة و التي كان اتجاهها العام "موافق" و ذلك بمتوسط حسابي بـ: 3.5091 و انحراف معياري قدر بـ: 0.76673، و هذا يدل على أن معظم أفراد العينة يرون أن عدم الدراية بالمعايير الدولية للمراجعة ليست عائق في سبيل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة و يمكن أن تجتاز هذه العقبة و ذلك من خلال عقد دورات تدريب و تكوين للمهنيين المحاسبيين وفق المعايير الدولية للمراجعة، إلا أن الواقع يحتم أن عدم الدراية بالمعايير الدولية للمراجعة يؤثر سلبا على جودة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛

و بصفة عامة يمكن القول أن جميع آراء أفراد العينة حول العبارات التي تخص القسم الرابع " دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعاير الدولية للمراجعة " كانت ايجابية و الجدول رقم(14) يوضح ذلك حيث قدر المتوسط العام بـ : 3.7677، و الانحراف المعياري المقدر ب: 0.45274، ذات الاتجاه العام "موافق" مما يدل على التوافق و التجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة و هو ما يظهر موافقة غالبية أفراد العينة على أن هنالك معوقات تحول دون قيام محافظ الحسابات بدوره على أكمل وجه؛ حيث أن من بين أهم المعوقات التي تشتكي منها البيئة المحاسبية الجزائرية أن البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، و عدم وجود دورات تأهيلية تساعد على الإلمام الكافي بالمعايير الدولية و كذا ضعف انتساب محافظي الحسابات و المحاسبين إلى منظمات دولية لاكتساب الخبرات.

المطلب الثالث: نتائج الدراسة

من خلال تحليل نتائج الاستبيان و الأدوات الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: لدى محافظ الحسابات فهم لمعايير التدقيق و المراجعة الدولية

من خلال السؤال رقم 5 من الاستبيان توضح النسب المتحصل عليها أن 73%من أفراد عينة الدراسة لديهم إدراك لمفهوم المعايير الدولية للمراجعة و هذه النسبة المعتبرة تخول إلى تحقق الفرضية الأولى؛

الفرضية الثانية: يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية في أداءه لعمله.

من خلال الجدول رقم(12) الذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للقسم الثاني"تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لدى محافظ الحسابات" تبين أن محافظ الحسابات يتمتع بالكفاءة و الاستقلالية المهنية في أداء مهامه، و هذا بالاستناد إلى أراء عينة الدراسة و التي قدر المتوسط الحسابي العام لهذا المحور بـ:

4.0465 و انحراف معياري قدر ب: 0.34259، ذات الاتجاه العام وفق سلم ليكارت "موافق"، ومنه نستنتج أن الفرضية الثانية محققة؛

الفرضية الثالثة: يوجد لدى محافظ الحسابات التزام بالمهام و المسؤوليات المحددة في القانون 10-01.

من خلال الجدول رقم (13)الذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للقسم الثالث من الاستبيان"مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية" تبين لنا لدى محافظ الحسابات التزام بالقوانين و التشريعات التي تضبط المهنة

و هذا بالاستناد على آراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا القسم 4.1714 و انحراف معياري قدر ب: 0.32576، ذات الاتجاه العام وفق سلم ليكارت "موافق"، نستخلص من خلال ما سبق أن الفرضية الثالثة محققة ؛

الفرضية الرابعة: عدم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من بين المعوقات التي تحول دون تحقيق دور محافظ الحسابات في الجزائر.

من خلال الجدول رقم (14) الذي يوضح لنا نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للقسم الرابع من الاستبيان"دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة"

يتضح لنا أن عدم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة تحول دون زيادة فاعلية دور محافظ الحسابات في الجزائر،

و هذا بالاستناد على آراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا القسم 3.7677 و انحراف معياري قدر ب: 0.45274، ذات الاتجاه العام وفق سلم ليكارت "موافق"، نستخلص من خلال ما سبق أن الفرضية الثالثة محققة .

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة دور محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية –حالة الجزائر– حيث حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصل الأول على ارض الواقع على عينة من مجتمع الدراسة، و لقد تمت معالجة الموضوع بإتباع طريقة الاستبيان التي شملت فئات معينة منم أكاديميين و مهنيين في المحاسبة، و ذلك من خلال تحليله بناء على مجموعة من النتائج المتوصل إليها، حيث تم استنتاج أن محافظ الحسابات يعتبر الركيزة الأساسية في المؤسسات الاقتصادية و ذلك راجع للدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية .

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع "دور محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية –حالة الجزائر– جاءت هذه الدراسة كمحاولة للإحاطة بموضوع محافظ الحسابات الذي يمثل ضرورة لابد منها في المؤسسات الاقتصادية حيث اتضح لنا الأهمية البالغة التي يلعبها محافظ الحسابات في تطور و استمرار المؤسسات و التي أصبحت تمثل أكثر من ضرورة في البيئة الاقتصادية لأي دولة و ذلك للدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في المؤسسات و على رأسها اكتشاف كل أنواع التلاعب التي يمكن أن تحدث فيها ، حيث يقوم بتقديم تقرير كتابي يبدي رأيه فيه حول القوائم المالية التي كلف بمراجعة حساباتها و الذي يقوم بتقديمه إلى الهيئات المشرفة على تعيينه، حيث يخلص في الأخير إلى تقرير يعكس فيه الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة و ذلك بالتركيز على النقاط التي ترتكز عليها المهنة في الجزائر و أهم الهيئات المشرفة عليها؛

ومن خلال الفصلين السابقين و بالاعتماد على الفرضيات الأساسية التي تم وضعها يمكن عرض أهم النتائج التي تم استخلاصها عن طريق اختبار الفرضيات و كذا عرض الاقتراحات و أفاق البحث:

أولا: الاستنتاجات

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- اتفاق أفراد العينة على تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و الكفاءة المهنية عند اعداد التقارير؛
- اتضح لنا من خلال المقابلات التي أجريت مع أفراد عينة الدراسة تبين لنا أن جل أفراد العينة ليسو على دراية تامة بمضمون القانون 01/10؛
- تعتبر استقلالية محافظ الحسابات ركيزة أساسية للحفاظ على جودة المهنة في الجزائر؛
- اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء و الغش في المؤسسة و الإبلاغ عن نواحي القصور في القوائم المالية؛
- غياب عنصر التكوين و التدريب و الذي يعد عنصر ضروري و فعال للاطلاع على مستجدات المهنة و لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم؛

ثانيا:الاقتراحات و التوصيات

- إشعار الإدارة بضرورة تعيين المدقق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية و ذلك لتسهيل مهمة محافظ الحسابات و ذلك لقيامه بالمراجعة الدورية التي يقوم بها؛
- التأكيد على ضرورة زيارة محافظ الحسابات المتكررة للمؤسسة و ذلك لتسهيل عملية المراجعة؛
- تكوين و تأهيل محافظ الحسابات في الجزائر بما يتناسب مع متطلبات المعايير الدولية؛
- ضرورة عقد مؤتمرات و ندوات للتعريف بمضمون القانون 01/10؛
- على الجزائر أن تسعى إلى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة و ذلك لزيادة كفاءة عملية المراجعة الخارجية؛

- ضرورة إشعار إدارة المؤسسة بمسؤولية التكتم على الأخطاء الواردة بالقوائم المالية؛
- ضرورة تطوير مهنة محافظ الحسابات بما يتماشى مع المعايير الدولية للمراجعة؛
- ضرورة دعم محافظ الحسابات و ذلك بإقامة دورات تدريبية و ذلك لمواكبة التطورات الحاصلة في الساحة الاقتصادية المحلية و الدولية؛
- ضرورة الاعتماد على معايير اعداد التقارير الدولية عند اعداد التقارير؛
- ضرورة ربط الجامعة بالهيئات المكلفة بتنظيم المهنة؛

آفاق البحث(نظرة مستقبلية):

- المحاسبة الإبداعية و دور محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دور محافظ الحسابات في رفع قيمة المؤسسات الاقتصادية.
- دور محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01-الواقع و التحديات.
- فعالية المعايير الدولية للمراجعة في الأداء الفعال لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. احمد نور, **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية**،الدار الجامعية للطباعة و النشر,1992.

2. إيهاب نظمي و هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 78.

3. توفيق مصطفى أبو رقبة و عبد الهادي إسحاق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991.

4. حسام إبراهيم, **تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق**, دار البداية ناشرون و موزعون,الجزء الثاني,الطبعة الأولى, الأردن, 2010.

5. حسين احمد دحدوح و حسين يوسف القاضي, **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية**, دار الثقافة للنشر و التوزيع,الأردن, الجزء الأول,1984.

6. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات"الناحية العملية"**، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.

7. خالد أمين عبد لله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية–**، دار وائل للنشر، الطبعة الأردن، 2004، ص 151.

8. رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.

9. رأفت سلامة محمود و آخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.

10. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى، الأردن، 2015.

11. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق**، دار الراية للنشر و التوزيع الأردن، 2009.

12. سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى،الأردن، 2012.

13. سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.

14. عوض لبيب فتح الله الديب و شحاتة السيد شحاتة,**أصول المراجعة الخارجية**,دار التعليم الجامعي,مصر,2013.

15.كمال خليفة أبو زيد و آخرون, **دراسات في: المراجعة الخارجية للقوائم المالية**,دار المطبوعات الجامعية,مصر,2008.

16.محمد التهامي و مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثالثة،2006.

17.محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2008.

18.محمد سمير و عبد الله عبد العظيم, **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**, الدار الجامعية, مصر, 2002.

19.محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، **دراسات معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009.

20.وليم توماس و أمرسون هنكي، تعريب و مراجعة احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ للنشر،السعودية، 1997.

21.يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن،2009 .

المؤتمرات و الملتقيات العلمية:

22.براق محمد, قمان عمر, **اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**,المؤتمر الدولي,الإصلاح المحاسبي في الجزائر,جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة ,2011.

23.بن خليفة بالقاسم و وائل عبد اللاوي، **مهام و مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01 ، يوم دراسي وطني حول : مهنة محافظ الحسابات في الجزائر-الواقع و التحديات-**،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة غرداية،يوم الاثنين 14 افريل2014 .

24.رواني بوحفص، **تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"20-21نوفمبر2013، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط .

25.عزاوي عمر، **محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة و ضغوط المحيط**، الملتقى الدولي الثاني حول : متطلبات مهنة المحاسبة و التدقيق و دورهما في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، يومي 01-02 ديسمبر2014،قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية .

26.عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية،مجلة سنوية علمية محكمة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الوادي،العدد الخامس،2012،،بتصرف.

27.عماري سمير و ديلمي عمر، **دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات" يومي 20-21 نوفمبر 2013، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط.

28.قطاف نبيل،العمري أصيل، **تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر"دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكر"**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"20-21نوفمبر2013،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط،بتصرف.

29.محمد زرقون و سليمان عتير، **محافظ الحسابات في الجزائر : الصلاحيات، المهام و المسؤوليات على ضوء القانون رقم:10-01**، يوم دراسي وطني حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر-الواقع و التحديات- يوم الاثنين 10 مارس 2014،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية.

30.ميلود زيد الخير و ياسين غفافلية، **التدقيق بين الحوكمة و أخلاقيات المهنة**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشكلات المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

31.ناصر مراد و آخرون، **مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري-رؤية إستشرافية**، الملتقى الوطني الرابع حول"تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشكلات المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

المذكرات:

32.حنان زهواني، **مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من التلاعب في القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من ولاية غرداية-**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، التخصص مالية المؤسسة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، 2014.

33.دحموش فايزة، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة أعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر،2002 .

34.ريم خالد مطاحن، **مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009 .

35.الزاي يوسف سيف الدين، **دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE (وحدة غرداية)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية،2013.

36.سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبي–دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)بالمسيلة**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2004.

37.قطيب عبد القادر، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر –دراسة ميدانية–**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2012-2013.

38.لعناق مراد، **دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي دراسة ميدانية لآراء المهنيين و الأكاديميين** ،قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014 .

39.ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009 .

40.نقاز احمد، **دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2007 .

41.وجدان علي احمد، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3،2010 .

القوانين و المراسيم:

42.**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد رقم 03 لسنة 1992

43.**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991.

44.**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد رقم 10، المؤرخة بتاريخ 04-03-1980.

45.القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 42 في 2010/07/11.

46.وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1988.

المراجع باللغة الفرنسية:

47. benaibouche Mohammed cid, **Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes**, D.R.H,1989.

48. HAMANI ALLEL, **LE CONTROLE INTERNE ET LELABORATION DU BILAN COMPTABLE**,OFFICE des publications universitaires,1991.

المواقع الالكترونية:

49. http://hamimedbrahim.ahlamontada.com/t9-topic:2016،18:35/02/18

50. http://www.ouarsenis.com/vb/showthread.php?t=39951, 2016/02/19:45.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

في إطار التحضير لمذكرة ماستر تحت عنوان " **دور محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية حالة الجزائر** " يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم لإنجاح الدراسة علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منكم ذكر اسمك أو عنوانك ، شاكرة لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم

من إعداد الطالبة : مهاية حليمة ،ثانية ماستر مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية المشرف على المذكرة : الدكتور محمد عجيلة

البريد الإلكتروني :imane24meme@gmaile.com

القسم الأول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

1. **اسم الوظيفة:** خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ محاسب لدى مؤسسة ☐ أستاذ في المحاسبة ☐ مساعد محاسب ☐

الجنس : ذكر ☐ انثى ☐

2. **الفئة العمرية :** أقل من 25 سنة ☐ 25- 30 سنة ☐ 31-40 سنة ☐ 41-50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐
3. **الدرجة العلمية** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐ بكالوريا ☐ ثانوي فاقل ☐
4. **عدد سنوات الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ 5- 10 سنوات ☐ 10 -15 سنة ☐ 15-20سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐
5. **هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة؟ : نعم ☐ لا ☐**
6. **إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة إطلاعك: سطحية ☐ مقبولة ☐ جيدة ☐**

القسم الثاني: تقييم الاستقلالية و الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات:

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	أتمتع دوما باستقلالية تمكنني من تحقيق أهداف المراجعة بمستوى كفء					
2	التزم دوما بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد في أداء واجباتي و مسؤولياتي					
3	يتمتع محافظ الحسابات بمهارات و كفاءات متخصصة و عالية					
4	لدي القدرة على اتخاذ قراراتي دون أية ضغوطات عند اعداد التقارير					
5	لدي القدرة على إبداء رأيي بموضوعية و دون الخضوع لتأثير مصالحي الشخصية					

الرقم	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
6	لدي الكفاءة و الخبرة اللازمة لتقييم القوائم المالية بكل شفافية و نزاهة					
7	لدي القدرة على اكتشاف كل أشكال الغش و الفساد و الاختلاس					
8	محافظ الحسابات يبلغ عن كل نواحي القصور و النقائص في القوائم المالية					
9	ابدي رأيي بحرية حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة					

القسم الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية:

الرقم	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	محافظ الحسابات مسؤول اتجاه المؤسسة أو الكيان المراقب عن اكتشاف التصرفات غير القانونية لإدارة المؤسسة و العمل على حمايتها					
2	يصدر محافظ الحسابات تقريرا عن أي تجاوز في القوائم المالية حين اكتشافها					
3	تعتبر مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية دليل على خلوها من كل أشكال الفساد و الغش (التحفظات)					
4	محافظ الحسابات يتأكد من أن الحسابات المدعمة و المدمجة للمؤسسة صحيحة					
5	تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق (المراجع) للمؤسسة					
6	محافظ الحسابات مسؤول اتجاه القانون عن المخالفات التي لم يشارك فيها ما لم يثبت انه قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات					
7	لا يقبل محافظ الحسابات أي تبريرات أو تفسيرات من الإدارة إلا إذا كانت أدلة الإثبات ذات موثوقية و ملائمة لكي يعتمد عليها في تدعيم رأيه					

القسم الرابع : دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعاير الدولية للمراجعة :

الرقم	العبـارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	عدم الدراية الكاملة و الشاملة لمعايير المراجعة الدولية					
2	البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة					
3	عدم كفاية دورات التكوين و التدريب للتعريف بالمعايير الدولية للمراجعة					
4	عدم وجود دورات تأهيلية لمحافظ الحسابات تساعده على الإلمام بكافة المعايير الدولية للمراجعة					
5	القانون 10-01 بعيد كل البعد عن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة					
6	هناك ضعف في انتساب محافظ الحسابات في منظمات دولية لاكتساب الخبرات					
7	عدم تكوين و تأهيل محافظ الحسابات بما يتناسب مع متطلبات معايير التدقيق الدولية					
8	عدم إصدار قوانين و تشريعات تتلائم مع تطبيق المعايير الدولية للمراجعة					
9	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات					

شكرا لتعاونكم

الملحق رقم (02) مخرجات نظام (SPSS)

Statistiques

		الوظيفة	الجنس	الفئة العمرية	الدرجة العلمية	سنوات الخبرة	أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة	إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة إطلاعك
N	Valide	55	55	55	55	55	55	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0	15

Tableau de fréquences

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	خبير محاسبي	4	7,3	7,3	7,3
	محافظ حسابات	13	23,6	23,6	30,9
	محاسب معتمد	10	18,2	18,2	49,1
	محاسب لدى مؤسسة	16	29,1	29,1	78,2
	استاذ في المحاسبة	7	12,7	12,7	90,9
	مساعد محاسب	5	9,1	9,1	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	45	81,8	81,8	81,8
	أنثى	10	18,2	18,2	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

الفئة العمرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	1	1,8	1,8	1,8
	من 30-26 سنة	7	12,7	12,7	14,5
	من 40-31سنة	38	69,1	69,1	83,6
	من50-41سنة	6	10,9	10,9	94,5
	اكثر من50 سنة	3	5,5	5,5	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

الدرجة العلمية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	29	52,7	52,7	52,7
	ماجستير	6	10,9	10,9	63,6
	دكتوراه	13	23,6	23,6	87,3
	شهادة مهنية	5	9,1	9,1	96,4
	ثانوي فاقل	2	3,6	3,6	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	15	27,3	27,3	27,3
	من 10-6 سنوات	17	30,9	30,9	58,2
	من 15 -11 سنة	11	20,0	20,0	78,2
	من 20-16 سنة	6	10,9	10,9	89,1
	أكثر من 20 سنة	6	10,9	10,9	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق و المراجعة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	نعم	40	72,7	72,7	72,7
	لا	15	27,3	27,3	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة إطلاعك

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	سطحية	14	25,5	35,0	35,0
	مقبولة	19	34,5	47,5	82,5
	جيدة	7	12,7	17,5	100,0
	Total	40	72,7	100,0	
Manquante	Système manquant	15	27,3		
	Total	55	100,0		

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,650	9

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,575	7

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,794	8

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,629	24

Descriptives

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
أتمتع دوما باستقلالية تمكنني من تحقيق أهداف المراجعة بمستوى كفء	55	2,00	5,00	4,1091	,53308
التزم دوما بالأمانة و الموضوعية و الاجتهاد في أداء واجباتي و مسؤولياتي	55	4,00	5,00	4,4364	,50050
يتمتع محافظ الحسابات بمهارات و كفاءات متخصصة و عالية	55	3,00	5,00	4,2545	,72567
لدي القدرة على اتخاذ قراراتي دون أية ضغوطات عند اعداد التقارير	55	2,00	5,00	3,8909	,76189
لدي القدرة على إبداء رأيي بموضوعية و دون الخضوع لتأثير مصالحي الشخصية	55	2,00	5,00	4,2364	,63723
لدي الكفاءة و الخبرة اللازمة لتقييم القوائم المالية بكل شفافية و نزاهة	55	1,00	5,00	3,9818	,62334
لدي القدرة على اكتشاف كل أشكال الغش و الفساد و الاختلاس	55	3,00	5,00	3,7455	,61518
محافظ الحسابات يبلغ عن كل نواحي القصور و النقائص في القوائم المالية	55	2,00	5,00	3,9636	,76893
ابدي رأيي بحرية حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة	55	2,00	5,00	3,8000	,77936
محافظ الحسابات مسؤول اتجاه المؤسسة أو الكيان المراقب عن اكتشاف التصرفات غير القانونية لإدارة المؤسسة و العمل على حمايتها	55	3,00	5,00	4,1091	,56676
يصدر محافظ الحسابات تقريرا عن أي تجاوز في القوائم المالية حين اكتشافها	55	3,00	5,00	4,0909	,58603
تعتبر مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية دليل على خلوها من كل أشكال الفساد و الغش)التحفظات(	55	2,00	5,00	3,8727	,61024
محافظ الحسابات يتأكد من أن الحسابات المدعمة و المدمجة للمؤسسة صحيحة	55	3,00	5,00	4,2545	,47990
تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق) المراجع (للمؤسسة	55	2,00	5,00	4,2909	,59854
محافظ الحسابات مسؤول اتجاه القانون عن المخالفات التي لم يشارك فيها ما لم يثبت انه قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات	55	2,00	5,00	4,3273	,84007
لا يقبل محافظ الحسابات أي تبريرات أو تفسيرات من الإدارة إلا إذا كانت أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها في تدعيم رأيه	55	3,00	5,00	4,2545	,55170
عدم الدراية الكاملة و الشاملة لمعايير المراجعة الدولية	55	1,00	5,00	3,5091	,76673
البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة	55	2,00	5,00	3,7818	,71209
عدم كفاية دورات التكوين و التدريب للتعريف بالمعايير الدولية للمراجعة	55	3,00	5,00	4,1636	,50050
عدم وجود دورات تأهيلية لمحافظ الحسابات تساعده على الإلمام بكافة المعايير الدولية للمراجعة	55	1,00	5,00	3,8545	,65030
هناك ضعف في انتساب محافظ الحسابات في منظمات دولية لاكتساب الخبرات	55	2,00	5,00	3,6182	,65237
عدم تكوين و تأهيل محافظ الحسابات بما يتناسب مع متطلبات معايير التدقيق الدولية	55	2,00	5,00	3,7455	,82143
عدم إصدار قوانين و تشريعات تتلائم مع تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	55	2,00	5,00	3,5818	,85399
عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات	55	2,00	5,00	3,8182	,74761
تقييم الاستقلالية والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات	55	3,22	5,00	4,0465	,34259
مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية	55	3,29	5,00	4,1714	,32576
دور محافظ الحسابات في ظل المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للمراجعة	55	2,22	5,00	3,7677	,45274
N valide (listwise)	55				