

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في شعبة : العلوم التجارية
تخصص: مالية مؤسسة

بعنوان:

معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون -10 - 01
-دراسة ميدانية-

من اعداد المترشحة : بريهمات حنان

لجنة المناقشة:

ا/ الرواني بوحفص.....رئيسا

د/عجيلة محمد.....مقررا و مشرفا

ا/سعيداني محمد السعيد.....مساعد المشرف

ا/خبيطي خضير.....مناقشا وممتحنا

السنة الجامعية: 2016 / 2017

شكر و عرفان

من حق النعمة الذكر، وأقل جزاء للمعروف الشكر...

فبعد شكر المولى عز وجل، المتفضل بجليل النعم، وعظيم الجزاء...

أنعم علينا بنعمة العلم وجعلنا من الذين يسرون على دربه، إذ وفقنا في إنجاز هذا العمل كما اتقدم بجزيل الشكر والاحترام والتقدير والامتنان إلى أستاذي ومشرفي الدكتور عجيبة محمد الذي مدني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة لي وما بخل علينا بجهده وعطائه وحمداً لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراساً متلألئاً في نور العلم والعلماء.

كما أشكر جميع الأساتذة الأفاضل الذين تابعتنا معهم المشوار الدراسي منذ أول سنة وكل الطاقم الإداري بجامعة غرداية، كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل إلى محاسبي ومحافظي الحسابات الذين تعاونوا معنا في دراستنا وتواضعهم من اجل إجراء الدراسة الميدانية.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، وعلى جهودهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساندني من قريب أو بعيد...

شكرهم جميعاً وأتمنى من الله عز وجل أن يجعل ذلك في موازين حسناتهم

اهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بيسرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك...
ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك...ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك...
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة...ونصح الأمة...والى نبي الرحمة ونور العالمين...

إلى من كلله الله بالهبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار ...
والى من أحمل اسمه بكل افتخار...إلى من أثار دربي وكان نعم الناصح...
إلى من كان معي في كل خطوة أخطوها بتشجيعاته و دعمه إلى من كان ولا يزال سندي في
الحياة...إلى الذي كان لي القدوة الحسنة وعلمني أن ركيزة الحياة المحبة و الإخلاص...
إلى الذي لم يبخل عليا بكل ما يملك في سبيل نجاحي أي رحمة الله واسكنه فسيح جنانه.

إلى من ربنتي وأنارت دربي...إلى معنى الحب والحنان و التفاني...إلى بسمه الحياة...
إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جرحي...إلى أعلى إنسان "أمي الحبيبة"
إلى أعلى الكواكب التي ترعرعت بينها فكانت تنير لي بضوئها إلى أخوي: احمد وزجته واسماء

إلى كل واحد باسمه إلى الكتاكيث: حمودي والى خطيبي يوسف

والى أعز اثنين على قلبي: زهيرة، فاطمة الزهراء

إلى صديقاتي : امال حنان حسيبة فاطمة

إلى عائلتي الكبيرة، صغيرا وكبيرا إلى كل من يحمل لقب " بريهات "

إلى جميع الأصدقاء وزملاء الدراسة كل باسمه دفعة: مالية مؤسسة

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

الملخص:

تهدف دراستنا إلى إبراز ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة محافظ الحسابات وذلك من خلال معرفة وجهة نظر أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة حول هذه العراقيل التي تواجههم أثناء عملية المراجعة، بالإضافة إلى محاولة حصر أهم المعوقات وفق القانون الجديد (القانون 10-01) من خلال الوقوف على آراء أعضاء المهنة، و تسليط الضوء على جوانب الموضوع و معرفة أهم ما جاء به القانون 10 / 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان تم توزيعه على مستوى ولاية غرداية، بحيث شملت عينة الدراسة محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، وأساتذة أكاديميين بالإضافة إلى العاملين في مجال المحاسبة، بحيث تم إدخال المعلومات المتحصل عليها في برنامج spss من أجل معالجتها للوصول إلى النتائج المرجوة. وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بان ابرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق بالإضافة إلى ان أتعاب المدقق لا تتناسب مع حجم العمل ومع مسؤولياته التي فرضها القانون أيضا هناك مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام محافظ الحسابات بأدائه المسؤولية المهنية على الوجه المطلوب. **الكلمات المفتاحية:**محافظ الحسابات، معوقات محافظ الحسابات، القانون 10 / 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

Résumé :

Notre étude vise à mettre en évidence et de connaître les difficultés et les problèmes rencontrés par la profession du gouverneur des comptes et par la connaissance du point de vue du Conseil des gouverneurs des comptes sur les obstacles auxquels ils sont confrontés au cours du processus d'examen, ainsi que pour essayer de limiter les obstacles les plus importants dans le cadre de la nouvelle loi (loi 10-01) en se tenant debout sur les vues des membres de profession, et a mis en lumière les aspects du sujet et la connaissance de la déclaration la plus importante par la loi n° 10/01 relative à l'expert profession comptable et le gouverneur des comptes et de comptable agréé.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude a été un questionnaire a été distribué au niveau de l'état de la conception Ghardaïa, de sorte que l'échantillon d'étude comprenait le Conseil des gouverneurs des comptes et des comptables des experts, des universitaires ainsi que de travailler dans le domaine de la comptabilité, de sorte que l'entrée a obtenu des informations de programme spss afin de les résoudre pour atteindre les résultats souhaités.

Il a été démontré par les résultats de l'étude que les principaux problèmes de la profession est de ne pas maintenir avec certains membres de la profession de l'évolution et l'évolution de la profession d'audit en plus des honoraires du commissaire aux comptes ne correspond pas à la charge de travail et les responsabilités imposées par la loi aussi il y a des problèmes et des obstacles qui affectent le gouverneur des comptes par sa performance de responsabilité professionnelle facial nécessaire.

Mots clés: Gouverneur de comptes, les contraintes des comptes gouverneur, la loi n°10/01 concernant l'expert de la profession comptable et le gouverneur des comptes et de comptable agréé

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الاهداء
IV	الشكر
V	ملخص البحث
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
١	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	
17	تمهيد:
18	المبحث الأول: الاطار النظري لمهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات
18	المطلب الأول: مهنة المحاسبة
20	المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات
25	المطلب الثالث: محافظ الحسابات في ظل القانون رقم 10-01
30	المطلب الرابع: معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون رقم 10-01
34	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
34	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
36	المطلب الثاني : : الدراسات الاجنبية
39	المطلب الثالث :أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة
41	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة ميدانية-حالة الجزائر-	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: تقدم الدراسة الميدانية
44	المطلب الأول: ادوات ووسائل الدراسة
45	المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

48	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة
51	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها
51	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
63	المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة ومناقشتها
65	خلاصة
67	الخاتمة
72	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48	نتائج ثبات وصدق الاستبانة	1
50	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	2
50	مقياس ليكارت الخماسي	3
51	معايير تحديد الاتجاه	4
51	وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة	5
53	وصف مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية	6
54	وصف مجتمع الدراسة وفق المستوى التعليمي	7
55	وصف مجتمع الدراسة وفق العمر	8
56	وصف مجتمع الدراسة وفق الجنس	9
57	وصف مجتمع الدراسة وفق الحالة الاجتماعية	10
58	وصف مجتمع الدراسة وفق التكوين في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري	11
59	آراء عينة الدراسة حول مرتكزات مهنة المحاسبة في الجزائر	12
60	آراء عينة الدراسة حول محافظ الحسابات في ظل القانون 01/10	13
62	آراء عينة الدراسة حول مشاكل ومعوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري	14

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	العلاقة التي تجمع بين النظام المحاسبي للمنظمة ومحافظ الحسابات	1
52	يوضح مجتمع الدراسة وفق الوظيفة	2
53	يوضح مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية	3
54	يوضح مجتمع الدراسة وفق المستوى التعليمي	4
55	يوضح مجتمع الدراسة وفق العمر	5
56	يوضح مجتمع الدراسة وفق الجنس	6
57	يوضح مجتمع الدراسة وفق الحالة الاجتماعية	7
58	توزيع مشاركة أفراد العينة في ندوة أو لهم تكوين خاص في مجال التدقيق المحاسبي والمحاسبة الإبداعية	8

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	محور المعلومات العامة
03	تكرارات المحور 2-3-4
04	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحاور

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة
SCF	Système de Comptabilité Financière
IFAC	International Federation of Accountants
IASB	International Accounting Standards Board

توطئة:

من المهن التي تعتبر امتدادا للمهن المحاسبية، مهنة محافظة الحسابات التي زادت مكائنها وأهميتها مع التطور الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية بشكل عام وانفصال ملكيتها عن تسييرها بشكل خاص، وليس هذا فحسب، فقد أصبحت التشريعات في الكثير من الدول تنص على إلزامية تعيين محافظ حسابات من قبل شركات المساهمة لمراجعة حساباتها والمصادقة عليها ضمانا وحماية لحقوق حملة الأسهم والدائنين، خاصة مع كبر حجم هذا النوع من الشركات.

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، و الغي هذا القانون بالقانون المؤرخ في 29 جوان 2010، فمن خلال هذا القانون تم إعادة تنظيم مهنة المحاسبة عموما ومهنة محافظة الحسابات خصوصا، حيث تم التخلي عن بعض الاجراءات المتعلقة بالمهنة، بالموازاة مع ذلك استحدثت إجراءات أخرى، وكمثال على ذلك فصل القانون الأخير بين المهن المحاسبية بإنشاء وتشكيل هيئات محاسبية وصية عن كل مهنة، وهذا من شأنه أن يساعد على تنظيم كل مهنة ويفعل دورها في الميدان.

وقد لوحظ هناك اهتمام بتنظيم المهنة في سائر البلدان العربية ولكن هذا الاهتمام لم يكن بالقدر الكافي للنهوض بالمهنة لتقابل مثيلاتها في العالم المتقدم، ويلاحظ في هذا المجال أن شركات التدقيق الأجنبية ما زالت تسيطر على الجزء الأعظم من سوق التدقيق العربية، فالجزائر شأنها شأن الدول النامية الأخرى تشكو من قصور أنظمة المعلومات والأنظمة المحاسبية المرتبطة بها، وحيث إن مهنة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً وآلياً بالأنظمة المحاسبية فإن وضع المحاسبة وأنظمتها ينعكس بشكل مباشر على مهنة التدقيق. وعليه فإن ما تعانيه مهنة المحاسبة والتدقيق من نقص في المحاسبين المؤهلين علاوة على النظرة الاجتماعية المتدنية للمهنة حيث لا تعامل كمهنة مستقلة لها كيانها الخاص وإنما كمهنة تملحها اعتبارات قانونية، يدعو إلى القول بأن المهنة في الجزائر ما زالت تفتقر إلى روح مواكبة التطور السريع في العالم.

الا انه وبعد أكثر من سنوات من تطبيق وممارسة القانون 10-01 برزت الى الواجهة مجموعة من المعوقات خصوصا في ظل الباحثين والمتخصصين في المجال المحاسبي على ان النظام مستنسخ من النموذج المحاسبي الفرنسي وهذا راجع لتوكيل مهام الاصلاح المحاسبي في الجزائر لفريق من الخبراء الفرنسيين التابعين لمجلس المحاسبة الفرنسي وهو ما يطرح اشكالية توافقه والواقع الجزائري من مؤسسات محافضي حسابات...

تحاول الدراسة المقدمة الاجابة عن مدى قابلية الممارسة والصعوبات التي تواجه ممارسة مهنة محافظ الحسابات خصوصا انها استهدفت فئة مهمة في ميدان المحاسبة (محافظي الحسابات) من خلال شقيها النظري والتطبيقي .

❖ إشكالية البحث:

و في ظل ما سبق ذكره تتجلى معالم الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة،و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

- ما هي اهم العراقيل والمشاكل التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون الجزائري (10-01)؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية، عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- ما هي مرتكزات مهنة المحاسبة في الجزائر ؟

- ماهي مختلف المسؤوليات والمهام التي تعرض لها القانون المهني 10-01 فيما يخص محافظ الحسابات ؟

- ماهي اهم المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات ؟

❖ فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتد الفرضيات التالية:

- ينعكس تبني النظام المحاسبي المالي ايجابيا على مهنة المحاسبة في الجزائر.

- يساهم التزام محافظ الحسابات بالمسؤوليات في الحد من المشاكل التي تواجه المهنة.

- توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي.

❖ مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار هذا الموضوع من أجل أسباب ذاتية واخرى موضوعية :

- الزيادة في اكتساب معارف جديدة بالنسبة للمواضيع الحديثة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

- اهمية الموضوع في الميدان العملي وعلاقته بمجال التخصص.

- رغم أهمية الموضوع إلا أن القليل من البحوث والمذكرات التي تناولته، ولهذا رغبتنا في إثراء المكتبة.

❖ أهمية البحث:

لاشك ان دراسة المعوقات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات بدولة الجزائر تنبع من اهمية المحاسبة لذلك ترجع اهمية هذا البحث الى الاسباب التالية :

- من خلال الأهمية التي يكتسبها محافظ الحسابات في المجال الاقتصادي والاجتماعي.
- تسليط الضوء على أحد الجوانب المهمة في مجال محافظة الحسابات في الجزائر خاصة وأنه ينطبق للتباين الموجود في النصوص القانونية و الممارسات الميدانية.
- العمل على معرفة اراء المهنيين والاكاديميين المختصين في المجال المحاسبي ومن بينهم محافظي الحسابات حول القانون 10-01 ومدى ممارسته والمعوقات او الصعوبات التي تواجههم في تطبيقه.
- التزامن مع التغير الحاصل في القوانين والتشريعات المنظمة لزاولة مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر والذي جاء ليطور البيئة المحاسبية الجزائرية.

❖ أهداف الدراسة :

تتمثل اهداف الدراسة في :

- _ استطلاع وجهات نظر المهتمين بمجال المراجعة في الجزائر حول مهنة المحاسبة ومشاكلها.
- _ معرفة اهم المعوقات والعراقيل لمهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01.
- _ توضيح مدى مسايرة الواقع العملي للنصوص القانونية السارية المفعول.
- _ ابراز بعض المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق.

❖ الإطار المكاني والزمني:

-الإطار المكاني :في هذه الدراسة حاولنا استقصاء واستطلاع آراء مكاتب المهنيين والمحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية ، وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية غرداية .

-الإطار الزمني : تتمثل الحدود الزمانية في هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين نهاية شهر جانفي الى غاية ماي من هذه السنة

❖ منهج الدراسة : اعتمدنا في دراستنا على المناهج التالية :

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات المطروحة اعتمدنا في الجانب النظري من البحث المنهج الوصفي ، من خلال استخلاص اهم الدراسات ،الكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية اما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدنا المنهج التحليلي في موضع المقارنة والتحليل ،من خلال تحليل الاستبيان ومحاولة تشخيص وتقييم وجهات النظر.

❖ صعوبات البحث:

تعرضنا في بحثنا لبعض الصعوبات و منها :

- ✓ صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة وعدم استرجاعها كاملة.
- ✓ عدم الجدوية في الرد على الاستبيان.
- ✓ رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات الاجابة على اسئلة بسبب تزامن مدة اعدادنا للمذكرة مع اعداد المذكرات والتسويات الخاصة بنهاية السنة.
- ✓ ضيق فترة الدراسة.
- ✓ قلة الدراسات الاكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع وخاصة منها اطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير التي تفتقد اليها المكتبة الجزائرية في حدود علم الباحث.

❖ تقسيمات البحث:

لقد تم تقسيم البحث إلى فصلين ،تضمن تلخيص عام للمقدمة واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها ،وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة الى افاق البحث في الموضوع .

تناولنا في الفصل الأول : "الأدبيات النظرية والدراسات السابقة" تضمن هذا الفصل مبحثين المبحث الأول اربعة مطالب المطلب الأول تضمن التعرف على مهنة المحاسبة ،اما المطلب الثاني فتضمن ماهية محافظ الحسابات، وفي المطلب الثالث تم تناول محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 ،وفي الاخير تطرقنا الى معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01. أما المبحث الثاني تضمن الدراسات السابقة لهذا الموضوع تمثلت في ثلاث مطالب المطلب الأول تضمن الدراسات الوطنية تمثلت في مذكرات ومداخلات أما المطلب الثاني تضمن الدراسات الأجنبية لموضوع الدراسة اما المطلب الثالث تضمن اوجه الشبه والاختلاف بين دراستنا والمختلف الدراسات السابقة .

__ الفصل الثاني: "دراسة ميدانية __ حالة الجزائر__" حاولنا من خلال هذا الفصل استطلاع آراء الممارسين المهنيين والاكاديميين المختصين في مجال المحاسبة في حصر معوقات مهنة محافظ الحسابات وفق القانون 10-01 وهذا في إطار دراسة ميدانية من خلال التواصل مع المستقيين في مجال المحاسبي على النطاق المحلي في الجزائر، وذلك باستخدام أدوات مختلفة لأجل الحصول على المعلومات اللازمة وتوفير البيانات التي تحتاجها هذه الدراسة كما تضمن الفصل عرض وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لاستمارة الاستبيان، بالاعتماد على إجابات الأفراد المستجوبين .

وانتهى البحث بخاتمة احتوت على النتائج المتوصل إليها مدعمة ببعض الاقتراحات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة محافظ
الحسابات و الدراسات السابقة

تمهيد:

سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجال المحاسبة، فقد سعت إلى تطويرها واصلاحها مع الاخذ بعين الاعتبار الاتجاهات الدولية الحديثة، حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهنة وكان اخرها القانون الصادر في 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

ولقد مس هذا القرار المحاسبي الجديد العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة الجزائرية والتي تعيش واقعا ربما يكون عائقا امام التطبيق الجيد لهذا القانون والاستفادة من مزاياه، فتطبيق القانون 10-01 تواجهه مجموعة من المشاكل والمعوقات المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات منها ما يخص العملاء ومنها ما يتعلق بالمنظمات المهنية بالإضافة الى نظام تكوين وتعليم المحاسبين في بلادنا.

ومن اجل الاحاطة بمهنة محافظ الحسابات يتم تقسيم هذ الفصل الى:

المبحث الاول : الاطار النظري لمهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الاول: الاطار النظري لمهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات

في ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرًا، في إطار تحديث نظامها المحاسبي، وذلك اثر تبني النظام المحاسبي المالي (SCF)¹ من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، بعد ما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة.

المطلب الاول: مهنة المحاسبة والمراجعة

رغم الإصلاحات الهيكلية التي ادخلها القانون 01/10 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، الا ان المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة اصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية بتنظيم المحاسبة في الجزائر.

اولا: مفهوم مهنة المحاسبة

1 - تعريف المهنة : هي "وظيفة مبنية على اساس من العلم والخبرة اختيرت اختيارا مناسباً حسب مجال العمل الخاص بها وهي تتطلب مهارات وتخصصات معينة ويحكمها قوانين وآداب لتنظيم العمل به".²

2-تعريف المحاسبة: لقد تعددت التعاريف في هذا المجال:

فقد عرفها المعهد الامريكي للمحاسبين الامريكيين على انها " عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الاثر المالي اضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسيرها وتحليلها".³

فمهنة المحاسب او المحاسبة توصف من حيث طبيعة مخرجاتها بانها لغة الاعمال كما توصف بانها لغة المال وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بنظام للمعلومات يعتمد على القياس و التوصيل للمعلومات المالية كما توصف بانها علم ومهنة.⁴

3- تعريف المراجعة هي " فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من اجل التعبير عن الراي على اساس انتظام وصدق حسابات الشركة"⁵.

¹ Scf: système comptabilité de financière

² <https://ar.wikipedia.org/wiki//2017/050/07> تاريخ التصفح

³ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة الاولى، دار الصفاء، الاردن، 2000، ص 13.

⁴ طه احمد حسي اردني، "التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل"، مجلة تنمية الرافيدين، العدد 85، العراق، 2007، ص 155.

⁵ HERRBACH_ Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique_ Thèse de doctorat _ TOULOUSE _ 2000_ p18

وبناء على ما تقدم فانه توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبة عمل انشائي بينما المراجعة عمل تحليلي، ولكن ما تجدر الاشارة اليه هو ان عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

ثانيا: المقومات الاساسية لمهنة المحاسبة

تتلخص اهم المقومات في العناصر التالية¹:

* معايير المحاسبة : تعد المحاسبة الاداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن اعمال المنظمات لذلك فان المعايير المحاسبية التي تعد على اساسها التقارير المالية يجب ان ينظر اليها كقضية استراتيجية تمم المجتمع ككل وذلك لما يترتب من اثار محتملة على قرارات الاطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها، ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية.

* التأهيل العملي (الخبرة المهنية): ان تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الاكاديمي للمحاسب ثم تمتد الى الخبرة الميدانية، اذ يجب على كل مهني اجراء تدريب عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى احد مزاولي المهنة، أي يجب الحصول على المهارة المهنية من شخص اكثر منه خبرة ودراية، لكي يصبح محاسب متميز ومؤهل.²

* التأهيل العلمي : على المحاسب ان يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي والذي يتحقق عن طريق من خلال الدراسة الاكاديمية ، اذ يجب ان يتوج ذلك التكوين بشهادة³. فالمحاسب مطالب وبصفة مستمرة، بتحديث معلوماته والامام بأحدث التطورات التكنولوجية والعلمية في محيط المهنة لتنمية المهارة الفنية للمحاسبين، وهذا للاحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب في مجالات التخصص.

* قواعد سلوك وآداب واخلاقيات المهنة : وهي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم اخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، اضافة الى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة اعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم، وتتلخص مجموعة المبادئ السلوكية في :⁴

- المسؤولية ، مصلحة المجتمع، الموضوعية والاستقلالية، العناية المهنية.

اما قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في : الاستقلال، الامانة والاستقامة، الالتزام بالمعايير المهنية، السلوك المهني.

¹ حسين جابر المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، " مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية"، مقال بمجلة الادارة والاقتصاد، الكلية التقنية الادارية، جامعة كربلاء ، البصرة ، 2012، ص ص 05 - 06، الموقع <http://www.iasj.net/iasj> ، تاريخ التصفح 2017/03/07.

² شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003، ص 27.

³ عبد الفتاح الصحن واخرون، اساس المراجعة : الاسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية ، ص 56.

⁴ طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2006، ص 43.

المطلب الثاني: ماهية محافظ الحسابات

تعددت التعاريف لمحافظ الحسابات نورد بعض منها:

اولا: تعريف محافظ الحسابات و صفاته

حسب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".¹

"هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال)".²

ومنه نستنتج أن محافظ الحسابات هو الشخص الذي يخول له القانون إثبات صحة وصدق المعلومات والقوائم المالية للشركة، و بهذا تصبح هذه المعلومات تكتسي صفة الصحة و الصدق والثقة بالنسبة للجمهور الذي يستفيد منها و كل هذا على حسب مسؤوليته الشخصية.



الشكل رقم : -01-: العلاقة التي تجمع بين النظام المحاسبي للمنظمة و محافظ الحسابات.

المصدر: عمر اقسام ، احمد العبادي، مداخلة بعنوان "واقع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق"، الملتقى الدولي الثاني حول: متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي المعوقات، الحلول. يومي: 01-02 ديسمبر 2014 ، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية ،ص3.

اما عن صفاته: فيجب توافر صفات شخصية و أخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات ما يلي³ :

-الأمانة و النزاهة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 /06/ 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد 42، المادة 26، الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010، ص7

² Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982, p04

³ نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 67.

-المحافظة على أسرار المهنة؛

-الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف؛

-الثقافة و المعرفة.

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات و موانع تعيينه

1-تعيين محافظ الحسابات:

-تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين: تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ الحسابات بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية وهذا ما تنص عليه المادة 26 من القانون 10-01 المنظمة للمهنة: " تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى اساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية¹ ".

- التعيين عن طريق المحكمة: نصت عليه المادة 715 مكرر4"وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي:"يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) راس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة ، و بناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة².

- مدة العهدة: حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01

المؤرخ في 29 جوان 2010 والتي تنص على ما يلي:

"تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المادة 22، مرجع سبق ذكره، ص7

³ أمال بن يخلف، " المراجعة الخارجية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر،

2002/2001، ص 106

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات¹ .

2- موانع تعيين الحسابات:

- ان ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري .
- عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعية التالية²:
- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات.
 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجزاً أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ثالثاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق منها ما يلي³ :

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له.
- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح من ناحية ووفقاً لما

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 27، مرجع سبق ذكره، ص 7.

³ أمال بن مخلف، مرجع سبق ذكره، ص 107.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 61-63

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية.

-من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد من الأوراق المالية المحفوظة فيها.

-حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على

الشركة وحق الاتصال بدائي الشركة للتأكد من صحة هذه الالتزامات.

-حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.

-حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه، وذلك

لتقديم تقرير المراجعة وعرضه حضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط

أو جوانب التقرير.

تمثل واجبات المراجع فيما يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

-عدم التدخل في التسيير: وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10-01 ان محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول، بما دون التدخل في التسيير.¹

-يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها.

-ضرورة الالتزام بقواعد وقانون الشرف المهني وآدابها وسلوكها في ما يتعلق بعمله.²

- أن يتأكد من مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بتقييمه لها حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

-يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة.

-التأكد من إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة

وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 23، مرجع سبق ذكره، ص 7.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 138.

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

-التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

-فحص عناصر جدول حسابات النتائج للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

-فحص عناصر الميزانية للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات في نهاية السنة المالية.

- السر المهني : طبيعة مهنة محافظ الحسابات تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة السر المهني، كما ان ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني.

- الاشراف الشخصي: مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا الى شخص اخر بل يجب ان يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية.¹

المطلب الثالث: محافظ الحسابات في ظل القانون رقم 10-01

باعتبار أن النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي ، فإن الجزائر سعت إلى تطويره وإصلاحه مع الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات الدولية الحديثة ، وبعد صدور قرار تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2007 قامت الجزائر بإصلاح مهنة المحاسبة من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

اولا:الشروط التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر الشروط المبينة في المادة 8 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بالمهنة والتي تنص على ما يلي²:

"لممارسة مهنة الخبير أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد ,يجب أن تتوفر الشروط الآتية:"

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

¹عزة الزهر ، مقال بعنوان "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، مجلة سنوية علمية محكمة متخصصة تصدر من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي ، العدد الخامس ، 2012 ص ص 37-39 ، بتصرف.

² .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 8 ، مرجع سبق ذكره، ص5

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

- أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلته.
- ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلته.
- ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

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

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 19 من القانون 21 القضاي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم
بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

أثناء القيام بمراقبة الحسابات لمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 10 / 01 وهي كالتالي¹ :

أ- المهام العادية: حسب المادة 23 و 24 من القانون 01 - 10 فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة لكل نقص قد يكشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

- إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام الحسابات وذلك على

أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 23، 24، 25، مرجع سبق ذكره، ص 07 .

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

ب- المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- اطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات.

- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطات القضائية.

- تقدير حصص المساهمين.

- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.

- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات

1- المسؤولية المدنية:

برزت من بين مصادر الالتزام وكان لتطورها أثر في القوانين الوضعية الحديثة، حيث وضع لذا القانون المدني الجزائري سبعة عشر مادة (من المادة 124 إلى المادة 140).¹

تعريف المسؤولية المدنية: هي التزام لتعويض الضرر وهي نوعان:

مسؤولية عقدية: تقوم على أساس الإخلال بالالتزام عقدي.

مسؤولية تقصيرية: تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

فالمشرع الجزائري و في غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفقهي فإنه يؤكد في المادة 61 من القانون 10 / 01 المتعلق بالمهنة المحاسبية على انه " يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون".²

¹ بن جميلة محمد، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل الماجستير، كلية الحقوق قسم القانون الخاص ، جامعة قسنطينة ، 2010 ص112.

² بلخير بوهيايشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2014 ، ص 22 .

إن محافظ الحسابات مسؤول مدنيا أثناء تأدية مهامه تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن (سواء تجاه الشركة أو تجاه الغير) الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

2- المسؤولية التأديبية (المهنية):

لقد نظم المشرع الجزائري في القانون 01 / 10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة في المادة 63 وذكر العقوبات التأديبية والتي تسلط على محافظ الحسابات بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة¹."

حيث اعتبر المشرع الجزائري بأن كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية²:

عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية.

الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا.

الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة.

وبالنسبة لإدارات مدقق الحسابات، فلقد حددت لائحة العاملين بهذه الإدارات العقوبات التأديبية التي يمكن توقيعها و هي: الانذار و الخصم من المرتب ، والفصل من الخدمة مع حفظ الحق في المعاش ،أو المكافأة أو مع الحرمان من كل أو من بعض المعاش أو المكافأة³.

3- المسؤولية الجزائية:

ان محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فان محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 63، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 125 - 128.

¹ - محمد سمير الصبان، إبراهيم حسن إبراهيم، اصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العلمية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص 167.

من المسؤوليات¹ .

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يُعاقب عليه القانون، كما جاء في نص المادة 62 من قانون 10 / 01 على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"².

ويمكن تعريفها بناءً على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها.

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي³:

-تا مر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين.

-إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم إظهار تقريره ذلك خوفاً على مصلحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

-الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء بشهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين.

-عدم احترام السر المهني للعميل او للشركة العميلة⁴.

المطلب الرابع: معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون رقم 10-01

في إطار سعي الجزائر إلى الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة وتحقيق الاندماج في الاقتصاد العالمي كان لا بد من إجراء عدة إصلاحات لمهنة المحاسبة ولقد مس هذا القرار المحاسبي الجديد العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام التطبيق الجيد لهذا النظام ، فتطبيق هذا القانون تواجهه مجموعة من التحديات منها ما يتعلق بالنظام القانوني ، ومنها ما يتعلق بالمؤسسات بحد ذاتها، ومنها ما يتعلق بنظام التعليم والتكوين المحاسبين في بلادنا ومنها ما يتعلق بالمهنة المحاسبية.

¹ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, **Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité**. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p. 269.

² بلخير بوهابشة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ سرايا محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁴ محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003م، ص 91.

اولا: المشاكل التي تواجه المحاسب القانوني تتمثل في:

-وجود قصور في بعض التشريعات المنظمة لمزاولة المهنة، وعدم تحديدها للآلية التي تضمن استمرار المزاولة للمهنة من خلال تحديده لأسلوب تجديد وتحديث المعلومات والخبرات بما يتوافق مع احتياجات السوق¹.

اما مهنة المحاسبة و التدقيق في الوطن العربي تعاني من مشكلات عديدة أهمها²:

-التنافس غير الشريف بين المدققين.

- المنظمات المهنية لا تقوم بالدور المناط بها.

- ضعف انظمة الرقابة الداخلية في المنشآت التي تجرى لها عملية التدقيق.

-تعرض محافظ الحسابات لضغوط من الادارة.

-تدني مستوى الثقة بين المدققين ودائرة ضريبة الدخل.

ثانيا: تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة مشكلات ، ومن أهمها:

*عدم الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.

* لا تتناسب أتعاب المدقق مع حجم العمل ومع مسؤولياته التي فرضها القانون.

*مماثلة العملاء في تحديد وتسديد قيمة أتعاب التدقيق.

*عدم اشراك الفئات الاكاديمية و المهنية في صياغة التشريعات و القوانين المنظمة للمهنة.

*عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق.

حيث تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين مشاكل عديدة ناجمة عن عدة عوامل منها³:

1-الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم.

¹ محمود السر محمد طه ، مداخلة بعنوان " التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في السودان " ، ملتقى حول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح" ، كلية الروضة للعلوم المهنية ، جامعة القدس ، 16-17 ابريل 2014 ، ص9.

² ماهر درغام، مقال بعنوان " المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة(دراسة تحليلية) ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) ، المجلد 23(1) ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة ، فلسطين ، 2009 ، ص 253 .

³ رولا خالد حامد الداود ، مداخلة بعنوان "المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين" ، ملتقى حول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح" ، كلية الروضة للعلوم المهنية ، جامعة القدس ، 16-17 ابريل 2014 ، ص 2.

2- انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.

3- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

و هناك مشكلات اخرى منها :¹

✓ ضعف تأهيل المهنيين : تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية.

✓ الضغوط التنافسية : تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية من خلال مكاتب محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

✓ عدم استجابة التنظيم : تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغياها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC و IASB.

ثالثا: المشاكل الأساسية لمهنة مراقبة الحسابات²

1- المشاكل المرتبطة بأداء مراقبي الحسابات: تتمثل في:

نقص في التوثيق والافصاح، ونقص في بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق وفقا للمعايير الرقابية المعمول بها وتؤدي هذه الحالة الى ضعف المصدقية في القوائم المالية المدققة من قبل المراقب .

2- المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة والجهات المستفيدة من القوائم المالية: تتمثل المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة بعدم الاتفاق بين المراقبين والعملاء على كلفة الخدمات المقدمة من المراقب الى العميل، فالعملاء دائما يحاولون الحصول على تلك الخدمات على اقل تكلفة ممكنة في الوقت الذي يرى فيه مراقبو الحسابات ان هناك حدود معينة لسقف الاجور لا يمكن التراجع عنها.

¹ حميداتو صالح ، بوقفة علاء ،مداخلة بعنوان " واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي" ، الملتقى الوطني حول " واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، يومي 05 / 05 / 2013 -06 ص ص 14-15 .

² نعيم تومان مرهون ، بعنوان "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق دراسة تحليلية وتطبيقية" ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 14، العدد 3 ، كلية البصرة، العراق، 2012، ص ص 139 141.

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

- كما ان من المشاكل التي تواجه مراقبي الحسابات عدم توفير البيانات الضرورية التي تتطلبها عملية التدقيق .

3- المشاكل المرتبطة بعدم التزام مراقبي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني:

من اهم مظاهر عدم التقيد بقواعد وآداب السلوك المهني هو المنافسة غير المشروعة بين المراقبين التي تؤدي الى انخفاض اجور التدقيق نتيجة لقبول اعمال من قبل بعض المراقبين بأسعار منخفضة، كما يعتبر من مظاهر عدم التقيد هو اتصال بعض المراقبين بعملاء تدقق حساباتهم من قبل مراقبين اخرين للتفاوض معهم لعرض خدمات التدقيق لهم بأجور منخفضة او تقديم خدمات استشارية مجانية، وقد يؤثر هذا على مستقبل المهنة بشكل عام .

_ و قد تم استنتاج بعض المشاكل (معوقات) محافظ الحسابات :

_ غياب دور الهيئات و الجمعيات المنظمة للمهنة.

_ عدم اشتراط تشريعات التأهيل و تدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر.

_ المنافسة غير الشريفة بين محافظي الحسابات (أصحاب المهنة).

_ وضع قواعد و ترتيبات لتحديد أتعاب محافظي الحسابات تتناسب مع الجهودات و المسؤوليات القانون 10-01 (المادة 37) .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

على الرغم من تعدد وتنوع الدراسات التي اهتمت بمحافظ الحسابات فإننا سوف نركز هنا على بعض الدراسات التي أظهرت المعوقات او المشاكل التي تتعرض لها مهنة محافظ الحسابات .

المطلب الاول: الدراسات الوطنية

1-دراسة لقلبي الأخرى تحت عنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر-دراسة حالة من خلال الاستبيان"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009/2008.

- حيث تم تناول الاشكالية التالية: ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها وما هو واقع ممارستها المهنية في الجزائر؟

تبعاً للأهداف المتوخاة ولمعالجة الاشكالية تم تقسيم البحث الى اربعة فصول يتناول الفصل الاول التأصيل العلمي للمراجعة، اما الفصل الثاني تعرضنا لخطوات واجراءات القيام بمهمة المراجعة، اما الفصل الثالث فيتناول تنظيم مراجعة الحسابات في الجزائر، اما الفصل الرابع يشمل الدراسة الميدانية لواقع مهنة المراجعة في الجزائر.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر، وكذا محاولة معرفة تقارب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة الى أن تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها، كما توصل الباحث إلى أنه هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين وبين وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

2-دراسة حجة الله شاوشي، تحت عنوان "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي - المالي(دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول مدى إمكانية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها الى فصلين، الفصل الاول حول الادبيات النظرية لموضوع الدراسة، ايضا تم التطرق فيه الى الدراسات العلمية التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

حيث تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأي في محاييد وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش و الخطأ و التصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن استقلالية محافظ الحسابات تعتبر بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول الى رأي في محاييد حول مصداقية القوائم المالية وبينت الدراسة أن هنالك عوامل تهدد هذه الاستقلالية منها التعيين و العزل تحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية .

3- قايد نور الدين، مداخله بعنوان " مهنة محافظ الحسابات -بين الواقع والآفاق- "، الملتقى الدولي الثاني حول: "متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول" ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة غرداية ، يومي: 01-02 ديسمبر 2014.

وتمثلت اهم المحاور في:الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات ومسؤوليته تجاه الشركة موضوع التدقيق، نحو تكريس آليات مساندة لتطوير والنهوض بمهنة محافضي الحسابات ايضا دور ومهمة محافظ الحسابات بين الواقع الافاق.

إن الهدف من هذه المداخله هو معرفة واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال القوانين الجديدة وأفاق هذه المهنة في ظل مواكبتها مع معايير التدقيق الدولية.

الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة والمراجعة ومحافظ الحسابات، والدراسات السابقة

ومن أهم النتائج المتوصل إليها استكمال منظومة آليات الرقابة والتي تشمل إنشاء هيئة لسوق المال وكذلك تطوير وتعزيز دور المراقب المالي (محافظ الحسابات) على أن تلزم الشركات وخصوصا المساهمة والقابضة بالاستعانة بمكاتب قانونية لتقديم المشورة.

4- خلف لله بن يوسف ، بهاز لويزة، مداخلة بعنوان "واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة الجزائر" ، يوم دراسي وطني حول: "مهنة محافظة الحسابات في الجزائر -الواقع والتحديات- " كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2014.

- حيث تم تناول الإشكالية التالية: ما هو النموذج الجديد الذي يمكن تصوره لمستقبل منظومة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

وتتمحور المداخلة حول العناصر الآتية: مهنة محافظة الحسابات، و المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة الى مهنة تدقيق الحسابات IFAC ايضا تم التطرق الى النظام المحاسبي المالي الجديد SCF .

بحيث يهدف هذا البحث توصيف وتقييم منظومة مهنة المحاسبة في الجزائر في ضوء تطورات المعرفة المهنية المتخصصة لبيان الفجوة وتحليلها واقتراح العلاج المناسب، ولقد توصل الباحثان لمجموعة من النتائج والتوصيات الهامة لتنظيم المهنة في الجزائر خاصة والوطن العربي عامة مع الأخذ بعين الاعتبار أن المكتبة العربية تفتقر إلى مثل هذا النوع من البحوث التطبيقية، كما أن هذا البحث يوجه نظرة ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في ظل الاصلاح المحاسبي الذي جاءت به الجزائر .

5- دراسة عمار بن عيشي، مقال بعنوان "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ديسمبر 2014.

حيث تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية وماهي المعوقات التي تحد من تطبيقه؟

- وما هي الوسائل والطرق التي تؤدي إلى زيادة تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية؟

حيث تسعى الدراسة إلى تحقيق ما يلي: التعرف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية بالإضافة الى توضيح أهم المعوقات التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية ، ايضا التعرف على الوسائل والطرق التي تؤدي إلى زيادة تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية.

حيث تم التوصل إلى انه توجد معوقات تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية تتمثل في: عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الجزائري يعيق عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي ايضا، عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي ايضا فلة لمحاسبين المهنيين المؤهلين بالإضافة الى عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي والمالي.

المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية

1-دراسة وائل إبراهيم الراشد، تحت عنوان: "مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت"، وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة بعنوان "الاقتصاد والإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية" 2002 .

-حيث ناقشت الاشكالية التالية : ماهي اهم المشكلات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بدولة الكويت ؟

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بالكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب المراجعة نحو تطوير المهنة، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام استبانة وزعت على جميع مكاتب التدقيق بالكويت وقد اجريت العديد من العمليات الاحصائية المعنوية وصولا للنتائج. وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بان ابرز مشاكل المهنة تتمثل في :عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة بالضافة الى غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية؛ ايضا غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني.

و تنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

2-دراسة ماهر درغام ، بعنوان " المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة(دراسة تحليلية)" ،عبارة عن مقال بمجلة جامعة النجاح للأبحاث، كلية التجارة، قسم المحاسبة ، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2009 - حيث تكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:ماهي المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في قطاع غزة؟وماهي الأهمية النسبية لهذه المشكلات؟ وما الحلول المقترحة لحل تلك المشكلات؟

ولتحقيق اهداف الدراسة تم التطرق الى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع ، بالإضافة الى تناول الاطار النظري حول الموضوع ايضا تم إنجاز الدراسة التطبيقية من خلال اعداد الاستبيان واستخدام اساليب الاحصاء الوصفي .

وتهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق في قطاع غزة(فلسطين) من خلال التعرف على المشكلات والمصاعب التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة ، واقتراح الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشكلات بما يتلاءم مع بيئتها مما يؤدي الى الارتقاء بمستوى المهنة وزيادة فعاليتها .

حيث تم التوصل الى ان الجمعيات المهنية لم تقم بدور فعال في تثقيف بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته، كما لم تقم بالدور المناط بها في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق بالإضافة الى تدني مستوى الاهتمام للمهنة من قبل الحكومة ووجود مؤسسات التدقيق الدولية حرم المكاتب المحلية من حجم عمل كبير ومن فرص مهمة للتطوير واكتساب المهارات الجديدة.

3-دراسة عصام محمد البحيصي، بعنوان "نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة"، مجلة الجامعة الإسلامية"، كلية التجارة، - الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، يونيو 2010.

-وفيها نحاول الإجابة عن الأسئلة التالية: ما هو واقع مهنة المحاسبة في فلسطين؟ وما هي العوائق و المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين؟ وما سبل تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين؟

يهدف هذا البحث إلى تقييم الواقع الحالي لمهنة المحاسبة في فلسطين من وجهة نظر الممارسين للمهنة، و من أجل تحقيق هذا الهدف تم التطرق الى واقع وتطور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين بالإضافة الى تصميم استبانة خصيصاً لهذا الغرض و توزيعها على عينة من الممارسين للمهنة .

و من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عبر الاستبانة فقد تم التوصل إلى أن مهنة المحاسبة تعاني من وضع ضعيف في فلسطين، وأن أهم خصائص هذا الوضع هي: غياب قانون ينظم المهنة، و نظرة المجتمع المتدنية للمهنة قياساً بمهن أخرى، و عدم وجود برامج تعليم مستمر للمحاسبين، وعدم وضوح مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى أصحاب الشركات، و ضعف استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات، و ضعف دور الجمعيات المهنية في تطوير المهنة، إضافة إلى ذلك فإن الظروف السياسية القائمة في الأراضي الفلسطينية تلعب دوراً مهماً في هذا التدهور .

4-دراسة نعيم تومان مرهون، بعنوان "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 14، العدد 3، كلية البصرة، العراق، 2012.

-حيث تمثلت مشكلة البحث في كيف تؤثر المشاكل التي تعاني منها مهنة مراقبة الحسابات بشكل سلبي على اداء مراقبي الحسابات المزاولين للمهنة بشكل خاص وعلى تطور المهنة على وجه العموم.

فقد قسمت هذه الدراسة الى اربعة اجزاء اختص الاول منها بعرض المنهجية فيما تناول القسم الثاني لتأطير الدراسة النظرية وتكفل القسم الثالث بالدراسة الميدانية لاختبار الفرضيات وعهد القسم الرابع بعرض اهم الاستنتاجات والتوصيات.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات وأكثرها شيوعاً ومن ثم تحليل العلاقات البيئية بين هذه المشاكل من جهة وفاق تطور مهنة مراقبة الحسابات من جهة أخرى.

ولتحقيق هذه الغاية تم استخدام عينة طبقية شملت 40 مراقب حسابات ، ولقد تبين من نتائج الاختبارات الاحصائية وجود علاقات خطية موضوعية موجبة بين هذه المشاكل من جهة ومهنة مراقبة الحسابات من جهة أخرى وخاصة تلك المتعلقة بتأهيل مراقبي الحسابات أيضاً لم تقدم لنا العلاقات الاحصائية دعماً قوياً لفرضية العلاقة بين مشاكل العلاقات الداخلية بين المراقبين من جهة وتطور المهنة من جهة أخرى، بالإضافة إلى غياب التعليم المهني المستمر الذي أدى ضعف الاداء لمراقبي الحسابات.

Chenok, P., (1995) Fifteen Years Of Meeting The Challenges. *Journal of 5-*
Accountancy, vol. 179. No.6

- حيث تمثلت مشكلة البحث في محاولة تحليل التحديات التي يواجهها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة .

وقد توصلت الدراسة إلى ان المصاعب والتحديات التي تواجه المحاسبين المهنيين تتلخص في المنافسة من داخل المهنة وخارجها، والتعقيد في عرض المعلومات المترتبة على التغيرات في النصوص القانونية وخاصة قانون الضرائب من جهة، والتغيرات في الشكل العام للموارد البشرية العاملة في المهنة من جهة أخرى.

وقد اوصت تلك الدراسات بضرورة التعليم المحاسبي المصاحب لرفع اداء المدققين بالتدريب المستمر، مع تطوير الخدمات الخاصة بالمهنة، علاوة على تبني معايير ملائمة للمهنة.

المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

سنحاول اجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال تحديد اوجه الشبه والاختلاف وكذا عرض مميزات الدراسة.

اولا -الدراسات العربية :

1-دراسة لقيطي الاخضر : يتكون مجتمع الدراسة من مراجعو الحسابات ومستخدمو البيانات المالية بينما في دراستنا الحالية كانت عينة الدراسة متنوعة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين واساتذة جامعيين بالإضافة إلى محاسبين في مؤسسات ومساعدتهم وتشابحت هاتين الدراستين في اداة الدراسة الا وهي الاستبانة واعتمادهما على المنهج الوصفي التحليلي الا انهما يختلفان في الفترة.

- 2- دراسة احمد قايد نور الدين : اقتصرت دراستنا على محاولة إعطاء بعض المعوقات والمشاكل التي تواجه مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والآفاق أي محاولة إبراز معرفة واقع مهنة محافظ الحسابات من خلال الإصلاحات المحاسبية في مجال المهنة بالإضافة إلى إبراز التوجهات والتحديات لرسم مقومات مهنة محافضي الحسابات .
- 3- دراسة حجة الله شاوشي : تتشابه دراسة الباحثة مع دراستنا في اداة الدراسة الا وهي الاستبانة بالإضافة الى تشابه في عينة الدراسة كالمحاسبين والمدققين... حيث في دراستنا تم التركيز على تجسيد معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 بينما في هذه الدراسة كان تسليط الضوء على مدى إمكانية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية بالإضافة الى اختلاف المنطقة التي اقيمت فيها الدراسة.
- 4- دراسة خلف الله بن يوسف وبهاز لويزة : اقتصرت دراستنا على ابراز بعض معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر -الواقع والتحديات- أي محاولة تقييم منظومة مهنة المحاسبة في الجزائر كما أن هذا البحث يوجه نظرة ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل الاصلاح المحاسبي الذي جاءت به الجزائر .
- 5- دراسة عمار بن عيشي : ركزت دراستنا على محاولة تجسيد واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون الحالي من خلال اظهار المعوقات التي تواجه المهنة اما الدراسة محل المقارنة فقد حاولت التعرف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية بالإضافة الى توضيح أهم المعوقات التي تحد من تطبيقه ولكن قد تشابهت هاتين الدراستين في الاداة وهي الاستبانة واسلوب الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

ثانيا: الدراسات الاجنبية

- 1- دراسة ماهر درغام : اعتمدت دراستنا على مهنة التدقيق وخصوصا صميم عمل محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري من خلال محاولة ابراز المعوقات بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة(فلسطين) من خلال التعرف على المشكلات والمصاعب التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة.
- 2- اقتصرت دراستنا على ابراز بعض المعوقات مهنة محافظ الحسابات من خلال استطلاع و جهات نظر الأكاديميين و المهنيين بينما الدراسة محل المقارنة ركزت على مشاكل و عراقيل مهنة المحاسبة و المراجعة و محاولة تشخيص المعوقات من خلال ممارسة مهنة المحاسبة و التدقيق معا بالإضافة إلى التركيز على التنظيمات و الترتيبات الخاصة بمهنة المحاسبة و المراجعة بدولة الكويت و الاعتماد على كفاءة مكاتب التدقيق نحو التطوير المهنة .

- 3- دراسة عصام محمد البحيصي : تشابحت دراستنا مع دراسة الباحث في اداة الدراسة الا وهي الاستبانة لكن الدراسة محل المقارنة ركزت في مجتمعها على المحاسبون المسجلون لدى جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية بينما دراستنا تنوعت بين الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بالإضافة الى اختلاف فترة الدراسة حيث حاولنا في دراستنا ابراز بعض مشاكل وصعوبات مهنة محافظ الحسابات اما دراسته كان تسليط الضوء على تقييم الواقع الحالي لمهنة المحاسبة في فلسطين من وجهة نظر الممارسين للمهنة ايضا اختلاف البلد الذي اقيمت فيه الدراسة.
- 4- دراسة نعيم تومان مرهون : ركزت هذه الدراسة في مجتمعها على مراقبي الحسابات فقط اما دراستنا فقد اعتمدت على مراقبي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين بالإضافة الى محاسبين ومساعدتهم في مؤسسات اقتصادية كما قد تم محاولة التعرف على أهم المشاكل التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في كلى الدراستين وكذا نفس الاداة هي الاستبانة الا انهما يختلفان في الفترة والبلد.
- 5- دراسة Chenok : تتشابه دراستنا مع هذه الدراسة من حيث محاولة تحليل التحديات التي يواجهها مجمع المحاسبين الامريكانيين والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة اما دراستنا تحاول معرفة المشاكل التي تواجه المهنة وتكمن اوجه الاختلاف من حيث زمن الدراسة وبلد الدراسة التي اجريت فيه.

خلاصة :

حاول الباحث من خلال هذ الفصل الامام بالجانب النظري و المفاهيمي للموضوع حيث تم التطرق الى التعرف على مهنة المحاسبة ومقوماتها، وابرار ماهية محافظ الحسابات من خلال التركيز على القانون 01-10 ايضا تطرقنا الى معوقات ومشاكل مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 والتعديلات المقترحة

بالإضافة الى تناول بعض الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، حيث تناولنا أهم الجوانب لهذه الدراسات، والاشارة الى اهم ما توصلت اليه هذه الدراسات ،و في النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه التشابه و الاختلاف من حيث الهدف وطريقة المعالجة ومنهج البحث ،كل هذا لتسهيل حل اشكالية الدراسة والتي سيتم التطرق اليها في الفصل الثاني من خلال الدراسة الميدانية.

الفصل الثاني :

دراسة ميدانية

- حالة الجزائر -

تمهيد:

من خلال الفصل السابق تم التعرض للإطار النظري لمحافظة الحسابات، إذ تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين احد الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ لأهميتها البالغة في ترشيد القرارات، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، وكتدعيم للعمل الميداني أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان، وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان و التعليق عليها و التأكد من صدق الاستبيان و اختبار الفرضيات، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS رقم 20 و برنامج Excel.

وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية

لقد ارتأينا ان ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان موجه للمهنيين والاكاديميين في مجال المحاسبة حيث تتمحور الدراسة في معوقات مهنة محافظ الحسابات، وهذا من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين وذلك بالاعتماد على جملة من الطرق والأدوات والجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع محل الدراسة.

المطلب الأول: ادوات ووسائل الدراسة

بالاستناد الى التقديم السابق سوف نقوم باستعراض تفاصيل الأدوات المستعملة في الدراسة التي تم الاعتماد عليها لجمع المعلومات والبيانات من أفراد العينة المدروسة والتي تخدم الدراسة والكيفية التي تمت بها.

اولا: ادوات الدراسة

1- جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهم اساسا بميدان المحاسبة، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث شملت كل من:

- النصوص والتشريعات المنصوصة في الجرائد الرسمية.
- الكتب باللغتين العربية والأجنبية
- مذكرات تخرج ماستر وماجستير
- ملتقيات منجزة داخل وخارج الجزائر
- مجلات ودوريات منشورة.

2- المقابلات الشخصية:

لقد استخدمنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد العينة المدروسة وخاصة المهنيين من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وتصحيح الغموض في الأسئلة إن وجد ، بهدف الحصول على معلومات دقيقة، وتعتبر المقابلات الشخصية ذات اهمية بالغة في المجال الميداني ،وتتمثل الفئة المستهدفة في المقابلة الشخصية فيما يلي:

- محاسبين ومساعدتهم لدى المؤسسات الاقتصادية في ولاية غرداية
- أصحاب المهن الحرة في صورة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
- أساتذة جامعيين في مجال المحاسبة.

3- استبانة الدراسة:

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، لاعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، باعتبارها ملمة لآراء جميع أفراد العينة وكذا تطابق وجهات نظرنا معهم من خلال تحليل نتائجه لاستخلاص النتائج النهائية.

ثانيا: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات:

للوصول إلى أهداف الاستبيان والمتمثلة في النتائج والبيانات المستخلصة منه، قمنا بتطبيق الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك والمناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة وأهداف الدراسة، فقمنا باستخدام ما يلي:

-Spss : برنامج الحزمة الإحصائية وذلك لحساب كل من:

1- التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، وبناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبانة.

2- المتوسطات الحسابية: باعتبارها أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمالها لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، تم حساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور.

3- الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم حساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة والانحراف الإجمالي للمحور.

4- برنامج EXCEL: وذلك بغية معالجة النتائج والبيانات في شكل جداول وأشكال بيانية حتى تسهل علينا عملية الملاحظة والتحليل، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى مراحل تحضير الاستبيان، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم الأسئلة، وكيفية توزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة لمعالجة الاستمارة.

اولا: تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وتكون قابلة للفهم من طرف جميع المستجوبين، حيث تمحورت الأسئلة حول مرتكزات مهنة المحاسبة في الجزائر وأيضا محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 والتطرق الى بعض المشاكل التي تواجه المهنة في ظل التشريع الجزائري.

وقد استعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان، ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعداده طرح أسئلة البحث حول معوقات مهنة محافظ الحسابات وفق القانون 10-01، والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترايط حتى نجلب اهتمام وتركيز المستجوب، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

وتم الاعتماد في صياغة أسئلة الاستبيان على النوع المغلق من الأسئلة ويتطلب إجابات محددة مثل: موافق بشدة، موافق، غير موافق، محايد، غير موافق بشدة.

بعد الانتهاء من صياغة الاستبيان خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة وذلك بغية التأكد من سلامة الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تؤول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

ثانيا : هيكل الاستبيان

تضمن الاستبيان 04 أقسام رئيسية، تراوحت الأسئلة بين 06 إلى 08 سؤال وذلك من أجل الوصول إلى إجابات دقيقة:

-القسم الأول: يحتوي على البيانات الشخصية لأفراد العينة.

-القسم الثاني : يتناول هذا القسم الأسئلة المرتبطة بأساسيات ومركزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) .

-القسم الثالث: يحتوي هذا القسم بأسئلة ترتبط بمحافظ الحسابات في ظل القانون 10-01.

-القسم الرابع: يحتوي القسم الرابع على بعض مشاكل ومعوقات في ظل التشريع الجزائري.

ثالثا: نشر وتوزيع الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01) ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت على مراحل قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، واعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

_الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستمارة باليد.

_زيارة الممارسين والمهنيين في مكاتبهم.

_الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وبعض زملائنا في توزيع الاستمارات.

حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان.

رابعاً: صعوبات الاستبيان

بالرغم من حصولنا على أجوبة المستقصيين إلا أن هناك بعض الصعوبات التي واجهتنا منها:

-التجاوب السلي لأفراد العينة، رغم استفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.

-تماطل بعض الأفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آرائهم واجاباتهم، نظرا لان الدراسة لها حدود زمنية لا يمكن تجاوزها.

خامساً: اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرو نباخ

لتقدير ثبات الدراسة و التأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة عن الاسئلة تم استخدام معامل ألفا كرو نباخ الذي يعد من افضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج SPSS.

-نتائج اختبار الثبات : عندما قمنا بتطبيق الفا كرو نباخ من اجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 44 فرد وجدنا أن قيمة الفا بلغت (0.609) وهذا يدل على ان اسئلة الاستبانة ثابتة واما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بتقدير معامل الفا كرو نباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.78 والذي يدل على صدق الاستبانة والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة.

الجدول رقم 1 :نتائج ثبات وصدق الاستبانة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور
0,301	7	المحور الثاني
0,484	6	المحور الثالث
0,737	8	المحور الرابع
0,609	21	الاستبانة ككل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالمخرجات SPSS

من خلال إجراء اختبار الثبات ل 21 سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرو نباخ، مما يدل على أن في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 60.9 % من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة بالإضافة الى مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا العنصر يتم توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، في إطار المجتمع وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبيان.

1-إطار مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على توفر المعايير التالية:

- بالنسبة للأكاديميين: تم قبول ضمن مجتمع الدراسة الأساتذة الباحثين في مجال المحاسبة.

- بالنسبة للمهنيين: تم القبول ضمن مجتمع الدراسة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، محاسب معتمد....

ويمكن حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين هما:

الفئة الأولى: أكاديميون متمثلون في الأساتذة الجامعيين الباحثين في مجال المحاسبة.

الفئة الثانية: مهنيون يتمثلون في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، محاسب معتمد....

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة بين الأكاديميين والمهنيين هو اندماج بين آراء الاثنين.

4-عينة الدراسة : قمنا بتوزيع (60) استمارة على عينة عشوائية من ولاية غرداية اشتملت على الفئات المذكورة في اطار مجتمع الدراسة سابقا، وقد اعتمدنا احيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، و احيانا اخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء، والجدول التالي يبين عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة:

الجدول رقم (02): الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	60	100
الاستمارات المستلمة	12	19.67
الاستمارات الملغاة والمستبعدة	04	8.20
الاستمارات المعتمدة	44	72.13

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 44 استثماراً من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة، حيث استبعدت الاستثمارات المتبقية نتيجة للتضارب والغموض الموجود في الإجابات التي تحتويها، بالإضافة إلى الاستثمارات المفقودة .

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

الجدول رقم 03: مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر عمان، 2006، ص 115.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

الجدول رقم (04): معايير تحديد الاتجاه

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 1_1.79	من 1.8_2.59	من 2.6_3.39	من 3.4_4.19	من 4.2_5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتمثل بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، أما المطلب الثاني سنحاول من خلاله تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان .

اولا: وصف خصائص عينة و الدراسة

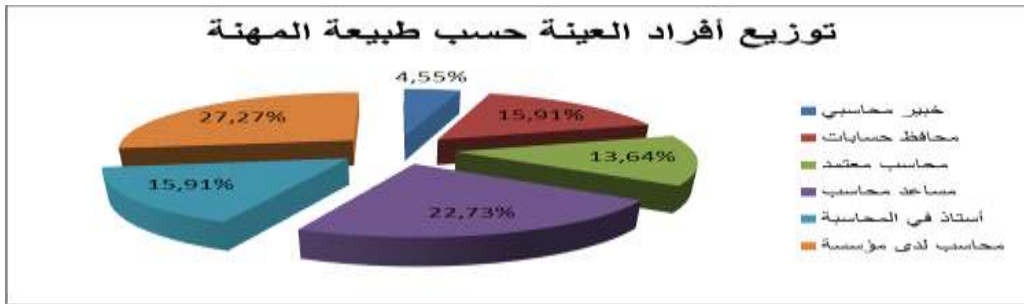
1-حسب الوظيفة:

الجدول رقم 5: وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	طبيعة المهنة
4,55%	2	خبير محاسبي
15,91%	7	محافظ حسابات
13,64%	6	محاسب معتمد
22,73%	10	مساعد محاسب
15,91%	7	أستاذ في المحاسبة
27,27%	12	محاسب لدى مؤسسة
100%	44	المجموع

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

الشكل رقم 2: يوضح مجتمع الدراسة وفق الوظيفة



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

يبين الجدول رقم 5 ان نسبة 34 % من المستجوبين كانت في الفئة الاولى (المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) اما الفئة الثانية (العاملين في مجال المحاسبة العاملين بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص فكانت 50 % في حين ان الفئة الثالثة (الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة) فبلغت 16 % هذه النسب تمكننا من الحصول على اراء كل الفاعلين في ميدان المحاسبة.

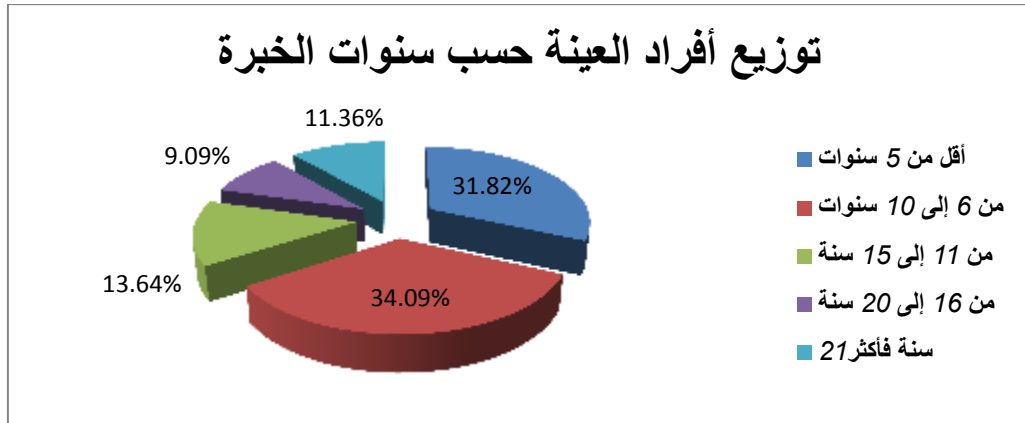
2- حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم 6: وصف مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	السنوات
31.82%	14	5 سنوات فأقل
34.09%	15	سنوات 6 - 10
13.64%	6	سنة 11 - 15
9.09%	4	سنة 16- 20
11.36%	5	21 سنة فأكثر
100%	44	المجموع

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

الشكل رقم 3: يوضح مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية



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

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن 68% من عينة الدراسة ذات خبرة أكثر من 5 سنوات ، و هذا يدل على أن الدراسة تمكنت من الحصول على خبرة معتبرة تمكنا من الاستفادة من المعلومات المتوفرة لديهم ،بالإضافة الى ان عينة الدراسة تتمتع بقدرة كافية على مشكلة الدراسة والاجابة على متغيراتها بكل الموضوعية .

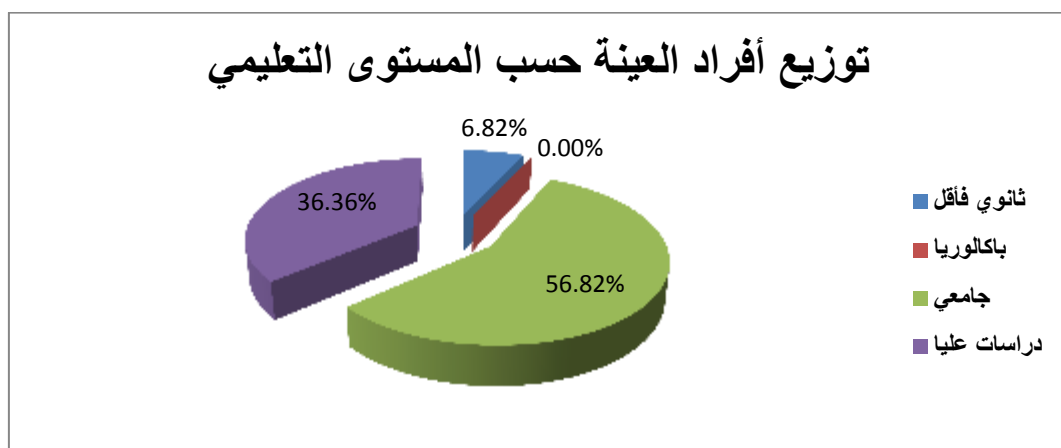
3- حسب المستوى التعليمي:

الجدول رقم 7: وصف مجتمع الدراسة وفق المستوى التعليمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي فأقل	3	6.82%
بكالوريا	0	0%
جامعي	25	56.82%
دراسات عليا	16	36.36%
المجموع	44	100%

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

الشكل رقم 4: يوضح مجتمع الدراسة وفق المستوى التعليمي



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

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يحملون درجة " ليسانس " حيث تقدر هذه العينة ب 56.82 % من مجموع العينة ، تليها الدرجة العلمية بمستوى دراسات عليا بنسبة 36.36 %، أما نسبة المستوى

التعليمي بكالوريا تقدر ب12.5%، هذه النتائج تدل على ان الغالبية العظمى من عينة الدراسة يتمتعون بمستوى تعليمي مناسب.

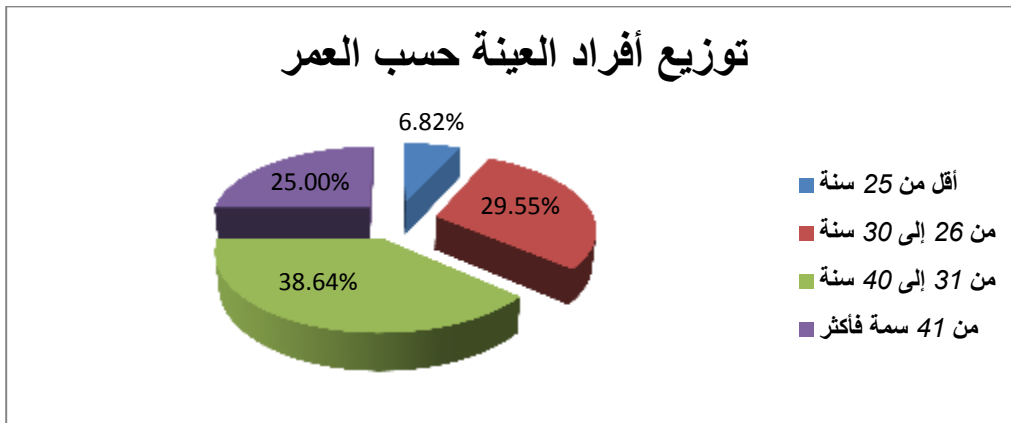
4-حسب العمر:

الجدول رقم 8:وصف مجتمع الدراسة وفق العمر

النسبة	التكرار	الفئة العمرية
6.82%	3	أقل من 25 سنة
29.55%	13	30-26 سنة
38.64%	17	40-31 سنة
25%	11	41 سنة فأكثر
100%	44	المجموع

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

الشكل رقم 5:يوضح مجتمع الدراسة وفق العمر



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

تباينت اعمار افراد العينة المستجوبة وتراوحت عموما بين [اقل من 31 _ 40] سنة، وقد قمنا بتشكيل اربع فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين [26 و30] سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لما بين [31 و 40] سنة أما الفئة الرابعة قد خصصنا لمن تجاوز 40 وكانت نسبة اكبر من المشاركين

عند الفئة الثالثة بنسبة 38.64% تليها الفئة الثانية بنسبة 29.55% ثم الفئتين الرابعة ثم الاولى بنسبة 25% و 6.82% على التوالي ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا مما يعني ان لديها الخبرة الكبيرة في ميدان المحاسبة وهو ما أهلهم وساعدهم في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي.

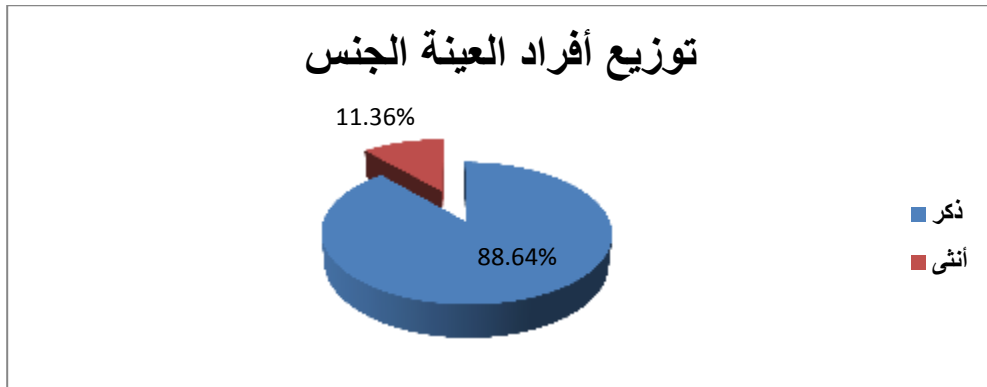
5- حسب الجنس :

الجدول رقم 9: وصف مجتمع الدراسة وفق الجنس

نوع الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	39	88,64%
أنثى	5	11,36%
المجموع	44	100%

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

الشكل رقم 6: يوضح مجتمع الدراسة وفق الجنس



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

بلغت مشاركة نسبة الذكور في الاستبيان 88.64% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 11.36%، وربما يؤول هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على امتهان مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهانها او خوض مجال البحث فيها.

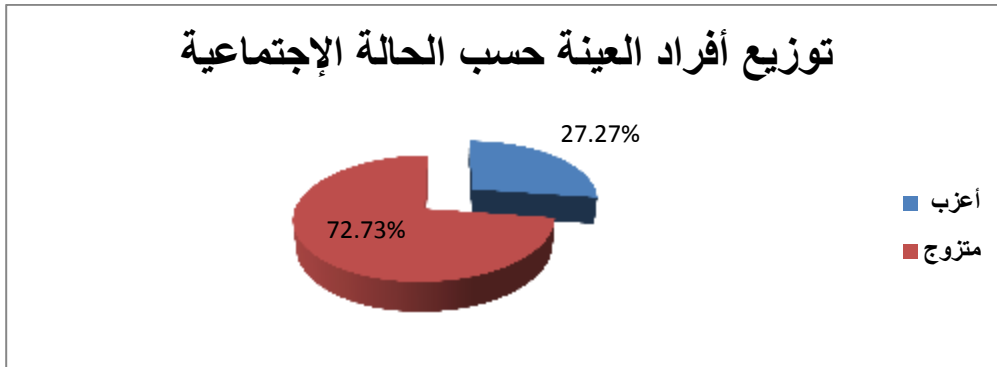
6-الحالة الاجتماعية

الجدول رقم 10: وصف مجتمع الدراسة وفق الحالة الاجتماعية

الحالة الاجتماعية	التكرار	النسبة
أعزب	12	27.27%
متزوج	32	72.73%
المجموع	44	100%

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

الشكل رقم 7: يوضح مجتمع الدراسة وفق الحالة الاجتماعية



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

يبين الجدول رقم 9: الحالة الاجتماعية لغالبية أفراد العينة إذ تبين أن أكبر نسبة كانت من نسبة المتزوجين بنسبة 72.73% تليها نسبة العازبين 27.27%، هذه النتائج تدل على أن غالبية أفراد العينة حالتهم الاجتماعية متزوجين أي أنهم ممارسين للمهنة (محافظ الحسابات).

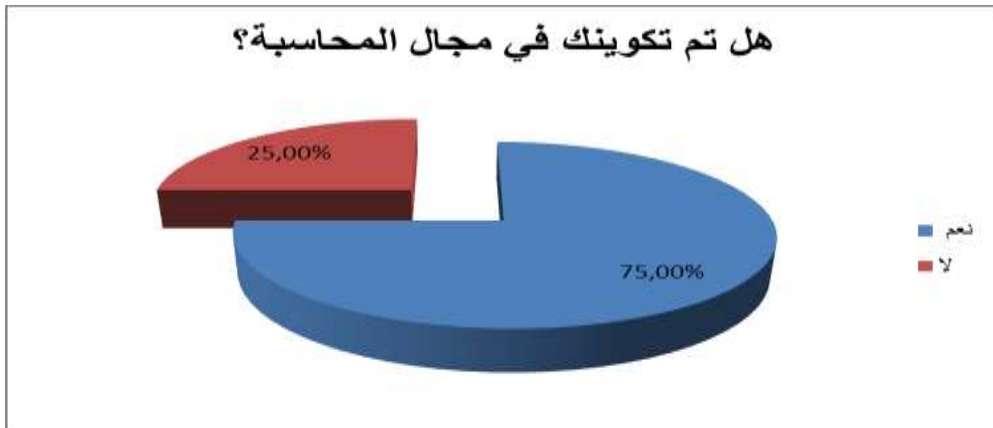
7- تكوين افراد العينة في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري

الجدول رقم 11: وصف مجتمع الدراسة وفق التكوين في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري

النسبة المئوية	التكرار	البيان
75,00%	33	نعم
25,00%	11	لا
100%	44	المجموع

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

الشكل رقم 8 يوضح مدى تكوين افراد العينة في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري



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

يبين الجدول رقم 10: مدى تلقي افراد عينة الدراسة التكوين في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، اذ يشير الى ان 75% من افراد العينة كانوا قد تلقوا تكوينا في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، وان 25% من افراد العينة لم يتلقوا تكوينا في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، هذا لا يعني انهم لا يعرفون عنه شيء ولكن بدرجة اقل ممن تلقوا تكوينا، وهذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة هؤلاء المستجوبون في فهم اسئلة الاستبيان والاجابة عليها بموضوعية.

ثانيا: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

1-النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بمرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر.

الجدول رقم 12: مرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة لا يتلاءم مع متطلبات واقع المهنة.	3.39	0.868	محايد
02	مبادئ واخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية لمهنة المحاسبة.	3.11	0.970	محايد
03	المحافظة على اسرار المهنة (مهنة محافظ الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد.	4.18	0.815	موافق
04	تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به اعضاء المهنة على السلوك الاخلاقي السليم.	3.86	0.668	موافق
05	تساهم المدونة الاخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (محافظ الحسابات) .	3.91	0.741	موافق
06	وضع قواعد و معايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة و الشفافية.	3.95	0.834	موافق
07	النظام المحاسبي المالي في الجزائر له اثر ايجابي على مهنة المحاسبة.	3.98	0.762	موافق
	المتوسط العام للمحور الثاني	3.77	0.356	موافق

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثاني من أقسام الاستبيان إلى:

موافقة أفراد العينة على العبارة "المحافظة على اسرار المهنة(مهنة محافظ الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد" إذ جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.18 (الدرجة 4) وبانحراف معياري 0.815 مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة والتي هي 0.30.

كما جاءت العبارة " مبادئ واخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية مع مهنة المحاسبة"، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.11، وبانحراف معياري 0.97 مما يدل كذلك على أن أقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف أفراد العينة لهذه العبارة مساويا لدرجة الموافقة المقبولة .

اما العبارة " التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة لا يتلاءم مع متطلبات واقع المهنة" فقد تم الموافقة عليها بمتوسط حسابي 3.39 وبانحراف معياري 0.868 ولأن التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة لا يتلاءم مع متطلبات واقع المهنة ظهرت العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات وفق القانون المعمول به حاليا ،بينما العبارة " النظام المحاسبي المالي في الجزائر له اثر ايجابي على مهنة المحاسبة" فقد تم الموافقة عليها بمتوسط حسابي 3.98 وبانحراف معياري 0.762 مما يدل على ان الجزائر قامت بتبني النظام المحاسبي المالي لإضافة تعديلات جديدة في مجال المحاسبة الغرض منها احداث اثر ايجابي على المهنة .

تم الموافقة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات القسم وذلك بمتوسط حسابي يقع في مجال "موافق " و"محايد" وكان المتوسط الحسابي كله هو 3.77 والذي يبين أن من اهم مرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر هو المحافظة على اسرار المهنة(مهنة محافظ الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد، بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 0.356 كما قمنا بترتيب العبارات حسب توجه اغلبية افراد العينة والتي تعكس لنا المتوسطات الحسابية .

2- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بمحافظ الحسابات في ظل القانون 01-10

الجدول رقم 13: محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في لقيام بالتزام قانوني.	4.07	0.587	موافق
02	يعتبر اخفاق محافظ الحسابات في اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة.	3.70	0.851	موافق
03	يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية او لرغبات الادارة.	3.84	0.987	موافق
04	تعيين وعزل وتحديد اتعاب محافظ الحسابات بواسطة الجمعية العامة يعزز من استقلاليته.	3.80	0.795	موافق
05	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية اثناء اداء عمله وهذا من اهم صفاته.	4.39	0.690	موافق بشدة
06	يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الادارة اثناء تنفيذ مهام المراجعة.	4.39	0.618	موافق بشدة
	المتوسط العام للمحور الثالث	4.03	0.405	موافق

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثالث من أقسام الاستبيان إلى:

احتلت العبارة 5 و 6 "يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية اثناء اداء عمله وهذا من اهم صفاته" و "يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الادارة اثناء تنفيذ مهام المراجعة"، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.39 وانحراف معياري 0.690 و 0.618 والذي يقع في مجال الموافقة بدرجة "موافق بشدة" مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة بشدة .

جاءت العبارة الثانية "يعتبر اخفاق محافظ الحسابات هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة" في المرتبة الاخيرة من طرف افراد العينة باقل متوسط حسابي 3.70، وانحراف معياري 0.851 لكنها أعلى من درجة الموافقة هذه العبارة وكل العبارات: 1 و 3 و 4 تقع في مجال «موافق».

اما العبارة "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في لقيام بالتزام قانوني" فقد تم الموافقة عليها بمتوسط حسابي 4.07 وبانحراف معياري 0.587 لان هذا يعتبر من اهم مسؤوليات محافظ الحسابات وفق القانون 01-10 الذي قسم المسؤوليات الى ثلاث مسؤوليات: جزائية ، مدنية ، تأديبية ، اما بالنسبة للعبارة الاخيرة "يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الادارة اثناء تنفيذ مهام المراجعة" فقد تم الموافقة عليها بشدة لأنها تعتبر من مهام محافظ الحسابات التي لها دور كبير في اكتشاف الغش والتلاعبات المالية.

يتضح من خلال الجدول السابق ان راي كل المستجوبين كان يقول ان محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 يتمتع بمجموعة من الصفات النزيهة بالإضافة الى قيامه باكتشاف الغش اثناء تنفيذ مهام المراجعة، وهو ما يفسره المتوسط الحسابي الاجمالي للقسم والذي هو 4.03 مما يعني موافقة افراد العينة على جميع عبارات القسم بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 0.405

3- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الرابع

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة ببعض مشاكل ومعوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري.

الجدول رقم 14: بعض مشاكل ومعوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات (التكوين المحاسبي).	3.80	0.878	موافق
02	غياب دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المنظمات المهنية) في اداء المهام المنوطة بها حسب المادة 14 من القانون 01-10	3.57	0.759	موافق
03	وضع قواعد وترتيبات لتحديد اتعاب محافظ الحسابات لا تتناسب مع الجهود والمسؤوليات المفروضة عليه (المادة 37 من القانون 01-10).	3.59	0.757	موافق
04	المنافسة غير الشريفة بين محافظين الحسابات (اصحاب المهنة) ادى الى انخفاض اجور التدقيق .	3.27	0.973	محايد
05	تعرض محافظ الحسابات لضغوط اعتبارات مجلس الادارة .	3.45	0.975	موافق

06	عدم الالتزام بمبادئ وقواعد و معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.	3.43	0.925	موافق
07	عدم مواكبة كثير من محافظي الحسابات للمستجدات والتطورات في مهنة المحاسبة ونقص التقارير المحاسبية المسيرة للتغيرات في المجتمع.	3.68	0.934	موافق
08	توجد مشاكل ومعوقات في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي .	3.84	0.914	موافق
	المتوسط العام للمحور الرابع	3.58	0.529	موافق

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالمحور الرابع إلى:

يرى افراد العينة انه "توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي" حيث جاءت هذه العبارة في المرتبة الاولى وذلك بأعلى متوسط حسابي 3.84 وبانحراف معياري 0.914 مما يدل على موافقة عينة الدراسة بدرجة "موافق".

الا أنهم لم يوافقوا على ان "المنافسة غير الشريفة بين محافظين الحسابات (اصحاب المهنة) ادى الى انخفاض اجور التدقيق" وذلك بوجود هذه العبارة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.27 وبانحراف معياري 0.973.

اما العبارة "القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات (التكوين المحاسبي)" فقد تم الموافقة عليها بمتوسط حسابي 3.80 وبانحراف معياري 0.878 مما يدل على ان من بين المشاكل التي تواجه محافظي الحسابات عدم التأهيل اللازم لتكوينهم تكويناً محاسبياً جيداً، بينما العبارة "توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي" فقد احتلت المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 3.84 وبانحراف معياري 0.914 لأنه فعلاً من اهم الصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات اداء المسؤولية المهنية.

من الملاحظ ان سبع عبارات من المحور من اصل 8 عبارات في مجال "موافق"، بينما تقع العبارة الرابعة في مجال "محايد" هذا يجعل موافقة افراد العينة على القسم بمتوسط حسابي 3.58 والذي يقع في مجال "موافق"، والذي يبين ان من بين اهم مشاكل ومعوقات مهنة محافظ الحسابات التي ظهرت في ظل التشريع الجزائري هي التي اثرت في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي (القانون 10-01)، بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 0.529 .

المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة ومناقشتها

تحليل نتائج الفرضية الأولى:

يتضح من خلال الجدول رقم (12) مرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر ان وجهة افراد عينة الدراسة كانت في الاتجاه الموافق حيث حققت متوسط حسابي (3.77) وانحراف معياري (0.356) حيث يعود هذا الأمر إلى ان هناك مجموعة من الاساسيات التي تقوم عليها مهنة المحاسبة في الجزائر كما رأينا أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا عليها من خلال :

- يجب وضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية.
- تمثل قواعد السلوك المهني والمدونة الاخلاقية دليلا يستدل به اعضاء المهنة بالارتقاء بالعمل المحاسبي .
- التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة غير متلائم مع بيئة واقع المهنة في الجزائر.

تحليل نتائج الفرضية الثانية:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (13) في المحور الثالث من الاستبيان خاص بمحافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 حيث كان الاتجاه الموافق بالنسبة لأفراد عينة الدراسة حيث حققت متوسط حسابي (4.03) وانحراف معياري ما قيمته (0.405) ذلك ان بين مهام ومسؤوليات وصفات محافظ الحسابات وفق هذا القانون هي:

- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف الغش عند تنفيذه مهام المراجعة.
- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية اثناء اداء عمله وهذا من اهم صفاته.

تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

يتضح من الجدول رقم (14) المتعلق بالمحور الرابع والأخير من الاستبيان حول معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري ب (0.529) وكانت معظم إجابات العينة المستجوبة تتمحور حول الاتجاه الموافق وما أكد على وجود علاقة بينهما هو إجابات العينة المدروسة حول العبارات ومن اهم المعوقات التي تؤثر على المهنة هي :

- القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات.
- المنافسة غير الشريفة بين محافظين الحسابات ادى الى انخفاض اجور التدقيق.
- عدم مواكبة كثير من محافظي الحسابات للمستجدات والتطورات في مهنة المحاسبة.
- غياب دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في اداء المهام المنوطة بها حسب المادة 14 من القانون 10-01.

خلاصة الفصل:

الملاحظ مما سبق ان الدراسة الميدانية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من اكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف اعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة الى:

أن من اهم مرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر هو المحافظة على اسرار المهنة(مهنة محافظ الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد ايضا ادى تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر الى احداث اثر ايجابي على مهنة المحاسبة والذي بدوره مكن من وضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة و الشفافية بحيث ان المدونة الاخلاقية لمهنة المحاسبة تساهم بالارتقاء بالعمل المحاسبي كما تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به اعضاء المهنة على السلوك الاخلاقي السليم.

وبالتطرق الى محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 فقد توصلنا الى انه يعمل على اكتشاف الغش اثناء تنفيذ مهام المراجعة بحيث يقوم بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية او لرغبات الادارة ويعتبر اخفاق محافظ الحسابات في اكتشاف الغش هو عدم بذله المسؤولية المهنية اللازمة.

اما بالنسبة لمعوقات مهنة محافظ الحسابات وفق هذ القانون انه توجد مشاكل ومعوقات في قيام محافظ الحسابات بأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي بالإضافة الى انه يوجد قصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات تأهيلا جيدا ايضا غياب دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المنظمات المهنية) في اداء المهام المنوطة بها حسب المادة 14 من القانون 10-01

-وجود بعض المشاكل والصعوبات التي تصادف مهنة محافظ الحسابات من حيث اتعابه سواء من خلال وضع قواعد وترتيبات لا تتناسب مع الجهود والمسؤوليات المفروضة عليه او من حيث المنافسة غير الشريفة بين محافظين الحسابات ادت الى انخفاض اجور التدقيق.

- عدم الالتزام بمبادئ وقواعد و معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية يؤدي الى عدم تطور مهنة التدقيق بالجزائر .

- كما خلصت الدراسة الى اجماع من قبل افراد عينة الدراسة على عدم مواكبة كثير من محافظي الحسابات للمستجدات والتطورات الحاصلة في مجال مهنة المحاسبة.

خاتمة عامة

الخاتمة العامة

في ختام هذه الدراسة يمكن القول أن المشرع الجزائري حاول مواكبة التطورات التي طرأت على مهنة المحاسبة والتدقيق بصفة عامة ومهنة محافظة الحسابات بصفة خاصة، من خلال إدخاله مجموعة من الإصلاحات الجديدة تضمنها القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، وكذا المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية المنظمة.

وبالرغم من مجيء هذا القانون في ظل توجه الجزائر نحو انفتاحها على السوق الخارجية إلا أنه اخفق في الإيفاء بهذا الهدف، وهو ما نلاحظه جليا في ما يتعلق بظهور مجموعة من المعوقات التي تواجه مهنة محافظ الحسابات وفق هذا القانون والتي يفترض ان تختفي عند تطبيقه في الواقع العملي.

ومن خلال دراستنا لمعوقات ومشاكل مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري وجد ان المهنة لا زالت تحتاج المزيد من التطوير، حيث ان القوانين والتشريعات التي تنظم هذه المهنة لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، بالإضافة الى ان مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب وهذا على رأي اغلب المهنيين، كذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي ادى الى زيادة مشاكل محافظي الحسابات عوض حل مشاكلهم والسهر على حماية مصالحهم ولغرض تطوير المهنة وترقية اداءها الى المستوى المقبول دوليا، ومواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر، كان لنا عدة اقتراحات وتوصيات والتي من شأنها ان ترفع من مستوى المهنة في الجزائر، وتقلل من المصاعب التي تواجهها المهنة .

نقد و تفسير الفرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة اخرى توصل الطالب اثناء اختبار الفروض الى النتائج التالية :

- بخصوص الفرضية الاولى التي تنص على ان " ينعكس تبني النظام المحاسبي المالي ايجابيا على مهنة المحاسبة في الجزائر" هي من اهم ما تقوم عليه مهنة المحاسبة وهذا ما استنتجناه من خلال التطرق للمقومات الاساسية للمهنة حيث ان تبني هذا النظام ساهم الى حد ما في محاولة تطوير المهنة وتحسين ممارستها من خلال التطبيق العملي لهذا النظام وهذا ما يثبت صحة الفرضية الاولى .

- بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على ان " يساهم التزام محافظ الحسابات بالمسؤوليات في الحد من المشاكل التي تواجه المهنة" ذلك انه من خلال تفحص و تحليل مواد و أحكام القانون 10 / 01 تبين أن المشرع المحاسبي الجزائري تطرق للمسؤوليات الثلاث المتعارف عليها وضرورة الالتزام بهذه المسؤوليات بهدف محاولة الحد من المشاكل او التقليل منها مثلا ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

الخاتمة العامة

- بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على انه " توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي " فقد تحققت هذه الفرضية من خلال تأثير المعوقات والمشاكل على اداء محافظ الحسابات لمسؤولياته المهنية وعلى وجه الخصوص استقلاليته.

نتائج الدراسة:

لقد سعت هذه الدراسة الى معرفة معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري ، وقد تمكننا من خلال الاطلاع على جميع الادبيات العلمية الخاصة بالموضوع، ومن خلال اجراء الدراسة الميدانية الخروج بالنتائج التالية:

-مهنة المحاسبة اساسيات ومقومات (الاطار الفكري، المعايير المحاسبية، التأهيل العلمي والعملية للمحاسب، قواعد السلوك وآداب المهنة).

- النقص في التدريب المهني للمحاسبين.

- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق.

- عدم ملائمة أتعاب محافظ الحسابات مع حجم العمل وثقل المسؤولية التي فرضها القانون.

- تبين أن هناك مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام محافظ الحسابات بأدائه المسؤولية المهنية على الوجه المطلوب.

- ان عملية تحديد مسؤوليات مراجع الحسابات أمر في غاية الصعوبة لذلك يتحمل جزءا من المسؤولية المهنية في حالة لم يكشف الأخطاء والغش باعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقريره لاتخاذ القرارات الخاصة.

- التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات وغياب الالتزام القانوني بمعايير وضوابط المهنة.

التوصيات :

بناء على ما تقدم خلص الطالب الى التوصيات التالية :

- تدريب المهنيين على النظام المحاسبي المالي لتطبيقه بشكل جيد وضرورة الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المحاسبين والمهنيين والتي من شأنها أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.

- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة (تفعيل وتدعيم القانون 10-01).

- ضرورة التواصل بين الأكاديميين والمهنيين لتبادل المعارف والخبرات.

- اعادة النظر في منظومة التكوين والتعليم المحاسبي.

الخاتمة العامة

- تشكيل لجنة لأخلاقيات المهنة تعمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة لدى خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتفعيل عملية الفحص الدوري لمكاتب المحاسبة للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

- ضرورة تطوير وتحديث معايير المحاسبة بما يتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية.

- عقد المزيد من الورش والدورات التدريبية من قبل الجمعيات المهنية بهدف مواكبة اعضاء المهنة للتطورات والمستجدات الحاصلة في مهنة التدقيق.

- حماية محافظي الحسابات وذلك من خلال ايجاد الية تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون ابداء اسباب .

- دعم المنظمات المهنية الخاصة بمحافظي الحسابات بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير محافظ الحسابات وتوعيته.

أفاق الدراسة:

إن ما تبين لنا من خلال الدراسة أن موضوع معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 والتي خلصت الى ان المهنة حاليا وبعد سنوات من اصدار هذا القانون مازالت تعاني من بعض النقائص بسبب وجود عدة تحديات تحول دون مزاولتها بشكل جيد .

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة ب:

- أثر القانون 10 / 01 على مسؤوليات محافظ الحسابات ؛

- قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الغش حسب القانون 10 / 01 ؛

- قدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بإفلاس الشركة حسب القانون 10 / 01 .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

❖ الكتب :

- 1 - رضوان محمد العناتي ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ، الطبعة الاولى ، دار الصفاء ، الاردن ، 2000.
- 2 - زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، الطبعة الاولى ، دار الريبة و للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 3 - سرايا محمد السيد ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية 2007.
- 4 - شحاتة السيد شحاته ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002 ، 2003.
- 5 - عبد الفتاح الصحن وآخرون ، اسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، بدون تاريخ .
- 6 - طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 .
- 7- نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009
- 8 - محمد سمير الصبان ، إبراهيم حسن إبراهيم ، اصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العلمية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2012 .
- 9 - محمد بوتين ، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون - الجزائر ، 2003 م.

❖ المنتقيات العلمية و المجلات:

- 10 - حميداتو صالح ، بوقفه علاء ، الملتقى الوطني حول " واقع و آفاق المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر " ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2013 .
- 11- حسين جابر المنصوري ، عماد عبد الستار المشكور ، " مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية " ، مقال بمجلة الادارة والاقتصاد ، الكلية التقنية الادارية ، جامعة كربلاء ، البصرة ، 2012.
- 12 - طه احمد حسي اردني ، مقال بعنوان "التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل " ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 85 ، العراق ، 2007 .

قائمة المراجع

- 13 - رولا خالد حامد الداود ، ملتقى حول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح" ، كلية الروضة للعلوم المهنية ، جامعة القدس ، 16-17 ابريل 2014.
- 14 - عزة الازهر ، مقال بعنوان "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر" ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، مجلة سنوية علمية محكمة متخصصة تصدر من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، العدد الخامس ، 2012.
- 15 - محمود السر محمد طه ، ملتقى حول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح" ، كلية الروضة للعلوم المهنية ، جامعة القدس ، 16-17 ابريل 2014.
- 16 - ماهر درغام ، مقال بعنوان "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة(دراسة تحليلية) ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) ، المجلد 23(1) ، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة ، فلسطين ، 2009.
- 17 - نعيم تومان مرهون ، مقال بعنوان "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق دراسة تحليلية وتطبيقية" ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 14 ، العدد 3 ، كلية البصرة ، العراق ، 2012.

❖ القوانين والمراسيم:

- 18 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" العدد 42" ، الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010.

❖ المذكرات الجامعية:

- 19 - بن جميلة محمد ، "مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة" ، مذكرة لنيل الماجستير ، كلية الحقوق ، قسم القانون الخاص ، جامعة قسنطينة 2010 .
- 20 - بلخير بوهايشة ، "دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2014 .
- 21 - امال بن يخلف ، "المراجعة الخارجية في الجزائر" ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001 / 2002.

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة الاجنبية :

22-Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit . Editions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010

23- Mouthtra Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Alger, 1998.

24-HERRBACH_ Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique _ Thèse de doctorat _ TOULOUSE _ 2000_ p18

❖ المواقع الالكترونية:

25-<https://ar.wikipedia.org/wiki//>

26- <http://www.iasj.net/iasj>

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

استبيان (استمارة)

الاخ الكريم، الاحت الكريمة

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد مذكرة ماستر في العلوم التجارية حول: معوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 (دراسة ميدانية) يرجى التكرم بالإجابة على الاسئلة التالية بتمعن بوضع اشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على انجاح الدراسة.

علما بان اجاباتكم ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات واغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منك ذكر اسمك او عنوانك، شاكرًا لكم سلفًا جهودكم المباركة وحسن تعاونكم.

الطالبة: بريهمات حنان- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سنة ثانية ماستر مالية مؤسسة جامعة غرداية

النقال: 0659.05.98.68

البريد الالكتروني: brihmathanane472016 gmail.Com

المحور الاول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الاتية من اجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

طبيعة الوظيفة: خبير محاسبي () محافظ حسابات () محاسب معتمد () مساعد محاسب ()

استاذ في المحاسبة () محاسب لدى مؤسسة () طالب دكتوراه في المحاسبة ()

الجنس: ذكر () أنثى ()

الحالة الاجتماعية: أعزب () متزوج ()

العمر: أقل من 25 سنة () 26-30 سنة ()

31-40 سنة () من 41 سنة فأكثر ()

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات () 6-10 سنوات () 11-15 سنة ()

16-20 سنة () 21 سنة فأكثر ()

المستوى التعليمي: ثانوي فاقل () بكالوريا () جامعي () دراسات عليا ()

هل تم تكوينكم في مجال المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري: نعم () لا ()

الملاحق

-المحور الثاني: مرتكزات مهنة المحاسبة (محافظ الحسابات) في الجزائر

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1	التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة لا يتلاءم مع متطلبات واقع المهنة .					
2	مبادئ وإخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية لمهنة المحاسبة .					
3	المحافظة على اسرار المهنة (مهنة محافظ الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد.					
4	تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به اعضاء المهنة على السلوك الاخلاقي السليم.					
5	تساهم المدونة الاخلاقية لمهنة المحاسبة بالارتقاء بالعمل المحاسبي (محافظ الحسابات) .					
6	وضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة و الشفافية.					
7	تبنى النظام المحاسبي المالي في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة					

-المحور الثالث: محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في لقيام بالتزام قانوني.					
2	يعتبر اخفاق محافظ الحسابات في اكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة.					
3	يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية او لرغبات الادارة.					
4	تعيين وعزل وتحديد اتعاب محافظ الحسابات بواسطة الجمعية العامة يعزز من استقلاليتها.					
5	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة					

الملاحق

					والموضوعية أثناء اداء عمله وهذا من اهم صفاته
					6 يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الادارة أثناء تنفيذ مهام المراجعة

-المحور الرابع : بعض مشاكل ومعوقات مهنة محافظ الحسابات في ظل التشريع الجزائري(القانون 10-01)

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1	القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات (التكوين المحاسبي).					
2	غياب دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المنظمات المهنية) في اداء المهام المنوطة بها حسب المادة 14 من القانون 01-10.					
3	وضع قواعد وترتيبات لتحديد اتعاب محافظ الحسابات لا تتناسب مع الجهود والمسؤوليات المفروضة عليه (المادة 37 من القانون 01-10).					
4	المنافسة غير الشريفة بين محافظين الحسابات (اصحاب المهنة) ادى الى انخفاض اجور التدقيق					
5	تعرض محافظ الحسابات لضغوط اعتبارات مجلس الادارة .					
6	عدم الالتزام بمبادئ وقواعد و معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.					
7	عدم مواكبة كثير من محافظي الحسابات للمستجدات والتطورات في مهنة المحاسبة ونقص التقارير المحاسبية المسايرة للتغيرات في المجتمع.					
8	توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي .					

شاكرين لكم مساعدتكم وتعاونكم.

الملحق رقم 02: مخرجات برنامج الحزم الاحصائية spss

Tableau de fréquences

طبيعة المهنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
خبير محاسبي	1	2,3	2,3	2,3
محافظ حسابات	7	15,9	15,9	18,2
محاسب معتمد	6	13,6	13,6	31,8
Valides مساعد محاسب	11	25,0	25,0	56,8
أستاذ محاسبة	7	15,9	15,9	72,7
محاسب لدى مؤسسة	12	27,3	27,3	100,0
Total	44	100,0	100,0	

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	39	88,6	88,6	88,6
Valides أنثى	5	11,4	11,4	100,0
Total	44	100,0	100,0	

الحالة الاجتماعية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أعزب	12	27,3	27,3	27,3
Valides متزوج	32	72,7	72,7	100,0
Total	44	100,0	100,0	

الملاحق

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 25 سنة	3	6,8	6,8	6,8
من 26 إلى 30 سنة	13	29,5	29,5	36,4
Valides من 31 إلى 40 سنة	17	38,6	38,6	75,0
من 41 سنة فأكثر	11	25,0	25,0	100,0
Total	44	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	14	31,8	31,8	31,8
من 6 إلى 10 سنة	15	34,1	34,1	65,9
Valides من 11 إلى 15 سنة	6	13,6	13,6	79,5
من 16 إلى 20 سنة	4	9,1	9,1	88,6
سنة فأكثر 21	5	11,4	11,4	100,0
Total	44	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ثانوي فأقل	3	6,8	6,8	6,8
Valides جامعي	25	56,8	56,8	63,6
دراسات عليا	16	36,4	36,4	100,0

الملاحق

Total	44	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

التكوين في مجال المحاسبة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	33	75,0	75,0	75,0
لا Valide	11	25,0	25,0	100,0
Total	44	100,0	100,0	

التكوين في مجال المحاسبة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	33	75,0	75,0	75,0
لا Valide	11	25,0	25,0	100,0
Total	44	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التكوين والتنظيم المهني الحالي لمهنة المحاسبة لا يتلاءم مع متطلبات واقع المهنة	44	2	5	3,39	,868
مبادئ وأخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية مع مهنة المحاسبة	44	1	5	3,11	,970
المحافظة على اسرار المهنة (مهنة محاسب الحسابات) مع عدم السكوت على الفساد	44	2	5	4,18	,815
تمثل قواعد السلوك المهني دليلا يستدل به أعضاء المهنة على السلوك الأخلاقي السليم	44	2	5	3,86	,668
تساهم المدونة الأخلاقية لمهنة المحاسبة بالإرتقاء بالعمل (المحاسبى) محاسب الحسابات	44	2	5	3,91	,741
وضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبى ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية	44	2	5	3,95	,834

الملاحق

تبنى النظام المحاسبي المالي في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة	44	2	5	3,98	,762
المحور الثاني	44	3,00	4,43	3,7695	,35693
<i>N valide (listwise)</i>	44				

Statistiques descriptives

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Ecart type</i>
يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائرية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني	44	2	5	4,07	,587
يعتبر إخفاق محافظ الحسابات في إكتشاف الغش هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة	44	2	5	3,70	,851
يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة	44	1	5	3,84	,987
تعيين وعزل وتحديد اتعاب محافظ الحسابات بواسطة الجمعية العامة يعزز من إستقلاليته	44	1	5	3,80	,795
يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله وهذا من أهم صفاته	44	2	5	4,39	,689
يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة أثناء تنفيذ مهام المراجعة	44	3	5	4,39	,618
المحور الثالث	44	3,00	5,00	4,0303	,40551
<i>N valide (listwise)</i>	44				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
القصور في برامج التدريب اللازمة لتأهيل محافظي الحسابات ((التكوين المحاسبي	44	2	5	3,80	,878
غياب دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المنظمات المهنية) في أداء المهام المنوطة بها حسب المادة 14 من القانون 01-10	44	2	5	3,57	,759
وضع قواعد وترتيبات لتحديد أتعاب محافظ الحسابات لاتتناسب مع الجهود والمسؤوليات المفروضة عليه (المادة 37 من القانون 01-10	44	1	5	3,59	,757
المنافسة غير الشريفة بين محافظي الحسابات (أصحاب المهنة) أدى إلى انخفاض أجور التدقيق	44	1	5	3,27	,973
تعرض محافظ الحسابات لضغوط اعتبارات مجلس الإدارة	44	1	5	3,45	,975
عدم الالتزام بمبادئ وقواعد ومعايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية	44	2	5	3,43	,925
عدم مواكبة كثير من محافظي الحسابات للمستجدات والتطورات في مهنة المحاسبة ونقص التقارير المحاسبية المساهمة للتغيرات في المجتمع	44	2	5	3,68	,934
توجد مشاكل ومعوقات في قيام محافظ الحسابات لأدائه المسؤولية المهنية حسب القانون الحالي	44	1	5	3,84	,914
المحور الرابع	44	1,88	4,75	3,5795	,52971
N valide (listwise)	44				

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,301	7

Statistiques de fiabilité

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Nombre d'éléments</i>
,484	6

Statistiques de fiabilité

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Nombre d'éléments</i>
,737	8

Statistiques de fiabilité

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Nombre d'éléments</i>
,609	21