

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة : قسوم فاطمة
بعنوان :

تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10

دراسة عينة من محافظي الحسابات و المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 ماي 2016

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ /بن ساسي عبد الحفيظ..... أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلةرئيسا
الأستاذ /بدوي إلياسأستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلةمشرفا
الأستاذ /صديقي فؤاد..... أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلةمناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة : قسوم فاطمة
بعنوان :

تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10

دراسة عينة من محافظي الحسابات و المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 ماي 2016

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ /بن ساسي عبد الحفيظ..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلةرئيسا
الأستاذ /بدوي إلياس..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلةمشرفا
الأستاذ /صديقي فؤاد..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلةمناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016

الإهداء

أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى:

من غرس في نفسي القيم النبيلة والمثل العليا بمعانيها الشامخة وحثني عن جمال الدنيا وسر وجودها، وعلمني الإحسان وكان بجانبى دائما

والدي الغالي

من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحبه والطهر والحنان والعطاء وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

والدتي الغالية

وإلى بلاسم التي تزهو بهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام والواقفين دوما إلى جانبي

أخواتي الأعمام نادية ، مارية ، عامر ، صفاء

وإلى كل الأصدقاء إكرام ، هناء ، سمية ، زهراء ، العيد

وإلى دفعة سنة ثانية ماستر وكل حاملي راية العلم

وإلى جميع من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع لهم جميعا أهدي عملي المتواضع

مع المحبة والاحترام والعرفان

فاطمة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا (محمد صلى الله عليه وسلم) وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.....

فإنني أشكر الله (تبارك وتعالى) على توفيقه وامننته لي على إتمام هذا الجهد المتواضع، والسير على درب العلم بخطى هادئة ودافئة، وهذا كله من فضله وكرمه، وعملا بقوله (عليه الصلاة والسلام): "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإنني أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى الأستاذ بدوي إلياس، لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة، ، والدكتور نوالي محمد البشير، والأستاذ ضو نصر ، الأستاذ حميداتو صالح ، ، والأستاذ حساسة بشير فأسال الله (سبحانه وتعالى) أن يكون في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين، بمناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة والتوجيهات السديدة.

كما لا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتكريم الاستبيان، وكذلك أصحاب مكاتب المحاسبة لتعاونهم معي في تعبئة الاستبيان وتقديم كافة المعلومات اللازمة لي، وكل الشكر والعرفان لمن ساهم في إخراج هذا البحث المتواضع، سائلا المولى (عز وجل) أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا، يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

فاطمة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وذلك من خلال تقييم محددات جودة الأداء المهني وفق هذا القانون و العوامل المؤثرة فيه.

ولقد توصلنا في هذه الدراسة إلى أنه يوجد هناك بعض المحددات التي لها تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات كالإستقلالية و التأهيل العلمي والعملية من العوامل المؤثرة ايجابيا على جودة مراجعة الحسابات ، و توفر الخبرة المهنية لدى محافظ الحسابات تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة لجودة الأداء المهني حيث تعتبر عاملا مهما حتى يتسنى للمكتب أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة ، و إلتزام مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة.

الكلمات المفتاحية :

محافظ حسابات- جودة الأداء المهني - القانون 01/10 (المنظم لمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد)

Abstract :

This study aims to shed light on the quality of professional performance evaluation of the governor of the accounts in accordance with the resolution 10/01 Act of 29 June 2010 related to the profession of expert accounting, Governor of the accounts and Chartered Accountant, through assessing the quality of professional performance limitations under this law and the factors affecting it.

The findings in this study to the most important results is that there are some limitations that have an impact on the quality of the Governor of the accounts professional performance such as independency and scientific and practical qualification. The Governor of the accounts professional experience is of very great importance for the professional performance quality which is considered as an important factor that enable the Firms to perform the review process with the required quality. Moreover, the audit office commitment to the review policies and their quality procedures will improve their service quality.

Key words: Governor of the accounts - professional performance quality - Law 10/01 (organizer of the accounting profession expert, governor of accounts, and Chartered Accountant)

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
13	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
19	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
21	تمهيد
22	المبحث الأول : الطريقة الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
29	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية
48	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
54	المصادر والمراجع
58	الملاحق
76	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	الجدول(1-2)
24	ثبات الإستبانة	الجدول(2-2)
25	مقاييس ليكارات الخماسي	الجدول(3-2)
25	مجالات اتجاه الآراء	الجدول(4-2)
30	نتائج آراء العينة حول أخلاقيات ومهام و مسؤوليات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة .	الجدول(5-2)
34	نتائج آراء العينة حول أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة	الجدول(6-2)
38	نتائج آراء العينة حول العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات	الجدول(7-2)
42	معامل الارتباط بيرسون	الجدول(8-2)
44	إختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولموجروف - سمرنوف (Sample K-S)	الجدول(9-2)
44	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة One Way ANOVA	الجدول(10-2)
45	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية One Way ANOVA	الجدول(11-2)
46	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المستوى العلمي One Way ANOVA	الجدول(12-2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	الشكل (1-2)
27	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد الوظيفة	الشكل (2-2)
27	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	الشكل (3-2)
28	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى العلمي	الشكل (4-2)
28	توزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص	الشكل (5-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
58	استمارة استبيان	الملحق 01
61	قائمة الأساتذة المحكمين	الملحق 02
61	إختبار ألفاكرونباخ	الملحق 03
61	التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة	الملحق 04
70	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول	الملحق 05
71	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني	الملحق 06
72	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث	الملحق 07
72	إختبار معامل الارتباط بيرسون	الملحق 08
73	إختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولموروف - سمرنوف (Sample K-S)	الملحق 09
73	إختبار تحليل تباين الأحادي لمتغير الوظيفة One Way ANOVA	الملحق 10
73	إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية One Way ANOVA	الملحق 11
74	إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المستوى العلمي One Way ANOVA	الملحق 12

مقدمة

أ- توطئة

عرفت مهنة المراجعة تطورات متسارعة ، وصاحبت تلك التطورات وتنوع النشاطات بسبب كبر حجم و ضخامة المؤسسات و ازدادت الضغوط على محافظي الحسابات بعد الأزمات المالية العالمية التي واجهها العالم وأخيار كثير من الشركات والبنوك العالمية . ووجهت أصابع الاتهام إلى مكاتب المراجعة والمحاسبة و تحميلهم المسؤولية بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية والالتزام بالمعايير وآداب وسلوك المهنة مما أدى إلى اهتزاز صورة محافظ الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب التدقيق والمحاسبة ، و باعتباره مسؤولاً بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج حيث أصبح مرغماً إلى الوصول بأدائه المهني إلى أعلى مستوى ممكن.

إن أهمية التعرف على جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة بمكاتب محافظي الحسابات في الجزائر كانت نتيجة لما شهدته المهنة من توسع كبير خلال السنوات الماضية في عدد المكاتب أو عدد العاملين فيها نتيجة الزيادة التي طرأت في عدد المؤسسات التجارية و الصناعية وغيرها ، وللوصول إلى درجة عالية من جودة الأداء المهني على محافظي الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة لإتمام عملية المراجعة ، بمستوى عالي من الأداء للحصول على ثقة العملاء حول جودة الخدمات التي تقدم لهم .

وعلى هذا النحو تتمثل جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ضمناً لبقاء مكاتب المراجعة في عملها و استمراريتها مستقبلاً ،بالإضافة إلى الحماية ضد العقوبات والمتابعات القانونية و الإجراءات التأديبية التي يتعرض لها .

ومنه نجد أن محددات جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 تهدف إلى وضع مستويات للأداء المهني لمحافظ الحسابات المستقل مما يترتب عليه الالتزام بهذه المعايير والمحددات التي تنطوي عليها للوصول إلى جودة الأداء المهني.

أولاً: إشكالية الدراسة

وفي ظل ما سبق ذكره تتجلى معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

إلى أي مدى تؤثر القوانين المنظمة للمهنة في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ؟

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل تتأثر أخلاقيات ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة ؟
- 2- هل تؤثر معايير الجودة المدرجة بالقانون 01/10 على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ؟
- 3- هل هناك عناصر بخلاف القوانين المنظمة للمهنة لها اثر على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ؟

فرضيات الدراسة:

بعد الإطلاع على الدراسات السابقة و الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو

التالي:

- 1- تتأثر أخلاقيات ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة .
- 2- تساهم محددات الجودة في تقييم الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة .
- 3- تؤثر عوامل جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات على الأداء من خلال القانون المنظم للمهنة.

مبررات اختيار الموضوع:

تم إختيار هذا الموضوع لعدة إعتبرات أهمها :

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص دراسات محاسبية ؛
- الرغبة والميول للاطلاع على مهنة محافضي الحسابات .

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء محافضي الحسابات؛
- تحديد العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافضي الحسابات؛
- دراسة أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها مما يلي :

- تحسين ممارسة مهنة المراجعة و تطوير المحددات اللازمة لتحسين مستمر في مهنة محافضي الحسابات؛
- تقييم جودة الأداء المهني من خلال محددات وفق القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

حدود البحث :

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي :

الحدود المكانية : تمثل عينة الدراسة في منطقة الجنوب الشرقي ولاية ورقلة ،ولاية الوادي. أما مجتمع الدراسة يتمثل في محافضي حسابات ومحاسبين و أساتذة دراسات العليا.

الحدود الزمنية : تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة(من شهر مارس إلى

شهر أبريل 2016).

المنهج البحث والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، نستخدم المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاص و من أهم الدراسات والكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي نستخدم فيه المنهج التحليلي حيث تتم معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تتم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق

الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول EXCEL.

صعوبات البحث: الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

- عدم الفهم الجيد في تطبيق المنهجية (IMRD)؛
- رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات ملء استمارة الاستبيان ، بسبب انشغالهم بإعداد الميزانيات نهاية السنة، وكذا صعوبة استردادها؛

هيكل البحث:

بغرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين، تضمنت المقدمة تلخيصا للبحث، اختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج، وأعقبت ببعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها في الخاتمة.

الفصل الأول: قومنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع و المتمثلة في دراسة مهام ومسؤوليات وأخلاقيات محافظ الحسابات من خلال القانون 01/10 ، وذكر أهم محددات جودة الأداء المهني ، وتناولنا أيضا الأدبيات التطبيقية حيث سنتطرق لأهم الدراسات السابقة في الموضوع.

أما الفصل الثاني: متعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على مبحثين ، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تضمن الإحصاء الاستدلالي للدراسة الميدانية.

الفصل الأول

تمهيد:

محافظة الحسابات هي "المراجعة القانونية أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات". يمكن القول أن محافظة الحسابات هي عملية إعطاء الصبغة الشرعية للحسابات السنوية من عدمها عن طريق الفحوصات القانونية التي يمارسها شخص يدعى محافظ الحسابات.

حسب المادة 22 من القانون 10 - 01 " يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

تعتبر جودة الأداء المهني لمحافظ من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب المراجعة، حيث تلعب دورا رئيسيا في مختلف خطوات و مراحل عملية المراجعة التي يقوم بها المحافظ ، بإعتبارها أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة و التي تنعكس من خلال التأهيل العلمي و الخبرات المهنية لمحافظ الحسابات و إدراكه الواسع بأخلاقيات المهنة ، حيث أن ممارسة المهنة تحتاج دائما إلى قيام المحافظ ببذل العناية المهنية المطلوبة في كافة مراحل عملية المراجعة ، و محددات الأداء المهني هي وسيلة للحكم على كفاءة أداء محافظ الحسابات.

مما سبق يمكننا القول إن وجود مثل تلك المحددات يمثل أحد المقومات الأساسية لتنظيم مهنة محافظة الحسابات، فمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في ظل غياب معايير محددة وواضحة ملزمة قد تؤدي إلى تزايد الاختلافات في ممارسة المهنة، لأنها الأسلوب أو المنهج الذي تتم من خلاله ممارسة مهنة محافظة الحسابات والتي من خلالها يمكن الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات.

المبحث الأول : الأدبيات النظرية

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

¹عبد العالي محمدي،مداخلة بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي ،ملتقى وطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06-07 ماي 2012 ،ص2 .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية

لقد حظيت محافظة الحسابات باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها وسيلة لتقييم المراجعة الخارجية من طرف محافظ الحسابات ، وعليه سوف نحاول في هذا المبحث التطرق لمهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني محددات جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول : مهام ومسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات

سوف نتناول في هذا المطلب كل من مهام ومسؤوليات وأخلاقيات محافظ الحسابات من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة محافضي الحسابات في الجزائر.

الفرع الأول : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10

أولاً: مهام محافظ الحسابات

لمزاولة أي مهنة لابد من المرور بعدة مراحل و خطوات و مجموعة من المهام فعلى سبيل المثال يقوم المحاسب بعدة خطوات انطلاقاً من التسجيل المحاسبي إلى إعداد الميزانية، وكذلك مهنة المراجعة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المهام ، حيث تحددت مهام محافظ الحسابات في القانون 01/10 المضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعدل للقانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 على النحو التالي:

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛¹
- يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو المديرين المديرين.²
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹مقدم عبيرات، رشيدة خلادي، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات كآلية لتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول آلية حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص 177.

² وفاء بن الشريف ، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة ، مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مبراح ،ورقلة ،الجزائر ،2014/2015 ، ص 7.

- يطلع المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المتواصلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون التدخل في التسيير.¹

ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10

يتعرض مراجع الحسابات عند قيامه بواجبات وظيفته للمسؤولية المدنية، فيصبح ملتزماً بتعويض الأضرار التي قد يسببها للشركة أو للغير، كما تتعدّد مسؤوليته الجزائية، وذلك عندما يقتترف بعض الأفعال الإيجابية أو السلبية التي يجرمها القانون، وأخيراً قد يسأل مسؤولية تأديبية عند إخلاله ببعض الواجبات المهنية.

1- المسؤولية المدنية *Responsabilité civile* :

يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه. ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت بأنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

2- المسؤولية الجزائية *Responsabilité pénale* :

وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالجمتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات²، يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني، وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛

عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.³

¹ زين بونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مراجع الحسابات ،مجلة رؤى الاقتصادية ، جامعة الوادي ، العدد السادس ، جوان 2014، ص36

² مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010/2012 ، ص54

³ بلخير بوهايشة ، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013/2014، صص، 22-23

3- المسؤولية التأديبية Responsabilité disciplinaire

يتحمل محافظ الحسابات المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

قد يتعرض مراجع الحسابات لعقوبات تأديبية، ويختص بتوقيع هذه العقوبة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يصدر بشأنه قرار يصل إلى الوزارات والمصالح أو الهيئات أو الشركات العامة أو الخاصة التي يتبعها من صدر ضده الحكم، وبالنسبة للمراجع بطبيعة الحال يبلغ بالقرار النهائي الصادر ضده، فإذا كان هذا القرار صادر بالإيقاف عن العمل، فإنه لا يكون للمراجع الحق في مزاوله المهنة إلا بعد انتهاء مدة التوقيف وإعادة قيده.¹

الفرع الثاني : أخلاقيات محافظ الحسابات

ترتكز أي مهنة وفي أي مجال على ما يسمى بأخلاقيات المهنة وكذلك الأمر بالنسبة لمهنة التدقيق، حيث يعتبر لمحافظ الحسابات عنصر أساسيا وهاما في إنجاح وظيفة التدقيق ومؤثر أخلاقيا على مخرجاتها لذا كان لا بد من الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمحافظ الحسابات كان تعريف أخلاقيات محافظ الحسابات على أنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية".

يعتبر مصطلح أخلاقيات المهنة شامل لجملة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المهني بصفة عامة ومحافظ الحسابات خاصة وهي كالآتي:

أولا- الاستقامة والنزاهة: وتعني أن يكون محافظ الحسابات صادق وذا سلوك قويم عند أداء مهامه.²

وحتى يتصف لمحافظ الحسابات بالصدق يجب أن لا يرتبط اسمه بالتقارير والإقرارات والمراسلات أو المعلومات الأخرى عندما يعتقد بأن المعلومات:

- تتضمن إيضاح مزيف أو مظلل بشكل جوهري؛
- تتضمن إيضاحات أو معلومات معدة بشكل مهمل أو به قصور؛
- يحذف أو يعتم المعلومات المطلوب أن يتم تضمينها عندما يكون ذلك الاستبعاد أو الحجب مظللا.³

¹ مفيد عبد اللاوي ، آليات و طرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و تقارير محافظي الحسابات ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3 ، 2013/2014 ، ص،93،86

² سليمان بالعور وعبد القادر قطيب، مداخلة بعنوان متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي الدالي -دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS- IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي)على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص،292

³ أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الطبعة الأولى،الدار الجامعية، مصر، 2008 ، ص. 45

ثانيا-الموضوعية: حتى يتصف بالموضوعية. يجب أن لا يسمح لمحافظ الحسابات بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط

للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.¹

ثالثا-السر المهني: إن لمخافضي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما الأفعال والأعمال والمعلومات التي

اطلعوا عليها بحكم ممارستهم وظائفهم.²

- يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم. غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها

في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما:

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم،
- عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.

كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم بواجب السر المهني.³

المطلب الثاني: محددات جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات

الأداء المهني لمحافظ الحسابات هو عبارة عن مستويات للأداء المهني التي وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل ضمنه ، و تعتبر المحددات بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من محافظ الحسابات و يمكن القول أن المحددات تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به و هي كالآتي :

أولاً: التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية :

يعتبر التأهيل والخبرة المهنية لمحافظ الحسابات من بين العوامل المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة حتى انه توجد علاقة ايجابية بينهما.وبعد القانون 10-01 شملت المعرفة المتخصصة ثلاث مراحل:

1: مرحلة التكوين النظري: حسب المادة 08 من القانون 10-01

فانه لا يمكن للمتدربين ممارسة مهنة محافظ الحسابات أو محاسب معتمد أو خبير محاسبي إلا إذا كانوا متحصلين على شهادات جزائرية في مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي أو محاسب معتمد أو شهادات معترف بمعادلتها.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية: وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 100.

² القانون التجاري، المادة 715 مكرر 13 ، الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص130.

³ آسيا هيبي، مداخلة بعنوان أخلاقيات و سلوك محافظ الحسابات في الجزائر ،يوم دراسي حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، جامعة أدرار ، 02 فيفري 2016 ،ص10

إذ تمنح شهادات محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها حتى يتسنى قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.¹

2: التكوين أو التبرص المهني: لقد فصل المشرع الجزائري بين التبرص الخاص بمحافظ الحسابات و الخبير المحاسبي كالتالي:²

بالنسبة لمحافظ الحسابات: لا يمكن إجراء التبرص المهني إلا الذين يجوزون على شهادة الدراسات العليا المتخصصة في مهنة المحاسبة من معهد التعليم المختص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من طرف وزير المالية، كما المدة القانونية للتبرص 02 سنتين على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات.

بالنسبة للخبير المحاسبي: لا يقبل لإجراء التبرص المهني إلا المترشحين الحائزون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد التعليم المختص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من طرف وزير المالية. مدة التبرص للخبراء المحاسبين 02 سنتين على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية.

3: الامتحان النهائي:

وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي 11-74 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، يتم قبول الخبراء المحاسبين المترشحين الحاصلين على شهادة نهاية التبرص الممنوحة من طرف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لإجراء اختبارات الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب .

ثانيا: الاستقلالية:

يعتبر إستقلال محافظ الحسابات من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ، وهو عبارة عن حالة ذهنية تجعل محافظ الحسابات مجرد من أي مصالح عند إبداء رأيه ، و أن ينظر للحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم محافظ الحسابات لكافة عوامل و الضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته.³

لقد حدد القانون 01/10 استقلال محافظ الحسابات و المتمثلة في عدم وجود مصالح مادية سواء مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة محل المراقبة ، بالإضافة إلى وجود استقلال ذاتي و ذهني من خلال حالات التنافي التي نصت عليها المادة 64 . و من مظاهر استقلال محافظ الحسابات سلطة تعيينه ، حيث صدر مرسوم تنفيذي الذي ينصّ على أن يتم تعيين محافظ الحسابات وفق

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-72، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المختص لمهنة المحاسب، المؤرخ في 16 فيفري 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 11، المادة 02.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-393، يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين، المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 65، المواد: 02-10.

³ أحمد محمد نور وآخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ، 2007، صص، 28-29 .

دفتر شروط يُعدّ من قبل مجلس الإدارة أو المكتب المسيرّ أو الهيئة المؤهّلة في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة للعهد السابقة وفق المادة 03 للمرسوم التنفيذي 11-32.

كما نصت المادة 10 من نفس المرسوم توضيح في دفتر الشروط إلزامية احترام حالات التنافي و مبدأ الاستقلالية، و بالتالي يمكن أن نقول بأن القانون 10-01 أضاف عنصر مهم في طريقة تعيين محافظ الحسابات، و المتمثل في دفتر الشروط و هذا ما قد يعطي أكثر شفافية في تعيينه و بالتالي أكثر ضمان في استقلاليته.

ثالثا: الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات :

يجب إن يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الصفات الشخصية ليحقق النجاح في مهنة المراجعة و تتمثل فيما يلي :

- **الدقة:** يجب أن يكون محافظ الحسابات دقيقا في عمله فلا يوافق على أية عملية إلا إذا إقتنع بصحتها بدرجة معقولة لا تصل إلى الشك، و كذلك لا يهمل أي موضوع حتى لو كان بسيطا إذ قد يظهر عن الفحص الدقيق المتعمق نتائج خطيرة.
- **الحذر:** يجب عليه أن يكون حذرا في تصرفاته و مقدرًا للمسؤولية الملقاة على عاتقه و أن يبذل المهارة المعهودة، و أن يحسن إختيار مساعديه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة.
- **القدرة على إصدار الحكم الصحيح :** يجب عليه أن يكون قادرا على إصدار الحكم الصحيح عن الوقائع التي تصادفه و الأشخاص الذين يتعامل معهم في المؤسسة، كما يجب أن يكون قادر على وزن الأمور لبعض العمليات التي لها أهمية نسبية مما يستدعي الفحص الخاص.
- **القدرة على تحديد نطاق إختصاصه:** يجب أن يكون قادرا على تحديد نطاق إختصاصه فلا يخرج من نطاق عمله أثناء القيام بالعمل، كما لو طلب فحص السياسة المالية للمؤسسة فليس ذلك من إختصاصه.¹
- **الأمانة و النزاهة:** على محافظ الحسابات أن يكون أمينًا و نزيها في عمله و أن يعطي هذا العمل حقه الوافي و أن يقوم بالعمل بوحى من ضميره و يبذل أقصى طاقاته العلمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل و أن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة و أمانة دون تحريف أو تمويه، و ألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق بها و الحقائق التي يعتقد في سلامتها و صحتها و ألا يجامل أحدا فيما يبيده من آراء و أن يكون دائما لعملائه ناصحا و أمينًا.
- **المحافظة على أسرار المهنة:** حيث أن محافظ الحسابات موضع ثقة عملائه و يطلع بحكم عمله على دقائق أسرارهم، تقضي التقاليد المهنية في جميع المهن و ليس في مهنة المحاسبة و المراجعة فقط بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار و ألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه و أن يكون دائما كتوما و موضع ثقة.

¹ كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، الإسكندرية، 2003، ص-ص، 87-88

- **الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف:** تعتبر عملية المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر و تأني في دراسة و تحقيق و تحليل عمليات المشروع و البحث عن الحقيقة و تستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء و موظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم و يحصل على تعاونهم والأصل ألا يبدأ محافظ الحسابات عمله مفترضا الغش وسوء النية و الخطأ فيمن يراجع حساباتهم بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس.
- **الثقافة و المعرفة:** على محافظ الحسابات أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و علم المراجعة و أن يكون على معرفة بالكثير من العلوم الإجتماعية و الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة و المراجعة مثل محاسبة التكاليف و التحليل المالي و أدواته و كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية أو قانون تجاري أو قانون الشركات، وذلك ليتمكن من مراجعة عمليات المشروع على اختلافها وتنوعها.¹

من خلال ما ورد في القانون 01/10 يتعين على محافظ الحسابات أن يلتزم بمبادئ و أخلاقيات المهنة كما يجب أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا و أن يتعهد بتأدية وظيفته بكل إخلاص و أن يكتسب السر المهني و أن يسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف ، كما نصت المادة 08 من نفس القانون في الشروط الواجب توافرها لممارسة مهنة محافظة الحسابات أن لا يكون قد صدر في حق المهني حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ، و أيّ إخلال بأداب و أخلاقيات المهنة قد يعرضه للعقوبات .

رابعا : تقرير محافظ الحسابات :

يعتبر التقرير الذي يقوم به محافظ الحسابات بمثابة الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع ، الآن هذه الفئات المختلفة التي يخدمها تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها و رسم سياستها الحالية منها والمستقبلية ، يكون عادة موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه للقيام بعملية المراجعة أو المالك للفرد في المؤسسات الفردية أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال.²

ومن خلال ما جاء في القانون 01/10 من حيث تقرير محافظ الحسابات نجد ما يلي :

- **من حيث مضمون تقرير محافظ الحسابات :** يترتب على محافظ الحسابات من خلال المادة 25 من القانون 01/10 إعداد التقارير التالية :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحف /على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

¹نواف محمد عباس الرواحي،مراجعة المعاملات المالية،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان، 2009 ،ص-ص،67-68

² صلاح ربيع، زعدار أحمد ، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي ،المجلد الأول ، العدد السابع،2014، ص 268.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدججة أو المدعمة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس أو عشر تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل حول استمرار الاستغلال.

● من حيث الشكل:

- يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابق لتاريخ وقف الحسابات السنوية؛
- يؤرخ التاريخ خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- كما يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات:

✓ رقم الاعتماد؛

✓ رقم التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

✓ العنوان؛

✓ الإمضاء؛

✓ الرقم.¹

خامسا: خصائص مكتب المراجعة:

ويشمل هذا العامل النقاط التالية:

- **حجم مكتب المراجعة:** هذا العامل الذي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على جودة مهنة محافظة الحسابات عدد الدعاوى القضائية المرفوعة يعتبر تصاعد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على إكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمساءلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

¹خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2013، ص-ص، 87-88.

- المنافسة والأتعاب: أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤديه إنخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاوله المهنة وهذا ما تؤثر سلبيا على جودة مهنة محافظة الحسابات .¹

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالإتفاق مع محافظ الحسابات , حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد , حيث تناولت المادة 37 من قانون 01/10 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي :تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته .

- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجره أو إمتياز مهما يكن شكله ، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.²

سادسا: الرقابة على جودة خدمات مكاتب المراجعة : تم إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية التي تقوم بالمهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات؛
- إبداء الآراء و اقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفية تسيير و تنظيم المكاتب؛
- إعداد تدابير تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول جودة الأداء و الأخلاقيات و التصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في علاقاتهم مع زبائنهم. و بإنشاء هذه اللجنة أصبحت مكاتب محافظة الحسابات تخضع لرقابته و إشرافه ، مما يضمن أكثر جودة فيما يخص الأداء المهني لمحافظي الحسابات.³

¹ قطاف نبيل ، العمري أصيلة ، مداخلة بعنوان تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و العرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر -دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة-، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ، يومي 20 و 21 نوفمبر 2013،ص8.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42 ،ص9

³نبيل قطاف ، العمري أصيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11

يمنح القانون 01/10 المتعلق بالمهنة المحاسبية صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة و ممارسة الوصاية عليها. حيث جاء في القانون 01/10 كما سبق الذكر ببيعتات منظمة للمهنة المتمثلة في:

- المصّف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

سيتكفل المجلس الوطني للمحاسبة بالمهام التي كانت موكلة للنقابة الوطنية سابقا بحيث سيقوم بتسليم الإعتمادات و تنظيم التكوينات ، في الوقت الذي ستعمل فيه النقابات الثلاث المنتخبة و المتمثلة في النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بصفتها نقابات تتكفل بجانب أخلاقيات المهنة و مطالب المهنيين فقط ، حيث قبل بالرفض من قبل المهنيين و اعتبروا القانون 01-10 رهن مستقبلهم و وضعهم في حكم المجهول و اعتبروه أنه يهدد أهم عنصر في قيام عملية المراجعة و التمثّل في عنصر الاستقلالية و أنّ للقانون هدف خفيّ و يهدف أساسا لفتح ممارسة المهنة أمام الأجانب ، ثمّ إنّ شرط الجنسية الجزائرية للحصول على الاعتماد متناقض مع طلب الجزائر في كل مرة الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة .

سابعا- عهدة محافظ الحسابات

مدة عهدة محافظ الحسابات في القانون الجزائري هو ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد انتهاء العهدين إلا بعد تعيين محافظ حسابات آخر لعهدة. حيث تنص المادة 27 على أنه: " تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.¹

¹محمد بلبية ، مداخلة بعنوان مهنة المحاسبة و هيئات المعايير المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 01/10 ، الملتقى الوطني حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات - إلتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية المنعقد بجامعة ورقلة- الجزائر يومي 25/24 نوفمبر 2014 ، ص 536.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

لقد ازداد الاهتمام بموضوع محافظة الحسابات من طرف العديد من الباحثين والدراسيين على مدى العقدين الماضيين وحديثين، ويعود ذلك إلى أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع تغييرات الاقتصادية، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: دراسات لها علاقة بالدراسة الحالية

1- دراسة شريقي عمر 2012/2011¹

هدفت هذه الدراسة على التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في 3 بلدان فعالة في المغرب العربي وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية و إجراء مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة ويهدف أيضا إلى المساهمة في تحسين مهنة المراجعة في الجزائر و ذلك من خلال الإشكالية التالية: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية ؟

حيث توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- التنظيم السليم لمهنة المراجعة يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها يجب أن يشمل العناصر التالية:
- تحديد بدقة الشروط العامة لممارسة المهنة وشروط المعرفة المخصصة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة المهنة ، مهام المراجع ، كيفية تعيينه وإنهاء مهامه ، كيفية تحديد أتعابه والمسؤوليات التي يتحملها .
- معايير مهنية يسترشد بها المراجعون لتأدية مهامهم بجودة عالية .
- دستور لآداب سلوك المهنة نابع من المهنة ذاتها مما يؤدي إلى رفع مكانة المهنة والمهنيين في المجتمع .
- استقلال مهنة المراجعة في الجزائر .

¹ شريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة " دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية " أطروحة دكتوراه- جامعة سطيف 1- الجزائر، 2012

2- دراسة لقلبي الأخصر 2009¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر وكذا معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر، حيث طرح الباحث الإشكالية التالية : ماهية مراجعة الحسابات و ماهو واقع ممارستها المهنية بالجزائر ؟

وتوصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تقييد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني و معرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر .
- معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر .
- النقص في التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات و دورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين و المحاسبين أيضا .
- افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة .

3- دراسة خيراني العيد 2013/2012²

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في تقييم و ضبط و تدنية مخاطر المراجعة و كذلك العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و معرفة العوامل الأكثر قدرة في ضبط المخاطر وصولا إلى أعلى مستوى لكفاءة مهنة المراجعة. و طرح الباحث الإشكالية التالية : ما مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة ؟

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- يعتبر التأهيل العلمي و العملي من أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء محافظي الحسابات .
- استقلالية محافظ الحسابات تعتبر من أهم العوامل التي تقوم عليها مهنة محافظة الحسابات.

¹ لقلبي الأخصر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر -باتنة- 2009.

² خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، 2013.

4-دراسة سامح عبد الرزاق الحداد، 2008¹

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل و تقييم إستراتيجية التخصص المهني لمكاتب المراجعة و بيان أثر ذلك على الأداء المهني. وطرح الباحث الإشكالية التالية : مامدى تطبيق إستراتيجية التخصص المهني للمراجع في صناعة عميل المراجعة و تأثيره على جودة الأداء المهني في عملية المراجعة ؟

وتوصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- وجود تنافس شديد بين مكاتب المراجعة بالإضافة إلى الأتعاب القليلة و إتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني.
- إن استخدام إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة بشكل جيد.

5- دراسة عهد علي زعيتير /حسام عبد المحسن العنقري 2011²

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح و مناقشة مدى إعتتماد المراجع على تقديره الشخصي من خلال قيامه بإجراءات العمل الميداني لعمليات المراجعة التي يتعاقد على تنفيذها ومدى قدرته على الوفاء بمعايير المراجعة المتعلقة بمظاهر العمل الميداني ، كما يهدف إلى كشف النقاب عن تأثير التفاوت في الأداء بين المراجعين والمترب عن وجود فرص قيامهم بإستخدام تقديراتهم الشخصية في التعامل مع متطلبات معايير العمل الميداني على جودة أدائهم المهني .و مشكلة هذا البحث تكمن في عدم وضوح الأثر والعلاقة بين إستخدام المراجع لتقديره الشخصي عند تطبيقه لمتطلبات معايير العمل الميداني من جانب و مستوى جودة أدائه المهني من جانب آخر.

و توصلت هذه الدراسة على أهم النتائج التالية :

- التقدير الشخصي للمراجعين يؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني .
- وجود علاقة طردية بين التقدير الشخصي للمراجع و بين وجود تفاوت جوهري في الممارسات بين المراجعين .

¹ سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي و أثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة،رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية بغزة، 2008 .

² عهد علي زعيتير ،حسام عبد المحسن العنقري ، إعتتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني و آثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعودية ،2011.

6- دراسة أمال محمد محمد عوض 2008¹

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى قياس أثر ممارسة المراجعة غير منظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات و دراسة محددات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات و دراسة أثر ممارسة المراجعة غير منظمة على تخفيض جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات المراجعة غير منظمة. تكمن مشكلة هذا البحث في أن هذه الممارسات تساهم في تحديد طبيعة المخاطر بأنواعها المختلفة حيث تحدد المخاطر كمقياس لجودة الأداء المهني في ضوء قدرة المراجعة على إكتشاف التحريفات المادية وبالتالي تتمثل القضية البحثية المطروحة في دراسة اثر ممارسات المراجعة غير منظمة على جودة الأداء المهني

توصلت الباحثة في هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- تعتبر المراجعة غير منظمة شكلا من أشكال السلوك المختل وظيفيا للمراجع و الذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعين.
- التوصل إلى محددين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة و هما حجم مكتب المراجعة و ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي .

7- دراسة Hassan Lahbri (2009)²

الهدف من هذه الدراسة هو توفير مؤشر القياس المباشر للجودة المراجعة الخارجية التي هي عتبة المراجعة لتلبية المبادئ التوجيهية الجديدة التي فرضتها الأنظمة الاقتصادية الأخيرة، القانونية نوعية تقرير مراجعة الحسابات يجب أن تستوفي معايير الدلالة (النسبية) من تشبهات مقارنة مع القرارات التي يمكن اتخاذها من قبل مستخدمي البيانات المالية. هو أمر أساسي في عملية المراجعة، ويسمح لتكييف العمل إلى الجهة الخاضعة للتدقيق. دراسة استكشافية من 20 متخصصا في مراجعة قانونية سمحت لنا لاستكشاف علاقات وثيقة بين مفهوم أهمية ونوعية عملية مراجعة القوائم المالية. ومنه نستخلص النتائج التالية :

- تحديد قواعد تقييم جودة العمل الرقابي .
- المساهمة في تحسين عملية تقييم جودة التدقيق.
- قيام المنظمات المهنية بتعديل و مراجعة مؤشرات الجودة.
- توجيه المهنيين لتفكير في حوافز للنظر في مجموعة المعايير لتقييم الأهمية النسبية للتدقيق.

¹ أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،2008.

² Hassan lahbari .La Qualité de l'audit externe et la notion de significativité étude exploratoire .la place de la dimension européenne dans la comptabilité audit ,May 2009,Strasbourg ,France.

8-دراسة REMMACHE Kamel (2010) ¹

هدفت هذه الدراسة إلى إسقاط العمل الأكاديمي بعد سقوط شركة أنرون الشهيرة بعد الكشف عن القضايا المتعلقة بنوعية التدقيق في الشركات و الإنخفاض المفاجئ لخدمات مراجعة الحسابات و كذلك الوضع التشغيلي للأنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسات، و قياس جودة التدقيق من خلال معيار الكفاءة والاستقلالية للمدقق .
و توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- معالجة جودة التدقيق و توضيح المؤشرات المهمة التي تنظم مكتب التدقيق أو خصائص فريق المراجعة هو مؤشر الجودة المتقدمة.
- تقييم الجودة من خلال عملية التدقيق وفقا لبحوث و معايير جودة التدقيق.

المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة

من خلال نتائج الدراسة السابقة في مجال جودة الأداء المهني نجد مايلي :

- معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع جودة المراجعة من عدة مداخل حيث بعضها بحث في جودة الأداء المهني و الأخر تطرق لكيفية تحسينها من خلال محددات و معايير .
- و على صعيد تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات كدراسة منفردة ، فقد تطرقت الدراسات إلى البحث في عوامل و محددات جودة الأداء المهني و الوسائل التي تحسن عملية المراجعة الخارجية .
- كما تناولت دراسات أخرى تأثير أحد العوامل من إستقلالية محافظ الحسابات و الأداء العلمي والعملي لمحافظ الحسابات على جودة الأداء المهني لمهنة المراجعة .

إضافة إلى ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز بأنها تركز على محددات الأداء المهني وفق القانون 01/10 و تفعيلها بغية الوصول إلى جودة أداء محافظ الحسابات و هو ما يرقى إلى تطوير مخرجات عملية المراجعة سواء من حيث الممارسة أو كأداة رقابية و إشرافية على مستوى مكاتب محافضي الحسابات .

و تعتبر دراسة (العيد خيراني 2013) هي الأقرب إلى الدراسة الحالية إلا أنها تقوم على تحديد العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافضي الحسابات و دورها في ضبط مخاطر المراجعة و بالتالي التقليل من حدوث عمليات الغش و الأخطاء الجوهرية و ذلك من خلال البحث في الدراسة و تحليل العوامل التي رأينا لها تأثير على ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر .

¹ Remmach Kamal .laqualité d'audit : Quelques Reflexions Academiques avant et post enron، Séminaire National Profession d'audit en Algérie : Réalités et Perspectives، 11,12 Octobre 2010، université 20/08/1955 Skikda.

وقد ركزت هذه الدراسة على محددات و معايير الجودة و لم نتطرق إلى الوسائل الأخرى لعملية المراجعة من خلال تفعيلها و هو ما يميز دراستنا الحالية عن طريق معرفة أسباب و المحددات التي ترفع من جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و عرض القانون 01/10 و ابرز ما جاء فيه من جديد لمهنة مراجعة الحسابات .التعرف على المهام والمسؤوليات و العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، و تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال واقع الممارسة المهنية في الجزائر وفق القانون 01/10.

خلاصة الفصل

بعدما تطرقنا لمفهوم ومهام ومسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات و جودة الأداء المهني وأهم العوامل المؤثرة فيه، نخلص إلى أنه بالرغم من الاهتمام الكبير الذي أولاه الباحثون و المهتمون لجودة الأداء فإنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم محدد دقيق له.

كما قمنا بمناقشة مجموعة من المحددات التي ممكن أن تكون لها تأثير على جودة عمل محافظ الحسابات؛ وتبين من خلال ذلك إن بعض تلك العوامل ذات أثر إيجابي على جودة الأداء، والبعض الأخر ذات اثر سلبي ، حيث أن هنالك بعض المحددات لم تستقر الدراسات على نوعية أثرها على جودة أداء محافظي الحسابات أثناء قيامهم بعملية المراجعة.

الفصل الثاني

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات، وكذا محددات جودة الأداء المهني تم إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10، ومعرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق القانون.

سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال التقرب المباشر من المهنيين (محافظي حسابات و محاسبين) والأكاديميين (أساتذة في المراجعة والمحاسبة)، بتوزيع استمارة استبيان يحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات الدراسة .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: طرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية**المبحث الثاني: الإحصاء الوصفي**

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى ومختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل ومحتوي الاستبيان

أولاً: مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات، وأساتذة أكاديميين حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون الاستمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح ومضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

1/ مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول جودة المراجعة والأداء المهني لمحافظي الحسابات، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أخصدين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

وبعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة ومتمرسين في إعداد الاستبيان، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة، وقد تم الرد من الأساتذة.

2/ مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية، بحث قمنا بعرض الاستبيان على مجموعة من الفئة المستهدفة للدراسة (محافظي حسابات) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم، وذلك بعد الأخذ بملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة،

3/ مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة، بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة، تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي. ثم تم توزيعه ونشره على عدة قنوات وطرق أهمها:

✓ الاتصال أو التسليم المباشر بأفراد العينة عن طرق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛

✓ الاستعانة ببعض الزملاء في بعض المناطق؛

✓ إرسال عن طريق البريد الإلكتروني لبعض الأساتذة من الجامعة والمتمهين بمهنة محافظ حسابات.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق التوزيع.

ثانياً: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي محض.

كما احتوى الاستبيان على 3 صفحات تتضمن 39 سؤالاً مقسمة إلى جزئين :

✓ الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

✓ الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 34 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور.

- المحور الأول: تضمن (10) أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة .
- المحور الثاني: تحتوي على (11) سؤال الخاصة بالفرضية الثانية حول أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة .
- المحور الثالث: تضمن (13) سؤال متعلقة بالفرضية الثالثة تناولت فيها العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: العينة المختارة:

تمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

✓ عينة من محافظي الحسابات (باعتبارها الطرف المسؤول عن خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف تقييم جودة عملية المراجعة الخارجية)؛

✓ عينة من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة لتدعيم الدراسة .

ثانياً: عينة الدراسة :

تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 45 استمارة، بحيث شملت أكاديميين (أساتذة) ب 20 استمارة، ومهنيين (محافظي حسابات و محاسبين) ب 25 استمارة، كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء.

وبعد عملية التوبيخ والتنظيم وجد أنه بقي 40 استثماراً من مجموع الاستثمارات ممثلة عينة الدراسة كما تم إقصاء 5 استثمارات، بسبب عدم استلامها نتيجة ضياعها أو نقص في الإجابات.

الجدول رقم (2-1) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان		الاستبيان
عدد الاستثمارات الموزعة	العدد	النسبة المئوية %
عدد الاستثمارات الموزعة	45	100%
عدد الاستثمارات المفقودة والمهملة	03	6,67%
عدد الاستثمارات الملغاة	02	4,44%
عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل	40	88,89%

المصدر : من إعداد الطالبة (اعتماد على الاستبيان)

الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في المعالجة بيانات المجموعة من الاستبيان

أولاً : الأدوات الإحصائية

- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ. بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0,1) ولكل منها دلالة .

- نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 40 فراد تحصلنا على القيمة ألفا (0.69) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائياً.

الجدول رقم (2-2) : يوضح ثبات الإستبانة

عدد العبارات	ألفا كرومباخ	الصدق
34	0.69	0,8

- تم استخدام مقياس ليكرات ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول رقم (2-3): مقياس ليكرات الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: وليد عبد الرحمن خالد الفراء ، تحليل بيانات الإستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، الندوة

العالمية لشباب الإسلام ، ص 7

- ثم نحدد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-4) : معايير تحديد اتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر : من إعداد الطالبة

ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان

بعد عملية الحصر النهائي للعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) لسنة 2007، لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وبناءً على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

- 1/ حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛
- 2/ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- 3/ استخراج التكرارات لكل عبارة؛
- 4/ الإحصاء الاستدلالي

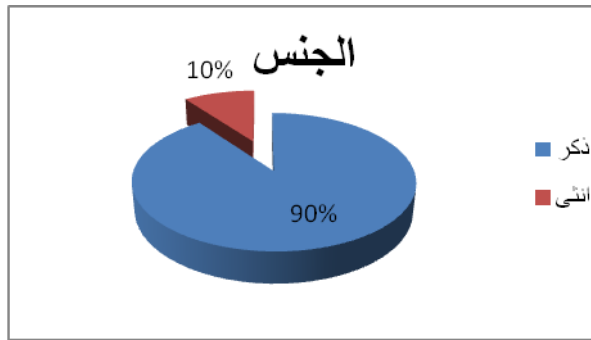
المطلب الثاني: التحليل الوصفي

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية : الجنس، الوظيفة
الممارسة، عدد سنوات الخبرة المهنية، المستوى العلمي والتخصص.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

يبين الشكل التالي توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الشكل رقم (2-1): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



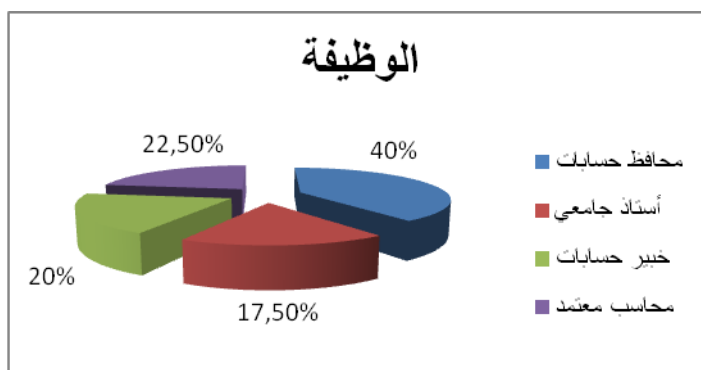
المصدر : من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الشكل رقم (2-1) يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة ، حيث بلغت نسبة الذكور 90% ، ونسبة الإناث 10%، وتعود نسبة الإناث التي تمثل 4 أفراد من العينة (أساتذة) ، أما المهنيين فتسيطر عليها فئة الذكور وهو ما يفسر النسبة المرتفعة لذا 90%.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الوظيفة المهنية لكل فرد ، وقد قمنا بإختيار الفئات وما يتناسب مع أفراد العينة ، وتحصلنا على التوزيع التالي :

الشكل رقم (2-2): يمثل التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الوظيفة

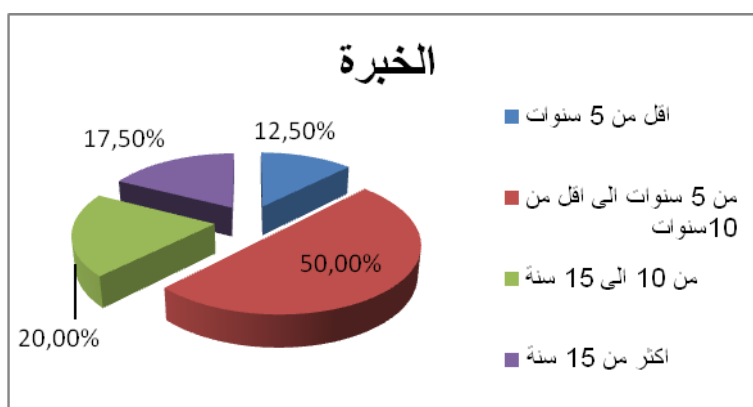


المصدر : من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الشكل رقم (2-2) يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة ، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة (محافظي الحسابات) والتي تمثل نسبة 40% ، أما النسبة الثانية فهي لمحاسب معتمد بنسبة 22,50% ، وكانت النسبة الثالثة لخبير حسابات بـ 20% ، وفئة أستاذ جامعي بـ 17,50% ، وتقسيم العينة إلى مهنيين و أكاديميين نجد أن 17,5% أساتذة (أكاديميين) و 82,5% (خبراء حسابات، محافظي حسابات ، محاسبين معتمدين) مهنيين ، وهو المؤشر الغالب على أنه لا يوجد توازن نسبي بين المهنيين و الاكاديميين .

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية:

الشكل رقم (2-3): يمثل التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الخبرة المهنية

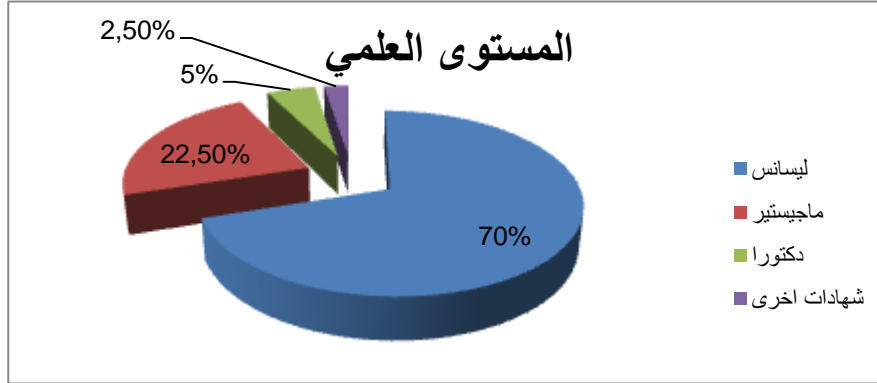


المصدر : من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

نلاحظ من خلال الشكل رقم (2-3) نلاحظ توزيع النسبة حسب سنوات الخبرة لأفراد العينة ، حيث نجد نسبة 12,50% خبرتهم أقل من 5 سنوات ، ونسبة 17,50% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات ، أما الذين تكون خبرتهم أكثر من 15 سنة فكانوا 20% ، وهي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية ، كون أكثر نسبة من أكاديميين أساتذة.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

الشكل رقم (2-4): يمثل التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المستوى العلمي



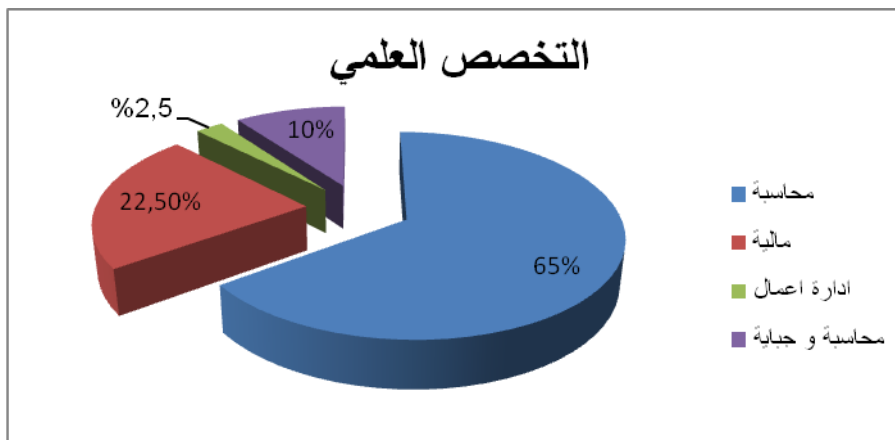
المصدر : من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

يوضح لنا الشكل رقم (2-4) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 70 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير 22.50 % ، والحاصلين على شهادة الدكتوراه

5% ، إما نسبة الحاصلين على شهادة مهنية فكانت 2,50% ؛ نلاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم أكثر جزء من شريحة المهنيين، وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كونها تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، طلبة) .

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الشكل رقم (2-5): يمثل التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الشكل رقم (2-5) نلاحظ التوزيع النسبي حسب التخصص العلمي ، حيث نجد تخصص المحاسبة التي تمثل النسبة العالية من بين التخصصات الأخرى و هذا بنسبة 65 % ، ثم تليها نسبة 22,50% بالنسبة للمتخصصين في المالية ، و تخصص محاسبة وجباية بنسبة 10% ، و أخيرا إدارة أعمال بنسبة 2,5% ، و إن ارتكاز عينة الدراسة على تخصصي المحاسبة والمالية اعتمادا في الدراسة على مكاتب المحاسبين و محافظي الحسابات ، والأساتذة والطلبة المتخصصين في المحاسبة والجباية ، وهو مؤشر جيد لأنه مرتبط بالتخصص.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

لقد احتوى هذا المبحث على مطلبين : المطلب الأول يتمثل في الإحصاء الوصفي للدراسة، أما المبحث الثاني يتعلق في الإحصاء الاستدلالي .

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل للمتوسطات المحاور الثلاثة

الفرع الأول : مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة :

يوضح الجدول رقم (2-5) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان ، والمتعلقة مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة.

الجدول رقم (2-5): نتائج آراء العينة حول مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارة
درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1,724	3,45	%40	%27,5	%0	%2,5	%30	1- يؤكد محافظ الحسابات على أن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج عمليات السنة المالية
موافق بشدة	0,742	4,25	%40	%47,5	%0	%10	%2,5	2-يراجع محافظ الحسابات شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تتبعها
موافق بشدة	0,670	4,25	%35	%57,5	%0	%5	%2,5	3-يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة
محايد	1,392	3,10	%25	%20	%0	%50	%5	4- عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهمته ويلتزم توفير الوسائل دون النتائج
غير موافق	1,107	2,43	%10	%10	%0	%72,5	%7,5	5- عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.
موافق	0,580	4,15	%22,5	%72,5	%0	%2,5	%2,5	6- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
موافق بشدة	0,784	4,48	%57,5	%37,5	%0	%2,5	%2,5	7- عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمة المراجعة يتجنب القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته مع زملائه بالمهنة.

موافق	0,770	3,85	%10	%77,5	%0	%12,5	%0	8- لا يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية عند قيامه بتقديم خدمات للعملاء.
موافق بشدة	0,778	4,40	%50	%45,5	%2,5	%0	%2,5	9- يجب على محافظ الحسابات عند مزاولته المهنة أن يتجنب القيام بالأعمال التي تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة
موافق	0,751	4,00	%20	%65	%12,5	%0	%2,5	10- يتعرض بعض محافظي الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم إلتزامهم بقواعد السلوك المهني.
موافق	0,40	3,80	متوسط إجمالي الإجابات					

المصدر : من إعداد الطالبة اعتماد على الاستبيان والبرنامج spss

بالاطلاع على الجدول رقم (2-5) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.80 نلاحظ أن اتجاه العينة الإيجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0,40.

1- يؤكد محافظ الحسابات على أن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج عمليات السنة المالية : أبدى 40% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بتأكيد على إن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج السنة المالية وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,45، 1,724، على التوالي. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

2- يراجع محافظ الحسابات شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تتبعها : أبدى 47,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بمراجعة شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات و الهيئات التابعة لها وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25، 0,742، على التوالي. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

3- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة : أبدى 57,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بإعداد التقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25، 0,670، على التوالي. بينما أبدى 5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

4- عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهمته ويلتزم توفير الوسائل دون النتائج : أبدى 25% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عند قيامه بالعناية المهنية و أنها ليست من مسؤولياته المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,10، 1,392، على التوالي. بينما أبدى 50% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية من مسؤوليات محافظ الحسابات.

5- عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني : أبدى 10% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات لا يتحمل المسؤولية المهنية والتأديبية عند ممارسته الشك المهني وأنها ليست من مسؤولياته المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2,43، 1,107،

على التوالي. بينما أبدى 72,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية من مسؤوليات محافظ الحسابات.

6- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني : أبدى 72,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني وأنها من مسؤولياته المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,15، 0,580 على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مسؤوليات محافظ الحسابات.

7- عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمة المراجعة يتجنب القيام بأعمال تسمى لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته مع زملائه بالمهنة : أبدى 57,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بتجنب الأعمال التي تسمى إلى سمعته وسمعة المهنة و علاقته مع زملاء المهنة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,48، 0,784 على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من أخلاقيات محافظ الحسابات.

8- لا يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية عند قيامه بتقديم خدمات للعملاء : أبدى 77,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات لا يلتزم بالسرية المهنية عند قيامه بتقديم خدمات للعملاء، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,85، 0,770 على التوالي. بينما أبدى 12,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من أخلاقيات محافظ الحسابات.

9- يجب على محافظ الحسابات عند مزاولته المهنة أن يتجنب القيام بالأعمال التي تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة : أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يتجنب القيام بالأعمال التي تتعارض مع قواعد و آداب سلوك المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات ، 4,40، 0,778 على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من أخلاقيات محافظ الحسابات.

10- يتعرض بعض محافظي الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم إلتزامهم بقواعد السلوك المهني: أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يتعرض إلى عقوبات رادعة لعدم إلتزامهم بقواعد السلوك المهني ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات ، 4,00، 0,751 على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من أخلاقيات محافظ الحسابات.

الفرع الثاني : أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القوانين المنظمة للمهنة :

يوضح الجدول رقم (2-6) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان ، و المتعلقة بأدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون 01/10

الجدول رقم (2-6): نتائج آراء العينة حول أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القوانين المنظمة للمهنة

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبرة
درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1,724	3,45	%40	%27,5	%0	%2,5	%30	1- تعتبر الاستقلالية احد العوامل الأساسية لعمل محافظ الحسابات التي تساعد في زيادة جودة الأداء المهني
موافق بشدة	0,742	4,25	%40	%47,5	%10	%2,5	%0	2- لا تعتبر استقلالية محافظ الحسابات هي إبداء رأي محايد في عملية المراجعة
موافق بشدة	0,670	4,25	%35	%57,5	%5	%2,5	%0	3- توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في المهنة التي يمارسها يؤثر على جودة أدائه المهني تأثيرا إيجابيا
محايد	1,392	3,10	%25	%20	%0	%50	%5	4- توفر التأهيل العلمي والعملية لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة.
غير موافق	1,107	2,43	%10	%10	%0	%72	%7,5	5- التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني.
موافق	0,580	4,15	%22,5	%72,5	%2,5	%2,5	%0	6- عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل وثقل المسؤولية يخفض من جودة الأداء المهني.
موافق بشدة	0,784	4,48	%57,5	%37,5	%0	%2,5	%2,5	7- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة.

موافق	0,770	3,85	%10	%77,5	%0	%12	%0	8- يجب على محافظ الحسابات القيام بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
موافق بشدة	0,778	4,40	%50	%45	%2,5	%0	%2,5	9- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة.
موافق	0,751	4,00	%20	%65	%12,5	%0	%2,5	10- لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدين متتاليين.
موافق	1,197	3,45	%20	%42,5	%0	%37,5	%0	11- تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين و المصف الوطني للخبراء على السهر في تنظيم المهن وحسن ممارستها مع احترام قواعد المهن وأعرافها.
موافق	0,26	3,79	متوسط إجمالي لإجابات					

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان والبرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-6) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3,79 نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0,26. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده

1 - تعتبر الاستقلالية احد العوامل الأساسية لعمل محافظ الحسابات التي تساعد في زيادة جودة الأداء المهني: أبدى 40% من أفراد العينة موافقتهم على أن إستقلالية محافظ الحسابات هي أحد العوامل الأساسية لعمله التي تساعد في زيادة جودة الأداء المهني و هي تعتبر من محددات جودة الأداء لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,45، 1,724 ، على التوالي. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تعتبر من محددات جودة الأداء لمحافظ الحسابات.

2- لا تعتبر استقلالية محافظ الحسابات هي إبداء رأي محايد في عملية المراجعة : أبدى 47,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن الاستقلالية لا تعتبر إبداء رأي محايد في عملية المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25، 0,742، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية هي إبداء رأي محايد في عملية المراجعة لمحافظ الحسابات.

3- توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في المهنة التي يمارسها يؤثر على جودة أدائه المهني تأثيراً إيجابياً : أبدى 40% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بتأكيد على إن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماماً لنتائج السنة المالية وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25، 0,670، على التوالي. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

4- توفر التأهيل العلمي والعملية لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة : أبدى 25% من أفراد العينة موافقتهم على إن التأهيل العلمي والعملية لا يؤثر على أداء عمل محافظ الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,10، 1,392، على التوالي. بينما أبدى 50% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية تعتبر لها أهمية كبيرة في ممارسة محافظ الحسابات لمهنته بكفاءة جيدة.

5- التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني : أبدى 10% من أفراد العينة موافقتهم على أن التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2,43، 1,107، على التوالي. بينما أبدى 72% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني .

6- عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل و ثقل المسؤولية يخفض من جودة الأداء المهني : أبدى 72,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل و ثقل المسؤولية يخفض من جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,15، 0,580 ، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية تؤثر تأثير سلبيا على جودة الأداء المهني وان أتعاب محافظ الحسابات تعتبر ذات أهمية كبيرة بين محافظ الحسابات و عملائه .

7- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة : أبدى 40% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير المصادقة على إنتظام و

صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,48,0,784، على التوالي. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تعتبر من محددات الجودة.

8- يجب على محافظ الحسابات القيام بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال: أبدى 77% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية عند ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,85,0,770، على التوالي. بينما أبدى 12,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة لا يتفق على هذه العملية.

9- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة : أبدى 50% من أفراد العينة موافقتهم على أن عهدة محافظ الحسابات تحدد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة من خلال ما ورد في نصوص القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,40 ، 0,778 على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية.

10- لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدين متتاليين : أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على أنه لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,00 ، 0,751 ، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية

11- تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين و المصنف الوطني للخبراء على السهر في تنظيم المهن وحسن ممارستها مع احترام قواعد المهن وأعرافها : أبدى 42,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن المنظمة الوطنية للمحاسبين و المصنف الوطني للخبراء على تنظيم مهنة المراجعة مع احترام قواعد المهن و أعرافها لأنها تعتبر هيئة رقابية تنظم عملية المراجعة وتشرف عليها ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,45,1,197، على التوالي. بينما أبدى 37,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة لا يتفق على هذه العملية .

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات :

يوضح الجدول رقم (2-7) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان ، والمتعلقة بالعوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

الجدول رقم(2-7): نتائج و آراء العينة حول العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارة
درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1,724	3,45	%40	%27,5	%0	%2,5	%30	1-يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه.
موافق بشدة	0,742	4,25	%40	%47,5	%10	%2,5	%0	2-يحرص محافظ الحسابات على توفير العناية المهنية عند قيامه بعملية المراجعة.
موافق بشدة	0,670	4,25	%35	%57,5	%5	%2,5	%0	3-لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بنشاط غير قانوني أو بأعمال تضر بسمعته
محايد	1,392	3,10	%25	%20	%0	%50	%5	4-يجب على محافظ الحسابات عدم إلتزام الحياد والموضوعية في توصيل المعلومات.
غير موافق	1,107	2,43	%10	%10	%0	%72,5	%7,5	5-إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات التي تحصل عليها أثناء ممارسته لمهامه تحد من استقلاليتته.
موافق	0,580	4,15	%22,5	%72,5	%2,5	%2,5	%0	6-تحيز محافظ الحسابات لأحد الأطراف يقلل من مصداقية المعلومة.
موافق بشدة	0,784	4,48	%57,5	%37,5	%2,5	%0	%2,5	7-يمكن لمحافظ الحسابات المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد يفسد عملهم الغير متحيز.
موافق	0,770	3,85	%10	%77,5	%0	%12,5	%0	8-يجب على محافظ الحسابات تأدية خدماته بما يتماشى وينسجم مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

موافق بشدة	0,778	4,40	%10	%45	%2,5	%0	%2,5	9- يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته و قدراته التي لا يؤثر على أدائه المهني
موافق	0,751	4,00	%20	%65	%12,5	%0	%2,5	10- عدم إهتمام محافظ الحسابات بالتطورات المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية يقلل من أدائه المهني.
موافق	0,823	3,70	%7,5	%70	%7,5	%15	%0	11- يقوم محافظ الحسابات بالإفصاح عن أية معلومات خاصة بالمؤسسة يحصل عليها من خلال عمله.
غير موافق بشدة	1,271	1,78	%5	%10	%10	%7,5	%67,5	12- يستخدم محافظ الحسابات المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة لأغراض شخصية.
موافق	1,724	3,45	%17,5	%77,5	%2,5	%0	%2.5	13- يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه.
موافق	0,28	3,71	متوسط إجمالي لإجابات					

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على الاستبيان و البرنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-7) ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ 3.71 نلاحظ أن اتجاه العينة الإيجابي، وذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ 0.28. وعليه سيتم شرح فقرات المحور كل على حده

1-يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه : أبدى 40% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يعمل على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,45،1,724، على التوالي. بينما أبدى 30% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على جودة أدائه المهني.

2-يحرص محافظ الحسابات على توفير العناية المهنية عند قيامه بعملية المراجعة : أبدى 47,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم توفير العناية المهنية عند قيامه بعملية المراجعة وهي منصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25،0,742، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

3-لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بنشاط غير قانوني أو بأعمال تضر بسمعته : أبدى 57,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات لا يقوم بأي أعمال تضره و تضر سمعته، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,25،0,670، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية غير مهمة بالنسبة لمحافظ الحسابات ولا تؤثر على جودة أدائه المهني .

4-يجب على محافظ الحسابات عدم إلتزام الحياد والموضوعية في توصيل المعلومات : أبدى 25% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات لا يلتزم بالحيادية والموضوعية في توصيل المعلومات من شأنه أن يؤثر في جودة عمله، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,10،1,392، على التوالي. بينما أبدى 50% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على جودة الأداء المهني.

5-إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات التي تحصل عليها أثناء ممارسته لمهامه تحدد من استقلاليته : أبدى 10% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بتأكيد على إن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج السنة المالية وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2,43،1,107، على التوالي. بينما أبدى 72,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

6-تحيز محافظ الحسابات لأحد الأطراف يقلل من مصداقية المعلومة : أبدى 72,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات لأحد الأطراف يقلل من مصداقية المعلومة وذلك من أجل تجنب موافق تضارب المصالح الذي من شأنه أن يقلل من جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات

4,15,0,580، على التوالي. بينما أبدى 10% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية .

7- يمكن لمحافظ الحسابات المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد يفسد عملهم الغير متحيز : أبدى

57,5% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يمكن له المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد يفسد عملهم الغير متحيز يؤثر على جودة أدائه المهني، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,48,0,784، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية

8- يجب على محافظ الحسابات تأدية خدماته بما يتماشى وينسجم مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف

عليها : أبدى 12,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يجب أن يؤدي خدماته بما يتماشى مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,85,0,770، على التوالي. بينما أبدى 77,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على عكس ذلك لأنها تدعم جودة أدائه .

9- يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته و قدراته التي لا يؤثر على أدائه المهني :

أبدى 45% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بتأكيد على إن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج السنة المالية وأنها من مهامه المنصوص عليها في القانون 01/10، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,40,0,778، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

10- عدم إهتمام محافظ الحسابات بالتطورات المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن

الجهات الرسمية يقلل من أدائه المهني : أبدى 65% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات لا يهتم بالتطورات والمستجدات الخاصة بالقوانين و التعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية يقلل من أدائه المهني لان القوانين والمراسيم تتغير من سنة لأخرى، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4,00,0,751، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على أدائه المهني

11- يقوم محافظ الحسابات بالإفصاح عن أية معلومات خاصة بالمؤسسة يحصل عليها من خلال عمله :

أبدى 70% من أفراد العينة موافقتهم على محافظ الحسابات يقوم بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمؤسسة من خلال عمله تؤثر على الجودة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,70,0,823، على التوالي. بينما أبدى 15% عدم موافقتهم على ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على جودة عمله.

12- يستخدم محافظ الحسابات المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة لأغراض شخصية : أبدى 77,5% من

أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يستخدم المعلومات السرية لأغراض شخصية وذلك يقلل من جودة

أدائه المهني وتعتبر السرية من احد الصفات الشخصية التي يجب أن يلتزم بها ، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1,78,1,271، على التوالي. بينما أبدى 67,5% عدم موافقتهم علي ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية لا تؤثر على الأداء المهني.

13- يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه : أبدى 77,5% من أفراد العينة موافقتهم على أن محافظ الحسابات يجب أن يتوفر لديه النزاهة أثناء ممارسته لمهنته، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 3,45,1,724، على التوالي. بينما أبدى 2,5% عدم موافقتهم علي ذلك مما يبين أن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست بالضرورة أن تؤثر على جودة أدائه المهني.

المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي

الفرع الأول : معامل الارتباط

تم استخدام إختبار معامل ارتباط بيرسون Pearson لمعرفة قوة الارتباط بين كل من مهام وأخلاقيات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10 و أدوات قياس جودة الأداء والعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات .

1/ قياس العلاقة الارتباطية بين محاور الدراسة الثلاثة

بعد إدخال المعطيات للبرنامج الإحصائي تحصلنا على مصفوفة الارتباطات التالية :

جدول رقم (2-8) : يوضح نتائج اختبار معامل الارتباط بيرسون

المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول		
0.470	0.526	1	معامل الارتباط	المحور الأول
0.002	0.000		قيمة المعنوية	
0.343	1	0.526	معامل الارتباط	المحور الثاني
0.030		0.000	قيمة المعنوية	
1	0.343	0.470	معامل الارتباط	المحور الثالث
	0.030	0.002	قيمة المعنوية	

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-8) نلاحظ أن العلاقات بين المحاور طردية حيث كان معامل الارتباط بين المحور الأول وهو مهام ومسؤوليات وأخلاقيات محافظ الحسابات والمحور الثاني وهو أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات كان 0.52 وهو إرتباط طردي متوسط ، ونلاحظ أن معامل الإرتباط بين المحور الأول مع الثالث (العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات) كان طردي متوسط و يساوي 0.470 ، بينما العلاقة بين المحور الثاني والثالث كانت طردية ضعيفة مساوية إلى 0.343.

2/الإختبارات الإحصائية لمعاملات الارتباط

و لإختبار معنوية الإرتباط نستخدم إختبار T لدرجة حرية n-k وبمستوى معنوية 0.05

الفرضية الأولى :

H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات و أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

H1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات و أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

يتبين لنا من الجدول رقم (2-8) أن قيمة المعنوية للإرتباط بين المحور الأول والثاني تساوي 0,000 وهي أقل من 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل بالفرضية البديلة أي هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات و أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات

الفرضية الثانية :

H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات والعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني .

H1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات والعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني .

يتبين لنا من الجدول رقم (2-8) أن قيمة المعنوية للإرتباط بين المحور الأول والثالث تساوي 0,002 وهي أقل من 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل بالفرضية البديلة أي هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات و العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني .

الفرضية الثالثة:

H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات والعوامل المؤثرة فيه .

H1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات والعوامل المؤثرة فيه .

يتبين لنا من الجدول رقم (8) أن قيمة المعنوية للإرتباط بين المحور الثاني والثالث تساوي 0,030 وهي أقل من 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل بالفرضية البديلة أي هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات و العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني .

الفرع الثاني : اختبار التوزيع الطبيعي كولمجراف- سمرنوف (Sample K-S)

H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولمجراف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، هو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً ، و يوضح الجدول رقم (9) نتائج اختبار حيث

أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0,05 (0,05 sig) و هذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي و يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (2-9) : يوضح نتائج التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	Z	القيمة الإحتمالية
المحور الأول	أخلاقيات و مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات المتأثرة بالقانون المنظم لمهنة .	10	0,140	0,057
المحور الثاني	أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة	11	0,156	0,066
المحور الثالث	العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات	13	0,214	0,06
	جميع المحاور	34	0,17	0,183

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

الفرع الثالث: اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way ANOVA**:

أجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي "F" ويسمى (ANOVA) في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير آخر.

1- اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالآتي:

H0 : لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعاً للمتغير الوظيفة.

H1 : يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعاً للمتغير الوظيفة.

جدول رقم (2-10): نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير الوظيفة

الوظيفة	نموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة f	مستوى العينة
المحور الأول	داخل	0,045	3	0,015	0,088	0,699
	المجموعات	6,145	36	0,171		
	خارج المجموعات	6,190	39			
المحور	داخل	0,184	3	0,061	0,925	0,438

		0,066	36	2,385	المجموعات	الثاني
			39	2,568	خارج المجموعات	
					المجموع	
0,231	1,501	0,115	3	0,346	داخل	المحور
		0,077	36	2,768	المجموعات	الثالث
			39	3,115	خارج المجموعات	
					المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم (0.699) و (0,438) و (0,231) أكبر من 0.05.

وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية (فرضية عدم H_0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير الوظيفة.

2- اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالآتي:

H_0 : لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير الخبرة المهنية.

H_1 : يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير الخبرة المهنية.

جدول رقم (2-11): نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير الخبرة المهنية.

مستوى العينة	المحسوبة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	نموذج	الخبرة المهنية
-----------------	------------	-------------------	----------------	-------------------	-------	-------------------

المحور الأول	داخل المجموعات	1,376	3	0,459	3,432	0,03
	خارج المجموعات	4,813	36	0,134		
	المجموع	6,190	39			
المحور الثاني	داخل المجموعات	0,324	3	0,108	1,734	0,18
	خارج المجموعات	2,244	36	0,062		
	المجموع	2,568	39			
المحور الثالث	داخل المجموعات	0,580	3	0,193	2,747	0,06
	خارج المجموعات	2,535	36	0,070		
	المجموع	3,115	39			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم (0,18) و (0,06) بالنسبة للمحور الثاني والمحور الثالث أكبر من 0,05، أما المحور الأول فكانت قيمة الاحتمال المعنوي (0,03) اقل من 0.05.

وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية (فرضية عدم H_0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمؤهل العلمي بالنسبة للمحورين الثاني والثالث، ونرفض الفرضية العدمية عند المحور الأول أي يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمؤهل العلمي.

3- اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير المستوى العلمي:

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالآتي:

H_0 : لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير المستوى العلمي.

H_1 : يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير المستوى العلمي.

جدول رقم (2-12): نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغير المستوى العلمي.

المستوى العلمي	نموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة f	مستوى العينة
----------------	-------	----------------	-------------	----------------	------------	--------------

0,858	0,254	0,043	3	0,128	داخل المجموعات	المحور الأول
		0,168	36	6,061	خارج المجموعات	
			39	6,190	المجموع	
0,904	0,188	0,013	3	0,040	داخل المجموعات	المحور الثاني
		0,070	36	2,529	خارج المجموعات	
			39	2,568	المجموع	
0,609	0,616	0,051	3	1,152	داخل المجموعات	المحور الثالث
		0,082	36	2,963	خارج المجموعات	
			39	3,115	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم (0,858) و (0,904) و (0,609) أكبر من 0.05.

وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية (فرضية عدم H_0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للخبرة المهنية.

مما سبق نخلص بأن نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السابقة تبين بأن الفرضية الثالثة لا توجد فروق ذات دلالة

إحصائية بين متوسط إجابات عيني الدراسة تبعا للخصائص الديموغرافية بالنسبة لتقييم جودة الأداء المهني لمحافظ

الحسابات وفق القانون 01/10، بمعنى أن الخصائص الديموغرافية لأفراد عيني الدراسة لا تؤثر على جودة الأداء

المهني .

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محافظي الحسابات و خبراء حسابات و أساتذة، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون 01/10، وكذا العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني .

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة ما يلي:

- يعتبر كلا من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظ الحسابات، وإلمام محافظ الحسابات بمحددات جودة الأداء المهني من المؤثرات الهامة في جودة مراجعة الحسابات.
- نلاحظ أن هناك بعض المحددات التي لها تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني كالإستقلالية التي يعتبر توافر استقلالية محافظ الحسابات من العوامل المؤثرة إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات، كما يعتبر استقلال محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمایته.
- نلاحظ من خلال الدراسة أن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.

الأخاتمة

إن للمراجعة الخارجية أهمية بالغة في تقييم جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تحديد أهم المحددات و العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمحافظي الحسابات ، والتي من شأنها تحسين جودة مراجعة الحسابات و الوصول بها إلى المستوى المطلوب .

وتمت معالجة إشكالية الدراسة من خلال تحديد أدوات قياس جودة الأداء المهني و توضيح ما جاء في القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و الذي أنشأ لجنة مراقبة نوعية خدمات مكاتب المراجعة لدى المجلس الوطني للمحاسبة ، وذلك من خلال دراستنا لعينة من مكاتب محافظي الحسابات كل من ولاية الوادي ،ولاية ورقلة .

و بعد التحليل الإحصائي المطلوب و إختبار الفرضيات و ما تم عرضه في الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية :

اختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية ، بعد إختبار الفرضيات توصلنا إلى مايلي :

➤ تتأثر أخلاقيات ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة

وبخصوص الفرضية الأولى من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة اتفاقهما في الإجابة بالموافق على العبارات التي تتمحور بمهام ومسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10 والعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني ، ولقد تحقق هذا الفرض من خلال القانون الصادر في الجريدة الرسمية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات و أهم الشروط المتواجدة فيه من ناحية تنظيم المهنة و أدائه لمهامه و المسؤوليات المكلف بها والأخلاقيات التي يجب أن يتمتع بها حيث أغلبية المستجوبين مدركين لقانون المهنة ، و بالتالي تم قبول الفرضية الأولى

➤ تساهم محددات الجودة في تقييم الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة

بخصوص الفرضية الثانية عند تحليل نتائج هذه الفرضية لاحظنا أن عينة الدراسة تبين انه يوجد دلالة إحصائية حول بمساهمة محددات الجودة في تقييم جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة ، فلقد تحقق هذا الفرض من خلال الدور الذي يلعبه كل من الخبرة المهنية والمؤهل العلمي و التخصص العلمي ، حيث يجوز أغلبية المستجوبين على خبرة مهنية طويلة بالإضافة إلى غالبية المستجوبين يمتلكون شهادات عليا و جلهم درس تخصص محاسبة ومالية ، و كذلك الجانب النظري الذي وضعنا فيه أهم المحددات التي تحقق جودة الأداء لمحافظي الحسابات بالجزائر ، وبعد إجراء اختبار T، تم قبول الفرضية الثانية.

➤ تؤثر عوامل جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات على الأداء من خلال القانون المنظم للمهنة

بخصوص الفرضية الثالثة مما سبق ذكره حول نتائج تحليل الفرضية فقد وجدنا بعد الاختبار T الذي اجري على الفرضية انه يوحد دلالة إحصائية بين عوامل المؤثرة على الأداء المهني لمحافظ الحسابات و محددات الجودة وفق القانون المنظم للمهنة ، فلقد تحقق الفرض من خلال بعض العوامل التي يجب أن تتوفر في مكاتب المراجعة التي من شأنها أن تزيد من جودة الأداء المهني وفقا للقوانين و الإصلاحات التي بادرتها وزارة المالية لإصلاح المهن المحاسبية ، حيث أظهر أغلبية المستجوبين إما عدم الرضا عليها أو عدة الإطلاع عليها و هذا راجع إلى عدم إشراكهم فيها ، وبالتالي تم قبول الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات توصلت إلى عدة نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

1/ دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال وضع ضوابط و محددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية و من ثم إنخفاض مستوى جودة الأداء المهني .

2/ تحديد المسؤوليات القانونية لمحافظ الحسابات وان لا يحمل أكثر من طاقته.

3/ أن عملية تحديد مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الأداء المهني أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولة.

4/ أن محافظ الحسابات يقدم مجموعة من الخدمات، لكن أغلب الأعوان الاقتصاديين قد ينتظرون خدمات أخرى منه وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات سعيا لإدراك قيمة جودة الأداء المهني ، وهذه التوصيات هي:

1/ يجب على مكاتب محافضي الحسابات الحرص على إختيار مراجعين ممن تتوفر لهم درجة الخبرة الكافية من التأهيل و الكفاءة و يجب متابعتهم و الإشراف و التكوين المستمر.

2/ يجب على محافضي الحسابات التخطيط و التنفيذ السليم لعملية المراجعة .

3/ ضرورة ربط الجامعة بالجانب المهني لتبادل المعارف و التجارب و لتقريب محافظي الحسابات بين الدراسات و الأبحاث النظرية و ذلك من أجل الاستفادة منها.

4/ ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة و العمل على وجود معايير رقابية عليها مع إلتزامهم بوضع الإجراءات اللازمة لها و ذلك من أجل تحسين جودة المراجعة .

5/ مناقشة القانون الجديد و المتعلق بإصلاح المهنة من أجل الوقوف على المشاكل العالقة و حلها برضا الطرفين.

رابعاً: أفاق البحث

تناولت هذه المذكرة موضوع تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 ، وذلك من خلال إستبيان قدم لعينة من محافظي الحسابات، إلا أن هذه الدراسة لم تتطرق لقياس و تقييم جودة المراجعة الحسابات وفق المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على الجودة ، الذي يمكن أن يكون موضوعاً لأبحاث مستقبلية .

المصادر والمراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية: وقواعد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009.
2. أحمد محمد نور و آخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ،2007.
3. أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الطبعة الأولى،الدار الجامعية، مصر، 2008.
4. صديقي مسعود ، طواهر محمد التهامي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ،الجزائر.
5. كمال عبد السلام علي ،خالد المعتصم ،أصول علم المراجعة ،الإسكندرية ،2003.
6. نواف محمد ، عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ،2009.
7. وليد عبد الرحمن الفرا ، تحليل بيانات الاستبيان بإستخدام برنامج الإحصائي للبيانات spss ، الندوة العالمية للشباب الإسلامي ،2011.

ثانياً: البحوث الجامعية:

1. بلخير بوهايشة، ، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2014/2013.
2. خيراني العيد ، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة ، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-،الجزائر ،2013.
3. شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة" دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية "، أطروحة دكتوراه ،جامعة سطيف 1 ، الجزائر ،2012.
4. سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي و أثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة،رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية بغزة ،2008.
5. لقلطي الأخضر ، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة الحاج لخضر -باتنة- 2009.
6. مفيد عبد اللاوي ، آليات و طرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و تقارير محافظي الحسابات ، أطروحة دكتوراه في ، جامعة الجزائر 3 ، 2014/2013
7. مولاي نصيرة، دور المراجعة الخارجية في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، سنة 2012.

8. وفاء بن الشريف ، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2014/2015

ثالثا:المجلات العلمية:

1. أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،2008.
2. زين يونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مراجع الحسابات ،مجلة رؤى الاقتصادية ،العدد السادس ،جامعة الوادي ، جوان 2014 .
3. صلاح ربيعة ، زعدار أحمد ، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة و المراجع الخارجي ، مجلة رؤى الإقتصادية و المالية ، العدد 07 ، المجلد الأول ، جامعة الوادي ، 2014.
4. عهد علي زعيتير ،حسام عبد المحسن العنقري ، إعتقاد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني و آثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد و الإدارة ،جامعة الملك عبد العزيز، جده،السعودية ،2011.

ربعا:المؤتمرات والملتقيات ومنشورات

1. آسيا هيري، أخلاقيات و سلوك محافظ الحسابات في الجزائر ،يوم دراسي حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر،جامعة احمد دراية أدرار ،02 فيفري 2016 .
2. بن شريف مبروكة ، العوامل المؤثرة على جودة أداء مهنة محافظ الحسابات،يوم الدراسي حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ،جامعة أحمد دراية أدرار ، يوم 02فيفري 2016.
3. سليمان بالور وعبد القادر قطيب، متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي الدالي - دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية) IAS- IFRS-IPSAS (في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري)المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .
4. عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي ،ملتقى وطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06-07 ماي 2012.
5. قطاف نبيل ، العمري أصيلة ، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر -دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة-)، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ،يومي 20 و 21 نوفمبر 2013.

6. محمد بليبة ، مهنة المحاسبة و هيئات المعايير المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 01/10 ، الملتقى الوطني حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات – إتحادات النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية- ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 25/24 نوفمبر 2014.
7. مقدم عيبرات ، رشيدة خالدي ، حوكمة الشركات كآلية لتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ، الملتقى العلمي الدولي حول آلية حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013

خامسا : القوانين والمراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42،
2. القانون التجاري، المادة 715 مكرر 13 ، الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.
3. المرسوم التنفيذي رقم 11-393، يحدد شروط و كفايات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبون المتربصون، المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 65.
4. المرسوم التنفيذي رقم 11-72، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المؤرخ في 16 فيفري 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 11.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Hassan lahbari .La Qualité de l'audit externe et la notion de significativité étude exploratoire .la place de la dimension européenne dans la comptabilité audit ,May 2009,Strasbourg,France.
2. Remmach Kamal ،laqualité d'audit: Quelques Reflexions Academiques avant et post enron ،Séminaire National Profession d'audit en Algérie : Réalités et Perspectives،11,12 Octobre 2010 ،université 20/08/1955 Skikda.

الملاحق



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استمارة استبيان

أخي الفاضل أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر في التخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة وهي بعنوان: *تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10* والتي من خلالها سنحاول إبراز أهم المحددات والعوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، لذي نرجوا منكم الإجابة بصدق عن أسئلة الاستبيان، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحضى بالسرية ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

الطالبة : قسوم فاطمة

الجزء الأول: معلومات الشخصية لعينة الدراسة

- 1-الجنس: ذكر أنثى
- 2-الوظيفة: محاسب معتمد محاسب محاسبات أستاذ جامعي أخرى
- 3-الخبرة المهنية:
- أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة
- 4-المستوى العلمي:
- ليسانس ماجستير دكتوراه شهادات أخرى
- 5-حسب التخصص:
- محاسبة مالية أخرى

الجزء الثاني:

المحور الأول : مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محاسب الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يؤكد محاسب الحسابات على أن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج عمليات السنة المالية					
2- يراجع محاسب الحسابات شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تتابعها					
3- يقوم محاسب الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة					
4- عدم تحمل محاسب الحسابات المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهنته ويلتزم توفير الوسائل دون النتائج					
5- عدم يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني .					
6- يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني.					
7- عندما يقوم محاسب الحسابات بمهمة المراجعة يتجنب القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته مع زملائه بالمهنة .					
8- لا يجب أن يلتزم محاسب الحسابات بالسرية المهنية عند قيامه بتقديم خدمات للعملاء .					
9- يجب على محاسب الحسابات عند مزاولته المهنة أن يتجنب القيام بالأعمال التي تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة					
10- يتعرض بعض محافظي الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم إلتزامهم بقواعد السلوك المهني.					

المحور الثاني : أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحاسب الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تعتبر الاستقلالية احد العوامل الأساسية لعمل محاسب الحسابات التي تساعد في زيادة جودة الأداء المهني					
2- لا تعتبر استقلالية محاسب الحسابات هي إبداء رأي محايد في عملية المراجعة					
3- توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في المهنة التي يمارسها يؤثر على جودة أدائه المهني تأثيرا إيجابيا					
4- توفر التأهيل العلمي والعملية لدى محاسب الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة .					

					5-التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني .
					6-عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل وثقل المسؤولية يخفض من جودة الأداء المهني .
					7- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة .
					8- يجب على محافظ الحسابات القيام بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الاستغلال.
					9- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة .
					10- لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدتين متتاليتين .
					11- تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين و المصف الوطني للخبراء على السهر في تنظيم المهن وحسن ممارستها مع احترام قواعد المهن وأعرافها.

المحور الثالث : العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارة
					1-يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه.
					2-يجرص محافظ الحسابات على توفير العناية المهنية عند قيامه بعملية المراجعة.
					3-لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بنشاط غير قانوني أو بأعمال تضر بسمعته
					4-يجب على محافظ الحسابات عدم إلتزام الحياد والموضوعية في توصيل المعلومات.
					5-إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات التي تحصل عليها أثناء ممارسته لمهامه تحد من استقلاليته.
					6- تحيز محافظ الحسابات لأحد الأطراف يقلل من مصداقية المعلومة .
					7- يمكن لمحافظ الحسابات المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد يفسد عملهم الغير متحيز.
					8- يجب على محافظ الحسابات تأدية خدماته بما يتماشى وينسجم مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.
					9- يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته و قدراته التي لا يؤثر على أدائه المهني
					10-عدم إهتمام محافظ الحسابات بالتطورات المستجدات الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية يقلل من أدائه المهني.
					11-يقوم محافظ الحسابات بالإفصاح عن أية معلومات خاصة بالمؤسسة يحصل عليها من خلال عمله.
					12-يستخدم محافظ الحسابات المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة لأغراض شخصية.
					13-عدم حماية محافظ الحسابات المعلومات التي يحصل عليها أثناء تأدية مهامه يخفض من جودة أدائه المهني .

المصدر: من إعداد الطالبة

الملحق (02)

التخصص	اسم الأستاذ المحكم
أستاذ محاضر مراجعة	الدكتور غوالي محمد البشر
أستاذ محاضر محاسبة	الأستاذ بن مالك
أستاذ محاضر مراجعة	الأستاذ مقدم خالد

الملحق رقم (03)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,695	3

الملحق رقم (04)

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
ذكر	36	90,0	90,0	90,0
انثى	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
محافظ حسابات	16	40,0	40,0	40,0
محاسب معتمد	7	17,5	17,5	57,5
استاذ جامعي	8	20,0	20,0	77,5
خبير حسابات	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
اقل من 5 سنوات	5	12,5	12,5	12,5
من 5 سنوات الى اقل من 10 سنوات	20	50,0	50,0	62,5
من 10 الى 15 سنة	8	20,0	20,0	82,5

اكثر من 15 سنة	7	17,5	17,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المستوى العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
ليسانس	28	70,0	70,0	70,0
ماجستير	9	22,5	22,5	92,5
دكتورا	2	5,0	5,0	97,5
شهادات اخرى	1	2,5	2,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
محاسبة	26	65,0	65,0	65,0
مالية	9	22,5	22,5	87,5
ادارة اعمال	1	2,5	2,5	90,0
محاسبة و جباية	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يؤكد محافظ الحسابات على أن الحسابات السنوية مطابقة وصحيحة تماما لنتائج عمليات السنة المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	12	30,0	30,0	30,0
غير موافق	1	2,5	2,5	32,5
موافق	11	27,5	27,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يراجع محافظ الحسابات شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تتابعها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	4	10,0	10,0	12,5
موافق	19	47,5	47,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يقوم محافظ الحسابات باعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	2	5,0	5,0	7,5
موافق	23	57,5	57,5	65,0
موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهنته ويلتزم توفير الوسائل دون النتائج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
غير موافق	20	50,0	50,0	55,0
موافق	8	20,0	20,0	75,0
موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عدم تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	3	7,5	7,5	7,5
غير موافق	29	72,5	72,5	80,0
موافق	4	10,0	10,0	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	29	72,5	72,5	77,5
موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمة المراجعة يتجنب القيام بأعمال تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته مع زملائه بالمهنة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5

محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	15	37,5	37,5	42,5
موافق بشدة	23	57,5	57,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

لا يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية عند قيامه بتقديم خدمات للعملاء.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	12,5	12,5	12,5
موافق	31	77,5	77,5	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يجب على محافظ الحسابات عند مزاولته المهنة أن يتجنب القيام بالأعمال التي تتعارض مع قواعد وأداب سلوك المهنة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	18	45,0	45,0	50,0
موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يتعرض بعض محافظي الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم إلتزامهم بقواعد السلوك المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	5	12,5	12,5	15,0
موافق	26	65,0	65,0	80,0
موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

تعتبر الاستقلالية احد العوامل الأساسية لعمل محافظ الحسابات التي تساعد في زيادة جودة الأداء المهني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	12	30,0	30,0	30,0
غير موافق	1	2,5	2,5	32,5
موافق	11	27,5	27,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

لا تعتبر استقلالية محافظ الحسابات هي إبداء رأي محايد في عملية المراجعة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	4	10,0	10,0	12,5
موافق	19	47,5	47,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في المهنة التي يمارسها يؤثر على جودة أدائه المهني تأثيرا إيجابيا

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	2	5,0	5,0	7,5
موافق	23	57,5	57,5	65,0
موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
غير موافق	20	50,0	50,0	55,0
موافق	8	20,0	20,0	75,0
موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

التنافس غير الشريف بين محافظي الحسابات يؤدي إلى إرتفاع جودة الأداء المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	3	7,5	7,5	7,5
غير موافق	29	72,5	72,5	80,0
موافق	4	10,0	10,0	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عدم ملائمة الأتعاب مع حجم العمل وثقل المسؤولية بخفض من جودة الأداء المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	29	72,5	72,5	77,5
موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	15	37,5	37,5	42,5
موافق بشدة	23	57,5	57,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يجب على محافظ الحسابات القيام بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الاستغلال.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	12,5	12,5	12,5
موافق	31	77,5	77,5	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	18	45,0	45,0	50,0
موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

لا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهدتين متتاليتين.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	5	12,5	12,5	15,0
موافق	26	65,0	65,0	80,0
موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين و المصنف الوطني للخبراء على السهر في تنظيم المهنة وحسن ممارستها مع احترام قواعد المهنة وأعرافها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	15	37,5	37,5	37,5
موافق	17	42,5	42,5	80,0
موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة أثناء أدائه لمهامه.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	12	30,0	30,0	30,0
غير موافق	1	2,5	2,5	32,5
موافق	11	27,5	27,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يحرص محافظ الحسابات على توفير العناية المهنية عند قيامه بعملية المراجعة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	4	10,0	10,0	12,5
موافق	19	47,5	47,5	60,0
موافق بشدة	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بنشاط غير قانوني أو بأعمال تضر بسمعته

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	2	5,0	5,0	7,5
موافق	23	57,5	57,5	65,0
موافق بشدة	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يجب على محافظ الحسابات عدم التزام الحياد والموضوعية في توصيل المعلومات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	2	5,0	5,0	5,0
غير موافق	20	50,0	50,0	55,0
موافق	8	20,0	20,0	75,0
موافق بشدة	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات التي تحصل عليها أثناء ممارسته لمهامه تحد من استقلاليتها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	3	7,5	7,5	7,5
غير موافق	29	72,5	72,5	80,0
موافق	4	10,0	10,0	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

تحيز محافظ الحسابات لأحد الأطراف يقلل من مصداقية المعلومة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	29	72,5	72,5	77,5
موافق بشدة	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يمكن لمحافظ الحسابات المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد يفسد عملهم الغير متحيز.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	15	37,5	37,5	42,5
موافق بشدة	23	57,5	57,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يجب على محافظ الحسابات تأدية خدماته بما يتماشى وينسجم مع معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	12,5	12,5	12,5
موافق	31	77,5	77,5	90,0
موافق بشدة	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته و قدراته التي لا يؤثر على أدائه المهني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	18	45,0	45,0	50,0
موافق بشدة	20	50,0	50,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عدم إهتمام محافظ الحسابات بالتطورات المستجدة الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الرسمية يقلل من أدائه المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	5	12,5	12,5	15,0
موافق	26	65,0	65,0	80,0
موافق بشدة	8	20,0	20,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يقوم محافظ الحسابات بالإفصاح عن أية معلومات خاصة بالمؤسسة يحصل عليها من خلال عمله.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	15,0	15,0	15,0
محايد	3	7,5	7,5	22,5
موافق	28	70,0	70,0	92,5
موافق بشدة	3	7,5	7,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

يستخدم محافظ الحسابات المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة لأغراض شخصية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	27	67,5	67,5	67,5
غير موافق	3	7,5	7,5	75,0
محايد	4	10,0	10,0	85,0
موافق	4	10,0	10,0	95,0
موافق بشدة	2	5,0	5,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عدم حماية محافظ الحسابات المعلومات التي يحصل عليها أثناء تأدية مهامه يخفض من جودة أدائه المهني.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق بشدة	1	2,5	2,5	2,5
محايد	1	2,5	2,5	5,0
موافق	31	77,5	77,5	82,5
موافق بشدة	7	17,5	17,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم (05)

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
الحسابات أن على الحسابات محافظ يؤكد عمليات لنتائج تماما وصحيحة مطابقة السنوية المالية السنة	40	3,45	1,724
ايرام شروط الحسابات محافظ يراجع يراقبها التي المؤسسة بين الاتفاقيات تتابعها التي والهيئات والمؤسسات	40	4,25	,742

خاصة تقارير بإعداد الحسابات محافظ يقوم المصادق الداخلية الرقابة إجراءات حول الإدارة مجلس من عليها	40	4,25	,670
المسؤولية الحسابات محافظ تحمل عدم توفير ويلتزم بمهمة المهنية العناية عن العامة النتائج دون الوسائل	40	3,10	1,392
المسؤولية الحسابات محافظ تحمل عدم الشك ممارسته عدم عند التأديبية و المهنية .	40	2,43	1,107
الجزائية المسؤولية الحسابات محافظ يتحمل قانوني بالالتزام القيام في تقصير كل عن	40	4,15	,580
المراجعة بمهمة الحسابات محافظ يقوم عندما وسمعة لسمعته تنسى بأعمال القيام يتجنب . بالمهنة زملائه مع وعلاقته المهنة	40	4,48	,784
بالسرية الحسابات محافظ يلتزم أن يجب لا . للعملاء خدمات بتقديم قيامه عند المهنية	40	3,85	,770
مزاوته عند الحسابات محافظ على يجب التي بالأعمال القيام يتجنب أن المهنة	40	4,40	,778
المهنة سلوك وأداب قواعد مع تتعارض إلى الحسابات محافظي بعض يتعرض السلوك بقواعد إلزامهم لعدم رادعة عقوبات المهني .	40	4,00	,751
N valide (listwise)	40		

الملحق رقم(06)

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
لعمل الأساسية العوامل احد الاستقلالية تعتبر جودة زيادة في تساعد التي الحسابات محافظ المهني الأداء	40	3,45	1,724
إبداء هي الحسابات محافظ استقلالية تعتبر لا المراجعة عملية في محايد رأي	40	4,25	,742
الحسابات مراجع لدى الكافية الخبرة توافر أدائه جودة على يؤثر يمارسها التي المهنة في إيجابيا تأثيرا المهني	40	4,25	,670
محافظ لدى والعملى العلمى التأهيل توفر . جيدة بكفاءة عمله أداء إلى يؤدي الحسابات	40	3,10	1,392
الحسابات محافظي بين الشريف غير التنافس . المهني الأداء جودة إرتفاع إلى يؤدي	40	2,43	1,107
وثقل العمل حجم مع الأتعاب ملائمة عدم . المهني الأداء جودة من يخفض المسؤولية	40	4,15	,580

تقرير بإعداد الحسابات محافظ يقوم و إنتظام على تحفظ بدون أو بتحفظ المصادقة . الصحيحة صورتها و السنوية الوثائق صحة بإعداد القيام الحسابات محافظ على يجب الداخلية الرقابة إجراءات حول تقرير إستمرار على محتمل تهديد ملاحظة حالة في الاستغلال.	40	4,48	,784
سنوات بثلاث الحسابات محافظ عهدة تحدد . واحدة مرة لتجديد قابلة عهدتين بعد حسابات محافظ تعيين يمكن لا . متالتين .	40	3,85	,770
و للمحاسبين الوطنية المنظمة تكلف في السهر على للخبراء الوطني المصف احترام مع ممارستها وحسن المهن تنظيم وأعرافها المهن قواعد	40	4,40	,778
N valide (listwise)	40	4,00	,751
	40	3,45	1,197

الملحق رقم(07)

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
النزاهة توفير على الحسابات محافظ يعمل لمهامه أدائه أثناء	40	3,45	1,724
العناية توفير على الحسابات محافظ يحرص .المراجعة بعملية قيامه عند المهنية	40	4,25	,742
غير بنشاط القيام الحسابات لمحافظ يمكن لا بسمعه تضر بأعمال أو قانوني	40	4,25	,670
الحياد إلزام عدم الحسابات محافظ على يجب .المعلومات توصيل في والموضوعية	40	3,10	1,392
التي المعلومات عن الحسابات محافظ إفصاح من تحد لمهامه ممارسته أثناء عليها تحصل .استقلاليته	40	2,43	1,107
يقل الأطراف لأحد الحسابات محافظ تحيز . المعلومة مصداقية من	40	4,15	,580
أي في المشاركة الحسابات لمحافظ يمكن .متحيز الغير عملهم يفسد قد علاقة أو نشاط	40	4,48	,784
خدماته تأدية الحسابات محافظ على يجب المحاسبية معايير مع وينسجم يتماشى بما .عليها المتعارف والمراجعة	40	3,85	,770
باستمرار العمل الحسابات لمحافظ يمكن يؤثر لا التي قدراته و مهارته تحسين على المهني أدائه على	40	4,40	,778

بالتطورات الحسابات محافظ إهتمام عدم والتعليقات بالقوانين الخاصة المستجديات أدائه من يقلل الرسمية الجهات عن الصادرة المهني.	40	4,00	,751
أية عن بالإفصاح الحسابات محافظ يقوم من عليها يحصل بالمؤسسة خاصة معلومات عمله خلال.	40	3,70	,823
السرية المعلومات الحسابات محافظ يستخدم شخصية لأغراض بالمؤسسة الخاصة.	40	1,78	1,271
N valide (listwise)	40		

الملحق رقم (08)

Corrélations

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	Corrélation de Pearson	1	,526**	,470**
	Sig. (bilatérale)		,000	,002
	N	40	40	40
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,526**	1	,343*
	Sig. (bilatérale)	,000		,030
	N	40	40	40
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,470**	,343*	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,030	
	N	40	40	40

الملحق رقم (09)

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	Ddl	Signification	Statistique	Ddl	Signification
الاول المحور	,140	40	,057	,947	40	,059
الثاني المحور	,156	40	,066	,959	40	,157
الثالث المحور	,214	40	,060	,907	40	,003

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (10)

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,045	3	,015	,088	,966
الاول المحور Intra-groupes	6,145	36	,171		
Total	6,190	39			

	Inter-groupes	,184	3	,061	,925	,438
الثاني المحور	Intra-groupes	2,385	36	,066		
	Total	2,568	39			
	Inter-groupes	,346	3	,115	1,501	,231
الثالث المحور	Intra-groupes	2,768	36	,077		
	Total	3,115	39			

الملحق رقم (11)

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
	Inter-groupes	1,376	3	,459	3,432	,027
الاول المحور	Intra-groupes	4,813	36	,134		
	Total	6,190	39			
	Inter-groupes	,324	3	,108	1,734	,177
الثاني المحور	Intra-groupes	2,244	36	,062		
	Total	2,568	39			
	Inter-groupes	,580	3	,193	2,747	,057
الثالث المحور	Intra-groupes	2,535	36	,070		
	Total	3,115	39			

الملحق رقم (12)

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
	Inter-groupes	,128	3	,043	,254	,858
الاول المحور	Intra-groupes	6,061	36	,168		
	Total	6,190	39			
	Inter-groupes	,040	3	,013	,188	,904
الثاني المحور	Intra-groupes	2,529	36	,070		
	Total	2,568	39			
	Inter-groupes	,152	3	,051	,616	,609
الثالث المحور	Intra-groupes	2,963	36	,082		
	Total	3,115	39			

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
3	المطلب الأول : مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات
3	الفرع الأول : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10
3	أولا : مهام محافظ الحسابات
4	ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات
5	الفرع الثاني : أخلاقيات محافظ الحسابات
6	المطلب الثاني : محددات جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات
13	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
13	المطلب الأول : دراسات لها علاقة بالدراسة الحالية
17	المطلب الثاني : التعليق على الدراسات السابقة
19	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
21	تمهيد

22	المبحث الأول : طرق وإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
22	المطلب الأول : عرض الاستبيان
22	الفرع الأول : مراحل ومحتوى الاستبيان
23	أولا : مراحل تصميم الاستبيان
24	ثانيا : محتوى الاستبيان
23	الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
23	أولا: العينة المختارة
23	ثانيا: عينة الدراسة
24	الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة
24	أولا : الأدوات الإحصائية
25	ثانيا : معالجة استمارة الاستبيان
26	المطلب الثاني : التحليل الوصفي
26	الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الجنس
26	الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
27	الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
28	الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي
28	الفرع الخامس : توزيع أفراد العينة حسب التخصص
29	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية
29	المطلب الأول : الاحصاء الوصفي
30	الفرع الأول : مهام و مسؤوليات و أخلاقيات محافظ الحسابات المتأثرة بالقوانين المنظمة للمهنة
33	الفرع الثاني : أدوات قياس جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة
37	الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات
42	المطلب الثاني : الاحصاء الاستدلالي
42	الفرع الأول : إختبار معامل الارتباط
43	الفرع الثاني : إختبار التوزيع الطبيعي
44	الفرع الثالث : إختبار التباين الأحادي

48	خلاصة الفصل
50	الخاتمة
54	المصادر والمراجع
58	الملاحق