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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير والعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبة : بسمة ملواح

بعنوان:

مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي

2016

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

– الأستاذ / عمر عزاوي	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا و مناقشا
– الأستاذ / محمد العربي قزون	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا
– الأستاذ / الياس بدوي	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا و ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

الحمد لك حتى ترضى، و الحمد لك إذا رضيت، و الحمد لك بعد الرضى أن وفقتني
لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهدي ثمرته إلى:الشمعة التي أنارت دربي
و فتحت لي أبواب العلم و المعرفة ، إلي الصدر الحنون و القلب
الرفيق إلي أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية ، و الملاك
الصافي القريب لله سبحانه و تعالى، ومعلمتي في الحياة، التي يهواها القلب
وأسأل الله أن يرعاها، أمي الحبيبة.

من ناضل من أجلي لأرتاح وهيأ لي أسباب النجاح الذي سعى
جاهدا إلي تربيتي و تعليمي و توجيهي و الوقوف إلي
جانبي بكل ما أوتي والدي العزيز .

إلى النجوم التي أهتدي بها و أسعد برؤيتهم
و أنسهم اخوتي و أخواتي ،وإلى كافة الأساتذة الذين
حرصوا على تعليمي ، إلى ذلك الفضاء الفسيح والأرض
الطهور وطني الجزائر، إلى من هم كالنور للعين زملائي
و أصدقائي الذين كانوا لي نعم الصحبة، و إلى
كل من ملأ قلبي ولم يسعه قلمي، وإلى قارئ
الأسطر وكل من أعرفهم.

بسمة

الشكر و العرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله،

ومن يعيننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم الصلاة

والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام. من باب من لا يشكر الناس

لا يشكر الله، نتقدم بخالص الشكر إلى من جعلهم الله لنا سندا وعونًا:

بداية لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر و عظيم الامتنان و التقدير للأستاذ

الدكتور"**قزون محمد العربي**" المشرف على هذه المذكرة و تفضله قبول

الإشراف عليها، فقد لمست من الرعاية و حسن التوجيه و ما قدمه لي من علم

غزير و خلق كريم سائلا المولى العلي القدير أن يجزيه عني خير الجزاء و أن يبارك

له في وقته و جهده.

إلى أساتذتنا، وكافة أسرة معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة

ورقلة اللذين كانوا نعم السند في تحضير هذه المذكرة.

كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز

هذا العمل ، و إلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه و إرشاداته و توجهاته من أجل

إتمام هذا العمل.

والحمد لله رب العالمين

المــلخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف أمام مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر .و ذلك من خلال تقييم مدى التزام محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية ، و تسليط الضوء على أهم جوانب الموضوع و معرفة أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان و وزع على عينة عشوائية متمثلة في محافظي الحسابات ; و المهتمين بالموضوع، وإدخال المعلومات المتحصل عليها في برنامج spss من أجل معالجتها للوصول إلى النتائج المرجوة .

الكلمات المفتاحية:

محافـظ الحسابـات ،مسؤوليـات محافظ الحسابات ،القانـون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

Résumé:

Le but de cette étude est de s'arrêter devant les responsabilités du commissaire au comptes en Algérie et ce à travers la présentation combien ce dernier respecte sa responsabilité professionnelles et mettre en lumière les principaux aspects du sujet et connaitre ce qui a été édicté par la loi 10/01 concernant l'expert-comptable, le commissaire au compte , et le comptable agré.

Pour réaliser le but de l'étude, nous avons conçu en profil d'échantillon au hasard, de commissair a compte agréé et l'introduction de tous les résultats dans le programme SPSS pour atteindre les résultats escomptés.

Les mots clés :

Le commissaires a comptes , Responsabilités du commissaire a comptes , Loi 10/01 concernant l'expert-comptable, le commissaire au compte et le Comptable agréé.

الموضوع	قائمة المحتويات	الصفحة

الإهداء III
شكر و تقدير IV
الملخص V
قائمة المحتويات VI
فهرس الجداول VIII
فهرس الأشكال IX
فهرس الملاحق X
قائمة الرموز و الأشكال XI
مقدمة ..... ب-ج

الفصل الأول: محافظ الحسابات.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات 19
المطلب الأول: النظام القانوني لمحافظ الحسابات 19
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة 19
الفرع الثاني:مهام محافظ الحسابات و تعيينه و موانع تعيينه 21
المطلب الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات 24
الفرع الأول : المسؤولية المدنية و التأديبية 24
الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية 28
المبحث الثاني: الدراسات السابقة 32
المطلب الأول :الدراسات باللغة العربية 32
المطلب الثاني :ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة 34

الفصل الثاني: دراسة حالة لمجموعة من محافظي الحسابات

المبحث الأول:إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة 39
المطلب الأول :الطريقة المتبعة 39
الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة 39
الفرع الثاني: استبانة الدراسة 40
الفرع الثالث: هيكل الاستبيان 41
المطلب الثاني :الأدوات و الإجراءات المتبعة 42
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة 43
المطلب الأول:الأساليب الإحصائية المتبعة 43
الفرع الأول: وصف و خصائص عينة الدراسة 44

الفرع الثاني : دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان 46
المطلب الثاني :اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج 53
الفرع الأول: اختبار بيرسون لاتساق محاور الدراسة 53
الفرع الثاني: اختبار T–Student 53
الفرع الثالث :اختبار One WayAnova 55

الخاتمة 60
المراجع 65
الملاحق 68

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1.1	أوجه الشبه	34
2.1	أوجه الاختلاف	35
1.2	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	40
2.2	مقياس ليكارت الخماسي(5-point likert scale)	42
3.2	معامل الثبات ألفا كرونباخ	42
4.2	وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة لأفراد مجتمع الدراسة	44
5.2	وصف مجتمع الدراسة وفق الخبر المهنية لأفراد مجتمع الدراسة	44
6.2	وصف مجتمع الدراسة وفق المستوى العلمي لأفراد مجتمع الدراسة	45
7.2	وصف مجتمع الدراسة وفق التخصص لأفراد مجتمع الدراسة	46
8.2	معايير تحديد الاتجاه	47
9.2	انعقاد المسؤولية التأديبية	48
10.2	انعقاد المسؤولية الجزائية	50
11.2	انعقاد المسؤولية المدنية	52
12.2	مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة	53
13.2	المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحور الدراسة	54
14.2	المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحور الدراسة	54
15.2	المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحاور الدراسة	55
16.2	اختبار F للاستقلالية	55
17.2	اختبار F للاستقلالية	56
18.2	اختبارF للاستقلالية	57
19.2	اختبارF للاستقلالية	57

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 -1	يوضح مسؤوليات محافظ الحسابات	31
1 - 2	يوضح مجتمع الدراسة وفق الوظيفة.	44
2 - 2	يوضح مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية .	45
2- 3	يوضح مجتمع الدراسة وفقالمستوى العلمي.	45
2 - 4	يوضح مجتمع الدراسة وفق التخصص.	46

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	الاستبيان	68
02	مخرجات Spss	72

قائمة الرموز

الرقم	الكلمـــــة		الرمز
	بالعربية	بالفرنسية	
01	المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	StatiscalPackage for Social Sience	SPSS

توطئة:

تعتمد مهنة المراجعة بشكل رئيسي على ثقة الجمهور ، لنجاحها ولتقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، لذلك يجب على محافظي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المحلية للمراجعة و قواعد السلوك المهني ومراعاة القانون المنظم للمهنة.

ونظرا لأهمية مهنة محافظة الحسابات فقد وضعت التشريعات في الجزائر العديد من الالتزامات على هذه المسؤوليات التي يتحملها نتيجة خطأ أو مخالفة، كما بين القانون 01/10 العقوبات التأديبية حيث حدد الإطار القانوني لتسيير وعمل شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة التي قد يتعرض لها ،كما ساعد على إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات والهيئات التي يجبرها القانون على تعيين محافظ حسابات، وذلك من كون أن هذا الأخير مراجع خارجي ومستقل ولا يعمل تحت سلطة الإدارة العليا في المؤسسة، وإنما يعمل كوكيل للمساهمين في مراقبة أعمال الإدارة، وقد حدد المشرع في مختلف الدول مهام محافظ الحسابات بدقة، وفي المقابل كذلك جعله يتحمل مسؤوليات ثقيلة بمناسبة ممارسته لهذه المهنة.ومن هنا تنبثق إشكالية بحثنا والتي نصيغها في السؤال التالي :

إشكالية الدراسة :

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

ما مدى مقاربة الواقع العملي لمسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر لما هو محدد في القانون المنظم للمهنة ؟

و تتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما هي مختلف المسؤوليات التي تعرض لها القانون المهني فيما يخص محافظ الحسابات ؟
2. هل الممارسة الميدانية لمهمة محافظ الحسابات تعكس المسؤوليات المحددة قانونا ؟

3. ما هي العوامل المتحكمة في النصوص القانونية للواقع العملي؟

فرضيات الدراسة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة و الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة تم صياغة الفرضيات على النحو التالي :

1. لم يغفل القانون المنظم للمهنة المسؤوليات الأساسية لمحافظ الحسابات؛
2. هناك تباين من حيث المسؤوليات بين ما هو محدد في القانون و بين ما هو ممارس فعلا؛
3. هناك عوامل موضوعية تؤدي إلى وجود هذا التباين؛

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات أهمها:

عوامل موضوعية : تتمثل في أن الموضوع يدخل ضمن تخصص الطالبة.

عوامل شخصية : الميل للبحث في مواضيع المراجعة عموما ومحافظ الحسابات خصوصا.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء محافظ الحسابات.
- مدى مسايرة الواقع العلمي للنصوص القانونية السارية المفعول .

أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد الجوانب المهمة في مجال محافظة الحسابات في الجزائر خاصة وأنه يتطبق للتباين الموجود في النصوص القانونية و الممارسات الميدانية .

حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي :

الحدود المكانية :نحاول في هذه الدراسة استقصاء أراء محافظي الحسابات وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر و بالتحديد في ولاية ورقلة و الوادي .

الحدود الزمنية ::تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان و تاريخ استلام آخر استمارة (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2016)

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة ،نستخدم المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاص أهم الدراسات، الكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي نستخدم فيه المنهج التحليلي حيث تتم معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة ، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض(الطرق الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي ،وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS رقم 20 بالإضافة إلى برنامج معالج الجداولEXCEL.

صعوبات الدراسة:

- تزامن الدراسة مع فترة إعداد القوائم المالية،مما جعل العديد من المهنيين تمنع عن المساهمة في الموضوع بحجة عدم التفرغ.
- ضيق فترة الدراسة (الفصل الثاني من الموسم الدراسي).

هيكل الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي ،تهتم الدراسة بشكل عام لمسؤوليات محافظ الحسابات، بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا ،و فصل تطبيقي خصص لدراسة الحالة .

الفصل الأول: أدبيات النظرية والتطبيقية "تطرقنا في المبحث الأول إلى الأدبيات النظرية اما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني:تضمن "الدراسة الميدانية" خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل الاستبيان الموجه لفائدة محافظي الحسابات من اجل استقطاب أرائيهم في الموضوع و تحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

تمهيـد:

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة مختلف المهام الموكلة لمحافظ الحسابات في الجزائر والمسؤوليات الثلاث التي جاء بها المشرع الجزائري في القانون 01/10 و التي يواجهها أثناء ممارسة مهام ه،وانطلاقا مما سبق يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات و مسؤولياته ؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول:الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات

يهدف هذا المبحث إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات من خلال مفهوم و شروط ممارسة المهنة، تعيينه ،موانع تعيينه، كذلك مهامه و المسؤوليات التي جاء بها المشرع الجزائري في القانون 01/10 .

المطلب الأول: النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات و شروط ممارسته للمهنة

أولا: تعريف محافظ الحسابات

1. حسب القانون التجاري

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين، حسب الحالة في الوثائق المرسلة إلى الساهمين حول الوضعية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة والموازنة، صحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ".[1]

2. حسب قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010:تنص المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس صفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

3. **و يعرف كذلك على انه:** [3]"كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"

---

[1] العناق مراد ,**دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ,جامعة مسيلة** ,مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية (2014/2013)ص21

2الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010**، العدد 42، المادة 22، ص07.

[3] DJEBARRA Abdelmadjid, ,**Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques**. EcoleSupérieure de commerce, Alger, 2001, p. 88.

4. **و نستطيع تعريفه أيضا بأنه** "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحين أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية"[4]

ثانيا: شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهمة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في الشخص الشروط والمؤهلات الكافية والتمتع بالاستقلالية لأداء مهمته على أكمل وجه والتي تتلخص فيما يلي:

1. الشروط العامة :[5]

- ✓ الجنسية الجزائرية؛
- ✓ التمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بشرف المهنة؛[6]
- ✓ أن يكون حائز للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- ✓ أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية [7]، أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ أن يكون أدلى اليمين المنصوص عليه في المادة 60 من هذا القانون.

2. المؤهلات العلمية و العملية :[8]

أ–المؤهلات العلمية: الحصول على شهادة التعليم العالي في التخصص وشهادة المدرسة الوطنية محافظة الحسابات

ب –المؤهلات العملية: التمتع بالخبرة والدراية الكاملة.

---

[4] بالخير بوهايشة ,**دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات** ,جامعة ورقلة ,مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية , 2014,ص 20

[5] نسرين حشيشي ,**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ,جامعة بسكرة , مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية, 2011,ص10

[6] الامر 66-156 الصادر في 1966/06/08 ج-ر عدد 45 مؤرخة فب 1966/06/11

[7] مرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/10/27 يحدد الشروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01فيفري2011

[8] نفس المرجع السابق ،القانون 01/10 .

3. **الاستقلالية:** وهو عدم وقوع محافظ الحسابات ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون ومن بينها: [9]

- ✓ ملمرسة نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية؛
- ✓ القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها؛
- ✓ ملمرسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها ؛
- ✓ الجمع بين ممارسات خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة ؛
- ✓ البحث عن الزبائن بتخفيض الإتعاب أو منح تعويضات او استعمال أي شكل من إشكال الإشهار لدى الجمهور.

الفرع الثاني : مهام محافظ الحسابات و تعيينه و موانع تعيينه

أولا: مهام محافظ الحسابات

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

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

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التقرير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة لكل نقص قد يكشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه

[9] العناق مراد ,مرجع سابق ,ص 26

[10] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25.24.23، مرجع سبق ذكره، ص 07.

الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة؛

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

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

- ✓ اطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات؛
- ✓ في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطات القضائية؛
- ✓ تقدير حصص المساهمين؛
- ✓ إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- ✓ دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- ✓ التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- ✓ إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- ✓ مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- ✓ أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات : عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذالك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم لمفاضلة بينهم وذلك حسب المادة 27/26 من القانون 01/10:[11]

- ✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة فقط؛
- ✓ يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛
- ✓ يجب الحصول على قائمة لجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع المعلومات المتكاملة عنهم؛
- ✓ يتم اختيار ثمانية محققين من تلك القائمة؛

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 07

- ✓ يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛
- ✓ يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة؛
- ✓ يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومات إضافية ويتم تصفيتهم إلى ثلاثة فقط؛
- ✓ يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضة الرسمي المفصل؛
- ✓ تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختبار.

و يجب الإشارة إلى أن اللجنة التي تتم من خلالها تعيين محافظ الحسابات هي التي تقم بعزله أو تغييره وهذا في جميع المؤسسات لأن عند تعيينه توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة.

ثالثا: موانع تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 715 من القانون التجاري: لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[12]

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسة؛
- ✓ القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال للمؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه المؤسسات؛
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

[12] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق ، ص 189

المطلب الثاني :مسؤوليات محافظ الحسابات

نظرا لأهمية مسؤوليات محفظ الحسابات فقد وصفت تشريعات لهذا الغرض وعلى هذا الأساس فإن محافظ الحسابات أثناء تأديته مهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات:

الفرع الأول: المسؤولية المدنية والتأديبية

أولا: المسؤولية المدنية:

برزت من بين مصادر الالتزام وكان لتطورها أثر في القوانين الوضعية الحديثة، حيث وضع لها القانون المدني الجزائري سبعة عشر مادة (من المادة 124 إلى المادة 140).[13]

1 – تعريف المسؤولية المدنية: هي التزام لتعويض الضرر وهي نوعان:

- مسؤولية عقدية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي.
- مسؤولية تقصيرية: تقوم على أساس الإخلا ل بالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

فالمشرع الجزائري و في غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفقهي فإنه يؤكد في المادة 61 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن المحاسبية على انه " يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون".[14]

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

2– شروط قيام المسؤولية المدنية:

2.1/شروط قيام المسؤولية العقدية: تثار بمجرد الإخلال بأحد شروط العقد.

[13] بن جميلة محمد ,**مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة** ,مذكرة لنيل الماجيستير ,تخصص قانون مالية ,جامعة قسنطينة , 2010,ص 112

[14] بلخير بو هايشة ,مرجع سابق ,ص22

2.2/شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

أ/ الخطأ: يعد محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المسيرون [15]، إلا إذ لم يكشف عنها في تقديره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري.

وبما أن المادة 52 من القانون 01/10 المتعلقة بالمهن الثلاث الجديدة أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه و تحت مسؤوليته فيعد إذن بموجب ذلك مسؤول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطا تنتج عنه المسؤولية المدنية.[16]

ويكمن خطا محافظ الحسابات في:

- ✓ إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو الاكتفاء بالمراقبة السريعة للقوانين والسجلات؛
- ✓ الامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر؛
- ✓ عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها؛
- ✓ القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات .....

وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات الدخلة ضمن مجال اختصاصاته وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها والاختلاف بين المبدأ (الالتزام ببدل العناية و توفير الوسائل) والاستثناء (الالتزام بتحقيق نتيجة)يمكن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، و طبقا للقواعد العامة لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤول مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد.[17]

ب/ الضرر: لا تنعقد المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا للمادة 02/610 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر

[15] Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz / **La Pratique du Commissaire Aux Comptes enAlgérie; tome 01** / **Société Nationale de Comptabilité** – 1993 / page 71.

[16] بن جميلة محمد ,مرجع سابق ,ص114و115

[17] بن جميلة محمد,مرجع سابق ,ص من 115 الى 117

الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة لكونه مباشرا وشخصيا وأكيد يمس حقا معنيا للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها.[18]

ج/ العلاقة السببية:[19] قد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور، فلقد أجمع الفقهاء على أنه من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية لأن المسؤولية تقوم أساسا على خطأ الامتناع أي أن عدم قيام المحافظ بعمله أدى إلى وقوع الخطأ وكذلك لصعوبة إثبات الطابع السلبي لهذه العلاقة فإذا استطاع طالب التعويض إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما فله طلب التعويض جراء الضرر الذي أصابه، وبالمقابل لمحافظ الحسابات نفي المسؤولية عنه إذا أثبت أنه قد بدل عناية محافظ الحسابات العادي، كما تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في إطار ثلاث حالات و هي:

- في حالة عدم وجود خطأ
- في حالة خطأ الغير
- في حالة وجود قوة قاهرة

ثانيا:المسؤولية التأديبية (المهنية):

لقد نظم المشرع الجزائري في القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة في المادة 63 وذكر العقوبات التأديبية والتي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة".[20]

حيث اعتبر المشرع الجزائري بأن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية :[21]

---

[18] J. Moneger& T. Granier / **le commissaire aux comptes** / DALLOZ 1995 / page 145.

[19] بن جميلة محمد,مرجع سابق ,ص من117 الى 120

[20] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 10

[21] بن جميلة محمد,مرجع سابق ,ص من125 الى 128

عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية.

يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر واحد بكل التغيرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية

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

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما تنص عل يهِ المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي 96-163 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك فمحافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفا مخلة بالشرف والنزاهة حتى خارج ممارسته للمهنة توقع علية عقوبات تأديبية.

1 –المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات:

أن مختلف التشريعات لم تقم بتنظيم النظام التأديبي مثلما يتطلب الأمر فهو يعتبر أضعف نقطة لتنظيم مهنة محافظ الحسابات[22] وهنالك إجراءات متخذة اتجاه محافظ الحسابات وكذا تبيين العقوبات التأديبية الممكن توقيعها عليه.

1.1/الإجراءات المتخذة:[23]

تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم وهذا حسب ما نصت عليه المادة 63 من القانون 01/10، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.

[22] Jean Hémard& François Terré & Pierre Mabilat/ **Sociétés Commerciales – tome 02**/DALLOZ, Paris – 1974 / page .660

[23] بن جميلة محمد,مرجع سابق ,ص من129 الى 131

2.1/ العقوبات التأديبية: حددت المادة 2/63 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإنـذار؛

التوبيخ؛

التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر؛

الشطب من الجدول."[24]

إن المشرع الجزائري تدارك نفسه خلال النص في القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على العقوبات التأديبية التي توقع على محافظ الحسابات وفتح باب الطعن فيه أمام الجهة القضائية المختصة طبقًا للقواعد العامة في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجة الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات ع لى الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في اخلقه للحيا ة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة،وبذلك فان محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء

هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات.[25]

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يُعاقب عليه القانون، كما جاء في نص المادة 62 من قانون 01/10 على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[26]

[24] المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96 المتضمن قانون الاخلاقيات المهنية و كذا المادة 71 من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

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

[26] بلخير بو هايشة ,مرجع سابق ,ص22

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

وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين المدنية والتأديبية هو انأ هذا الأخير لا يكون مسؤول عن الخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات "لا جريمة عقوبة أو تدابير امن بغير قانون"،و باختلاف الجرائم الممكن ارتكابها الشركات تختلف وصيغة محافظ لحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها، ومن هنا سنقوم بدراسة الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سوء أكانت خاصة بهأم كان شريكا فيها.

الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات:

إدراكًا لخطورة دور محافظ الحسابات فلقد نصت مختلف التشريعات على مجموعة من الجرائم يرتكبها إخلالاً بواجباته الرقابية، فالجرائم التي تقع من طرف محافظ الحسابات إما لمخالفته القواعد اللازمة لممارسته للمهنة أو لمخافته للقواعد المنظمة لأدائه لوظيفته.

علمًا أن ممارس مهنة محافظ الحسابات قد يكون شخصًا طبيعيًا أو شخصا معنويًا فمن البديهي مساءلة الشخص الطبيعي وفقًا للقواعد العامة أما التساؤل المطروح بالنسبة للشخص المعنوي: "هل يجوز مساءلته جزائيًا؟

إن القانون 01/10 لم يُشر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي حيث أن المادة 62 لم تتضمن إشارة صريحة بإمكانية مساءلته لكن في إطار تحدثها عن الممارسة غير الشرعية (المادة 74 من القانون نفسه) لهذه المهنة أو انتحال صفة محافظ الحسابات من طرف شركة خبيرة في المحاسبة أو مؤسسة حسابية أشارت إلى العقوبة التي تُسلط على هذه المهنة.

الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة:[27]

لقد وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة و صنف جرائمها و أوقع عقوبات على كل مخالف القوانين على النحو التالي:

[27] بن جميلة محمد ,مرجع سابق ,ص من 136 الى 137

1 – جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

لقد نصت المادة 73 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث على أنه " يُعاقب كل من يمارس مهنة ... و محافظ الحسابات ..... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من: 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، و في حالة العود يُعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة" [28]لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من طرف أشخاص طبيعيين و معنويين مسجلين في جدول الغرفة مع الشروط المنصوص عليها ف القانون 01/10.

2 – جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

حيث نصت المادة 2/74 من القانون 01/10 على هذه الجريمة بقولها " ويُعد كذلك ممارسًا غير شرعيً المهنة المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو التسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظ الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات" إن هذه الجريمة لم ترتكب دائمًا إذ إنها تقع مجرد ادعاء شخص صفة محافظ الحسابات على خلاف الحقيقة أو استخدامه صفة شبيهة بصفة محافظ الحسابات، و تكون عقوبة كل من قام بها حسب ما جاءت المادة من المادة 243 من قانون العقوبات و التي تنص على أنه "كل من استعمل لقبً متصلب مهنة منظمة قانونًا أو يستوفي الشروط المفروضة لحملها يُعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

3 – جرائم عدم الملائمة القانونية :

لقد نصت المادة 175 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملائمة.

كما تضمن القانون 10/01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حالات التنافي والموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري التي تنص على:" يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخصية يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.

[28]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 73 ,مرجع سابق، ص 12

الشكل رقم (1.1): مسؤوليات محافظ الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثاني :الدراسات السابقة

على الرغم من تعدد وتنوع الدراسات التي اهتمت بمحافظ الحسابات فإننا سوف نركز هنا بعض الدراسات التي أظهرت مسؤوليات محافظ الحسابات:

المطلب الأول :الدراسات بالغة العربية.

- ✓ **دراسة نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) مذكرة ماستر 2012 جامعة بسكرة .**

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية،حيث تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة و الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية ،و للإجابة على إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج الوصفي إضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب النظري و اعتمد على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، و من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لا بداء رأيه حول القوائم المالية ،و إعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.

- ✓ **دراسة العناق مراد ، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية لآراء المهنيين والأكاديميين) ، مذكرة ماستر 2014 جامعة مسيلة .**

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول مدى مساهمة تقرير محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي،حيث تهدف الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي والتأكد من أن مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية يضفي عليها ثقة كبيرة من قبل مستخدميها ومعرفة مدى مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشافه لمختلف ممارسات الفساد المالي ،و للإجابة على إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج الوصفي والتاريخي في الجانب النظري و اعتمد على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ، و من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن على العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات هادف حيث يهدف من خلاله إلى إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة مع ضرورة إيصال الرأي إلى الأطراف ذات

الصلة ، واستقلالية محافظ الحسابات من العوامل التي تؤدي إلى جودة المراجعة إذ تعتبر العمود الفقري لمحاربة كل أشكال التجاوزات التي تقع في المؤسسة محل المراجعة .

- ✓ **دراسة حجة الله شاوشي ،دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي(دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) ،مذكرة ماستر 2013 جامعة ورقلة.**

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول مدى إمكانية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية و جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ،حيث تهدف الدراسة إلى معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأي فني محايد وكدا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش و الخطأ و التصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية،و للإجابة على إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج التحليلي في الجانب النظري و اعتمد على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن استقلالية محافظ الحسابات تعتبر بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول الرأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية و بينت الدراسة أن هنالك عوامل تهدد هده الاستقلالية منها التعيين و العزل تحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية .

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أولا: أوجه الشبه:

جدول رقم1.1: أوجه الشبه

اسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه الشبه
نسرين حشيشي	دورمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)	2012	○ ركزت معظم الدراسات التي تناولت مسؤوليات محافظ الحسابات على أن لمحافظ الحسابات ثلاث مسؤوليات قانونية جاء بها المشرع الجزائري في القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث.
العنقاد مراد	دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية للآرا ء المهنين و الأكاديميين)	2013	
حجة الله شاوشي	دور محافظ الحسابات في تعزيز القوائم الملية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لمحافظ الحسابات)	2013	

المصدر :من إعداد الطالبة

ثانيا: أوجه الاختلاف:

جدول رقم2.1: أوجه الاختلاف

اسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه الاختلاف
نسرين حشيشي	دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)	2012	○ لم تتطرق هذه الدراسات للمسؤولية بالشكل الكافي و اكتفت بمجرد الإشارة إليها .
العنقاد مراد	دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية للآرا ء المهنين و الأكاديميين)	2013	
حجة الله شاوشي	دور محافظ الحسابات في تعزيز القوائم الملية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية لمحافظ الحسابات)	2013	

المصدر:من إعداد الطالبة

ثالثا :خصوصيات الدراسة :

تهدف هده الدراسة إلى التعرف على مسؤوليات محافظ الحسابات وفق القانون 01/10 من خلال إبراز مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات، و من خلال مقارنة ذلك بالواقع، و الممارسات الميدانية .

الخلاصة :

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى مفهوم محافظ الحسابات وشروط تعيينه ، كما تناولنا مهامه بالإضافة إلى مسؤولياته وفق القانون 01/10.

وفي المبحث الثاني تناولنا أهم الدارسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا، حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في الهدف والعينة وطريقة المعالجة وأهم النتائج، في النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه الاختلاف وذكر ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

تمهيد:

من خلال الفصل السابق تم التعرض للإطار النظري لمحافظ الحسابات , إذ تخضع مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر لتنظيم القانون 01/10حيث يظم كل الإجراءات المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات و مسؤولياته ,إذ تعتبر مهنة محافظ الحسابات من بين احد الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ لأهميتها البالغة في ترشيد القرارات ,كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، و كتدعيم للعمل الميداني أيضا قمنا باستخدام طريقة الاستبيان، وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان و التعليق عليها و التأكد من صدق الاستبيان و اختبار الفرضيات، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSSرقم 20 و برنامج Excel .

وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة ؛

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول : إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة ،قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، حيث تتمحور الدراسة في مسؤوليات محافظ الحسابات، وهذا من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول :الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة ،وأهم مصادر البيانات.

الفرع الأول : مجتمع و عينة الدراسة

1/ العينة المختارة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- ✓ عينة من محافظي الحسابات (باعتباره 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.

2/ عينة الدراسة

تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 39استمارة، كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني، بإضافة إلى مساعدة بعض زملاء.

وبعد عملية التبويب والتنظيم وجد أنه بقي 32 استمارة من مجموع الاستمارات ممثلة عينة الدراسة كما تم إقصاء 7 استمارات، بسبب عدم استلامها نتيجة ضياعها أو نقص في الإجابات.

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

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية%
عدد الاستمارات الموزعة	39	%100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	05	%12.82
عدد الاستمارات الملغاة	02	%5.12
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	32	%82.05

المصدر : من إعداد الطالبة (اعتماد على الاستبيان)

الفرع الثاني : استبانة الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، و المتمثلة في أراء و جهات نظر محافظي الحسابات و المحاسبين حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد تم تصميمها على مرحلتين:

- **مرحلة التصميم الأولي.**

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛
- ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة و المراجعة، وذلك بغية التحكيم و التأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة، و تفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

- **مرحلة التصميم النهائي**

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة

السابقة و من ثم التصميم النهائي للاستمارة و توزيعه مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء الأكاديميين و أصحاب المهنة.

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال مايلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بمسؤوليات محافظ الحسابات ، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، و المعلومات المحصل عليها من خلال استبان ثم إعدادها لهذا الغرض و تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماع SPSS.

الفرع الثالث : هيكل الاستبيان

هيكل الاستبيان: (أنظر الملحق01)

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 ستحض بالسرية التام ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي محض.

كما احتوى الاستبيان على 3 صفحات تتضمن 28 سؤالا مقسمة إلى جزئيين:

- ✓ الجزاء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 4 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، و التي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- ✓ الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 24 سؤالا والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور ،بحسب نوع كل مسؤولية :
  - المحور الأول: تضمن (8) أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول المسؤولية التأديبية ؛
  - المحور الثاني: تحتوي على (7) سؤال الخاصة بالفرضية الثانية حول الجزائية؛
  - المحور الثالث: تضمن (9) سؤال متعلقة بالفرضية الثالث المدنية .

و قد تم إعداد الأسئلة على أساس ليكارت الخماسي و الذي تحمل خمس إجابات و هذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء العينة لفقرات الاستبيان ويسهل بالتالي ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم(2-2): مقياس ليكارات الخماسي

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

المصدر : عز عبد الفتاح ،مقدمة في علم الإحصاء الوصفي والاستدلالي للستخدام(الجزء الثالث موضوعات مختارة) ص 540 المتاح على الموقع http ://site iugaza.eud.ps/mbarakat/files/2010/02 questionnaire- analyzis .pd,consulté le11/05/2014 a 22:06

المطلب الثاني :الأدوات و الإجراءات المتبعة

نحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

الأدوات الإحصائية و القياسات المستخدمة في الدراسة :

أولا :تحكيم الاستبيان

قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بـ :

-دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛

-توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

-من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

ثانيا :اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرومباخ. بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0،1) ولكل منها دلالة .

-**نتائج اختبار الثبات:** عندما قمنا بتطبيق آلفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 32 فراد تحصلنا على القيمة آلفا (0.78) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائيا.

الجدول رقم (2-3) : يوضح ثبات الإستبانة

عدد العبارات	آلفا كرومباخ	الصدق
24	0.78	0.88

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستعانة بالمخرجات SPSS

❖ من خلال إجراء اختبار الثبات لـ24سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ ،مما يدل على أن في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن78 % من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

ثالثا : : البرامج و الأدوات المستخدمة في معالجة 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 بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وبناءًا على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي.
ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كتالي:

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/ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛

5/ الإحصاء الاستدلالي.

المبحث الثاني:عرض النتائج و مناقشة الدراسة الميدانية

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

المطلب الأول :الأساليب الإحصائية المتبع

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

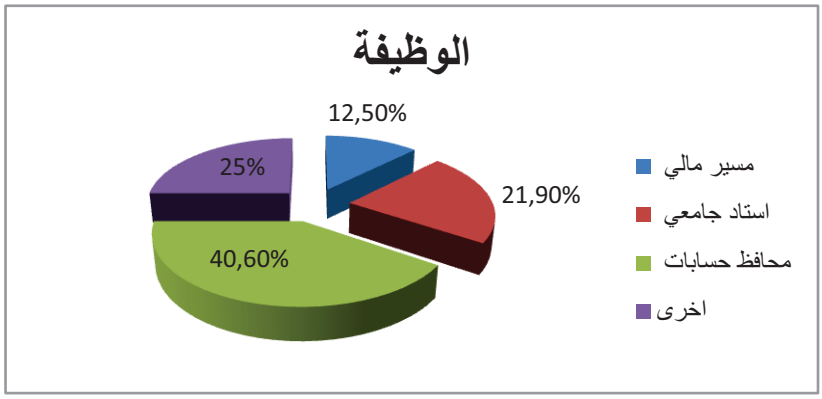
الفرع الأول: وصف خصائص عينة و الدراسة

أولا :حسب الوظيفة :

الجدول رقم(4.2):وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة لأفراد مجتمع الدراسة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير الادارة و المالية	4	12.5
أستاذجامعي	7	21.9
محافظ حسابات	13	40.6
أخرى	8	25.0
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)



الشكل رقم (2-1):يوضح مجتمع الدراسة وفق الوظيفة

❖ من خلال الجدول السابق نلاحظ نسبة وظائف أخرى مقدرة ب25%،ونسبة مدير الادارة و المالية مقدرة ب12.5% ، ونسبة أستاذ جامعي مقدرةب21.9% ، ونسبة محافظ حسابات مقدرةب40.6% و هي نسبة معتبرة.

ثانيا :حسب الخبرة المهنية :

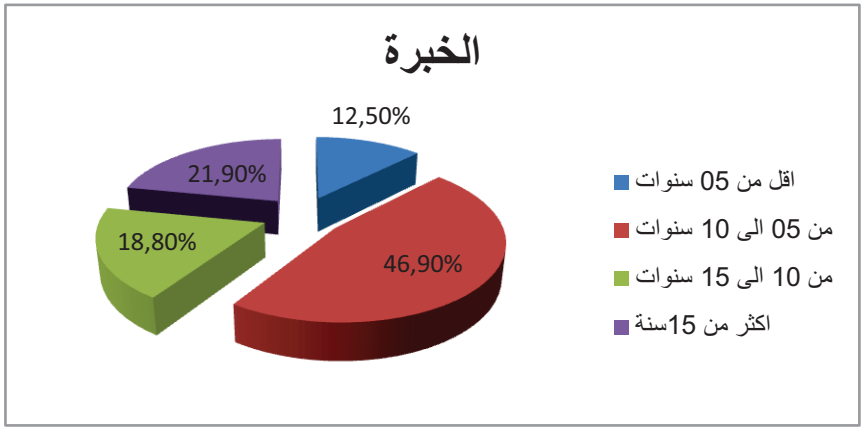
الجدول رقم(5.2) :وصف مجتمع الدراسة وفق الخبر المهنية لأفراد مجتمع الدراسة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 05 سنوات	4	12,5
من 05 إلى 10 سنوات	15	46,9
من 10 إلى 15 سنوات	6	18,8

أكثر من 15سنة	7	21,9
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

الشكل رقم (2-2): يوضح مجتمع الدراسة وفق الخبرة المهنية



❖ نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عينة الدراسة ذات خبرة من05 إلى 10 سنوات بنسبة46.9 % ، و هذا يدل على أن نسبة الدراسة تمكنت من الحصول على خبرة معتبرة تمكننا من الاستفادة من المعلومات المتوفرة لديه.

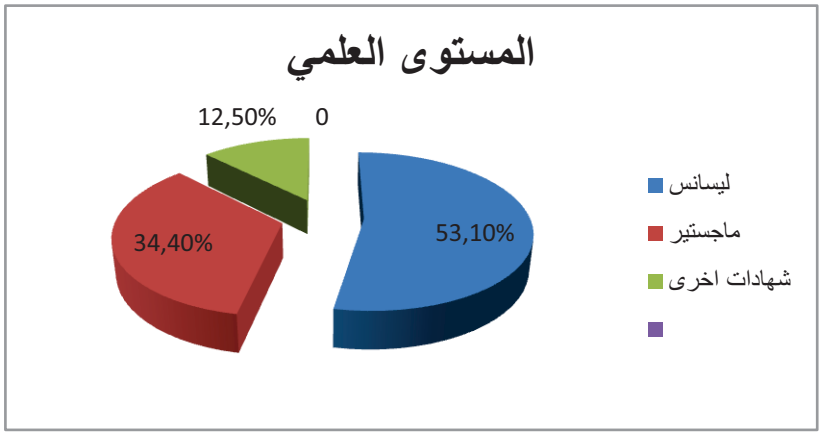
ثالثا :حسب المستوى العلمي :

الجدول رقم (6.2):وصف مجتمع الدراسة وفق المستوى العلمي لأفراد مجتمع الدراسة

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	17	53,1
ماجيستير	11	34,4
شهادات اخرى	4	12,5
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان)

الشكل رقم (2-3):يوضح مجتمع الدراسة وفق المستوى العلمي .



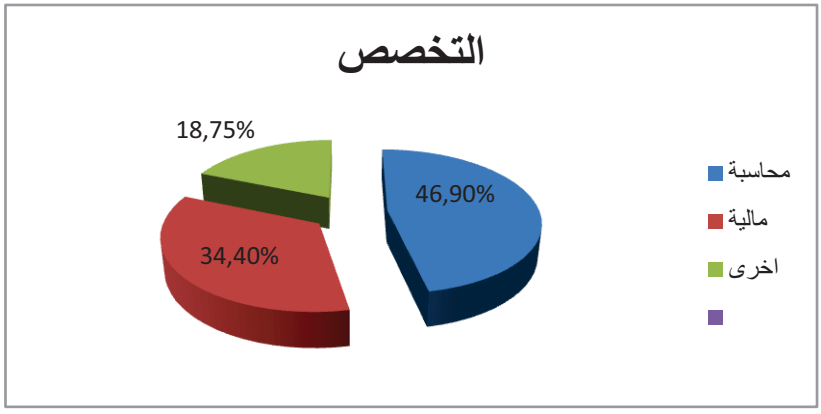
❖ من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة المؤهل العلمي" ليسانس "تقدرب53.1% ،نسبة المؤهل العلمي "ماجستير "تقدرب34.4% ، نسبة المؤهل العلمي" لأخرى "تقدرب12.5%.

رابعا :حسب التخصص :

الجدول رقم (7.2):وصف مجتمع الدراسة وفق التخصص لأفراد مجتمع الدراسة

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	15	46,9
مالية	11	34,4
اخرى	6	18,75
المجموع	32	100

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان)



الشكل رقم (2-4):يوضح مجتمع الدراسة وفق التخصص

❖ من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة التخصص" محاسبة "تقدر ب46.9%،نسبة التخصص" مالية " تقدر ب34.4% ، نسبة التخصص " لتخصصات أخرى قدرب18.75%.

الفرع الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

أولا :وصف إجابات عينة الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف و تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل خاصية من خصائص النوعية المدروسة ،تم استنتاج اتجاه عنصر العينة لكل فقرة من فقرات الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي .

الجدول رقم (2–8) : معايير تحديد اتجاه

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

المصدر:من إعداد الطالبة

ثانيا:النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين

1 –النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة انعقاد المسؤولية التأديبية .

الجدول رقم(9.2) :انعقاد المسؤولية التأديبية

المحور الأول	غير موافق بشدة	غير موافق	محـايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الـرتبة	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
المراجع هو ضمير المجتمع وحارس أمواله	0	5	3	18	6	3,7813	0,94132	1	موافق بشدة
	0	15.6	9.4	56.3	18.8				
امتلاك المراجع لمكتب لا يتلاءم وحجم العميل	13	11	1	6	1	2,0937	1,22762	7	غير موافق
	406	3404	3.1	18.8	3.1				
تخفيض الأتعاب إلى مستويات دنيا للحصول على عدد اكبر من العملاء	7	15	8	1	1	2,1875	0,93109	6	غير موافق
	21.9	46.9	25.0	3.1	3.1				
عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية	7	15	3	5	2	2,3750	1,18458	3	غير موافق
	21.9	46.9	9.4	15.6	6.3				
عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية	11	15	4	2	0	1,9062	0,85607	8	غير موافق
	34.4	46.9	12.5	6.3	0				
الموافقة على توزيع أرباح وهمية تلبية لرغبة الإدارة	9	13	3	4	3	2,3437	1,28539	4	غير موافق
	28.1	40.6	9.4	12.5	9.4				
القيام بإعمال استشارة جبائية لشركة يراجع حساباتها	5	3	9	11	4	3,1875	1,25563	2	محايد
	15.6	9.4	28.1	34.4	12.5				
إفشاء إسرار العميل بهدف الحصول على المصلحة	14	10	0	3	5	2,2188	1,49697	5	غير موافق
	43.8	31.3	0	9.4	15.5				
المتوسط العام للمحور الاول:						2.5117	1.01473	–	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (9.2) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 1.90و 3.78،وان العبارة رقم (1) التي تنص على"أن المراجع هو ضمير المجتمع و حارس أمواله " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ،و بمتوسط حسابي بلغ 3.78 بانحراف المعيار فقد بلغ 0.941،في حين أن العبارة رقم (5) و التي تنص على أن "عدم الاهتمام بإصدارات المنظمة المهنية " احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي و الذي بلغ 1.90 و ذلك بانحراف معياري بلغ 0.856 ،إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة غير ايجابي بالنسبة لهذا المحور عيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 2.51 وهو اقل من المتوسط الحسابي الافتراضي لمقياس ليكرت والذي يقدر ب 3 بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 1.014 وهو كبير مما يدل علي تشتتأراء العينة حول هذا المحور.

2 –النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلقة بلنعقاد المسؤولية الجزائية.

الجدول رقم(10.2) :انعقاد المسؤولية الجزائية.

المحور الثاني	غير موافق بشدة	غير موافق	محـايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الـرتبة	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءاتإضافية لكشف الأخطاء والغش	2	5	6	14	5	3,4687	1,13548	2	موافق
	6.3	15.6	18.8	43.8	15.6				
يحق للمراجع بتعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة	7	9	5	9	2	2,6875	1,28107	4	محايد
	21.9	28.1	15.6	28.1	6.3				
المراجع ينسحب من عملية المراجعة إذا لم تساعده الإدارة في اكتشاف الغش	6	11	4	11	0	2,6250	1,15703	6	محايد
	18.8	34.4	12.5	34.4	0				
تبليغ المراجع عن الغش يهدد مبدأ السرية	8	17	4	1	2	2,1250	1,03954	7	غير موافق
	25.0	53.1	12.5	3.1	6.3				
عدم كفاية الضوابط الداخلية المحاسبية والإدارية تجاه الغش خطر مستمر يهدد جودة المراجعة	3	13	2	9	5	3,0000	1,31982	3	محايد
	9.4	40.6	6.3	28.1	15.6				
استقامة أو كفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة بالقوائم المالية	0	0	1	13	18	4,5312	0,56707	1	موافق
	0	0	3.1	40.6	56.3				
صعوبةالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمةتسبب انسحاب المراجع من عملية المراجعة	10	4	8	8	2	2,6250	1,33803	5	محايد
	31.3	12.5	25.0	25.5	6.3				
المتوسط العام للمحور الثاني:						3.008	1.119	-	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (10.2) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 4.53 و 2.12،وان العبارة رقم (6) التي تنص على"أن استقامة أو كفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة بالقوائم المالية " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ،و بمتوسط حسابي بلغ 4.53 بانحراف المعيار فقد بلغ 0.567،في حين أن العبارة رقم (4) و التي تنص على ان "تبليغ المراجع عن الغش يهدد مبدأ السرية " احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي و الذي بلغ 2.12 و ذلك بانحراف معياري بلغ 1.039،إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة ايجابي بالنسبة لهذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.00 وهو يساوي المتوسط الحسابي الافتراضي لمقياس ليكرت والذي يقدر ب3 بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 1.119 وهو كبير مما يدل علي تشتت أراء العينة حول هذا المحور

3 –النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلقة بانعقاد المسؤولية المدنية.

الجدول رقم(11.2) :انعقاد المسؤولية المدنية.

المحور الثالث	غير موافق بشدة	غير موافق	محـايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الـرتبة	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
الاستفادة من تقرير المراجع بعد صدوره	1		1	20	6	3,8125	0,99798	1	موافق
	3.1	12.5	3.1	62.5	18.8				
الاستفادة من تقرير المراجع قبل صدوره	7	20	3	2	0	2,0000	0,76200	9	غير موافق
	21.9	62.5	9.4	6.3	0				
الاستثمار في شركة تمت مراجعتها بعد إشهار إفلاسها	4	9	15	3	1	2,6250	0,94186	7	محايد
	12.5	28.1	46.9	9.4	3.1				
يثبت المراجع بأنه اخلص في العمل بعد وقوع الضرر	1	3	7	18	3	3,5938	0,91084	3	موافق
	3.1	9.4	21.9	56.3	9.4				
الأخطاءالمحبوكة جيدا وبتواطؤ من الإدارة	1	1	8	18	4	3,7187	0,85135	2	موافق
	3.1	3.1	25.0	56.3	12.5				
الإهمال الجسيم من المراجع وسلوكه سلوكا مخادعا	0	8	5	13	6	3,5313	1,07716	5	موافق
	0	25.0	15.6	40.6	18.8				
حدوث تحريفات وغش في المحاسبة بسبب هيكل تنظيمي معقد وغير مبرر	3	3	4	16	6	3,5937	1,18755	4	موافق
	9.4	9.4	12.5	50.0	18.8				
التلاعب بالأموال بسبب تحكم مجموعة من الاشخاص في إدارة الشركة	10	10	5	6	1	2,3125	1,20315	8	غير موافق
	31.3	31.3	15.6	18.8	3.1				
الفشل المتواصل في تصحيح نقاط الضعف الرئيسية في الرقابة الداخلية	2	8	3	11	8	3,4688	1,29476	6	موافق
	6.3	25.0	9.4	34.4	25.0				
المتوسط العام للمحور الثالث:						**3.1840**	**1.0251**	**-**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (11.2) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 3.81و 2.00،وان العبارة رقم (1) التي تنص على"أن الاستفادة من تقرير المراجع بعد صدوره " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ،و بمتوسط حسابي بلغ 3.81 بانحراف المعيار فقد بلغ 0.997،في حين أن العبارة رقم (2) و التي تنص على ان "الاستفادة من تقرير المراجع قبل صدوره " احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي و الذي بلغ 2.00 و ذلك بانحراف معياري بلغ 0.762 ،إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة ايجابي بالنسبة لهذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.184 وهو اكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي لمقياس ليكرت والذي يقدر ب 3 بينما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي 1.025 وهو كبير مما يدل علي تشتت أراء العينة حول هذا المحور.

المطلب الثاني:اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج

الفرع الأول: اختبار بيرسون لاتساق محاور الدراسة

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحاور الثلاث من الاستبيان المتعلقة بمصفوفة الارتباط.

الجدول رقم(12.2) :مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة

المحاور		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	معامل الارتباط	1	0,519	-0,234
	مستوى المعنوية	00	0,002	0,198
المحور الثاني	معامل الارتباط	0,519	1	0,001
	مستوى المعنوية	0,002	00	0,995
المحور الثالث	معامل الارتباط	-0,234	0,001	1
	مستوى المعنوية	0,198	0,995	00

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معامل الارتباط بين المحورين الأول والثاني بلغ 51.9 بالمائة وهو ارتباط موجب وقوي بينما كان بين المحورين الأول والثالث بلغ -23.4 بالمائة وهو ضعيف وعكسي .

الفرع الثاني : اختبار T –Student

لإجراء هذا الاختبار نصيغ الفرضية بالشكل التالي:

أولا :اختبار الفرضية الأولى

H0:لا يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات.

H1:يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات.

الجدول رقم (13.2): يبين المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحور الدراسة

المحور الأول	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
تعرض القانون 01/10 للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	2.511	27.267	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ من خلال برنامج (SPSS) فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد إن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 2.511 ،وقيمة (t) المحسوبة تساوي 27.267 ،عند مستوى الدلالة (Sig)تساوي 0.000 و هي أقل من مستوى المعنوية (a=0.05) ،أي نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1 ،بمعنى أن "القانون 01/10 يتعرض للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات " ،وهذا يعني قبول الفرضية الأولي

ثانيا : اختبار الفرضية الثانية

من اجل الإجابة عن الفرضية الأولى تكون صياغة الفرضية كالتالي:

H0:لا يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.

H1:يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.

الجدول رقم (14.2): يبين المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحور الدراسة

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
تعرض القانون 01/10 للمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	3.009	27.407	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ من خلال برنامج (SPSS) فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 3.00 ،وقيمة (t) المحسوبة تساوي 27.407،عند مستوى الدلالة (Sig)تساوي 0.000 و هي أقل من مستوى المعنوية (a=0.05) ،أي نرفض الفرضية الصفرية H0 و تقبل الفرضية البديلة H1 ،بمعنى أن "القانون 01/10 للمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات " ،وهذا يعني قبول الفرضية الثانية.

ثالثا :اختبار الفرضية الثالثة

من اجل الإجابة عن الفرضية الأولى تكون صياغة الفرضية كالتالي:

H0:لا يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.

H1 : يتعرض القانون 01/10 للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.

الجدول رقم (15.2): يبين المتوسط الحسابي و قيمة t و مستوى المعنوية لمحاور الدراسة

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
تعرض القانون 01/10 للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات	3.184	39.160	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

- من خلال برنامج (SPSS) فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 3.18 ،وقيمة (t) المحسوبة تساوي 39.160،عند مستوى الدلالة (Sig)تساوي 0.000 و هي أقل من مستوى المعنوية (a=0.05) ،أي نرفض الفرضية الصفرية H0 و تقبل الفرضية البديلة H1 ،بمعنى أن "القانون 01/10 يتعرض للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بشكل يضمن حمايته " ،وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة

الفرع الثالث: اختبار One Way Nova

أولا :المستوى الوظيفي

H0:لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى الوظيفي

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى الوظيفي

الجدول رقم (16.2): اختبارF للاستقلالية

رقم	المحاور	قيمة F	مستوى المعنوية
01	**المحور الأول**	**2,406**	**0,088**
02	**المحور الثاني**	**2,737**	**0,062**
03	**المحور الثالث**	**,579**	**0,633**

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق "F" و النتيجة عدم وجود دلالة للمحاور على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية اخذ القيم 0.088 ، 0.062 ، 0.633 اكبر من 0.05 و بذلك نقبل بالفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى الوظيفي.

ثانيا :مستوى الخبرة المهنية

H0:لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى الخبرة المهنية

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى الخبرة المهنية

الجدول رقم (17.2): اختبارF للاستقلالية

رقم	المحاور	قيمة F	مستوى المعنوية
01	**المحور الأول**	**0,991**	**0,411**
02	**المحور الثاني**	**2,342**	**0,095**
03	**المحور الثالث**	**3,547**	**0,027**

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق "F" و النتيجة عدم وجود دلالة للمحور الأول و الثاني على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية اخذ القيم 0.411 ، 0.095 ، اكبر من 0.05 و بذلك نقبل بالفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى الخبرة المهنية ، أما المحور الثالث فان احتمال المعنوية اخذ القيمة 0.027 وهي اصغر من 0.05و بذلك نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة القائلة توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى الخبرة المهنية.

ثالثا :المستوى العلمي

H0:لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى العلمي.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى العلمي.

الجدول رقم (18.2): اختبار F للاستقلالية

رقم	المحاور	قيمة F	مستوى المعنوية
01	**المحور الأول**	**0,902**	**0,417**
02	**المحور الثاني**	**1,792**	**0,185**
03	**المحور الثالث**	**4,733**	**0,017**

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق "**F**" و النتيجة عدم وجود دلالة للمحور الأول و الثاني على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية اخذ القيم 0.417، 0.185 ، اكبر من 0.05 و بذلك نقبل بالفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى العلمي، أما المحور الثالث فان احتمال المعنوية اخذ القيمة 0.017وهي اصغر من 0.05و بذلك نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة القائلة توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي المستوى العلمي.

رابعا:مستوى التخصص

H0:لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى التخصص.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى التخصص.

الجدول رقم (19.2): اختبار F للاستقلالية

رقم	المحاور	قيمة F	مستوى المعنوية
01	**المحور الأول**	**0,213**	**0,886**
02	**المحور الثاني**	**1,703**	**0,189**
03	**المحور الثالث**	**0,624**	**0,605**

المصدر: من إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان)

❖ يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق "**F**" والنتيجة عدم وجود دلالة للمحاور على الترتيب حيث ان احتمال المعنوية اخذ القيم 0.886، 0.189، 0.605 اكبر من0.05 وبذلك نقبل بالفرضية الصفرية القائلة لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة تعزي مستوى التخصص.

خلاصة :

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع مكونة من32 فرد ،متمثلين في أساتذة جامعيين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق ،بالإضافة إلى تخصصات أخرى ،و باستخدام برنامج EXCEL وSPSS قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة وتفريغ بياناتها ،ثم تحليل نتائج الاستبيان، وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات النظر بين الموافق والمحايد وغير الموافق،إلا أن أغلب المستقصين أجمعوا على الاتفاق على أن تعرض القانون 01/10 للمسؤولية الجزائية التأديبية و الجزائية و المدنية الحسابات بشكل يضمن حمايته ،اظافة لذالك دلت إجاباتهم على وجود تباين بين ما هو موجود في النصوص القانونية وما هو ممارس في الواقع .

الخاتمة:

من خلال الدراسة يمكن أن نقول أن أهمية مهنة محافظ الحسابات تتمثل في إضفاء المصداقية على الحسابات المقدمة من الشركات و محاربة الفساد و الممارسات غير القانونية فإن هذه الأخيرة حريصة كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، و هذا ما جعلها تراجع القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن ، و تعويضه بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010،و الهدف من هذا التغيير هو فرض استرجاع سلطة الدولة في الرقابة على مهنة المحاسبة، و كذا تحسين الأداء من خلال متابعة المهنيين لتكوين نظري في معاهد خاصة و تربص مهني على مستوى مكاتب المحاسبة.

أما عن المهنيين فيمارسون مهامهم بصفة عادية و باسمهم الخاص و تحت مسؤوليتهم، حيث أن أهم مهمة لمحافظ الحسابات المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع .

و حدد هذا القانون كيفيات و شروط اعتماد و عمل شركات محافظة الحسابات ، على عكس القانون السابق قانون رقم 91-08 – الذي لم يتعرض لها، حيث تخضع هذه الشركات لشروط معينة لاعتمادها، أما عن حقوقها و واجباتها فهي نفسها حقوق و واجبات المهنيين ما عدا حق الترشح و التصويت .

و لكي يمارس شخص ما إحدى هذه المهن، يجب أن تتوافر فيه جملة من الشروط محددة في القانون في المادة (08) منه، و هذا لتحقيق جودة في النتائج الناجمة عن عملهم، كأن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة المرغوب ممارستها، أن يكون غير مسبوق قضائيا و متمتعا بحقوقه المدنية .

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى: من خلال تفحص و تحليل مواد و أحكام القانون 01/10 تبين أن المشرع المحاسبي الجزائري تطرق للمسؤوليات الثلاث المتعارف عليها و هي المسؤولية التأديبية و المدنية و الجزائية كما أن إجابات المستجوبين في المحاور التي قسمت على هذا الأساس تبين ذلك؛

الفرضية الثانية : بخصوص الفرضية الثانية و المتعلقة بوجود تباين بين المسؤوليات المحددة في التشريع و ما هو متعارف عليه لدى المهنيين فقد بينت المقابلات التي أجريتها مع المهنيين و كذا النتائج المتحصل عليها في محاور الاستبيان أن هناك غموض في الجانب التطبيقي لدى الممارسين نتيجة الفجوة بين النصوص القانونية و الممارسة ؛

الفرضية الثانية : من خلال تحليل شروط ممارسة المهنة و المقابلات التي اجريت مع المهنيين و كذا نتائج الاستبيان فقد اتضح أن هناك عوامل أخرى هي التي ساهمت في وجود هذا التباين ،كضعف التأطير و التكوين في المجال المحاسبي .

نتائج الدراسة :

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث النظرية والتطبيقية توصلنا لمجموعة من الاستنتاجات والإجابة على التساؤلات المطروحة في إطار إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعة وعليه توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات موضحة في القانون المهني 01/10 وفق ثلاث مسؤوليات :
  - المسؤولية المدنية ؛
  - المسؤولية التأديبية (المهنية)؛
  - المسؤولية الجزائية .
- ✓ أما عمليا فقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:
  - جهل أغلب المهنيين للمسؤوليات الموكلة على عاتقهم نظرا لضعف التكوين و تحسين لمستوى .
  - عدم قيام الهيئة المنظمة للعمل المحاسبي ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة في القيام بدوره من خلال عمليات التحسين و الرسكلة .
- ✓ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

- ✓ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

التوصيات :

- ❖ حتى يتسنى للمراجع من إصدار رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك، عند تنفيذ المراجعة، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته و موضعيته؛
- ❖ عدم مساهمة محافظ الحسابات في رأس مال المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية و غيرها تمنع المراجع من الإعلان عن الملاحظات و التجاوزات و كذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة؛
- ❖ عدم قيام المراجع بمهام أخرى في المؤسسة : كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي الخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة و التدقيق؛
- ❖ و من أجل احترام مبدأ الاستقلالية والموضوعية، فعلى المراجع أن لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للمؤسسة، التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

أفاق الدراسة :

إن ما تبين لنا من خلال الدراسة أن موضوع مسؤوليات محافظ الحسابات هو موضوع متشعب يصعب حصره لذا يبقى باب الدراسة مفتوح لمن أراد البحث فيه أكثر وعليه يمكن في أخر هذا البحث طرح المواضيع التالية :

- ✓ أثر القانون 01/10 على مسؤوليات محافظ الحسابات ؛

- ✓ قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الغش حسب القانون 01/10؛
- ✓ قدرة محافظ الحسابات على التنبؤ بإفلاس الشركة حسب القانون 01/10.

قائمة المراجع:

بالغة العربية :

أ/ المذكرات :

1 -العناق مراد ,دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ,جامعة مسيلة,مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية (2014/2013).

2 -بالخير بوهايشة ,دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ,جامعة ورقلة ,مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ,2014

3 -بالقاسم مسعودي ,محاضرة محافظ الحسابات ,قسم علوم تجارية ،جامعة المسيلة 2014

4 -بن جميلة محمد ,مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ,مذكرة لنيل الماجيستير ,تخصص قانون مالية ,جامعة قسنطينة 2010

5 -عزعبدالفتاح،مقدمةفيعلمالإحصاءالوصفيوالاستدلاليباستخدام(الجزءالثالثموضوعاتمختارة)

6 -نسرين حشيشي ,دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ,جامعة بسكرة , مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية,2011

ب /المراسيم و القوانين :

7 -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، العدد 42، المادة 22.

8 -مرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/10/27 يحدد الشروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01فيفري2011

9 -الامر 66-156 الصادر في 1966/06/08 ج-ر عدد 45 مؤرخة فب 1966/06/11

10 - المادة 38 من المرسوم التنفيدي رقم 96 المتضمن قانون الاخلاقيات المهنية و كذا المادة 71 من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبراء المحاسبيين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين .

ج/ المواقع الالكترونية:

11- http://siteiugaza.eud.ps/mbarakat/files/2010/02questionnaireanalyzispd,

consulté le11/05/2014 a 22:06

بالغة الفرنسية:

12- DJEBARRA Abdelmadjid, , Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques. Ecole supérieure de commerce, Alger, 2001

13- Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz / La Pratique du Commissaire Aux Comptes enAlgérie; tome 01 / Société Nationale de Comptabilité – 1993

14- J. Moneger& T. Granier / le commissaire aux comptes / DALLOZ 1995

15- Jean Hémard& François Terré & Pierre Mabilat / Sociétés Commerciales - tome 02 /DALLOZ, Paris – 1974

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

الملحق رقم :01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

قسم العلوم التجارية

المستوى :ثانية ماستر

استمارة استبيان

أخي الفاضل أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما يتعلق بالجانب الميداني الخاص بمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان: ***مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 و الممارسة الميدانية*** *ونرجوا منكم الإجابة بصدق عن أسئلة الاستبيان المكون من أربعة محاور، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (X)

.

الطالب:م.بسمة

البيانات الشخصية للمستجوب

2-الوظيفة:

مسير مالي ☐ استاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ أخرى .....

3-الخبرة المهنية:

اقل من 5سنوات ☐ من 5 إلى10 سنوات ☐ من 10إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4-المستوى العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ شهادات أخرى .....

5-حسب التخصص:

محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى ☐

يرجى وضع علامة (×) أمام العبارة المناسبة.

المحور الأول : تنعقد المسؤولية التأديبية في الحالات التالية

العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. المراجع هو ضمير المجتمع وحارس أمواله					
2. عندما يسكت عن السرقات والمخالفات					
3. امتلاك المراجع لمكتب لا يتلاءم وحجم العميل					
4. تخفيض الأتعاب إلى مستويات دنيا للحصول على عدد اكبر من العملاء					
5. عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية					
6. الموافقة على توزيع أرباح وهمية تلبية لرغبة الإدارة					
7. القيام بأعمال استشارة جبائيه لشركة يراجع حساباتها					
8. إفشاء إسرار العميل بهدف الحصول على المصلحة					

المحور الثاني : تنعقد المسؤولية الجزائية في الحالات التالية

العبارة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات إضافية لكشف الأخطاء والغش					
2. يحق للمراجع بتعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة					
3. المراجع ينسحب من عملية المراجعة إذا لم تساعده الإدارة في اكتشاف الغش					
4. تبليغ المراجع عن الغش يهدد مبدأ السرية					
5. عدم كفاية الضوابط الداخلية المحاسبية والإدارية تجاه الغش خطر مستمر يهدد جودة المراجعة					
6. استقامة أو كفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة بالقوائم المالية					
7. صعوبةالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تسبب انسحاب المراجع من عملية المراجعة					

المحور الثالث: تنعقد المسؤولية المدنية في الحالات التالية

العبارة	غ موافق بشدة	غ وافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. الاستفادة من تقرير المراجع بعد صدوره					
2. الاستفادة من تقرير المراجع قبل صدوره					
3. الاستثمار في شركة تمت مراجعتها بعد إشهار إفلاسها					
4. يثبت المراجع بأنه اخلص في العمل بعد وقوع الضرر					
5. الأخطاء المحبوكة جيدا وبتواطؤ من الإدارة					
6. الإهمال الجسيم من المراجع وسلوكه سلوكا مخادعا					

7. حدوث تحريفات وغش في المحاسبة بسبب هيكل تنظيمي معقد وغير مبرر					
8. التلاعب بالأموال بسبب تحكم مجموعة من الأشخاص في إدارة الشركة					
9. الفشل المتواصل في تصحيح نقاط الضعف الرئيسية في الرقابة الداخلية					

الملحق رقم 02:مخرجات SPSS

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,780	24

fonction

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	gestionn fin	8	25,0	25,0	25,0
	prof univ	4	12,5	12,5	37,5
	Commisaire de com	13	40,6	40,6	
	autres	7	21,9	21,9	59,4
	Total	32	100,0	100,0	

experience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moins de 5	4	12,5	12,5	12,5
	de 5 a 10	15	46,9	46,9	59,4
	de 10a015	6	18,8	18,8	78,1
	plus de 15	7	21,9	21,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

niveau

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	licence	17	53,1	53,1	53,1
	magister	11	34,4	34,4	87,5
	autres	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

specialite

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	comptabilite	15	46,9	46,9	46,9
	finance	11	34,4	34,4	81,3
	autres	5	15,6	15,6	96,9
	4,00	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي و قيمة ت و مستوى المعنوية

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	Lower	Upper
t1	27,267	31	,000	2,51172	2,3238	2,6996
t2	27,407	31	,000	3,00893	2,7850	3,2328
t3	39,160	31	,000	3,18403	3,0182	3,3499

Correlations

		t1	t2	t3
t1	Pearson Correlation	1	,519**	-,234
	Sig. (2-tailed)		,002	,198
	N	32	32	32
t2	Pearson Correlation	,519**	1	,001
	Sig. (2-tailed)	,002		,995
	N	32	32	32
t3	Pearson Correlation	-,234	,001	1
	Sig. (2-tailed)	,198	,995	
	N	32	32	32

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Case ProcessingSummary

		N	%
Cases	Valid	32	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	32	100,0

Case ProcessingSummary

		N	%
Cases	Valid	32	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	32	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Oneway h0 h

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1	Between Groups	1,725	3	,575	2,406	,088
	Within Groups	6,692	28	,239		
	Total	8,417	31			
t2	Between Groups	2,711	3	,904	2,737	,062
	Within Groups	9,246	28	,330		
	Total	11,957	31			
t3	Between Groups	,383	3	,128	,579	,633
	Within Groups	6,175	28	,221		
	Total	6,558	31			

```
ONEWAY t1 t2 t3 BY experience
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1	Between Groups	,808	3	,269	,991	,411
	Within Groups	7,610	28	,272		
	Total	8,417	31			
t2	Between Groups	2,399	3	,800	2,342	,095
	Within Groups	9,558	28	,341		
	Total	11,957	31			
t3	Between Groups	1,806	3	,602	3,547	,027
	Within Groups	4,752	28	,170		
	Total	6,558	31			

```
ONEWAY t1 t2 t3 BY niveau
/STATISTICS DESCRIPTIVES
```

```
/MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1	Between Groups	,493	2	,246	,902	,417
	Within Groups	7,925	29	,273		
	Total	8,417	31			
t2	Between Groups	1,315	2	,657	1,792	,185
	Within Groups	10,642	29	,367		
	Total	11,957	31			
t3	Between Groups	1,614	2	,807	4,733	,017
	Within Groups	4,944	29	,170		
	Total	6,558	31			

```
ONEWAY t1 t2 t3 BY specialite
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
t1	Between Groups	,188	3	,063	,213	,886
	Within Groups	8,229	28	,294		
	Total	8,417	31			
t2	Between Groups	1,845	3	,615	1,703	,189
	Within Groups	10,112	28	,361		
	Total	11,957	31			
t3	Between Groups	,411	3	,137	,624	,605
	Within Groups	6,147	28	,220		
	Total	6,558	31			

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VIII
قائمة الاشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمة الرموز و الاختصارات	XI
المقدمة	ب-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات	
تمهيد	18
المبحث الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية لمحافظ الحسابات	19
المطلب الأول: النظام القانوني لمحافظ الحسابات	19
الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة	19
أولا: تعريف محافظ الحسابات	19
ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	20
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات و تعيينه و موانع تعيينه	21
أولا: مهام محافظ الحسابات	21
ثانيا:تعيين محافظ الحسابات	22
ثالثا: موانع تعيين محافظ الحسابات	23
المطلب الثاني :مسؤوليات محافظ الحسابات	24
الفرع الأول :المسؤولية المدنية و التأديبية	24
أولا :المسؤولية المدنية	24
ثانيا :المسؤولية التأديبية	26
الفرع الثاني :المسؤولية الجزائية	28
المبحث الثاني :الدراسات السابقة	32
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	32
المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	34

أولا :أوجه التشابه 34
ثانيا :أوجه الاختلاف 35
ثالثا :خصوصيات الدراسة 35
خلاصة الفصل 36

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد 38
المبحث الأول :إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة 39
المطلب الأول: الطريقة المتبعة 39
الفرع الاول : مجتمع و عينة الدراسة 39
1 –العينة المختارة 39
2 -عينة الدراسة 39
الفرع الثاني :استبانة الدراسة 40
الفرع الثالث :هيكل الاستبيان 41
المطلب الثاني :الادوات و الاجراءات المتبعة 42
أولا : تحكيم الاستبيان 42
ثانيا :اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ 43
ثالثا :البرامج و الأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان 43
المبحث الثاني :عرض النتائج و مناقشة الدراسة الميدانية 43
المطلب الأول :الأساليب الإحصائية المتبعة 43
الفرع الاول :وصف خصائص عينة الدراسة 44
أولا :حسب الوظيفة 44
ثانيا :حسب الخبرة المهنية 44
ثالثا :حسب المستوى العلمي 45
رابعا : حسب التخصص 46
الفرع الثاني :دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان. 46
أولا : وصف إجابات عينة الدراسة 46
ثانيا :النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين 47
المطلب الثاني :اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج 53
الفرع الأول :اختبار بيرسون لاتساق محاور الدراسة 53
الفرع الثاني :اختبار T– Student 53
أولا : اختبار الفرضية الأولى 54
ثانيا : اختبار الفرضية الثانية 54

ثالثا :اختبار الفرضية الثالثة 55
الفرع الثالث: اختبار One Way Nova 55
أولا : المستوى الوظيفي 55
ثانيا: مستوى الخبرة المهنية 56
ثالثا :المستوى العلمي 56
رابعا :مستوى التخصص 57
خلاصة الفصل 58
الخاتمة 60
المراجع 65
الملاحق 68
الفهرس 76