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 وعلوم تجارية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

التخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة

من إعداد الطالب: حجة الله شاوش

بعنـوان :

دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبيين بولاية ورقلة)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2013/06/24

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ شماخي بوبكر	(أستاذ مساعد – جامعة ورقلة) .....رئيسا
الأستاذة/ زغود تبر	(أستاذ مساعد – جامعة ورقلة) .....مشرفا
الأستاذ/ خامرة محمد الطاهر	(أستاذ مساعد – جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنــة الجامعية:2013/2012

من أقوال الشافعي
من أراد الدنيا فعليه بالعلم
ومن أراد الآخرة فعليه بالعلم
ومن أرادهما كلاهما فعليه بالعلم

إهداء

اهدي هذا العمل المتواضع :

إلى مذهلي الأول المتعاظم بالحنان، إلى التي تملك جوازسفر ي للجنة

– والدتي الكريمة بارك الله في عمرها_

إلى قدوة الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

إلى الشمعة التي تحترق كي تنير لي طريق العلم

– أبي الغالي حفظه الله –

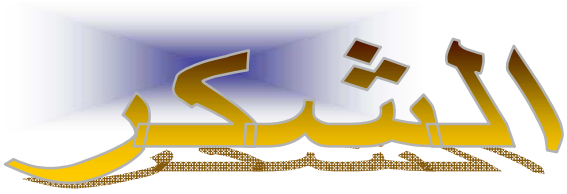
إلى إخوتي : الياس، يوسف، شراف، عماد، إشراق، ياسين

إلى جميع أقاربي،أخص بالذكر عمتي فوزية

إلى كل أصدقائي اللذين هم مثال للوفاء والتعاون

سائلا الله أن ينفعنا بما علمنا ويزدنا علما.

شاوش حجة الله



أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذة تبر زغود، التي لم تبخل علينا بالكثير من وقتها ومثيله من النصائح القيمة، وعلى تواضعها اللامتناهي في المعاملة
فكانت نعم المشرف.

شكر خاص إلى الدكتور غوالي محمد البشير على توجيهاتها ونصائحها القيمة .

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى

مجهو داتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

وأيضا اشكر كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية

الملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، و لمعالجة هذه الإشكالية اقتضى الباحث دراسة المراجعة القانونية من جانبيها القانوني والمالي في الجزائر، ولتعزيز هذا التصور تم توزيع استبيان على محافظي الحسابات والمحاسبين بولاية ورقلة لمعرفة وجهت نظرهم حول إشكالية الدراسة، حيث توصلنا إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير في تعزيز الثقة بالقوائم المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها، واعتماده على منهج عمل مبني على مجموعة من المعايير التي تحكم مهنة المراجعة .

الكلمات المفتاحية :

محافظ الحسابات، كفاءة، استقلالية، منهج عمل المراجع ، معايير المراجعة

Résumé :

L’étude vie à la connaissance du rôle du commissaire des comptes dans le renforcement des listes financières et la rendre expressive de la situation véritable de l’entreprise, et réseau les différentes demandes et les laissons des cotés utilisant les listes financière, et pour traiter cette problématique il a follu on chercheur l’étude de constitution elle de son coté et se dimension réglementaire et financière en Algérie, et pour fortifier cette imagination un questionnaire été distribué aux commissaire des comptes ainsi il se base sur une méthode de travail et contrôle la fonction et la mission de l’audit. Cette problématique il a foller an an chercheur l'étude de l'audit constitue tiamelle de San coté et So dimension léglementoire et financière en Algérie et pow fastifier ans commissaire des comptes et des comptable de la wilaya d'Ouargla pour comaire leur point de vue de la problématique étude alors mous sammies arrivés conclure que commissaire des comptes joue un grond rôle dans le une forcement de la confiance et des listes financière.

Mots clés :

Commissaire aux compte, L'efficacité, L'indépendance, procédures du travail , les normes internationales de l'audit

المحتويات

حكمة..... III
الإهداء..... IV
الشكر..... V
الملخص..... VI
قائمة المحتويات..... VII
قائمة الجداول..... VIII
قائمة الأشكال..... IX
قائمة الملاحق..... X
المقدمة.....أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية.....1
المبحث الأول : الأدبيات النظرية.....3
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية.....11
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية.....17
المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة..... 19
المبحث الثاني : النتائج والمناقشة.....24
الخاتمة.....40
المراجع.....44
الملاحق.....48
الفهرس.....64

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
2-1	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	21
2-2	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	22
2-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	23
2-4	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	24
2-5	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	25
2-6	معايير تحديد الاتجاه	25
2-7	مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و الاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.	26
2-8	مدى قيام محافظ الحسابات بدوره في اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية.	28
2-9	مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية في إضفاء الثقة بالقوائم المالية	30
2-10	مدى مساهمة عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة مستخدميها	32

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
2-1	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة	22
2-2	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	23
2-3	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	24
2-4	العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات	33
2-5	مسار التكوين في محافظة الحسابات حسب القانون 10-01	35

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	48
2	التكرار، النسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري المتعلقة بالمحور الأول	48
3	التكرار، النسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري المتعلقة بالمحور الثاني	52
4	التكرار، النسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري المتعلقة بالمحور الثالث	54
5	التكرار، النسب، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري المتعلقة بالمحور الرابع	56
6	استمارة الاستبيان	59

الفهـــــــرس

حكمة III
الإهداء IV
الشكر V
الملخص VI
قائمة المحتويات VII
قائمة الجداول VIII
قائمة الأشكال IX
قائمة الملاحق X
المقدمة العامة ..... أ

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد 2
المبحث الأول: الأدبيات النظرية 3
المطلب الأول: الإطار النظري للمراجعة القانونية في الجزائر 3
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات 3
الفرع الثاني : الاستقلالية 3
الفرع الثالث: الكفاءة المهنية 4
المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات في الجزائر 4
الفرع الأول: واجبات محافظ الحسابات 4
الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات 5
المطلب الثالث: الإطار العملي لمحافظ الحسابات 6
الفرع الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها 6
الفرع الثاني : الإجراءات والخطوات العامة لانجاز مهمة محافظ الحسابات 7
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية 11
خلاصة الفصل 16

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد 18
المبحث الأول : إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة 19

المطلب الأول : عرض الاستبيان..... 19
الفرع الأول : منهج الدراسة..... 19
الفرع الثاني : استبانه الدراسة..... 19
الفرع الثالث : هيكل الاستبيان..... 20
الفرع الرابع : مجتمع وعينة الدراسة..... 21
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة..... 22
الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة..... 22
الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي..... 22
الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة..... 23
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة..... 24
المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية..... 24
الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالكفاءة المهنية و استقلال محافظ الحسابات..... 25
الفرع الثاني :النتائج المتعلقة بمسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و الأخطاء بالقوائم المالية... 27
الفرع الثالث : النتائج المتعلقة بالتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 29
الفرع الرابع : النتائج المتعلقة بدور منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة..... 31
المستخدمين لها
المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج..... 32
الفرع الأول : الكفاءة المهنية واستقلال لمحافظ الحسابات..... 32
الفرع الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و الأخطاء بالقوائم المالية..... 35
الفرع الثالث : التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 37
الفرع الرابع : دور منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها..... 37
خلاصة الفصل..... 38
الخاتمة..... 40
المراجع..... 44
الملاحق..... 48
الفهرس..... 64

1- طرح إشكالية البحث

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم، تنفصل الملكية فيها عن التسيير، هذا الأمر أدى إلى ضرورة وجود نوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين من جهة و إضفاء نوع من الثقة على مختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة من جهة أخرى، على اعتبار أن الكثير منهم يعتمدون عند اتخاذ القرارات على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها، ومن تم يركزون جل اهتمامهم على المعلومات المقدمة عن المؤسسة من خلال القوائم المالية، وحتى لا تكون هذه الأخيرة عرضة لأهواء معديها ومحل شك من طرف مستخدميها،تم اللجوء كضرورة حتمية إلى المراجعة القانونية باعتبارها وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن الواقع المعاش داخل المؤسسة وتلبية حاجات المستفيدين من هذه القوائم المالية.

إن توفر الكفاءة المهنية اللازمة وتمتع محافظ الحسابات بالاستقلال يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية،ولهذا فان الاستقلال يعتبر حجر الزاوية الذي تقوم عليه مهنة المراجعة لكونها وسيلة تخدم أطراف و جهات عديدة، كما انه محل الاطمئنان لهذه الأطراف بأن المؤسسة تسير حسب المبادئ والمعايير المحاسبية.

تعتبر المراجعة القانونية وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة، وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفه،كما تخدم الاقتصاد الوطني بشكل عام، وهذا عن طريق اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء-إن وجدت- وباعتبار محافظ الحسابات على العموم مسؤولا بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج .وهو مسؤول مسؤولية مدنية ،جزائية وتأديبية أصبح محافظ الحسابات مرغما على الارتقاء بأدائه إلى أعلى مستوى ممكن .

تظهر الحاجة إلى محافظي الحسابات على مستوى الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وعدم تقيد هذه الأخيرة بإجراءات وسياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لأنظمة المعلومات المحاسبية بهذه المؤسسات، من أجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها، وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

يعتبر محافظ الحسابات بمثابة الوكيل و الضامن في نفس الوقت لسلامة وشرعية الحسابات وصدق القوائم النهائية للمؤسسة، وذالك عن طريق الفحوصات التي يجريها طيلة السنة على الوثائق والمستندات التي تصدرها المؤسسة، وفقا لمنهجية واضحة وبتباع خطوات منتظمة يبنى أساسها على معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

ومن مجمل ما سبق فان السؤال الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ؟

وتتفرع من هذه الإشكالية الأسئلة التالية :

- ما مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة و الاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ؟
- ما مدى قيام محافظ الحسابات بدوره في اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية ؟
- ما مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؟
- ما مدى مساهمة منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها ؟

2- فرضيات البحث:

✓ يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و الاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

✓ يؤدي محافظ الحسابات دوره في اكتشاف الغش والأخطاء التي تقع على عاتق مسؤوليته؛

✓ يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي؛

✓ يساهم منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين للقوائم المالية .

3- أسباب اختيار الموضوع :

يعود اختيار الموضوع للأسباب التالية :

- **أسباب ذاتية :**

- ميول الطالب واهتمامه بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة كونه صلب التخصص؛
- أهمية الموضوع في الميدان العملي.

- أسباب الموضوعية :

- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالمراجعة الخارجية؛
- توفر المراجع و المعلومات الخاصة بموضوع البحث؛
- الدور الحيوي الذي يلعبه محافظ الحسابات في بناء و توجيه قرارات مستخدمي القوائم الماليةنظراً لما يمنحه من ثقة و صدق وشرعية لهذه القوائم .

4- أهمية البحث :

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية، والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.

كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتتبعا للمستجدات والتطورات التي تشهدها مراجعة الحسابات، حيث يعتبر البحث في ميدان مراجعة الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية. كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

5- محددات البحث:

نحاول من خلال هذا البحث دراسة دور محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة العوامل التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية، وذالك بالاستطلاع على أراء مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين بالمؤسسات في ولاية ورقلة حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في إضفاء الثقة القوائم المالية.

6- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

1- معرفة مدى تتمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأى فني محايد؛

2- الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية؛

3- مدى التزام محافظ الحسابات بتقيم وفحص نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة؛

4- معرفة مدى مساهمة المنهجية التي يقوم عليها عمل محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

7- منهجية الدراسة والأدوات المستعملة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي من خلال التطرق إلى التأصيل العلمي للمراجعة القانونية، ثم عرض ملخصات حول الدراسات السابقة في الموضوع، ونحاول تقييمها بهدف إبراز موقع البحث منها، وكذلك استخدام منهج دراسة الحالة من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة وتم استخدام بعض أدوات الإحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS.

8- صعوبات البحث :

- ضيق الوقت، أضف إلى ذالك التأخر في طلب الاعتماد أسلوب ال imrad وصعوبة تفهم الطريقة.

9- خطة وهيكل البحث :

لانجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين، تضمنت تلخيصا عاما واختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ، وعرضا لنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: والذي تم تقسيمه إلى مبحثين الأول حول الأدبيات النظرية لموضوع الدراسة، حيث تناولنا فيه الإطار المرجعي للمراجعة القانونية في الجزائر، وتطرقنا إلى التزامات محافظ الحسابات، ثم الإطار العملي للمهنة، أما المبحث الثاني كان حول الدراسات التطبيقية، والذي تطرقنا فيه إلى الدراسات العلمية التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

أما الفصل الثاني فخصص لدراسة الميدانية، حيث تم عرض استبيان على مجتمع الدراسة المتكون من الفئات ذات العلاقة بالمراجعة القانونية للوقوف على مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومة المحاسبية المتضمنة

في القوائم المالية، وشملت الدراسة الميدانية بدورها مبحثين،المبحث الأول تم التطرق فيه لإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، أما الثاني تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وعرض نتائج الاستبيان ومن ثم تفسيرها ومناقشها النتائج لنتوصل في الأخير إلى مجموعة من الاستنتاجات حول موضوع الدراسة.

تمهيد

للمراجعة عدة جوانب أساسية أهمها الجانبين القانوني والمالي، فإذا كان الجانب القانوني ينحصر في الجوانب التشريعية والقانونية لممارسة مهنة المراجعة وكذا مدى مسؤولية المراجع القانوني عن إبداء رأيه، فإن الجانب المالي يرتكز أساسا على طريقة العمل التي يقوم بها المراجع خلال أدائه لمهامه.

إذ أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة القانونية كان العامل الرئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن بأي حال من الأحوال الاستغناء عنه، وذالك من كونها وسيلة تخدم أطراف و جهات عديدة، بناءا على الثقة والمصداقية التي يقدمها محافظ الحسابات لهذه الأطراف وذالك لامتثاله لجوانب قانونية، و من خلال تأكده من صحة البيانات المحاسبية والمالية ، والتأكد من مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، وذالك لامتثاله بالجوانب المالية حتى يتم على هذا الأساس اتخاذ القرارات السليمة والصائبة.

من خلال هذا الفصل سنتناول المراجعة القانونية من خلال التطرق إلى الضوابط والنصوص القانونية التي تحكم المهنة،والالتزامات التي حددتها تلك النصوص لممارسي المهنة ومن ثم التعرف على الإطار العملي للمهنة بدءا من التخطيط لعملية المراجعة، ثم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأهم المؤشرات في تنفيذ عملية المراجعة،و الوقوف على مراجعة عناصر القوائم المالية و التقرير عنها في نهاية عملية المراجعة، وهذا في ضل تواجد جملة من المعايير التي تنظم مهنة المراجعة وتدعم الجانب العملي لها، للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية، باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة.

المبحث الأول : الأدبيات النظرية

المطلب الأول : الإطار المرجعي للمراجعة القانونية في الجزائر

في الواقع يمكن تناول إطار المراجعة القانونية في الجزائر، انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، وذالك من اجل توضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار المراجعة القانونية من وجهة نظر المشرع الجزائري.

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

حسب القانون 10-01 "**يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به** "[1].

الفرع الثاني: استقلالية محافظي الحسابات:

تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المراجع على وجه الإطلاق، نظرا لأن نشأة المراجعة جاءت تلبية إلى الحاجة إلى الفحص المستقل والحيادي للبيانات المالية، حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من اتخاذ قرارات تعظم ثرواتهم وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية[2]:

الزاوية الأخلاقية : تشمل على ضرورة تحلى المراجع بالآتي:

- مبدأ الحياد؛
- مبدأ الإخلاص؛
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

الزاوية المادية : أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة.

– الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

–القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج كل منهم؛

– أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أومن أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

---

[1] الجريدة الرسمية ، **قانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، العدد42،الجزائر،المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010

[2] عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر،**مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد5، جامعة الوادي، ،2012، ص25

-الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

-الأشخاص الدين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

الزاوية المهنية : أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة .

كما أشارت المادة 30 و 31 من قانون91 -08 إلى الجهاز المؤهل بتعين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، حيث لا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3سنوات .

و تنتهي مهمة محافظ الحسابات في الحالات العادية بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة من عهدتها أو حالة وجود أسباب فجائية أو استثنائية[1] .

الفرع الثالث: الكفاءة المهنية:

من اجل إبداء رأي فني تثق فيه و تعتمد عليه أطراف متعددة لها مصالح بالمؤسسة، في اتخاذ قرارات سليمة.لابد من الحصول على مراجعين أكفاء وعليه حددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسين هما: التأهيل العلمي و العملي[2]

المطلب الثاني : التزامات محافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الأول: واجبات محافظ الحسابات

إن الطابع القانوني لمهنة محافظ الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهنته تمنح منتجوه درجة عالية من الثقة من أهمها [3]:

- المحافظة على أسرار المهنة؛
- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة : إن مهنة محافظ الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير؛

[1] **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية**:المرض، الموت، عدم القدرة، الاستقالة.

[2] المرسوم التنفيدي 12-288 المؤرخ في 21 يوليو 2012.

[3] غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة دكتوراه،غير منشورة،جامعة الجزائر3،2011،ص229 - ص231

– مدى استمرارية عمل محافظ الحسابات : ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمحافظي الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه مهمة المراجعة، وبإمكانه في أي وقت الاطلاع على دفاتر المؤسسة؛

– التدخل الشخصي : يجب على محافظ الحسابات أن يكون قادر على إدارة مهمته وتحت مسؤوليته الكاملة.

– التزام بالإجراءات: محافظ الحسابات غير ملزم بالوصول إلى النتائج وإنما عليه أن يلتزم ببدل العناية المهنة.

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة لمهامه المسؤوليات التالية.[1]

1- المسؤولية المدنية

لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج .

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

2- المسؤولية الجزائية

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، و يعاقبالقانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات، ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات، كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.

3- المسؤولية الانضباطية

وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

- ✓ خرق القانون والقواعد المهنية؛

[1] شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد12 ، جامعة سطيف، 2012، ص96-ص97

- ✓ التقصير المهني الخطير أو التهاون؛
- ✓ السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

المطلب الثالث : الإطار العملي لمحافظ الحسابات

الفرع الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها

المعيار هو نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة اتفاق عام يجب إتباعه كمقياس أو مرشد أو قواعد عامة.[1]

وقد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين(IASC) على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات[2].

- **المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة):**

توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، و شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التالية :

– يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة؛

– يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره و في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

– يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى.

- **المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني**

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا و كافيا و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين –إن وجدوا –بطريقة مناسبة و فعالة؛

– يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

---

[1] خليفة احمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر،**ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة**، البليدة،ديسمبر 2011 ، ص8

[2] صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،**مجلة الباحث**، عدد01،جامعة ورقلة، 2002، ص65

- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

- **المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقارير**

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ الحاسبية المتعارف عليها و التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية السابقة؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

الفرع الثاني : الإجراءات والخطوات العامة لانجاز مهمة محافظ الحسابات

قبل أن يشرع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث يباشر عمله بجمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة والمحيط الخارجي لها ومن ثم تقيم نظام الرقابة الداخلية معتمدا على مختلف أدلة الإثبات والقرائن، ومن تم التحقق من حسابات المؤسسة للوصول إلى رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية.

1- التخطيط في عملية المراجعة

يعد التخطيط المناسب مطلبا أساسيا وحيويا لإتمام عملية المراجعة بنجاح وفي الوقت المقرر، و من اجل القيام بذالك يعتمد المراجع على الخطوات التالية[1]:

1.1- التنظيم الداخلي لمكتب المراجعة

يختلف تنظيم المكتب من شخص لأخر وذالك تبعا لحجم العمل وطبيعته وتبعا لشكل القانوني للمكتب.

2.1- الإجراءات التمهيدية في عملية المراجعة :

هي مجموعة الإجراءات المهنية التي يقوم بها المراجع لتفعيل عملية المراجعة وزيادة كفاءتها ومن أهمها:

[1] عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت ، 2004 ،ص118

- التأكد من صحة تعينه مراجعا ،ثم التأكد من نطاق عملية المراجعة؛
- الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشاة والقيام بزيارات استطلاعية؛
- فحص النظام المحاسبي للمنشاة و الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية؛
- التعرف على العاملين في المنشاة ومدى مسؤولية كل منهم؛
- فحص مراكز المشاة من الناحية الضريبية.

3.1- برنامج المراجعة

يمثل برنامج المراجعة أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط للمراجعة حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي يقوم عليها ، ويلكون بر نامج المراجعة ذو جودة عالية يقوم المراجع بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية الذي سيتولى فحصه لمعرفة مدى سلامته ومدى إمكانية الاعتماد عليه في الخطة وتحديد المشاكل المحتملة خلال العمل .

4.1- أوراق عمل محافظ الحسابات

يستعمل المراجع أوراق العمل من سجلات محاسبية ووثائق مالية لتدعيم و اثبات العمل الذي قام به ،وتعرف أوراق العمل على أنها [1] كل الأدلة التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، فيستند عليها في تقريره، وهي دليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.

5.1- الحصول على أدلةتدقيق كافية و مناسبة وموثوقة

يقصد بأدلة التدقيق جميع ما يحصل عليه المدقق من مستندات وتفسيرات وتقديرات وعمليات محاسبية يعتمد عليها المراجع لإصدار حكمه عن البيانات المالية ومدى مصداقيتها.

وعلى المراجع أن يجمع أدلة موثوق بها تؤيد الرأي الذي سوف يصدره في نهاية عملية المراجعة وتحدد حجية أدلة الاثبات بعاملين [2]:

✓ الوثوق في الدليل : بحيث إذا كان الدليل موثوق فيه بدرجة كبيرة فان ذالك يساعد المراجع في الاقتناع بان المركز المالي ونتائج الأعمال معبر عنها بعدالة؛

[1] محمد التوهامي طواهر ،صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2006ص126

[2] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**،المكتبة العصرية،2007 ،ص190 -ص194

✓ كفاية الدليل : تتحدد كفاية الأدلة بكمية الأدلة التي جمعها المراجع وتقاس كفاية الأدلة بحجم العينة التي يختارها.

2 - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يمثل عاملاً مهماً من وجهة نظر المراجع في تحديد نطاق عمله الميداني حتى يحقق المستوى المطلوب في تنفيذه، فدراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ قراره في مدى الاعتماد عليها، وتحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد إجراءات المراجعة.

و يعرف نظام الرقابة الداخلية على انه مجموعة من الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية[1] .

ولدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد محافظ الحسابات على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام سوف نتطرق إليها فيما يلي[2] :

1.2-قائمة الاستقصاء النموذجية

تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، حيث تشمل على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، حيث أن إجابات الأسئلة الإيجابية تعبر عن درجة من الرضي على الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابات السلبية عن ضعف محتمل في أسلوب الرقابة، أو أنها توضح على الأقل الحاجة إلى زيادة الفحص والدراسة.

2.2-الوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية

تواجه طريقة الاستقصاء احتمال قيام مساعدي المراجعة بالتسرع في الإجابة على الأسئلة دون فهم حقيقي لأوضاع المؤسسة، لذالك يفضل بعض المراجعين عمل وصف كتابي لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة، وتعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف نظام الرقابة الداخلي .

3.2-خرائط التدفق

تمثل خريطة التدفق التي يستخدمها المراجع شكلاً بيانياً رمزياً لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، ويوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات ، هذا واصطلح عليها أيضا بخرائط النظم و هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة، وتعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي والتي يستخدمها

[1] Société national De la Comptabilité :contrôle interne dans la l'entreprise audit interne et commissariat aux comptes dans la revue algérienne de comptabilité et audit Alger, mars,1995 p42

[2] جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي ،الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، ، العدد 5، جامعة الوادي، 2012، ص218-ص219-ص220

لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتى يتمكن من دراستها وتقييمها، ويمكن أن تظهر فعاليتها في الربط والعرض لحلقات الاتصال، مما ينبه المراجع إلى التعرف السريع على الحلقات المفقودة من الإجراءات.

3. مراجعة عناصر القوائم المالية

من الأهداف الرئيسة للمراجعة إبداء الرأي الفني المحايد في أن القوائم تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،وحتى يتمكن المراجع من ذالك كان من الواجب عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات التي تتمثل في التحقق من عناصر القوائم المالية وذالك من خلال [1]:

- الكمال : يعني أن كل العمليات المتعلقة بالحسابات قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم : أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- التسجيل المحاسبي : أي أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

و تشمل عملية المراجعة كل من العناصر التالية :

- ❖ التحقق من الأصول الثابتة و المخزونات؛
- ❖ التحقق من الحقوق والديون والأموال المملوكة كذالك؛
- ❖ التحقق من النواتج؛
- ❖ التحقق من الأعباء.

4. التقرير

تبعا للنصوص الجزائرية، فأنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادةو التي ينبغي أن تبرر قانونا.

[1] محمد التوهامي ،صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ، ص148

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

لاقي موضوع المراجعةاهتماماً كبيراً من قبل الباحثين على مدى العقدين الماضيين، وذالك باعتبار أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع التغيرات الاقتصادية، لذالك تم الاعتماد على الدراسات العلمية الحديثة.

1. خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، 2013

ومن بين أهداف الدراسة تحديد العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و دورها في ضبط مخاطر المراجع ، للتقليل من حدوث عمليات الغش و الأخطاء الجوهرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على محافظي الحسابات بولاية الاغواط، ومما توصل إليه الباحث أن الكفاءة المهنية والاستقلال أهم العوامل المؤثرة في جودة الأداء محافظي الحسابات، و ان محافظي الحسابات يملكون الكفاءة المهنية اللازمة، رغم التأثير السلبي للأتعاب، والعلاقة الموجودة بين جودة المراجعة و مخاطر المراجعة هي علاقة عكسية و تنعكس بشكل مباشر على مخرجات المراجعة من خلال صحة و سلامة القوائم المالية ومن ثم زيادة الثقة والشفافية في المعلومة المالية[1].

2. عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية،2012

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم به من اجل التحقق من توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية، و بغية تحقيق ذالك تم دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لمجموعة من القطاعات المختلفة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الشركة هي المسؤول الأول عن توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية باستنادها على معايير المحاسبية، وعلى مراقب الحسابات على إضفاء خاصية الموثوقية بعناصرها الثلاث (القابلية للتحقق،الصدق في التمثيل،الحيادية) وذالك بعد تحققه من توفر خاصية الملائمة(التوقيت الملائم،القيمة التنبؤية، القيمة الارتجاعية) لتنشر هذه المعلومة إلى مستخدميها في صورة تجعلها أكثر مصداقية وقابلية لاتخاذ القرارات المناسبة[2].

---

[1] خيراني العيد،**مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة** ،مذكرة ماجستير ،غير منشورة، جامعة ورقلة ، مارس 2013

[2] عبد الكريم محمد سلمان النجار، **مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ، 2012.

3. مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية، 2012

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، ومدى تأثره بالإصلاح المحاسبي المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من خبراء ومحافظي الحاسبات في ولايتي ورقلة والجزائر العاصمة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن دور المراجع يكمن في إعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق ودلالة القوائم المالية ولا يتعدى ذالك إلى تصحيح الأخطاء المحاسبية، ويعتبر التنظيم الحالي انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي والمالي مما يساهم في إعطاء مصداقية اكبر للمعلومة المحاسبية[1] .

4. غوالي محمد البشير ،مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط،2011

ومن بين أهداف الدراسة معرفة مدى مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التصرفات الغير قانونية في ضل بدله للعناية المهنية اللازمة، و التعرف على المؤثرات التي تمس بجودة خدمات المراجعة، لهذا الغرض توزيع استبيان على مجموعة من مراجعي الحسابات من جهة و المستفيدين من خدمة المراجعة كوجهة نظر ثانية، في منطقة الجنوب الشرقي الجزائري، ومما توصل إليه الباحث أن إضفاء المصداقية على القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد الهدف الأسمى للمراجعة، إلا أن هنالك طلب متزايد على خدمات المراجعة بسبب الإفلاس المتكرر لكبار الشركات العالمية والتلاعبات على مستوى الإدارة والتي انعكس صدها على المجتمع الذي اصحب ينظر إلى المراجع على انه مقصر في عمله ما لم يقم باكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية، وان من بين أهم المؤثرات على جودة خدمات المراجعة سلم الأتعاب وعدم احترام القوانين المنظمة للمهنة[2].

5. احمد لعماري، حكيمة مناعي، ترشيد أداء المحاسبين والمراجعين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية،مجلة علوم إنسانية، 2010

تهدف الدراسة إلى وضع إطار عام للتكوين العلمي والعملي للمدقق الجزائري يناسب أداء المهنة و يجعله جديرا بتوفير المعلومة المناسبة، ولتحقيق أهداف الدراسة وزع الاستبيان على كل من المحاسبين و مدققو الحسابات الخارجيين على المستوى الوطني والمستثمرين والملاك والاكادمين بجامعات الجزائر، ومن النتائج المتوصل إليها أن

[1] مولاي نصيرة، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية** ،مذكرة ماستر،غير منشورة، جامعة ورقلة ،2011

[2] غوالي محمد بشير، مرجع سبق ذكره

المراجع الخارجي لا ينقصه التأهيل العلمي والعملي بقدر ما ينقصه التحفيز والحماية المهنية، وان العمل على احترام الالتزامات القانونية والمهنية المنظمة للمهنة، هو بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات[1].

6. محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة مراجعة الحسابات، 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات وتعزيز موثوقيتها واستقلالها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على المحاسبين القانونيين في اليمن،وتوصلت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة عملية مراجعة الحسابات، وان تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته تجعله أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة وخبرة عالية مما يؤثر إيجابا على جودة مراجعة الحسابات، كما أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجع، ومدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة تؤثر إيجابا على جودة أعمال المراجعة، مما يستدعي ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة[2].

7. ديلمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، 2009

تهدف الدراسة إلى معرفة واقع مخرجات النظام المحاسبي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وإبراز الدور الذي يقوم محافظ الحسابات لزيادة الثقة بالمعلومة المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات وأساتذة اكادمين في منطقة الوسط الجزائري، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن مخرجات النظام المحاسبي لا تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة لذا يجب الاعتماد على المراجعة الخارجية للحسابات وتساهم هذه الأخيرة في زيادة منفعة القوائم المالية وجعلها اكبر ثقة لدى مستخدميها[3] .

8. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، 2009

هدفت الدراسة إلى الوقوف على واقع مخرجات المراجعة الخارجية ومدى أهمية مواكبتها لتحولات الاقتصادية الجديدة، وتم توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين وأساتذة أكاديميين في مجموعة من ولايات الوطن، ومن أهم ما توصل له الباحث أن إصلاح النظام المحاسبي سيكون له دور كبير في توليد مخرجات تعبر عن الوضعية الحقيقية

---

[1] **احمد لعماري،حكيمة مناعي، ترشيد أداء المحاسبين والمراجعين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية**،، السنة السابعة:العدد54،جامعة باتنة، 2010

[2] محمد علي جبران ،**العوامل المؤثرة في جودة المراجعة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين لقانونيين باليمن** ،الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة،جامعة صنعاء،اليمن،2010

[3] ديلمي عمر، **اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**،مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة باتنة،2009

للمؤسسة و تشكيل نموذج جديد لتقرير محافظ الحسابات يتلاءم والتغيرات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية ويعزز من ثقة مختلف مستخدمي القوائم المالية، كما أن النماذج المقترحة من IAPC لجنة تطبيقات المراجعة يمكن استعمالها في الجزائر وهي ملائمة للواقع المهني للمراجعة في الجزائر[1].

9. لقطيطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، 2009 .

هدفت الدراسة إلى معرفةمدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني و أسباب عدم الر ضا على مهنة المراجعة في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة وزع استبيان مزج بين أراء مراجعي الحسابات من جهة و مستثمرين وأساتذة أكاديميين من وجهة أخرى، وخلصت الدراسة أن مراجعي الحسابات يتقيدون بقواعد السلوك المهني، وما يحول دون تطوير مهنة المراجعة في الجزائر نقص التدريب المهني لعدم وجود معهد تدريبي متخصص، ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وعدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري[2].

10. حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، 2009.

تهدف الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المحاسبية،وذالك من خلال دراسة تطبيقية في مؤسسة نقل الموارد المنجمية، ومن ابرز ما توصل إليه الباحث أن نجاح المراجعة الخارجية مرهون بإتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها لكونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع، وتقليلا لتفاوت بين أعضاء المهنة، ومن دواعي الوصول الى إبداء رأي فني محايد على المراجع إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية وحصوله على الأدلة والقرائن الكافية [3].

11. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، 2004.

تهدف الدراسة إلى تحديد الدور الفعال للمراجعة في تقييم نظام المعلومات المحاسبي ودعم فعاليته في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستفيدين منها، ولذا تم دراسة حالة الشركة الوطنية القال بالمسيلة، ومن أهم نتائج التي توصلت إليها أن نجاح المؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة مرهون بالمعلومة المحاسبية، حيث تساعد هذه الأخيرة على اتخاذ قرارات على مستوى الداخلي من اجل تحسين الأداء وزيادة فعالته،كما تعتبر أساس القيام

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**،مذكرة ماجستير، غير منشورة،جامعة باتنة،2009

[2] لقطيطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير،غير منشورة**، جامعة باتنة،2009

[3] حولي محمد ، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماجستير ،**غير منشورة، جامعة باتنة** ، 2009 .

باتخاذ القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية،كما أن اعتماد نظام رقابة داخلي منظم يؤدي إلى التقليص من حالات الخطأ والغش [1].

[1] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية** ، مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة المسيلة،2004

خلاصة الفصل

يعمل محافظ الحسابات على فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى سلامتها وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذالك بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد يعبر عن المركز المالي الحقيقي ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

وحتى يصل محافظ الحسابات بتقريره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى خدمة مختلف الأطراف المهتمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب كان عليه لزاما أن يعتمد على أسس ومعايير تضبط طريقة وصوله لهذا التقرير، على غرار أن يكون مستقلا، مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا ،وبالإضافة إلى تلك المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة الوجبات و المسؤوليات تحكم علاقة محافظ الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة.

تمهيد

يهدف محافظ الحسابات إلى إبداء رأي فني محايد حول ما انتهت إليه أعمال المحاسبة، ويتوقف صواب هذا الرأي على مدى إمكانية قياس بعض الظواهر الاقتصادية المؤثرة على عناصر القوائم المالية الختامية للمؤسسة، و وضعها في صورة تسمح باتخاذ قرارات سليمة، ومن هنا بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة تخضع لضغط متزايد من مستخدمي البيانات والقوائم المالية الختامية، وكان يرتكز هذا الضغط حول دور المحاسب و محافظ الحسابات من حيث الممارسة وتحسين جودة البيانات والقوائم المالية التي تعتمد عليها إدارة المؤسسات ومختلف الجهات الخارجية .

لذا تم إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة من الفئتين التي ذكرت في الفقرة أعلاه وهما كل من محافظي الحسابات و المحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض لمختلف الإجراءات و والوسائل المستخدمة في الدراسة للوصول إلى النتائج ومن ثم تحليلها وتفسيرها لنتوصل في الأخير إلى الاستنتاجات.

المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المطلب الأول: عرض الاستبيان

حيث يتم التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تم فيهاصياغته، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: منهج البحث

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بالعوامل التي تؤثر على القوائم المالية، ومدى مساهمة محافظ الحسابات في زيادة الثقة بها، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، و المعلومات المحصل عليها من خلال إستبانتهّ إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعSPSS .

الفرع الثاني : استبانه الدراسة

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

ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقدّر تصميمها على ثلاثة مراحل:

✓ مرحلة التصميم الأولي.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقةّ 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 وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلةّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذالك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة وعدم الرد من البعض الآخر.

✓ مرحلة إعادة التصميم

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين تمّ عرض الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات للتأكد من وضوح و استيعاب الأسئلة من قبلهم، حيث مكّنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات و اتخاذ بعض التعديلات و التصميمات فيما يخص الأسئلة و صياغتها بطريقة مناسبة و واضحة.

✓ مرحلة التصميم النهائي

و هي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تمّ 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 خصوصا في منطقة تقرت و ورقلة؛

–الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة) فيما يخص الاستمارات الموزعة في منطقة حاسي مسعود؛

– البريد الالكتروني خاصة فيما يخص الأساتذة الممتهنين لمهنة محافظ الحسابات.

أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

– الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛

– استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم؛

– الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني.

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان:

تضمن استمارة الاستبيان 39 سؤالا موزعة على قسمين كما يلي :

- القسم الأول : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على ثلاث فقرات، (المؤهل العلمي؛ الوظيفة؛ الخبرة المهنية.) والتي يتوقع أن تساعد الباحث على تفسير النتائج.
- القسم الثاني : والذي من شأنه أن يعالج مشكلة الدراسة واحتوى على (36) سؤال هدفت إلى ما يلي :
  - المحور الأول : يحتوي على 13 فقرة تناولنا فيها الكفاءة المهنية و الاستقلالية كأحد أهم الخصائص التي تجعل محافظ الحسابات يبدئ رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية؛
  - المحور الثاني : يحتوي على ثمان فقرات تناولنا فيها مسؤولية محافظ الحسابات تجاه اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية لما لهذه الأخيرة من تأثير على صدق القوائم المالية؛

- المحور الثالث : يحتوي على ثمان فقرات تناولنا فيها مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذالك لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي.
- المحور الرابع : يحتوي على سبع فقرات تناولنا فيها دور محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية وذالك من خلال المنهج الذي يتبعه أثناء أداء عمله .

الفرع الرابع : مجتمع وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف الآتية:

1.1 **محافظ الحسابات** : وقد سبق تعريفه وذالك حسب المادة 22 من قانون 10-01

يعد محافظ حسابات أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتباره الطرف المسئول عن أداء خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة منه.

2.1 **المحاسب** :

يعتبر المحاسب أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، وذلك باعتبار الطرف المعد للقوائم المالية التي يتم مراجعتها وأحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي.

3 عينة الدراسة

استهدف الاستبيان فئة محافظي الحسابات بولاية ورقلة من خلال توزيع 23 استبيان تم الحصول على 20منها ،كما استهدف هذا الاستبيان فئة المحاسبين ببعض المؤسسات بنفس الولاية عن طريق توزيع 27 استبيان تم الحصول على26 منها.

الجدول رقم (2-1)الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرارت	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات المفقودة	4	%8
الاستمارات الملغاة	6	%12
الاستمارات الصالحة لتحليل	40	%80

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

الجدول رقم(2-1) يبين العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة، و البالغ عددها 50 استمارة منها46 استمارة تم استرجاعها، وفقد أربعة استمارات، وبعد تفحصنا للاستبيانات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية ست استمارات،

من مجموع الاستبيانات الموزعة لعدم الجدية في الإجابة و بالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال40 استمارة أي ما يعادل 80في المائة .

المطلب الثاني :التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

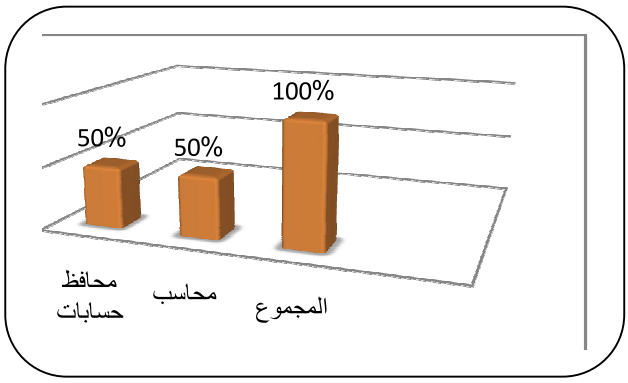
تتكون عينة الدراسة من 40 فردا نسبة الخبراء و محافظي الحسابات كانت 50 في المائة كانت نسبة المحاسبين 50 في المائة وهذا ما يوضحه الجدول والشكل كما يأتي :

جدول رقم (2-2)توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
محافظ الحسابات	20	%50
محاسب	20	%50
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان.

الشكل رقم (2-1) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة .



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان

الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل :

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3.2) والشكل(2.2) الخاص بتمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة جامعين حيث بلغ عددهم 33 أي ما نسبته 82.5 في المائة وهي نسبة مرتفعة جدا ويرجع ذالك من جهة محافظي الحسابات أن النصوص القانونية تنص أنه ومن اجل الحصول على الاعتماد يجب توفر شهادة الليسانس كحد أدنى، ومن وجهة المحاسبين فان اغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات،

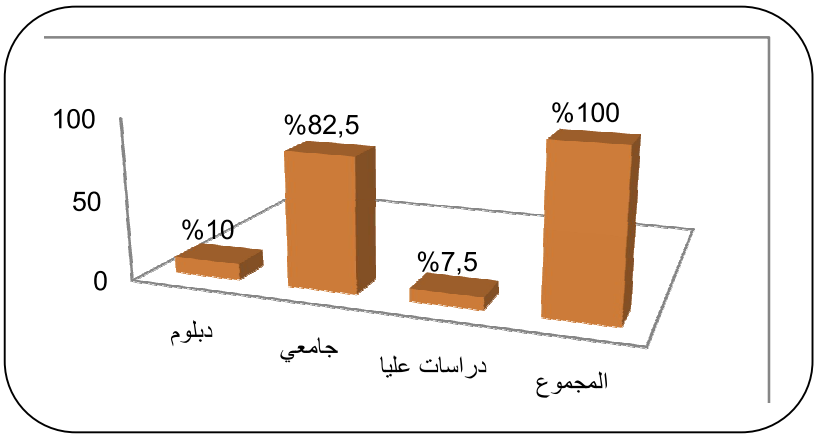
و أربع أفراد بنسبة عشرة في المائة ليس لديهم مستوى جامعي، في حين بلغ عدد حاملي الشهادات العليا ثلاث أفراد وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

جدول رقم (2-3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
دبلوم	4	%10
جامعي	33	%82.5
دراسات عليا	3	%7.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان

الشكل رقم(2-3) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان

الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

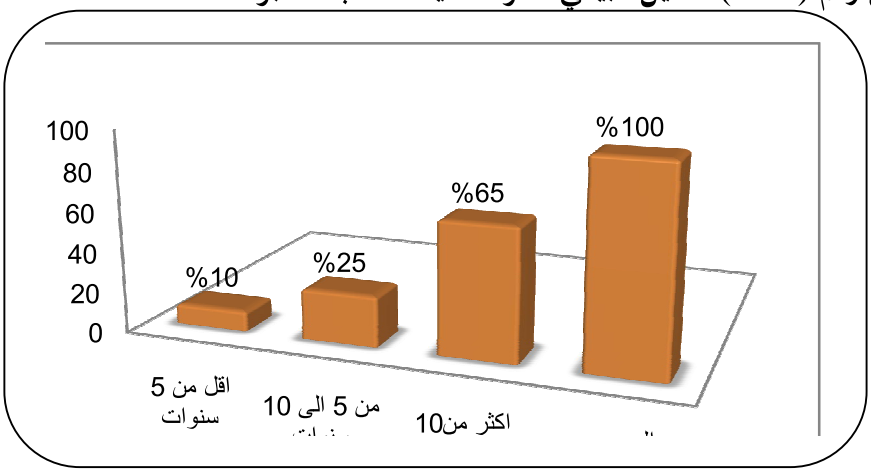
يمثل الجدول رقم (2-4) والشكل(3.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة ما نسبته 65 في المائة لديهم خبرة في العمل أكثر من عشر سنوات و هي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تضفي على الدراسة نوع من الدقةو الواقعية، تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة مابين خمس وعشر سنوات، أما الأفراد الذين لديهم خبرة اقل من خمس سنواتنسبتهم كانت عشرة في المائة وهي النسبة الأقل في عينة الدراسة .

جدول رقم(2-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

المدة	التكرار	النسبة
اقل من5 سنوات	4	%10
05-10 سنة	10	%25
أكثر من 10 سنوات	26	%65
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الاستبيان

الشكل رقم (2-4)التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة



المصدر :من إعداد الباحث بناءا على الاستبيان.

المبحث الثاني:النتائج والمناقشة

المطلب الأول : نتائج الدراسة الميدانية

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكرت ذي الثالث درجات، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم(2-5) :مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

3	2	1
غير موافق	محايد	موافق

المصدر: من إعداد الطالب

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسطالحسابي كما يلي:

الجدول رقم (2-6)معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي
من 1الى 1.66	غير موافق
من1.67الى2.33	محايد
من2.34الى3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب.

الفرع الأول : النتائج المتعلقة بالكفاءة المهنية و استقلال محافظ الحسابات

يظهر الجدول رقم (2-7) رأي أفراد العينة فيما يخص تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و بالاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر ب 2.85 والانحراف المعياري والمقدر ب 0.19 حيث كان اتجاه العينة نحو الموافقة ما يبين أن محافظ الحسابات يتمتع بالكفاءة المهنيةو الاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد.

ويتبين استقلال محافظ الحسابات حسب أراء أفراد العينة من خلال الفقرات التالية و التي تصل نسبة الموافقة في اغلبها إلى 100 في المائة:

- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية إثناء أداء عمله؛
- لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من الإدارة؛
- يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو رغبات الإدارة؛
- لا توجد مصالح مادية لمحافظي الحسابات مع المؤسسة.

وتبين أراء أفراد العينة تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة يبرز ذالك من خلال الفقرات التالية :

- يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله بكفاءة؛
- محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة؛

- توفر الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة؛
- يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها؛
- يتوفر لدى محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

و هنالك فقرات كانت أراء المستجبين فيها متفاوتة بين التأيد و الرفض وهذا ما يوضح وجود عوامل تؤثر على استقلال محافظ الحسابات تتمثل في كل من التعين والعزل ،تحديد الأتعاب بالإضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة .

بناء على نتائج الفقرات المحور الأول و المتوسط الحسابي لإجابات المحور نقبل الفرضية الأولى ونثبت صحتها.

الجدول رقم(2-7)مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و الاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الفقـرات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و النزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله.	40	0	.	3	00	موافق
	100	.	0			
لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة.	36	0	4	2.8	0.60	موافق
	90	0	10			
يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة	34	0	6	2.7	0.72	موافق
	85	0	15			
أتعاب المراجعة ملائمة مع حجم العمل وثقل المسؤولية	18	4	18	2	0.96	محايد
	45	10	45			
تقديم محافظ الحسابات الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤثر سلبا على استقلاليته .	15	4	21	1.85	0.94	محايد
	37.5	10	52.5			

وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته.	29	0	11	2.45	0.90	موافق
	72.5	0	27.5			
تعيين و عزل و تحديد أتعاب المراجع بواسطة الجمعية العامة يعزز من استقلالية المراجع.	23	6	11	2.3	0.88	محايد
	57.5	15	27.5			
يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله بكفاءة.	38	2	0	2.95	0.22	موافق
	95	5	0			
محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة	33	5	2	2.78	0.53	موافق
	82.5	12.5	5			
يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة.	40	.	.	3	00	موافق
	100	0	0			
يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.	24	10	6	2.45	0.74	موافق
	60	25	15			
يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجابا على استقلاليته.	40	0	0	3	00	موافق
	100	0	0			
يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.	23	2	15	2.2	0.96	محايد
	57.5	5	37.5			
متوسط إجمالي الإجابات				2.57	0.19	موافق

المصدر :من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

الفرع الثاني : النتائج المتعلقة بمسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء بالقوائم المالية.

يظهر الجدول رقم(2-8) رأي أفراد العينة فيما يخص قيام محافظ الحسابات باكتشاف حالات الغش والأخطاء التي تجعل من القوائم المالية أكثر مصداقية.

فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور والذي هو بمقدار2.38 والانحراف المعياري والمقدر ب 0.38 واتجاه العينة نحو الموافقة يمكن الحكم على إمكانية قيام محافظ الحسابات باكتشاف حالات الغش و الخطأ في القوائم المالية.

وبينت أراء افرد العينة بنسبة قاربت 100 في المائة من حيث موافقة على أن المسؤولية الرئيسية لتحمل الغش والأخطاء تقع على عاتق الإدارة .

و تبين أراء افرد العينة كذالك أن محافظ الحسابات يقوم باكتشاف حالات الغش والخطأ في حدود مسؤوليته و ذالك من خلال التأييد الكبير للفقرات التالية :

- محافظ الحسابات غير مسؤول عن جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية؛
- اكتشاف الغش والخطأ لا يعتبر الهدف الأساسي للمراجعة وان محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية محدودة بهذا الخصوص؛
- يوفر محافظ الحسابات حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات من خلال التزامه بمعايير المراجعة.

وكانت أراء أفراد العينة متفاوتة بين التأيد والرفض فيما يخص مسئولية محافظ الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للإدارة أو الموظفين و التي لها تأثيراً على حسابات المؤسسة.

أما في ما يخص الفقرة التي تعلقت بمدى قدرة محافظ الحسابات على تأكيد فرض الاستمرار، باعتبار أن الاستمرارية احد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، ويجب على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه حول استمرار المؤسسة من عدمه، كانت الإجابات 47.5 في المائة من أفراد العينة تؤيد قدرة محافظ الحسابات على تأكيد فرض الاستمرار و 42 في المائة ترى عدم إمكانية قيام محافظ بذالك.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الثانية والمتوسط الحسابي لفقرات المحور نقبل الفرضية الثانية ونثبت صحتها.

الجدول رقم (2-8) :ما مدى قيام محافظ الحسابات بدوره اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية.

الفقرات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
محافظ الحسابات غير مسؤول عن إظهار جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية .	25	7	8	2,43	0,813	موافق
	62.5	17.5	20			

يذكر محافظ الحسابات جميع حالات الغش والخطأ التي تم اكتشافها في تقريره.	35 87.5	3 7.5	2 5	2,83	0,501	موافق
يملك محافظ الحسابات القدرة على تأكيداستمرارية المؤسسة	1 47.5	4 10	17 42.5	2,05	0,959	محايد
إن اكتشاف الغش والخطأ لا يعتبر هدف أساسي للمراجعة و محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية محدودة بهذا الخصوص.	22 55	6 15	12 30	2,25	0,899	محايد
يوفر محافظ الحسابات حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات من خلال التزامه بمعايير المراجعة .	26 65	9 22.5	5 12.5	2,52	0,716	موافق
محافظ الحسابات غير مسئول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للإدارة و التيلها تأثيراً على حسابات المؤسسة .	18 45	9 22.5	13 32.5	2,13	0,883	محايد
محافظ الحسابات غير مسئول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية لموظفي المؤسسة و التي لها تأثيرا على الحسابات المؤسسة.	16 40	9 22.5	15 37.5	2,03	0,891	محايد
إدارة المؤسسة تتحمل مسؤولية وجود أخطاء أو غش في القوائم المالية	37 92.5	0 0	3 7.5	2,85	0,533	موافق
متوسط إجمالي الإجابات				2.38	0.38	موافق

المصدر :من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

الفرع الثالث : النتائج المتعلقة بالتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية

يظهر الجدول رقم (2-9) رأي أفراد العينة فيما يخص التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية، باعتبارها المساهم الأول في ضمان إنتاج معلومة تكون محل ثقة الجميع، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر ب 2.89 والانحراف المعياري 0.14 وكان اتجاه العينة نحو الموافقة، يتبين التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذالك حسب أراء أفراد العينة والتي كان اغلبها بنسبة100 في المائة و كانت كالآتي :

- يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين و الأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية؛

- يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية؛
- يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة؛
- يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية؛
- يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة؛
- يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية و التأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الثالثة والمتوسط الحسابي لفقرات المحور يكون البحث قد تحقق من صحة الفرضية الثالثة.

جدول رقم (2-9) :مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي .

الفقرات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين الأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.	40	0	0	3	00	موافق
	100	0	0			
يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	40	0	0	3	00	موافق
	100	0	0			
يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا.	28	9	3	2.63	0.62	موافق
	70	22.5	7.5			
يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.	40	0	0	3	00	موافق
	100	0	0			
يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	35	5	0	2.88	0.33	موافق
	87.5	12.5	0			
يعمل محافظ الحسابات على توفير تأكيدات معقولة بأن العمليات المالية قد تمت بموافقة إدارة المؤسسة.	33	3	4	2.73	0.64	موافق
	82.5	7.5	10			
يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الداخلية	37	3	0	2.93	0.26	موافق

خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة.	92.5	7.5	0			
يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية و التأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.	40	0	0	3	00	موافق
	100	0	0			
متوسط إجمالي الإجابات				2.89	0.14	موافق

المصدر :من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

الفرع الرابع: النتائج المتعلقة بدور منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها.

يظهر الجدول رقم(2-10) رأي أفراد العينة فيما إذا كانت المنهجية التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء أداء عمله تعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية .

فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر ب 2.6 و الانحراف المعياري والمقدر ب 0.33 واتجاه العينة نحو الموافقة، يتبين مساهمة منهجية عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها في معظم فقرات المحور والتي كانت نسب الموافقة فيها كبيرة جدا وذالك على النحو التالي:

✓ لا يقبل تفسيرات الإدارة دون الحصول على أدلة الاثبات الكاملة : حيث تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى جودة أعمال محافظ الحسابات من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات؛

✓ تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؛

✓إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت الهازم والمناسب لانجاز المهمة بما يتلاءم وطبيعة هذه المهمة؛

✓ ارتفاع مستوى المصداقية في التقرير لعدم وجود تحيز إلى احد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الرابعة والمتوسط الحسابي لفقرات المحور وبذالك يكون البحث قد تحقق من صحة الفرضية الرابعة.

الجدول رقم(2-10):مدى مساهمة منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها

الفقرات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة			
لا يقبل محافظ الحسابات تفسيرات الإدارة بدون الحصول على أدلة الإثبات كاملة وملائمة	37	0	3	2.85	0.53	موافق
	92.5	0	7.5			
يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذ كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	36	0	4	2.8	0.6	موافق
	90	0	10			
يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة.	26	14	0	2.65	0.48	موافق
	65	35	0			
الزيارات المتكررة للمؤسسة تزيد من فاعلية عمل محافظ الحسابات	24	4	12	2.3	0.91	محايد
	60	10	30			
عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات	26	3	11	2.38	0.89	موافق
	65	7.5	27.5			
تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة يعزز من موثوقية القوائم المالية .	31	9	0	2.78	0.42	موافق
	77.5	22.5	0			
يخلو تقرير محافظ الحسابات من التحيز إلى احد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.	27	5	8	2.48	0.81	موافق
	67.5	12.5	20			
متوسط إجمالي الإجابات				2.6	0.33	موافق

المصدر :من إعداد الطالب بناءا على نتائج الاستبيان.

المطلب الثاني : مناقشة وتفسير النتائج

الفرع الأول : الكفاءة المهنية واستقلال محافظ الحسابات

- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلال الذي يمكنه من إبداء رأي فني محايد.

بينت نتائج الفقرات أن محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية والحياد والموضوعية أثناء أداء عمله يرجع ذالك إلى توفر العوامل الأساسية التي تبين وجود الاستقلال والمبينة كما يلي :

✓ لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة، وهذا يعني تمكنه من أداء عمله دون أي ضغوط من خلال :

- الاطلاع و الفحص على جميع السجلات و الدفاتر و الحصول على المعلومات من أي مصدر؛
- عدم إخفاء أي عناصر ذات أهمية ممكن أن تؤثر على صحة و عدالة القوائم المالية؛
- المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

✓ عدم وجود مصالح مادية لمحافظي الحسابات مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها .

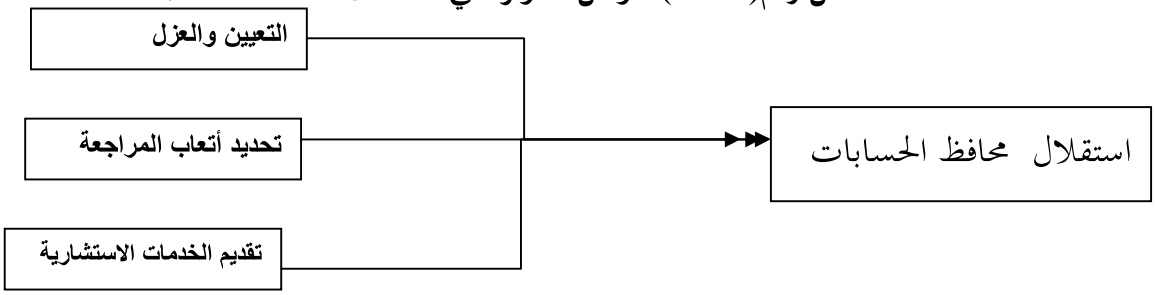
إن مما يفسر تمكن محافظ الحسابات من إبداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية، عدم وجود مصالح مادية له مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وان لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع وقد جاءت النصوص القانونية بذالك فيما يخص حالات تنافي ممارسة المهنة، وهي الحالات التي يكون لمحافظي الحسابات علاقات أو صلات قرابة مع القائمين بالإدارة أو مجلس المديرين.

وقد بينت دراسة(لعماري[1]) لكي يتحقق الاستقلال الكامل لا بد أن يتوفر الاستقلال الذاتي والذهني وعدم وجود مصالح للمراجع، فلا فصل بينهما وان فقد إحداهما يلغي تماما الثاني ومن ثم انعدام الاستقلال.

- تؤثر كل من التعين والعزل وتحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع .

أوضحت نتائج أراء العينة في الفقرات المتعلقة بتعين وعزل محافظي الحسابات وتحديد أتعابهم وما يخص تقديم الخدمات الاستشارية أن لهذه العوامل تأثير سلبي على استقلال محافظي الحسابات .

الشكل رقم(2-4)العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات



المصدر :من إعداد الطالب.

تؤثر العوامل المذكورة في الشكل (2-4) أعلاه على استقلالية محافظ الحسابات، برغم من أن سلطة التعين والعزل وتحديد الأتعاب في يد الجمعية العامة باعتبارها طرف مستقل كما ورد في نص المادة 26 من قانون10-

[1] احمد لعماري، مرجع سبق ذكره، ص 9

01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إلا أننا وجدنا في أراء أفراد العينة عدم إمكانية الجمعية العامة من تعزيز استقلال محافظ الحسابات وجعله محل ثقة مستخدمي القوائم المالية.

و هذا ما يفسر الواقع العملي في الجزائر الذي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في التعين والعزل، ومن ثم انفراد الإدارة بممارسة ذالك هذا الدور، حيث نجد تدخل مجلس الإدارة في تعيين محافظ الحسابات، وذالك باختياره محافظ الحسابات الذي ستسند إليه مهام المراجعة ثم يعرض الأمر على الجمعية العامة والتي لا يكون لها دور إلا في اتخاذ قرار التعيين، إضافة إلى ذالك تواضع نسبة حضور المساهمين في اجتماعات الجمعية العامة، وعدم إدراك بعض الحضور لدور محافظ الحسابات، ما يجعل من اختيار التعيين في يد إدارة المؤسسة، حيث تجعل هذه الأخيرة من هذا الأمر وسيلة لضغط على محافظي الحسابات الذي يجد نفسه يمارس عملية المراقبة على الجهة التي تملك تعينه، مما يؤثر سلبا على استقلاليته و إبدائه لرأي فني محايد حول القوائم المالية

أما في ما يخص الخدمات الاستشارية التي يقدمها محافظ الحسابات للمؤسسة.يعتبر تقديم الخدمات الاستشارية من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلالية، حيث وجدنا اختلاف من أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير هذه الخدمات على محافظي الحسابات.

ويرى الباحث بناءا على أغلبية أراء عينة الدراسة أن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات، وذالك طالما أن هذه الخدمات مجرد النصيحة والاستشارة ولا تساهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

وعلى النحو ذاته جاء رأي لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام محافظ الحسابات بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلاله، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية.

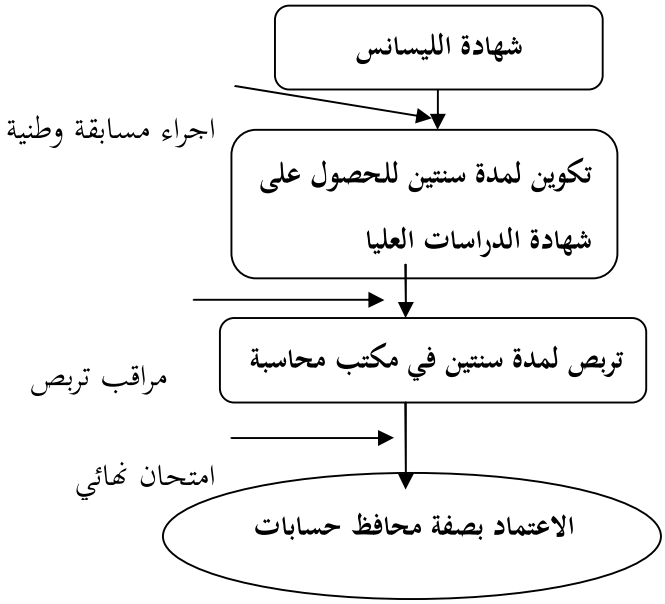
وعلى خلاف ذالك هنالك دراسات خلصت إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يضعف من استقلال محافظ الحسابات، لان هذا الأخير يجد نفسه في موقف الدفاع عن المؤسسة والمساعدة في اتخاذ قراراتها .

ونستنج أن استقلال محافظ الحسابات يمثل عاملاًأساسيً ا في ممارسة مهنة المراجعة إلا انه من العصب أن يتحقق كليا فلا بد أن يكون محافظ الحسابات مستقلا في مظهره الخارجي ليزيل أي موقف قد يتسبب بوجود شك أو غموض في استقلاله، كما يجب العمل على دعم استقلال محافظ الحسابات بضبط التشريعات والقوانين التي تحكم العلاقة بين محافظ الحسابات والمؤسسة من ناحية التعيين والعزل وتحديد الأتعاب وتقديم الخدمات الاستشارية.

- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

ومما يفسر توفر الكفاءة المهنية اللازمة شروط حصول على الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، والذي لا يكون إلا بالتأهيل العلمي والعملي الكافي باعتباره اللبنة الأولى للحصول على مراجعين ذوي كفاءةعالية كما يبين شكل(2-5) ذالك.

الشكل رقم(2-5):مسار التكوين في محافظة الحسابات حسب القانون 10-01



المصدر :خيراني العيد، مرجع سبق ذكره، ص98

الفرع الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و الأخطاء بالقوائم المالية..

- مسئولية منع الغش واكتشاف الخطأ تقع على عاتق الإدارة

فتعتبر الإدارة المسؤول الأساسي والأول عن منع الغش وذالك باعتبارها تمتلك القدرة على تبني السياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك غير الصحيح و ضبط رقابة داخلية جيدة و التزامها بمعايير المحاسبة المتعارف عليها وذالك بغية المحافظة على مواردها، إلا أن هذا لا يعني منعها لجميع حالات الغش أو الخطأ أو عدم الاستعانة بمحافظ الحسابات.

- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف حالات الغش والخطأ في حدود المسؤولية المحددة له.

شهدت أراء عينة الدراسة مجموعة من الاختلافات في فقرات المحور الثاني رغم ذالك احتكامنا في الأخير من خلال تلك الفقرات إلى أن محافظ الحسابات يقوم باكتشاف الغش والخطأ في حدود المسؤولية المحددة له.

و ذالك أن مسؤولية محافظ الحسابات هي توفير ضمانات حول صحة القوائم المالية وليس هنالك عملية تدقيق تستطيع أن تعطي تأكيدات كاملة وأكيدة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء، وكل ما يجب عليه ببدل العناية المهنية اللازمة ويرجع ذالك إلى:

✓ مرونة العمل المحاسبي تصعب من مسؤولية اكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء؛

✓ كبر حجم المؤسسات واتساع نطاقها وتعقد عملياتها؛

✓ تفاوت درجة الخبرة لمحافظي الحسابات يؤثر في درجة اكتشاف الغش والأخطاء.

إضافة إلى ذالك ظروف العمل تضطره إلى استخدام أسلوب العينات في جمع الأدلة، فلم يعد يقم بفحص العمليات كلها بنسبة 100 بالمائة بحيث يمكنه أن يكشف عن جميع الأخطاء والغش، وحتى إن أمكن القيام بذلك فان تكلفة الخدمة ستكون مرتفعة جدا للحد الذي لا يمكن للمجتمع تحملها، كما أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يضمن دقة المعلومات بنسبة 100 بالمائة لأن كثير من هذه المعلومات مبني على تقديرات وأحكام شخصية .

- يقوم محافظ الحسابات بتأكيد قدرة المؤسسة على الاستمرار.

رغم إقرار اغلب أفراد العينة على أن محافظ الحسابات يقوم بتأكيد استمرارية المؤسسة، لم تكن نسبة أراء وجهة النظر الثانية على عدم إمكانية قيام محافظ الحسابات بهذا الدور ببعيدة على سابقتها .

ومما يثير الاختلاف حول إمكانية قيام محافظ الحسابات بهذا الدور اختلاف القدرات حول تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار، وذالك لاختلاف حالة التدقيق من مؤسسة لأخرى، ومدى الغموض الذي تحتويه القوائم المالية، و كذا اختلاف الدلائل والمؤشرات التي تشير إلى مدى قدرة المؤسسة على المضي قدما في أعمالها، حيث نجد مؤشرات يتم الحصول عليها بسهولة نتيجة الفحص العادي ويدركها المدقق إذا مقام ببدل العناية المهنية اللازمة، و مؤشرات أخرى لا يتم الحصول عليها بسهولة وإنما تحتا ج إلى قيام المراجع بفحوصات خاصة، خارج نطاق إجراءات التدقيق العادي الذي يقوم به.

وقد قام (عاهد عيد سرحان[1]) بدراسة دور المراجع الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرار وبين أن هنالك عوامل تحكم مدى قدرة قيام المراجع بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وهي:

- المؤهل العلمي : تعتبر مؤهلات المراجع من العوامل المهمة والتي لها تأثير على دوره في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار؛

- بدل العناية المهنية اللازمة : فعند قيام المراجع بإجراءات التدقيق الكافي يقوي من دوره في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار؛

- الأتعاب : تعتبر الأتعاب التي يحصل عليها محافظي الحسابات غير كافية لقيامه بالإجراءات التقييم اللازمة لأنها تتطلب زيادة وقت وجهد؛

- الإدارة : بإمكان الإدارة إخفاء بعض المعلومات وعدم اطلا ع المراجع على الحقيقية مما يؤثر على إمكاناته في تقدير مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.

[1] عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين ، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة ماجستير 2007 ص68

الفرع الثالث : التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية

- يلتزم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في زيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

وقد بينت جميع الآراء التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذالك على اعتبار انه لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بعمله ما لم يلتزم بمختلف إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لمحافظ الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق للقوائم المالية، وذلك بهدف تحديد درجة الاعتماد على هذا النظام، ومن ثم تحديد الاختبارات اللازمة للفحص، كما يزود فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية محافظ الحسابات بخلفية كافية عن بيئة الرقابة، وبالتالي عن سير وتدفق العمليات في النظام المحاسبي، وهذا كما سبق يزيد من الثقة في المعلومة المحاسبية التي ينتجها النظام وبالتالي إضفاء الثقة على القوائم المالية، و جاء في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني وجوب قيام المراجع المستقل بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره أساس يعتمد علية أثناء أداء عمله .

الفرع الرابع : دور منهج عمل في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها

- يساهم محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها من خلال الإجراءات المتبعة في منهجية عمله.

وذالك على اعتبار أن المراجعة القانونية فحص منهجي يقوم به شخص مستقل بغية إبداء رأي حول مصداقية القوائم المالية، فبعد أن يستوفي محافظ الحسابات كل الشروط القانونية التي تمكنه من مباشرة مهامه بكل حياد واستقلالية لا بد عليه أن يتبع منهجية واضحة وفق مراحل محددة تمكنه من انجاز مهامه بكل انتظام وعلى أكمل وجه، فقبل أن يشرع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث انه يباشر عمله بجمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة موضوع الدراسة والمحيط الخارجي لها، وذالك لتمكنه من وضع برنامج عمل.

بعد إعداد برنامج العمل، أول ما يبدأ به هو تقييم نظام الرقابة الداخلية ليتأكد من صحة ودقة المعلومات ومدى إتباع السياسات المعنية من طرف المؤسسة، ثم يقوم بمعاينة وفحص الحسابات السنوية أين يقوم بتجميع العناصر اللازمة والكافية من اجل إعطاء أدلة تتصف بالكم والنوع وذالك حتى يكون لمنتجه المتمثل في رأيه المحايد نوع من الصحة والصدق لدى مستخدمي هذا المنتج.

خلاصة الفصل الثاني

ففي هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محافظي الحسابات ومحاسبين بالمؤسسات، وذالك من اجل معرفة أراء لعينة حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في مدى توفر الكفاءة والاستقلال لدى محافظ الحسابات ،الدور الذي يلعبه في اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية ثم الوقوف على إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وتأثير منهجية عمله في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على ان محافظ الحسابات يساهم في إضفاء الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، وتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم المالية وذال من خلال :

- الكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من إبداء رأي سليم حول القوائم المالية؛
- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية باعتباره طرف محايد؛
- الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف وذالك لضمان سلامة نظام المعلومات بالمؤسسة؛
- التخطيط والتنفيذ السليم في نهج العمل وإجراء الفحوصات اللازمة التي يكسب المعلومة المحاسبية ثقة مستخدميها.

رغم أن هذه العوامل الأساسية التي تمكن من إبداء رأي فني محايد تجتمع وتتوفر لدى محافظ الحسابات هذا لا يعني توفر ذالك بنسبة 100% كما أفادت به أراء المستجوبين فهنالك مؤثرات تتعلق ببيئة المراجعة وأخرى بزملاء العمل و كذالك المنظمات المهنية حيث يتأثر استقلاله بالتعين والعزل وتحديد الأتعاب وكذالك تقديم الخدمات الاستشارية.

إن للمراجعة القانونية أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية ، و ذالك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية، و إعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة.

وهو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تفويض وتعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات شرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها أكثر مصداقية والذي حاولنا فيه الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت على النحو التالي :

إلى أي مدى يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية و جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ؟

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج و توصيات و كذا الاقتراحات التي تبدو ضرورية.

أولا : نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من الجانب النظري و الدراسة الميدانية توصل الباحث بعد اختبار الفروض إلى ما يلي:

بخصوص الفرضية الأولى و المتعلقة بالكفاءة المهنية والاستقلال التي يتمتع بها محافظ الحسابات للإدلاء برأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ، فلقد تحقق هذا الفرض بناءا على أراء عينة الدراسة بالإضافة إلى ذالك الدور الذي تلعبه كل من الخبرة و المؤهل العلمي كعامل رئيسي للحصول على اعتماد محافظي الحسابات، كما أن هذا الأخير يتمتع بالاستقلالية والنزاهة أثناء أداء عمله فأغلبية المستجوبين يقرون على أن محافظ الحسابات لا يستجيب لضغوط الممارسة عليه من طرف إدارة المؤسسة ويقرون على عدم وجود مصالح مادية مع المؤسسات التي يتم مراجعتها وهذا باعتبارهما عملين ضروريين لتأكيد الاستقلال والحياد وبالتالي نقبل الفرضية الأولى ونثبتها.

أما بخصوص الفرض الثاني و المتعلق إمكانية قيام محافظ الحسابات باكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية، فاغلب أفراد العينة يؤكدون على إمكانية قيام محافظ الحسابات بهذا الدور وذالك في حدود مسؤوليته، بحث لا يعتبر مسؤول عن اكتشاف الغش والخطأ في حالة بدل العناية المهنية اللازمة و بناءا على ذالك نقبل الفرضية الثانية أي نثبها .

أما بخصوص الفرض الثالث و المتعلق بالتزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل زيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، فلقد أظهر المستجوبون التزام محافظ الحسابات بهذا الدور وذالك باعتبار أن تقييم نظام الرقابة الداخلية عاملا مهما في تحديد نطاق عمله الميداني، وعامل ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها، وبالتالي نقبل الفرضية الثالثة ونثبتها.

أما الفرضية الرابعة و المتعلقة بمساهمة منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين للقوائم المالية، فإن غالبية المستجوبين رأوا أن هناك تأثير ايجابي لهذه الإجراءات في كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية وذالك في ضل إتباع خطة محكمة والحصول على الأدلة والقرائن الكافية، و بالتالي نقبل الفرضية الرابعة ونثبتها .

ثانيا:نتائج الدراسة

1. يعتبر استقلال محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية، وبينت الدراسة أن هنالك عوامل تهدد هذا الاستقلال منها التعين والعزل ، تحديد الأتعاب ، و تقديم الخدمات الاستشارية .

2. يجب أن لا يكون للإدارة دور أساسي في تعيين أو عزل أو تحديد أتعاب محافظ الحسابات أو أن يكون له علاقات شخصية مع الإدارة لكي لا تمارس الإدارة تلك العوامل كأداة ضغط عليه مما يؤثر على استقلاله، وأن لا يرتبط محافظ الحسابات مع المؤسسة بأي ارتباطات تؤدي إلى تقديم خدمات استشارية أو إدارية خلاف خدمة المراجعة.

3. يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل و التخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية .

4. إن عملية تحديد مسئولية محافظ الحسابات بخصوص الغش أمر صعبنظر ُ ا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل محافظ الحسابات المسئولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء والغش.

5. يقع على عاتق إدارة الشركة منع الغش و الأخطاء و يتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعال و مراقبة تنفيذه، و يقوم محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ويكتشف بذالك مواطن الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش في نظام كوجود أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات وتسجيل عمليات وهمية بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية، وهذا ما يعزز الثقة في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي باعتباره المسؤول الأول عن توليد المعلومات التي يتخذ على أساسها مجموعة من القرارات.

6. يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذالك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شانه أن يثبت وجود وملكية الأصل ،كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا ،وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية .

7. تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذالك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها.

8. يتوقف نجاح محافظ الحسابات في منهج عمله على إتباعه لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة، و تقليلا لتفاوت بين أعضاء المهنة

9. إن محافظ الحسابات يقدم لمجموعة من الأطراف جملة من الخدمات، لكن مجمل الأعوان الاقتصادية قد تنتظر خدمات أخرى من محافظي الحسابات وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات ، والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمه المراجعة من خدمات وما ينتظره منها مجمل المستفيدين من خدماتها، وهذا ما يتطلب التقليص من هذه الفجوة عن طريق إطار نظري متين، يحدد ويضبط جميع أعمال المراجعة ومجالها وأهدافها.

ثالثا : التوصيات

في ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من محافظ الحسابات، مستخدمو المعلومة المحاسبية، المنظمات المهنية، وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية و يمكن إيجازها في العناصر التالية كما يلي:

1. نقتر ح ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المراجعة ،وذالك من قبل المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة من خلال :

- التحديد الواضح لدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات .
- وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء خدمات غير المراجعة على استقلال محافظي الحسابات.

2. على المنظمات المهنية متابعة تطوير أداء المراجعين الممارسين للمهنة و اطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة، وخاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

3.ضر ورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات ، ورشات العمل ،الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك؛

4. يجب توسيع مسؤولية محافظي الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم؛

5. نقترح تشكيل لجان مهمتهم فحص القوائم المالية للمؤ سسات الاقتصادية وتقارير المراجعين عنها ،بغية التأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها التي تطبق في مراجعة القوائم المالية؛

رابعا :أفاق البحث

1. دراسة مدى فعالية لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع؛

2. اختبار العلاقة بين أتعاب خدمات غير المراجعة واستقلال المراجع ,للوصول لتحديد ما إذا كان التقديم المشترك للخدمات يضر باستقلال المراجع، وبالتالي اتخاذ قرار بواحد من الآتي : إما السماح بالتقديم المشترك للخدمات أو منعه أو وضع قيود عليه؛

3. دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق؛

4. انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

و في النهاية نقول بأن ميدان المراجعة الخارجية – خاصة المراجعة القانونية في الجزائر – عميقة و متسعة فكل ما تم ذكره في البحث يعتبر ناقص و غير شامل يجب إكماله بإضافات في جوانب معيّنة و خاصة يجب إحداثه و تجديده حسب التنظيمات و التشريعات القانونية التي تظهر .

قائمة المصادر والمراجع

I – المراجع بالغة العربية :

اولا– الكتب :

1. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، المكتبة العصرية، 2007 .

2. محمد التو هامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006

3. عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.

ثانيا – المجلات العلمية :

4. جميلة الجوزي، مفيد عبد الاوي ،الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد5،جامعة الوادي، 2012.

5. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية،**مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد12، جامعة سطيف، 2012.

6. صديقي مسعود، دور المراجعةaudit في إستراتجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، **مجلة الباحث**، العدد01، جامعة ورقلة،2002 .

7. عزة الأزهر،واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد5، جامعة الوادي ، 2012 .

8. لعماري احمد، حكيمة مناعي، ترشيد أداء المحاسبين والمراجعين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، **مجلة علوم إنسانية**، السنة السابعة:العدد54، جامعة باتنة، 2010

.ثالثا– الرسائل والأطروحات :

9. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير،جامعة باتنة، 2009

10. حولي محمد، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، جامعة باتنة ،2009 .

11. خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير،جامعة ورقلة، مارس 2013.

12. ديلمي عمر، **اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.

13. سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماجستير،جامعة المسيلة، 2004.

14.عبد الكريم محمد سلمان النجار، **مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد، 2012 .

15.غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط** ،أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2011

16.لقطيطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة،2009

17. مولاي نصيرة، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة ،2011.

رابعا– المؤتمرات والملتقيات :

18.جبران محمد علي، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة،جامعة صنعاء، اليمن، 2010 .

19.خليفة احمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، **ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة**، البليدة، ديسمبر 2011 .

خامسا– القوانين والمراسيم :

20.الجريدة الرسمية ،**قانون 10–01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**،العدد42،الجزائر،المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010

21.المرسوم التنفيدي 12–288 المؤرخ في 21 يوليو 2012 .

22.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 07 المؤرخة في 02 فيفري2011 .

23.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 11 المؤرخة في 20 فيفري2011

II– المراجع بالغة الأجنبية :

1. Société national De la Comptabilité:contrôle interne dans la l'entreprise, audit interne et commissariat aux comptes, dans la revue algérienne de comptabilité et audit Alger, mars,1995.

الملحق رقم 01: الخصائص الديموغرافية للعينة

Statistics

		المؤهل	الوظيفة	الاقدمية
N	Valid	40	40	40
	Missing	0	0	0

		Frequency	Percent
Valid	دبلوم	4	10,0
	جامعي	33	82,5
	دراسات عليا	3	7,5
	Total	40	100,0

		Frequency	Percent
Valid	محاسب	20	50,0
	خبير أو محافظ حسابات	20	50,0
	Total	40	100,0

		Frequency	Percent
Valid	>05ans	4	10,0
	5ans-10ans	10	25,0
	<10ans	26	65,0
	Total	40	100,0

المصدر : اعتمادا على ssps

ملحق رقم 2: النسب,التكرارات,الانحراف ,المعياري,متوسط الحسابي المتعلقة بالمحور الأول

Statistics

		question1	question2	question3	question4	question5	question6
N	Valid	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean المتوسط	3,00	2,80	2,70	2,00	1,85	2,45
	Std. Deviation الانحراف	,000	,608	,723	,961	,949	,904

Statistics

		question7	question8	question9	question10	question11	question12	question13
N	Valid	40	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean المتوسط		2,30	2,95	2,78	3,00	2,45	3,00	2,20
Std. Deviation الانحراف		,883	,221	,530	,000	,749	,000	,966

السؤال الاول

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	4	10,0
	موافق	36	90,0
	Total	40	100,0

السؤال الثاني

		Frequency التكرار	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال الثالث

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	18	45,0
	محايد	4	10,0
	موافق	18	45,0
	Total	40	100,0

السؤال الرابع

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	6	15,0
	موافق	34	85,0
	Total	40	100,0

السؤال الخامس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	11	27,5
	موافق	29	72,5
	Total	40	100,0

السؤال السادس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	21	52,5
	محايد	4	10,0
	موافق	15	37,5
	Total	40	100,0

السؤال السابع

		Frequency	Percent
Valid	محايد	2	5,0
	موافق	38	95,0
	Total	40	100,0

السؤال الثامن

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	11	27,5
	محايد	6	15,0
	موافق	23	57,5
	Total	40	100,0

السؤال التاسع

		Frequency	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال العاشر

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	5,0
	محايد	5	12,5
	موافق	33	82,5
	Total	40	100,0

السؤال الحادي عشر

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	6	15,0
	محايد	10	25,0
	موافق	24	60,0
	Total	40	100,0

السؤال الثاني عشر

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	6	15,0
	محايد	10	25,0
	موافق	24	60,0
	Total	40	100,0

السؤال الثالث عشر

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	15	37,5
	محايد	2	5,0
	موافق	23	57,5
	Total	40	100,0

متوسط الكلي المحور 1

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف
t1	40	2,23	2,92	2,5750	,19784
Valid N (listwise)	40				

المصدر : اعتمادا على ssps

ملحق رقم 3: النسب,التكرارات,الانحراف المعياري,متوسط الحسابي المتعلقة بالمحور الثاني

السؤال الأول

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	5,0
	محايد	3	7,5
	موافق	35	87,5
	Total	40	100,0

السؤال الثاني

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	5,0
	محايد	3	7,5
	موافق	35	87,5
	Total	40	100,0

السؤال الثالث

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	12	30,0
	محايد	6	15,0
	موافق	22	55,0
	Total	40	100,0

السؤال الرابع

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	17	42,5
	محايد	4	10,0
	موافق	19	47,5
	Total	40	100,0

السؤال الخامس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	13	32,5
	محايد	9	22,5
	موافق	18	45,0
	Total	40	100,0

السؤال السادس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	5	12,5
	محايد	9	22,5
	موافق	26	65,0
	Total	40	100,0

السؤال السابع

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	3	7,5
	موافق	37	92,5
	Total	40	100,0

السؤال الثامن

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	15	37,5
	محايد	9	22,5
	موافق	16	40,0
	Total	40	100,0

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
question1	40	1	3	2,43	,813
question2	40	1	3	2,83	,501
question3	40	1	3	2,05	,959
question4	40	1	3	2,25	,899
question5	40	1	3	2,52	,716
question6	40	1	3	2,13	,883
question7	40	1	3	2,03	,891
question8	40	1	3	2,85	,533
Valid N (listwise)	40				

المتوسط الكلي للعينة

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t1	40	1,63	3,00	2,3844	,38019
Valid N (listwise)	40				

المصدر : اعتمادا على ssps

الملحق رقم 4: النسب,التكرارات,الانحراف المعياري,متوسط الحسابي المتعلقةبالمحو ر الثالث

Statistics

		question1	question2	question3	question4	question5	question6
N	Valid	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean المتوسط	3,00	3,00	2,63	3,00	2,88	2,73
	Std. Deviation الانحراف	,000	,000	,628	,000	,335	,640

Statistics

		question7	question8
N	Valid	40	40
	Missing	0	0
	Mean	2,93	3,00
	Std. Deviation	,267	,000

Frequency Table

السؤال الثاني

		Frequency	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال الأول

		Frequency	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال الرابع

		Frequency	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال الثالث

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	3	7,5
	محايد	9	22,5
	موافق	28	70,0
	Total	40	100,0

السؤال السادس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	4	10,0
	محايد	3	7,5
	موافق	33	82,5
	Total	40	100,0

السؤال الخامس

		Frequency	Percent
Valid	محايد	5	12,5
	موافق	35	87,5
	Total	40	100,0

السؤال الثامن

		Frequency	Percent
Valid	موافق	40	100,0

السؤال السابع

		Frequency	Percent
Valid	محايد	3	7,5
	موافق	37	92,5
	Total	40	100,0

المتوسط العام للمحور

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t1	40	2,50	3,00	2,8937	,14858
Valid N (listwise)	40				

المصدر : اعتمادا على ssps

الملحق رقم5: النسب,التكرارات,الانحراف المعياري,متوسط الحسابي المتعلقة بالمحور الرابع

Statistics

		question1	question2	question3	question4	question5	question6
N	Valid	40	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean المتوسط	2,85	2,80	2,65	2,30	2,38	2,78
	Std. Deviation الانحراف	,533	,608	,483	,911	,897	,423

Statistics

		question7
N	Valid	40
	Missing	0
	Mean	2,48
	Std. Deviation	,816

Frequency Table

السؤال الاول

		الFrequency تكرار	Percent النسبة
Valid	غير موافق	3	7,5
	موافق	37	92,5
	Total	40	100,0

السؤال الثاني

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	4	10,0
	موافق	36	90,0
	Total	40	100,0

السؤال الثالث

		Frequency	Percent
Valid	محايد	14	35,0
	موافق	26	65,0
	Total	40	100,0

السؤال الرابع

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	12	30,0
	محايد	4	10,0
	موافق	24	60,0
	Total	40	100,0

السؤال السادس

		Frequency	Percent
Valid	محايد	9	22,5
	موافق	31	77,5
	Total	40	100,0

السؤال الخامس

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	11	27,5
	محايد	3	7,5
	موافق	26	65,0
	Total	40	100,0

السؤال السابع

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	8	20,0
	محايد	5	12,5
	موافق	27	67,5
	Total	40	100,0

المتوسط العام للمحور

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t1	40	2,00	3,00	2,6036	,33069
Valid N (listwise)	40				

المصدر : اعتمادا على ssps

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية و العلوم التجارية

ملحق رقم 6 :استمارة استبيان

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية من خلال مذكرة بعنوان" ***دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق scf*** "

تهدف الدراسة إلى إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في إضفاء الثقة على المعلومة المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية كي تصبح مصدرا رئيسا يعتمد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة

قال صلى الله عليه وسلم (إذا مات ابن آدم انقطع عمله إلا من ثلاث وذكر منها علم ينتفع به)

لهذا نأمل من سيادتكم مشاركتنا في هذا العمل بإجابتكم لتحقيق أهداف الدراسة وخدمة المجتمع

توخي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له اثر كبير في انجاز ونجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية ومفيدة ،مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الرجاء وضع علامة (×) أمام الإجابة المناسبة

أولا :معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة :

1- . المؤهل العلمي : دبلوم ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

2- . الوظيفة : محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

3- . الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10سنوات ☐ أكثر من10 سنوات ☐

الباحث : شاوش حجة الله

المحور الأول : مدى تمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية و الاستقلالية للوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غير موافق
1	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية و النزاهة والموضوعية أثناء أداء عمله.			
2	لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة.			
3	يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار للمصلحة الشخصية أو لرغبات الإدارة			
4	أتعاب المراجعة ملائمة مع حجم العمل وثقل المسؤولية			
5	تقديم محافظ الحسابات الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يوثر سلبا على استقلاليته .			
6	وجود مصالح مادية لمحافظي الحسابات مع المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاله			
7	تعيين و عزل و تحديد أتعاب المراجع بواسطة الجمعية العامة يعزز من استقلالية المراجع.			
8	يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله بكفاءة.			
9	محافظ الحسابات مطلع على مستجدات المهنة			
10	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة.			
11	يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.			
12	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجابا على استقلاليته.			
13	يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.			

المحور الثاني : مدى قيام محافظ الحسابات بدوره في اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على القوائم المالية .

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غ.موافق
1	محافظ الحسابات غير مسؤول عن اضهار جميع أنواع التحريفات المعتمدة للبيانات المالية			
2	يذكر محافظ الحسابات جميع حالات الغش والخطأ التي اكتشافها في تقريره.			
3	يملك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة			
4	إن اكتشاف الغش والخطأ لا يعتبر هدف أساسي للمراجعة وان محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية محدودة بهذا الـ			
5	يوفر محافظ الحسابات حماية كبيرة ضد أعمال الغش والمخالفات من خلال التزامه بمعايير المراجعة .			

6	محافظ الحسابات غير مسئول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية للإدارة و التي لها تأثيراً على حسابات المؤسسة.			
7	محافظ الحسابات غير مسئول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية لموظفي المؤسسة و التي لها تأثيرا مباشر على الحسابات المؤسسة.			
8	إدارة المؤسسة تتحمل مسؤولية وجود أخطاء أو غش في القوائم المالية			

المحور الثالث :مدى التزام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومة التي ينتجها النظام المحاسبي.

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غير موافق
1	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من التزام إدارة المؤسسة بالقوانين و الأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.			
2	يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية			
3	يحصل محافظ الحسابات على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام الوسائل الملائمة مثل قوائم الاستبيان مثلا.			
4	يبلغ محافظ الحسابات مجلس إدارة المؤسسة بنواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.			
5	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من أن المؤسسة تقوم بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.			
6	يعمل محافظ الحسابات على توفير تأكيدات معقولة بأن العمليات المالية قد تمت بموافقة إدارة المؤسسة.			
7	يحصل محافظ الحسابات على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية من خلال النظام المحاسبي ليتمكن من التخطيط لعملية المراجعة.			
8	يقوم محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية و التأكد من مدى قدرته على العمل بشكل مقنع.			

المحور الرابع :يساهم منهج عمل محافظ الحسابات في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستخدمين لها .

الرقم	السؤال	موافق	محايد	غ موافق
1	لا يقبل محافظ الحسابات تفسيرات الإدارة بدون الحصول على أدلة الإثبات كاملة وملائمة			

2	يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة				
3	يمكن من خلال عمل محافظ الحسابات تقييم مدى كفاءة الأداء بالمؤسسة.				
4	الزيارات المتكررة للمؤسسة تزيد من فاعلية عمل محافظ الحسابات				
5	عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني تؤثر سلبا على عمل محافظ الحسابات				
6	تقدير الوقت اللازم والمناسب لانجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة يعزز من موثوقية القوائم المالية .				
7	يخلو تقرير محافظ الحسابات من التحيز إلى احد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.				

شاكرين لكم تعاونكم معنا

المصدر : من إعداد الطالب