جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم :علوم المالية والمحاسبة

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية،و علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

عبد الكريم زروقي

محمد رحماني

بعنــوان:

تأثير البيئة القانونية والاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات

دراسة تحليلية لعينة من المهنيين و الأكاديميين بـ الجزائر

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المناقشة من الأساتذة

أ.ذ/	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ.د / خير الدين قرشي	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
أ.ذ/	(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي:2020/2019

الإهـــداء

إلى من كللهما الله بالوقار، إلى من علماني العطاء دون حساب ولا انتظار إلى التي حملتني و الذي احمل اسمه بكل افتخار،احمد الله أن مد في عمرهما ليريا ثمارا تجني بعد طول انتظار

"والدايا الكريمين"

إلي كل الأخوة والأخوات

إلى الشبلين فارس عبد السميع و عبد الملك

إلى أرواح أصدقاء طالما كانوا عوننا وسندا لي

فارس، عبد المالك، يوسف ،إبراهيم ، محمد ، ومسعود والي روح الإستاذين بن مالك محمد حسان وعيسى بهدي راجيا القدير أن يتجاوز عنهما ويجزيهما عنا خير الجزاء

إلي زميلي الفاضل : محمد رحماني الذي شرفني أن اعمل معه

إلى كل الأقارب والأصدقاء والى زملائي وزميلاتي في العمل اخص بالذكر عمال كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية وكل عمال جامعة ورقلة، إلى زملائي و زميلاتي بالدفعة دفعة "محاسبة و تدقيق " إلى كل من لم تسعنا هده الصفحة لذكرهم ، هم محفوظون في القلب، أهدي هدا العمل

عبد الكريم

الإهـــداء

اهدي هذا العمل المتواضع:

إلى مذهلي الأول المتعاظم بالجنان إلى التي تملك جواز سفري للجنة

والدتي الكريمة أطال الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول إلى

الشمعة التي تحرق كي تنير لي طريق العلم

- أبي الغالي حفظه الله-

إلى إخوتي وأخواتي إلى جميع أصدقائي اللذين هم مثال للوفاء والتعاون
وإلى زملائي الطلبة دفعة محاسبة وتدقيق اللذين قضيت معهم أحلى
اللحظات

محمد

تشكرات

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، نشكر الله أن أعاننا على إتمام هذا البحث المتواضع وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور قريشي خير الدين على توجيهاته السادفة ونصائحه القيمة وعلى كل الوقت والجهد المبذول في متابعة هذا البحث والإشراف عليه في كل مراحله جعل الله جهوده وفضله في ميزان حسناته.

كما اخص بالشكر الأستاذ الدكتور الطيب الخلوق بدر الزمان خمقاني على توجيهاته والمساعدة التي قدمها لنا،وإشرافه على إعانتنا في كل مراحل البحث متضرعين راجين من المولي عز وجل أن يجزيه عنا خير الجزاء ,كما أقدم خالص الشكر للأستاذة مزوزي خيرة و الأستاذ الدكتور عبان عبد القادر على المجهود المبذول في سبيل إثري هد العمل. كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل الأفاضل معنيين كانوا أو أساتذة جامعيين على المعلومات القيمة التي قدموها لنا

وأشكر كل من ساهم في هذه المذكرة من قريب أو بعيد

عبد الكريم و محمد

الملخص :

تهدف الدراسة إلى معرفة مدي تأثير البيئة القانونية والاقتصادية علي المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات في الجزائر،حيت تم تقسيم البحث إلى فصلين استعرضنا في الفصل الأول منه الإطار ألنضري والدراسات السابقة المرتبطة بعناصر البيئة الاقتصادية والقانونية، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه دراسة تحليلية للعوامل القانونية والاقتصادية المحيطة بمهنة المحاسبة ، ولتحقيق أهداف البحث قمنا بتصميم استمارة استبيان وزعت علي عينة من 50 فرد أكاديميين و مهنيين مختصين في مهنة المراجعة تم قمنا بتحليلها وفق المناهج الإحصائية والبرامج التحليلية، حيت اعتمدنا علي برنامج **SPSS** في تحليل النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة الاقتصادية والقانونية تؤثر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

الكلمات المفتاحية

البيئة الاقتصادية، البيئة القانونية, تقارير المراجعة،محافظ الحسابات، المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

Abstract:

The study aims to know the extent of the impact of the legal and economic environment on the media content of the reports of the accounts governor in Algeria Whereas, the research was divided into two chapters, of which we reviewed in the first chapter the framework and previous studies related to the elements of the economic and legal environment, while the second chapter dealt with an analytical study of the legal and economic factors surrounding the accounting profession. To achieve the research objectives, we designed a questionnaire that was distributed to a sample of 50 and Individual academic and professional specialists in the audit profession, we analyzed it according to statistical methods and analytical programs, where we relied on a program" SPSS" in analyzing the results.

the study concluded that the economic and legal environment affects the media content of the auditor's reports.

Key words : economic environment, legal environment, audit reports, account portfolios،the media content of the auditor's reports.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي	
(2-2)	سلم لي كارت الثلاثي	
(3-2)	اختبار نتائج ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)	
(4-2)	توزيع العينة حسب الوظيفة أو المهنة	
(5-2)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	
(6-2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	
(7-2)	عوامل البيئية القانونية المؤثرة على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائرS	
(8-2)	عناصر البيئة الاقتصادية المؤثرة علي المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر	
(9-2)	اختبار (ANOVA) مدى تأثير البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات	
(10-2)	اختبار (ANOVA) مدى تأثير البيئة الاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(2-1)	توزيع العينة حسب الوظيفة او المهنة.	
(2-2)	توزيع العينة سنوات الخبرة المهنية .	
(2-3)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	
2	تحليل العينة وفق المؤهل العلمي	
3	تحليل العينة حسب معيار المهنة	
4	تحليل العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	
5	تحليل عوامل البيئة القانونية	
6	تحليل عواما البيئة الاقتصادية	
7	اختبار ANOVA للفرضية الأولي	
8	اختبار ANOVA للفرضية الثانية	
9	حساب ألفا كرونباخ	
10	القائمة الاسمية للاساتذة المحكمين	

مقـــدمة

تودي المراجعة دورا مهما في الأوساط المالية والاقتصادية، فالمعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة المالية ضرورية لأي مجتمع لأجل اتخاذ القرارات اللازمة.يتم إعداد المعلومات المالية من طرف المؤسسة عن طريق الإدارة , هده الأخيرة التي قد تتضارب مصالحها مع مصالح الأطراف التي تستخدم هده المعلومات, لذلك ظهرت الحاجة إلي خدمات مراجع مستقل و محايد والدي يقوم بإعلام مستخدمي المعلومات المالية عن ما آدا كانت تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

ولقد سايرت المحاسبة تلك المتطلبات وخرجت عن الاتجاهات التقليدية المعروفة بمسك الدفاتر وأصبحت نشاط خدمي يهتم بتوفير وتقديم المعلومات كاملة، قانونية وشفافة. حيث كان دور المحاسبة في بداية نشأتها يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائها الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة باستخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفها أما حديثا فقد اتسع مجال الدور إلى رؤوس الأموال والجهات الخارجية في شكل قروض الائتمان التجاري، وحتى تتم هذه العمليات باستمرار يكون لزاما على تلك الوحدات أن تقدم معلومات بالنوعية اللازمة في شكل تقارير مالية والتي تعزز العلاقة والارتباط بينهما وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، غير انه قد لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية والاقتصادية التي تضبط مهنة مراجعة الحسابات وتحكم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة.

ونظرا للدور الذي تلعبه تقارير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة إلا أن هناك عوامل تؤثر في المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحاسبات أما بالإيجاب أو السلب، فيمكن لهذه العوامل أن تعطي قوائم مالية صحيحة خالية من التلاعب والغش والتي يستفيد منها مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرار

أولا: إشكالية البحث

بناء على ما سبق سنعالج في هذا البحث المعنون بـ " **تأثير البيئة الاقتصادية والقانونية علي المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات**" حيث يتم صياغة الإشكالية على النحو التالي :

ما مدى تأثير عوامل البيئة الاقتصادية والقانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات

تندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية: **ثانيا: فرضيات البحث**

نختبر صحة الفرضيات التالية:**ثالثا : أسباب اختيار الدراسة**

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

- معرفة العوامل المؤثرة على جودة التقارير الخاصة لمحافظي الحسابات في الجزائر؛
- التعرف على الدور الحيوي الذي يؤديه محافظو الحسابات في إعداد التقارير بصفة عامة والتقارير الخاصة لما لها من أهمية ؛
- أهمية الموضوع في الميدان العلمي؛
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص وكذا الميول الشخصي لتعرف أكثر علي هدا الجانب.

رابعا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في التالي:

الاهتمام بموضوع العوامل الاقتصادية والقانونية المؤثرة على المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة، من شأنه أن يؤدي إلى الارتقاء بمستوى مهنة محافظ الحسابات وإعطائها جودة عالية ومصداقية وموثوقية أكثر في التقارير المالية. نأمل إن تكون هذه الدراسة مصدرا ومرجعا للمهتمين بالمهنة و تطورها.

خامسا : أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في التالي :

- إبراز الدور الهام الذي يؤديه محافظو الحسابات في إعداد التقارير المالية؛
- معرفة وجهات نظر المختصين سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين حول موضوع الدراسة؛
- تحديد العوامل الاقتصادية والقانونية المؤثرة على المحتوي الإعلامي لهذه التقارير؛
- الخروج بنتائج وتوصيات قد تكون إضافة للرصيد العلمي.

سادسا :منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الأسئلة يتم الاعتماد على المنهج الوصفي الملائم للجانب النظري

من خلال عملية الاطلاع على مجموعة من المراجع و دراسات سابقة وكتب ومقالات.

والمنهج الاستقرائي من خلال مقابلة محافظي الحسابات وكدا توزيع استبيان علي مجموعة من الأكاديميين والأساتذة والمهنيين للجانب التطبيقي.

سابعا: حدود الدراسة :

تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ومجموعة من المختصين في المهنة من خلال مقبلات مباشرة وملء استبيان ورقي بعد كل مقابلة وكدالك استبيانات تم إرسالها لمجموعة من الأكاديميين الكترونيا

ثامنا : هيكل البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، خصص الأول للجانب النظري وذلك للإحاطة الجيدة بالموضوع، بينما خصص الفصل الثاني لدراسة الحالة، أين تم اختبار الفرضيات من خلال دراسة عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وكذا ألأساتذة الجامعيين، جـاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري والدراسات السابقة تم تقسيمه إلى مبحثين؛ الأول تم تخصيصه لتعريف بمهنة المحاسبة والشخص القائم عليها كما تم التطرق فيه إلي مختلف التقارير وكيفية إعدادها وتم ختم المبحث بالتعرف علي مختلف عناصر البيئتين الاقتصادية والقانونية التي من شانها أن توثر علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة أما المبحث الثاني فقد تم فيه الاستعانة بالمقالات الأكاديمية والدراسات السابقة والمرتبطة بعناصر الموضوع.

خصص الفصل الثاني من البحث إلي دراسة الحالة والتي كانت علي شكل مقابلات شفهية واستبيان ورقي واليكتروني تم توزيعه على مجموعة من المختصين في مهنة المحاسبة والأساتذة الجامعيين. تم جمع استمارات الاستبيان ومعالجتها وتحليلها عبر برنامج SPSS.

الفصل الأول :

الإطار النظري و الدراسات السابقة

تمهيد:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطوريا علي مستوي حجم ونشطات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة الحجم، هدا الأمر أدي إلى ضرورة وجود نوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين من جهة وإضفاء الثقة لمختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة من جهة أخرى، على اعتبار أن الكثيرين منهم يعتمدون عند اتخاذ القرار على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها، ومن هنا يركزون جل اهتماماتهم على المعلومات المقدمة على المؤسسة من خلال القوائم والتقارير المالية، وحتى لا تكون هده الأخيرة عرضتا لأهواء معديها ومحل الشك من طرف مستخدميها، تم اللجوء كضرورة حتمية إلي المراجعة القانونية باعتبارها وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدي تعبير القوائم والتقارير المالية على الواقع المعاش داخل المؤسسة بما يخدم الأطراف المستفيدة من هده الأخيرة.

إن توفر الكفاءة المهنية ألازمة، والتزام الشخص القائم على المراجعة والتدقيق، بالقوانين والمراسيم واحترامها، وكدا الإلمام بالعوامل الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة محل المراجعة يعزز الشفافية والإفصاح والثقة على الرأي الذي يبديه في تقريره عن الوضعية المالية للمنشأة، ولهدا فان الالتزام بالقوانين والمراسيم واحترامها ومراعاة العوامل الاقتصادية المحيطة بمهنة المراجعة يعتبر حجر الزاوية الذي تقوم عليه عملية المراجعة لكونه وسيلة تخدم أطراف وجهات عدة كما انه محل اطمئنان لهده الجهات بان المؤسسة تسير حسب المبادئ والمعايير والقوانين المعمول بها.

نتناول في الشق الأول من هذا الفصل عموميات حول المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات وعن التقارير المالية وما محتواها و كيفيات إعدادها كما أننا سنتطرق بإيجاز إلي مختلف عناصر البيئتين الاقتصادية والقانونية وكذا التأثير الذي قد ينتج عنهما علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة. أما الشق الثاني نتطرق فيه إلى ما ذهبت إليه مختلف الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة علي عمل واستقلالية المراجعين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

المبحث الأول : المراجعة الخارجية والعوامل الاقتصادية والقانونية المحيطة بعمل محافظ الحسابات

المطلب الأول: المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات

أولا: مفهوم مراجعة الحسابات :

عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين مراجعة الحسابات علي أنها إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقيم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هده الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلي المستفيدين.[1]

وتعرف مراجعة الحسابات على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، تعد المراجعة فحص انتقادينا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال من ربح او خسارة عن تلك الفترة.[2]

كما تعرف أيضا مراجعة الحسابات على أنها إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة من قبل ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته.[3]

بناءا على جملة التعارف سابقة الذكر يمكن ضبط تعريف المراجعة على النحو التالي:

مراجعة الحسابات هي عملية يقوم بها شخص مهني مختص محايد ومستقل بفحص المستندات والسجلات المحاسبية وكذا أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة، وإبداء في النهاية رأي فني محايد في شكل تقرير حول مصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الختامية.

ثانيا: محافظ الحسابات ومهامه:

1. مفهوم محافظ الحسابات:

- حسب ما جاء في نص المادة 27 من القانون 91-08 فانه " يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسو وليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات، بموجب أحكام التشريع المعمول به.[4] .
- ..... حسب ما جاء في نص المادة 22 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[5]
- ومما سبق يمكن القول أن محافظ الحسابات كل شخص يقوم بالتدقيق والفحص والتحليل والتقويم لمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية للاطمئنان من سلامة المعاملات والأحداث الاقتصادية

---

[1] براق محمد، دلي عمر، **العوامل المؤثرة على استلال مراجع الحسابات**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية،2017، العدد 17 ص: 17

[2] مرجع نفسه ص: 17.

[3] زيد حضر الحروه، **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق**، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص: 13.

[4] **الجريدة** الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 20، صادرة في 01 جانفي1991 ص: 654.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، صادرة في 11 يوليو 2010، ص: 07.

للمؤسسة في ضوء أسس ومعايير المراجعة المتعارف عليها وطبقا لعقد الارتباط، بهدف تقديـم تقرير فني محايد عن نتائج عملية المراجعة إلى الجهة المعنية ليعينها على اتخاذ القرارات.

2. **مهام محافظ الحسابات:**

حسب ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10-01 التي تحدد مهام محافظ الحسابات كالأتي:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات;
- يبدي رأيا في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين;
- يقدم شروط إبرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة;
- نعلم المسيرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة بالقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.كما ورد في نص المادة 24 من نفس القانون انه وفي حال تعد الشركة او الهيئة حسابات مدمجة او حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس وثائق محاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثالثا: العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي : [1]

يقصد بالاستقلال التزام المراجع بالعدالة اتجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية، كما يعرف بأنه العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.[2]كما على المراجع الخارجي الالتزام بالحياد والاستقلال أو الالتزام بالنزاهة والموضوعية، الالتزام بالمعايير العامة الفنيـة الالتزام بالمسؤوليات اتجـاه الزبون

تتمثل أهم العوامل المؤثرة علي استقلال المراجع فيما يلي:

1- المنافسة لاجتذاب الزبائن:

عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فان ذلك يؤدي إلى المنافسة على الاتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن عملية المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقد خفضه أتعاب عملية المراجعة او للبحث عن مراجع أخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق

[1] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة علي استقلال المراجعين الخارجيين و حيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدان ،2004، ص: 05

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص:05

رغباتها والسير في ركابها، وينعكس اثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر بان مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي.

2- تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدي تأثير دالك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للشركة التي يراجع حساباتها وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله، وفي هدا المجال تري لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع طالما انه لا يتخذ القرارات الإدارية ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يسهم في اتخاذ القرار فان استقلاله لن يتأثر. كما يرى البعض أن تقديم المراجعين لخدمات أدارية واستشارية إلى زبائن المراجعة غير مراجعة الحسابات، يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلالهم، ومن ثم عدم السماح لمكتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى زبائن المراجعة.

3- طول فترة الارتباط مع الزبون:[1]

يمكن النظر إلى هذا العامل من زاوية تأثيره على استقلال المراجع الخارجي من جهتي:

أولهما- أن جودة عملية المراجعة تتطلب معرفة متعمقة من المراجع لطبيعة نشاط الزبون والمتغيرات المؤثرة عليه، ومن ثم فإن طول فترة الارتباط مع الزبون يجعل المراجع في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط هذا الزبون والمؤثرات عليه، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة وكفاءة أدائها.

وثانيهما- أن طول فترة الارتباط مع الزبون قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع وإدارة المؤسسة محل المراجعة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور، وهذا بدوره يؤثر على نوعية المراجعة وعلى استقلاله ولا سيما إذا أخذنا في الاعتبار انه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئا وتدريجيا، وغالبا ما ينتقص بشكل منقطع من نزاهة المراجع.

4- حجم مكتب المراجعة:

غرض دراسة اثر هذا العامل على استقلالية المراجع الخارجي يتعين التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبير مكاتب المراجعة الصغيرة، إذ أن الثانية هي المملوكة لمراجع واحد، وغالبا ما تكون مكاتب المراجعة الكبيرة مملوكة لمجموعة من المراجعين (شركاء) اقل عرضة لفقدان الاستقلال بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، نظرا لان مكاتب المراجعة كبيرة تكون اقل اعتمادا على زبون معين بسبب إتعاب المراجعة من زبون معين تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب المراجعة الصغيرة وزبائنها، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلالية.

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ص: 09.

5- حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية :

أن حصول المراجع الخارجي على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية من المؤسسة التي يراجع حساباتها يعد تهديدا لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن أمثلة دالك أن يكون له علاقة مالية مباشرة وعلاقة جوهرية غير مباشرة ، او حصوله على قرض او كفالة او الاعتماد غير المبرر علي إجمالي الاتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوي مع الزبون. ولهدا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم علي ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سوا كانت مالية او اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة الموئسة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم واعمل كموظف لدي المؤسسة.

المطلب الثاني : المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات في الجزائر

تشير الأدبيات إلى أن الدراسات التي اهتمت بالمحتوى ألمعلوماتي لتقرير المراجعة في أحدى الاتجاهين: دراسات التأثير او رد الفعل; ودراسات التفسير. حيث أن الأولى تناولت ردود أفعال الأسواق المالية; المستعملين عل نشر مختلف صيغ تقرير المراجعة. وهذا النوع من الدراسات كان اغلبها في الدول النجلوساكسونية; أما دراسات التفسير فتناولت مدلى فهم المستخدمين المهنيين لمختلف صيغ أراء المدقق في تقرير المراجع، وكذا الغرض من مهمة المراجعة.[1]

أما تقرير المحتوى ألمعلوماتي لمحافظ الحسابات في الجزائر: يترتب عم مهمة محافظ الحسابات في الجزائر للمصادقة على صحة الحسابات السنوية للمؤسسات التجارية، وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به، في إعداد تقرير يتضمن جملة من المعلومات، تحددها المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة. كما نجد أن المعلومات التي يلزم محافظ الحسابات تقديمها في تقريره حول القوائم المالية، لها جذور في القانون التجاري. أما العناصر التي يتقيد بها محافظ الحسابات في تقريره حول تدقيق القوائم المالية يحددها معيار التدقيق الجزائري 700، وأحكام تنظيمية وتشريعية أخرى.[2]

المطلب الثالث : مفهوم وأنواع تقارير محافظ الحسابات :

أولا: مفهوم تقارير محافظ الحسابات:

عرف التقرير بأنه عبارة عن بيان مكتوب يلخص رأي مراجع الحسابات المعتمد، حول ما قام به من إجراءات فنية في فحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر وكذلك قوائم نتيجة الأعمال، ويقدم للهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو أصحاب المشروع الفردي أو الشريك أو المدراء في شركات الأشخاص ويتضمن بصفة أساسية رأي المراجع في مدى تعبير قوائم نتيجة الأعمال عن الأرباح الحقيقية، والمركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية الفترة.

وعرف التقرير أيضا بأنه بلوره (نتائج) الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنها بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدي دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية للوحدة المالية محل المراجعة.[3]

فعرف كل من " محمد سمير الصبان وعيد الوهاب نصر علي" تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية ، وكأداة اتصال من ناحية أخرى ،فتقرير مراجع الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنية للمؤسسة . وهو وسيلة و

---

[1] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات ، **المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر** ، دراسة استكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 07، 2017، ص: 131.

[2] ناصر دادي عدون، ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، مرجع سابق ص: 133.

[3] أمين السيد احمد لطفي،**كيف تراجع حسابات المنشأة**،2000 ص16.

أداة ، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية ، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة ، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة".[1]

-عرف "**هادي تميمي** "تقرير المراجع الخارجي بأنه: خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات و من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع".[2]

أما "**مصطفى حسنين خضير**" فيرى أن تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية".[3]

-انطلاقا مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي" :التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا،يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوئه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية

أنواع تقرير محافظ الحسابات ثانيا:

تتعدد أنواع تقارير المراجعة حسب المعيار المعتمد في ذلك كالتالي[4]:

1-من حيث درجة الالتزام:

-التقارير العامة وهي تقارير يتم إعدادها تماشيا مع نصوص القوانين المعمول بها كالمراجعة القانونية لشركات المساهمة.

-التقارير الخاصة وهي تقارير مرتبطة بمهام محددة كالتقرير حول تقييم شهرة المحل.

2-من حيث محتوى التقرير:

-**تقارير مطولة** : تتضمن شرحا مفصلا حول عمليات الفحص كتوصيات المراجع بخصوص نقائص النظام المحاسبي و ما يجب القيام به لرفع كفاءته أو توصيات لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

-**تقارير مختصرة** تتضمن إبداء رأي المراجع حول دفاتر المؤسسة و قوائمها المالية.

3-من حيث إبداء الرأي:

الرأي المطلق :إبداء رأي حول كل العناصر التي شملتها المراجعة بدون تحفظات أو توصيات ذات أثر على صحة القوائم المالية و يبدي المراجع هذا الرأي في ظل تحقق الشروط التالية:

-أن يكون المراجع قد تحصل على قرائن و أدلة إثبات كافية.

-أن تبين الأدلة و قرائن الإثبات أن إعداد القوائم المالية كان في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن تطبيقها ثابت من دورة محاسبية إلى أخرى.

---

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية -المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعاير الدولية** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر 2002 ، ص381

[2] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر عمان ، الأردن 2004،ص.161

[3] مصطفى حسنين خضير، المراجعة، **المفاهيم والمعايير والإجراءات** ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ،1996، ص587.

[4] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر" الناحية النظرية"** ،دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، عمان 2006 ، ص125- ص131

-أن لا تكون هناك أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية أو فرضية الاستمرارية في النشاط حتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة.

الرأي المتحفظ : يصدر المراجع تقريره معترضا فيه على بعض العناصر التي شملتها عملية الفحص مبينا الأثر الذي أحدثته على القوائم المالية و من بينها:

-محدودية نقاط المراجعة لاعتماده على حسابات فروع لم يقم بزيارتها.

-مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.

-ظروف عدم التأكد للإفصاح عن أحداث وقعت في تاريخ لاحق لإعداد القوائم المالية و يصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث .

الرأي السلبي : يتضمن رأيا معاكسا حيث يكتفي المراجع بإبداء التحفظات للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ، ومن بين الأسباب التي تجعل المراجع يبدي رأيا سلبيا نذكر:

-إذا كانت القوائم المالية لا تعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة.

-وجود تباعد بين المراجع و الإدارة في ما يخص الانحرافات بالدفاتر والسجلات والتي تؤثر على مصداقية وشرعية القوائم المالية مثل التزوير والتضليل.

الامتناع عن إبداء الرأي: يمتنع المراجع عن إبداء الرأي لعدة أسباب منها:

-عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة.

-وجود قيود لا تسمح بإجراء عملية الفحص أو عدم تأكده من قيم بعض العناصر التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي و على نتائج الأعمال.

كما يمكن للمراجع عدم إبداء الرأي في الحالات التالية:

-في حالة عدم السماح بإرسال أو استلام المصادقات من المدنيين أو الدائنين.

-عدم حضور المراجع أو ممثلا عنه لعمليات الجرد المادي و عدم تمكنه من فحص الأرصدة لاحقا.

-عدم تأكد المراجع من قيم بعض العناصر الظاهرة بالميزانية الختامية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم

ثالثا: معايير إعداد التقرير حسب التشريع الجزائري

تمثل المعايير بصفة عامة التوجيهات لتحضير تقرير المراجع وتشمل على:[1]

- يجب أن يشير التقرير إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها مع احترام المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي;
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة في إتباع القواعد والمبادئ الحاسبية، وما أذا كانت هذه المبادئ التي طبقت في الفترة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة;
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا يجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة;

[1] براق محمد، دلمي عمر، مرجع سابق، ص: 19

- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول القوائم المالية ككل، او إعطاء رأي متحفظ، رأي سالب او عدم إبداء الرأي، وفي حالة عدم إبداء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وشرح ذلك بفقرة قبل فقرة الرأي.

وحسب معايير إعداد التقرير في التشريع الجزائري:(التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات) فإنه:

وفق ما نص عليه القانون 10 – 01 المؤرخ في 2010/06/29 وكذالك المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 2011/05/26الذي يهدف إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية بينت في مجملها أنه على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي وثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا بالإضافة إلى مداخلة في الجمعية العامة نلخصها فيما يلي:[1]

1. **تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية**

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر .

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات مايلي:

–اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ،

–عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين : التقرير العام للتعبير عن الرأي – المراجعات والمعلومات الخاصة

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

مقدمة : في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الاقتضاء .[2]

الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة:

*** رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/06/26 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

[2] القانون رقم 11 – 07 المؤرخ في 2007/11/27 والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

الدورة.

***رأي بتحفظ :**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

***رأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية . يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون: "**المراجعات والمعلومات الخاصة** " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

-المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛

-المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45)يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

2. **التقاريـــر الخاصـة:**

يترتب على مهمة محافظ الحسابات، زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر (13)تقريرا خاصا تم تحديد محتواها في القرار رقم 126المؤرخ في 2013/06/24 والمتمثلة فيما يلي :[1]

أ. التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة :

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم أحكام المادة

[1] القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

628من القانون التجاري. ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

-رئيس مجلس إدارة الشركة – الرئيس المدير العام للشركة – أحد متصرفيها – عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة – ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين – الأشخاص المعنويون المتصرفون – المسيرون و المسيرون المتضامنون – المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

ب. التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05)أو عشر (10) تعويضات:

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

-التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

-التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

ت. التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين :

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصداقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية .

تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته . عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

ث. التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة :

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

– النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

ج. التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية :

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفقرة، وأرصدة حسابات نهاية

الفقرة ، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل ، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية ، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة :عنوان التقرير ، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.

– فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان .

–خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

ح. التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال :

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6من القانون 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي. وفي هذا الإطار فعلى المراجع القيام بتحليل مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول الاستغلال.

فبالتركيز على المؤشرات المالية، فإنه يتوجب على مراجع الحسابات تحليل ما يلي:

– رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛

– عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛

–قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقة للتجديد أو إمكانية التسديد؛

–اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛

–مؤشرات سحب الدعم المالي من قِبل المقرضين أو الدائنين؛

–القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛

–النسب المالية الرئيسة غير الإيجابية؛

–خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛

–توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛

–عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

وفي هذا الإطار، فقد تم إصدار المعيار الجزائري رقم ،(NAA 570) باستمرارية الاستغلال، والذي يلزم المراجع وبشكل ضمني القيام بتقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، باعتبار فرض الاستمرارية مبدأ أساسيا في إعداد القوائم المالية .

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدا والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فإن محافظ الحسابات:

-يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال.

-يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

-يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715مكرر 11من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

خ. التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان :

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20%من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء ، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة ، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة;

تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير ، في اقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة ، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

د. التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال :

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال ، تشمل لاسيما:

-المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.

-أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

-كيفيات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية:

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب

-استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

ذ. التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:

-أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.

-احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

-احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة – فقرة حول الفحوصات المنجزة؛

-خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين .

ر. تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن تقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء ، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة

المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

– التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

– فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛

– استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول وكيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ؛

– الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛

–يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛

–يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه؛

عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

–يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر؛

–يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها او لا يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

ز. التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.

يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مترقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

–أهداف تدخل محافظ الحسابات؛

–الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات؛

–خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة؛

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

س. التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

– فقرة حول الواجبات المنجزة؛

– خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التّأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة؛

ش. التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة ، وذلك لاسيما بإبراز:

-الاسم والمقر الاجتماعي؛

- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان؛

-رأس المال الاجتماعي ؛

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الأول: العوامل الاقتصادية والبيئة القانونية المؤثرة في عمل محافظ الحسابات :

تعد عملية إعداد التقارير المالية المهمة الأساسية التي يقوم بها مراجع الحسابات من اجل الإدلاء بري فني محايد من شانه أن يساعد عدة أطراف في اتخاذ القرار، ولإضفاء المصداقية على هده التقارير يتعين علي محافظ الحسابات مراعاة الظروف الاقتصادية المحيطة بالمهنة وكذا احترام اللوائح والتشريعات المنظمة للمهنة.

سنحاول في هدا المطلب التعرض لأهم المؤثرات الاقتصادية والقانونية التي من شانها أن تظهر أثرا على تقارير مراجع الحسابات.

أولا: البيئة الاقتصادية ومدي تأثيرها علي المحتوي لمعلوماتي لتقارير مراجع الحسابات :

تعتبر التقارير المالية الوسيلة التي تنقل إلى الإدارة والإطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي للمؤسسة، وتسمح ب إعطاء صورة صادقة وواضحة لمستخدمي التقارير المالية. وتهدف إلى توفير معلومات تساعد على اتخاذ القرار، إلا انه توجد عوامل اقتصادية توتر علي جودت التقارير وعلي عمل محافظ الحسابات يمكن استعراضها في ما يلي :

1) التدقيق الداخلي : [1]

يعد التدقيق الداخلي حسب ما ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية انه" نشاط مستقل، وموضوعي واستشاري مصمم ليزيد من قيمة المؤسسة، و تحسين عملياتها أد يساعد علي تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر، وضبط وإدارة وترشيد العمليات"[2] .

حيث ازدادت أهميته في الوقت الحالي في المؤسسات بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها

زيادة في حجم المشروعات، وزيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق دلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، حيث أصبح التدقيق الداخلي نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة وذلك بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفايتها الإنتاجية. كما أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي تعود للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات، حيث تعتبر هذه الوظيفة كصمام الأمان بيد الإدارة . ومن أهدافه :

- مساعدة الإدارة في تقييم وتحسين إدارة المخاطر؛

[1] خنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل الموترة علي جودة القوائم المالية**،

[2] خنفايس نسرين، مرجع سابق ص: 20 .

- تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي؛
- حماية أصول وممتلكات المنظمة من العبث والسرقة والاختلاس؛
- الالتزام بالقوانين والأنظمة.

كما يشرف على عملية التدقيق الداخلي لجنة تعرف بلجنة التدقيق وقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على انه الأداة التي يتم من خلالها كبح جميع التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات. فلجنة التدقيق هي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بالخبرة والكفاءة المحاسبية والمالية، علي أن تهتم بفحص إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعتها والتأكد من فعاليتها، وكذلك فحص السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد التقارير المالية، وفحص أعمال المراجعة وتقويمها وتقويم أعمال المدقق الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودعم استقلاليته، فالهدف من لجان التدقيق القيام بالإشراف والمتابعة علي كافة أنشطة المؤسسة واستخلاص النتائج وتقديم تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة، ويمكن القول أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان التدقيق هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية. ويكمن دور لجان التدقيق في ما يلي :

- عمليات التدقيق؛
- النظر في القوائم المالية؛
- فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه؛
- وأن لجان التدقيق تزيد من فعالية عملية الإشراف علي إعداد القوائم المالية والحد من الخلافات بين الإدارة والمدقق الخارجي.

كما تم تحديد العديد من المهام للجنة التدقيق اتجاه التقارير المالية من أبرزها:

- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التأكيد على النظر إلى أي تغير في السياسات المحاسبية المعتمدة، أو أي تغير يطرأ على حسابات المؤسسة جراء عمليات التدقيق او نتيجة لمقترحات محافظي الحسابات ؛
- متابعة القضايا جميعها التي أثارت محافظي الحسابات الداخليين والخارجيين لضمان معالجتها بشكل سليم؛
- استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة، والنظر في مدى توفير المعلومات التي يحتاجها مستخدموها؛
- فهم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل وتقييمه.

- **التدقيق الداخلي وتأثيره على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير المراجعة (لجان المراقبة)**[1]

- كلما زاد التدقيق الداخلي داخل المؤسسة كلما قلت إمكانية الغش والتلاعب بالقوائم المالية مما يجعلها ذا كفاءة وفاعلية وجودة عالية لإعطاء مستخدموها صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة من اتخاذ القرار السليم؛
- كلما كان للجان التدقيق فعالية كلما أدى إلى تكليفها نقاط القوة والضعف ومعالجتها وبالتالي تزيد من فعالية التدقيق الداخلي، وأيضا فعالية لجان التدقيق تعمل على مصداقية القوائم المالية لما

[1] أبو ذر مسند أبو زيد، **لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية العدد 02، 2018 ص: 73.

لها من دور مهم في منع الغش والتلاعب في البيانات المالية وتحريفات في القوائم المالية؛

- علاقة ايجابية بين حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية حيث ان الشركات التي بها أعضاء أكثر باللجنة يكون عندها جودة التقارير المالية اعلي نظرا لما تكرسه من وقت وجهد كافي لضمان ان المعلومات المعلنة في التقارير المالية دقيقة وتم تقديمها في الوقت المناسب، وقد نجد علاقة سلبية بين حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية من خلال التواكل أو إهمال بعض الأعضاء، نقص في الخبرة مما يؤدي إلى تفاوت في التلاعبات؛
- علاقة ايجابية بين استقلال اللجنة و جودة القوائم المالية حيث قد يواجه عضو اللجنة التنفيذي عقبات أن يصبح مراقب مالي فعال، وقد تكون علاقة عكسية قد نجد استقلالية ولكن في بعض الأحيان يغلب الحجم استقلالية الأعضاء؛
- علاقة ايجابية بين الخبرة المالية للجنة وجودة التقارير المالية لأنه في حالة توفر الخبرة تسمح باكتشاف مواطن التلاعب والغش في القوائم المالية، وقد تكون العلاقة سلبية أي أن هناك خبرة ولكن هناك تلاعب هذا دال على قلة الاجتماعات وعدم وجود استقلالية؛
- علاقة ايجابية بين عدد اجتماعات اللجنة وجودة التقارير المالية لان كثرة الاجتماعات تؤدي إلى اكتشاف التلاعب أو الانحراف في القوائم المالية.

2) النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصويريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات ، الاستمرارية في الاستغلال، القيم القابلة للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، واسبقيه الواقع الاقتصادي علي الواقع القانوني.

يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك معالجات غير المعالجة بموجب تأويل او معيار، كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم المنتجات والأعباء ومجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية او القوام المالية وكيفية عرضها[1].

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وعند إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- العمل على ترقية ير المعاملات المالية المحابية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام؛
- تسهيل المعاملات المالية المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيراتها الأجنبية.

[1] بن عيشي، **مرجع سابق** ، ص 228 -229.

[2] خنفايس نسرين، **مرجع سابق** ص:23.

يكتسي النظام المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المستثمرين وساهم بتقييم المعلومة وفق متطلباتها المعايير المحاسبة الدولية ولتحسين جودتها وساعد في تحقيق أهداف عدة نوجزها في:

اتخاذ حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الحاسبي، كما يعمل على تقريب الممارسات المحاسبية من الممارسات الدولية القامة على المعايير الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية، وتسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية، كما يعمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات، ويجعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية، ويساهم في إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحابي الوطني، كما يقوم بعرض في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستاها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها اليوم من قبل الدول

- **عند تطبيق النظام المحاسبي المالي يحقق اثار ايجابية للمؤسسات من خلال:** [1]
  - إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية؛
  - تلبية حاجات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية؛
  - زيادة ثقة المساهمين من خلال متابعة اموالهم في المؤسسة.

ينجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي بعض التغيرات تطرأ على القوام المالية والتي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام وهذا توافقا مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل من هذه القوائم والتقارير ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين.

يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي والعمل على الالتزام بالمبادئ والمفاهيم المحاسبية لمواكبة المعايير الدولية لإعطاء القوائم المالية صبغة جديدة من خلال تقديمها وفق النظام المحاسبي المالي، فالقوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تساهم في تقديم معلومات حول الوضعية المالية والأداء المالي وتغيرات الوضعية المالية

3) الإفصاح :

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح، فهو يعني الوضوح وعد الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية، والإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية او في الهوامش والمحافظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم والتقارير المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات والشركات ومن خلال التعريف السابقة يتضح أن الإفصاح هو عملية تقديم معلومات بمختلف الأساليب وفي الوقت المناسب وهذا لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الكيان بمختلف المستخدمين الذين يفتقرون إلى سلطة الاطلاع قصد تمكينهم من اتخاذ قراراتهم[2].

ويجب الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات الآتية بطريقة دقيقة: [3]

---

[1] خنا فيس نسرين **مرجع سابق**، ص 29.

[2] خنفايس نسرين **مرجع سابق** ص: 24.

[3] بن يدير وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 226 .

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، وقيم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالي؛
- طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية، حسابات مدمجة او حسابات مركبة)؛
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط، او البلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجز؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

كما ترجع أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الدور الذي يؤديه في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات من خلال عدة نقاط أهمها:

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية;
- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير المعدلة;
- تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية التي تساهم في تحسين وضيفة التنبؤ؛
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة مراجع خارجي محايد، وهو ماساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميتها؛
- ازدادت أهمية الإفصاح بازدياد حاجة شركات المساهمة في التمويل عن طريق الأسواق المالية، فأصبح الإفصاح المحاسبي يعد شرطا أساسيا لتأسيس وإدارة الأداء المالي الكفء ، ومن أهم أهدافه ما يلي:
- أن المتتبع للدراسات المحاسبية يواجه صعوبات جمة نتيجة لتداخل والترادف الشديدين بين كل من أهداف الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية، وقد تعاظم هدا التداخل عندما تطور هدف الإفصاح من الدور الوقائي إلى الدور الإعلامي،وأن عناصر و مضمون البحث في موضوعي أهداف الإفصاح والقوائم المالية لهما نفس الهدف، فكلاهما أصبح يركز علي وجهة نظر مستخدمي المعلومات، الأمر الذي يجعل التمييز بينهما غامضا ألا أنه يمكن القول أن الهدف الرئيسي من الإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي فأن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها .

هذا وأن تشمل القوائم المالية معلومات تساعد مستخدميها علي توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المؤسسات ذات العائد الحقيقي؛

- كما يهدف الإفصاح المحاسبي إلى إزالة الغموض وتحت التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى مساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة[1].
  - ***تأثير الإفصاح علي المحتوي ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات:*** يوثر الإفصاح على المعلومات وخاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات علاوة على القابلية للتحقيق والمقارنة التكلفة بالعائد

[1] خنفايس نسرين **مرجع سبق ذكره** ص 27

كتحديد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح المتوفر في القوائم المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول علها؛

- للإفصاح اثر إجمالي على جودة المعلومات لما يوفره من خصائص نوعية لهذه المعلومات أهمها الملائمة الموثوقية؛
- كلما كان للإفصاح شفافية عالية كلما كانت المعلومات مفيدة وموثوقة لمتخذي القرارات المالية، كما له اثر بالغ على الحكم الشخصي لمتخذي القرار المالي في أي في حالة عدم التأكد لدى مستخدمي القوائم المالية.

4) تكنولوجيا المعلومات:

لقد تطورت في السنوات الأخيرة بشكل كبير مما أدى ذلك إلى استخدامها من قبل المؤسسة على اختلاف أنواعها في كافة عملياتها ويعود ذلك إلى المزايا التي تتمتع بها هذه التقنية من سرعة ودقة وإمكانية الوصول إلى كافة المستفيدين، ولذا يمكن تعريفها بأنها مجالات او فروع المعرفة العلمية وتكنولوجية والهندسية والأساليب الإدارية المستخدمة في تناول ومعالجة المعلومات وتطبيقاتها بالحسابات او الحواسيب الإلية وتفاعلها مع الإنسان وما يرتبط بذلك من أمور اجتماعية واقتصادية وثقافية.

كما أصبحت تكنولوجيا المعلومات جزءا مهما في عمليات الأعمال، فأصبح الاعتماد على هذه التقنية شيء أساسي في الإدارة والأعمال، مما أدى إلى استخدامها بكثرة وذلك بسبب الخصائص التي تتمتع بها هذه التقنية ومنها:

- الوقتية، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب؛
- تحسين وتسهيل وفهم وتحليل المعلومات؛
- تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة؛
- إمكانية الفصل المناسب بين المهام، أي تحديد مهام كل مستخدم وكل حسب صلاحيته وتتميز هذه التقنية براعة انجاز المهام، التي من الممكن أن تستغرق سنين لانجازها يدويا، بالإضافة إلى الدقة العالية فالعمليات الحسابية تتم بدقة متناهية.

ورغم المزايا التي تتمتع بها هذه التقنية والتي تم ذكرها أنفا إلا أن هناك ما اخذ عليها، فاستخدامها يقلل من فرص العمل عندما يحل محل الأشخاص، كما أن استخدامها أيضا يحتاج إلى تعليم وتدريب من نوع خاص، وأيضا مشكلة العطل الذي يحصل بهذه التقنية بشكل مستمر مما يوقف إجراءات العمل ويحتاج ذلك إلى أن يقوم بصيانتها موظفون مدربون وذو كفاءة.

- **تأثيـر تكنولوجيا المعلومات علي عمل محافظ الحسابات**

كلما كان مستخدمو تقنية تكنولوجيا المعلومات من ذوي كفاءة كلما كان لها اثر على مصداقية القوائم المالية، وكلما كان استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات عالي أدى إلى نشر قوائم مالية واضحة ودقيقة وذلك من خلال شبكة الانترنت مما يسمح للمراجع او المدقق حرية الدخول والخروج إلى النظام للتأكد من صحتها

5) التكويـن والتدريب:

لا يختلف مفهوم التكوين والتدريب في شي ماعدا أن الأول يعني التعليم التي تلقاها الفرد من قيم ومهارات وثقافات وأفكار ومعلومات عامة، أما الثانية فيسري مفهومها علي التعليم أيضا في نطاق مهنة معينة باعتبار ارتباطا بالجانب العملي، لذلك فمن ناحية واقعية فإن التدريب هو الأكثر استخداما من قبل القطاع الإنتاجي بصورة عامة .

حيث يعرف التدريب علي انه جهود إدارية وتنظيمية مرتبطة بحالة الاستمرارية تستهدف إجراء تغيير مهاري ومعرفي وسلوكي في خصائص الفرد الحالية أو المستقبلية لكي يتمكن من الإبقاء بمتطلبات عمله ا وان يطور أدائه العملي والسلوكي بشكل أفضل. كما تبرز أهمية التدريب بالنسبة للفرد والمؤسسة في العديد من العناصر من أهمها أن التدريب يعمل على تنمية مهارات الأفراد وقدراتهم ويساهم في بناء الكفاءات ويساعد على تكييف الإفراد العاملين مع متغيرات العمل كما يسعى إلى تحقيق الفاعلية في جميع العاملين وذلك من خلال الاستعمال الجيد للآلات، وتحسين عمل الجماعات، وتخفيض حوادث العمل، وتحسين الكفاءات الإنتاجية للإفراد ويعتبر وسيلة تساعد العامل على تحقيق بعض أهدافه كالحوافز والترقية في العمل ، كما ينعكس التدريب بنتائج ايجابية او على الفرد العامل القديم حتى يتمكن من خلاله من مواكبة التطورات والتعرف على المهارات الجيدة كما يمكنه من تحسين وتطوير سلوكيات تتناسب وطبيعة الأعمال التي يؤديها والعلاقات التي يتطلبها هذه الأعمال[1].

في حين يمثل الهدف الأساسي للتدريب في إزالة جوانب الضعف في سلوك الأفراد الناتجة عن عدم مقدرتهم على الأداء والسلوك وفق المستوى المطلوب فيه من قبل إدارة المؤسسة وان تحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر وجود أهداف فرعية أخرى يتم وضعها على ضوء احتياجات تدريبية واهم هذه الأهداف ما يلي:

- اكتساب الفرد مهارات وخبرات تنقصه؛
- اكتساب الأفراد أنماط واتجاهات سلوكية لصالح العمل؛
- تحسين المهارات والقدرات الموجودة لدى الفرد؛
- زيادة درجة انتماء العاملين لمؤسساتهم وذلك من خلال دمج مصلحة كل منهما في قالب واحد.

- **تأثير التكوين والتدريب علي عمل مراجع الحسابات**[2]

يمكن القول أن العملية التدريبية التي تطبق على شكل برامج تدريبية تساهم في شكل واسع في إكساب موارد بشرية خبرات ومهارات وقدرات جديدة مما يؤدي إلى تحقيق تغيرات على مستوى المشروعات الصغيرة كمعالجة نقاط ضعف العمل وكذا خلق ايجابية لدى العاملين نحو عمل أفضل.

كلما قيل عن التدريب والتكوين يمكن إسقاطه علي مراجع الحسابات أو المدقق المحاسبي فنجد انه كلما كان مراجع الحسابات على قدر من التكوين والتدريب انعكس ذلك على عمله من حيث اكتشاف الأخطاء والتلاعب وكذا صدق وموثوقية العمليات المحاسبية مما ينتج عنه قوائم مالية سليمة ومنه تقارير محاسبية ذات جودة عالية بالنسبة لمستخدميها.

ثانيا: البيئة القانونية ومدي تأثيرها في المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات :

يقصد بالبيئة القانونية مجموع العوامل القانونية المحيطة بعمل محافظ الحسابات، وتتمثل في جوهرها في مجموع القوانين والمراسيم والتشريعات التي تضبط مهنة المراجعة وتحكمها كما أنها تنضم السلوك المهني لمراجع الحسابات.

سنحاول في هد العنصر التعرض لأهم القوانين و المراسيم التنفيذ التي تضبط مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر .

[1] بوعيوة الربيع، **تأثير التدريب على إنتاجية المؤسسة،.**

[2] قاسمي 2012

1. **القانون 10 – 01**

أ. **لمحة حول هذا القانون**[1] :

صدر هدا القانون في 16 رجب العام1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 حيث حل هدا القانون محل القانون 08- 91 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 ابريل العام 1991 و يشمل في مجموع البنود والإجراءات والنصوص التي تتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المندرجة ضمن مواد يجب إتباعها و العمل وفق مضمونها دون إجراء أية مخالفات على ذالك وفي حال حدث العكس يتم فرض عقوبات صارمة وإجراءات ردعية على المخالفين .

ولقد أنشئ هدا القانون بنا علي أوامر رئيس الجمهورية وبنا على الدستور لاسيما المواد 119 و 120 و 122 – 9 و 126منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ: 08 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ: 08 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم ؛
- وبمقتضى الأمر رقم 75 -58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ: 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى الأمر رقم 75 -59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ : 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى القانون رقم 91 -08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق لـ: 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- وبمقتضى الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادي الثانية عام 1420 الموافق لـ: 26 أوت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض؛
- وبمقتضى القانون رقم 05-01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق لـ: 06 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتها ؛
- وبمقتضى القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم عام 1428 الموافق لـ : 20 فبراير سنة 2006 و المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته؛
- وبمقتضى القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ: 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المالي، المعدل؛
- وبمقتضى القانون رقم 08 -09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ: 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية **العدد 42 الصادرة بتاريخ: 29 رجب 1431 الموافق ل: 11 يوليو 2010.**

وبعد رأي مجلس الدولة ومصادقة البرلمان وصدور القانون في الجريدة الرسمية أصبح القانون ساري المفعول وملزم لجميع الأطراف المعنية.

ب. **الأحكام العامة والأحكام المشتركة وفق هدا القانون:** تتمثل هده الأحكام في جملة الضوابط والنصوص التي تندرج في شكل مواد تتعلق بالمهن (الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد) وهي بدورها تنقسم إلي :

- **الأحكام العامة** : تتمثل هده الأحكام في جملة الالتزامات الخاصة بكيفية ممارسة مهنة كل من الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ويشترط فيها ما يلي:

- **أ**: يجب الالتزام بالأحكام القانونية و الشروط و المقاييس المنصوص عليها كما جاءت في المادة (01)و (02) و (03) من هدا القانون .
- **ب**: يجب إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويضم هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء كما جاء في المادتين (03) و (04) من نفس القانون.
- **ج** : يجب تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا من قبل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما ورد في نص المادة (06).

- **الأحكام المشتركة لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**

أن مضمون هده الأحكام لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتمثل في [1]

1. يجب إن يتم الاعتماد مسبقا من قبل الوزير المكلف بالمالية حالة التسجيل في جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او جدول المنضمة الوطنية للمحاسبين و جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او جدول المنضمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كماء جاءت به المادة (07) وانه لا يمكن التسجيل في الجدول ما لم يكن عنوان مهني خاص لكل من المهن الثلاث السابقة،و هذا حسب ما جاء في المادة (10) من نفس القانون.
2. لشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد حسب ما جاء في نص المادة (08) من نفس القانون تقضي بما يلي:
   - أن يكون جزائري الجنسية.
   - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة.
   - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
   - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
   - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية .
   - تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة (06) من نفس القانون.
3. إن يكون للمهن الثلاث السابقة مكتب واحد لتولي عمليات التسيير يكون تحت مسؤوليته وحسابه الخاص وهذا المكتب يكون خاضع لشروط و المقاييس المعمول بها، وتتم ممارسة النشاط في كامل الإقليم الوطني حسب المادتان (11) و (12) .

[1] نفس المرجع السابق **الجريدة الرسمية المواد 07 – 08 – 10 – 11 – 12 صفحة 5 و 6**

4. يكون لكل من الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات صفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، و خبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وقانون الإجراءات الجزائية حسب نص المادة (13) [1]

ت. :الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وممارسة هذه المهنة :

أن إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لممارسة هذه المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، يتم التمتع بالشخصية المعنوية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية و إن هذه الغرفة الوطنية تكلف في إطار القانون بما يلي حسب ما جاء في المواد 14 15و 16

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من إيداعها .
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة .
- إبداء الري في كل المسائل المرتبطة بهده المهن وحسن سيرها .
- أن تساهم أنجالس المذكورة في المادة 14 في الأعمال التي تبادرها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهده المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، المادة (17)

ث. **محافظ الحسابات ومهامه:**[2]

2. **المراسيم التنفيذية** : هي مراسيم تنفيذية تهتم بالمهن الثلاثة وتختص في الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب المهن و كذا المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، سنتعرض في هدا العنصر إلى المرسومين التنفيذيين 11-31 11-73،

أ. **المرسوم التنفيذي رقم 11-31**: صدر هدا المرسوم في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتمثل هذه الشروط في:

- يتم تحديد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب المهن الثلاثة السالفة الذكر مراعاة لإحكام المادة 12 من القانون 10-01، كما انه يجب على المرشح سواء لممارسة مهنة الخبير المحاسبي او محافظ الحسابات او المحاسب المعتمد إثبات المحل المهني عند أيداع طلب التسجيل، يمكن أن يكون هذا المحل ملكا او مستأجرا للمهني وفترة الإيجار لا تقل عن سنة ويطبق هذا كذلك على الأشخاص المعنويين الذين يطلبون التسجيل في احد الجداول، يجب أن يتوفر في المحل المهني شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات من اجل تأدية المهمة على أحسن وجه وهذا الأمر يتعلق بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين مضمون كل هذا منصوص عليه في المواد 01، 02، 03 و04 من المرسوم 11-31.

كما انه يجب على المرشح سواء كان شخص طبيعي او معنوي أن يرفق طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية او عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود محل يعده محضر القضاء.

---

[1] نفس المرجع السابق، المواد 13 -14-15-16-17 ،ص 65

[2] **تم التطرق إلى هذا العنصر في المطلب الأول المراجعة ومحافظ الحسابات.**

ب. **المرسوم التنفيذي 11-73:**

هو مرسوم تفنيدي يختص في المهمة التضامنية ل حافظ الحسابات وتتمثل فيما يلي:

- وفقا لإحكام المادة من القانون 10-01، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفية كما يمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات وهذا وفقا لحجم المؤسسة وأهمية نشاطها يخص المؤسسات أو الهيئات، وان على كل محافظ حسابات من بين المحافظين المتضامنين أن يمارس مهمته على كل المؤسسة محل الدراسة وتحت مسؤوليته الخاصة طبقا لإحكام المادة 22 من القانون 10-01، على محافظي الحسابات أعداد تقاريرهم بصفة مشتركة تتضمن أرائهم ولو حتى في حالات الاختلاف مضمون كل هذا على التوالي في المواد: 01، 02 ، 03، 04.

ملاحظة: إضافة إلى المراسم التي تم ذكرها نجد أن هناك مرسوم 11- 202 الخاص بمعايير تقارير محافظ الحسابات وإشكالها وأجال إرسالها والمواد 715 و9 مكرر – 715 و11 مكرر المتعلقة بإنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الموعد العادي له وكذلك طلب توضيحات حول الوقائع التي من شأنها أن تعرقل الاستمرار في الاستغلال.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة:

تم الاعتماد في هدا المبحث علي مجموعة من المراجع تمثلت في مقلات علمية لمجموعة من ألأساتذة والباحثين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات الجزائريين ومن دول عربية شقيقة، إضافتا إلي ذلك تم الاعتماد على مجموعة من الرسائل المقدمة لنيل شهادات الدكتوراه ، الماجستير الماستر العربية والجزائرية أيضا. حيث تم تقسيم المبحث إلي مطلبين خصص أولها إلى الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على تقارير محافظ الحسابات أما الثاني فتم تخصيصه إلى الدراسات التي تناولت تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الأول : الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على تقارير محافظ الحسابات.

أولا – دراسة: براق محمد ،ديلمي عمر بعنوان:[1] **العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة المالية بشكل عام. من خلال الدراسة، تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تتمثل في مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة لمزاولة المهنة، مقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع لقاء أدائه لمهمة المراجعة، الخدمات الاستشارية، فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المراجعة، مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن.

ثانياً – دراسة هيفاء مالك كاضم بعنوان:[2] تحليل أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات والتي صنفت إلى عوامل موضوعية وعوامل شخصية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء التحليل ألعاملي، توصلت الدراسة إلى عدة عوامل أهمها أن معايير التدقيق

[1] براق محمد ،ديلمي عمر **العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية** العدد 17 جانفي 2017 ص: 16-26

[2] هيفاء مالك كاضم **تحليل أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات** مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية السنة التاسعة العدد التاسع والعشرون ص ص: 157-190

والسلوك المهني هي العامل الأكثر تأثيرا باستقلالية مراجع الحسابات، و أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: أن النزاهة والأمانة والصدق من الصفات الواجب توفرها في محافظ الحسابات.

ثالثاً – دراسة: احمد محمد غنيم الرشيدي بعنوان[1]: مدى توافر شروط الاستقلالية لمحافظي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت دراسة مقارنة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر شروط الاستقلالية لمحافظي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال استمارة استبيان موجهة إلى عينة من المحافظين الخارجيين و المستثمرين الحاليون والمرتقبون بالإضافة إلى المحليين والأجهزة الرقابية، حيث بلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل **62** استمارة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، لا توجد شروط الاستقلالية لمحافظي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المستجوبة، بالإضافة إلى وجود معوقات تحول دون توافر هذه الشروط، و وأصت الدراسة بضرورة تحسيس محافظي الحسابات بأهمية شروط الاستقلالية في تعزيز أداء مهامهم بشكل جيد.

رابعاً – **دراسة: زيد خضر الحذوه بعنوان:**[2] العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق" دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية ,وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المزاولين لمهنة التدقيق في شركات التدقيق الأردنية عن طريق معرفة مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب, ولتحقيق هذا قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانه علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمدققين الأردنية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية ومدراء الشركات المبحوثة ومدراء التدقيق فيها ,وقد تم تطبيق الدراسة على (114) من محافظي حسابات ومدراء الشركات ومدراء التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى نتائج وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها وج ود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين كل من المتغيرات المستقلة (وجود جهاز رقابة داخلي فّعال، شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الاستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الشركات الأردنية، وعلى ضوء النتائج أوصى الباحث بضرورة العمل على إيجاد قوانين وتشريعات تحدد الحد الأعلى والأدنى لأتعاب محافظي الحساب فمن الملاحظ أن المكاتب الصغيرة وغير المعروفة تحصل على أتعاب متدنية مقابل حصولها على عميل.

خامسا – دراسة إياد حسن حسين أبوهين 2005 [1] **بعنوان : "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات القانونيين في فلسطين – دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"**

---

[1] احمد محمد غنيم الرشيدي **مدى توافر شروط الاستقلالية لمحافظي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت**، دراسة مقارنة رسالة ماجستير محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن 2012-2011

[2] زيد خضر ألحذوه **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق" دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية** رسالة ماجستير محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن ابريل 2015

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين،مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة،

ولقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استبانه علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.و قام الباحث بتحليل بيانات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS ,وباستخدام الاختبارات الإحصائية المتنوعة، **وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها** ما يلي:

– يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات؛

أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب عملاء جدد؛

إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدى إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

أظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.

سادسا – دراسة محمد إبراهيم النوايسة ،2005 بعنوان: " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات:دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات الخارجيين في الأردن "

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانه تتكون من جزأين، وذلك بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73لسنة2003.

تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من(62) مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314مدققاً مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية2004.

توصلت الدراسة إلى أن المحافظين يدركون أهمية جودة التدقيق (،80.20%)وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4%)في حين أن أقل ما يؤثر (64.6%) على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية

---

[1] دراسة إياد حسن **حسين أبوهين العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات القانونيين في فلسطين** – دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" 2005

تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل .

سابعا – دراسة عبد الرحمن علي التويجري و حسين محمد النافعابي بعنوان: " جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين "

يهدف هذا البحث إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر. جمعت بيانات البحث من خلال استبانه تم تصميمها اعتمادا على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير ولم تتطرق لها الدراسات السابقة ثم تم تحليل البيانات وصفيا و إخباريا. نتائج التحليل أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

1- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة،

2- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها،

3- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي :1- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، 2- أتعاب المراجعة، 3- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع كذلك تبين من نتائج التحليل أن عدد من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع،العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

ثامنا – دراسة شابي هنية 2015 بعنوان :" العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة –"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤدات بواسطة مكاتب المراجعة لولاية بسكرة، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق الاستبيان المقسم إلى ثلاث أجزاء، ثم تحليل الاستبيان بأسلوبين الوصفي والتحليلي، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة.
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الاستقلال والحياد... .الخ

المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت تقارير محافظ الحسابات

أولا – دراسة حكيمة مناعي 2009/2008 بعنوان : "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) و مخرجات المراجعة (تقارير المراجعة الخارجية) وتوصلت هذه الدراسة إلى انه لابد من إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية ، وضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد ، من اجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم ، ومن ثم زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية .

ثانيا – دراسة عبد الرحمان ببنات ، ناصر دادي عدون .2017 بعنوان: "المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية "[1]

تهدف الدراسة إلى استكشاف المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات في الجزائر، ومدى مواكبته لمعايير التدقيق الدولية لتقرير تدقيق القوائم المالية. وهذا من خلال التطرق في جزء أول إلى مفهوم تقرير التدقيق، وتقديم لمحة عن تطور الاهتمام بالمحتوى ألمعلوماتي لتقرير التدقيق ومحاولة تحسينه حتى يستجيب لتطلعات مستعمليه. ثم الإشارة إلى أهميته بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في اتخاذ قراراتهم. وكذا التطرق لأنواع تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ومحتواها حسب التشريعات المنظمة للمهنة. وفي جزء ثان نقوم بتحليل محتوى عينة من 40 تقريرا لمحافظي الحسابات واكتشاف المعلومات المقدمة، ثم مناقشة النتائج وتقديم التوصيات.وخلصت الدراسة إلى أن المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ثري بالمعلومات، التي توفر الإفصاح للمستعملين في قراءة القوائم المالية، وبإشارات حول جودة التسيير في المؤسسة، وانضباطها في الالتزام بالتشريعات المنظمة لنشاطها.

ثالثا – دراسة حديد أميرة : استقلالية محافظ الحسابات في ضل القانون المصرفي الجزائري[2]

والتي كان الهدف منها معرفة مدي تأثير استقلال المراجعين عن سلطة البنك المركزي وعن إدارات البنوك الأخرى خلصت الدراسة إلي أن التشريعات توثر في استقلال محافظ الحسابات، كما نوهت للفراغ القانوني والثغرات التي تشوب محتوي التقارير وأشادت بضرورة تدارك هده الثغرات وأوصت بضرورة إنشاء محكمة خاصة بالمهنة

رابعا – دراسة خنفايس نسرين: بعنوان نموذج بنائي لتحديد العوامل الموترة على جودة القوائم المالية[3]، كان الهدف من الدراسة وضع نموذج بنائي يقيم حجم أثر مختلف العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.حيت تم اختبار عينة متكونة من 86 محافظ ومحاسب معتمد وخلصت الدراسة إلي أن العوامل الاقتصادية المحيطة بالمحافظين توثر في جودة تقاريرهم المالية.

خامسا – دراسة بوفاسية وسيعدانني لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة, المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية العدد 03 _ 2015 .

---

[1] عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون،"**المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية** المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، العدد07، 2017 ص ص 127 -140

[2] حديد أميرة ، **استقلالية محافظ الحسابات في ضل القانون المصرفي الجزائري مجلة الأكاديمية للبحث القانوني**، العدد 02 -2018 ،ص.ص 208 -223 .

[3] خنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل الموترة علي جودة القوائم المالية**، تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي،2018.

.

سادسا – دراسة المدهون رغدة إبراهيم : العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية في المصارف وأثرها في تعزيز نضام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة . الجامعة الإسلامية غزة

سابعا–. دراسة الخطيب خالد الإفصاح المحاسبي لشركات المساهمة الفلسطينية في ضل المعيار المحاسبي الأول. مجلة جامعة دمشق سوريا المجلد 08 العدد 02.

ثامنا – دراسة مجدي محمد سامي دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره على جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية . مجلة كلية التجارة وللبحوث العلمية المجلد 46 العدد 02.

تاسعا – دراسة أبو در و أبو زيد محمد لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية . مجلة العلوم الأردنية العدد الثاني .

المبحث الثالث ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة :

تعرضت العديد من الدراسات السابقة إلى هدا الموضوع حيث أجمعت اغلبها على أن عوامل البيئة الاقتصادية و القانونية تؤثر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات نجد أن اغلب الدراسات كانت تعالج شق واحد من شقي إشكاليتنا إما وجهة نضر قانونية أو رؤية اقتصادية ،لكننا في هده الدراسة حاولنا دمج الرؤية الاقتصادية والقانونية للعوامل المؤثرة في المحتوي ألمعلوماتي لتقارير مراجع الحسابات من ما يجعلها دراسة جديدة في الميدان. كدالك نلاحظ أن اغلب الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها كان إما تناولت العوامل المؤثرة على تقارير محافظ أو أنها تناول عمل وتقارير محافظ الحسابات بينما تمحورت دراستنا حول العنصرين معا حيت تناولنا التقارير المالية وعمل محافظ الحسابات و العوامل القانونية والاقتصادية المؤثرة علي جودة التقارير، كما أن اغلب الدراسات تناولت تأثير عامل واحد او عاملين علي الأكثر من العوامل المؤثرة علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة إما دراستنا فحاولت دمج اكبر عدد ممكن من العوامل الاقتصادية والقانونية التي تؤثر في عمل مراجع الحسابات .

خلاصة الفصل :

تناولنا في هد الفصل الذي عنون بالإطار ألنضري والدراسات السابقة، التعاريف والمفاهيم العامة المرتبطة بمجموعة من العناصر التي تقوم عليها الدراسة،حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصص الأول منه للجانب النظري وذلك للإحاطة الجيدة بالموضوع، تعرضنا فيه، لتعريف بمهنة المراجعة و الشخص القائم عليها كما تم التطرق فيه إلي مختلف التقارير وكيفية إعدادها وتم ختم المبحث بالتعرف علي مختلف عناصر البيئتين الاقتصادية والقانونية التي من شانها أن توثر علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة بينما خصص المبحث الثاني لدراسات السابقة حيث تم فيه الاستعانة بالمقالات الأكاديمية والدراسات السابقة والمرتبطة بعناصر الموضوع وتبين وجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة التي بين أيدينا ونظيرتها من الدراسات المحلية منها والعربية.

الفصل الثاني:

دراسة تحليلية لعوامل البيئة القانونية والاقتصادية المؤثرة علي المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى ألإطار النظري لمهنة المراجعة و عمل محافظ الحسابات وتقارير المراجعة وكيفية إعدادها والمحتوي ألمعلوماتي الذي تحويه،ومعرفة عناصر البيئة الاقتصادية وعناصر البيئة القانونية التي من شانها أن تأثر على المحتوي ألمعلوماتي لمحافظ الحسابات وبعد عرضنا لمجموعة من الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة، سنقوم في هدا الفصل التطبيقي باختبار صحة فرضيات الدراسة والأسئلة المرتبطة بها (أسئلة الاستبيان)، وذالك بتحليل ومناقشة الجوانب التي اعتمدت عليها الدراسة وعرضها والتوصل إلى مدي تأثير عوامل البيئة الاقتصادية والقانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي محاورها علي مجموعة من المتغيرات المرتبطة بفرضيات الدراسة و بالإشكالية الرئيسية لدراسة.

قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين : المبحث الأول عبارة عن تقديم لإطار الدراسة الميدانية ووصف الطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة والمبحث الثاني يضم النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسيرها .

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

نتناول في هذا المطلب منهج الدراسة المتبعة ومجتمع وعينة الدراسة وكذا أسلوب جمع المعلومات .

أولاً: منهج الدراسة

من خلال موضوع الدراسة الذي كانت إشكالية الرئيسية :

"ما مدى تأثير عوامل البيئة الاقتصادية والقانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات"

ومن وجهة نظر المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة في الجزائر فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري عند الاطلاع على مختلف الدراسات المختلفة التي تصب في موضوع الدراسة وطبقنا المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي عند تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية من اجل معرفة العوامل المؤثرة على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات من وجهة نظر الفئتين السابقتين ، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1. : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين: **الأولى**" الأكاديميين" غالبا ما يكون أفراد هده الفئة من حملة الشهادات الجامعية العليا (ليسانس، ماستر، ماجستير ، دكتوراه) ما يميز أفراد هده الفئة أنهم يشغلون مهن تعليمية أساتذة جامعيين أو أساتذة معاهد عليا ومختصين بمجال المحاسبة.أما أفراد الفئة **الثانية** فهم "المهنيين " ما يميز أفراد هده الفئة أنهم يمتهنون مهنة المحاسبة بصفة عامة و مراجعة الحسابات والتدقيق بصفة خاصة , غالبا ما يكون أفراد هده الفئة من حملة الشهادات المهنية ولا يستثني أيضا أصحاب الشهادات ألا كدمية العليا .استعنا في دراستنا بآراء محافظي الحسابات لأنهم أكثر دراية بكل ما يتعلق بحيثيات مهنة المراجعة بصفة عامة وبالشق القانوني المنضم للمهنة بصفة خاصة ولهذا تم تصنيف مجتمع الدراسة إلى فئتين :

- ***فئة الأكاديميين :*** متمثلة في الأساتذة الجامعيين وأساتذة المعاهد العليا المختصة في مجال المحاسبة عبر الوطن
- ***فئة المهنيين*** وتضم عينة من محافظي الحسابات والمهنيين و المحاسبين المعتمدين .

2. : عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة لذا فقد تم اختيارها بطريقة العينة العمدية أو القصدية حيث اشتملت على ما يلي:

- **الفئة الأولى** : تتمثل في الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة وكذلك أساتذة لهم اختصاصات قريبة من المحاسبة
- **الفئة الثانية**:هذه الفئة تضم اغلب محافظي الحسابات **و**كذا المحاسبين المعتمدين وبعض الأشخاص ذوو الخبرة المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات ؛بناءا على هذا تم تصميم استبيان لعينة مكونة من 50 فرد أي استمارة لكل شخص .

والجدول الأتي يبين مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي ونسبها المئوية من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الجدول رقم (2-1): مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	50	100%
عدد الاستبيانات المستردة	40	80%
عدد الاستبيانات غير المستردة	10	20%
عدد الاستبيانات المستبعدة	06	15%
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	34	85%

المصدر : من إعداد الطالبين طبقا لفرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه (2-1) يتضح انه بعد عملية جمع وترتيب الاستمارات ، كانت الاستمارات القابلة للتحليل 34 استمارة من مجموع 50، حيث تم الاعتماد عليها للدراسة ذلك بعد فقد 10 واستبعاد 06 لعدم كفاية الإجابات الواردة ضمنها.

ثالثا : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

لجمع البيانات في هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين هما :

1- المصادر الأولية : اعتمدنا على أداة الاستبيان استنادا إلى الإطار النظري للدراسة وتم توزيعها على عينة من المهنيين و الأكاديميين للحصول على المعلومات المراد التوصل لها في إطار موضوع الدراسة ثم جمعها ،تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSSالإحصائي النسخة رقم (..).

2- المصادر الثانوية : بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع الدراسة وبالاستعانة بمصادر أخرى أيضا من الكتب العلمية والمجلات المتعلقة بإشكالية الدراسة والمقالات العلمية والمواقع الالكترونية تم تحديد فرضيات الدراسة وإعداد أسئلة الاستبيان بهدف الحصول على إجابات لفرضيات الدراسة .

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة :

نتطرق في هذا المطلب إلى عرض الأدوات المستخدمة في تحليل واختبار الفرضيات وذلك من خلال معرفة أداة الدراسة ومدى صدقها وثباتها حتى الوصول إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات .

أولا :الأدوات المستخدمة في الدراسة :

1- تصميم استمارة الاستبيان: تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل بسيط ومنتظم يسهل فهمها حيث تتلاءم مع أهداف الدراسة وتم استعمال مقياس لي كارت الثلاثي لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان حسب ما هو موضح في الجدول التالي

الجدول (2-2): سلم لي كارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	**1**	**2**	**3**
المتوسط المرجح	**من 1إلى 1.66**	**من 1.67 إلى 2.33**	**من 2.34 إلى 3**

المصدر من إعداد الطالبين

بعد جمع المعلومات من الدراسات والمراجع الملمة بموضوع الدراسة تم إعداد استمارة الاستبيان مرورا بالخطوات التالية :

- هيكلة استبيان أولي من إعداد الطالبين
- عرضه ومناقشته مع المشرف
- تصحيح الأخطاء وإضافة تعديلات
- عرضه على مجموعة من الأساتذة بغرض التحكيم
- استخراج الاستبيان في شكل نهائي
- توزيع التبيان على أفراد العينة

2- هيكلة الاستبيان :تضمنت استمارة الاستبيان(17) سؤالا توزعت على ثلاث محاور رئيسية ،يمكن عرضها في ما يلي :

- ***المحور الأول :*** يضم الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (المستوى الدراسي ،الوظيفة، الخبرة المهنية،)
- ***المحور الثاني :*** يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بـ :"**مساهمة الإطار القانوني لمهنة المراجعة في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات**"من (07) أسنبلة مرتبة من 04 إلى 10
- ***المحور الثالث*** : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة "**بمساهمة عوامل البيئة الاقتصادية في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات**" من 07 أسئلة من السؤال 11 إلى السؤال 17 .

ثانياً : الأدوات والبرامج الإحصائية

1. **البرامج المستعملة** : بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة قمنا بجمعها وترميزها وتفريغها في برنامج EXCEL ثم تم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات.
2. **الأدوات الإحصائية المستعملة** : في ما يلي بعض الاختبارات الإحصائية طبقت على دراستنا للحصول على النتائج من بينها:

- الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية .
- اختبار ***ألفاكرونباخ*** لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان .
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان.
- اختبار معامل الارتباط(**PEARSON**).
- اختبار (**ANOVA**) تبعا لمتغير المؤهل العلمي، الوظيفة،والخبرة المهنية

ثالثا : ثبات أداة الدراسة

عند توزيع البيانات على العينة نفسها مجددا وفي نفس الظروف ،تتحصل على نفس البيانات ونتحقق من ذلك بثبات الأداة، هناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس صدق وثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية ،تقنية الأشكال البديلة ولكن من أهم وسائل قياس الثبات الداخلي هو معامل **ألفا كرونباخ** .

معامل **ألفا كرونباخ** مجاله محدد مابين الصفر والواحد الصحيح ،إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر نقول انه لا يوجد ثبات في البيانات ، أما إذا كانت قيمة المعامل مساوية للواحد فيكون هناك ثبات تام في البيانات، وكلما اقتربت قيمته من الواحد كلما كان الثبات مرتفعا على عكس اقترابه من الصفر يكون الثبات منخفضا وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS**والجدول الموالي يبين ذلك :

2-جدول (2-3) يبين نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

المتغيرات	ألفا كرونباخ
14	**0.869**

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه (**2- 3**) يظهر أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.869 أي أن قيمته تقترب من الواحد مما يدل على أنه في حالة توزيع الاستبيانات على نفس العينة مجددا وفي الظروف نفسها فإن أكثر من 87 % منهم سيعيدون نفس الإجابة، من خلال ذلك نرى أنها تعبر عن نسبة مقبولة جدا لهذه الدراسة ،وبحساب معامل الصدق الذاتي، ودلك بحساب الجدر ألتربيعي لألفا كرونباخ $\infty \sqrt[3]{\ chr}$ ينتج لدين $\sqrt[3]{0.869}$ = 0.954 وهي نتيجة قريبة جدا من (**1**) وعليه نقول بثبات صدق العينة المختبرة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية

سنعرض في هذا المطلب النتائج المتحصل عليها بعد تفريغ الاستبيانات في برنامج SPSS

أولاً : عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

سنعرض خصائص أفراد العينة من حيث : الوظيفة ،المهنة، الخبرة المهنية ،التخصص العلمي، المؤهل العلمي والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وصفات أفراد العينة:

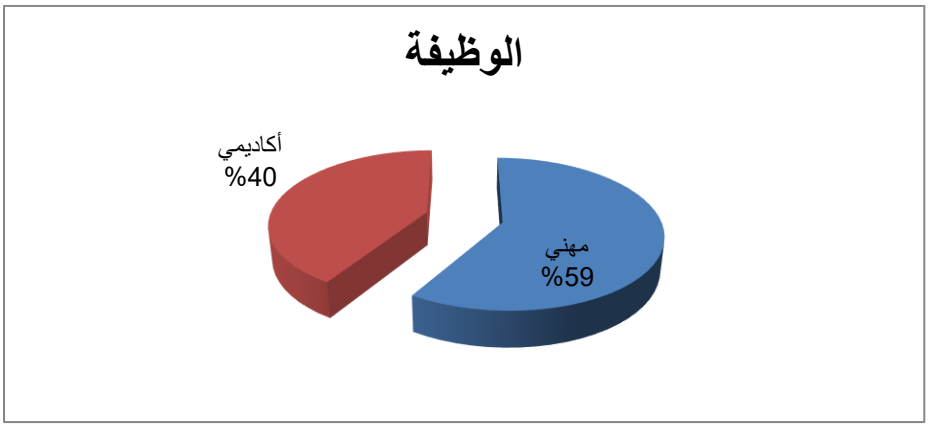
1. **توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة :**

الجدول رقم (2–4) توزيع العينة حسب الوظيفة او المهنة

نوع الوظيفة	التكرار	المتوسط الحسابي
مهني	20	58.82
أكاديمي	14	41.18
المجموع	34	100

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم(2–1) توزيع العينة حسب الوظيفة او المهنة



المصدر : من إعداد الطالبين وفق مخرجات spss

يبين الجدول رقم (**2–4**) والشكل (**2–1**) المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة حيث تم توزيع 34 استبانه مابين مهنيين وأكاديميين حيث نلاحظ أن الاستبيانات الموزعة على فئة المهنيين 20 فردا بنسبة 58.82 % أكثر من الاستبيانات الموزعة على فئة الأكاديميين 14 فردا ونسبتهم 41.18 %.

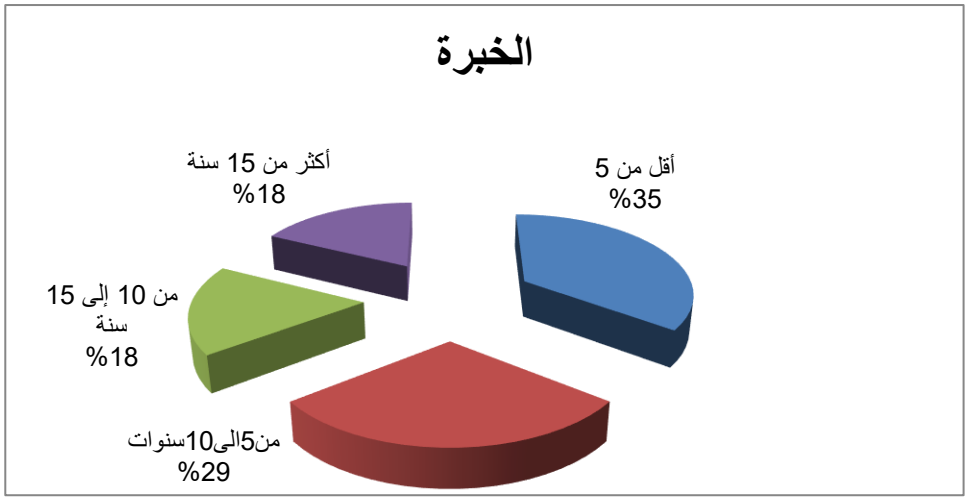
03.توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (2–5) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة بالسنوات	التكرار	المتوسط الحسابي
أقل من 5	12	35.30
م05الى10 سنوات	10	29.40
من 10الى 15 سنة	6	17.68
أكثر من 15 سنة	06	17.65
المجموع	34	100

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2–2) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبين وفق مخرجات spss

يبين الجدول أعلاه (2–5) والشكل(2–2) المتعلق بتوزيع العينة حسب الخبرة أن الفئة اقل من5 سنوات كانت نسبتها 35.30% وهي الفئة الأكبر وتليها وبنسبة29.45 %الفئة مابين 05إلي 10 سنة أي أن الخبرة مقبولة إلى حد كبير تم تأتي الخبرة من 10إلى 15 سنوات بنسبة 17.68 وهي خبرة مقبولة إلى حدا ما وكانت ادني نسبة للفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 17.65% .

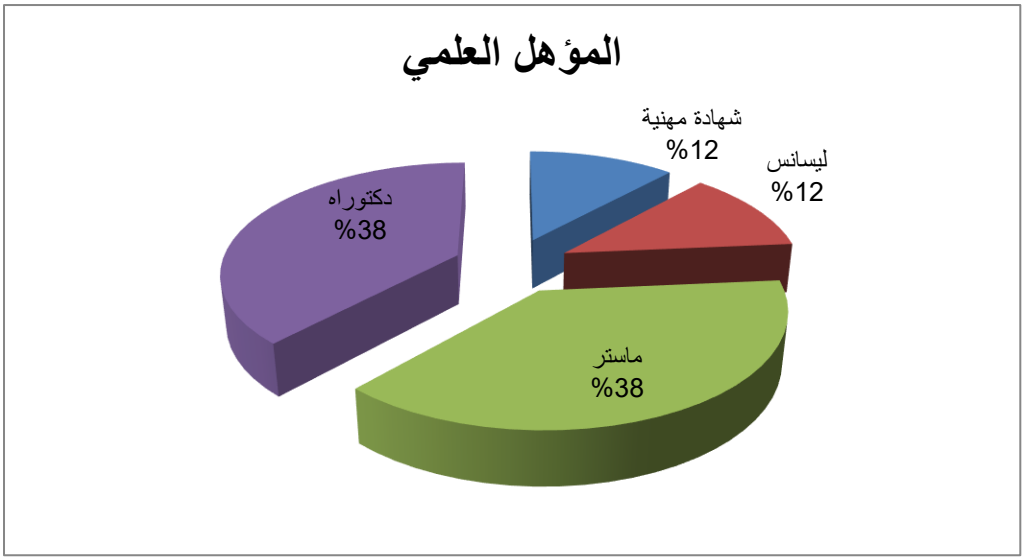
04. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (2–6) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي
شهادة مهنية	04	11.8
ليسانس	04	11.8
ماستر	13	38.2
دكتوراه	13	38.2
المجموع	34	100

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2–3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (**2–6**) والشكل رقم (**2–3**) نلاحظ أن نسبة حاملي شهادة الدكتوراه من أفراد مجتمع العينة كانت 38.2% ،وكذالك بنفس النسبة لحملة شهادة الماستر و بهذا تكونا قد استحوذتا على اكبر نسبة، تليهما نسبة 11.80% لشهادة ليسانس و 11.80%لشهادة المهنية أيضا.

"نستنتج أن أفراد عينة الدراسة ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يزيد من مصداقية إجابات العينة ".

ثانيا : عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان

أ "مساهمة الإطار القانوني لمهنة المراجعة في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات"

سنتطرق في هذا المحور إلى معرفة مدي تأثير عناصر البيئة القانونية في المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائرية والتي تساهم فعالا في جودة أو ردأت تقرير المراجع كما أنها تعتبر أداة قياس فعلية بالنسبة لتقارير المراجعة ،ودلك من خلال من جملة من الفقرات عددها 07 حسب آراء المهنيين والأكاديميين حول 3 مستويات على كالآتي : غير موافق، محايد،موافق.

الجدول رقم (2–7) عوامل البيئة القانونية المؤثرة على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف	اتجاه الإجابة
01	يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير.	2.7647	0.60597	**موافق**
02	تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات في تحسين محتوى التقارير.	2.7353	0.56723	**موافق**
03	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على محتوى التقارير.	2.5882	0.65679	**موافق**
04	يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يساعد في تحسين أدائه.	2.7647	0.49597	**موافق**
05	تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله.	2.7353	0.51102	**موافق**
06	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة حضور محافظ الحسابات للجمعيات العمومية مما يؤثر إيجابا على شمولية التقارير.	2.6471	0.59708	**موافق**
07	يحدد الإطار القانوني لمهنة المراجعة مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه إعداد التقارير مما يساهم في تجنب التقصير الأخلاقي والمهني.	2.8235	0.45863	**موافق**

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS–

1-:يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير:المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7647 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة(***الثالثة***)مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.60597

2- تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات في تحسين محتوى التقارير. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7353 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***الخامسة*** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي.0.56723

3-يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على محتوى التقارير. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.5882 وهو ما يشير الى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***الأخيرة*** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي . 0.65679

4- يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يساعد في تحسين أدائه.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7647 وهو **ما** يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***الثانية*** مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.49597

5-تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7353 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***الرابعة*** مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.51102

6- يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة حضور محافظ الحسابات للجمعيات العمومية مما يؤثر إيجابا على شمولية التقارير.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***السادسة*** ما قبل الأخيرة مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.59708

7-:يحدد الإطار القانوني لمهنة المراجعة مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه إعداد التقارير مما يساهم في تجنب التقصير الأخلاقي والمهني.:المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.8235 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة **الأولى** مقارنة مع إجابات الفقرات السابقة، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.44199.

"ب" مساهمة عوامل البيئة الاقتصادية في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات

الجدول رقم.(2–8) عناصر البيئة الاقتصادية المؤثرة علي المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف	اتجاه الإجابة
01	تؤثر ظروف المؤسسة على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات .	2.6471	0.64584	موافق
02	يؤثر وجود نظام رقابة داخلي فعال على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.	2.7941	0.53820	موافق
03	يؤثر وجود مراجع داخلي ذو كفاءة في المؤسسة على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية	2.7353	0.61835	موافق
04	يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات.	2.7059	0.62906	موافق
05	. يؤثر غياب سوق مالي نشط في الجزائر على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات	2.5588	0.78591	موافق
06	يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات	2.6176	0.69695	موافق
07	يؤثر وجود معايير تدقيق جزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات.	2.6471	0.59708	موافق
B	**المحور الثالث**	2.6723	0.47384	موافق

المصدر من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (2– 8) يوضح فقرات المحور الثالث حيث نلاحظ أن :

1– تؤثر ظروف المؤسسة على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات .: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة **الخامسة** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.64584**

2-يؤثر وجود نظام رقابة داخلي فعال على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7941وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***الأولى*** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.53820**

3- يؤثر وجود مراجع داخلي ذو كفاءة في المؤسسة على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7353 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة **الثانية** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.61835**

4- يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7059 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة **الثالثة** مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي **0.62906**

5- يؤثر غياب سوق مالي نشط في الجزائر على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.5588 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الأخيرة مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.78591**

6- يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6176 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.69695**

7- يؤثر وجود معايير تدقيق جزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي**0.47384**

المطلب الثاني : الإحصاء الاستدلالي

أولاً: نتائج اختبار (ANOVA)

1. :نتائج اختبار (ANOVA)تبعا لمتغير المهنة

أ نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الأولى "توثر البيئة القانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات " :

من أجل الإجابة على "**تأثير البيئة القانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات "**

تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين كالتالي :

H0: الفرضية الصفرية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص تأثير البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات.

H1 : وهي الفرضية المعاكسة للفرضية الصفرية (الفرضية البديلة) توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص تأثير البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات

جدول رقم (2-09) اختبار (ANOVA) مدى تأثير البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات

المحور	F	مستوى الدلالةSig
تأثير البيئة القانونية علي المحتوي ألمعلوماتي لمحافظ الحسابات	1.335	0.282

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات spss

يتبين لنا من الجدول (2-09) وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول عوامل البيئة القانونية المؤثرة على المحتوي، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig** بلغت(0.282)وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) ، وعليه تقبل الفرضية الصفرية H0 و ترفض البديلة H1 ونقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الأولى حول تأثير البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات وبين متغير المهنة.

ب-نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الثانية حول"تأثر البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات "

من أجل الإجابة على مدى تأثر البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: وهي الفرضية العدمية (الصفرية) لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول تأثر البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

H1: وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية:أي أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول تأثير البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

جدول رقم (2–10) اختبار (ANOVA) حول مدى تأثير البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.

المحور	F	مستوى الدلالةSig
تأثير البيئة الاقتصادية علي المحتوي ألمعلوماتي لمحافظ الحسابات	1.736	0.181

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على مخرجاتspss

يتبين لنا من الجدول (2–10) لا يوجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول عوامل البيئة الاقتصادية المؤثرة علي المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات ، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig**بلغت (0.181) وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية(0.05) ، وعليه نقول انه لا يوجد فروق في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الثانية حول تأثر البيئة الاقتصادية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات وبين متغير المهنة وعليه نقبل الفرضية الصفرية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1.

ثانياً :المقابلة الشخصية :

للأسف لم تكن لنا الكثير من المقابلات وذلك بسبب الظرف الصحي ألطارئ الذي تشهده بلادنا بصفة خاصة والعالم بصفة عامة،بسبب "فيروس كوفيد 19" وذلك بسبب الإجراءات الوقائية وتدبير السلامة المنتهجة من اجل مجابهة هده الجائحة، ورغم ذلك كانت لنا مقابلات سريعة مع بعض المهنيين والأكاديميين، حيث تركزت أسئلتنا في اغلب الأوقات حول محتوي استمارة الاستبيان. حيث وافق اكثر 95 % من المقابلين أن عناصر البيئة الاقتصادية والقانونية لها تأثير بالغ وملموس في جودة التقارير من جهة وعلي المحتوي ألمعلومات للمحافظين،كما أضاف بعضهم عنصر العوامل الذاتية المرتبطة بشخصية ووضعية محافظ الحسابات الاجتماعي كمؤثر حساس علي المحتوى الإعلامي لتقارير المراجعة .

المطلب الثالث : نتائج الفرضيات.

بعد تحليلنا لنتائج سنحاول في هدا المطلب استنباط بعد التعليلات استناد للمشرع الجزائري في الشق القانوني من الدراسة وبعض الأعراف المعمول بها من وجهة نضر الاقتصاديين.

- ***الفرضية الأولى*** : "**تؤثر البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات** " ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثاني من لاستبيان.

التساؤل الأول : (**يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير**): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الثالثة** من حيت ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعيار حيت نختار عند الترتيب الأجوبة

الأكبر من ناحية المتوسط الحسابي، في حال التساوي بين سؤالين أو اكتر نختار الأكبر من حيث المتوسط الحسابي والأقل من ناحية انحراف المعياري.

قمنا كخطوة ثانية بإسقاط مضمون التساؤل علي ما نصت عليه بعض القوانين والتشريعات توصلنا خلال هدا الإسقاط إلى انه وفق لإحكام **المادة الثالثة** من (**القانون 10– 01**) فإنه " يجب علي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنة المحاسبة بكل استقلالية ونزاهة"[1]

التساؤل الثاني : **تساهم (الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات في تحسين محتوى التقارير).** تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة ***الخامسة*** من حيث ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه وفق لإحكام **المادة الأولي** من (**القانون 10– 01**) تصرح أن هدا القانون "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات"[2]

التساؤل الثالث : **(يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على محتوى التقارير.)** تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الأخيرة:** من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام **المادة الحادي عشر** من (**القانون 10– 01**) انه " يمارس الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني[3] "

- ***التساؤل الرابع :*** **(يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يساعد في تحسين أدائه.):** تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الثانية** : من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام **المادة الثاني عشر** من (**القانون 10– 01**) انه " يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره1 ،المادة 03 من القانون 10- 01 ص 04

: 2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره، المادة الأولي، ص :04

: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره، المادة الحادي عشرة، ص :06 3

المعتمد، مكتب واحد يتولى تسيره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة او تجمع . يجب أن يكون الكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم ، كما تنص ذات المادة علي انه يمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة. [1]"

- ***التساؤل الخامس*** : (**تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله**). تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الرابعة** : من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا أنه، وبعد الرجوع إلى القانون 10-01 من القانون الجزائري وجدنا أن **المادة الثالثة** منه تضمن استقلالية الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد في حال التزامهم بتطبيق الأحكام القانونية المعمول بها ألشيء الذي يؤثر إيجابا علي المحتوي ألمعلوماتي لتقارير المراجعة .

- ***التساؤل السادس*** : (**يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة حضور محافظ الحسابات للجمعيات العمومية مما يؤثر إيجابا على شمولية التقارير.**): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **ما قبل الأخيرة** : من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وعند رجوعنا إلى القانون 10-01 من التشريع الجزائري وجدنا أن **المادة السادسة والثلاثون** منه والتي جاء فيها انه "يحق للمحاسب العمومي أن يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول علي أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهنته[2]." تشير إلى صح الطرح.

- ***التساؤل السابع :*** (**يحدد الإطار القانوني لمهنة المراجعة مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه إعداد التقارير مما يساهم في تجنب التقصير الأخلاقي والمهني.**): حصل هدا الاختبار على المرتبة **الأولى** : من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد أن **القانون – 10– 01** – خصص الفصل الثامن منه إلى مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهدا حسب ما نصت عليه المواد (63/62/61/60/59 [3]) وهو ما يثبت صحة

الفرضية لثانية: "**توثر عناصر البيئة الاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات**" : ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور ألثالث من لاستبيان.

- ***التساؤل الأول*** : (**تؤثر ظروف المؤسسة على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات**) .: حصلت هدا الفقرة على المرتبة **الخامسة** : من حيث ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب

[1] : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **مرجع سبق ذكره**، المادة الثانية عشرة، ص :06

[2] : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة : السادسة وثلاثون ، ص : 08

[3] : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سبق ذكره ، المواد: (63/62/61/60/59) ، ص :10

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن الضر وف الاقتصادية المحيطة بيئة المؤسسة توتر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي، وبالرجوع إلي الدراسات السابقة فنجد أن هناك من توصل إلي هده النتيجة علي غرار "**خنافيس نسرين**[1]" في دراستها "نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية.ودراسة **براق وقمان محمد وعمر** " مدي توافق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بشان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كذالك نجد دراسة **براهمة كنزه** "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمت الشركات." أجمعت هده الدراسات علي أن المحيط الاقتصادي للمؤسسة له تأثير علي المحتوي الإعلامي لحافظ الحسابات.

التساؤل الثاني : **(يؤثر وجود نظام رقابة داخلي فعال على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.**: حصلت هدا الفقرة على المرتبة **الأول** : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود نضام رقابة داخلي فعال يوثر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها دراسة "**نسرين خنافيس**[2]" و **بوفاسية ،وسعيداني و ،رشيد**[3] **(2015) (لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة)** كدالك دراسة **المدهون رغدة إبراهيم**[4] الموسومة ب "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية في المصارف وأثرها في تعزيز نضام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الداخلي والتي إشارة إلى العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثرهما علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة ,

التساؤل الثالث : **(يؤثر وجود مراجع داخلي ذو كفاءة في المؤسسة على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية** حصلت هدا الفقرة على المرتبة **الثانية** : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود مراجع داخلي دو كفاءة في المؤسسة يوثر على أداء مراجع الحسابات، في سبيل تحسين المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها دراسة " **المدهون رغدة إبراهيم**[5]

التساؤل الرابع : **(يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات):** حصلت هدا الفقرة على المرتبة **الثالثة** : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة

: نسرين خنافيس، مرجع سبق ذكره1

: [2] نسرين خنافيس، **مرجع سبق ذكره**

بو فآسية وسعيداني ورشيد ، **المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، سنة، 2015 ، العدد، 03**[3]

المدهون رغدة إبراهيم. [4]

: المدهون رغدة إبراهيم، **مرجع سبق ذكره.** .[5]

من الدراسات التي عالجت موضوع الإفصاح المحاسبي علي غرار **خالد الخطيب**[1] في دراسته" الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة الفلسطينية في ضل المعيار المحاسبي الأول، كدالك دراسة **خنافيس نسرين**[2] حيث أشاروا إلي انه يوجد تأثير لنظام المعلومات المحاسبية علي المحتوي ألمعلوماتي لتقارير المراجعة.

التساؤل الخامس : **(يؤثر غياب سوق مالي نشط في الجزائر على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات)**: حصلت هده الفقرة علي الرتبة **السابعة** من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن غياب سوق مالي نشط يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة **خالد الخطيب**[3]

التساؤل السادس : **يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات:** حصلت هده الفقرة علي الرتبة **السادسة** من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة **مجدي محمد سامي**[4]، دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية وكدالك دراسة،**أبودر مسند وابوزيد محمد**[5] لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية.

التساؤل السابع : **يؤثر وجود معايير تدقيق جزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات.** حصلت هده الفقرة علي الرتبة **الثانية** من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود معايير تدقيق جزائرية يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها: دراسة **حكيمة مناعي**[6] **بعنوان:**"تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر و دراسة **نسرين خنافيس**[7].

---

[1] خالد الخطيب، " **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة الفلسطينية في ضل المعيار المحاسبي الأول مجلة جامعة دمشق الجلد 08 العدد 02**

[2] : خنافيس نسرين، **مرجع سبق ذكره**

[3] خالد الخطيب ، **مرجع سبق ذكره**

[4] : مجدي محمد سامي **دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية.**

[5] **:** أبودر مسند و أبو زيد محمد، **لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**.

[6] :حكيمة مناعي **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**,.

[7] : خنافيس نسرين ،**مرجع سبق ذكره.**

في الختام نقول أن دراستنا بشقيها ألنضري والتطبيقي خلصت إلى أن عوامل البيئة القانونية والاقتصادية تؤثران على المحتوى الإعلامي لمحافظ الحسابات وهو الشيء الذي توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى معرفة مدى تأثير عوامل البيئة القانونية والاقتصادية علي المحتوي الإعلامي للتقارير محافظي الحسابات، وعلي ظروف ممارسته لمهنة المراجعة، حيت اعتمدنا في هده الدراسة على تحليل بعض المتغيرات المرتبطة بالمهنة من خلال أدوات التحليل والقواعد الإحصائية المعروفة في هد النوع من التحليل.

اعتمدنا في هده الدراسة على تصميم استبيان من 17 سؤال عبر ثلاث محاور، ثلاثة أسئلة منها خصصت للبيانات الشخصية، في حين تمت صياغة 14 سؤال أخري، خصصت 07 أسئلة منها لعناصر البيئة الاقتصادية و07 المتبقية لعناصر البيئة القانونية، بعد تحكيمنا لاستمارة الاستبيان عن طريق الأستاذ المشرف أولا،تم عرضها علي مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة لقياس موضوعية الأسئلة ،وأساتذة مختصين في المنهجية لمعرفة مدى تجانس ومطابقة الاستمارة للمعايير الأكاديمية، قمنا بتصحيح وتدارك الأخطاء وفق توجيهات الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين، تم توزيع الاستمارة علي عينة مكونة من 50 شخص أكاديميين ومهنيين بغية الحصول علي نتائج. تم جمع الاستمارة وفرزها ثم تفريغها في برنامج EXCEL، بعد ذلك تمت معالجتها عبر القواعد الإحصائية الخاصة بتحليل المتغيرات ونضام تحليل البيانات **spss**.

بعد تحليل المدخلات والحصول علي نتائج التحليل خلصت الدراسة إلى انه :

- هناك إجماع وثبات من قبل غالبية أفراد عينة الدراسة علي أن عناصر البيئة القانونية والعوامل الاقتصادية المحيطة بمهنة المراجعة تؤثر على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات.
- من خلال الدراسة تبين لنا أن فئة الأكاديميين اكتر إحاطة ومتابعة للجوانب التشريع المنضمة لمهنة المراجعة من فئة المهنيين كما أن سنوات الخبرة تزيد من الثبات لدي المهنيين في حين لم تؤثر علي إجابات الأكاديميين.

خـاتمة

خاتمة

بعد تعرضنا في هده الدراسة الموسومة ب مدي تأثير البيئة القانونية والاقتصادية على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات، قمنا بتقسيم الدراسة إلي فصلين، الفصل الأول خصص للإطار ألنضري والدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع حيت تعرضنا في الشق الأول منه إلى عموميات حول المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات وعن التقارير المالية وما محتواها و كيفيات إعدادها كما أننا تطرقنا إلي مختلف عناصر البيئتين الاقتصادية والقانونية وكذا التأثير الذي قد ينتج عنهما علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة. أما الشق الثاني من الدراسة تناولنا فيه ما ذهبت إليه مختلف الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة علي عمل واستقلالية المراجعين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

خصص الجانب التطبيقي من الموضوع لدراسة تحليلية لتأثير عناصر البيئة القانونية والاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات قمنا خلاله بـ : باختبار صحة فرضيات الدراسة والأسئلة المرتبطة بها (أسئلة الاستبيان)، وذالك بتحليل ومناقشة الجوانب التي اعتمدت عليها الدراسة وعرضها والتوصل إلى مدي تأثير عوامل البيئة الاقتصادية والقانونية على المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي محاورها علي مجموعة من المتغيرات المرتبطة بفرضيات الدراسة و بالإشكاليتها الرئيسية.

بعد تحكيمنا لاستمارة الاستبيان عن طريق الأستاذ المشرف أولا،تم عرضها علي مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة لقياس موضوعية الأسئلة ،وأساتذة مختصين في المنهجية لمعرفة مدي تجانس ومطابقة الاستمارة للمعايير الأكاديمية، قمنا بتصحيح وتدارك الأخطاء وفق توجيهات الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين، تم توزيع الاستمارة علي عينة مكونة من 50 شخص أكاديميين ومهنيين بغية الحصول علي نتائج. ، تم جمع وترتيب الاستمارات ومن تم فرزها، حيث كانت الاستمارات القابلة للتحليل 34 استمارة، تم الاعتماد عليها للدراسة ذلك بعد فقد 10 واستبعاد 06 لعدم كفاية الإجابات الواردة ضمنها، قمنا بعد ذلك بترميز و تفريغ المعطيات في برنامج EXCEL والمعالجة عبر برنامج spss والمناهج الإحصائية المعروفة .

بعد تحليلنا لنتائج الاختبارات التي أخضعت لها الإشكالية الرئيسية لدراسة والتي كان عنوانها

"ما مدي تأثير البيئة القانونية والاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات" وعلي التساؤلات الفرعية المصاحبة للإشكالية ،بالنحو التالي:

- الفرضية الأولى : "تؤثر البيئة القانونية علي المحتوي الإعلامي لمحافظ الحسابات " ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثاني من لاستبيان.:
- (يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الثالثة من حيت ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعيار حيت نختار عند الترتيب الأجوبة الأكبر من ناحية المتوسط الحسابي، أما في حال التساوي بين سؤالين أو اكتر نختار الأكبر من حيث المتوسط الحسابي والأقل من ناحية انحراف المعياري.

قمنا كخطوة ثانية بإسقاط مضمون التساؤل علي ما نصت عليه بعض القوانين والتشريعات توصلنا خلال هدا الإسقاط إلى انه وفق لإحكام المادة الثالثة من (**القانون 10– 01**) فإنه " يجب علي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنة المحاسبة بكل استقلالية ونزاهة.

- تساهم (الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات في تحسين محتوى التقارير). تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الخامسة من حيت ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه وفق لإحكام المادة الأولي من (**القانون 10– 01**) تصرح أن هدا القانون "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات"

- (يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على محتوى التقارير.) تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الأخيرة: من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام المادة الحادي عشر من (**القانون 10– 01**) انه " يمارس الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني "

- : (يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يساعد في تحسين أدائه.): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الثانية : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام المادة الثاني عشر من (**القانون 10– 01**) انه " يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسيره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع . يجب أن يكون الكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم ، كما تنص ذات المادة علي انه يمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة. "

- (تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله). تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الرابعة : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل علي ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا أنه، وبعد الرجوع إلى القانون **10-01** من التشريع الجزائري وجدنا أن المادة الثالثة منه تضمن استقلالية الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد في حال التزامهم بتطبيق الأحكام القانونية المعمول بها ألشيء الذي يؤثر إيجابا علي المحتوي ألمعلوماتي لتقارير المراجعة .

- (يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة حضور محافظ الحسابات للجمعيات العمومية مما يؤثر إيجابا على شمولية التقارير.): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة ما قبل الأخيرة من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وعند رجوعنا إلى القانون **10-**01 من التشريع الجزائري وجدنا أن المادة السادسة والثلاثون منه والتي جاء فيها انه "يحق للمحاسب العمومي أن يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول علي أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهنته."

- (يحدد الإطار القانوني لمهنة المراجعة مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه إعداد التقارير مما يساهم في تجنب التقصير الأخلاقي والمهني.): حصل هدا الاختبار على المرتبة الأولى : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد أن القانون – **10- 01 –** خصص الفصل الثامن منه إلى مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهدا حسب ما نصت عليه المواد (63/62/61/60/59).

الفرضية لثانية: "توثر عناصر البيئة الاقتصادية علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات"

ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور ألثالث من لاستبيان.

- (تؤثر ظروف المؤسسة على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات) .: حصلت هدا الفقرة على المرتبة الخامسة : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن الظروف الاقتصادية المحيطة بيئة المؤسسة توتر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي، وبالرجوع إلي الدراسات السابقة فنجد أن هناك من توصل إلي هده النتيجة علي غرار "خنافيس نسرين" في دراستها "نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية.ودراسة براق وقمان محمد وعمر " مدي توافق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بشان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كذالك نجد دراسة براهمة كنزه "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمت الشركات." أجمعت هده الدراسات علي أن المحيط الاقتصادي للمؤسسة له تأثير علي المحتوي الإعلامي لحافظ الحسابات.

- (يؤثر وجود نظام رقابة داخلي فعال على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.: حصلت هدا الفقرة على المرتبة الأول : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود نضام رقابة داخلي فعال يوثر على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها دراسة "نسرين خنافيس" و بوفاسية ،وسعيداني و ،رشيد (2015) (لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة) كدالك دراسة المدهون رغدة إبراهيم الموسومة ب "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية في المصارف وأثرها في تعزيز نضام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الداخلي والتي إشارة إلى العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثرهما علي المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة ,
- : (يؤثر وجود مراجع داخلي ذو كفاءة في المؤسسة على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية حصلت هدا الفقرة على المرتبة الثانية : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود مراجع داخلي دو كفاءة في المؤسسة يوثر على أداء مراجع الحسابات، في سبيل تحسين المحتوي الإعلامي لتقارير المراجعة وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها دراسة " المدهون رغدة إبراهيم
- (يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات): حصلت هدا الفقرة على المرتبة الثالثة : من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات التي عالجت موضوع الإفصاح المحاسبي علي غرار خالد الخطيب في دراسته" الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة الفلسطينية في ضل المعيار المحاسبي الأول، كدالك دراسة خنافيس نسرين حيت أشاروا إلي انه يوجد تأثير لنظام المعلومات المحاسبية علي المحتوي ألمعلوماتي لتقارير المراجعة.
- (يؤثر غياب سوق مالي نشط في الجزائر على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات): حصلت هده الفقرة علي الرتبة السابعة من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن غياب سوق مالي نشط يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة خالد الخطيب.
- يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات: حصلت هده الفقرة علي الرتبة السادسة من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت

أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية وكدالك دراسة،أبودر مسند وابوزيد محمد لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية.

- يؤثر وجود معايير تدقيق جزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات. حصلت هده الفقرة علي الرتبة الثانية من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة علي صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود معايير تدقيق جزائرية يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها ألنضري والتطبيقي،وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها: دراسة حكيمة مناعي بعنوان:"تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر و دراسة نسرين خنافيس .

خلصت الدراسة بشقيها ألنضري والتطبيقي إلى أن عوامل البيئة القانونية والاقتصادية تؤثر على المحتوى الإعلامي لمحافظ الحسابات وهو الشيء الذي توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة، في ما يخص تطلعاتنا لمواضيع ذات صلة بموضوع العوامل المؤثرة علي مهنة و تقارير محافظ الحسابات يمكن صياغة تسال من شانه أن يكون نواة بحت في المستقبل " ما مدي تأثير العوامل الذاتية و الشخصية لمحافظ الحسابات في محتوى التقارير المالية ".

من بين التوصيات التي يمكن إضافتها هو ضرورة توحيد محتوي التقارير كما أننا نوصي بضرورة سنة قوانين أكثر مرونة تتماشي ومتطلبات الإفصاح عن محتوي التقارير وتنظم مهنة المحاسبة

قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. أبو ذر مسند أبو زيد، **لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية العدد 02، 2018.
2. احمد محمد عمر، **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في شركات المساهمة السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 02.
3. احمد محمد غنيم الرشيدي **مدى توافر شروط الاستقلالية لمحافظي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت** دراسة مقارنة رسالة ماجستير محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن 2011-2012.
4. أمين السيد احمد لطفي،**كيف تراجع حسابات المنشأة**،2000
5. إياد حسن حسين أبوهين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات القانونيين في فلسطين** – دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" 2005
6. براق محمد ،ديلمي عمر، **العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات** مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد 17 جانفي 2017 .
7. براق محمد، ديلمي عمر، العوامل **المؤثرة على استلال مراجع الحسابات**،المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية،2017، العدد 17 17
8. براق وقمان ، محمد عمر، مدى **توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ا، الوادي، 2013
9. بن عيشي بشير، **اتجاهات النظام المحاسبي المالي الجزائري على ضوء التجارب الدولية** ، ملتقى دولي حول المعايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر،2014.
10. بوعيوة الربيع، **تأثير التدريب على إنتاجية المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة امجد بوقره، بومرداس، 2007، ص 09
11. حديد أميرة ، **استقلالية محافظ الحسابات في ضل القانون المصرفي الجزائري** المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02 -2018 .
12. خنفايس نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل الموترة علي جودة القوائم المالية**، تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة أم البواقي،2018.
13. زيد خضر الحر وه، **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق**، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.
14. عبد الرحمان بابنات ناصر دادي عدون، **المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر** المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، العدد07 ، 2017 .
15. عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 07، 2017.
16. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر" الناحية النظرية" ،دار المسيرة** ، الطبعة الأولى ، عمان 2006 .
17. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02، 2009.

18. محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الاساسبة وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعاير الدولية** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر 2002 ، ص381

19. مصطفى حسنين خضير، المراجعة، **المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية ،1996، ص587.

20. ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات ، **المحتوى ألمعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر** ، دراسة استكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 07، 2017،

21. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2004.

22. هيفاء مالك كاضم **تحليل أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات** مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية السنة التاسعة العدد التاسع والعشرون.

23. يدير خضر الحذوه **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق" دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية** رسالة ماجستير محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن ابريل 2015

24. يوسف محمود جربوع، **العوامل الموثرة علي استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدان ،2004.

الجرائد الرسمية:

25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 20، صادرة في 01 جانفي1991.

26. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، صادرة في 11 يوليو 2010.

المراسيم التنفيذية والقوانين:

27. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/06/26 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

28. القانون رقم 11 - 07 المؤرخ في 2007/11/27 والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

29. القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

الملاحق

الـمـلـحق (01) **استمارة الاستبيان**

السيد المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد .....

تهدف هذه الاستمارة إلى الحصول على معلومات حول اثر العوامل الاقتصادية والبيئة القانونية على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات وباعتبارك احد الفئات المختصة فإن رأيك ذو أهمية في الوصول إلى نتائج دقيقة من البحث.

لذا أرجـو قـراءة مفردات الاستبيــان بدقة ووضع إشارة (x) أمام العبارة التي تعكس وجــهة نظركم علما بان جميع المعلومات التي سنزود بها ستتعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم فـائق الاحتـرام والتقديــر

الطالبان: **المشرف:**

- **عبد الكريم زروقـــي** - **خير الدين قريشي**
- **محمـد رحمانـــي**

المحور الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

1-المستوى الدراسي: شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

2-الوظيفة : مهني ☐ أكاديمي ☐

3 - الخبرة: ☐ من 5 سنوات ☐ إلى10سنوات ☐ من 15 ☐ أكثر ☐

من 15

المحور الثاني: مساهمة الإطار القانوني لمهنة المراجعة في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
04	يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير			
05	تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات في تحسين محتوى التقارير			
06	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على محتوى التقارير			
07	يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يساعد في تحسين أدائه			
08	تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله			
09	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة حضور محافظ الحسابات للجمعيات العمومية مما يؤثر إيجابا على شمولية التقارير			
10	يحدد الإطار القانوني لمهنة المراجعة مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه إعداد التقارير مما يساهم في تجنب التقصير الأخلاقي والمهني			

المحور الثالث: مساهمة عوامل البيئة الاقتصادية في تحسين المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
11	تؤثر ظروف المؤسسة على المحتوى ألمعلوماتي لتقارير محافظ الحسابات			
12	يؤثر وجود نظام رقابة داخلي فعال على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية			
13	يؤثر وجود مراجع داخلي ذو كفاءة في المؤسسة على أداء محافظ الحسابات في سبيل تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية			
14	يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال في المؤسسة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات			
15	يؤثر غياب سوق مالي نشط في الجزائر على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات			
16	يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات			
17	يؤثر وجود معايير تدقيق جزائرية على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات			

الملحق رقم (02): تحليل العينة وفق المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	4	11.8	11.8	11.8
	2.00	4	11.8	11.8	23.5
	3.00	13	38.2	38.2	61.8
	4.00	13	38.2	38.2	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

الملحق رقم (03) تحليل العينة حسبة معيار المهنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	20	58.8	58.8	58.8
	2.00	14	41.2	41.2	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

الملحق رقم (04) تحليل العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.00	12	35.3	35.3	35.3
	2.00	10	29.4	29.4	64.7
	3.00	6	17.6	17.6	82.4
	4.00	6	17.6	17.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00004 VAR00005 VAR00006 VAR00007 VAR00008 VAR00009 VAR00010 a

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

الملحق (05) عوامل البيئية القانونية المؤثرةلى المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر.

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00004	34	1.00	3.00	2.7647	.60597
VAR00005	34	1.00	3.00	2.7353	.56723
VAR00006	34	1.00	3.00	2.5882	.65679
VAR00007	34	1.00	3.00	2.7647	.49597
VAR00008	34	1.00	3.00	2.7353	.51102
VAR00009	34	1.00	3.00	2.6471	.59708
VAR00010	34	1.00	3.00	2.8235	.45863
a	34	1.00	3.00	2.7227	.44199
N valide (listwise)	34				

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00011 VAR00012 VAR00013 VAR00014 VAR00015 VAR00016 VAR00017 b

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

[Ensemble_de_données0]

الملحق (06) عناصر البيئة الاقتصادية المؤثرة علي المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00011	34	1.00	3.00	2.6471	.64584
VAR00012	34	1.00	3.00	2.7941	.53820
VAR00013	34	1.00	3.00	2.7353	.61835
VAR00014	34	1.00	3.00	2.7059	.62906
VAR00015	34	1.00	3.00	2.5588	.78591
VAR00016	34	1.00	3.00	2.6176	.69695
VAR00017	34	1.00	3.00	2.6471	.59708
b	34	1.00	3.00	2.6723	.47384
N valide (listwise)	34				

A 1

ANOVA (07) الملحق

a

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.759	3	.253	1.335	.282
Intra-groupes	5.687	30	.190		
Total	6.447	33			

Tests post hoc

Comparaisons multiples

a

Scheffe

(I) VAR00003	(J) VAR00003	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification
1.00	2.00	-.24524-	.18643	.635
	3.00	-.01190-	.21770	1.000
	4.00	-.36905-	.21770	.425
2.00	1.00	.24524	.18643	.635
	3.00	.23333	.22484	.783
	4.00	-.12381-	.22484	.959
3.00	1.00	.01190	.21770	1.000
	2.00	-.23333-	.22484	.783
	4.00	-.35714-	.25138	.575
4.00	1.00	.36905	.21770	.425
	2.00	.12381	.22484	.959
	3.00	.35714	.25138	.575

Comparaisons multiples

a

Scheffe

		Intervalle de confiance à 95%	
(I) VAR00003	(J) VAR00003	Borne inférieure	Borne supérieure
1.00	2.00	-.7972-	.3068
	3.00	-.6565-	.6327
	4.00	-1.0136-	.2755
2.00	1.00	-.3068-	.7972
	3.00	-.4324-	.8991
	4.00	-.7895-	.5419
3.00	1.00	-.6327-	.6565
	2.00	-.8991-	.4324
	4.00	-1.1015-	.3872
4.00	1.00	-.2755-	1.0136
	2.00	-.5419-	.7895
	3.00	-.3872-	1.1015

ANOVA (08) الملحق

b

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1.096	3	.365	1.736	.181
Intra-groupes	6.313	30	.210		
Total	7.409	33			

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,869	14

Tests post ho

Comparaisons multiples

b

Scheffe

(I) VAR00003	(J) VAR00003	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification
1.00	2.00	-.12619-	.19642	.937
	3.00	-.39286-	.22937	.416
	4.00	-.44048-	.22937	.316
2.00	1.00	.12619	.19642	.937
	3.00	-.26667-	.23689	.738
	4.00	-.31429-	.23689	.628
3.00	1.00	.39286	.22937	.416
	2.00	.26667	.23689	.738
	4.00	-.04762-	.26485	.998
4.00	1.00	.44048	.22937	.316
	2.00	.31429	.23689	.628
	3.00	.04762	.26485	.998

Comparaisons multiples

b

Scheffe

		Intervalle de confiance à 95%	
(I) VAR00003	(J) VAR00003	Borne inférieure	Borne supérieure
1.00	2.00	-.7078-	.4554
	3.00	-1.0720-	.2863
	4.00	-1.1196-	.2387
2.00	1.00	-.4554-	.7078
	3.00	-.9681-	.4347
	4.00	-1.0157-	.3871
3.00	1.00	-.2863-	1.0720
	2.00	-.4347-	.9681
	4.00	-.8318-	.7366
4.00	1.00	-.2387-	1.1196
	2.00	-.3871-	1.0157
	3.00	-.7366-	.8318

الملحق (10) : القائمة الاسمية للأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الشهادة	مكان العمل
خير الدين قريشي	**أستاذ محاضر "أ"**	**دكتوراه علوم تسيير**	جامعة ورقلة
بدر الزمان خمقاني	**أستاذ محاضر "أ"**	**دكتوراه علوم تسيير**	جامعة ورقلة
محجر يسين	**أستاذ**	**دكتوراه علم النفس وعلوم التربية**	جامعة ورقلة
عبان عبد القادر	**أستاذ مؤقت**	**دكتوراه علوم اجتماع**	جامعة ورقلة
سراية الهادي	**أستاذ محاضر "أ"**	**دكتوراه علم النفس وعلوم التربية**	جامعة ورقلة
بخالد عيشة	**أستاذ محاضر "ب"**	**دكتوراه علوم تسيير**	جامعة ورقلة
مزوزي خيرة	**أستاذ مؤقت**	**ماجستير علوم تجارية**	جامعة ورقلة
سانح سميرة	**أستاذ مؤقت**	**ماجستير علوم تجارية**	جامعة ورقلة
قودة عزيز	**أستاذ محاضر "أ"**	**دكتوراه علم اجتماع**	جامعة ورقلة
هتهات مسعودة	**أستاذ مؤقت**	**دكتوراه علم النفس وعلوم التربية**	جامعة ورقلة
سكريفة محمد الطيب	**أستاذ مساعد "ب"**	**دكتوراه علوم قانونية وإدارية**	جامعة ورقلة
الأعور إسماعيل	**أستاذ محاضر "ب"**	**دكتوراه علم النفس وعلوم التربية**	جامعة ورقلة

الفهرس

قائمة المحتويات

الإهداء

شكر وتقدير

مستخلص البحث

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الملاحق

المقدمة أ

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة.....

تمهيد:..... 02.

المبحث الأول: المراجعة الخارجية والعوامل الاقتصادية والقانونية المحيطة بعمل محافظ الحسابات..... 03.

المطلب الأول: المراجعة الخارجية ومحافظ الحسابات:..... 03.

أولا: مفهوم مراجعة الحسابات:..... 03

ثانيا: محافظ الحسابات ومهامه:..... 03

1 مفهوم محافظ الحسابات:..... 03

2 مهام محافظ الحسابات:..... 04

ثالثا: العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي:..... 04

1 المنافسة لاجتذاب الزبائن:..... 04

2 تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:..... 05

3 طول فترة الارتباط مع الزبون:..... 05

4 حجم مكتب المراجعة:..... 05

حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية:..... 06

المطلب الثاني: المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات في الجزائر:..... 06

المطلب الثالث : مفهوم وأنـواع تقارير محافظ الحسابات:..... 06

أولا : مفهوم تقارير محافظ الحسابات:..... 06

ثانيا: أنواع تقارير محافظ الحسابات:..... 07
1 من حيث درجة الالتزام:..... 07
2 من حيث محتوى التقرير:..... 07
3 من حيث إبداء الرأي:..... 07
ثالثا: معايير إعداد التقرير حسب التشريع الجزائري:..... 08
1 تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:.....09
2 التقاريـــر الخاصـة:..... .10
أ- تقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة :..... .11
ب- التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات:.....11
ت- التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:.....11
ث- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة:.....11
ج- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:..... 12
ح- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال:.....12
خ- التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان:.....13
د- التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال :.....14
ذ- التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:.....14
ر- تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:..... 14
ز- التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:..... 15
س- التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم:..... 15
ش- التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:..... 16
المطلب الأول: العوامل الاقتصادية والبيئة القانونية المؤثرة في عمل محافظ الحسابات:..... 16
أولا: البيئة الاقتصادية وعلاقتها بالمحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات:..... 16
1 التدقيق الداخلي:..... 17
2 النظام المحاسبي المالي:..... 18
3 الإفصاح :..... 20
4 تكنولوجيا المعلومات :..... 20

5 التكوين والتدريب:..... 22
ثانيا: البيئة القانونية وعلاقتها بالمحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات:.....23
1 القانـــون 10 – 01:..... 23
أ- لمحة حول هذا القانون:..... 23
ب- الأحكام العامة والأحكام المشتركة وفق هدا القانون:..... 24
ت- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وممارسة هذه المهنة:..... 25
ث- محافظ الحسابات ومهامه:..... 26
2 المراسيم التنفيذية:..... 26
أ- المرسوم التنفيذي رقم 11-31:.....26
ب- المرسوم التنفيذي 11-73:..... ..26
المبحث الثاني: الدراسات السابقة :..... 27
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على المحتوى الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات 27
المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت تقارير مراجع الحسابات 30
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:..... 32
خلاصة الفصل: **33**
الفصل الثاني : دراسة تحليلية لعوامل البيئة القانونية والاقتصادية المؤثرة علي المحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات:
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة :..... .35
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة:..... 36
أولا: منهج الدراسة:..... 36
ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:..... . 36
ثالثا: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها:..... 37
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة:..... .38
أولا:الأدوات المستخدمة في الدراسة:.....38
ثانيا: الأدوات والبرامج الإحصائية:.....39
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها:.....40

المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية:.....40
ثانيا: عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان:.....41
المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي.....46
أولا : نتائج اختبار anova.....46
1 نتائج اختبار anova تبعا لمتغير المهنة 46
2 المقابلة الشخصية 47
المطلب الثاني : نتائج اختبار الفرضيات 48
خلاصة الفصل: 53
الخاتمة :.....**55**
قائمة المصادر والمراجع:.....
الملاحق:.....
فهرس المحتويات :..... ...