

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني لمحافظي

الحسابات وفق القانون 10-01

عينة من محافظي حسابات ولاية ورقلة

من إعداد الطالبتين: صباح شافو

فتيحة معمرى

أديعت وأجيزت علنا بتاريخ: 20/ 09/ 2020

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ جامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الدكتور / إلياس بدوي جامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا
الدكتور/ جامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
بعنوان :

**العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني لمحافظي
الحسابات وفق القانون 10-01
عينة من محافظي حسابات ولاية ورقلة**

من إعداد الطالبتين: صباح شافو

فتيحة معمرى

أديعت وأجيزت علنا بتاريخ: 20/09/2020

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ جامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الدكتور / إلياس بدوي جامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا
الدكتور/ جامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

الإهداء

الحمد والشكر لله عز وجل الذي وفقني في إنجاز هذا العمل
أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى :
من كرمها الله بالجنة تحت أقدامها ، صاحبة القلب الكبير والحنان والعطاء
والـدتي الغالية
من هو سبب وجودي في الحياة ونبع العطاء ووصولي إلى هذا المستوى
والـدي العزيز
إلى إخواني وأخواتي كل واحد بإسمه
إلى كتاكيت صغار أية الرحمان وسراج وصفوان وعبد الرقيب
إلى زملائي وزميلاتي في العمل كل واحد بإسمه وأخص بذكر زملائي
في مكتب المحاسبة
إلى دفعة ثانية ماستر محاسبة وجباية معمقة
إلى كل من ساهم معي في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد
لهم جميعا أهدي عملي مع كل تقدير وعرفان

إهداء

"وقل ربي زدني علما"

إلى من كرمها الله في كتابه الحكيم إلى من حملتني وهنأ على وهن
وسهرت الليالي لأبلغ المعالي إليك أُمي الحنونة حفظك الله
وأطال لكي في عمرك.

إلى الذي لا أنسى فضله عليا لما قدمه لي لأرى النور إلى من كان له الفضل
في رعايتي و تعليمي , إلى الذي كانت نصيحته لي لا تفارق شفتيه إليك أُمي حفظك الله
وأطال لك في عمرك -وأخي عبد الرحمان

إلى من حملنا رحم واحد ,و تقاسمت معهم أيام بجلوها و مرها و جعلهم الله لي السند المعين إخوتي و أخواتي
عبد الرحمان , عمر , خديجة , فاطمية , كثنوم , أم الخير , جازية , حنان , فاتح , جعفر , والى كل صغار البيت.

الشكر

أن الاعتراف بالجميل لأهل الفضل واجب و أكد
بصدد انجاز هذا العمل المتواضع ، اشكر الله سبحانه وتعالى
الذي وفقني لإتمام هذا العمل و أنار لي بالعمل و زينني بالحلم

و أكرمني بالتقوى

أتقدم بعبارات الشكر و التقدير و الاحترام لأبي وأبي و أخي عبد الرحمان

لتحملهما كل شيء معي

راجبتا من المولى عزوجل أن يوفقهم في حياتهم كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى زميلتي صباح شافو.

معمرى فتيحة

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع ،
عملا بقوله رسول الله (عليه الصلاة والسلام)

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

فإنني أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من بعيد أو قريب وأخص بالذكر كل من :

زميلتي "فتيحة" التي تقاسمت معي عناء إنجاز هذا العمل .والأستاذ "إلياس البدوي" لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة كما أخص بالذكر زميلتي في عمل خديجة التي لم تبخل عليا بخبرتها وتقديم يد المساعدة والأساتذة الذين عملوا على تحكيم الاستبيان والشكر الجزيل لمحافظة الحسابات على مساعدتهم في الإجابة على الاستبيان

الشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين تحملوا عناء قراءتها ومناقشتها ومجهوداتهم في تصحيح الأخطاء والنقائص في سبيل تحسين الاستفادة أكبر من الدراسة .

سائلا المولى عز وجل أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم .

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وفق القانون 01/10 المؤرخ في: 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهنة المحاسب المعتمد ومحافظي الحسابات والخبير المحاسبي وذلك من خلال ضبط مخاطر المراجعة وفق هذا القانون .

وقد تمت جمع المعلومات عن طريق تصميم استبيان وتم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة . حيث توصلنا في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن أغلب محافظي الحسابات إتفقوا على أن هناك محددات تعمل على زيادة الأداء المهني لمحافظي الحسابات بدرجات متفاوتة كالتأهيل العلمي والكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات والاستقلالية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في حين هناك محددات أخرى تعمل على تدني الأداء المهني له كذلك بدرجات متفاوتة مثل عدم فهم محافظي الحسابات للقانون المنظم للمهنة ،عدم تناسب الأتعاب المحددة قانونا مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ووجود علاقات بينه وبين المؤسسة محل المراجعة .

الكلمات الإفتتاحية: جودة الأداء المهني - محافظ الحسابات - القانون 01/10 (المنظم للمهنة محافظ الحسابات).

Abstrait:

Cette étude vise à faire la lumière sur les facteurs affectant la qualité de la performance professionnelle des teneurs de comptes conformément à la loi 01/10 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de comptable et d'expert comptable, et ce en maîtrisant les risques d'audit conformément à cette loi.

Les informations ont été collectées en concevant un questionnaire et elles ont été distribuées à un échantillon de gouverneurs de comptes et de comptables, et après avoir collecté les données, elles ont été analysées à l'aide de méthodes statistiques appropriées. Dans cette étude, nous avons atteint un ensemble de résultats, dont le plus important est: La plupart des gouverneurs de comptes ont convenu qu'il existe des déterminants qui contribuent à augmenter La performance professionnelle des teneurs de comptes à des degrés divers, tels que la qualification académique et le professionnalisme des teneurs de comptes, l'indépendance et l'efficacité du système de contrôle interne, alors qu'il existe d'autres déterminants qui agissent sur la faible performance professionnelle de celui-ci, ainsi qu'à des degrés divers, comme le manque de compréhension des chargés de comptes de la loi régissant la profession, l'incohérence des honoraires spécifiés légalement avec l'effort exercé dans le processus L'audit et l'existence de relations entre lui et l'institution sous revue.

Mots clés: Qualité de la performance professionnelle - Portefeuilles de comptes - Loi 1/10 (réglementant la profession des portefeuilles)

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
II	الإهداء
III	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات	
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات
10	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: تعليق على الدراسات السابقة
32	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للعوامل المؤثرة على أداء محافظ الحسابات	
34	تمهيد الفصل الثاني
35	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
35	المطلب الأول: عرض الاستبيان
36	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
43	المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة
43	المطلب الأول: إجابات العينة واختبار فرضيات الدراسة
52	المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة الإحصائية

55	خلاصة الفصل الثاني
57	الخاتمة
60	المصادر و المراجع
66	الملاحق
81	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	رقم
12	خصائص الثقة العقلانية و العاطفية	(1-1)
29	أوجه الشبه و الاختلاف	(2-1)
36	الاستمارات الموزعة على أفراد العينة	(1-2)
37	مقياس ليكارث الثلاثي.	(2 -2)
37	يحدد مجالات اتجاه الإجابات.	(3-2)
38	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(4 -2)
39	يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر.	(5 -2)
40	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	(6 -2)
41	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	(7 -2)
42	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .	(8 -2)
43	يمثل نتائج إجابات أسئلة المحور الأول	(09-2)
49	يمثل نتائج إجابات أسئلة المحور الثاني	(10-2)
51	نتائج تحليل انوفا لمتغير المؤهل العلمي	(11-2)
52	تحليل انوفا لعنصر الوظيفي	(12-2)
53	تحليل انوفا لمتغير الخبرة	(13-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	رقم
07	مهام محافظ الحسابات	(1-1)
10	مسؤوليات محافظ الحسابات	(2-1)
11	العناصر التي تحدد استقلال محافظي الحسابات	(3-1)
13	العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات .	(4-1)
38	يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس.	(1 - 2)
39	يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر.	(2 - 2)
39	يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	(3 - 2)
41	يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة.	(4 - 2)
42	يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	(5-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم
65	الاستبيان	1
68	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	2
68	نتائج اختبار ثبات ألفا كباخ	3
69	خصائص وضعية العينة	4
71	نتائج أسئلة المحور الأول	5
74	نتائج الانحراف المعياري المحور الأول	6
75	نتائج أسئلة المحور الثاني	7
76	نتائج الإنحراف المعياري المحور الثاني	8
77	إختبار أنوفا لمتغير المؤهل العلمي	9
77	إختبار أنوفا لمتغير الوظيفة	10
78	إختبار أنوفا لمتغير الخبرة	11

مقدمة

مقدمة :

أدى ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهور ظهرت شركات أموال قادرة على توفير رؤوس الأموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية . مما أدى هذا التغيير إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية ، وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا ، إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة . مما زاد في تطوير العلاقات بين المؤسسات في المجال الاقتصادي وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسات تتعامل مع عدة مؤسسات وهيئات أخرى لها مصالح مباشرة وغير مباشرة .

في ظل هذه التطورات تسعى المؤسسة إلى إعطاء صورة حسنة لها من خلال جودة التقارير المالية المقدمة وفق المعايير المحاسبية والدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في ضبط المالي لنشاط هذه المؤسسة .

ونتيجة لهذه الأوضاع ظهرت حاجة إدارة المؤسسة إلى وجود نظام الرقابة الداخلية لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة إحتياج إلى وسيلة أخرى محايدة وهي المراجعة الخارجية لطمأنة الملاك (المساهمين) بأن القوائم المالية المعلنة تمثل المركز المالي الحقيقي والنتيجة وصدق نتيجة المؤسسة عن طريق محافظين الحسابات .

ومن هذا المنطلق سوف نخصص الدراسة في هذه المساهمة المتواضعة لنوع معين من المراجعين وهو محافظ الحسابات من خلال تناول الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

على ضوء ما سبق تتجلى الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة ، ويمكن صياغتها على النحو التالي :

الإشكالية الرئيسية :

ما هي العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وفق القانون 10/01 ؟

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

1. هل تؤثر الأخلاقيات والمسؤوليات على الأداء المهني لمحافظي الحسابات ؟
2. ما هي المخاطر التي تواجه محافظ الحسابات عند القيام بعملية المراجعة ؟
3. ما مدى تأثير القوانين المنظمة للمهنة والعوامل الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ؟
4. هل تؤثر معايير الجودة المدرجة بالقانون 01/10 على الأداء المهني لمحافظي الحسابات ؟

فرضيات الدراسة :

1. تؤثر أخلاقيات ومسؤوليات محافظ الحسابات تأثيرا كبيرا على الأداء المهني له من خلال عدة محددات كالموضوعية والإستقلالية إلخ وكذا المسؤوليات الجزائية إلخ .
2. هناك عدة مخاطر تواجه محافظ الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة مثلا :فعالية نظام الرقابة الداخلية ، الحصول على أدلة إثبات كافية إلخ.

3. تؤثر العوامل الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال القانون 01/10 ونخص بذكر المؤسسة محل قيام بعملية المراجعة .

4. تساهم معايير الجودة المدرجة في القانون 01/10 على تحسين جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال الفهم الجيد للقانون .

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. معرفة أخلاقيات ومسؤوليات محافظ الحسابات وتوضيح أثرها على الأداء المهني لمحافظ الحسابات .
2. تحديد نوعية العوامل الأكثر تأثيراً على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات .
3. دراسة أهم العوامل الخارجية المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من خلال القانون المنظم لمهنته 01/10

أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها مما يلي :

1. تكمن أهمية هذه الدراسة في التطرق إلى عملية المراجعة ومهنة محافظي الحسابات من حيث دراسة العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وفق القانون 01/10 وكيفية ممارسة المعايير وإتخاذ القوانين اللازمة لتحقيق تحسن في عملية المراجعة بصفة خاصة وهو موضوع حساس بإعتبارها من المهن الصعبة التي تحتاج إلى تركيز من أجل الحصول على نتائج أفضل .
2. كما تمثل هذه الدراسة مصدراً ومرجعاً هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها .

مبررات اختيار الموضوع :

تم إختيار الموضوع لعدة إعتبرات أهمها :

- أهمية الموضوع في الميدان العلمي .
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص.
- الإرتقاء بمهنة المراجعة إلى مستوى أداء الجيد وبالتالي جودة التقارير المالية .
- الإطلاع على مهنة محافظي الحسابات لأنها تعتبر من فرص الجيدة للعمل .

حدوث البحث :

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي :

*الحدود المكانية: تمثل عينة الدراسة في منطقة الجنوب الشرقي ولاية ورقلة والوادي أما المجتمع الإحصائي للدراسة يتمثل في محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين .

*الحدود الزمانية: تمثلت الفترة ما بين أفريل وسبتمبر 2020 .

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

لمعالجة موضوع الدراسة نستخدم :

1- **المنهج الوصفي** : بالنسبة للجزء النظري نتناول الجوانب الأساسية للموضوع وما أفرزته نتائج البحوث في هذا المجال والتي يتم الحصول عليها من مصادرها سواء كانت كتب ، مجلات ، شبكة أنترنات الخ .

2- **المنهج التحليلي (القياسي الكمي)** : بالنسبة للدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان بعد توزيعه على عينة من محافظي الحسابات وقد تم الإعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية مثل : أدوات الإحصاء الوصفي وبعض برنامج الإحصائي منها spss .

صعوبات البحث :

بحكم الظروف الراهنة التي تعيشها الجزائر والعالم بأسره جراء إنتشار فيروس كوفيد 19 واجهنا عدة

صعوبات في إنجاز هذا البحث منها :

- صعوبة الإتصال بالمكاتب للحصول على مراجع .
- صعوبة الاتصال بالأساتذة من أجل الإستفسار عن بعض النقاط أو مد يد المساعدة وكذا الإتصال المباشر بالمشرف .
- صعوبة الإتصال بمحافظي الحسابات من أجل إثراء الموضوع توزيع استمارة الاستبيان و جمع المعلومات .

هيكل البحث :

نعرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين إضافة إلى المقدمة و الخاتمة:

-مقدمة :تم التطرق إلى الإشكالية والفرضيات وأهداف الدراسة وأهميتها ومنهج البحث .

-الفصل الأول :تناولنا فيه الجانب النظري الذي يتكون من مبحثين ، الأول نتطرق إلى مفاهيم الأساسية حول محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته أما الثاني تناولنا فيه الدراسات السابقة المتعلقة بمجالات الدراسة .

الفصل الثاني :يتعلق بالدراسات الميدانية ويشمل مبحثين الأول تناولنا فيه طريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما الثاني ناقش فيه نتائج الاستبيان .

الخاتمة :تطرقنا فيه لنتائج الفرضيات وآفاق الدراسة .

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي
لمهنة محافضي الحسابات

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات**تمهيد :**

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفية إجتماعية، تركز على تأدية خدمة مراجعة الحسابات وتعتبر هذه الخدمة سلعة إقتصادية وتستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة. ولقد تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤوليات مراجع الحسابات أمام الغير، إلى بروز الحاجة إلى إجراءات تتضمن جودة أعمال المراجعة الخارجية .

في هذا الإطار تمثل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها و إستمراريتها مستقبلا ، إضافة إلى جدار منيع ضد العقوبات والمتابعات القانونية والإجراءات التأديبية التي يتعرض لها .

تهدف معايير المراجعة إلى وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي المستقل ، مما يترتب على مراجعة الحسابات الالتزام بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني التي تنطوي عليها، الارتقاء بجودة الأداء المهني من الناحية النظرية. هذا ما أثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير محافظ الحسابات ، خاصة بعد فضائح بعض الشركات العالمية وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة المراجعة بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل محافظ الحسابات وعدم إدراكه بالمخاطر المحيطة به وعدم وعيه بأهمية العوامل التي ترفع من جودة أدائه المهني ودورها في تقييم وضبط وكشف مخاطر المراجعة، يزيد من احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وتعرض محافظ الحسابات للمساءلة والمتابعة القانونية .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات

أولا : تعريف محافظة الحسابات :

1- حسب القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 : تنص المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 'يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص ،وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹ .

2- حسب القانون التجاري : عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه : "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين حسب الحالة في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول وضعية المؤسسة وحساباتها ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة الموازنة ، صحة لذلك وبتحقيق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين² .

3- تعريف محافظة الحسابات : هي المراجعة القانونية أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات يمكننا القول أن محافظة الحسابات هي عملية إعطاء الصيغة القانونية الشرعية للحسابات السنوية من عدمها عن طريق الفحوصات القانونية التي يمارسها شخص يدعى محافظ الحسابات³ .

4-تعريف آخر : "بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين ، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محاييد حول سلامة القوائم المالية⁴ .

5-نستطيع تعريفه أيضا : يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁵ .

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 ، العدد 42 المادة 22 ص7. ¹ -

2-العناق مراد ، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي جامعة المسيلة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2013-2014 ص21

3- قسوم فاطمة ، تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 ، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص02.

4- بالخير بوهياشة ، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ، جامعة ورقلة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2014 ، ص20⁴

5 عبد العالي محمدي مداخلة بعنوان "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي" ملتقى وطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة ، يومي 6-7 ماي 2012 ص2.

ثانيا : شروط ممارسة المهنة وتعيين محافظ الحسابات :

- أولا :شروط ممارسة المهنة : لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في الشخص الشروط والمؤهلات الكافية والتمتع بالإستقلالية لأداء مهنة على أكمل وجه والتي تتلخص فيما يلي :¹
- الجنسية الجزائرية .
 - التمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية .
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمديه مخلة بشرف المهنة .²
 - أن يكو حائز للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية³، أن يكون مسجلا بالفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات .
 - أن يكون أدلى اليمين المنصوص عليه في المادة 60 من هذا القانون .
 - المؤهلات العلمية والمهنية
 - * المؤهلات العلمية:الحصول على شهادة التعليم العالي في التخصص وشهادة المدرسة الوطنية محافظة الحسابات .
 - *المؤهلات المهنية :التمتع بالخبرة والدراية الكاملة .
 - الإستقلالية أي عدم وقوع محافظ ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون ومن بينها⁴ :
 - *ممارسة نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية.
 - *القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
 - *قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها.
 - *ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يقوم بمراجعتها .
 - *الجمع بين ممارسات خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة.
 - *البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

¹نسرين حبشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،جامعة بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية ،2011، ص10 .

²الأمر 66-156 الصادر في 08/06/1966 جريدة رسمية عدد 45 مؤرخة في :11/06/1966

³مرسوم تنفيذي 11-30 المؤرخ في 27/10/2011 يحدد الشروط وكليات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،جريدة رسمية عدد 7 مؤرخة في 1 فيفري 2011

⁴-العناق مراد ،مرجع سابق ص 26

ثانيا : تعيين محافظ الحسابات :

عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم لمفاضلة بينهم وذلك حسب المادة 27/26 من القانون 01/10¹:

- يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاثة سنوات ويتم التحديد مرة واحدة فقط.
- يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
- يجب الحصول على قائمة لجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع المعلومات المتكاملة عنهم.
- يتم اختيار ثماني محققين من تلك القائمة.
- يطلب منهم تقديم عرض مبدئي .
- يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة.
- يتم مقابل محافظي الحسابات ثماني وطلب أي معلومات إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاثة فقط.
- يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل .
- يتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختبار ويجب الإشارة إلى اللجنة التي تتم من خلالها تعيين محافظي الحسابات هي التي تقم بعزله أو تغييره وهذا في جميع المؤسسات لأن عند تعيينه توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة .

ثالثا : أخلاقيات محافظ الحسابات :

ترتكز أي مهنة وفي أي مجال على ما يسمى بأخلاقيات المهنة وكذلك الأمر بالنسبة لمهنة المراجعة ، حيث يعتبر لمحافظ الحسابات عنصر أساسيا وهاما في إنجاح وظيفته المراجعة ومؤثر أخلاقيا على مخرجاتها لذا كان لابد من الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمحافظ الحسابات على أنها "مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية " يعتبر مصطلح أخلاقيات المهنة شامل للحملة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المهني بصفة عامة ومحافظ الحسابات خاصة وهي كالاتي:

1-الاستقامة و النزاهة: وتعني أن يكون لمحافظ الحسابات صادق ودا سلوك قويم عند أدائه.²

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

-تتضمن بإيضاح مزيف أو مضلل بشكل جوهري.

-تتضمن إيضاحات أو معلومات معدة بشكل مهمل أو به قصور.

¹ - سليمان بالعبور وعبد القادر قطب ، "مداخلة بعنوان متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي الدالي"-دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية ،ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب الدولية ،المنعقدة بجامعة ورقلة ،الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ص292.

² -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 10-01، المادة 24 العدد 42. ،مرجع سابق ص7.

-يحذف أو يعتمد المعلومات المطلوبة أن يتم تضمينها عندما يكون ذلك الاستبعاد أو الحجب مظللاً.¹

2- الموضوعية: حتى يتصف بالموضوعية يجب أن لا يسمح لمحافظ الحسابات بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.²

3- السر المهني: إن لمخافضي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة بما فيها الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارستهم وظائفهم³

- يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم. غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ، ولاسيما :

* بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .

* بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

* عندما يدعون لإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم كما يسهر المهنيون على إحترام موظفيهم والمتدربين لديهم بواجب السر المهني .⁴

رابعاً: مهام محافظ الحسابات :

أثناء القيام بمراقبة الحسابات المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 01/10 وهي كالتالي :⁵

1- المهام العادية : حسب المادة 23 و24 من القانون 01/10 فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية :

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

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

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

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

- إذا كانت المؤسسة تعد الحسابات مدججة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة .

- يترتب على مهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن إنتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية

¹- أمين السيد أحمد لطفي ،"معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين" الطبقة الأولى ،الدار الجامعية مصر 2008،ص45.

²- أحمد حلمي جمعة ،"تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية ،وقواعد وأخلاقيات المهنة ،سلسلة الكتب المهنية الطبعة الأولى ،دار الصفاء ،الأردن 2009 ص 100.

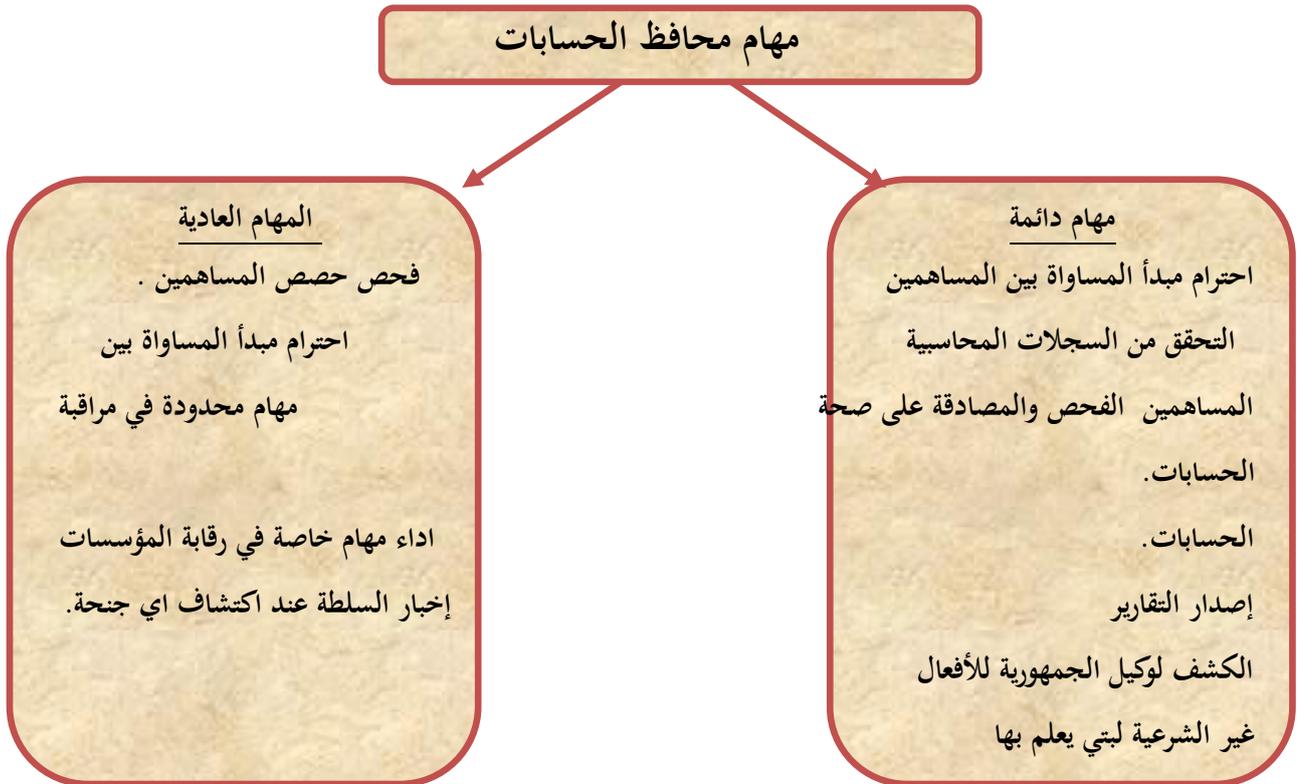
³- القانون التجاري المادة 715 مكرر 13 ،الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للحكومة ،الجزائر 2007 ص130 .

⁴- آسيا هيري ،مداخلة بعنوان أخلاقيات وسلوك محافظ الحسابات في الجزائر ،يوم دراسي حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ،جامعة أدرار ،02 فيفري 2016 ص10.

⁵- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 10-01،العدد 42،المادة 23-24-25 مرجع سابق ذكره ص 07.

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

- إطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم إنتظامية ودقة الحسابات .
 - في حالة إكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطات القضائية .
 - تقدير حصص المساهمين .
 - إثبات ان الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الإلإجتماعي في حالة تحويل المؤسسة .
 - دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للإجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك .
 - التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي ،إلغاء إمتيازات الإكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال .
 - إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول .
 - مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات .
 - أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة .
- الشكل رقم (1-1):مهام محافظ الحسابات



المصدر :بناء على تحليل السابق لمهام محافظ الحسابات

خامسا: مسؤوليات محافظ الحسابات

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

1- المسؤولية المدنية :

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

تعريف المسؤولية المدنية :هي إلتزام التعويض الضرر وهي نوعان :

مسؤولية عقدية : تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي . -

مسؤولية تقصيرية : تقوم على أساس الإخلال بإلتزام قانوني يتمثل في الإلتزام بعدم الإضرار بالغير .-

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

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

2- المسؤولية التأديبية (المهنية) :

لقد نظم المشرع الجزائري في القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاثة الجديدة في المادة 63 وذكر العقوبات التأديبية والتي يتسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله : {يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه ،عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة } حيث أعتبر المشرع الجزائري بأن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وبإعتبار أن المتبرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية³ :

-عدم إحترام الضوابط المتعلقة بالإلتزامات الواجب إحترامها إتجاه الغرفة الوطنية .لب

-الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم إحترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا .

¹ - بن جميلة محمد ،مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ،مذكرة لنيل الماجستير ،تخصص قانون المالية ،جامعة قسنطينة 2010 ص 112 .

² - بلخير بوهايشة ، مرجع سابق ،ص 22 .

³ - بن جميلة محمد ،مرجع سابق ص من 125 إلى 128 .

-الأخطاء الناجمة عن عدم إحترام كرامة وشرف المهنة .

3- المسؤولية الجزائية:

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها ،بل يساهم أيضا في أخلقه للحياة الإقتصادية ،ضامنا بذلك الإمتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومات المالية ،أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة ،وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات.¹

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

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

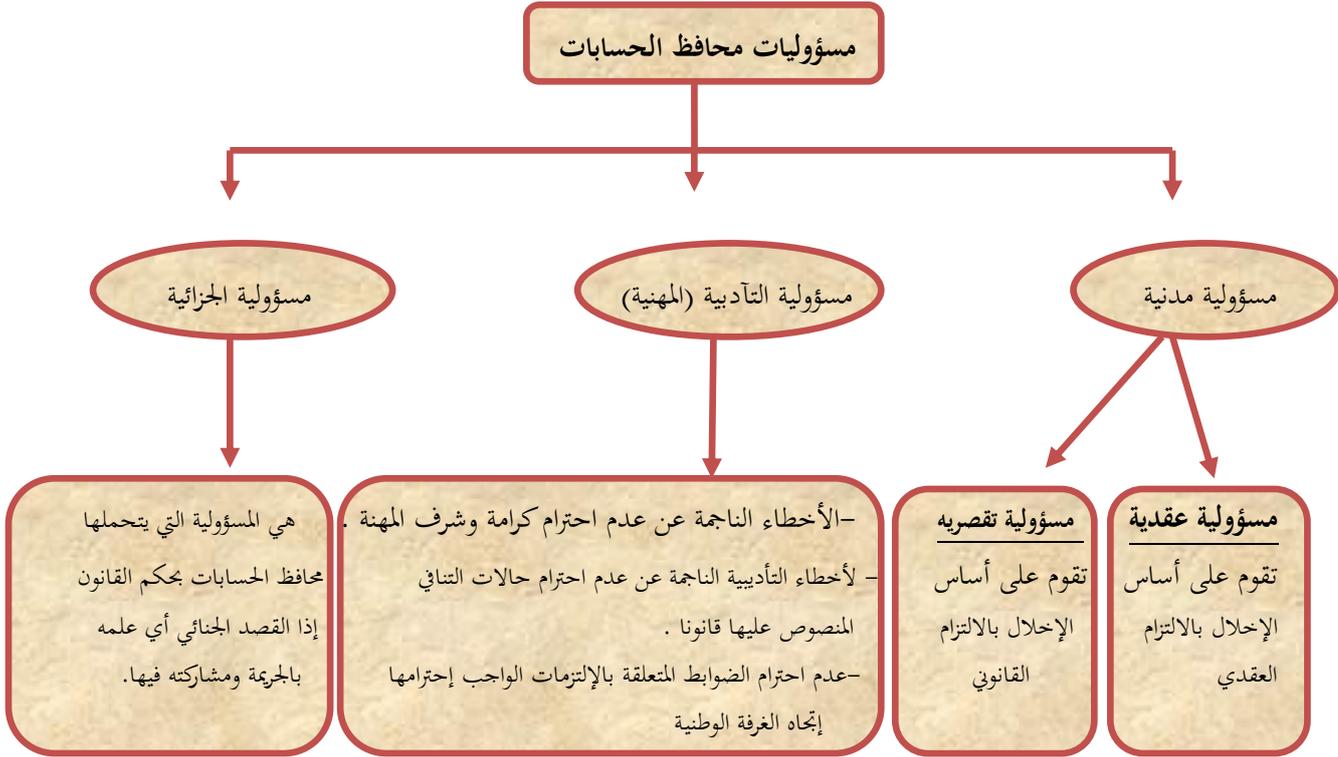
وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسئوليتين المدنية والتأديبية هو أن هذا الأخير لا يكون مسؤول عن الخطأ المنسوبة إليه إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات "لا جريمة عقوبة أو تدابير أمن يغير قانون وبإختلاف الجرائم الممكن ارتكابها الشركات تختلف وصيغة محافظ الحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن إعتبره شريكا فيها ،ومن هنا سنقوم بدراسة الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سواء كانت خاصة به أو كان شريكا فيها.

¹ - Antoine MER CIER ;philippe merle .audit et commissariat aux comptes :guide de

.p269 ,2009/2010 :paris ,l'auditeur et de l'audite editions francis le feprire

² -بلخير يوهايشة ، مرجع سابق ص 22 ..

شكل رقم (1-02) مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات :

لتحليل ودراسة جودة المراجعة، يتعين علينا معرفة العوامل التي تؤثر على هذه الجودة وذلك من أجل التوصل إلى مقياس شامل يمكن على أساسه الحكم على الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وقد قسمنا هذه العوامل إلى عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة: عوامل مرتبطة بعملية المراجعة وأخرى مرتبطة بالأطراف الخارجية :

أولاً: عوامل مرتبطة بمكتب المراجع : يشمل هذه العوامل بخصائص فريق المراجعة من استقلالية وحياد التأهيل العلمي والخبرة المهنية، السمات الشخصية لفريق المراجعة وخصائص مكتب المراجعة من حجم مكتب المراجعة والدعاوي القضائية المرفوعة على المكتب المنافسة والأتعاب، التخصص الصناعي للمكتب.

1- خصائص فريق المراجعة :

1-1- الاستقلالية والحياد : تعتبر استقلالية محافظ الحسابات من أهم مقومات مهنة المراجعة، بدونها تصبح عملية المراجعة غير مبررة وتفقد دورها في المجتمع . حيث يعود سبب إفلاس العديد من الشركات الكبرى إلى محور إستقلال محافظ الحسابات . (ENRON , WORDCOM)

ومن المستحسن أن تتوفر بعض الخصائص في محافظ الحسابات تدعم من استقلاليته كقوة شخصيته، للشجاعة للقيام بالمهمات دون أي اعتماد أو تبعية ودون الخوف من الانتقام .

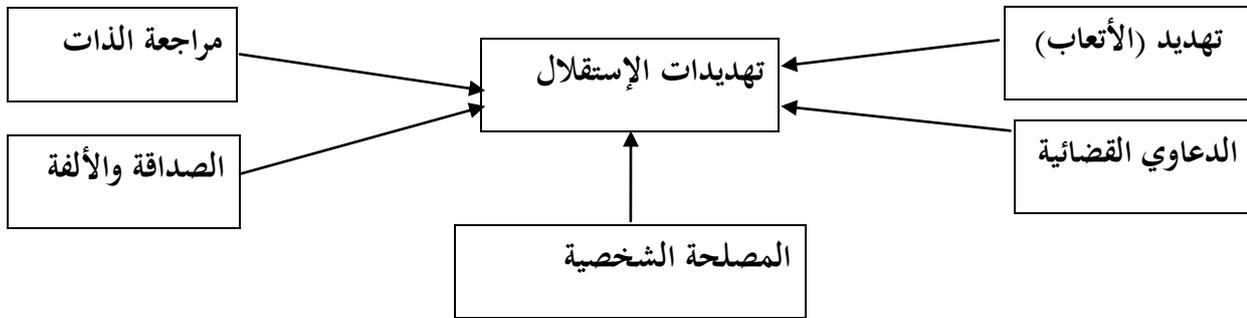
DARISDSM&EMBY هنالك عدة مداخل لتعريف إستقلال محافظ الحسابات حيث عرفها¹ على أنها القدرة على تحمل الضغوط في حالات الصراع كما يمكن تعريفها على أنها عدم وجود تواطؤ بين محافظي الحسابات ومسيري المؤسسة وأيضا يمكن أن نقول بأن إستقلال محافظ الحسابات هو مدى قدرته على العمل بموضوعية ونزاهة .

في بريطانيا أشار إليه إلى أن هناك APB وفق قانون محافظي الحسابات التي وضعها مجلس ممارسات التدقيق تسعة مبادئ أساسية لمراجعة مستقلة ثلاثة منها تتعلق بمفهوم المصدقية وتتمثل في : الكفاءة، الإستقلالية² والنزاهة .

وتتمثل في : يجب أيضا أن تتوفر نقطتين أساسيتين لتحديد مدى إستقلال محافظ الحسابات -عدم وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات :يجب أن لا يكون لمحافظ الحسابات أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن تلك المصالح قد تؤثر بشكل أو بآخر على إستقلاليته³ .

ب-وجود إستقلال ذاتي ودهني :بمعنى أنه لا توجد أية ضغوط من قبل المؤسسة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به ،بشأن التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة ،حيث توجد عدة مظاهر للضغوطات التي قد يتعرض لها محافظ الحسابات كإجراء وسلطة تعيينه وعزله، وتحديد أتعابه⁴ .

الشكل رقم : (1-3) - العناصر التي تهدد استقلال محافظي الحسابات



-Source: RICKHAYES and AL ;principales of auditing an Introduction to International standards on auditing an Introduction to International standards on auditing ,second edition ,England 2005 ,p87⁵.

¹- CYNT HIA Jeffrey ,**Research on professional Responsibility and Ethies in accouting** ;volume 9 iowastate university ;usa 2004 ;p134.

² - <http://www.frc.org.uk/apb/about/annual.cfm> page conslnté le :2/03/2011.

³ -محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ،الجزائر 2005 ،ص41.

⁴ - عبد الفتاح الصحن وآخرون ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،دار الجامعات المصرية الإسكندرية ص 67

⁵ RICKHAYES and AL ;**principales of auditing an Introduction to International standards on auditing an Introduction to International standards on auditing** ,second edition ,England 2005 ,p87⁵.

في ظل توفر العنصرين السابقين يمكن أن تحدث مظاهر استقلال محافظ الحسابات في النقاط التالية :

أ- الإستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

بمعنى أن يكون محافظ الحسابات يتمتع بالحرية التامة في إعداد برنامج المراجعة من حيث خطوات وحجم العمل المطلوب والكافي لتأدية مهامه على أكمل وجه ،بالإضافة إلى البنود المراد فحصها أو التحقق منها، ويجب أن لا تتدخل الإدارة بأي شكل من الأشكال في برنامج عمله من خلال إستبعاد أو تعديل أو تحديد ما سيقوم به¹ .

ب- الإستقلال في مجال إعداد التقرير :بمعنى أن محافظ الحسابات يكون حرا في الإفصاح على أية مخالفات أو أخطاء تم إكتشافها خلال عملية الفحص وذلك ن خلال التقرير الذي يصدره .

تعتبر الثقة واحدة من أهم العناصر التي تحدد إستقلال محافظ (ISB) حسب مجلس معايير الإستقلال (الحسابات حيث ميزت بين الثقة العقلانية والثقة العاطفية مع العميل والجدول التالي يوضح خصائص كل منها .

الجدول رقم : (1-1)- خصائص الثقة العقلانية و العاطفية :

الثقة المعقولة	الثقة العاطفية
-التعامل مع العميل لأول مرة	-الإحتفاظ بالعميل .
-الاعتماد على سمعة العميل .	-الإعتماد على الخبرة الشخصية .
-لا توجد مصالح مادية .	-توجد مصالح مادية .
-لا توجد علاقات شخصية .	-العلاقات الشخصية واسعة النطاق
-لا توجد ثقة سابقة مع العميل .	-توجد ثقة سابقة مع العميل
-الإعتماد/الترباط قليل	-الإعتماد الترباط الكبير .

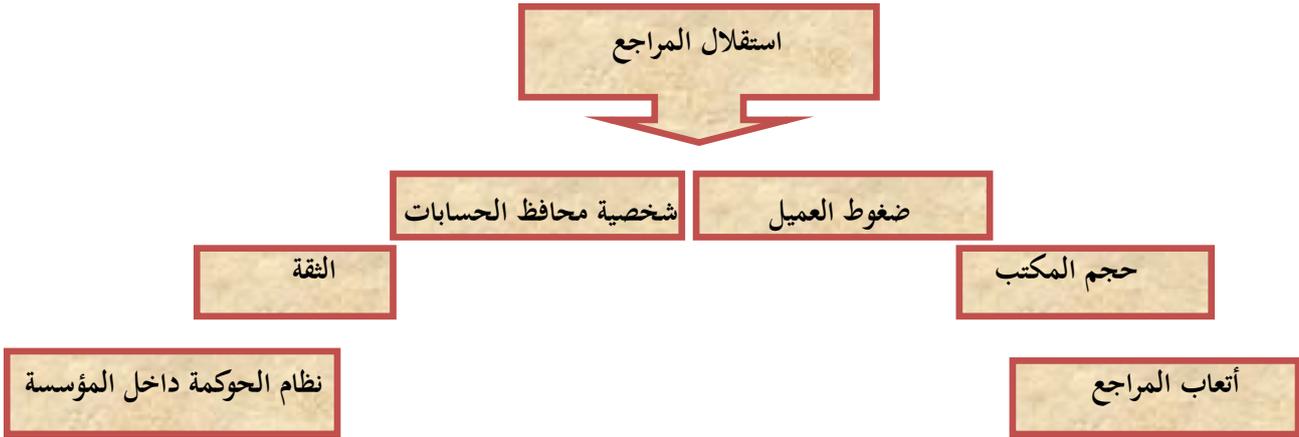
Source: CyN .thia jeffrey ,op.cit,2004,p174².

-تم توضيح أنه إذا كانت هناك ثقة عاطفية مع العميل فإن ذلك يهدد إستقلاله عكس ما إذا كانت هناك ثقة معقولة وبالتالي يمكن أن نقول بأن جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات مرتبطة إرتباطا وثيقا بإستقلاله كما يلي :

¹ - محمد سمير الصبان ،الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية 1993 ،ص73 .

² - CyN .thia jeffrey ,op.cit,2004,p174

شكل رقم (1-4) - العوامل المؤثرة في استقلال محافظ الحسابات .



المصدر: من تصور الطالبتين

1-2- التأييل العلمي والخبرة المهنية: يعتبر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظ الحسابات من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفعالية عملية المراجعة حيث أنه توجد علاقة إيجابية بينهما .

-التأهيل العلمي : يقصد هنا أن يكون محافظ الحسابات تلقى تكويناً أكاديمياً ومتخصصاً وأن يكون على دراية بعلوم المحاسبة والمالية والمراجعة ،خاصة الإلمام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأيضاً معايير المراجعة والتي تعتمد مهنة المراجعة عليها وتلقي قبولاً عاماً وتعتبر أداة لقياس الأداء في مهنة المراجعة وكل هذا يتحقق من خلال الدراسة في الجامعات والمعاهد المتخصصة ،ومجرد الإشارة على أن التأهيل العلمي لا يقتصر فقط على التكوين مجال المحاسبة والمالية والمراجعة وإنما يجب التمكن أيضاً من جوانب أخرى كعلوم الإدارة والاتصال والعلوم القانونية وعوامل تتعلق بالجانب السلوكي .

-الخبرة المهنية :تعرف الخبرة المهنية على أنها الفترة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة واكتسابه للمهارات والمعارف المتعلقة بها لكن ليس بالضرورة أن تكون الأقدمية سبباً في اكتساب الخبرة وذلك لاختلاف الخصائص الشخصية لكل فرد واختلاف قدرة الاستيعاب من شخص لآخر إلا أن بعض البلدان تحدد الحد الأدنى للسن ،الجنسية والتأهيل العلمي والانتهاء من فحص التصنيفات ،وقد حدد الإتحاد الأوربي شرط الخبرة التي يجب أن لا تقل على ثلاثة سنوات في حين أن الولايات المتحدة الأمريكية لا تتطلب ذلك سوى سنتين ومن الشائع في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا أن مواصلة مهنة محافظة الحسابات تكون في أوائل العشرينات من عمرهم ،أما بالنسبة لألمانيا واليابان لا يتحقق ذلك حتى منتصف الثلاثينات ¹ .

¹ -RICKY&AL.OPCIT.2005 .P19

1-3- السمات الشخصية لمحافظ الحسابات :

إن العلاقة بين الإلتزام بالمعايير المهنية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات هي علاقة طردية تستوجب القائمين على مكاتب المراجعة إذا أرادو تحسين الأداء المهني لمكاتبهم أن يعززوا من الإلتزام بها . وقد أكد مجمع المحاسبين حيث تعمل هذه السلوكيات على الحفاظ على إستقلالية وحياد محافظ حسابات محافظ الحسابات يعتبر محلاً بأداب المهنة إذا لم يلتزم في إتفاقيته مع العميل درجة بأن AICPA الأمريكيين الجودة للخدمة المقدمة.¹

يمكن أن نقسم الخصائص التي يتسم بها محافظ الحسابات إلى قسمين :

أ-الصفات السلوكية: لكي يكون محافظ الحسابات قادر على القيام بواجباته على أكمل وجه، من المستحسن أن يتميز بعض المواصفات التي نراها ضرورية للحفاظ على درجة جيدة من جودة أدائه وتتمثل في :

- الحس السليم والقدرة على الاستماع .
- لا يوجد له رأي مسبق .
- قادر على بلورة موضوع كتابيا وشفهيا .
- الانضباط ومرونة السلوك .
- صبور ودقيق .
- قادر على فهم معنى الأشياء وتحديد الأولويات .
- بالمقابل يجب على محافظ الحسابات أن لا يكون :
- غير منتظم .
- يتميز بروح الانتقام .
- متعجرف وغير مبالي .
- صديق الجميع ويحاول إرضاء المسيرين .

ب-القيم الأخلاقية : تتمثل مجموعة من المبادئ وقواعد السلوك أو القيم التي يعتمد عليها أفراد المجتمع غي التمييز بما هو جيد أم سيئ ، حيث تنطبق هذه الأخلاقيات عندما يكون الفرد مقابل عدة بدائل مختلفة ويمكن أن نقول أن جميع الأفراد والمجتمعات تمتلك حساً أخلاقياً ويكون بالفطرة شبه إتفاق على ما هو صواب وما هو خطأ ويجب على محافظ الحسابات أن يتصرف بطريقة تتفق مع سمعة جيدة للمهنة ،وينبغي الإمتناع عن كل مامن شأنه أن يؤدي إلى تسوية سمعة المهنة فيما يتعلق بمسؤوليته تجاه العملاء والزلاء وأرباب العمل والجمهور ومن بين ما يجب أن يتميز به محافظ الحسابات من قيم أخلاقية ما يلي² :

¹ - إباد حسن أبو هين ،العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية غزة 2005 ،ص62 .

² - الإتحاد الدولي للمحاسبين ،المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد ،ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين بالأردن 2010 ،القسم من 110 إلى 140 ،ص:15-19 .

بدل العناية المهنية اللازمة: يفرض هذا المبدأ على كافة محافظي الحسابات مجموعة من الالتزامات وتتمثل في الحصول والمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية عند- المستوى المطلوب ،ودلك لضمان خدمة ذات جودة مقبولة لدى العملاء ، كما يشترط تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية و وفقا للمعايير المهنية المعمول بها .

- النزاهة والموضوعية: يفرض مبدأ النزاهة إلتزاما على كافة محافظي الحسابات بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية ونعني بالنزاهة ضمان التعامل العادل والصادق .

أما مبدأ الموضوعية يفرض إلتزاما على جميع محافظي الحسابات بأن لايتهاونوا في حكمهم المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح .

- السرية : يلزم مبدأ السرية الامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الشركة إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني بالكشف عنها ونشير إلى أنه تستمر الحاجة للإلتزام بمبدأ السرية حتى بعد إنتهاء العلاقة بين محافظي الحسابات والعميل .

IFAC هنالك جهود مبدولة في سبيل تطوير أخلاقيات المهنة والتي حددها الإتحاد الدولي للمحاسبين قبل لجنة الأخلاقيات التابعة له. من

2- خصائص مكتب المراجعة :

1-2 - حجم مكتب المراجعة : يعتبر حجم مكتب المراجعة من بين العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة ،فقد أثبتت دراسات وجود علاقة إيجابية بين حجم المكتب وجودة المراجعة ويمكن تصنيف مكاتب المراجعة إلى :¹

أ- مكاتب كبيرة الحجم : تكون جودة المراجعة بهذه المكاتب مرتفعة ،ولا يتم الحكم على سلامة القوائم المالية من خلال رأي منفرد بل يكون الإشراف دور واسع في عملية إبداء الرأي ، وقد أخذت هذه المكاتب شكل حتى متعددة الجنسيات .

ب - مكاتب متوسطة وصغيرة الحجم : إما أن يكون ملك لشخص واحد أو الشراكة بين مجموعة من الأفراد ، ويكون للإشراف دور أقل .

ويوجد هناك مدخلين لقياس حجم المكتب² :

- عدد العملاء الذين يتعاملون مع المكتب .

- مجموع الأتعاب التي يتحصل عليها المكتب .

¹ - محمد مفلح الجعافرة ،مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعاليته التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا 2008 ص 30.

² - JONG-HAGCHOI.Audit office size ;audit quality and audit pricing december 2009 .p4

تعتبر المكاتب الكبيرة أكثر فعالية في منع إدارة الأرباح¹ وتم التوصل إلى أن المكاتب الصغيرة الحجم تكون أكثر عرضة لفقدان إستقلاليتها من المكاتب كبيرة الحجم².

لكن عكس ما حدث لبعض مكاتب الكبيرة الحجم حيث تعرضت لدعاوي قضائية، وفي بعض الأحيان لا تقدم، وأن المكاتب الكبيرة تسببت في ANDERSAN مستويات عالية من الجودة، كما حدث مع شركة الأكثر فعالية لتقييم جودة أن الطريقة lam and change 1994 فضائح مالية ضخمة جدا حيث أشار المراجعة لا تقاس بحجم المكتب، وإنما التقييم يكون على أساس كل خدمة على حدى³.

2-2- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة: يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب المراجعة على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور بالتالي تفقد مهنة المراجعة وفق ضوابط ومعايير معنية، وهذا للرفع من سمعة وجوده أداء مكتب المراجعة.

2-3- المنافسة والأتعاب: يمكن تعريف أتعاب المراجعة على أنها تلك المبالغ التي يتقاضاها محافظ الحسابات مقابل عمله، ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاولة مهنة المراجعة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، إضافة إلى زيادة التجاوزات المهنية، وبالتالي ينعكس ذلك سلبا على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وتم التوصل إلى أن زيادة حدة المنافسة تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وزيادة جودتها⁴.

2-4- التخصص المهني: مع ازدياد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، إتجهت هذه المكاتب نحو الأخذ بمستويات عالية من التخصص المهني حيث نال هذا الأخير اهتماما كبيرا لما له من دور في تحسين وتطوير القدرات الفنية لمحافظي الحسابات لاكتشاف والتصدي للتزوير والغش والاحتيال المالي الموجود في القوائم المالية المضللة وكل هذا ينعكس إيجابا على جودة أدائه المهني.

ويمكن أن نقول بأن محافظ الحسابات متخصص مهني، إذا كان له معرفة ودراية وخبرة جيدة بصناعة محددة، وقد تم إتباع مسارات متنوعة للوصول إلى تعريف التخصص الصناعي، ولعل أهم هذه التعاريف هو أن مكتب المراجعة صاحب الأكثر حصص في السوق لنشاط معين يعتبر متخصص في ذلك النشاط.

هنالك عدة مقاييس يتم على أساسها الحكم على تخصص مكتب المراجعة بصناعة معينة نذكر منها:

¹ - سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة عملية المراجعة على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 المجلد 45، مصر، يوليو، 2008 ص 09.

² - فوزية حامد الجعفري وآخرون، إتخاذ مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، جامعة الملك عبد العزيز جدة العدد 2، 2008 ص 247.

³ - سمير كامل عيسى، مرجع سبق ذكره 2008 ص 07.

⁴ - إياد حسن أبو هين، مرجع سبق ذكره، ص 62.

- مقياس حصة السوق¹ وتمثل في الحصة السوقية التي يستحوذ عليها مكتب المراجعة في صناعة معينة .
- تحديد نسبة معينة (حد أدنى أو نسبة مئوية).
- تحديد المتخصصين في الصناعة : بمعنى عدد محافظي الحسابات العاملين في مكتب المراجعة والذين لهم دراية وخبرة جيدة في نفس الصناعة .
- يلعب التخصص دورا مهما وأهمية بالغة يمكن أن نذكر بعد المزايا الذي يحققها التخصص الصناعي² :
- المراجعة التي يقوم بها مكتب مراجعة متخصص من المرجح أن تكون خدماته ذات جودة أعلى .
- محافظي الحسابات المتخصصين في صناعة معينة يكونون قادرين على فحص العمليات والقوائم المالية أكثر من غيرهم وتكون العينة المختارة للفحص أكثر دقة .
- تخفيض تكاليف المراجعة وذلك من خلال التحكم في موازنة الوقت ،لأن محافظ الحسابات المتخصص يكون أكثر تدريباً وخبرة ومعرفة بصناعة العميل مما يجعله بارع في حل التكتلات والتقليل منها³ .
- كلما كان مكتب المراجعة متخصص في صناعة معينة كلما زادت سمعته وشهرته وازدادت حصته في السوق .
- يساعد التخصص الصناعي على اكتشاف المخالفات والتقليل من مخاطر المراجعة وفهم طبيعة مخاطر الأعمال .

ثانيا :عوامل مرتبطة بعملية المراجعة :

- تشمل هذه العوامل تخطيط أعمال المراجعة ،دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة كفاية أدلة الإثبات بالإضافة إلى التقرير والإفصاح.
- 1-2-تخطيط أعمال المراجعة :** يجب على محافظ الحسابات أن يضع خطة أثناء القيام بواجباته ،لأنها تساعد على تحديد الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة ،وتأخذ بعين الإعتبار الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة وكذا الوقت المستغرق لتنفيذ المهمة .ويعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول .

¹ - STEVEN BULSAM AND OTHERS .AUDITOR INDUSTRY SPECIALISATION AND EMING QUALITY ;AJOURNAL OF PRACTICE AND THE ORY .VOL 22 N2 .SEP 2003

²- JOSEPH V:CARCELLO & ALAUDITION INDUSTRY SPECIALISATION ANDFRANDULENT FINANCIALREPORTING .UNIVERSITY OF TENNESSEE .P2

³- MAYHEW- BRIAM AND WILKNIS ; MICHRAEL ; AUDIT FIM INDUSTRY SPECIALISATION AS A DIFFERENTIATION STRERTEGY .MEVI DENCE FROM FEES CHARGED TO FIMS GOING PUBLIC .AUDITING ; AJOURNAL OF PRACTICE & THE ORY .VOL 22 N02 P36.

على أن تكون خطوات IFAC الصادر من الإتحاد الدولي للمحاسبين ISA ونظرا لأهمية تخطيط أعمال المراجعة، نص المعيار الدولي للمراجعة 300

المراجعة على النحو التالي¹ :

- تجميع المعلومات .
- تقييم مخاطر المخالفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية .
- تطوير الإجابات الشاملة .-
- وضع خطة للموارد البشرية .

من الفقرة 1 إلى 3 ما يلي² : ISA ومن بين فوائد تخطيط أعمال المراجعة حسب المعيار الدولي 300

- اكتساب أعضاء الفريق الخبرة من المسؤول عن المهمة .
 - المهمة تكون منظمة ومؤطرة ومسرة .
 - مناطق المراجعة المهمة سوف تلقي اهتمام .
 - تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب .
 - استعراض وثائق العمل في الوقت المناسب .
- تنسيق العمل مع الجهات المعنية بعملية المراجعة (خبراء محاسبين لجان المراجعة، مراجعين داخليين).

مما لاشك فيه أن البداية السليمة لأي عملية مراجعة هو التخطيط لها فالعملية بدون تخطيط سليم يتوقع أن تكون نتائجها غير سليمة سواء من حيث الفحص، الوقت، التكلفة، حجم أدلة الإثبات، وأن التخطيط السليم يرفع من مستوى جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

2-2-دراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر :يقوم محافظ الحسابات باختبار مدى التزام إجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها، وكذا تحديد مواطن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم التركيز على هذه الاختلالات واقتراح معالجتها ولقد تم إصدار المعيار الدولي تحت عنوان "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية وكذا مخاطر المراجعة ومكوناتها، حيث يساعد ذلك في تخطيط جيد لعملية المراجعة وتطويرISA للمراجعة 400 طريقة فعالة لتنفيذها .

إن فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتعامل لاشك وأن ينعكس بالإيجاب على جودة عملية المراجعة من خلال تخطيط جيد والتحكم في مخاطر المراجعة وتصحيح الاختلالات إلى أقصى حد ممكن .

¹ Guide to using International; standards on Auditing in The Auditing in the Audits of small –and Meduim sized Entities ; publié par l'ifac en Dec 2007 Traduction faites par les soins et sous R esponsabilité de Néjib Sfayhi et Autres ;p97 .

² -norme International d'audit 300,applicable aux audits d'etats financiers pour les périodes ouvertes a compter du 15 Dec 2009,texte original :ifac Tradution ;cncg-IRE.

2-3- كفاية أدلة الإثبات¹ : من بين متطلبات تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة واستخلاص استنتاجات معقولة يتم على أساسها تدعيم رأي محافظ الحسابات .

في فقرتيه 26 و33، يجب على محافظ الحسابات ضمان ملائمة وموثوقية المعلومات التي يستخدمها كدليل ISA ووفقا للمعيار الدولي للمراجعة 500 تعتبر أدلة المراجعة حاجة ملحة لدعم تقرير محافظ الحسابات وصدق رأيه للقوة 52 (ISA500) ويجب مراعاة عناصر الاختبار الأكثر فعالية لجميع الأدلة حيث تجمع هذه الأدلة من خلال عمليات مراجعة الحسابات السابقة، بالإضافة إلى المعلومات من مصادر أخرى داخل وخارج المؤسسة وتعتبر السجلات المحاسبية أهم مصدر لجمع الأدلة .

إد كلما تحصل محافظ الحسابات على أدلة كافية ومناسبة كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر المراجعة 200 بحيث أن حجم الأدلة المطلوبة يتوقف ISA على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وكلما زاد حجم المخاطر كانت هناك حاجة ماسة إلى جمع أدلة أكثر، مع ضرورة جودة هاته الأدلة، وذلك أن كثرة الأدلة فقرة 40 . ISA500 لا تعوض جودتها وموثوقيتها

من خلال ما سبق يمكن القول أنه يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

2-4- التقرير والإفصاح: تم إثارة تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير محافظ الحسابات وخاصة بعد إختيار بعض الشركات العالمية وتوجيه أصابع الاتهام والى إنقناد إلى مهنة المراجعة، مما انعكس سلبا على جودة الأداء لمحافظ الحسابات .

يمثل تقرير محافظ الحسابات محصلة عملي المراجعة بحيث يعطي انطبعا لدى قارئ القوائم المالية بأنها خضعت للفحص والتحقق وهو أيضا أداة إتصال رسمية بينه وبين الأطراف الخارجية .

يجب ان يكون تقرير محافظ الحسابات ذو معنى مفهوم من قبل المهتمين به كما يجب أن يكون واضحا بما لا يترك مجالا للشك بحيث على محافظ الحسابات أن لا يتبع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد تقاريره وأن يكون الإبلاغ صريحا .

كما يجب أن تتوفر شروط معينة في تقارير محافظي الحسابات من حيث الشك والمحتوى .

أ- من حيث الشكل: يجب أن يكون مكتوبا مؤرخا موضحا للسنة المالية وموقعا علمه من قبل محافظ

الحسابات مع بيان صفته .

ب- من حيث المحتوى: يحدد فيه نطاق المراجعة الذي تمت فيه عملية المراجعة، إضافة إلى رأي محافظ الحسابات

¹ -Norme International d'audit 500; applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes a compter du 30 juin 2009, texte original : IFAC , Traduction : CNCC –IRE.

حيث أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين AAA سنة 1972 بعض الخصائص التي يجب مراعاتها من قبل محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير لتحقيق الغرض منه وتمثل في ¹ :

- ❖ عدم التحيز (الصدق الأمانة).
- ❖ تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).
- ❖ تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه
- ❖ توقيت الإفصاح (عدم تأخر نتائج المراجعة).

من خلال العرض السابق يمكن أن نقول أن تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية المراجعة، بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم المالية وعملية اتخاذ القرارات مما ينعكس ذلك إيجاباً على جودة أداء محافظ الحسابات .

ثالثاً- عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية (المؤسسة) :

تؤثر الأطراف الخارجية على عمل وأداء محافظي الحسابات حيث تتمثل هذه الأطراف في كل من المؤسسة محل المراجعة مستخدمي القوائم المالية إضافة إلى للمنظمات المهنية :

1- الجهة محل المراجعة :

1-1- حجم العميل ومركزه المالي : تم التطرق في أدبيات المراجعة إلى دراسة العلاقة بين حجم العميل وجودة مكاتب المراجعة، حيث يمكن أن يكون الحجم العميل الأثر السلبي على مستوى جودة أداء المراجعين لعل ذلك تابع من أن المؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءاً هاماً من إيرادات مكتب المراجعة وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلال محافظ الحسابات مما ينعكس سلباً على جودة أداء مراجعيه وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل إلى حد التهديد بتغيير محافظ الحسابات .

بالمقابل المؤسسات الكبيرة تتعقد فيها النشاطات والعمليات وتصبح بحاجة ماسة إلى التمويل وبالتالي تلجأ إلى مكاتب المراجعة التي تحقق مستويات عالية من الجودة وذات سمعة عالية وذلك من أجل إقناع المستثمرين والدائنين بمحدودية العوائد المالية وموثوقية القوائم المالية وقد تم دراسة أثر العملاء المهمين على سلوك مكاتب المراجعة الأربعة الكبار BIG4 ووجد أن مكاتب المراجعة الأربع تصدر تقارير أكثر تحفظاً بالنسبة للعملاء المهمين مما يدل على أن حماية السمعة تهيمن على سلوك هذه المكاتب .

نظراً لكون هؤلاء العملاء يتميزون بمخاطر أكثر من العملاء الأقل أهمية وتوصلت إلى أنه لا توجد تبعية اقتصادية كبيرة مع العملاء المهيمنين ² بمعنى أن مكاتب المراجعة الكبار تسعى إلى الحفاظ على سمعتها أكثر من تحقيقها لعوائد كبيرة .

¹ - آية حار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجع وتعزيز موضوعيته و استقلاله، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 49 .

² -J.Kenneth Reynolds and J ere R.Francis ;Does size mather

1-2- تغيير محافظ الحسابات :

تعتبر شركة DUPONT الأمريكية أول من قام بتطبيق تغيير المراجع الخارجي طواعية بدون إلزام حيث كانت تغيير مراجعها وذلك اقتناعاً منها أنه ينعكس بالإيجاب على أدائهم .

ظهر أول اقتراح بإلزام حيث كانت تغيير مراجعها سنة 1939 من قبل هيئة بورصة الأوراق المالية SEC بسبب التلاعبات التي حدثت في حسابات الشركة MCKESSON&ROBBINS سنة 1930¹ واعتبرت من أكبر الفضائح في القرن العشرين حيث فشل فيها مكتب المراجعة PRICE.WATER.HOUSE في الكشف عن 19 مليون دولار من الاختلاسات في المخزونات وتحريف المستحقات ومن بين الحجج الرئيسية لتغيير محافظ الحسابات هي الاستقلالية وتحقيق الجودة في الأداء أما الاتجاه الذي هو ضد التناوب والتغيير فاستند إلى أن التناوب يزيد من التكاليف وبالتالي يخفض جودة المراجعة .²

هناك توجه لفكرة عدم التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات وعدم الاعتماد على الحلول الجدرية في الحفاظ على استقلال محافظ الحسابات ،ويرون أن القانون SARBANES-OVLEY الذي صدر بالولايات المتحدة الأمريكية أتي بحلول مثلى للحفاظ على استقلاله وتمثل في أن يقدم تقريره للجنة المراجعة بدل الإدارة بالإضافة إلى الحد من عمليات تقديم الاستشارة .³

1-3- كفاءة نظام الحاكمية لدى العميل :

يعتبر نظام الحاكمية الفعال من بين أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء محافظ الحسابات من خلال دعم استقلاله وتسهيل مهامه داخل المؤسسة .

يعتبر كل من مجلس الإدارة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية من بين الآليات التي تدعم حوكمة المؤسسات ولقد حظيت هاته العناصر باهتمام بالغ من قبل الباحثين والمنظمات المهنية ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي تلعبه في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفسح عنها المؤسسات وكذلك دورها في دعم استقلال محافظ الحسابات وكذا تسهيل مهامه وبالتالي الرفع من مستوى أدائه .

يرى Abbot and Parker أن لجان المراجعة المستقلة والنشطة سوف تطلب مراجعة ذات نوعية عالية وبالتالي اختيار محافظي الحسابات الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة .⁴

¹ -Paul M Clikmen ,The greatest frauds of the last century ,Univer University of Richmond ,May 2003, p01.

² -Marquita Barton ,Analysis of the Mondatory auditor Rotation of Tennessee- knoxville 2002 p 23 consulter lapage .http://tace Tennessee, edu /cg i/ viewcontent .cgi ?article =1512 & context =UTK-chanhonoproj & sei.

³ -Ibid ,p29 .

⁴ -la wrence j .abbout and susan par ker ,auditor selection and audit committee characteristics ,Auditing MM journal of ry ,vol (19),2000,p47 consulter la page :http://scitation aip .org /getabs

2- مستخدمي القوائم المالية :

من أهم مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين ،البنوك ،الدائنين، بالإضافة إلى الجهات الحكومية) حيث تعتمد كل من هذه الأطراف على القوائم المالية التي تمت مراجعتها من قبل محافظي الحسابات وتسعى إلى أن تكون عملية المراجعة تمت لفعالية وكفاءة فبالنسبة للبنوك والدائنين لاشك أن جودة المراجعة تؤثر بالإيجاب على مختلف قراراتهم وأي ضرر قد يلحق بهم قد يعرض محافظ الحسابات إلى تكاليف إضافية والمتابعة القانونية أما الهيئات والأجهزة الحكومية ،فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتسعى الحكومة إلى تتم أعمال المراجعة وفق مستوى عالي من الأداء من أجل حماية الثروة وخلق بيئة اقتصادية ملائمة .

3-المنظمات المهنية¹: إن تطور مهنة المراجعة واستمرارها مرتبط باستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر حيث إن هذا مرهون بوجود تنظيمات مهنية تنظيم المهنة وتحافظ على سمعتها .

تعتبر الهيئات المهنية من بين العوامل التي تعمل على تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والتنسيق بينهما حيث تعمل على تطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وآداب المهنة وكذا تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها .

كذلك الأجهزة الرقابية دور مهم في ضبط ومراقبه أداء محافظي الحسابات حيث تمارس سلطات واسعة ضد المخالفين مثل :أجهزة الرقابة في سوق المال مما ينعكس ذلك على جودة أداء محافظي الحسابات .

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية :

المطلب الأول : عرض دراسات سابقة :

-دراسة (porter,1993)²:"دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة " أجريت الدراسة في نيوزيلاندا وهدفت الدراسة إلى التعرف على واجبات الدقيقين المتوقعة إلى الحد المعقول ومعيار أداء هذه الواجبات والواجبات التي يجب أن يؤديها المدققون ،وسبل توضيح فجوة التوقعات وتمثل مجتمع الدراسة من المدققين ومدراء الشركات العامة ومحللين ماليين ومراجعي حسابات أكاديميين ومحاسبين وصحفيين ماليين .وخلصت الدراسة إلى أن نسبة مكونات كل عنصر من مكونات الفجوة العامة كانت كالتالي :

- *50 بالمائة من فجوة التوقعات نسبة إلى النقص بالمعايير .
- *34 بالمائة من فجوة التوقعات نسبة إلى توقعات المجتمع غير المعقولة .

/servlet/ getabs/servlet ?prog= normal &id =ajptxx000019000002000047000001&idtype =cvips
& gifs=yes &ref=no.

¹ - محمد مظهر، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، قطر، 2009، ص 23 .

²-porter ، دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة، نيوزيلندا ، 1993.

• 16* بالمائة من فجوة التوقعات تعود إلى نقص في الأداء .

ويقترح لتضييق فجوة التوقعات بأن يتم التمييز بين مكونات الفجوة وإجراء تصحيح يتلاءم مع تلك المكونات .

2-دراسة (huphrey، 1993)"فجوة التوقعات في بريطانيا " ¹ هدفت الدراسة إلى المقارنة بين وجهات نظر المراجعين الممارسين للمهنة ومستعملي خدمات التدقيق، والتعرف إلى أي مدى تختلف فيه المدققون بشكل ملحوظ عن المجموعات الأخرى بالأمر المتعلقة بمراجعة الحسابات ، وتمثل مجتمع الدراسة من محاسبين قانونيين ومدراء ماليين ومحللو استشار مصرفون وصحفيون ماليون . توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف بوجهات نظر بين المدققين والمشاركين الرئيسيين في عملية إعداد التقارير المالية بالنسبة لطبيعة مراجعة الحسابات وعمل المدققين والكم الأكبر من الاختلافات بشكل إحصائي يتمركز بشكل واضح في فجوة التوقعات حول طبيعة وظيفة التدقيق وأداء المدققين المنجز ، فكان هناك قليل ممن أيدوا بأن الفجوة ناتجة من تحيز ضد مهنة المراجعة وتلك المجموعة حملة وجهات نظر غير واقعية بنسبة عالية عن مدى عمل المدقق .

3- دراسة (السقا، 1997) "التوقعات في بيئة المراجعة" ²، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية هدفت الدراسة إلى تحديد نوع وأسباب ونطاق فجوة التوقعات وفرت الدراسة دلائل عملية بوجود فجوة توقعات في بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية في نواحي متعددة تتعلق بطبيعة وأداء ومسؤوليات المراجعين والتحرير والسرقات والتصرفات غير القانونية، وقدمت تفسيراً لطبيعة وأسباب ونوع فجوة توقعات المراجعة . تضمنت فجوة توقعات المراجعة فجوات تتعلق بالمعايير وأداء المراجعين وفهم الأطراف المعنية لدور المراجع ومسؤولياته ومعقولية توقعات المستفيدين من خدمة المراجعة . وأوصت الدراسة بدراسة أكثر تعمقا لفجوة التوقعات وطبيعة الممارسات العملية وإلى أي مدى تكون قادرة على مواجهة توقعات المستخدمين والوفاء بما وأوصت بإصدار باقي معايير المراجعة وتطويرها بما يتلاءم وتوقعات الأطراف المستفيدة والمعنية بخدمة المراجعة وبتحمل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومسؤولياتها أمام الجمهور بنشر الوعي المحاسبي لديهم .

4-دراسة (Beelde and Careman and Leydens، 1999) "توقعات مستعملي المعلومات المالية فيما يتعلق بالمهام التي نفذت من جانب المدققين" ³ أجريت هذه الدراسة بلجيكا وهدفت للتعرف على فجوة التوقعات فيما يتعلق بالمدقق الخارجي ومستعملي القوائم المالية في بلجيكا وتمثل مجتمع الدراسة من المدققين والمصرفين ومدراء من عدة حقول، وبينت الدراسة أن الاختلافات الأكثر وضوحاً تركزت حول النقاط التالية حيث وجدت فجوة توقعات بين المدققين والمجتمع المالي حول المشاكل التي تواجه المدققين بالمشاريع المدققة كان المدققين أكثر إدراكاً لتلك المشاكل لمجتمع المالي يحمل المدققين مسؤولية اكتشاف الأخطاء

¹ Huphrey - فجوة التوقعات في بريطانيا، بريطانيا، 1993 .

² -السقا، التوقعات في بيئة المراجعة، المملكة العربية السعودية، 1997 .

³ -Beelde and Careman and Leydens، توقعات مستعملي المعلومات المالية فيما يتعلق بالمهام التي نفذت من جانب المدققين، بلجيكا، 1999 .

والاحتيال الجوهري أما المدققون فكانوا أكثر سلبية لهذه الظاهرة ، المجتمع المالي ينتظر من المدققين توسيع عينة الاختبارات في حالة ظهور أدلة تعزز وجود احتيال حتى إذا لم يتناسب الأجر مع الجهد المبذول أما المدققون فكانت لهم رأي محايد ، وأما لتجديد فترة عمل المراجع عن مرتين قابل ذلك رفض المدققين أما المجتمع المالي فكان له رأي محايد .

5-دراسة (حلس وجربوع، 2002)"المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين"¹تهدف الدراسة إلى أن مراجع الحسابات يعتمد في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض بحيث تمثل الإجراءات التحليلية إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي في عملية المراجعة لاسيما عند عمل برنامج المراجعة وعلى مراجع الحسابات ألا يعتمد اعتمادا كاملا على أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها وعلى المراجع اللجوء إلى المراجعة التحليلية للتأكد من معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية عن طريق النسب المثوية .

6-دراسة (علام، 2003)"حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"²تناولت هذه الدراسة إشكالية أسلوب المصادقات المرسله للعميل واعتراض العميل على رصيد هذه المصادقات وقد رسمت هذه الدراسة حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات بوصفه أحد أدلة الإثبات وقد هدف الباحث من هذه الدراسة ومن عرض رؤيته ووجهة نظره في هذا الموضوع أن يفتح باب النقاش حول هذه الإشكالية التي خلا منها الأدب المحاسبي لعلم المراجعة الخارجية على الحسابات فكانت هذه الدراسة بمثابة نقطة البداية لجدل ونقاش علمي محايد مستنير بين الأكاديميين والمزاويلن والقانونيين والمنظمات المهنية ومراكز البحث العلمي والجهات ذات الاختصاص ليبدلي كل منهم بدلوه ويأتي كل منهم بحججه وأسانيده حتى يمكن استكمال النقص في هذا العلم في تلك الجزئية .

7- دراسة (جربوع، 2004) "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضييق هذه الفجوة"³

وهدفت إلى التعرف على العوامل التي أدت لوجود هذه الفجوة وطرق تضييقها ،وأعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي استنادا إلى الدراسات والدوريات والمراجع التي غطت الفترة ما بين 1970 إلى 2000 م .وتوصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات ناتجة عن عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسؤوليته والشك في استقلال المراجع وحياده ، ونقص الكفاية المهنية عنده وقلة الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة ، انخفاض جودة الأداء وعدم مباشرة التقارير للتغير في المجتمع .

¹ - حلس وجربوع، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين ، فلسطين 2002 .

² - علام، حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"، 2003 .

³ - جربوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضييق هذه الفجوة"، 2004 .

8-دراسة(هاني فرحان الزايغ ، 2006)" دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية " ¹ دراسة دولية تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين .تهدف هذه الدراسة أساسا إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ولتحقيق هذا الهدف ، قام الباحث بتصميم استبيان وزعت على 85 مراجعا .ولقد أظهرت النتائج بأن على مراجعي الحسابات القانونيين بدل العناية المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية ، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة ، ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتقديرات المحاسبية ، ومدى استمرار المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة .

9- دراسة (محمود شعبان حسين أحمد، 2007) " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تصنيفها " ²، دراسة تحليلية لأراء :مراجعي الحسابات ،مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين .تهدف إلى دراسة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة وذلك بدراسة تحليلية لأراء كل من مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة فلسطين .ومن أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي ،تعود إلى جهل المراجع الخارجي أكثر من الأمور المتعلقة بطبيعة عمله ووجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي تعود لعدم إدراكه لطبيعة عمل المراجع الخارجي بالنسبة لكشف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية والإفصاح عنها .

10-دراسة (سامح عبد الرزاق الحداد ،فلسطين 2008)"تحليل وتقييم إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي أثره على جودة الأداء المهني في الخدمات المراجعة " ³ مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية كلية التجارة فلسطين حيث تمت الدراسة على عينة تتكون من 80 والمتمثلة في مكاتب المراجعة في قطاع غزة وتهدف الدراسة إلى تحديد أثر إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة وكانت النتائج كالتالي :

*قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي العملي لهم باستمرار .
*هناك اهتمام من مكاتب المراجعة بالتخصص المهني في صياغة عميل المراجعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية مما يعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة .

¹ - هاني فرحان الزايغ ،" دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ،فلسطين 2006،

² - محمود شعبان حسين أحمد، " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تصنيفها،فلسطين ، 2007 .

³ - سامح عبد الرزاق الحداد ، "تحليل وتقييم إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي أثره على جودة الأداء المهني في الخدمات المراجعة ، فلسطين ، 2008.

11-دراسة (لقيطي الأخضر، 2009) "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر" ¹ مذكرة ماجستير جامعة الحاج الأخضر باتنة الجزائر ، تمت الدراسة عينة تتكون من 210 منها 120 محافظ الحسابات ومنها 90 مستخدمي القوائم المالية حيث تهدف الدراسة محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضيق الفجوة بالأطراف المهتمة بالمراجعة الحسابات معرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر محاولة تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية : إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا بقواعد السلوك المهني هناك تضارب بين وجهة النظر المراجعين والمستخدمين فيما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق أن مهمة تطوير مهمة مراجعة الحسابات في الجزائر يتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها .

12-دراسة (عهد علي زعيتير / حسام عبد المحسن العنقري، 2011) "اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية" ² تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ومناقشة مدى اعتماد المراجع على تقديره الشخصي من خلال قيامه بإجراءات العمل الميداني لعمليات المراجعة التي يتعاقد على تنفيذها ومدى قدرته على الوفاء بمعايير المراجعة المتعلقة بمظاهر العمل الميداني . كما يهدف إلى كشف النقاب عن تأثير التفاوت في الأداء بين المراجعين والمترب عن وجود فرص قيامهم باستخدام تقديراتهم الشخصية في التعامل مع متطلبات معايير العمل الميداني على جودة أدائهم المدني وتوصلت هذه الدراسة على أهم النتائج التالية :

*التقدير الشخصي للمراجعين يؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني .

*وجود علاقة طردية بين التقدير الشخصي للمراجع وبين وجود تفاوت جوهري في الممارسات بين المراجعين .

13-دراسة (نسرین حشيشي، 2012) "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" ³ (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) مذكرة ماستر 2012 جامعة بسكرة . تدور إشكالية الرئيسية للبحث حول كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية، وللإجابة على إشكالية البحث إنتهج

¹ - لقيطي الأخضر ، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر" مذكرة ماجستير جامعة الحاج الأخضر باتنة الجزائر، 2009 .

² - عهد علي زعيتير / حسام عبد المحسن العنقري، "اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية" ، المملكة العربية السعودية ، 2011 .

³ -نسرین حشيشي ، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) مذكرة ماستر جامعة بسكرة، 2012.

الباحث المنهج الوصفي إضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب النظري وإعتمد على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقارير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق .

14-دراسة (خيراني العيد،2013) ،"مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة" (دراسة حالة الجزائر)¹ تهدف إلى تحديد دور عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في تقييم وضبط مخاطر المراجعة والعوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وتحليل وتفسير مخاطر المراجعة طبيعتها، مستوياتها ومصادرها وبالتالي معرفة العوامل الأكثر قدرة في ضبط المخاطر وصولاً إلى أعلى مستوى الكفاءة المهنية وتمثلت الدراسة الإحصائية من خلال مقابلات شخصية واستقصاء لعينة من محافظي الحسابات للوقوف على آرائهم وتوجهاتهم وجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة وكان أبرز نتائجها: يعتبر كل من الاستقلالية و التأهيل العلمي والعملية من أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء محافظي الحسابات حيث لها دور كبير في تقليل مخاطر المراجعة، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة إلى تطوير مستمر .

15-دراسة (طيطوش فتحي، 2013) ("محافظ الحسابات في الجزائر " مجلة علمية مسيلة الجزائر"² تهدف الدراسة إلى معرفة أهمية مهنة محافظ الحسابات عند المشرع الجزائري في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 والذي الغي بالقانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 . تطرق إلى كيفية تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن كل إخلال بالمهام والواجبات الملقاة على عاتقهم .

16-دراسة (ملوح صليحة، 2015)"أثر النظام المحاسبي المالي (SCF) على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر "³ دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء والمحاسبين لولاية ورقلة خلال سنة 2015 .تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع مهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال بيان أثاره على تنظيم المهنة ومسؤوليات المراجع الخارجي وتقارير المراجعة الخارجية وتوافق بين معايير المراجعة الدولية مع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر .ولتحقيق هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي لتحليل البيانات المحصل عليها من الاستبيان حيث تمت دراسة عينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وعليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن النظام المحاسبي المالي أثر على تنظيم المهنة وهذا لاستعادة وزارة المالية الوصاية .وحسن من جودة تقارير المراجعة الخارجية ولم يؤثر بشكل كبير على مسؤوليات المراجع الخارجي .

¹ - خيراني العيد،"مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة" (دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2013 .

² - طيطوش فتحي ،"محافظ الحسابات في الجزائر " مجلة علمية مسيلة الجزائر،مسيلة 2013 .

³ - ملوح صليحة ،"أثر النظام المحاسبي المالي (SCF) على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر " مذكرة ماستر جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2015 .

17- دراسة (بسمة ملواح، 2016) "مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية" ¹ دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي 2016. تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف أمام مسؤوليات محافظ الحسابات بمسؤولياته المهنية، وتبسيط الضوء على أهم جوانب الموضوع ومعرفة أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي لمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان ووزع على عينة عشوائية متمثلة في محافظي الحسابات والمهتمين بالموضوع من أجل معالجتها للوصول إلى النتائج المرجوة .

18-دراسة (شابي هنية، 2016) "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر" ² والتي هدفت 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 وتحليله بأسلوبين الوصفي والتحليلي ونتائجه أوضحت: جودة المراجعة هي أن يتقن مراقب الحسابات عمله من أول محاوله كما توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها: حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة والاستقلال والحياد.

19-دراسة (قسوم فاطمة، 2016) "تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 10/01" ³ تهدف هذه الدراسة إلى تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 10/01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك من خلال تقييم محددات جودة الأداء المهني وفق هذا القانون والعوامل المؤثرة فيه وتمثلت دراستها الميدانية باعتماد على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال التقرب المباشر من المحاسبين وتوزيع استبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها: هناك بعض المحددات التي لها تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات كاستقلالية والتأهيل العلمي ومن العوامل المؤثرة إيجابيا على جودة مراجعة الحسابات، توفر الخبرة المهنية لدى محافظ الحسابات تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة لجودة الأداء المهني .

¹ -بسمة ملواح، "مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية " دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2016.

² - شابي هنية، "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر" مذكرة ماستر جامعة بسكرة، 2016.

³ - قسوم فاطمة، "تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 10/01"، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2016.

المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال تحليل الدراسات السابقة في مجال المراجعة الخارجية نجد ما يلي :

* تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المراجعة الخارجية و المراجع الخارجي من الجانب النظري ، وتمت الدراسة على عينة من مراجعين الخارجيين وبالتحديد محافظي الحسابات .

كما أن معظم الدراسات السابقة موضوع جودة المراجعة من عدة جوانب حيث بعضها بحث في جودة الأداء المهني ، والأخر تطرق لكيفية تحسينها من خلال محددات ومعايير مختلفة .

وتطرق بعض الدراسات إلى تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات ، والبحث في عوامل ومحددات جودة الأداء ووسائل تحسين عملية المراجعة.

ركزت معظم الدراسات على مسؤوليات محافظ الحسابات وبالأخص المسؤوليات القانونية التي حددها المشرع الجزائري في القانون 01/10 المتعلق بالمهنة .

*تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في المتغير المستقل والمتغير التابع ، كمثل تختلف مع بعض الدراسات في الحدود الزمنية والمكانية .

كما يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم : (1-2) أوجه الشبه و الاختلاف :

الدراسة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
دراسة (porter،1993)	-الواجبات التي يجب أن يؤديها المدققين	-الإطار الزمني والمكاني -تطرق إلى فجوة توقعات الأداء
دراسة (huphrey، 1993)	-تناول مهنة المراجعة ومراجعي الحسابات والمدققين	-الإطار الزمني والمكاني -المقارنة بين وجهات نظر المراجعين الممارسين للمهنة ومستعملي خدمات التدقيق
- دراسة (السقا، 1997)	-تطرق إلى دور ومسؤوليات مراجع الحسابات	-الإطار الزمني والمكاني
دراسة (Beelde and Careman and Leydens، 1999)	-تناول مهام مدققين الخارجيين	-الإطار الزمني والمكاني -فجوة التوقعات فيما يتعلق بالمدقق الخارجي ومستعملي القوائم المالية
-دراسة (حلس وجربوع، 2002)	-تناول مراجع الحسابات	-الإطار الزمني والمكاني -تناول مراجعة التحليلية للمراجع الحسابات
دراسة (علام، 2003)	-تناول مراجع الحسابات الخارجي	-الإطار الزمني والمكاني -الالتزام المهني لمراجع الحسابات اتجاه العملاء
دراسة (جربوع، 2004)	-تناول دور ومسؤوليات المراجع وتقييم جودة الأداء	-الإطار الزمني والمكاني -مقارنة بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات

الإطار الزمني والمكاني	-تناول دور المراجع الخارجي	دراسة(هاني فرحان الزايغ ، 2006 (
الإطار الزمني والمكاني -دراسة فجوة بين توقعات المجتمع المالي ومراجعي الحسابات	-تناول مراجع الحسابات	دراسة (محمود شعبان حسين أحمد، 2007)
الإطار الزمني والمكاني -التركيز على محددین التأهيل العلمي والعملی	-جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات	دراسة (سامح عبد الرزاق الحداد ،فلسطين 2008)
الإطار الزمني والمكاني	-تناول مراجعة الحسابات	دراسة (لقيطي الأخضر ،2009)
الإطار الزمني والمكاني -تناول العوامل متعلقة بشخصية المراجع	-تناول العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع الحسابات	دراسة (عهد علي زعيتير / حسام عبد المحسن العنقري،2011)
الإطار الزمني والمكاني -عدم التطرق للمسؤوليات بشكل كافي	-تناول المسؤوليات القانونية للمحافظ الحسابات الذي جاء بها المشرع الجزائري في القانون 01/10 المتعلق بالمهنة	دراسة (نسرین حشيشي ،2012)
الإطار الزمني والمكاني -عدم تناول العوامل أكثر قدرة في ضبط المخاطر	دراسة العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات	دراسة (خيراني العيد،2013)
الإطار الزمني والمكاني -إقتصرت الدراسة على تعيين ووجبات ومهام محافظ الحسابات	-تطرق إلى كيفية تعيين محافظ الحسابات وأهمية المهنة عند المشرع الجزائري	دراسة (طيطوش فتحي ، 2013)
الإطار الزمني - لم يتطرق لمسؤوليات المراجع الخارجي بشكل كافي	-تناولت واقع المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي	دراسة (ملوح صليحة ،2015)
الإطار الزمني	-مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات التي جاء بها المشرع الجزائري في القانون 01/10	دراسة (بسمة ملواح ، 2016)
الإطار الزمني والمكاني -تناولت عوامل متعلقة بشخصية محافظ الحسابات	-دراسة العوامل المؤثرة على جودة مهنة محافظ الحسابات	دراسة (شابي هنية ، 2016)
الإطار الزمني -تطرق لعوامل متعلقة بشخص محافظ الحسابات كالخبرة المهني والإستقلالية	-تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات	دراسة (قسوم فاطمة ،2016)

من خلال الجدول تبين وجود دراسات أقرب للدراسة الحالية وهي دراسة (خيراني العيد) ودراسة (شابي هنية) ودراسة (قسوم فاطمة) .

حيث أن دراستا (خيراني العيد) و(شابي هنية) قامت بتحديد العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ودورها في ضبط مخاطر المراجعة وتقليل الأخطاء الجوهرية وذلك من خلال بحث في هدين الدراستين، إلا أنهما لم يعملا على حصر العوامل الأكثر قدرة في ضبط هذه المخاطر. أما دراسة (قسوم فاطمة) ركزت على محددات ومعايير الجودة ولم تتطرق إلى الوسائل الأخرى للمراجعة من خلال تفعيلها ومعرفة أسباب ومحددات التي ترفع من جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وعرض القانون 01/10 وأبرز ما جاء فيه من جديد لمهنة مراجعة الحسابات .

وقد ركزنا في هذه الدراسة على حصر محددات والعوامل الأكثر تأثير في ضبط مخاطر المراجعة من كل نواحي (مراجع، عملية المراجعة، مكان المراجعة) وتقييم أثرها على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وعرض أبرز ما جاء في القانون 01/10 من مهام ومسؤوليات وشروط تعيين محافظ الحسابات وهذا ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة، ومن خلال إطلاعنا على هذه الأخيرة استفدنا في العديد من النواحي منها إثراء الجانب النظري، الخاص بالمراجع الخارجي وجودة المراجعة الخارجية، ومعرفة النتائج المتوصل إليها من أجل تدارك النقائص.

خلاصة الفصل :

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى مفهوم محافظ الحسابات ومفهوم محافظ الحسابات وشروط تعيينه كما تناولنا مهامه بالإضافة إلى مسؤولياته وفق القانون 01/10 وأهم العوامل المؤثرة فيه ، تقييم جودة الأداء المهني كما تناولنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في مجال واحد مع دراستنا حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في مناقشة أهم العوامل التي يمكن أن تكون لها تأثير كبير على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وتبين من خلال ذلك إن بعض تلك العوامل ذات أثر إيجابي على جودة الأداء والبعض الآخر ذات أثر سلبي.

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية للعوامل المؤثرة على أداء
محافظة الحسابات

تمهيد:

بعد تناول الجانب النظري الذي تطرقنا إليه في الفصل الأول إلى بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحافظ الحسابات وكذا العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ، سنقوم بإسقاط الجانب النظري على الجانب النظري على الدراسة الميدانية (الجانب التطبيقي) من خلال عينة من محافظين الحسابات وخبراء محاسبين . سنتناول في هذه الدراسة أسلوب التحري المباشر لتحليل الفرضيات المتعلقة بالموضوع ، من خلال التقرب المباشر من محافظي الحسابات لتوزيع استمارات الاستبيان , للإجابة على الأسئلة المدرجة فيه وذلك من أجل إيجاد حلول للإشكاليات المطروحة بإتباع أساليب إحصائية التي سنستخدمها في تحليل بيانات من أجل إثبات أو نفي الفرضيات .

المبحث لأول : الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية**المطلب الأول : عرض الاستبيان****أولا :مراحل تصميم الاستبيان :**

مراحل تصميم الاستبيان :للإجابة على الإشكالية الدراسة المطروحة وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات الموضوعة قمنا بإعداد استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة ووفقا للمنهج العلمي المتبع في إعداد استبيان فقد تم وفق المراحل التالية :

1-مرحلة التصميم :وهي أول خطوة في إعداد الاستبيان حيث قمنا بالاستعانة بالدراسات السابقة والجانب النظري للدراسة وبعض المراجع في صياغة مجموعة من الأسئلة مع أخذ بالاعتبار الإشكالية وفرضيات البحث مع مراعاة ما يلي :

✓ صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

✓ تفادي الأخطاء الإملائية كي تكون لغة سليمة؛

✓ ترتيب الأسئلة وربطها بأهداف الدراسة.

2-مرحلة إعداد التصميم : بعد اكتمال تصميم استمارة الاستبيان ثم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة وخاصة في عملية المراجعة والإحصاء والمتمرسين في إعداد الاستبيان من أجل التأكد من صحته وبنائه،ومن دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات ووضوحها التي تساعد على الإجابة على الفرضيات .

3-مرحلة التصميم النهائي :وهي الخطوة الأخيرة بعد الأخذ بعين الاعتبار الآراء والملاحظات الموجه من طرف أساتذة التحكم وإجراء بعض التعديلات تم التوصل إلى الاستبيان النهائي ، كما قمنا بتوزيع الاستمارات على أفراد العينة عن طريق التسليم والاستلام المباشر لأفراد العينة بالإضافة إلى الاستعانة ببعض الزملاء ، كما تم توزيعه على شكل استبيان إلكتروني .

ثانيا : محتوى الاستبيان : يحتوي الاستبيان على مقدمة من أجل تقديم نظرة على موضوع الدراسة وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه ، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي المحض .

تتضمن استمارة الاستبيان على 34 سؤالا موزعة إلى قسمين :

-القسم الأول :يتكون من البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع ، بحيث تتضمن خمسة أسئلة خاصة بعينة الدراسة تمثلت في : الجنس ،العمر ،المؤهل العلمي ،الوظيفة والخبرة المهنية وهي تساعد في تفسير النتائج .

-القسم الثاني :متعلق بفرضيات الدراسة حيث يحتوي على 29 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج إشكالية الدراسة كما قسم إلى محورين :

-المحور الأول :تضمن 22 سؤالاً حول العوامل المؤثرة على مهام ومسؤوليات وأخلاقيات مهنة محافظة الحسابات والذي قسم إلى ثلاثة أجزاء كل جزء منها يدرس فرضية من فرضيات الدراسة كما يلي :

-الجزء الأول :يتكون من عشرة أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى.

-الجزء الثاني :يتكون من ثمانية أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية .

-الجزء الثالث: يتكون من خمسة أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة.

-المحور الثاني :يتكون من سبعة أسئلة خاصة بقياس جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة .

ثالثاً :مجتمع وعينة الدراسة :

العينة المختارة :تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة في عينة من محافظي الحسابات (باعتباره الطرف المسؤول عن خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف تقييم جودة عملية المراجعة الخارجية) .

-عينة الدراسة : يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان ،حيث قمنا بتوزيع حوالي (55) استمارة بحيث شملت عملية توزيع الاستمارات .

وبعد إعادة الاستمارات الموزعة قمنا بفرزها وتبويبها وتنظيمها تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول .

الجدول(2-1): جدول الاستمارات الموزعة على أفراد العينة :

النسبة 100%	العدد	الاستبيان
100 %	55	عدد الإجمالي لاستمارات الموزعة
14.55 %	8	عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة
9.09 %	5	عدد الاستمارات الملغاة (غير الكاملة الإجابة)
76.36 %	42	عدد الاستمارات القابلة للدراسة

رابعاً :الأدوات المستخدمة في الدراسة :

سبحان في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في المعالجة بيانات الجمعية من الاستبيان .

الأدوات الإحصائية :

-اختيار ثبات الاستبيان بطريقة الفاكرومباخ ، ويعرف ثبات الاستبيان بأنه الحصول على نفس النتيجة لو تم

إعادة تطبيقه بعد مدة على نفس العينة تحت نفس الظروف والشروط وبمعنى آخر استقرار نتائج الإسبان وعدم

تغييرها بشكل كبير حتى لو أعيد تطبيقها عدة مرات وفي فترات زمنية مختلفة على نفس العينة ومن أجل اختيار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي الفاكرومباخ (ALPHACROMBAKH) بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0,1).

نتائج اختبار الثبات :

عندما قمنا بتطبيق ألفاكرومباخ من اختيار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من (42) فردا تحصلنا على القيمة ألفا (0.61) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبولة لتحليل النتائج.

- مقياس ليكارث الثلاثي :

تم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكارث الثلاثي لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي:

جدول رقم (2- 2) : يوضح مقياس ليكارث الثلاثي.

غير موافق	محايد	موافق	الإجابة
1	2	3	الوزن

المصدر المصدر: من بإعداد الطالبتين بناء على مقياس ليكارث الثلاثي.

- المتوسط الحسابي و الانحراف: يتم حساب المتوسط الحسابي، المرجح، والانحراف المعياري من أجل تحديد اتجاه إجابات العينة حسب قيم المتوسط كما يلي:

جدول رقم (2-3) : يحدد مجالات اتجاه الإجابات.

اتجاه الإجابة	متوسط الحسابي
غير موافق	من 1.00 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3.00

المصدر : من إعداد الطالبتين .

خامسا : معالجة استمارة الاستبيان

بعدما قمنا باسترجاع الاستمارات الاستبيان الموزعة و الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج Excel ، وذلك بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره بترجمة البيانات على شكل رسومات بيانية وذلك من أجل تسهيل عملية التحليل، وكذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي SPSS ، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي، لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:

1. حساب المتوسطات الحسابية، واستخراج التكرارات لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا لكل محور؛

2. قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
3. الإحصاء الاستدلالي.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

فيهذا المطلب نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة المدروسة وذلك حسب المتغيرات التالية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

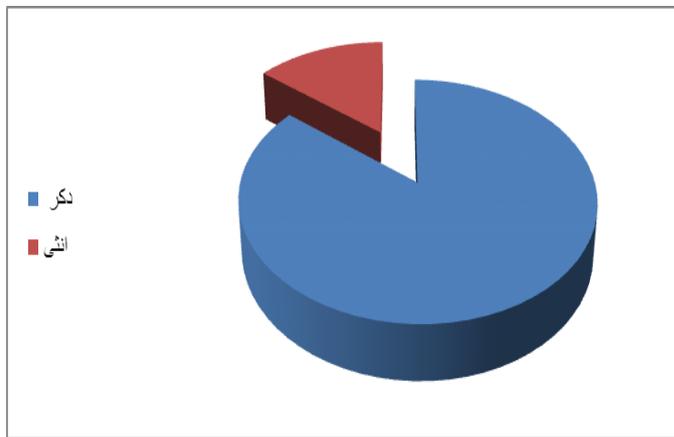
والجدول والشكل البياني يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كما يلي:

جدول رقم (2-4): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	36	% 85.7
أنثى	6	% 14.3
الجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان .

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



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على برنامج Excel

توزيع أفراد العينة : حسب العمر

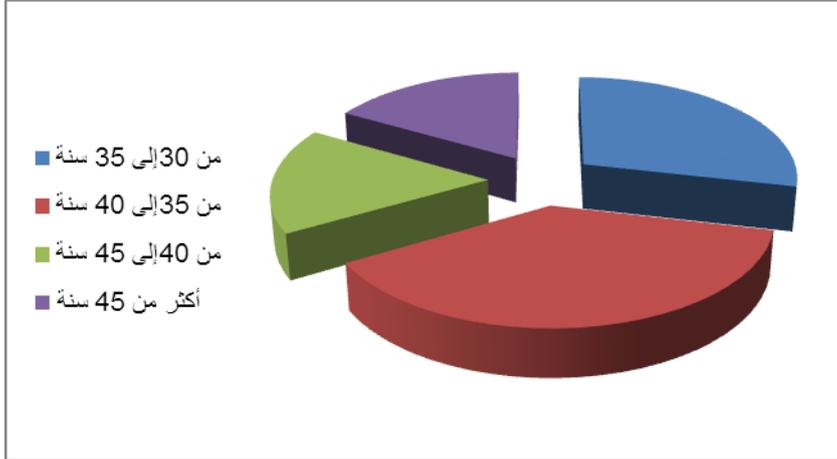
لقد تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية، والجدول والشكل البياني يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية كما يلي:

جدول رقم (2- 5): يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر.

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
من 30 إلى 35 سنة	12	28.6 %
من 35 إلى 40 سنة	16	38.1 %
من 40 إلى 45 سنة	7	16.7 %
أكثر من 45 سنة	7	16.7 %
المجموع	42	100 %

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان .

الشكل رقم (2 - 2): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر.



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول و الشكل البياني يتضح أن الفئة العمرية (من 35 إلى 40 سنة) كانت هي المتصدرة لأفراد العينة بنسبة 38.1% ما يعادل 16 فرد، تليها الفئة العمرية (من 30 إلى 35 سنة) بنسبة 28.6 % تمثلت في 12 فرد ثم الفئتين (من 40 إلى 45 سنة) وأكثر من 45 سنة بنسبة متساوية تقدر ب 16.7% بما تمثل 7 أفراد في كل فئة .

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

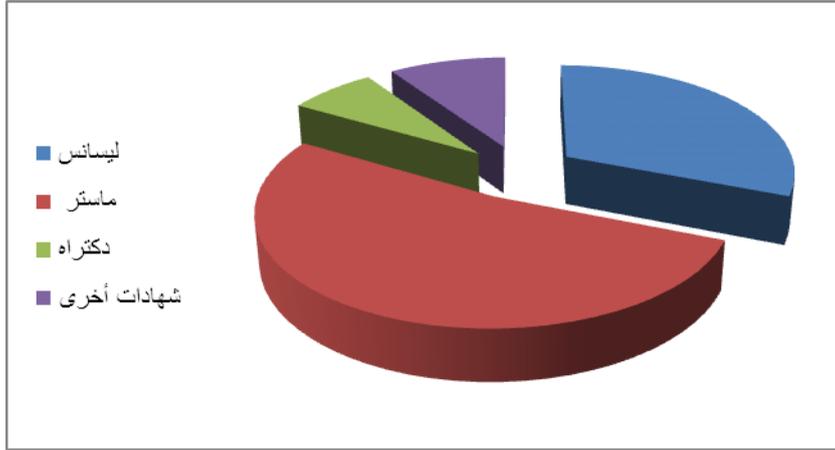
يبين الجدول و الشكل البياني توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

جدول رقم (2-6): يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
31 %	13	ليسانس
52.40 %	22	ماستر
7.10 %	3	دكتوراه
9.5 %	4	شهادات أخرى
100 %	42	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2 - 3) : يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول و الشكل البياني يتضح أن غالبية أفراد العينة هي من المتحصلين على شهادة ماستر بنسبة 52.4 % بما يمثل 22 فرد ،تليها فئة المتحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 31 % تمثلت في 13 فرد وتليها نسبة فئة المتحصلين على شهادات أخرى بنسبة 9.5% تمثلت في 04 أفراد ، وكانت النسبة ضئيلة جدا لحاملين شهادة دكتوراه بنسبة 7.1 % ما يعادل 03 أفراد .

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

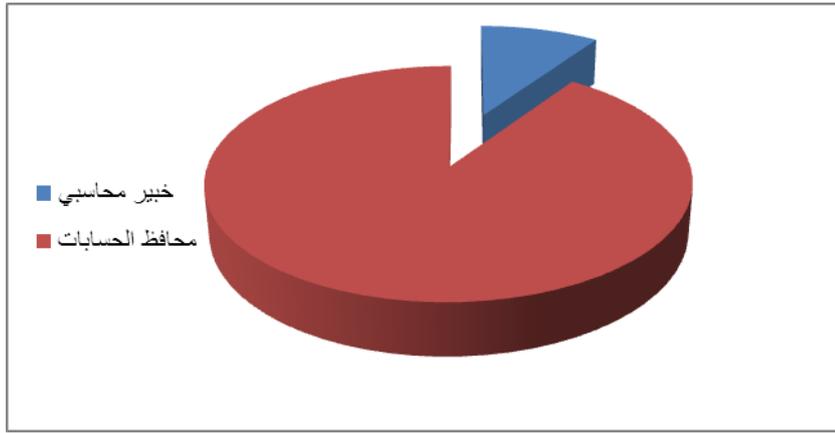
يبين الجدول و الشكل البياني توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة كما يلي:

جدول رقم (2- 7): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
خبير محاسبي	4	9.5 %
محافظ الحسابات	38	90.5 %
المجموع	42	100 %

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان.

الشكل رقم (2 - 4): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على برنامج Excel 2007

من خلال الجدول و الشكل البياني يتضح أن غالبية أفراد العينة كانت من محافظين حسابات بنسبة 90.5 % مما يعادل

38 فرد مقارنة مع فئة خبراء محاسبين بنسبة 9.5 % مما يعادل 04 أفراد.

ونلاحظ انخفاض عدد خبراء محاسبين وهذا راجع لانخفاض عددهم في ولاية ورقلة خاصة.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

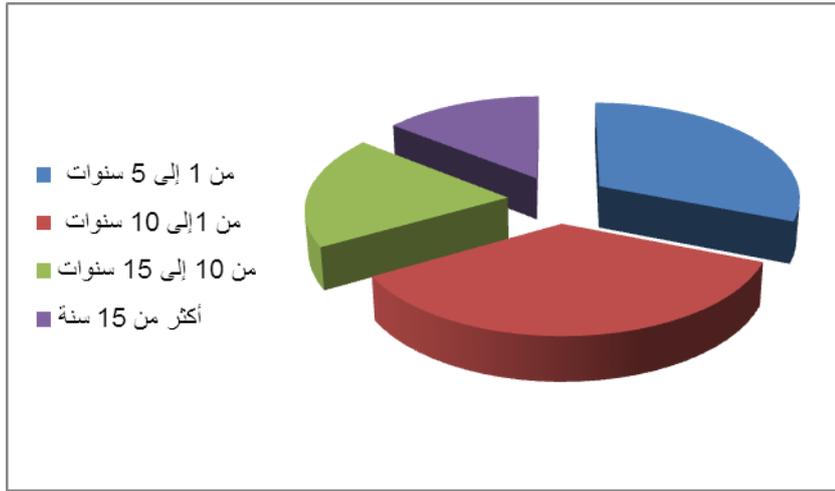
يبين الجدول والشكل البياني توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كما يلي:

جدول رقم (2- 8): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
من 01 إلى 05 سنوات	13	31 %
من 05 إلى 10 سنة	15	35.7 %
من 10 إلى 15 سنة	8	19 %
أكثر من 15 سنة	6	14.3 %
المجموع	42	100 %

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2- 5): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول و الشكل البياني يتضح أن نسبة توزيع سنوات الخبرة المهنية كانت موزعة كما يلي: أكبر نسبة كانت 35.7 % بما يعادل 15 فرد بالنسبة للفئة الخبرة من 5 إلى 10 سنوات تليها نسبة 31 % بما يعادل 13 فرد لسنوات خبرة من 1 إلى 5 سنوات ، أما بالنسبة لفئة الخبرة من 10 إلى 15 سنوات فكانت بنسبة 19 % بما يعادل 8 أفراد و أقل فئة كانت لسنوات خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 14.3% بما يعادل 6 أفراد.

وهذه النسب تعتبر مقبولة حيث أنه من الطبيعي إن تكون نسبة من لديهم خبرة أقل من 10 سنوات تكون أقل أو متساوية مع نسبة فئة أفراد العينة أقل من 40 سنة ، وفي هذه الحالة نلاحظ أنها متساوية بنسبة تقدر ب 66.7 %.

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة

يضم هذا المبحث إحصاء وصفي لإجابات عينة الدراسة و نتائج اختبارات فرضيات الدراسة

المطلب الأول: وصف إجابات عينة الدراسة

الفرع الأول: وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول

جدول رقم (2-09): يمثل نتائج إجابات أسئلة المحور الأول حول العوامل المؤثرة على مهام ومسؤوليات وأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات .

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	الرقم
			التكرار	التكرار	التكرار		
			النسبة %	النسبة %	النسبة %		
موافق	0	3	42	/	/	النزاهة والموضوعية والاستقلالية من أهم الصفات محافظ الحسابات والتي تؤهله من فحص وتقييم القوائم المالية بطريقة صائبة وصحيحة .	1
			100	/	/		
موافق	0	3	42	/	/	التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر تأثيرا إيجابيا وفعالا في عملية المراجعة .	2
			100	/	/		
موافق	0	3	42	/	/	مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المختصة بمهنته باستمرار تساعده في زيادة الخبرة العلمية	3
			100	/	/		
موافق	0.261	2.93	39	3	/	يقوم محافظ الحسابات بالأعمال التي تتوافق مع قواعد وآداب سلوك المهنة ولا تسيء لسمعته الشخصية والمهنية وكذا علاقاته مع زملائه بالمهنة .	4
			92.9	7.1	/		
موافق	0.297	2.90	38	4	/	يعمل محافظ الحسابات على أداء مهامه بصدق وأمانة وعدم الإصغاء لأي أطراف خارجية ذوي مصالح متعارضة مع المعايير الأخلاقية .	5
			90.5	9.5	/		
موافق	0.154	2.98	41	1	/	يتمتع محافظي الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات ..	6
			97.6	2.4	/		
موافق	0.431	2.76	32	10	/	الدقة والحذر في عمل محافظي الحسابات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في إعداد تقارير المراجعة وإصدار الحكم	7
			76.2	23.8	/		

						الصحيح والصائب.	
محايد	0.754	2.33	21	14	7	الأتعاب المحددة قانونا التي يتقاضاها محافظي الحسابات عند فحص للقوائم المالية تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة .	8
			50	33.3	16.7		
موافق	0.593	2.45	21	19	2	التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها .	9
			50	45.2	4.8		
محايد	0.660	2.17	13	23	6	يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني .	10
			31	54.8	14.3		
موافق	0.828	2.40	26	7	9	يؤكد محافظ الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية أن الحسابات السنوية مطابقة لعمليات السنة المالية .	11
			61.9	16.7	21.4		
موافق	0.828	2.40	33	7	2	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .	12
			78.6	16.7	4.8		
موافق	0.544	2.74	33	7	2	الحرية التامة لمحافظي الحسابات في إعداد برنامج عملية المراجعة يزيد في تسهيلها وإتمامها في وقت قياسي .	13
			78.6	16.7	4.8		
موافق	0.550	2.55	24	17	1	يقوم محافظ الحسابات باختيار إجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها وكذا تحديد ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية .	14
			57.1	40.5	2.4		
موافق	0.328	2.88	37	5	/	فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي وفعالية المراقبة الداخلية تنعكس بالإيجاب على عملية المراجعة .	15
			88.1	11.9	/		
موافق	0.501	2.43	18	24	/	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادق بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة.	16
			42.9	57.1	/		
موافق	0.544	2.74	33	7	2	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار الاستغلال .	17
			78.6	16.7	4.8		
موافق	0.470	2.79	34	7	1	حصول محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسهل عملية المراجعة وبالتالي تسهيل عمله	18
			81	16.7	2.4		
محايد	0.705	2.12	13	21	8	يراجع محافظ الحسابات الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة التي يراقبها وبين المؤسسات والهيئات الأخرى التي لها علاقة بها .	19
			31	50	19		
محايد	0.786	1.67	8	12	22	ضغوطات وتدخلات من طرف مؤسسة محل المراجعة عند القيام بعملية المراجعة تعمل على تسهيل هذه الأخيرة .	20
			19	28.6	52.4		
موافق	0.297	2.90	38	4	/	المعلومات الموجودة في تقرير المراجعة تكون مهمة ومفهومة	21

			90.5	9.5	/	وواضحة تساعد في اتخاذ القرار بالنسبة لمتخذي القرار بالمؤسسة محل المراجعة.	
موافق	0.633	2.55	26	13	3	المراجعة الداخلية الجيدة في مؤسسة محل المراجعة تسهل مهمة محافظ الحسابات في عملية المراجعة الخارجية.	22
			61.9	31	7.1		
موافق	0.142	2.5787	654	205	65	المحور الأول	X
	27		71	22	7		

المصدر : من إعداد الطالبين باعتماد على الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي :

1_ النزاهة والموضوعية والاستقلالية من أهم الصفات محافظ الحسابات والتي تؤهله من فحص وتقييم القوائم المالية بطريقة صائبة وصحيحة : أبدى 100% من أفراد العينة موافقتهم على أن النزاهة والموضوعية والاستقلالية من أهم الصفات محافظ الحسابات والتي تؤهله من فحص وتقييم القوائم المالية بطريقة صائبة وصحيحة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.00 والانحراف المعياري 0.00 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن أهم صفات محافظ الحسابات هي النزاهة والموضوعية والاستقلالية .

2_ التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر تأثيرا إيجابيا وفعالا في عملية المراجعة : أبدى 100% من افراد العينة موافقتهم على التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر تأثيرا إيجابيا وفعالا في عملية المراجعة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.00 والانحراف المعياري 0.00 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية تعتبر لها تأثير ايجابي وفعال في عملية المراجعة .

3_ مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المختصة بمهنته باستمرار تساعده في زيادة الخبرة العلمية : أبدى 100% من أفراد العينة موافقتهم على أن مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المختصة بمهنته باستمرار تساعده في زيادة الخبرة العلمية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.00 والانحراف المعياري 0.00 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية باستمرار تساعد في زيادة الخبرة العلمية .

4_ يقوم محافظ الحسابات بالأعمال التي تتوافق مع قواعد وآداب سلوك المهنة ولا تسيء لسمعته الشخصية والمهنية وكذا علاقاته مع زملائه بالمهنة: أبدى 92.9% من افراد العينة موافقتهم على انه يقوم محافظ الحسابات بالأعمال التي تتوافق مع قواعد وآداب سلوك المهنة ولا تسيء لسمعته الشخصية والمهنية وكذا علاقاته مع زملائه بالمهنة بينما أبدى 7.1 من افراد العينة الاتجاه الحياد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي

2.93 والانحراف المعياري 0.261 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية من اساس اخلاقيات محافظ الحسابات .

05_ يعمل المحاسب على أداء مهامه بصدق وأمانة وعدم الإصغاء لأي أطراف ذوي مصالح متعارضة على حساب المعايير الأخلاقية: ابدى 90.5% من افراد العينة موافقتهم على انه يعمل المحاسب على أداء مهامه بصدق وأمانة وعدم الإصغاء لأي أطراف ذوي مصالح متعارضة على حساب المعايير الأخلاقية بينما 9.5 من افراد العينة الاتجاه المحايد ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.90 والانحراف المعياري 0.297 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية هي من صفات محافظ الحسابات .

06_ يتمتع محافظي الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات: ابدى 97.6% من أفراد العينة موافقتهم على انه يتمتع محافظي الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات بينما أبدى 2.4% من أفراد العينة الاتجاه المحايد ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.98 والانحراف المعياري 0.154 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان محافظ الحسابات لا يكشف عن أي معلومة تخص عمله او احد عملائه الا في حالة وجود حق او واجب مهني وقانوني يتطلب ذلك.

07_ الدقة والحذر في عمل محافظي الحسابات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في إعداد تقارير المراجعة وإصدار الحكم الصحيح صائب وصحيح: ابدى 76.2% من افراد العينة موافقتهم على ان الدقة والحذر في عمل محافظي الحسابات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في إعداد تقارير المراجعة وإصدار الحكم الصحيح صائب وصحيح بينما ابدى 23.8% من افراد العينة الاتجاه المحايد ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.76 والانحراف المعياري 0.431 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية يعتبر من اهم العوامل المتعلقة بمحافظ الحسابات .

08_ الأتعاب المحددة قانونا التي يتقاضاها محافظي الحسابات عند فحص للقوائم المالية تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة: أبدى 50.0% من أفراد العينة موافقتهم على ان الأتعاب المحددة قانونا التي يتقاضاها محافظي الحسابات عند فحص للقوائم المالية تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة بينما أبدى 33.3% من أفراد العينة الاتجاه المحايد و 16.7% عدم موافقتهم ، حيث بلغ

المتوسط الحسابي 2.33 والانحراف المعياري 0.754 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية تعتبر ذات أهمية كبيرة لمحافظ الحسابات .

09_ التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها: أبدى 50.0% من افراد العينة موافقتهم على ان التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها بينما أبدى 45.2% من أفراد العينة الاتجاه المحايد و 4.8% ابدوا عدم موافقتهم ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.45 والانحراف المعياري 0.593 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية تتم بتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها .

10_ يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني: أبدى 54.8% من أفراد العينة الاتجاه المحايد على يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني بينما 31.0 أبدوا موافقتهم و 14.3% ابدوا عدم موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.17 والانحراف المعياري 0.660 لذلك فان اتجاه العينة هو نحو عدم إبداء رأي والتحفيز حول تعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني .

11_ يؤكد محافظ الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية أن الحسابات السنوية مطابقة لعمليات السنة المالية: أبدى 61.9% من أفراد العينة موافقتهم على تؤكد محافظ الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية أن الحسابات السنوية مطابقة لعمليات السنة المالية بينما ابدوا 21.4% من أفراد العينة عدم موافقتهم و 16.7% ابدوا الاتجاه المحايد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.40 والانحراف المعياري 0.828 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

12_ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة :

أبدى 78.6 من أفراد العينة موافقتهم على انه يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة بينما 16.7% ابدوا الاتجاه المحايد و 4.8% ابدوا عدم موافقتهم ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.40 والانحراف المعياري 0.828 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات .

13_ الحرية التامة لمحافظي الحسابات في إعداد برنامج عملية المراجعة يزيد في تسهيلها وإتمامها في وقت قياسي: أبدى 78.6 من أفراد العينة موافقتهم على الحرية التامة لمحافظي الحسابات في إعداد برنامج عملية

المراجعة يزيد في تسهيلها وإتمامها في وقت قياسي بينما 16.7% ابدوا الاتجاه المحايد و4.8% ابدوا عدم موافقتهم ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.74 والانحراف المعياري 0.544 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات .

14- يقوم محافظ الحسابات باختيار إجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها وكذا تحديد ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية: أبدى 57.1% من أفراد العينة موافقتهم على يقوم محافظ الحسابات باختيار إجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها وكذا تحديد ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية بينما ابدوا 40.5% من افراد العينة الاتجاه المحايد و2.4% ابدوا عدم توافقهم ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 والانحراف المعياري 0.550 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

15_ فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي وفعالية المراقبة الداخلية تنعكس بالإيجاب على جودة عملية المراجعة: أبدى 88.1% من افراد العينة موافقتهم على انه يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة بينما 11.9% ابدوا الاتجاه المحايد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.88 والانحراف المعياري 0.328 لذلك فان اتجاه العينة يتوافق على ان هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات .

16_ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون نحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة: أبدى 57.1% من أفراد العينة اتجاه محايد على ان الحرية التامة لمحافظي الحسابات في إعداد برنامج عملية المراجعة يزيد في تسهيلها وإتمامها في وقت قياسي بينما 42.9% ابدوا موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.43 والانحراف المعياري 0.501 لذلك فان اتجاه العينة هو نحو عدم إبداء رأي والتحفظ حول حرية محافظ الحسابات في إعداد برنامج عملية المراجعة .

17_ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال: أبدى 78.6% من أفراد العينة اتجاه المحايد على انه يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال بينما 16.7% ابدوا الاتجاه المحايد و4.5% ابدوا الاتجاه غير موافق ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.74 والانحراف المعياري 0.544 لذلك فان اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات .

18_ حصول محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسهل عملية المراجعة وبالتالي تسهيل عمله: أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن حصول محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسهل عملية المراجعة وبالتالي تسهيل عمله بينما 16.7% أبدوا الاتجاه المحايد و2.4% أبدوا عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.79 والانحراف المعياري 0.470 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات.

19_ يراجع محافظ الحسابات الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة التي يراقبها وبين المؤسسات والهيئات الأخرى التي لها علاقة بها: أبدى 50% من أفراد العينة الاتجاه المحايد على أنه يراجع محافظ الحسابات الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة التي يراقبها وبين المؤسسات والهيئات الأخرى التي لها علاقة بها بينما 31.0% أبدوا موافقتهم و19.0% أبدوا عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.12 والانحراف المعياري 0.705 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست من مهام محافظ الحسابات .

20_ ضغوطات وتدخلات من طرف مؤسسة محل المراجعة عند القيام بعملية المراجعة تعمل على تسهيل هذه الأخيرة: أبدى 52.4% من أفراد العينة عدم موافقتهم على ضغوطات وتدخلات من طرف مؤسسة محل المراجعة عند القيام بعملية المراجعة تعمل على تسهيل هذه الأخيرة بينما 28.6% أبدوا الاتجاه المحايد و19% من أفراد العينة أبدوا موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.67 والانحراف المعياري 0.786 ولذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن ضغوطات وتدخلات من طرف مؤسسة محل المراجعة عند القيام بعملية المراجعة تعمل على تسهيل هذه الأخيرة.

21_ المعلومات الموجودة في تقرير المراجعة تكون مهمة ومفهومة وواضحة تساعد في اتخاذ القرار بالنسبة لمتخذي القرار بالمؤسسة محل المراجعة: أبدى 90.5% من أفراد العينة موافقتهم على المعلومات الموجودة في تقرير المراجعة تكون مهمة ومفهومة وواضحة تساعد في اتخاذ القرار بالنسبة لمتخذي القرار بالمؤسسة محل المراجعة بينما 9.5% من أفراد العينة أبدوا الاتجاه المحايد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.90 والانحراف المعياري 0.297 لذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست بضرورة تساعد في اتخاذ القرار بالنسبة لمتخذي القرار بالمؤسسة محل المراجعة.

22_ المراجعة الداخلية الجيدة في مؤسسة محل المراجعة تسهل مهمة محافظ الحسابات في عملية المراجعة الخارجية: أبدى 61.9% من أفراد العينة موافقتهم على المراجعة الداخلية الجيدة في مؤسسة محل المراجعة تسهل مهمة محافظ الحسابات في عملية المراجعة الخارجية بينما 31% من أفراد العينة أبدوا الاتجاه المحايد

و7.5% عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 والانحراف المعياري 0.633 ولذلك فإن اتجاه العينة يتفق على أن هذه العملية ليست بضرورة تسهل مهمة محافظ الحسابات في عملية المراجعة .
جدول رقم (2-13): يمثل نتائج إجابات أسئلة المحور الثاني قياس جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة :

الرقم	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة			
								التكرار	التكرار	التكرار
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
1	عدم ملائمة أتعاب مراجع الحسابات مع حجم العمل الذي يقوم به أثناء عملية المراجعة مما يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أداء المهنة وهذا يؤثر سلبا على جودة الأداء المهني.	5	9	28	2.55	0.705	موافق			
		11.9	21.4	66.7						
2	التزام محافظ الحسابات بالأخلاق والمصادقية وبدل الجهد اللازم في كل عمل يقوم به فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق كفاءة في أدائه وجودة عمله .	1	3	38	2.88	0.395	موافق			
		2.4	7.1	90.5						
3	كبر حجم مكتب المراجعة يزيد في جودة الأداء من خلال الحكم على القوائم المالية من خلال أكثر من رأي واحد وبالتالي تقليل من الأخطاء الواردة.	2	22	18	2.38	0.582	موافق			
		4.8	52.4	42.9						
4	عدم توفر المعرفة الكافية للمراجع بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة عامة ومحافظي الحسابات خاصة تجعله يقع في أخطاء وبالتالي تدني جودة الأداء.	/	6	36	2.86	0.354	موافق			
		/	14.3	85.7						
5	قيام بدورا تدريبية وتأهيلية لمحافظي الحسابات تساعد في زيادة الخبرة العلمية والاحترافية المهنية وعليه تحسين الأداء .	1	6	35	2.81	0.455	موافق			
		2.4	14.3	83.3						
6	تبادل المعلومات والمهارات المكتسبة مع محاسبين آخرين تزيد في جودة الأداء والتقليل من الأخطاء الواردة .	1	8	33	2.76	0.484	موافق			
		2.4	19	78.6						
7	تأليه نظام المعلومات المحاسبي يزيد في سرعة تنفيذ العمليات المحاسبية وبالتالي تسريع الأداء وتحسين جودته.	/	14	28	2.67	0.477	موافق			
		/	33.3	66.7						
Q	المحور الثاني	10	68	216	2.7007	0.22268	موافق			
		4	23	73						

المصدر : من إعداد الطالبين باعتماد على الاستبيان

_ عدم ملائمة أتعاب مراجع الحسابات مع حجم العمل والذي يقوم به أثناء عملية المراجعة ينقص من جودة الأداء المهني: أبدى 66.7% من أفراد العينة موافقتهم على ان عدم ملائمة أتعاب مراجع الحسابات مع حجم العمل والذي يقوم به أثناء عملية المراجعة ينقص من جودة الأداء المهني بينما 21.4% ابدوا الاتجاه المحايد و11.9% ابدوا عدم موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 و الانحراف المعياري 0.705 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق على هذه العملية تأثر تأثيرا سلبيا على جودة الاداء المهني وان اتعاب محافظ الحسابات تعتبر ذات اهمية كبيرة لمحافظ الحسابات .

2_ التزام محافظ الحسابات بالأخلاق والمصدقية وبدل الجهد اللازم في كل عمل يقوم به فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق كفاءة في أدائه وجودة عمله : ابدى 90.5% من افراد العينة موافقتهم على ان إلتزام محافظ الحسابات بالأخلاق والمصدقية وبدل الجهد اللازم في كل عمل يقوم به فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق كفاءة في أدائه وجودة عمله بينما 7.1% ابدوا الاتجاه المحايد و2.4% ابدوا عدم موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.88 والانحراف المعياري 0.395 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية ليست بضرور ان تآثر على جودة الاداء المهني .

3_ كبر حجم مكتب المراجعة يزيد في جودة الأداء من خلال الحكم على القوائم المالية من خلال أكثر من رأي واحد وبالتالي تقليل من الأخطاء الواردة: ابدى 52.4% من افراد العينة الاتجاه المحايد على ان كبر حجم مكتب المراجعة يزيد في جودة الأداء من خلال الحكم على القوائم المالية من خلال أكثر من رأي واحد وبالتالي تقليل من الأخطاء الواردة بينما 42.9% ابدوا موافقتهم و4.8% ابدوا عدم موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.38 والانحراف المعياري 0.582 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية ليست بضرورة ان تآثر على جودة الاداء المهني .

4_ عدم توفر المعرفة الكافية للمراجع بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة عامة ومحافظي الحسابات خاصة تجعله يقع في أخطاء وبالتالي تدني جودة الأداء : ابدى 85.7% من افراد العينة موافقتهم على ان عدم توفر المعرفة الكافية للمراجع بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة عامة ومحافظي الحسابات خاصة تجعله يقع في أخطاء وبالتالي تدني جودة الأداء بينما 14.3% من افراد العينة ابدوا الاتجاه المحايد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.86 والانحراف المعياري 0.354 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق على ان هذه العملية تجعل المراجع يقع في اخطاء وبالتالي تدني جودة الاداء.

5_ قيام بدورات تدريبية وتأهيلية لمحافظي الحسابات تساعد في زيادة الخبرة العلمية والاحترافية المهنية وعلية الزيادة في تحسين الأداء: ابدى 83.3% من افراد العينة موافقتهم على ان قيام بدورات تدريبية وتأهيلي لمحافظي الحسابات تساعد في زيادة الخبرة العلمية والاحترافية المهنية وعلية الزيادة في تحسين الأداء بينما 14.3% ابدوا الاتجاه المحايد و2.4% من أفراد العينة ابدوا عدم موافقتهم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي

2.81 والانحراف المعياري 0.455 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق مع هذه العملية من اجل زيادة الخبرة العلمية والاحترافية وعليه الزيادة في تحسين الاداء .

6- تبادل المعلومات والمهارات المكتسبة مع محاسبين آخرين تزيد في جودة الأداء والتقليل من الأخطاء الواردة: أبدى 78.6 % من افراد العينة موافقتهم على ان تبادل المعلومات والمهارات المكتسبة مع محاسبين آخرين تزيد في جودة الأداء والتقليل من الأخطاء الواردة بينما 19.0% ابدوا الاتجاه المحايد و 2.4 % ابدوا عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.76 والانحراف المعياري 0.484 ولذلك فان اتجاه هذه العينة يتفق على ان هذه العملية تساهم وتساعد في لتحسين الأداء .

7_ تأليه نظام المعلومات المحاسبي يزيد في سرعة تنفيذ العمليات المحاسبية وبالتالي تسريع الأداء وتحسين جودته: أبدى 66.7% من أفراد العينة موافقتهم على تأليه نظام المعلومات المحاسبي يزيد في سرعة تنفيذ العمليات المحاسبية وبالتالي تسريع الأداء وتحسين جودته بينما 33.3% ابدوا الاتجاه المحايد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.67 والانحراف المعياري 0.477 ولذلك فان اتجاه العينة يتفق أن هذه العملية تزيد من تسريع الأداء وتحسين جودته

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:

هو اختبار متوسط فرضيات لمقارنة متوسطات عدة مجتمعات مستقلة، وسنقوم هنا باختبار المتغيرات التابعة : المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية مع متوسطات إجابات أفراد العينة.

الفرع الأول: اختبار أنوفا

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

1. اختبار أنوفا لمتغير المستوى العلمي:

لإجراء هذا الاختبار سوف نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

جدول رقم 2-14 (نتائج تحليل التباين الأحادي) one way anova - (لمتغير المؤهل العلمي)

المحاور	نموذج العلمي	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F	مستوى العينة
المحور الأول	داخل المجموع	0.008	3	0.003	0.130	0.942
	خارج المجموع	0.821	38	0.022		
	المجموع	0.830	41			
المحور الثاني	داخل المجموع	0.025	3	0.008	0.161	0.922
	خارج المجموع	2.008	38	0.053		
	المجموع	2.033	41			

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي بسبب أن القيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.130 و 0.161 وهي أقل من F الجدولية ، وقيمة Sig 0.942 و 0.922 وهي أكبر من 0.05 .

وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف المؤهل العلمي أي لهم نفس التصورات والاتجاهات حول محاور وأبعاد الدراسة .

وعليه نقبل بالفرضية الصفرية (H0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعاً للمتغير المؤهل .

2- اختبار أنوفا لمتغير المستوى الوظيفية:

لإجراء هذا الاختبار سوف نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H₀: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعاً لمتغير الوظيفة .

H₁: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعاً لمتغير الوظيفة .

جدول رقم 2-15 : (نتائج تحليل التباين الأحادي) one way anova - (لمتغير الوظيفة)

المحاور	نموذج العلمي	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F	مستوى العينة
المحور الأول	داخل المجموع	0.045	1	0.045	2.271	0.140
	خارج المجموع	0.785	40	0.020		
	المجموع	0.830	41			
المحور الثاني	داخل المجموع	0.002	1	0.002	0.043	0.838
	خارج المجموع	2.031	40	0.051		
	المجموع	2.033	41			

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعاً للوظيفة محافظ حسابات أو خير محاسبي بسبب أن القيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.271 و 0.838 وهي أقل من F الجدولية ، وقيمة Sig 0.140 و 0.838 وهي أكبر من 0.05 .

وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف الوظيفة أي لهم نفس التصورات والاتجاهات حول محاور وأبعاد الدراسة .

وعليه نقبل بالفرضية الصفرية (H0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعاً للمتغير الوظيفة.

3-اختبار أنوفا لمتغير الخبرة:

لإجراء هذا الاختبار سوف نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H₀: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعاً لمتغير الخبرة.

H₁: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات تبعاً لمتغير الخبرة .

جدول رقم 2-16: (نتائج تحليل التباين الأحادي) one way anova - (لمتغير الخبرة)

المحاور	نموذج العلمي	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F	مستوى العينة
المحور الأول	داخل المجموع	0.057	3	0.019	0.939	0.432
	خارج المجموع	0.773	38	0.020		
	المجموع	0.830	41			
المحور الثاني	داخل المجموع	0.195	3	0.065	1.342	0.275
	خارج المجموع	1.838	38	0.048		
	المجموع	2.033	41			

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للخبرة بسبب أن القيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.939 و 1.342 وهي أقل من F الجدولية ، وقيمة Sig 0.432 و 0.275 وهي أكبر من 0.05 .

وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف الخبرة أي لهم نفس التصورات و الاتجاهات حول محاور وأبعاد الدراسة .

وعليه نقبل بالفرضية الصفرية (H0) أي لا يوجد فروقات بين متوسطات الإجابات تبعا للمتغير الخبرة.

مما سبق نخلص أن نتائج اختبار الفرضيات السابقة تبين أن الفرضية الثالثة لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات عيني الدراسة تبعا للخصائص الديمغرافية بالنسبة للعوامل المؤثرة على مهنة محافظة الحسابات وفق القانون 01/10 بمعنى أن الخصائص الديمغرافية لا تؤثر على جودة أدائه المهني .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي تم فيه محاولة التعرف على العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات وهذا باستخدام التحليل الإحصائي والاستعانة بأساليب الإحصائية الوصفية والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمعرفة اتجاه أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة .

وتم الاستعانة بأساليب الإحصاء الاستدلالي والمتمثلة في الانحدار المتعدد، وذلك من اجل تحديد دور المتغيرات المستقلة (المراجعة الخارجية) والمتغيرات التابعة (العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني).

ومن خلال النتائج المتوصل إليها اتضح أن هناك عوامل مؤثرة في جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات

النتائج:

- ✓ تعتبر النزاهة والموضوعية والاستقلالية من أهم صفات محافظ الحسابات ، كما أن الضغوط والمصالح الشخصية من العوامل الأقل تأثيرا في محافظ الحسابات ؛
- ✓ يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظي الحسابات من أهم العوامل التي لها تأثيرا إيجابا وفعالا في عملية المراجعة ؛
- ✓ يعتبر عامل كبر حجم مكتب المراجعة من العوامل المؤثرة في جودة الاداء المهني .

الْخَاتِمَةُ

الخاتمة

لقد لقي موضوع العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات اهتماما متزايدا من قبل الباحثين ، كون العوامل المؤثرة أصبحت واقعا يهدد الاداء المهني ، لذا يعد التعرف عليها وتقديرها أمرا بالغ الأهمية في مساعدة محافظ الحسابات في جودة الاداء المهني وتنفيذ عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة.

ولقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات وفق القانون 01/10.

وتمت الدراسة من خلال جزئين نظري وآخر تطبيقي حيث يحتوي الأول على ثلاث مباحث نظرية تناولت فيهم أدبيات نظرية وبعض المفاهيم الأساسية حول محافظ الحسابات وعوامل المؤثرة على جودة الاداء المهني وصولا إلى التعليق على الدراسات السابقة ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد خصص لدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة و المزاولين للمهنة ، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية.

لقد توصلت هذه الدراسة بشقيها النظري والميداني إلى مجموعة من النتائج ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

❖ اختبار الفرضيات :

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية ، بعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى

📊 نتائج اختبار الفرضية الأولى :

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على البعد الأول للمحور الأول التي كانت عالية ، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح للمحور الأول (2.5787) بانحراف معياري مقداره (0.14227) وبصفة عامة يمكن القول إن هناك اتفاق على تأثير أخلاقيات ومسؤوليات محافظ الحسابات تأثيرا كبيرا على الاداء المهني لمحافظي الحسابات حسب آراء أفراد العينة الدراسة ، ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الأولى التي تتمحور بالأخلاقيات والمسؤوليات محافظ الحسابات ، ومن خلال القانون الصادر في الجريدة الرسمية المتعلق بمهنة محافظ الحسابات واهم الشروط المتواجدة فيه من ناحية المسؤوليات المكلف بها والأخلاقيات التي يجب أن يتمتع بها حيث أن الأغلبية مدركين لقانون المهنة .

📊 نتائج اختبار الفرضية الثانية :

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على البعد الثاني للمحور الأول التي كانت عالية ، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح للمحور الأول (2.5787) بانحراف معياري مقداره (0.14227) وبصفة عامة يمكن القول إن هناك اتفاق على أن هناك مخاطر تواجه محافظ الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة.

ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الثانية ، حيث تم توصل إلى انه يتم تقييم مخاطر المراجعة من قبل محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية ،فبرغم من عدم وجود إرشادات واضحة لمساعدة محافظ الحسابات على تقييم تلك المخاطر ،فان محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية يحرص على إتمام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية .

نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على البعد الثالث للمحور الأول التي كانت عالية ، إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.5787) بانحراف معياري مقداره (0.14227) وبصفة عامة يمكن القول إن هناك اتفاق على أنها تؤثر العوامل الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات .

ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الثالثة، حيث أن أغلبية أفراد عينة الدراسة راو أن هناك تأثير سلبى لهذه العوامل على الممارسة المهنية ، كما أن القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد وأخلاقيات المهنة تحتاج إلى توضيح أكثر .

نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على الحور الثاني التي كانت عالية ،اذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (2.7007) وبانحراف معياري (0.22268).

ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الرابعة ،حيث تم التوصل إلى أن الدور الذي يلعبه كل من الخبرة المهنية والمؤهل العلمي والتخصص العلمي ، حيث يجوز أغلبية أفراد العينة على خبرة مهنية طويلة بالإضافة إلى أن أغليبيتهم حائزين على شهادات عليا وجلهم درس تخصص محاسبة ومالية

نتائج:

يعتبر توافر عنصر الاستقلالية والنزاهة والموضوعية من أهم العوامل التي تقوم عليها مهنة محافظ الحسابات وهي من أهم الصفات التي يتسم بها محافظ المهنيين؛

تتأثر جودة المراجعة بعدة عوامل منها ما هو مرتبط بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة ومنها ما هو مرتبط بالمؤسسة محل المراجعة ،وقد اختلفت الدراسات في تأثير هذه العوامل إما بالاجاب أو بالسلب؛

إن فهم واستيعاب الأنواع المختلفة لخطر المراجعة لدى محافظ الحسابات يعد أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع لوضع الخطة المناسبة ،وتقييم النتائج الخاصة بعملية المراجعة؛

- توجد علاقة قوة بين القانون المنظم للمهن المحاسبية 01/10 ودرجة التزام المهنيين بأخلاقيات المهنة، وهذا دليل على كفاءة القانون في تنظيم ممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والحاسب المعتمد؛
- يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملية من أهم العوامل التي تؤثر على جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات ، إلا أن الجانب التأهيل العلمي بحاجة إلى تطوير مستمر نظرا لتطور بيئة المراجعة باستمرار؛
- تعتبر مخاطر الرقابة دالة على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة ، حيث أن هذا الخطر يعتبر لصيق ببيئة المؤسسة محل المراجعة؛
- التزام مراجع الحسابات بالمشاركة في المحاضرات والندوات المختصة بمهنة باستمرار تساعد في زيادة الخبرة العلمية؛
- إن مسؤولية إعداد وفحص القوائم المالية بصورة عادلة تقع على عاتق الإدارة ، لذا فان هذه الأخيرة هي مسؤولة عن ضمان تصميم وتنفيذ عملية الرقابة الداخلية ؛
- جودة المراجعة الخارجية عبارة عن خدمة تلبية حاجات الأطراف ذات المصلحة ، ويصعب قياسها وتحديدتها بسبب الطبيعة النسبية لجودة المراجعة وتعدد الأطراف المهتمة بها .
- التوصيات المقترحة:**
- ✓ الربط بين الجانب الأكاديمي والمهني بما يحقق خريجين لهم مهارات وقدرات تدعم مهنة محافظ الحسابات والمراجعة؛
 - ✓ الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لتطوير أداء المحافظين باستخدام تقنيات حديثة وبرامج تدريبية مستمرة بالإضافة لبرمجة وعقد دورات ومؤتمرات لتناول احداث ما توصل إليه في مجال المهنة؛
 - ✓ تشجيع المراجعين على مواصلة دراستهم الأكاديمية في المجالات المرتبطة بالمراجعة والمحاسبة ، لما له من دور في تحسين أدائهم والارتقاء بالمهنة؛
 - ✓ جودة الاداء المهني تحقق أهداف الأطراف المهتمة بعملية المراجعة لذا وجب على القائمين بشؤون المهنة وضع المعايير والإرشادات المهنية التي من شأنها تطوير وتحسين جودة الاداء المهني.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

- 1- أمين السيد أحمد لطفي ،"معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين" الطبقة الأولى ،الدار الجامعية مصر 2008.
- 2- أحمد حلمي جمعة ،"تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية ،وقواعد وأخلاقيات المهنة ،سلسلة الكتب المهنية الطبعة الأولى ،دار الصفاء ،الأردن 2009 .
- 3- عبد الفتاح الصحن وآخرون ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،دار الجامعات المصرية الإسكندرية.
- 4- محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ،الجزائر 2005.
- 5- محمد سمير الصبان ،الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية 1993.
- 6- محمد مظهر، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، قطر، 2009.

II. الرسائل والأطروحات الجامعية

- 1- Huphrey، فجوة التوقعات في بريطانيا ،بريطانيا ،1993 .
- 2- بسمة ملوح ،"مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية " دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة والوادي ،مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2016.
- 3- السقا ،التوقعات في بيئة المراجعة، المملكة العربية السعودية ، 1997 .
- 4- العناق مراد ،دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي جامعة المسيلة ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2013-2014 .
- 5- قسوم فاطمة ،تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10 ،مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2016 .
- 6- بالخير بوهايشة ،دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات ،جامعة ورقلة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية 2014 .
- 7- نسرين حتبشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،جامعة بسكرة مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية ، 2011.
- 8- بن جميلة محمد ،مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ،مذكرة لنيل الماجستير ،تخصص قانون المالية ،جامعة قسنطينة 2010 .
- 9- إياد حسن أبو هين ،العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية غزة 2005 .

- a. محمد مفلح الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعاليته التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا 2008.
- 10- آية حار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجع وتعزيز موضوعيته و استقلاله، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
- 11- porter، دراسة ميدانية لفجوة توقعات الأداء في المراجعة، نيوزلندا، 1993.
- 12- Beelde and Careman and Leydens، توقعات مستعملي المعلومات المالية فيما يتعلق بالمهام التي نفذت من جانب المدققين، بلجيكا، 1999.
- 13- جلس وجربوع، المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين، فلسطين 2002.
- 14- ¹ علام، حدود الالتزام المهني لمراجع الحسابات الخارجي اتجاه العملاء عند استخدامه لأسلوب المصادقات"، 2003.
- 15- جربوع، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضيق هذه الفجوة"، 2004.
- a. هاني فرحان الزايغ، "دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، فلسطين، 2006
- 16- ¹ محمود شعبان حسين أحمد، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تصنيفها، فلسطين، 2007.
- 17- سامح عبد الرزاق الحداد، "تحليل وتقييم إستراتيجية المهني للمراجع الخارجي أثره على جودة الأداء المهني في الخدمات المراجعة، فلسطين، 2008.
- 18- لقيطي الأخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر" مذكرة ماجستير جامعة الحاج الأخضر باتنة الجزائر، 2009.
- 19- عهد علي زعيتير / حسام عبد المحسن العنقري، "اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية"، المملكة العربية السعودية، 2011.
- 20- ¹ نسرين حشيشي، "دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية" (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) مذكرة ماستر 2012 جامعة بسكرة.
- 21- خيراني العيد، "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة" (دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2013).
- 22- ¹ طيطوش فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر" مجلة علمية مسيلة الجزائر، مسيلة 2013

المصادر والمراجع

23- ¹ - ملوح صليحة ،"أثر النظام المحاسبي المالي (SCF) على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر " مذكرة
ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015 .

24- ¹ - شابي هنية ، "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محاسبي الحسابات في الجزائر" مذكرة ماستر جامعة بسكرة
،2016.

III. المجالات العلمية

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين ،المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد ،ترجمة المجتمع العربي
للمحاسبين القانونيين بالأردن 2010 ،القسم من 110 إلى 140 .

2- سمير كامل محمد عيسى ، أثر جودة عملية المراجعة على عمليات إدارة الأرباح ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية
،جامعة الإسكندرية ،العدد رقم 02 المجلد 45 ،مصر، يوليو، 2008 ص 09.

3- ¹ - فوزية حامد الجعفري وآخرون ،اتخاذ مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها
المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة ،جامعة الملك عبد العزيز جدة العدد 2، 2008 .

IV. الملتقيات العلمية

1- عبد العالي محمدي مداخلة بعنوان "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد
المالي" ملتقى وطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 6-7 ماي
2012.

2- سليمان بالعور وعبد القادر قطب ،"مداخلة بعنوان متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي
الدالي"-دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية ،ملتقى دولي حول دور معايير
المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي والعمومي على ضوء التجارب
الدولية ،المنعقدة بجامعة ورقلة ،الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

3- آسيا هيري ،مداخلة بعنوان أخلاقيات وسلوك محافظ الحسابات في الجزائر ،يوم دراسي حول مهنة محافظ الحسابات في
الجزائر ،جامعة أدرار ،02 فيفري 2016.

V. القوانين والمراسيم:

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

3- الأمر 66-156 الصادر في 08/06/1966 جريدة رسمية عدد 45 مؤرخة في :11/06/1966.

4- مرسوم تنفيذي 11-30 المؤرخ في 27/10/2011 يحدد الشروط وكليات الاعتماد لممارسة مهنة
الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،جريدة رسمية عدد 7 مؤرخة في 1 فيفري
2011.

5- القانون التجاري المادة 715 مكرر 13 ،الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للحكومة ،الجزائر 2007 .

- 1- <http://www.frc.org.uk/apb/about/annual> .
- 2- <http://tace Tennessee, edu /cg i/ viewcontent>.
- 3- <http://scitation aip .org /getabs /servlet/ getabs/servlet ?>

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Antoine MER CIER ;Philippe merle .audit et commissariat aux comptes :guide de l'auditeur et de l'audite éditions Francis le feprire .paris ,2009/2010.
- 2- CYNT HIA jeffrey,Research on professionnal Responsability and Ethies in accouting ;volume 9 iowastate university ;usa 2004 ;.
- 3- RICKHAYES and AL ;principales of auditing an Introduction to International standards on auditing an Introduction to International standards on auditing ,second edition ,England 2005.
- 4- JONG-HAGCHOI.Audit office size ;audit quality and audit pricing december 2009 .
- 5- STEVEN BULSAM AND OTHERS .AUDITOR INDUSTRY SPECIALISATION AND EMING QUALITY ;AJOURNAL OF PRACTICE AND THE ORY .VOL 22 N2 .SEP 2003
- 6-¹-- JOSEPH V:CARCELLO & AL.AUDITION INDUSTRY SPECIALISATION ANDFRANDULENT FINANCIALREPORTING .UNIVERSITY OF TENNESSEE .
- 7-¹ - MAYHEW- BRIAM AND WILKNIS ; MICHRAEL ; AUDIT FIM INDUSTRY SPECIALISATION AS A DIFFERENTIATION STRERTEGY .MEVI DENCE FROM FEES CHARGED TO FIMS GOING PUBLIC .AUDITING ; AJOURNAL OF PRACTICE & THE ORY .VOL 22 N02..
- 8-¹ - Guide to using International; standards on Auditing in The Auditing in the Audits of small –and Meduim sized Entities ; publié par l"ifac en Dec 2007 Traduction faites par les soins et sous R esponsabilité de Néjib Sfayhi et Autres . .
- 9-¹ -Norme International d'audit 300,applicable aux audits d'etats financiers pour les périodes ouvertes a compter du 15 Dec 2009,texte original :ifac Tradution ;cncg-IRE.
- 10- -Norme International d'audit 500;applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes a compter du 30 juin 2009,texte original :IFAC ,Traduction :CNCC –IRE
- 11- -J. Kenneth Reynolds and J ere R .Francis ;Does size mather
- 12- -Paul M Clikmen ,The greatest frauds of the last century ,Univer University of Richmond ,May 2003, p01.

الملاحق

الملحق 01 : الاستبيان



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و محاسبية

التخصص : محاسبية و جبايئه معمقة

استمارة الاستبيان

أخي الكريم /أخت الفاضلة تحية طيبة وبعد....

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة تحت عنوان :

"العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وفق القانون 10/01"

(دراسة ميدانية لعينة من المحافظين لمحاسبين في ولاية ورقلة)

حيث نهدف من خلال هذه الدراسة الميدانية إلى دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية لمحافظي الحسابات ووسائل تحسينها من أجل تحقيق جودة أداء عالية .
وعليه نرجو من سيادتكم المحترمة الإجابة بصدق على أسئلة الاستبيان بما يعبر عن وجه نظرکم حول الموضوع والمساهمة في إثرائه . وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة . كما نحيطکم علما أن إجاباتکم ستعامل بكل سرية وتکتّم وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .
تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير ،شاكرين لکم تعاونکم وتخصيص جزء من وقتکم بما یخدم البحث العلمي وفقکم الله وسدد خطاکم .

من إعداد الطالبتين

الرجاء وضع علامة x في الخانة المناسبة :

القسم الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة (المعلومات الشخصية):

1- الجنس : ذكر أنثى 2- العمر: من 30 إلى 35 سنة من 35 إلى 40 سنة من 40 إلى 45 سنة أكثر من 45 سنة

3- المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر دكتوراه
شهادات أخرى

4- الوظيفة:

خبير محاسب محافظ حسابات 5- الخبرة المهنية: من 01 إلى 05 سنوات من 05 إلى 10 سنة من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة :

ا. المحور الأول: العوامل المؤثرة على مهام ومسؤوليات وأخلاقيات مهنة محافظة الحسابات :

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1	النزاهة والموضوعية والاستقلالية من أهم الصفات لمحافظ الحسابات والتي تؤهله من فحص وتقييم القوائم المالية بطريقة صائبة وصحيحة .			
2	التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر تأثيرا إيجابيا وفعالا في عملية المراجعة			
3	مشاركة مراجع الحسابات في المحاضرات والندوات المختصة بمهنته باستمرار تساعده في زيادة الخبرة العلمية .			
4	يقوم محافظ الحسابات بالأعمال التي تتوافق مع قواعد وآداب سلوك المهنة ولا تسيء لسمعته الشخصية والمهنية وكذا علاقاته مع زملائه بالمهنة .			
5	يعمل محافظ الحسابات على أداء مهامه بصدق وأمانة وعدم الإصغاء لأي أطراف خارجية ذوي مصالح متعارضة مع المعايير الأخلاقية .			
6	يبتنع محافظي الحسابات عن الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل			

			دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عن هذه المعلومات .		
			الدقة والحذر في عمل محافظي الحسابات يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في إعداد تقارير المراجعة وإصدار الحكم الصحيح والصائب.	7	
			الأتعاب المحددة قانوناً التي يتقاضاها محافظي الحسابات عند فحص للقوائم المالية تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة.	8	
			التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها .	09	
			يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات رادعة لعدم التزامهم بقواعد السلوك المهني.	10	
			يؤكد محافظ الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية أن الحسابات السنوية مطابقة لعمليات السنة المالية .	11	
			يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة .	12	
			الحرية التامة لمحافظي الحسابات في إعداد برنامج عملية المراجعة يزيد في تسهيلها وإتمامها في وقت قياسي .	13	
			يقوم محافظ الحسابات باختيار إجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها وكذا تحديد ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية .	14	
			فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي وفعالية المراقبة الداخلية تنعكس بالإيجاب على عملية المراجعة .	15	
			يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادق بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة.	16	
			يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .	17	
			حصول محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية ومناسبة تسهل عملية المراجعة وبالتالي تسهيل عمله	18	
			يراجع محافظ الحسابات الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة التي يراقبها وبين المؤسسات والهيئات الأخرى التي لها علاقة بها .	19	
			ضغوطات وتدخلات من طرف مؤسسة محل المراجعة عند القيام بعملية المراجعة تعمل على تسهيل هذه الأخيرة .	20	
			المعلومات الموجودة في تقرير المراجعة تكون مهمة ومفهومة وواضحة تساعد في إتخاذ القرار بالنسبة لمتخذي القرار بالمؤسسة محل المراجعة.	21	
			المراجعة الداخلية الجيدة في مؤسسة محل المراجعة تسهل مهمة محافظ الحسابات في عملية المراجعة الخارجية.	22	

العهد الثاني :عوامل متعلقة بعملية المراجعة

العهد الثالث :عوامل متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة

إقامة علاقات بين المراجع والمؤسسة وقبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المؤسسة محل المراجعة يؤثر على موضوعية عمله .

II. المحور الثاني: قياس جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات من خلال القانون المنظم للمهنة :

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
1	عدم ملائمة أتعاب مراجع الحسابات مع حجم العمل الذي يقوم به أثناء عملية المراجعة مما يؤدي إلى عزوف المهنيين عن أداء المهنة وهذا يؤثر سلبا على جودة الأداء المهني.			
2	التزام محافظ الحسابات بالأخلاق والمصادقية وبدل الجهد اللازم في كل عمل يقوم به فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق كفاءة في أدائه وجودة عمله .			
3	كبر حجم مكتب المراجعة يزيد في جودة الأداء من خلال الحكم على القوائم المالية من خلال أكثر من رأي واحد وبالتالي تقليل من الأخطاء الواردة.			
4	عدم توفر المعرفة الكافية للمراجع بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة عامة ومحافظي الحسابات خاصة تجعله يقع في أخطاء وبالتالي تدني جودة الأداء.			
5	قيام بدورات تدريبية وتأهيلية لمحافظي الحسابات تساعد في زيادة الخبرة العلمية والإحترافية المهنية وعليه الزيادة في تحسين الأداء .			
6	تبادل المعلومات والمهارات المكتسبة مع محاسبين آخرين تزيد في جودة الأداء والتقليل من الأخطاء الواردة .			
7	تأليه نظام المعلومات المحاسبي يزيد في سرعة تنفيذ العمليات المحاسبية وبالتالي تسريع الأداء وتحسين جودته.			

الملحق 02 : قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ	الدرجة العلمية و التخصص
الأستاذ المقدم خالد	أستاذ محاضر - أ. تخصص محاسبة و جباية
الأستاذ خمقاني بدر الزمان	أستاذ محاضر - أ. تخصص محاسبة و جباية
الأستاذ مناصرية عبد الكريم	أستاذ مساعد - أ. تخصص إحصاء

الملحق 03 :

ثبات الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.613	29

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.480	22

ثبات المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.308	7

الملحق 04 : الخصائص الوصفية للعيينة

الجنس

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	36	85.7	85.7	85.7
أنثى	6	14.3	14.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

العمر

العمر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 35 الى 30 من سنة	12	28.6	28.6	28.6

الملاحق

40الى 35 من سنة	16	38.1	38.1	66.7
45 الى 40 من سنة	7	16.7	16.7	83.3
45 من أكثر	7	16.7	16.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

العلمي المؤهل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	13	31.0	31.0	31.0
ماستر	22	52.4	52.4	83.3
دكتوراه	3	7.1	7.1	90.5
أخرى شهادة	4	9.5	9.5	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الوظيفة

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسبي خبير	4	9.5	9.5	9.5
الحسابات محافظ	38	90.5	90.5	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنوات 5 الى 1 من	13	31.0	31.0	31.0
سنوات 10 الى 5 من	15	35.7	35.7	66.7
سنة 15 الى 10 من	8	19.0	19.0	85.7
سنة 15 من أكثر	6	14.3	14.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	42	100.0	100.0	100.0

المهني الخبرة و العلمي التاهيل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	42	100.0	100.0	100.0

الحسابات لمحافظ التامة الحرية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	7	16.7	16.7	21.4
موافق	33	78.6	78.6	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الرقابة اجراءات باختبار الحسابات محافظ يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	17	40.5	40.5	42.9
موافق	24	57.1	57.1	100.0
Total	42	100.0	100.0	

محاضرات في الحسابات مراجع مشاركة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق	42	100.0	100.0	100.0

قواعد مع تتوافق التي بالاعمال الحسابات محافظ يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاييد	3	7.1	7.1	7.1
موفق	39	92.9	92.9	100.0
Total	42	100.0	100.0	

بصدق مهامه اداء على المحاسب يعمل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	9.5	9.5	9.5
	موافق	38	90.5	90.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

معلومات اي عن الكشف عن الحسابات محافظ يمتنع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2.4	2.4	2.4
	موافق	41	97.6	97.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الحسابات محافظ عمل في الحدر و الدقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	23.8	23.8	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الرقابة اجراءات باختبار الحسابات محافظ يقوم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
	محايد	17	40.5	40.5	42.9
	موافق	24	57.1	57.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

قانونا المحددة الاتعاب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	14	33.3	33.3	50.0
	موافق	21	50.0	50.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

المراجع عملية باتمام المراجع التزام

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	19	45.2	45.2	50.0

موافق	21	50.0	50.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

رأفة عقوبات الى الحسابات محافظ يتعرض

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	6	14.3	14.3	14.3
محاييد	23	54.8	54.8	69.0
موافق	13	31.0	31.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

للقوائم مراجعته عند الحسابات محافظ يؤكد

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	9	21.4	21.4	21.4
محاييد	7	16.7	16.7	38.1
موافق	26	61.9	61.9	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المحاسبى للنظام الحسابات محافظ فهم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاييد	5	11.9	11.9	11.9
موافق	37	88.1	88.1	100.0
Total	42	100.0	100.0	

بتحفظ المصادقة تقارير باعداد الحسابات محافظ يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاييد	24	57.1	57.1	57.1
موافق	18	42.9	42.9	100.0
Total	42	100.0	100.0	

اجراءاترقابة حول خاص تقرير باعداد الحسابات محافظ يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	7	16.7	16.7	21.4
موفق	33	78.6	78.6	100.0
Total	42	100.0	100.0	

كافية اثبات ادلة على الحسابات محافظ حصول

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	7	16.7	16.7	19.0
موافق	34	81.0	81.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المبرمة الاتفاقيات الحسابات محافظ يراجع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	8	19.0	19.0	19.0
محاييد	21	50.0	50.0	69.0
موافق	13	31.0	31.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الملحق 06 :

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة	42	3.00	.000
المهني الخبرة و العلمي التاهيل	42	3.00	.000
محاضرات في الحسابات مراجع مشاركة	42	3.00	.000
التي بالاعمال الحسابات محافظ يقوم قواعد مع تتوافق	42	2.93	.261
بصدق مهامه اداء على المحاسب يعمل	42	2.90	.297
عن الكشف عن الحسابات محافظ يمتنع معلومات اي	42	2.98	.154
الحسابات محافظ عمل في الحدر و الدقة	42	2.76	.431
قانونا المحددة الاتعاب	42	2.33	.754
المراجع عملية باتمام المراجع التزام	42	2.45	.593
عقوبات الى الحسابات محافظ يتعرض رادعة	42	2.17	.660
مراجعته عند الحسابات محافظ يؤكد للقوائم	42	2.40	.828
تقارير باعداد الحسابات محافظ يقوم خاصة	42	2.40	.828
الحسابات لمحافظ التامة الحرية	42	2.74	.544
اجراءات باختبار الحسابات محافظ يقوم الرقابة	42	2.55	.550
المحاسبي للنظام الحسابات محافظ فهم	42	2.88	.328
تقارير باعداد الحسابات محافظ يقوم بتحفظ المصادقة	42	2.43	.501

تقرير باعداد الحسابات محافظ يقوم اجراءات رقابية حول خاص	42	2.74	.544
اثبات ادلة على الحسابات محافظ حصول كافية	42	2.79	.470
الاتفاقيات الحسابات محافظ يراجع المبرمة	42	2.12	.705
طرف من تدخلات و ضغوطات المؤسسة	42	1.67	.786
المراجعة تقرير في الموجودة المعلومات	42	2.90	.297
المؤسسة في الجودة الداخلية المراجعة	42	2.55	.633
المحور X	42	2.5787	.14227
N valide (liste)	42		

الملحق 07

الحسابات مراجع اتعاب ملائمة عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	5	11.9	11.9	11.9
محاييد	9	21.4	21.4	33.3
موافق	28	66.7	66.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المصادقية و بالخلق الحسابات محافظ التزام

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	3	7.1	7.1	9.5
موافق	38	90.5	90.5	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الاداء جودة في يزيد المراجعة مكتب حجم كبير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	22	52.4	52.4	57.1
موفق	18	42.9	42.9	100.0
Total	42	100.0	100.0	

للمهنة المنظمة لقوانين للمراجع الكافية المعرفة توفر عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	6	14.3	14.3	14.3
موافق	36	85.7	85.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الحساب لمحافظ تأهيلية و تدريبية بدورات قيام

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
محايد	6	14.3	14.3	16.7
موافق	35	83.3	83.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المكتتبية مهارات و المعلومات تبادل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	1	2.4	2.4	2.4
محايد	8	19.0	19.0	21.4
موافق	33	78.6	78.6	100.0
Total	42	100.0	100.0	

العمليات تنفيذ سرعة في يزيد المحاسبي معلومات نظام تالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	14	33.3	33.3	33.3
موافق	28	66.7	66.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الملحق 08 :

	N	Moyenne	Ecart type
الحسابات مراجع اتعاب ملائمة عدم	42	2.55	.705
و بالخلاق الحسابات محافظ التزام المصادقية	42	2.88	.395
جودة في يزيد المراجعة مكتب حجم كبر الاداء	42	2.38	.582
للمراجع الكافية المعرفة توفر عدم للمهنة المنظمة لقوانين	42	2.86	.354
لمحافظ تأهيلية و تدريبية بدورات قيام الحساب	42	2.81	.455

المكتنبة مهارات و المعلومات تبادل	42	2.76	.484
في يزيد المحاسبي معلومات نظام تالية العمليات تنفيذ سرعة	42	2.67	.477
المحور Q	42	2.7007	.22268
N valide (liste)	42		

الملحق 09 :

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للاختبار تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير التابع؛
علاقة بالمؤهل العلمي

لا توجد فروق بين إجابات العمال تبعا للمستوى

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحور X	Intergroupes	,008	3	,003	,130	,942
	Intragroupes	,821	38	,022		
	Total	,830	41			
المحور Q	Intergroupes	,025	3	,008	,161	,922
	Intragroupes	2,008	38	,053		
	Total	2,033	41			

الملحق 10 : علاقة الوظيفة لا توجد فروق بين إجابات العمال

ANOVA

		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحور X	Intergroupes	,045	1	,045	2,271	,140
	Intragroupes	,785	40	,020		
	Total	,830	41			
المحور Q	Intergroupes	,002	1	,002	,043	,838
	Intragroupes	2,031	40	,051		
	Total	2,033	41			

الملحق 11 : علاقة بالخبرة لا توجد فروق بين إجابات العمال:

ANOVA

		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحور X	Intergroupes	,057	3	,019	,939	,432
	Intragroupes	,773	38	,020		
	Total	,830	41			
المحور Q	Intergroupes	,195	3	,065	1,342	,275
	Intragroupes	1,838	38	,048		
	Total	2,033	41			

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	الفهرس
II	الإهداء
III	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات
03	أولا :تعريف محافظ الحسابات
04	ثانيا : شروط ممارسة المهنة
05	ثالثا : تعيين محافظ الحسابات
06	رابعا : أخلاقيات محافظ الحسابات
08	خامسا : مهام محافظ الحسابات
10	المطلب الثاني:العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات
10	أولا : عوامل مرتبطة بالمراجع
17	ثانيا : عوامل مرتبطة بعملية المراجعة
20	ثانيا : عوامل مرتبطة الأطراف الخارجية (المؤسسة)
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: تعليق على الدراسات السابقة
32	خلاصة الفصل الأول

	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للعوامل المؤثرة على أداء محافظ الحسابات
34	تمهيد الفصل الثاني
35	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
35	المطلب الأول: عرض الإستبيان
38	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
43	المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة
43	المطلب الأول: وصف إجابات عينة الدراسة
51	المطلب الثاني : إختبار فرصيات الدراسة
54	خلاصة الفصل الثاني
56	الخاتمة
60	المصادر و المراجع
66	الملاحق
82	الفهرس