الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنـوان:

دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء القانون 01/10 ومعايير المراجعة الجزائرية

(دراسة عينة من محافظي الحسابات بالجزائر)

دراسة تحليلية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية ورقلـــة

إعداد الطالبة: بن قاوقاو جميلة

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ:2023/06/18

أمام اللجنة المناقشة من الأساتذة

أ.د/ محمد الهاشمي حجاج .....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / خير الدين قريشي .....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ.د/ نور الدين بعليش ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي:2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنـوان:

دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء القانون 01/10 ومعايير المراجعة الجزائرية

(دراسة عينة من محافظي الحسابات بالجزائر)

دراسة تحليلية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية ورقلـــة

إعداد الطالبة: بن قاوقاو جميلة

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ:2023/06/18

أمام اللجنة المناقشة من الأساتذة

أ.د/ محمد الهاشمي حجاج .....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ.د / خير الدين قريشي .....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ.د/ نور الدين بعليش ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي:2023/2022

الإهداء

الى روح أبي وجدي الطاهرة رحمهم الله

أهدي ثمرة جهدي هدا الى أعز وأغلى انسانة في حياتي، التي انارت دربي بنصائحها ، الى من منحتني الصبر والعزيمة، الى من

علمتني الصبر والاجتهاد ، الى الغالية على قلبي **أمي**

الى من كان دوما في مساندتي وتشجعي زوجي **العزيز**

الى من حلت بركة وجودهم في حياتي ومن ملئت ضحكته الجميلة الى زينة حياتي وبهجتها الى إبني الغالي **عبد الرحمن**

حفظه الله

الى أحباء قلبي وأشقاء روحي إخوتي وأخواني الأعزاء وأولادهم

الى الأصدقاء ورفقاء الدراسة من دون استثناء

الى من يقدر العلم ويسعى في طلبه

الى من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي

جميلة بن قاوقاو

الشكر والتقدير

الحمد والثناء والشكر لله العلى القدير على نعمه الظاهرة والباطنة

واعترافنا بالفضل والتقدير للجميل لا يسعني الى ان أتقدم بجزيل الشكر والامتنان

الى الأستاذ المشرف **خير الدين قريشي** لقبوله الإشراف على هذا العمل

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير الى كل من قدم لنا المساعدة

عبد الكريم زروقي وامقوس جيلالي

كما أتوجه كذلك بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة التي قبلت وتحملت هذا الجهد

والى كل الأساتذة الذين رافقونا في مسيرتنا وكانوا قدوة لنا

وأخيرا أتقدم بالشكر الى كل من أمدنا بيد العون من قريب او من بعيد لإنجاز هذا العمل

الى كل هؤلاء تحية شكر وامتنان

الملخص:

ان الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01 المتعلق بمهنة خبير محاسبي ومراجع حسابات ومحاسب معتمد من تنظيم للمهنة ومن اجل زيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية وتحسين نظام مراجعة الحسابات في الجزائر ومعرفة مدى تكييف هذه المهنة مع معايير التدقيق الجزائرية

كما حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق الى اهم الجوانب المتعلقة بالموضوع من حيث التعريف بمهنة محافظ الحسابات وكذا الجوانب القانونية بمحافظ الحسابات بالإضافة الى عرض اهم معايير التدقيق المتعلقة به

كما قمنا بتصميم استمارة استبيان وزعت على 50 فرد من أكاديميين ومهنيين في مهنة محافظ الحسابات ثم قمنا بتحليلها وفق المناهج الإحصائية والبرامج التحليلية حيث اعتمدنا على برنامج SPSSفي تحليل النتائج وقد توصلت الدراسة الى ان معرفة مدى توفر الاستقلالية في المعايير الجزائرية لمحافظ الحسابات وكذا التشريع الجزائري.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القانون 10-01، معايير التدقيق، الاستقلالية

Abstract

The aim of this study is to try to shed light on the independence of account auditors in light of Law 10-01 relating to the profession of accounting expert and auditor and certified accountant organizing the profession and in order to increase the confidence of the operators in the financial statements and improve the system of auditing accounts in Algeria and know the extent to which this profession adapts to Algerian auditing standards .

We also tried through this study to address the most important aspects related to the subject in terms of defining the profession of account auditors and also the legal aspects of account auditors in addition to presenting the most important auditing standards related to it. We also designed a questionnaire form that was distributed to 50 individuals from academics and professionals in the profession of account auditors, then we analyzed it according to statistical methods and analytical programs where we relied on SPSS program in analyzing the results.

the study reached that knowing the extent of availability of independence in Algerian standards for account auditors as well as Algerian legislation.

Word clé: account auditors-Law 10-01-auditing standards-independence

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
الاهداء	
شكر والتقدير	
الملخص	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الاشكال	IV
قائمة الملاحق	V
المقـــدمة	أ
الفصل الاول: الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة	
تمهيد	2
المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	3
المبحث الثاني: استقلالية محافظ الحسابات وتبنى الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	21
خلاصة الفصل الاول	50
الفصل الثاني: دراسة تحليلية لعوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات	
تمهيد	52
المبحث الاول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	53
المبحث الثاني: عرض النتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	58
خلاصة الفصل الثاني	71
الخاتمـــة	73
قائمة المراجع	76
الملاحـــق	80
الفهرس	93

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	اهداف التدقيق	32
(2-1)	معايير التدقيق الجزائرية	36
(1-2)	مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي	54
(2-2)	سلم ليكارت الثلاثي	55
(3-2)	اختبار نتائج ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)	57
(4-2)	توزيع العينة حسب الوظيفة او المهنة	58
(5-2)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	59
(6-2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	59
(7-2)	الإطار القانوني لاستقلالية محافظ الحسابات	60
(8-2)	توزيع العينة حسب معايير المهنة	62
(9-2)	اختبار (ANOVA) مدى تأثير القانون 10-01 على استقلالية مراجع الحسابات	64
(10-2)	اختبار (ANOVA) مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على استقلالية محافظ الحسابات	65

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1–1)	أنواع التدقيق	31
(2–1)	أنواع معايير التدقيق متعارف عليها	34
(1–2)	توزيع العينة حسب الوظيفة او المهنة	58
(2–2)	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	59
((3–2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	59

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	**80**
2	تحليل العينة وفق المؤهل العلمي	**83**
3	توزيع العينة حسب معيار المهنة	**83**
4	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	**83**
5	البيئية القانونية المؤثر والمحتوى الاعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر	**84**
6	عناصر البيئة الاقتصادية المؤثرة على والمحتوى الاعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر	**85**
7	نتائج اختبار (ANOVA) تبعا لمتغير المهنة	**85**
8	نتائج المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة	**88**
9	نتائج قيمة الفا كرونباخ	**88**

مقـــدمة

توطئة

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

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

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

أولا: إشكالية البحث

بناء على ما سبق سنعالج في هذا البحث المعنون بـ " دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية والقانون 01/10 ومعايير المراجعة الجزائرية "حيث يتم صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى تأثير القانون01/10 ومعايير التدقيق الجزائرية على استقلالية محافظ الحسابات؟

تندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بالقانون 01/10؟
- هل تؤثر معايير التدقيق على استقلالية محافظ الحسابات؟

ثانيا: فرضيات البحث

نختبر صحة الفرضيات التالية:

- تخضع استقلالية محافظ الحسابات للقانون 01/10
- تتأثر استقلالية محافظ الحسابات لمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة المدروسة.

ثالثا: أسباب اختيار الدراسة

تتمثل أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

- معرفة مدى استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر؛
- التعرف على الدور الحيوي الذي يؤديه محافظو الحسابات وأهمية؛
- أهمية الموضوع في الميدان العلمي؛
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص وكذا الميول الشخصي لتعرف أكثر على هدا الجانب

رابعا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في التالي:

محاولة إعطاء نظرة شاملة حول استقلالية محافظي الحسابات على ضوء القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية. نأمل إن تكون هذه الدراسة مصدرا ومرجعا للمهتمين بالمهنة وتطورها.

خامسا: أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في التالي:

- إبراز الدور الهام الذي يؤديه محافظو الحسابات في إعداد التقارير المالية ؛
- معرفة وجهات نظر المختصين سواء كانوا مهنيين أو أكاديميي نحول موضوع الدراسة؛
- معرفة الالتزامات المهنية لمحافظي الحسابات؛
- الخروج بنتائج وتوصيات قد تكون إضافة للرصيد العلمي.

سادسا: منهج الدراسة

من أجل الإجابة على الأسئلة يتم الاعتماد على المنهج الوصفي الملائم للجانب النظري، من خلال عملية الاطلاع على مجموعة من المراجع ودراسات سابقة وكتب ومقالات.

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

سابعا: حدود الدراسة:

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

ثامنا: هيكل البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، خصص الأول للجانب النظري وذلك للإحاطة الجيدة بالموضوع، بينما خصص الفصل الثاني لدراسة الحالة، أين تم اختبار الفرضيات من خلال دراسة عينة من ومحافظي الحسابات وكذا الأساتذة الجامعيين، جاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة تم تقسيمه إلى مبحثين؛ الأول تم تخصيصه ل مفاهيم أساسية حول مهنة محافظ الحسابات كما تم التطرق فيه إلي أخلاقياته و مسؤولياته و الحقوق و الواجبات تم ختم المبحث بالتعرف علي الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات أما المبحث الثاني فقد تم فيه الاستعانة بالمقالات الأكاديمية والدراسات السابقة والمرتبطة بعناصر الموضوع.

وقد خصص الفصل الثاني من البحث إلى دراسة الحالة والتي كانت على شكل مقابلات شفهية و استبيان ورقي وإليكتروني تم توزيعه على مجموعة من المختصين في مهنة المحاسبة والأساتذة الجامعيين، تم جمع استمارات الاستبيان ومعالجتها وتحليلها عبر برنامج SPSS.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة

تمهيد:

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

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

نتناول في الشق الأول من هذا الفصل عموميات حول محافظي الحسابات كما أننا سنتطرق بإيجاز إلى لاستقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 وكذا معايير التدقيق أما الشق الثاني نتطرق فيه إلى ما ذهبت إليه مختلف الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة على عمل واستقلالية محافظي الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض الجانب النظري حول عموميات محافظي الحسابات كما أننا سنتطرق بإيجاز إلى لاستقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم محافظ الحسابات ومهامه ثم مسؤولياته واتعابه.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه:

1. مفهوم محافظ الحسابات:

- حسب ما جاء في نص المادة 27 من القانون 91-08 فانه " يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات، بموجب أحكام التشريع المعمول به[1].
- حسب ما جاء في نص المادة 22 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].
- ومما سبق يمكن القول إن محافظ الحسابات كل شخص يقوم بالتدقيق والفحص والتحليل والتقويم لمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية للاطمئنان من سلامة المعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة في ضوء أسس ومعايير المراجعة المتعارف عليها وطبقا لعقد الارتباط، بهدف تقديـم تقرير فني محايد عن نتائج عملية المراجعة الى الجهة المعنية ليعينها على اتخاذ القرارات.

2. مهام محافظ الحسابات:

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

1 - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 20، لجريدة صادرة في 01 جانفي1991 ص654.

2 - **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، صادرة في 11 يوليو 2010، ص 07.

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

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

الفرع الثاني: أخلاقيات محافظ الحسابات ومسؤولياته

1) أخلاقيات محافظ الحسابات

قدم دليل الاتحاد للمحاسبين الأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبي مبادئ أساسية لأخلاقيات الواجب التطبيق على كافة المحاسبين تتمثل كالتالي:

- **النزاهة الموضوعية**[1]: يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية (خدمات المحاسبة والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية) يفرض مبدا الموضوعية النظام على كافة المحاسبين المهنيين بان يكون صادقين وعادلين وأمناء ذهنيا بالإضافة الى تحررهم من أي تعارف لمصلحة؛

1 – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للطباعة والنشر،عمان الأردن 2000 ،ص108-109

- **الكفاءة الفنية و العناية الواجبة**[1]: المحاسب المهني بموافقته على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمنا انه ذو كفاءة فنية لأداء الخدمات و تتطلب الكفاءة الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين و تطورات في مهنة المحاسبة و بصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبين عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليس لهم كفاية في تنفيها مالم يحصلوا على نصيحة أو مساعدة من احد المؤهلين فنيا لها كما يتعين على المحاسبين أن يؤدوا كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة كما يجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة و المهارة المهنية ؛
- **السرية**[2]: يجب أن يكون لدي المحاسبين المهنين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل)المطلوبة في مسار الخدمات المهنية و يجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم الخدمات المهنية و يجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات حيت يجب عليهم عدم استخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة حيث توجد مسؤولية عن السرية كما يجب على المحاسبين أن يتأكد و بالإضافة لأنفسهم من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم و المستشارين الخارجين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات و يجب أن لا تم استخدامه عن طريق هؤلاء الذين يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف أخر.

2) مسؤولية محافظ الحسابات

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظ الحسابات مسؤوليات ثقيلة فقد خص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير حيث نجد أن هذا الأخير محاط بثلاث مسؤوليات نذكر منها ما يلي:

- **المسؤولية المدنية**[3]: تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام- قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الإضرار بالغير،

أما المشرع الجزائري[1] وفي غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفقهي فإنه يؤكد في المادة 60 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجدد على أن المراجع الخارجي مسؤول مدنيا أثناء تأدية مهامه تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، وبالتالي فهو مسؤول تجاه

1 – هادي التميمي، **كمدخل الى التدقيق**، دار وائل للنشر، 2006، ص 64

2 - غسلن فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة 2006، ص 64.

3 – محمد بن جميلة، مسؤوليات **محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، مذكرة بحث لنيل شهادة درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة متنوري قسنطينة 2011/2010، ص112.

المؤسسة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامها مثل الحصول على إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية ويتحمل بالتضامن سواء اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

كما أن المراجع مسؤول[2] تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

وعلى هذا التغير أنه الأساس يتطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية؛

الخطـــأ[3]: يعد المراجع الخارجي مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أم بصفة جماعية ولا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون في الإدارة والمسيرون، إلا إذا أم يكتشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على في إطار نص المادة 715 مرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري.

وبما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجدد أعطت الحق للمراجع الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه وتحت مسؤوليته بموجب ذلك مسؤولا مدنيا إذا ارتكب فردا من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه مسؤولية مدنية.

الضرر[4]: مثلما سبق ذكره، لا تنعقد المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للمؤسسة أو للغير طبقاً لنص المادة 61 من القانون التجاري الجزائري والتي تنص " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن أخطأ التي يرتكبها اثنا تأدية مهامه.... وأطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة "، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة إلى كونه مباشرة وشخصيا وأكيد يمس حقاً معينا للمؤسسة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للمؤسسة أو للغير الذي يتعامل معها.

1- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، الأردن 1999، ص 135.

2 - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2010، ص57

3 - Nacer Eddine sadi Ali sadi,Ali mazouz,**la pratique du commissaire aux compte**, tome01 société national de comptabilite1993 p71

4 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد42 المادة 61 ص 10

ولكي يمكن للمحكمة الحكم بالتعويض للمدعي [1]يجب تقييم الضرر الواقع عليه، ومن السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات على أموال المؤسسة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ، لكن إذا كان الخطأ متمثلاً في المعلومات غير صحيحة أدلى بها المراجع الخارجي أو أن يكون قدم إشهاداً بذلك أو في حالة غياب معلومات فإن تقدير الضرر في الحالة يكون صعباً وبالتالي يلجأ القضاء إلى إلزام المراجع الخارجي بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي للخطأ لذي تسبب فيه وإقراره كتعويض.

العلاقة السببية[2]: كشرط ثالث من شروط قيام المؤسسة المدنية للمراجع الخارجي نجد العلاقة السببية وهي شرط مستقل عن شرط الخطأ، فقد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد وجد الخطأ دون وجود السببية، ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور.

❖ المسؤولية الجزائية: [3]

هي مسؤولية الناجمة عن إرتكاب المراجع الخارجي جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً وذلك إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة.

وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن المراجع الخارجي مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن " يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح مابين500.000دج إلى 2.000.000 وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة "

كما نصت المادة 74 من 10-01 " ويعد كذلك ممارس غير شرعي لمهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقت..... في إحكام هذا القانون.

ويعد كل من..... ينتحل هذه الصفة أو تسميات الشركة..... مع هذه الصفات والتسميات ".

1 -Monejer T.Granier, **le commissaire aux comptes**, dalloz1995,p145

2- محمد بن جميلة، **مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، ص 117.

3 - هدى خليل إبراهيم الحسيني، **مسؤولية مراقب الحسابات**، مجلة كلية بغداد بعلوم الاقتصادية، العدد 28 ،2011، ص 281-302.

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجدد حالات التنافي والموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقاً لنص المادة 829 من القانون التجاري والتي تنص " يعاقب بالحبس من الشهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية ".

يتضح من خلال هذا النص أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمة القانونية ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 2000 دج إلى 200000 دج أو بالحبس من الشهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالة من حالات التنافي القانونية وفي هذه الحالة يعتبر مراجع الخارجي فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي.

❖ المسؤولية التأديبية:[1]

أعتبر المشروع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر بأنه كل قصير أو مخالفة أخلاقية أو تقنية في أسس المهنة عند ممارسة مهنة محافظ الحسابات لوظيفته، ولم يعطي المشروع الجزائري تعريفاً دقيقاً للخطأ التأديبي، فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية:

- عدم إحترام المخالفات المتعلقة بالالتزام الموجب إحترامها إتجاه الغرفة الوطنية؛
- الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم إحترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونياً؛
- الأخطاء الناجمة عن عدم إحترام كرامة وشرف المهنة.

كما نصت المادة 63 من القانون 10-01 الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المراجعين طبقاً للتنظيم، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63 على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.

1 – محمد بن جميلة، **مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، ص 117

كما نصت المادة 63 من القانون 10-01 لعقوبات التأديبية الممكن إتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها في:

- ا لإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول؛

ونصت أيضا المادة 78 من القانون 10-01 على تعرض محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير قيد النص التالي، المادة 77 من القانون نفسه يعتبر محافظاً متربصاً للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني.

حيث أعتبر المشرع الجزائري بأن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفاً دقيقاً للخطأ التأديبي بموجب ذلك أن يمتد لشمل الحالات التالية:

عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما تنص عليه المواد التي تضمنها القانون 69-163 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

الأخطاء الناجمة عن عدم إحترام كرامة وشرف المهنة

على المراجع الخارجي عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك فالمراجع الخارجي الذي يرتكب تصرفاً مخلاً بشرف ونزاهة المهنة توقع عليه عقوبات تأديبية.

أ. المتابعة التأديبية للمراجع الخارجي:

إن مختلف التشريعات لم تقدم بتنظيم النظام التأديبي مثلما يتطلب الأمر فهو يعتبر الأمر فهو يعتبر أضعف نقطة لتنظيم مهنة محافظ الحسابات وهنالك إجراءات متخذة إتجاه محافظ الحسابات وكذا تبيين العقوبات الممكن توقيعها عليه.

الإجراءات المتخذة:

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

الفرع الثالث: شروط وصفات ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الأتية:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية المحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ أن يكون معتمداً من الوزارة المكلفة بالمالية وأن يكون مسجلاً في الموصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة رقم 6.

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:

- ✓ أن يكون محافظ الحسابات على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وألا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- ✓ أن يكون عملياً ومواكباً لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- ✓ أن يكون حراً غير تابع لأي جهة إلا ضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- ✓ أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- ✓ أن يكون عمله في مجال إختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعملية؛
- ✓ أن يكون أميناً واقعياً وأن يكون مستقلاً في رأيه؛
- ✓ ألا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة.

لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك وقد تم التطرق لبعض حقوق المحافظ في المادة 193 من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي:

أ. حق الاطلاع

يحق لمحافظ الحسابات الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت دون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى لدى المحافظ عن حالات تلاعب أو غش ورأي انه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة أما في حالة عدم وجود شك فيقوم محافظ الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقا والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يتعطل أعمال الشركة وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

وفى حالة عدم تمكن المحافظ من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فانه يجب على المحافظ في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر الى مجلس الإدارة.

ب. حق طلب البيانات والإيضاحات

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي يقم بفحص حساباتها للقيام بمهنته بالشكل المناسب ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المحافظ الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق في حالة رفض إدارة الشركة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فانه يحق له إبلاغ الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات وذلك لان المحافظ يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

ت. حق الحصول على صورة من الإطارات المرسلة للمساهمين

من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة الى المساهمين لدعوتكم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

ث. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي واستقرارها مثل سوء تصرف الإدارة وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة وذلك كونه وكيلا للمساهمين للحافظ على مصالحهم وأموالهم وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

ج. حق مناقشة اقتراح عزله

يحق لمحافظ الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل الى الشركة كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على محافظ الحسابات.

ح. حق احتجازه للأوراق والمستندات

حتى يحصل على أتعابه يحق لمحافظ الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها الى الشركة حتى يتحصل على أتعابه وتكاليف واستخراج تلك المستندات.

خ. تحديد وقتا لجرد يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزامها

حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع الشركة وان يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه والا من حقه أن يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وان بحقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

تقديم تقرير والحفاظ عليه في حالة حدوث خلاف بين المحافظ وإدارة الشركة وفى حالة الاستفسارات تكون المخاطبات رسمية.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات الخارجي والتي ينص عليها قانون الشركات على جزء من هذه الواجبات ويمكن ذكر أهمها:

I. إعداد التقارير

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير الى المساهمين و غيرهم من الأطراف ذوي العلاقة فقد نصت المادة 1932 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 22 لسنة1997 على «يقدم محافظو الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة و ذلك يعنى أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على رايه الفني المحايد–عما توصل اليه من خلال الإفصاح –و يجب عبى محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير على ما يلى:

1. مع مراعات أحكام قانون تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام أخر له علاقة بهذه المهنة يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات ما يلي:
   - ✓ انه قد يحصل على معلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها البيانات المالية عمله؛
   - ✓ أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات شركة وان البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة وان الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر؛
   - ✓ أن إجراءات التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات الشركة تعتبر كافية برايه لتشكل أساسا معقولا لإبداء رايه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالميا
   - ✓ أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها؛
   - ✓ المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق.
2. على محافظ الحسابات أن يبدي رايه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية (القوائم المالية)

- ✓ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة
- ✓ المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة
- ✓ عدم المصادقة على الميزانية وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية، وردها الى المجلس الإدارة بيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية

II. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين

يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة لذلك نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المحافظ أو من يمثله حضور هذا الاجتماع.

مما سبق نجد انه ربما لا يمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية عند حضور المحافظ أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

- ✓ صحة إجراءات الدعوة للاجتماع؛
- ✓ التأكد من تدوير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص؛
- ✓ التوقيع على المحاضر سالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها؛
- ✓ التحقق من صحة الاجتماع والنصاب قانونا.

III. التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة

يعتبر هذا الواجب من اهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثليها لحقيقة وضع الشركة ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لابد أن يقوم بالفحص والتحقق من أصول الشركة وخصومها.

IV. مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وانه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة (ا) على أن من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

V. فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة

من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث نصت المادة 193 من قانون الشركات فقرة (ا)على انه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من وملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

VI. الالتزام بأصول المهنة

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وان يراعى مصالح العميل، فقد نصت المادة 24 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطالب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس

- ✓ الاطلاع على قرارات الشركات
- ✓ المحافظة على أسرار الشركة
- ✓ عدم تلويث السمعة المالية للشركة

الفرع الثالث: تعين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالإستقلالية عند قيامه بعمله ويظهر هذا جلياً في المادة 26 من القانون 01.10 المؤرخ في 28 رجب عام 1421هـ الموافق ل 11 يوليو 2010 حيث صرح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولة عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في: العقد التأسيسي، الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع،" بواسطة القضاء.

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ حسابات، و في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون بإتفاق الشركاء، أما في الشركات المساهمة فإن سلطة تعيين المحافظ تكون من إختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير، و في الشركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ إلى مجلس الإدارة العليا للشركة، غير أنه في حالة إستقلالية المحافظ هو إبداء الرآي حول القائمة المالية المعدة من قبل الإدارة، و لهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على إستقلالية و حياد المحافظ .

الفرع الرابع: أتعاب محافظ الحسابات

إن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب، هي الجهة التي قامت بالتعيين، على أنه في الشركات المساهمة يكون منوطاً بالهيئة العامة للمساهمين أصلاً، إذ تحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المحافظ وهذا هوا العرف السائد، أما إذا لم يتحسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة، ولكن لها حداً أقصى لا يمكن تجاوزه بان الأتعاب والرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق قد تتخذ كل أو بعض الأشكال التالية:

1) **الأتعاب الثابتة:** وتحدد سلفا كمبلغ معين غير قابل للزيادة؛
2) **الأتعاب المتغيرة:** وتكون حسب الوقت الذي يمضيه المحافظ أو منتدبون في عملية التدقيق؛
3) **الأتعاب الشرطية:** ويتوقف مقدار هذه الأتعاب على نتائج مستقبلية، ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة إلا إذا كانت متوقفة على النتائج الضريبية حيث التحقيقات هنا من عمل دائرة الضريبة ولا دخل للمحافظ فيها.

هذا كما يجب على المحافظ أن يأخذ الإعتبارات التالية في الحسابان عند تقديره للأتعاب:

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق؛
- عدد الموظفين اللازم إشغالهم ومدى مسؤولية المحافظ تجاهها؛
- نصيب العملية من تكاليف الثابتة (غير مباشرة) كإجار؛
- قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل؛
- التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمحافظ لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المحافظ.

وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المحافظ والعميل، أن يرد للمحافظ أية مصاريف يدفعها هذا الأخير أو يتحملها في أثناء تأدية عمله الخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب.

وهذا ما دعمته المادة 37 من القانون 10-01 التي أكدت على أن الجمعية العامة هي المسؤولة عن الأتعاب و تحديدها و أكد المشرع الجزائري في نص المادة على أن لا يمكن لمحافظ الحسابات تلقي أي أجرة أو إمتياز مهما يكن نوعه بإستثناء الأتعاب، وأنه لا يمكن إحتساب في أي حال من الأحوال على أساس النتيجة المالية المحققة من الشركة وقد حدد القانون كيفية تحديد الأتعاب وذلك على أساس الحجم الساعي أو ساعات العمل المقابلة لكل مبلغ محسوب بجمع إجمالي الأصول والنواتج، إذا أن المعدل الساعي الحالي هو 500 دج خارج الرسم والحد الأدنى 40000 دج والحد الأعلى 2250000 دج .

الفرع الخامس: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات

1. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

نصت المادة الرابعة من القانون 10-01 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، تتولى مهام الإعتماد والقياس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ويضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين على كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، وهي كالآتي:

أ. لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛

ب. لجنة الإعتماد؛

ت. لجنة التكوين؛

ث. لجنة الإنضباط والتحكم ؛

ج. لجنة مراقبة النوعية.

2: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناء على هذا القانون تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.

I- مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بالإعتماد: وتتمثل في:

أ. إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

ب. تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛

ت. إعداد ونشر قائمة المهنيين في جدول؛

ث. إستقبال الشكاوى والفصل فيها؛

ج. تنظيم مراقبة جودة أداء المهنيين وبرمجتها؛

ح. إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة.

II- مهام المجلس فيما يتعلق بالقياس المحاسبي: تتمثل في:

أ. جمع واستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

ب. تطوير وإستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

ت. إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

ث. المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم تظاهرات وملتقيات؛

ج. متابعة وضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة؛

ح. متابعة تطورات الحاصلة في المحاسبة على مستوى الدولي.

III-مهام المجلس فيما يتعلق بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: وتتمثل في:

أ. المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى؛

ب. إجراء دراسات في المحاسبة والمراجعة ونشر نتائجها؛

ت. مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛

ث. تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ما تم إعتماد قواعد محاسبية جديدة؛

ج. القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

3: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

I-تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أ. يتم إنتخاب أعضائه عن طريق الإقتراع السري؛

ب. الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيساً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الأقدم في المهنة؛

ت. يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

ث. ينسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

II- صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمايلي:

أ. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

ب. إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

ت. تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

ث. ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

ج. تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة؛

ح. الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

خ. تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

د. تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

ذ. إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المبحث الثاني: استقلالية محافظ الحسابات وتبنى الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا والمتمثلة في العوامل المؤثرة على إستقلالية محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء معايير المراجعة الجزائرية و القانون 10-01 ومن ثم معرفة نقاط التوافق و الإختلاف بينهم ومحاولة التعريج على هذه الاختلافات، تم الاعتماد في هدا المبحث علي مجموعة من المراجع تمثلت في مقالات علمية لمجموعة من الأساتذة والباحثين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات الجزائريين ومن دول عربية شقيقة و دول أجنبية ، إضافتا إلي ذلك تم الاعتماد على مجموعة من الرسائل المقدمة لنيل شهادات الدكتوراه ، الماجستير الماستر العربية والجزائرية أيضا. حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين خصص أولها إلى الدراسات العربية والجزائرية والدراسات الأجنبية أما الثاني.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية لاستقلالية محافظ الحسابات

الفرع الأول: مفهوم الإستقلالية محافظ الحسابات

يتمثل إستقلال محافظ الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة ويتطلب الإستقلال قيام مهنة، ويتطلب الإستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى ضغوط.

قد كان الإستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشأتها، ويمكن القول إنه بدون الإستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها، وتحقق إستقلالية محافظ الحسابات في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالإستقلال في الواقع، بحيث يكون المراجع نزيها و موضوعياً و أميناً وغير متحيز لطرف أخر كما يجب أن يكون حياديا في قبول وإنجاز التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مراجعة الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية .

ويجب أن يلتزم محافظ الحسابات بمجموعة من الأمور التي تدعم إستقلاليته تتخلص بالنقاط التالية:

- ألا يكون حملة أسهم الشركة الذين لهم السيطرة والقدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر؛
- ألا يكون حالياً أو خلال السنوات المالية الماضية موظفاً في شركة بوظيفة لها أي شكل من الأشكال الصلاحيات التنفيذية؛

- ألا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع أحد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حالياً أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية؛
- ألا يكون أحد المستشارين الفنيين للشركة؛
- ألا يكون أحد المجهزين أو الزبائن الأساسيين للشركة؛
- ألا يكون أحد المتقاعدين الأساسيين للشركة، وليس لديه علاقة تجارية أو أي علاقات أخرى قد تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة.

الفرع الثاني: الإستقلالية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات

أن درجة وثوق الجمهور بمصداقية القوائم المالية لأي مؤسسة تعتمد على نظرة هذا الجمهور للمحافظ الذي يبدي رأيه في هذه القوائم فإذا ما أحس المستثمرون أن هذا المراجع يعمل بشكل متحيز للمؤسسة فإن قيمة عملية المراجعة التي يقوم بها ستؤول للصفر".

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات: [1]

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

حيث تتمثل أهم العوامل المؤثرة على استقلال محافظ الحسابات فيما يلي:

1- يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدان ،2004، ص05

2- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص05

1. المنافسة لاجتذاب الزبائن:

عندما يقرر محافظ الحسابات الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فان ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس آثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن عملية المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع أخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس اثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر بان مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي.

2. تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون:

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

3. طول فترة الارتباط مع الزبون:[1]

يمكن النظر الى هذا العامل من زاوية تأثيره على استقلال محافظ حسابات من جهتي:

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

وثانيهما: أن طول فترة الارتباط مع الزبون قد يؤدي الى توطيد العلاقة الشخصية بين محافظ الحسابات وإدارة المؤسسة محل المراجعة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور، وهذا بدوره يؤثر على نوعية المراجعة وعلى استقلاله ولا سيما

1- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق ص 09.

إذا أخذنا في الاعتبار انه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئا وتدريجيا، وغالبا ما ينتقص بشكل منقطع من نزاهة المراجع.

4. حجم مكتب المراجعة:

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

5. حصول محافظ الحسابات على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية:

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

المطلب الثاني: البيئة القانونية المؤثرة في عمل محافظ الحسابات:

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

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

الفرع الأول: البيئة القانونية ومدي تأثيره اعلى محافظ الحسابات:

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

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

1. **القانون 10 – 01**

أ. **لمحة حول هذا القانون**[1] :

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

ولقد أنشئ هدا القانون بنا على أوامر رئيس الجمهورية وبنا على الدستور لاسيما المواد 119 و120 و122 و126منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ: 08 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ: 08 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى الأمر رقم 75 -58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ: 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم؛
- وبمقتضى الأمر رقم 75 -59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ: 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم؛

1- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42 الصادرة بتاريخ 29 رجب 1431 الموافق ل 11 يوليو2010.

- وبمقتضى القانون رقم 91 -08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق لـ: 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- وبمقتضى الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 جمادي الثانية عام 1420 الموافق لـ: 26 أوت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض؛
- وبمقتضى القانون رقم 05-01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق لـ: 06 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها؛
- وبمقتضى القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم عام 1428 الموافق لـ: 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته؛
- وبمقتضى القانون رقم 07 -11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ: 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المالي، المعدل؛
- وبمقتضى القانون رقم 08 -09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ: 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

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

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

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

أ: يجب الالتزام بالأحكام القانونية والشروط والمقاييس المنصوص عليها كما جاءت في المادة (01)و (02) و (03) من هدا القانون؛

ب: يجب إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويضم هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء كما جاء في المادتين (03) و (04) من نفس القانون؛

ج: يجب تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا من قبل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما ورد في نص المادة (06).

- **الأحكام المشتركة لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**

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

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

1- نفس المرجع السابق، **الجريدة الرسمية المواد**، 07 / 08 /10/ 11 /12 صفحة 5 و6.

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

ت. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وممارسة هذه المهنة:

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

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

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

ث. محافظ الحسابات ومهامه:[2]

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

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

1 - نفس المرجع السابق، المواد 13 /17/16/15/14، ص 65.

2- تم التطرق إلى هذا العنصر في المطلب الأول المراجعة ومحافظ الحسابات.

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

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

ب. **المرسوم التنفيذي 11-73**:

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

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

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

الفرع الثاني: ماهية التدقيق

1. تعريف التدقيق

- ✓ التدقيق كمفهوم حرفي[1] يقصد به فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقيق من صحتها
- ✓ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية[2] التدقيق على انه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج الى الأطراف المعنية
- ✓ يشار الى التدقيق من الناحية المهنية[3] بأنه عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشاة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلة
- ✓ التدقيق وبصورة رئيسية[4] فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لاي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني

2. أنواع التدقيق

الشكل رقم (1-1) أنواع التدقيق[5]

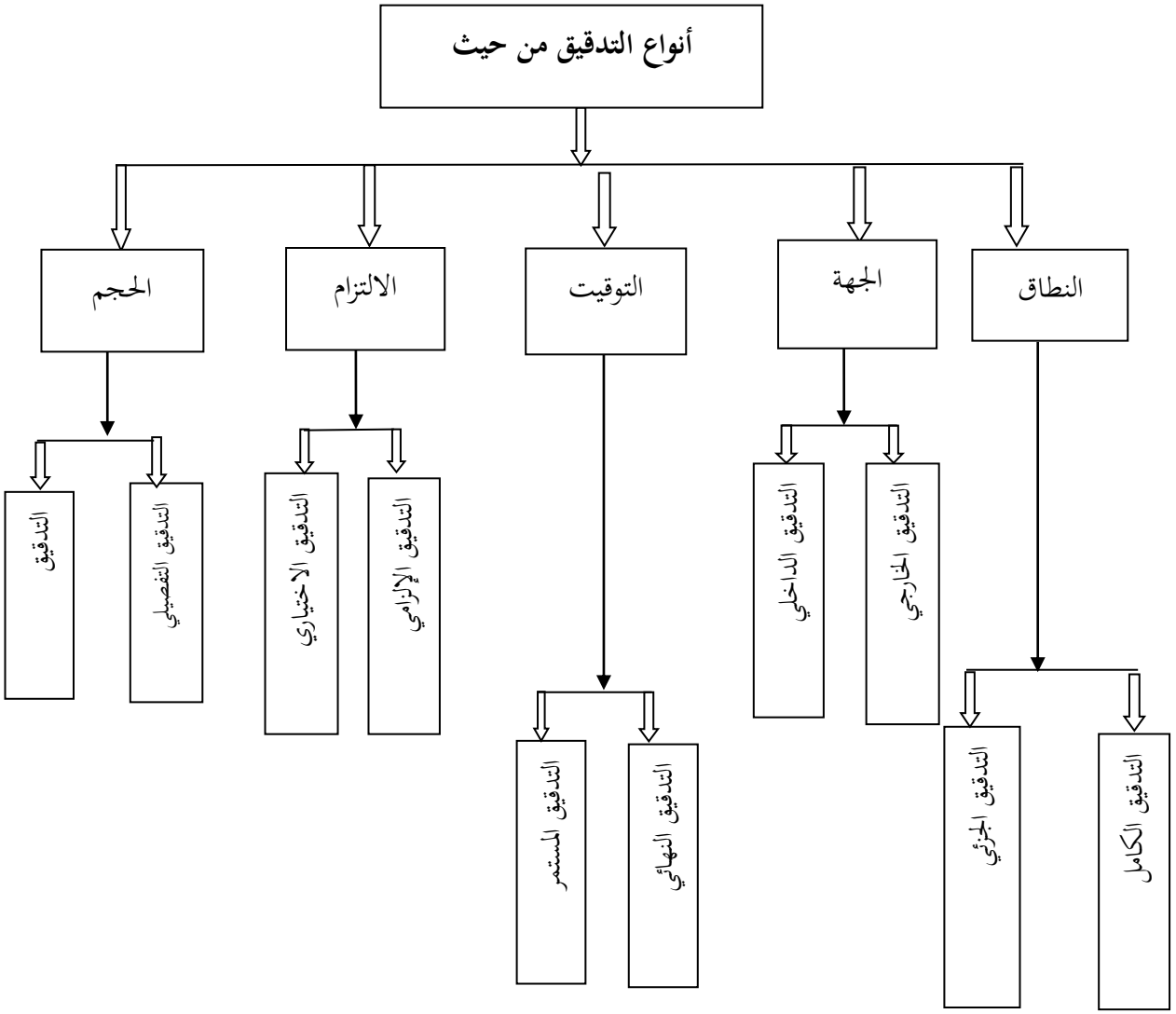
1 – عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، قسم محاسبة.

2 – محمد التهامي طواهير، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ورقلة الجزائر 2006.

3 – احمد حلمى جمعة، **المدخل النتائج التدقيق** دار صفاء للنشر والتوزيع التدقيق، عمان2009.

4– هادى التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، عمان 2006.

5 – زيادى عبد الحق، **محضرات في مراجعة وتدقيق الحاسبات**، للسنة الثالثة تخصص مالية ومحاسبة، جامعة ابن خلدون تيارت 2018/2017، ص 25.



المصدر: زيادى عبد الحق، محضرات في مراجعة وتدقيق الحاسبات

3. أهمية التدقيق[1]

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسات وخارجها، ويمكن ذكر هذه الجهات كما يلي:

- ✓ إدارة المنشأة
- ✓ المستثمرين
- ✓ المؤسسات المالية التجارية والصناعية
- ✓ الجهات الحكومية

1- عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية**، أم البواقي الجزائر 2016-2017، ص 8-9.

4. أهداف التدقيق[1]

جدول رقم (1-1): اهداف التدقيق

الاهداف التقليدية	الاهداف الحديثة
التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة للمعطيات	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعددت هذه الاهداف بإضافة مهام جديدة لعملية تدقيق الحسابات
اكتشاف ما قد يوجد من غش واخطاء وتلاعب وتزوير في العمليات والاحداث المسجلة وتقليل فرص ارتكابها	اشتمال اهداف تدقيق الحسابات على تدقيق الاهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الاهداف وايضا المعلومات التي اتخذت على اساسها القرارات
الحصول على راي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما لهو مقيد بالدفاتر والسجلات على ضوء ادلة وقرائن اثبات متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات	اشتمال الاهداف على تدقيق كافة الاحداث والوقائع المالية اي للنظام المحاسبي بشقيه المالي والاداري باعتبار ان الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة
	تقييم ادلة وقرائن الاثبات واختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية
	تحول اسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب الى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني
	تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية

المصدر: محمد فضل مسعد خالد، راغب الخطيب دراسة معمقة في تدقيق الحسابات.

الفرع الثالث: معايير التدقيق ومدى تأثيرها على محافظ الحسابات

1. تعريف معايير التدقيق الدولية[2]:

تعريف المعايير الدولية للتدقيق: لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها ويمكن إنجاز اهم هذه التعاريف فيما يلي:

1 – محمد فضل مسعد خالد، **راغب الخطيب دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر وتوزيع 2009، ص 2.

2– هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، إثر **تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الإدارية والمحاسبية 2017.

المعايير هي مجموعة القوانين و الأنظمة و الإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور و بالتالي الثقة بالبيانات المالية و هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونين لأجل الوفاء بالتزاماتهم أما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) فقد عرفها على أنها : مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد عرف المعايير على أنها تعبير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعميلة المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الراي في عدالة القوائم المالية بالإضافة الى بيان محتويات إبداء الراي.

2. **تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق :المعايير** الجزائرية بمثابة المرجع الأساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظي الحسابات في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبولها لمهمة من خلال رسالة المهمة وصولا إلى الثمرة عمله وهو التقرير النهائي.

3. **تعريف المعيار مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية لتدقيق والخدمات ذات العلاقة:**[1] تم إصدار هذه المقدمة التمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة لغرض تسهيل فهم أهداف وإجراءات عمل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق (اللجنة) ونطاق صلاحية الوثائق الصائرة عن اللجنة.

4. **تعريف معايير التدقيق**[2]: يعرف التدقيق على انه نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير فحص من اجل تقييم مدى ملائمة التشغيل الكلي أو الجزئي لإجراءات الإدارية في المؤسسة بالرجوع الى معايير.

5. أهمية معايير التدقيق[3]: أهمية معايير التدقيق تسعى مهنة التدقيق المحاسبي إلى رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات التي تنشرها المؤسسة في قوائمها المالية، لدا فقد تبدو أهمية معايير التدقيق في حاجة ممارسة هذه المهنة لضوابط تسمح بالحكم عن صحة تلك القوائم، لذا فهناك من يرى أن المعايير تعتبر هامة كونها تحمل الأساس الذي على ضوئه تم تكوين رأي مدقق الحسابات، وبدون وجود ذلك الأساس فان تقرير مدقق الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير.

---

1 – الاتحاد الدولي، ص 13.

2 – سمير ولد باحمو، **معايير التدقيق**، أدرار الجزائر 2020/2019، ص6.

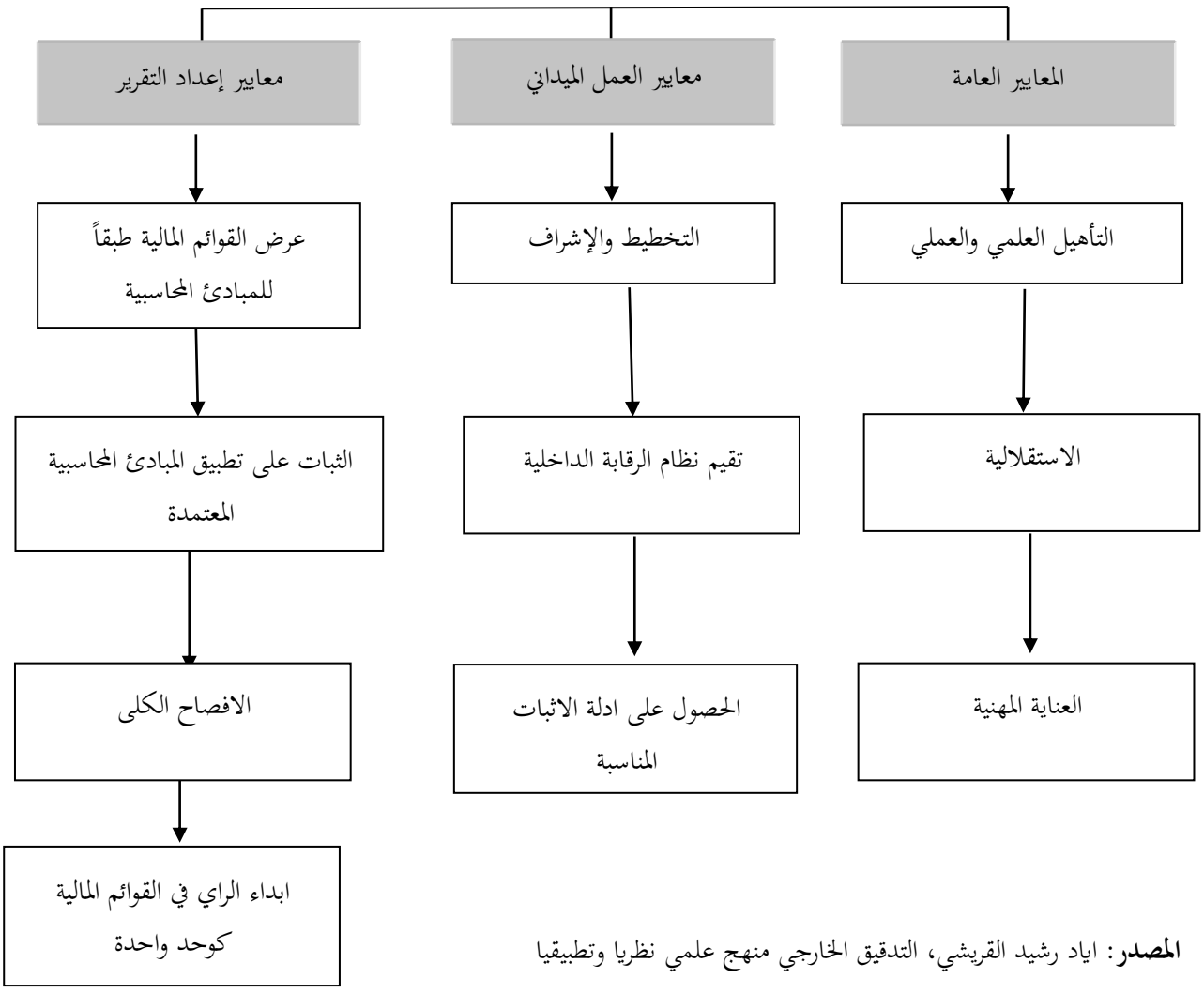
3 – نور الهدي بهلولي، **أثر تبنى معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر** سطيف ،2017، ص 10/11.

ومما سبق يمكن أن نستخلص أن أهمية معايير التدقيق تتمثل من جهة في مجمل الوظائف والأدوار التي تقوم بها حيث إنها تمكن من قياس عمل مدقق الحسابات كما أنها تعد مرجع يعتمد عليه هذا الأخير في مزاولته للمهنة، ومن جهة أخرى فان أهمية معايير التدقيق تبرز في الأثار التي تترتب على غيابها، إذا نعد موجود معايير تدقيق تحكم ممارسة المهنة من شأنه أن يعيق عمل مدقق الحسابات ويجعل مهنة التدقيق عير مستقلة وحيادية، لذا سعت الهيئات في مختلف الدول في وضع معايير سهل ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

6. أنواع معايير التدقيق

1. معايير التدقيق المتعارف عليها:

الشكل رقم (1–2): معاير التدقيق المتعارف عليها[1]



المصدر: اياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا

1– اياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار الغرب للطباعة والنشر بغداد2011، ص28.

أ. **المعايير العامة:** [1] تتعلق هده المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم التأهيل العلمي والمهني للمدقق وحياده وموضعيته واستقلاليته ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ إجراءات التدقيق.

- ✓ **التأهيل العلمي والعملي:** أي أن يكون المدقق الخارجي مؤهلا علميا ومهنيا لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقا لما هو متوقع من؛
- ✓ **الاستقلالية:** يتطلب هذا المعيار من المدقق توافر الحياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل العمل التدقيقي وان يتمسك باستقلالية وحياد لأداء مهمة التدقيق بموضوعية ودون تحيز؛
- ✓ **بذل العناية المهنية الواجبة** :يعني ذلك بأنه على المهني التزام بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة وان يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدمات.

ب. **معايير العمل الميداني:** وتنحصر هذه المعايير في الإشراف والتخطيط المناسب ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكفاية وصلاحية أدلة الإثبات وكما موضح أدناه؛

- ✓ **التخطيط والإسراف المناسب:** وهو من المعايير العمل الميدانية التي تتطلب التخطيط .لمهمة التدقيق فضلا عن الإسراف على أعمال المساعدين، حيث يعتبر مطلبا حيويا لإتمام مهمة التدقيق بنجاح وفي الوقت المقرر؛
- ✓ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** حث أن التدقيق الخارجي هو دراسة استقصائية انتقاد يه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وذلك قبل التعبير عن الرأي بمد سلامة وعدالة القوائم المالية؛
- ✓ **كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:** يتطلب من المدقق الخارجي جمع أدلة الإثبات الكافية وذات الصلاحية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأي في القوائم المالية وفيما إذا كانت معدة ومعروضة طبقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة.

ت. **معايير إعداد التقرير:** تتطلب هذه المعايير أن يقوم مراجع حسابات بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك الإفصاح الإعلامي، وتتطلب معايير التدقيق أن يذكر المدقق في تقريره مدي اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المعتمدة وأيضا الحالات التي يتم فيها تطبيق هذه المبادئ واتساق في الفترة الحالية بالمقارنة مع القترة السابقة عليها.

- ❖ عرض القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبي؛
- ❖ الثبات على تطبيق المبادئ المحاسبية المعتمدة؛

1- اياد رشيد القريشي، **التدقيق الرجي** منهج علمي نظريا وتطبيقيا، بغداد 2011.

- ❖ الإفصاح الكاف؛
- ❖ إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

2. معايير التدقيق الجزائرية

جدول (1-2): معايير التدقيق الجزائرية[1]

رقم المعيار	اسم المعيار	مجال تطبيقه
210	إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذ المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة وعندا لاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة المراجعة .كما يحص المعيار كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة.
505	التأكيدات لخارجية	يعالج هذا المعيار إستعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
560	أحداث تقع بعد لإقفال الحسابات	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاها للأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية .قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف الْمالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.
580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.
500	العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول الى نتائج لتأسيس رايه في إطار مراجعة الكشوف المالية وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة بالإضافة الى كل المعلومات التي يستطيع المراجع تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر اجتماع والتأكيدات الخارجية والتي تمكن من الوصول الى استنتاجات مبنية على اليقين.

1- صليحة بوسليماني ومحمد طويلب، **توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة الجزائر

300	تخطيط مراجعة الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية كما المراجعة المتكررة وليس عملية المراجعة الأولية التي تتطلب معالجتها على حدي.
510	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها لم تكن موضوع المراجعة أو تم مراجعتها من طرف المراجع السابق إضافة الى ذلك تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
700	تأسيس الراي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزام المراجع بتشكيل راي حول الكشوف المالية شكل ومضمون تقرير المراجع عندما يتم التدقيق وفقا لمعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة راي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي الذي عبر عنه المراجع حين خلص الى انعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع.
520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتباره مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة.
570	استمرارية الاستغلالية	يعالج هذا المعيار التزامات المراجعة في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.
610	استخدام أعمال المراجعين الداخليين	يعالج هذا لمعيار الجزائري للمراجعة شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة669، آن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .وفى حالة وجود لدى الكيان وظيفة المراجعة. الداخلية وخلص المراجع الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لإحتياجات المراجعة، فإن أهداف هي تتمثل في تحدد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين، وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملاءمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والمراجعة إضافة الى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

المصدر: صليحة بوسليماني ومحمد طويلب، توفيق الراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية

3. المعايير التدقيق الدولية

✓ **المعيار رقم 200 الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية**

- ❖ الغرض منه ذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية؛
- ❖ إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رايه فيما إذا كائن البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

✓ **المعيار رقم 220 الرقابة علي جودة أعمال التدقيق**

- ❖ الغرض من هدا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادا نحو لرقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق فيما يخص أعمال التدقيق بشكل عام والإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إناطة مسؤوليتها الى المساعدين في التدقيق الفردي؛
- ❖ على المؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق؛
- ❖ على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات إجراءات المؤسسة وبالشكل الملائم لكل تدقيق منفرد.

✓ **المعيار رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية**

- ❖ الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوقير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وعلى مخاطر التدقيق ومكوناتها :المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف؛
- ❖ عند إعداد خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية؛
- ❖ على المدقق دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لغرض تحدد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق الى مستوى ادني مقبول.

- ✓ **المعيار رقم 530عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى**

❖ الغرض من هدا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع المعايير وتوفير إرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق وغيرها من وسائل انتقاء البنود للاختبارات لجمع أدلة الإثبات؛

❖ تشتمل إجراءات الحصول على أدلة الائتمان التفتيش والملاحظة والاستفسار والمصادقات والحساب والإجراءات التحليلية، وان اختبار الإجراءات مسالة حنكة مهنية حسب الظروف.

- ✓ **المعيار رقم 550 الأطراف ذات العلاقة**

❖ الغرض من هدا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف وبغض النظر عما إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة (24) (الأطراف ذات العلاقة) ومتطلبات المشابهة، تشكل جزءا من إطار المالي؛

❖ على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة التي يحددون فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة، وان يكون يقظا للمعاملات المادية الأخرى للأطراف ذات العلاقة.

- ✓ **المعيار رقم 600 الاستفادة من عمل مدقق أخر**

❖ الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمنشاة، بالاستفادة من عمل مدققا خرحول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمنشاة؛

❖ يجب قيام المدقق الأساسي بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الأحر؛

❖ يجب أن يتعاون المدقق الأخر معا لمدقق الأساسي، وذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيد المدقق الأساسي منه.

- ✓ **المعيار رقم 620 الاستفادة من عمل الخبير**

❖ الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كأدلة لإثبات عند الاستفادة من عمل من جز بواسطة خبير، يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ملائمة بان مثل لهذا العمل كافل أغراض عملية التدقيق.

- ✓ **المعيار رقم700 تقرير المدقق حول البيانات المالية**

❖ الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشاة ما؛

❖ يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الأتية: عنوان التقرير، الجهة التي يوجه لها التقرير، الفقرة الافتتاحية، فقرة النطاق، فقرة الرأي.

الفرع الرابع: أهداف معايير التدقيق[1]

لقد ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 قي تحديده للإهداء فعلى نقطتين أساسيتين:

- ✓ أن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من ابدأ رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقل لأطراف لمحددة؛
- ✓ تأكيد استمرارية المنشاة في كفاءة التسيير أمور المنشاة.

ويكن تقسيم أهداف التحقيق كمايلى:

1. **الأهداف التقليدية:**

- ✓ التأكد البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات؛
- ✓ معاونة القائم ينعل بإدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أكبر كفاية إنتاجية؛
- ✓ الحصول على رأي محايد مستند إلى أدلة إثبات قوية؛
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء آو غش أو تزوير في الدفاتر والسجلات؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش والتزوير.

2. **الأهداف الحديثة:**

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيقا لأهداف وتحديدا لانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ووضعا لضوابط والإجراءات التي تحول دون ذلك أي التأكد من صحة القيود المحاسبية؛

1- على بوحتة، خير الدين زعتر، بعنوان **مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية**، المسيلة قسم العلوم المالية والمحاسبة1.

- ✓ الحصول على أدلة إثبات وتقييمها بشأن تأكيدات الإدارة؛
- ✓ اعتمادا لأداة على التقارير في رسمال سياسات الإدارية واتخاذ قرارات الحاضر والمستقبل؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفق للنتائج المرسومة؛
- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدارسات الجزائرية والعربية.

أولا: دراسة حديد أميرة بعنوان:[1] استقلالية محافظي الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري

هدفت هذه الدراسة إلى أن المشرع الجزائري قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات ورتب له إطار قانوني يحدد صلاحياته وحدود اختصاصه، تتوقف فعالية الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات على مدي استقلاليته عن إدارة البنك المركزي جهة وعن إدارة البنك من جهة أخري وتتوقف أيضا على حدود خضوعه لرقابة السلطات المتدخلة في النشاط المصرفي.

ثانياً: دراسة الدكتور يوسف محمود جربوع بعنوان:[2]العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى أن تتوقف الثقة في رأي المراجع الخارجي على القوائم المالية المنشورة على استقلاله وحياده في أبداء ذلك الراي فمن الضروري أن يثق الغير في حياده واستقلاله وان يتصف بالنزاهة والموضوعية وان ينفذ واجباته بمستوي مرتفع من الكفاءة المهنية اعتمادا على المعرفة والمهارة والخبرة وان يزول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير قانونية التي يمكن أن تحدث.

إلا أن الباحث يري انه توجد بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وحياده وهي أتعاب المراجعة؛ حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية من الزبون وفترة ارتباط المراجع بزبونه وكذلك تقديم خدمات إدارية واستشارية له.

ثالثاً: وئام عبدة قايد بعنوان[3]:العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية

1- حديد أميرة، **استقلالية محافظي الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري المجلة الأكاديمية للبحث القانوني** العدد02-2018، ص2086-223.

2- يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة دولة فلسطين**، مجلة التنمية الرافدين، العدد 76(26) 2004 ص 60/01.

3- وئام عبده قايد، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة**، في المملكة العربية السعودية2012.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وذلك بتوعية المراجعين لتفادى الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم البحث إلى جزئيين رئيسين:

الجزء الأول تناول الجانب النظري و فيه تمت مراجعة و مناقشة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الرسالة بينما انص الجزء العلمي على تصميم استمارة استبيان و التي شملت عددا من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضيات الدراسة و استخلاص هذه العوامل من خلال مراجعة الدارسات السابقة مع اخذ بعين الاعتبار طبيعة و ظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية و قد أعقب توزيع الاستبيان على مكاتب مراجعة الحسابات جمعها و تحليلها بالطرق الإحصائية المتمثلة في اختبار ANOVA و T-testو المتوسط الحسابي و ذلك لمعرفة العوامل الأكثر تأثيرا على استقلالية المراجع.

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

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

خامسا: دراسة هيفاء مالك كاظم بعنوان:[2] تحليل أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص أهمية العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات والتي صنفت إلى عوامل موضوعية وعوامل شخصية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء التحليل العاملي، توصلت الدراسة إلى عدة عوامل أهمها أن معايير التدقيق والسلوك المهني هي العامل الأكثر تأثيرا باستقلالية مراجع الحسابات، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: أن النزاهة والأمانة والصدق من الصفات الواجب توفرها في محافظ الحسابات.

1 - براق محمد ديلمي عمر، **العوامر المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الأكاديمية للدارسات الاجتماعية والإنسانية** قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد17 جانفي 2017 ص 26/16.

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

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

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

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

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية، وتحليلا لأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظرا لمزاولين لمهنة التدقيق في شركات التدقيق الأردنية عن طريق معرفة مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعاب, ولتحقيق هذا قام الباحث تصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمعا لدراسة والذي تمثل في مكاتب و شركات التدقيق المعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمدققين الأردنية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية ومدراء الشركات المبحوثة ومدراء التدقيق فيها، وقد تم تطبيقا لدراسة على(114) من مدققي حسابات ومدراء الشركات ومدراء التدقيق ،وتوصلتا لدراسة إلى نتائج وتوصلتا لدراسة إلى نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة0.05 بين كل من المتغيرات المستقلة (وجود جهاز رقابة داخلي فّعال ،شهرة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، الاستمرارية في تعامل مكتب التدقيق مع الشركة) في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الشركات الأردنية ،وعلى ضوء النتائج أوصى

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

2 – زيد خضر، **الجذوة العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق**، دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية رسالة ماجيستر محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن ابريل2015.

الباحث بضرورة العمل على إيجاد قوانين وتشريعات تحدد الحد الأعلى و الأدنى لأتعاب مدققي الحساب فمن الملاحظ أن المكاتب الصغيرة وغير المعروفة تحصل عل بأتعاب متدنية مقابل حصولها على عميل.

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

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمس متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين وذلك بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73لسنة2003. تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من(62) مدققا، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314مدققا مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية2004.

توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، (80.20%) وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4%) في حين أن أقل ما يؤثر (64.6%) على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

تاسعا: دراسة (قايد2008)، بعنوان:" العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على إستقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية، وذلك لتوعية المراجعين لتفادي الأثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم. من أجل هذا الهدف، تم تصميم قائمة إستقصاء شملت عدداً من العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضيات الدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث المكاتب الفردية و الشركات المهنية حول العوامل التي تؤثر على إستقلالية مراجع الحسابات تعد من أهم القضايا المرتبطة إرتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وجود إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك و آداب المهنة المتعلقة بالإستقلال أعطت المراجع المقومات

الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على إستقلاله .وأهم توصيات كانت ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على إستقلال من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المراجع لحيادته و إستقلاله . والعمل على توحيد كافة السياسات والإجراءات التي من شأنها الحفاظ على إستقلال المراجع، وخصوصاً خلق الظروف البيئية الملائمة لتحقيق الإستقلال، وبما يسهم في تحقيق الجودة المطلوبة لمهنة المراجعة.

عاشرا: دراسة (موسى1992)، بعنوان:" إستقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى إستطلا ع أراء الجهات والفئات المختلفة ذات العلاقة وتشمل المراجعين، ومستخدمي القوائم المالية، وذلك لتحديد وجهة نظرهم حول مدى تأثير بعض العوامل على إستقلال المراجع، ومن هذه العوامل العلاقات والمصالح الشخصية للمراجع بالمنشأة محل المراجعة، وقيام المراجع بإمساك دفاتر المنشأة أو تقديم خدمات إستشارية لها، وعدد مرات قيامه بمراجعة حسابات المنشأة نفسها، وعملية تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع، وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- تشمل حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من المنشأة محل المراجعة نسبة كبيرة من دخله السنوي مما يكون لها تأثير كبير على إستقلاله وحياده؛
- تبين أن 65% تقريبا من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بإمساك دفاتر المنشأة محل المراجعة وأن هذا له تأثير كبير على إستقلالية المراجع الخارجي؛
- إتضح أن أكثر من 50% من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بتقديم الخدمات الإستشارية للمنشأة محل المراجعة، وأن هذه العملية قد يكون لها تأثير سلبي على إستقلالية المراجع؛
- بشكل عام تشير الدراسة إلى عدم توافر مقومات الإستقلالية للمراجع الخارجي في ليبيا.

إحدى عشرة: دراسة (العادلي1993)، بعنوان:" دراسة التعارض بين الإدارة والمراجع الخارجي وأثر ذلك على معايير الإستقلالية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى بيان مدى التعرض بين المصالح وبين الإدارة والمراجع الخارجي الناجم عن تطبيق الموضوعية للإستقلال، ومعايير المراجعة المتمثلة في معايير العمل الميداني ومعايير التقرير.

وأهم النتائج التي التوصيات إليها هذه الدراسة:

- أن لتأثير الإدارة على الجهة التي تقوم بتعيين المراجع، وكذلك إستغلال المنافسة بين مكاتب المراجعة، وحرص المراجع على إعادة تعيينه لسنة جديدة أثر على إستقلال وحياد المراجع؛
- أكدت ما نسبته 92% من عينة الدراسة على ضرورة إفصاح المراجع الخارجي على عدم الثبات في إستخدام المبادئ المحاسبية دون التعرض لضغط الإدارة، كما أفادت العينة بالكامل بضرورة توفير المناخ المناسب للتحقق من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية دون تدخل الإدارة؛
- أكدت الدراسة أن 52% من العينة بتأثير الإدارة أحيانا على دور المراجعة في التحقيق والإفصاح عن كفاية وملائمة القوائم المالية؛
- أظهرت النتائج أن 90% من العينة أكدت إلتزام المراجع في إبداء رأيه على القوائم المالية.

ثلاثة عشرة: دراسة (الحسني 1999)، بعنوان:" إستقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى:

أ– عرض الإتجاهات الحديثة في مجال إستقلال المراجع الخارجي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعية.

ب–محاولة وضع إطار ومضمون لحياد وإستقلال المراجع

ج–إستخلاص مظاهر الحياد في دول مقارنة (الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، المملكة المتحدة) من واقع التشريعات والتوصيات والدساتير المهنية فيها.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أضحت الحاجة ماسة وملحة لتحديد معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الواجبة التطبيق ومنها معيار إستقلال المراجع، ذلك إن إستمرار الوضع القائم (غياب إعتماد المعايير الدولية وعدم توافر البديل الوطني المناسب) يؤدي إلى مشاكل متعددة منها زيادة عدم المصداقية والقوائم المالية المنشورة؛
- قد يبدو أنه لا يوجد علاقة وطيدة بين إستقلال المراجع الخارجي وإستقلال المراجع الداخلي، لكن الحقيقة ليست كذلك، إذاً كلما كان المراجع الداخلي متمتعاً بقدر كافٍ من الإستقلال (شكلا ومضمونا) كلما كان لذلك أثره الإيجابي على تعاونه مع المراجع الخارجي والعكس صحيح؛

- إن درجة إستقلال المراجع الداخلي لها تأثير على مدى قدرته على توفير أدلة الإثبات المطلوبة الإنجاز عمل المراجع وعلى هذا فإن الإرتفاع بمستوى إستقلال المراجع الداخلي وتدعيمه يسهمان في توفير الموضوعية في الفحص من جانب المراجع الخارجي بعيداً عن أي تحيز.

اثنا عشرة: دراسة (محمد 1993)، بعنوان:" العوامل المؤثرة على إستقلال مراقب الحسابات بين الفكر المرجعي والممارسة العملية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على إستقلال مراقب الحسابات من الناحية الفكرية والممارسة العلمية بإتباع الأسلوب الإستنباطي والأسلوب الإستقرائي، ولعل أهم هذه العوامل:

- عوامل مادية؛
- عوامل سلوكية؛
- عوامل أخرى.

ومن هذه الدراسة يتبين أن إتجاه مؤسسات المراجعة الصغيرة نحو دمج أعمالها وتكوين مؤسسات كبرى للمراجعة يمكن أن يدعم الثقة في المهنة ويقلل من خطر فقدان الإستقلال المراجع الخارجي، كما إن الممارسة العلمية بالنسبة لتقديم خدمات إستشارية لعملاء المراجعة لم تستقر على وضع محدد بصفة نهائية لمدى تأثير تقديم هذه الخدمات على حياد وإستقلال مراقب الحسابات كما لا توجد ضوابط صارمة لمنع المراجع للارتباط بالعملاء عن طريق المنافسة أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة.

ثلاثة عشرة: دراسة (مطر 1994)، بعنوان:" سبل تدعيم إستقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى إستكشاف أهم العوامل المؤثرة على إستقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الإستقلال وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على إستقلال المدقق وعدم الإتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الإستقلال؛

- بين العوامل المؤثرة على إستقلال المدقق إحتل دور الإدارة في تعيين المدقق وتحديد أتعابه وعزله المرتبة الأولى في حين احتلت الخدمات الإستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل؛
- وجود بعض الإختلاف في وجهات النظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على إستقلال المدقق، وكذلك حيال السبل الملائمة تدعيم هذا الإستقلال رغم أن هذا الإختلاف لم يكن جوهرياً إلا بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية:

أولا: الدراسة التي قام بها موتز (Mautz) في عام 1972م، والذي يرى أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائما على إستقلالهم عند إتخاذهم في القرار في عمليات المراجعة ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقدان العميل.

ثانيا: الدراسة التي قام بها كل من (Glodman and Barlev) في عام 1974م، أوضحت الدراسة أن تقديم الخدمات التجارية والإستشارية لعميل المراجعة بجانب مراجعة الحسابات يجعل المراجع يقتر بصورة فردية منه مما يزيد دوره ومن تم يكون في وضع جيد يمكنه مقاومة أي ضغط من العميل وبالتالي المحافظة على إستقلاله.

ثالثا: الدراسة (R. Vanasco,Rocco,1996)بعنوان " إستقلال المراجع من منظور عاملي"، وقد بينت الدراسة أن دور المنظمات المهنية و الوكالات الحكومية و لجان المحاسبة و المراجعة الدولية التي تصدر المعايير لاستقبال المراجعين سواء داخل الولايات المتحدة أو خارجها، حيث أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يمثل مركز النشاط ويلعب دوراً، وكذلك معهد المراجعين الداخليين، وهيئة بوصة الأوراق المالية، ومكتب المحاسبة العام الحكومي، كما يتطلع إلى المنظمات والهيئات الأخرى المهنية في مجالات البنوك، الصناعية، وقطاعات التصنيع التي تتعامل مع المراجعين مثل الخدمات الإدارية، ومسؤوليات التشغيل، وتسويق الرأي، و التضارب في المصالح التي يؤثر سلباً على إستقلال المراجع .

رابعا: الدراسة التي قام بها ميتكالف (Lee Metcelf) في عام 1976م، أشادت الدراسة أن تقدم المراجعين الخدمات الإدارية والإستشارية للعملاء المراجعة تعتبر تهديدا حقيقياً للإستقلال، نظراً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.

خامسا: الدراسة التي قامت بها لجنة كوهين (Cohen Committee Report) عام 1978م، أشارت الدراسة أن تقديم المراجعين خدمات أخرى للعملاء المراجعة لا يهددا لإستقلالية، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع الخارجي كلا النوعين من الخدمات لأنه لا يزيد من إعتماد العملاء على المراجعين وهذا يؤدي إلى زيادة إستقلال المراجعين.

سادسا: الدراسة التي قام بها كل من (Harley and Ross) عام 1982م، وأوضحت الدراسة أن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات إستشارية لعميل المراجعة لا تجعله يفقد حيادتيه واستقلاليته طالما أن الغرض منها هو تقديم النصيحة ولا يساهم المراجع في إتخاد القرارات، كما أبدا مما جاء في الدراسة التي كل من (Goldman and Barlev) عام 1974م.

سابعا: الدراسة (Keith A. Houghton and chritineA.Jubb) عام 2003م، بعنوان:" سوق مراجعة التقارير المالية التعليمات والمنافسة لإستقلالية المراجع الخارجي،" وقد بينت الدراسة أن إستقلال المراجع وجودة التقارير المالية ما يتم فحصه والتحقق منها إلا في حالات وظروف نادرة عندما يحدث فشل في الشركات المساهمة وغالباً يكون لدى المراجعين دفاعاً قوياً عن خبرتهم المهنية.

والنتيجة الرئيسية للإستقلال المراجع هو ما إذا كان هناك تهديد لهذا الإستقلال والذي غالباً من الصعب قياسه.

ثامنا: الدراسة (Ferdinand A. Gul) 2002/2003م بعنوان:" أراء البنوك في العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع"، ولقد بنت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على إستقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمراجعون ليس فقط يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة، ولكن أيضاً يكونوا مستقلين في مظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية أكثر من إهتمامهم الإستقلال الحقيقي.

ومن نتائج هذه الدراسة تبين عدة عوامل تؤثر على إستقلال المرجع، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والإستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لإجتذاب العملاء، وحجم مؤسسة المراجع.

الخلاصة:

على ضوء الإطار للدراسة تطرقنا في المبحث الأول الى مفاهيم حول محافظ الحسابات و مهامه و الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات أما في المبحث الثاني تطرقنا الى مفاهيم أساسية حول استقلالية محافظ الحسابات و البيئة القانونية المؤثرة على عمل محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01و معايير التدقيق و مدى تأثيرها عليه و ذكرنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في الإشكالية و طريقة المعالجة وأهم النتائج في النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه الاختلاف وذكر ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة :

- من خلال هدا الفصل استعرضنا وجود عوامل عديدة تؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في أداء مهامه من اجل إضفاء الثقة على القوائم المالية؛
- استقلال محافظ الحسابات يعتمد على عدة مقومات كالنزاهة والأمانة بالإضافة الى التحصيل العلمي والعمل المستمر؛
- أن الاهتمام بمعايير التدقيق فيما يخص عنصر الاستقلالية بما يلائم البيئة الجزائرية قد يساهم في تطوير مهنة محافظ الحسابات؛
- ان الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة المحاسبة الجزائرية مازالت تحتاج الى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الاعمال الجزائرية.

الفصل الثاني:

دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات و عمله، سنقوم في هدا الفصل التطبيقي باختبار صحة فرضيات الدراسة والأسئلة المرتبطة بها (أسئلة الاستبيان)، وذلك بتحليل ومناقشة الجوانب التي اعتمدت عليها الدراسة وعرضها والتوصل إلى العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء معايير المراجعة الجزائرية و القانون 10-01 ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي محاورها علي مجموعة من المتغيرات المرتبطة بفرضيات الدراسة و بالإشكالية الرئيسية لدراسة.

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

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

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

أولاً: منهج الدراسة

من خلال موضوع الدراسة الذي كانت إشكالية الرئيسية على النحو التالي:

"ما مدى تأثير القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية على استقلالية محافظ الحسابات"؟

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

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة

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

فئة الأكاديميين: متمثلة في الأساتذة الجامعيين وأساتذة المعاهد العليا المختصة في مجال المحاسبة عبر الوطن.

فئة المهنيين وتضم عينة من محافظي الحسابات.

2. عينة الدراسة

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

– **الفئة الأولى:** تتمثل في الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة وكذلك أساتذة لهم اختصاصات قريبة من المحاسبة

– **الفئة الثانية:** هذه الفئة تضم اغلب محافظي الحسابات وبعض الأشخاص ذوو الخبرة المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات، بناءا على هذا تم تصميم استبيان لعينة مكونة من 50 فرد أي استمارة لكل شخص.

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

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

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

المصدر: من إعداد الطالبة طبقا لفرز استمارات الاستبيان

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

ثالثا: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

لجمع البيانات في هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين هما:

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

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

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة:

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

أولا: الأدوات المستخدمة في الدراسة:

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

الجدول (2-2): سلم ليكارت الثلاثي

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

المصدر: من إعداد الطالبة

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

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

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

- **المحور الأول:** يضم الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (المستوى الدراسي، الوظيفة، الخبرة المهنية،)
- **المحور الثاني:** يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بـ:**" الإطار القانوني على ضوء القانون 10-01 ومدى تأثيره على استقلالية محافظ الحسابات** "من (07) أسئلة مرتبة من 04 إلى 10
- **المحور الثالث:** يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة " **معايير التدقيق الجزائرية ومدى تأثيرها على محافظ الحسابات**" من 07 أسئلة من السؤال 11 إلى السؤال 17.

ثانياً: الأدوات والبرامج الإحصائية

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

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

ثالثاً: ثبات أداة الدراسة

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

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

2-جدول (2-3) يبين نتائج اختبار معامل ألفاك ونباخ

المتغيرات	ألفا كرونباخ
14	0.87

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه (**2- 3**) يظهر أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.87 أي أن قيمته تقترب من الواحد مما يدل على أنه في حالة توزيع الاستبيانات على نفس العينة مجددا وفي الظروف نفسها فإن أكثر من 87 % منهم سيعيدون نفس الإجابة، من خلال ذلك نرى أنها تعبر عن نسبة مقبولة جدا لهذه الدراسة، وبحساب معامل الصدق الذاتي، ودلك بحساب الجدر التربيعي لألفا كرومباخ $\infty \sqrt[3]{\ chr}$ ينتج لدين $\sqrt[3]{0.87}$= 0.93 وهي نتيجة قريبة جدا من (**1**) وعليه نقول بثبات صدق العينة المختبرة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

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

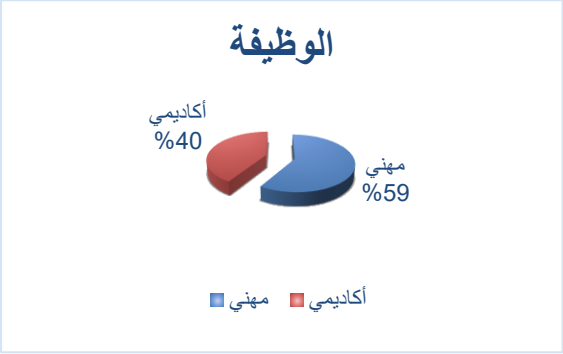
أولاً: عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

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

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

الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب الوظيفة أو المهنة والشكل رقم (2-1) توزيع العينة حسب الوظيفة أو المهنة

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



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

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

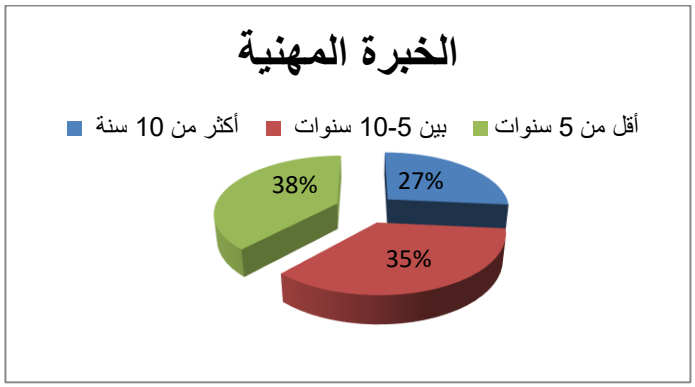
02. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

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

الخبرة بالسنوات	التكرار	المتوسط الحسابي
أقل من 5	12	35.30
من05الى10 سنوات	10	29.40
من 10الى 15 سنة	6	17.68
أكثر من 15 سنة	06	17.65
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

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



يبين الجدول أعلاه (2-5) والشكل (2-2) المتعلق بتوزيع العينة حسب الخبرة أن الفئة اقل من5 سنوات كانت نسبتها 35.30% وهي الفئة الأكبر وتليها وبنسبة29.45 %الفئة مابين05إلي 10 سنة أي أن الخبرة مقبولة إلى حد كبير تم تأتي الخبرة من 10إلى 15 سنوات بنسبة 17.68 وهي خبرة مقبولة إلى حدا ما وكانت ادني نسبة للفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 17.65%.

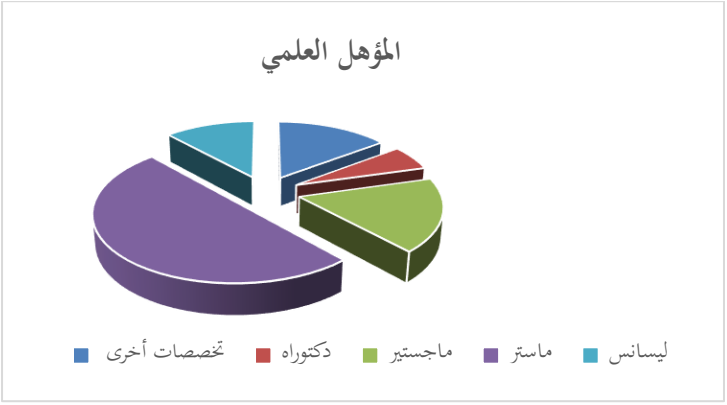
04. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

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

المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي
شهادة مهنية	04	8.11
ليسانس	04	8.11
ماستر	13	38.2
دكتوراه	13	38.2
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

والشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



من خلال الجدول رقم (**2–6**) والشكل رقم (**2–3**) **نلاحظ** أن نسبة حاملي شهادة الدكتوراه من أفراد مجتمع العينة كانت 38.2%، وكذلك بنفس النسبة لحملة شهادة الماستر وبهذا تكونا قد استحوذتا على أكبر نسبة، تليهما نسبة 11.80% لشهادة ليسانس و11.80%لشهادة المهنية أيضا.

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

ثانيا: عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان

"أ" مساهمة الإطار القانوني والقانون 10-01 في استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر

سنتطرق في هذا المحور إلى معرفة مدي تأثير عناصر البيئة القانونية تحديدا 10-01 في استقلالية محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية ودلك من خلال من جملة من الفقرات عددها 07 حسب آراء المهنيين والأكاديميين حول 3 مستويات على النحو التالي: غير موافق، محايد، موافق

الجدول رقم (2–7) الإطار القانوني لاستقلالية محافظ الحسابات.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف الحسابي	اتجاه الإجابة
01	يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في اكتساب استقلالية بقوة القانون.	2.7647	0.60597	موافق
02	تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات الي استقلالية عمل محافظ الحسابات	2.7353	0.56723	موافق
03	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على استقلالية وحياد التقارير المالية	2.5882	0.65679	موافق
04	يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يجعله مستقلا بذاته ومحايدا في قراره.	2.7647	0.49597	موافق
05	تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله.	2.7353	0.51102	موافق
06	اهتم القانون 01/10المنضم لمهنة المحاسبة بحماية استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة	2.6471	0.59708	موافق
07	لم يخصص القانون 10 / 01 مواد رادعة لكل العوامل التي تحد من استقلالية مراجع الحسابات.	2.8235	0.45863	موافق
A	المحور الثاني		0.44199	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

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

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

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

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

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

6) **اهتم القانون 01/10المنضم لمهنة المحاسبة بحماية استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة.:** المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة ***السادسة*** ما قبل الأخيرة مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.59708؛

7) **لم يخصص القانون 10 / 01 مواد رادعة لكل العوامل التي تحد من استقلالية مراجع الحسابات..:** المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.8235 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة **الأولى** مقارنة مع إجابات الفقرات السابقة، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.44199.

تأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق في البيئة الجزائرية

الجدول رقم. (2–8) استقلالية محافظ الحسابات وفق المعايير المنتهجة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف الحسابي	اتجاه الإجابة
01	تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بواقع تطبيق المهنة في الجزائر وكدا معاير التدقيق المنظمة.	2.6471	.645840	موافق
02	تؤثر الأتعاب المدفوعة لمحافظ الحسابات وكدا نمط التعاقد وطريق التعيين في استقلالية وحياد محافظ الحسابات	2.7941	.538200	موافق
03	يؤثر وجود نفود ومكانة المالكين والمساهمين في راس مال المؤسسة وكدا درجة القرابة بينهم وبين محافظ الحسابات في استقلالية وحياد تقارير المراجعة	2.7353	.618350	موافق
04	هناك العديد من العوامل التي تعيق عمل محافظ الحسابات اثنا أداء مهامه ومنها محددات الاستقلالية	2.7059	.629060	موافق
05	اهتمت معاير التدقيق الجزائرية بمعيار استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة	2.5588	.785910	موافق
06	يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على استقلالية وحياد تقارير محافظ الحسابات	2.6176	.696950	موافق
07	يؤثر عدم وجود معايير تدقيق جزائرية على استقلالية محافظ الحسابات.	2.6471	.597080	موافق
B	المحور الثالث	2.6723	.473840	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

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

1– تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بواقع تطبيق المهنة في الجزائر وكدا معاير التدقيق المنظمة: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الخامسة مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.64584

2- تؤثر الأتعاب المدفوعة للمحافظ الحسابات وكدا نمط التعاقد وطريق التعيين في استقلالية وحياد المراجع الخارجي: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7941وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الأولى مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.53820

3- يؤثر وجود نفود ومكانة المالكين والمساهمين في راس مال المؤسسة وكدا درجة القرابة بينهم وبين محافظ الحسابات في استقلالية وحياد تقارير المراجعة: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7353 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.61835

4- هناك العديد من العوامل التي تعيق عمل محافظ الحسابات اثنا أداء مهامه ومنها محددات الاستقلالية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7059 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثالثة مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.62906

5- اهتمت معاير التدقيق الجزائرية بمعيار استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.5588 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الأخيرة مقارنة مع إجابات الفقرات الأخرى، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.78591

6- يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على استقلالية وحياد تقارير محافظ الحسابات: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6176 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.69695

7- يؤثر عدم وجود معايير تدقيق جزائرية على استقلالية محافظ الحسابات: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.6471 وهو ما يشير إلى أن اتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع إجابات الفقرات الموالية، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي0.47384.

المطلب الثاني: نتائج الدراسة

أولاً: نتائج اختبار (ANOVA)

1. نتائج اختبار (ANOVA) تبعا لمتغير المهنة

أ. نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الأولى "تخضع استقلالية محافظ الحسابات للقانون 10-01 ":

من أجل الإجابة على الفرضية رقم واحد، تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين كالتالي:

H0 : الفرضية الصفرية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01.

H1 : وهي الفرضية المعاكسة للفرضية الصفرية (الفرضية البديلة) توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01.

جدول رقم (2-09) اختبار (ANOVA) مدى تأثير القانون10-1 في استقلالية محافظ الحسابات

المحور	F	مستوى الدلالةSig
تأثير البيئة القانونية على استقلالية لمحافظ الحسابات	1.335	0.282

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

يتبين لنا من الجدول (2-09) وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig** بلغت (0.282) وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه تقبل الفرضية الصفرية H0و ترفض البديلة H1ونقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الأولى حول استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون10-01.

ب. نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية ولتتأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة المدروسة "

من أجل الإجابة على الفرضية الثانية، تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0 : وهي الفرضية العدمية (الصفرية) لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول تأثير معايير التدقيق في تحقيق استقلالية محافظ الحسابات.

H1 : وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية : أي أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول تأثير معايير التدقيق في تحقيق استقلالية محافظ الحسابات.

جدول رقم (2–10) اختبار (ANOVA)حول مدى تأثير معايير التدقيق في تحقيق استقلالية محافظ الحسابات

المحور	F	مستوى الدلالة Sig
تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة الجزائرية	1.736	0.181

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

يتبين لنا من الجدول (2–10) وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول تأثير استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة الجزائرية وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig** بلغت (0.181) وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول انه لا يوجد فروق في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الثانية حول تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة الجزائرية وبين متغير المهنة وعليه نقبل الفرضية الصفرية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1.

ثانياً: المقابلة الشخصية:

كانت لنا مقابلات سريعة مع بعض المهنيين والأكاديميين، حيث تركزت أسئلتنا في اغلب الأوقات حول محتوي استمارة الاستبيان. حيث وافق اكثر من 95 %من المقابلين أن استقلالية محافظ الحسابات تتأثر بالقوانين القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية، كما أضاف بعضهم عنصر العوامل الذاتية المرتبطة بشخصية ووضعية محافظ الحسابات الاجتماعي كمؤثر حساس على استقلالية محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الفرضيات.

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

- **الفرضية الأولى:** "**تخضع استقلالية محافظ الحسابات للقانون 10-01** " ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثاني من لاستبيان.

التساؤل الأول: (**يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في اكتساب استقلالية بقوة القانون**): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الثالثة** من حيت ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعيار حيت نختار عند الترتيب الأجوبة الأكبر من ناحية المتوسط الحسابي، في حال التساوي بين سؤالين أو اكتر نختار الأكبر من حيث المتوسط الحسابي والأقل من ناحية انحراف المعياري.

قمنا كخطوة ثانية بإسقاط مضمون التساؤل على ما نصت عليه بعض القوانين والتشريعات توصلنا خلال هدا الإسقاط إلى انه وفق لإحكام **المادة الثالثة** من (**القانون10- 01**) فإنه " يجب على الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنة المحاسبة بكل استقلالية ونزاهة"[1]

التساؤل الثاني: (**تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات الي استقلالية عمل محافظ الحسابات**). تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة الخامسة من حيت ترتيب الأجوبة الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل على ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه وفق لإحكام **المادة الأولي** من (**القانون10- 01**) تصرح أن هدا القانون "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات"[2]

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

1- **الجريدة الرسمية**، مرجع سبق ذكره المادة 03 من القانون 10- 01 ص04.

2- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، المادة الأولي، ص 04.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل على ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام **المادة الحادي عشر** من (**القانون10– 01**) انه " يمارس الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني[1] "

التساؤل الرابع :(**يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يجعله مستقلا بذاته ومحايدا في قراره.**): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة **الثانية:** من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عند إسقاط مضمون هذا التساؤل على ما تنصت عليه القوانين والتشريعات المنضمة للمهنة، توصلنا إلى انه طبقا لما نصت عليه أحكام **المادة الثاني عشر** من (**القانون10– 01**) انه " يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسيره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع. يجب أن يكون الكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم، كما تنص ذات المادة على انه يمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة. [2]"

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

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

التساؤل السادس :(**اهتم القانون 01/10المنضم لمهنة المحاسبة بحماية استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة.**): تم ترتيب هدا السؤال في المرتبة ما قبل **الأخيرة:** من حيت ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

1- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، المادة الحادي عشرة، ص 06.

2- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، المادة الثانية عشرة، ص 06.

وعند رجوعنا إلى القانون 10-01 من التشريع الجزائري وجدنا أن **المادة السادسة والثلاثون** منه والتي جاء فيها انه "يحق للمحاسب العمومي أن يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهنته[1]."تشير الي صح الطرح.

التساؤل السابع :(**لم يخصص القانون 10 / 01 مواد رادعة لكل العوامل التي تحد من استقلالية محافظ الحسابات.)**: حصل هدا الاختبار على المرتبة الأولى: من حيث ترتيب أجوبة المحور الثاني الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد أن القانون **– 10– 01** – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزاءرية العدد11 الصادر في 2010/07/11 حاول الضرع إزالة كل التصرفات التي يمكن ان تؤثر عليه و تثير الشك حول الاستقلالية سواء من حيث تادية مهامه او مصدقية تقارير و ثقة كل من يتعامل معه

- **الفرضية لثانية:** " **تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة المدروسة** " ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثالث من لاستبيان.

التساؤل الأول :(**تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بواقع تطبيق المهنة في الجزائر وكدا معاير التدقيق المنطمة)**: حصلت هدا الفقرة على المرتبة الخامسة: من حيث ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن المعايير التدقيق المحيطة بيئة المؤسسة توتر على استقلالية محافظ الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري والتطبيقي، وبالرجوع إلى الدراسات السابقة فنجد أن هناك من توصل إلى هده النتيجة على غرار "**براق محمد ديلمي عمر** [2]" في دراستها "العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات.

التساؤل الثاني :(**تؤثر الأتعاب المدفوعة لمحافظ الحسابات وكدا نمط التعاقد وطريق التعيين في استقلالية وحياد محافظ الحسابات.**: حصلت هدا الفقرة على المرتبة **الأول:** من حيث ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري

1-**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، المادة: السادسة وثلاثون، ص08.

2- نسرين خنافيس، **مرجع سبق ذكره**.

والتطبيقي، وهي النتيجة التي خلصت أليها دراسة "**زيد خضر الحدوه**[1]" (**العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق**) والتي إشارة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين وتحليل الأهمية النسبية لهده العوامل من جهة نظر المزاولين للمهنة.

التساؤل الثالث :(**يؤثر وجود نفود ومكانة المالكين والمساهمين في رأس مال المؤسسة وكدا درجة القرابة بينهم وبين محافظ الحسابات في استقلالية وحياد تقارير المراجعة** حصلت هدا الفقرة على المرتبة الثانية: من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود قرابة بين المساهمين في راس المال والمراجع الخارجي يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات وعلى التقارير المالية وكدا الدراسة العادلية بعنوان دراسة التعارض بين الإدارة والمراجع الخارجي وأثر دلك على معايير الاستقلالية.

التساؤل الرابع: (**هناك العديد من العوامل التي تعيق عمل محافظ الحسابات اثنا أداء مهامه ومنها محددات الاستقلالية**): حصلت هدا الفقرة على المرتبة الثالثة: من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود عوامل تعيق عمل محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري والتطبيقي، وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات التي عالجت موضوع العامل التي تعيق عمل محافظ الحسابات محمد **إبراهيم النوايسة** [2] في دراسته" العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، كذلك دراسة **قايد 2008**[3] حيت أشاروا إلى انه يوجد عوامل مؤثرة على استقلال مراجع الحسابات في بيئة ممارسة المهنة.

التساؤل الخامس: (**اهتمت معاير التدقيق الجزائرية بمعيار استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة**): حصلت هده الفقرة على الرتبة السابعة من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن استقلال المراجع وجودة التقارير المالية لمحافظ الحسابات وهو

1- نسرين خنافيس، **مرجع سبق ذكره**.

2- خالد الخطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة الفلسطينية في ضل المعيار المحاسبي الأول**، مجلة جامعة دمشق الجلد 08 العدد 02

3 -خنافيس نسرين، **مرجع سبق ذكره**.

ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري والتطبيقي، وهي النتيجة التي خلصت أليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة **Keith A. Houghton and chritine a. jubb**[1]

التساؤل السادس: يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على استقلالية وحياد تقارير محافظ الحسابات: حصلت هده الفقرة على الرتبة السادسة من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية يوثر على استقلالية محافظ الحسابات وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري والتطبيقي، وهي النتيجة التي خلصت إليها مجوعة من الدراسات نذكر منها دراسة **مجدي محمد سامي**[2]، دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية وكذلك دراسة، **أبودر مسند وأبو زيد محمد**[3] لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية.

التساؤل السابع: يؤثر عدم وجود معايير تدقيق جزائرية على استقلالية محافظ الحسابات. حصلت هده الفقرة على الرتبة الثانية من حيت ترتيب أجوبة المحور الثالث الأكثر موافقة على صحة التساؤل وهدا بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. وهو ما يؤكد أن وجود معايير تدقيق جزائرية يوثر على المحتوي الإعلامي لتقارير محافظ الحسابات، وهو ما خلصت إليه دراستنا من خلال شقيها النظري والتطبيقي،

في الختام نقول إن دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي خلصت إلى أن استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01 ومعايير التدقيق وهو الشيء الذي توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة، ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات نجد أن اغلب الدراسات كانت تعالج شق واحد من شقي إشكاليتنا إما من وجهة نضر قانونية ومن وجهة نظر معيار التدقيق، لكننا في هده الدراسة حاولنا دمج الرؤية القانونية لاستقلال محافظ الحسابات وتأثر معايير التدقيق على الاستقلالية مما يجعلها دراسة جديدة في الميدان.

1- خالد الخطيب، **مرجع سبق ذكره.**

2- مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثره علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية.**

3- أبودر مسند وأبو زيد محمد، **لجان التدقيق ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية.**

خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى معرفة مدى تأثير القانون 10-01 ومعايير التدقيق على استقلالية محافظي الحسابات، وعلى ظروف ممارسته لمهنة المراجعة، حيت اعتمدنا في هده الدراسة على تحليل بعض المتغيرات المرتبطة بالمهنة من خلال أدوات التحليل والقواعد الإحصائية المعروفة في هد النوع من التحليل.

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

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

- هناك إجماع وثبات من قبل غالبية أفراد عينة الدراسة على أن يوجد استقلالية لمحافظي الحسابات في ظل القانون 10-01 كدا معايير التدقيق؛
- من خلال الدراسة تبين لنا أن فئة الأكاديميين اكتر إحاطة ومتابعة للجوانب التشريع المنضمة لمهنة المراجعة من فئة المهنيين كما أن سنوات الخبرة تزيد من الثبات لدي المهنيين في حين لم تؤثر على إجابات الأكاديميين.

الخـــاتمة

الخاتمة

بعد تعرضنا في هده الدراسة الموسومة بدراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء القانون 10-01 ومعايير المراجعة الجزائرية، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول خصص للإطار المفاهيمي والدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع حيت تعرضنا في الشق الأول منه إلى عموميات حول محافظ الحسابات كما أننا تطرقنا إلى مهامه وشروطه ومسؤولياته وكدا الحقوق والواجبات والهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات. أما الشق الثاني من الدراسة تناولنا فيه مفاهيم حول الاستقلالية والبيئة القانونية المؤثرة على استقلال محافظ الحسابات ومدى تأثر المعايير التدقيق ما ذهبت إليه مختلف الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات.

خصص الجانب التطبيقي من الموضوع لدراسة تحليلية لتأثير للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات قمنا خلاله بـ: باختبار صحة فرضيات الدراسة والأسئلة المرتبطة بها (أسئلة الاستبيان)، وذلك بتحليل ومناقشة الجوانب التي اعتمدت عليها الدراسة وعرضها والتوصل إلى مدي تأثير معاير التدقيق والبيئة القانونية على استقلال محافظ الحسابات ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي محاورها على مجموعة من المتغيرات المرتبطة بفرضيات الدراسة وبإشكاليتها الرئيسية.

اعتمدنا في هده الدراسة على تصميم استبيان من 17 سؤال عبر ثلاث محاور:

- ✓ المحور الأول: يضم الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (المستوى الدراسي، الوظيفة، الخبرة المهنية،)؛
- ✓ المحور الثاني: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بـ: "مساهمة الإطار القانوني في تحقيق الاستقلالية "من (07) أسئلة مرتبة من 04 إلى 10؛
- ✓ المحور الثالث: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة "بمساهمة معايير التدقيق في تحقيق الإستقلالية المحتوى " من 07 أسئلة من السؤال 11 إلى السؤال17.

بعد تحكيمنا لاستمارة الاستبيان عن طريق الأستاذ المشرف أولا، تم عرضها علي مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة لقياس موضوعية الأسئلة ،وأساتذة مختصين في المنهجية لمعرفة مدي تجانس ومطابقة الاستمارة للمعايير الأكاديمية، قمنا بتصحيح وتدارك الأخطاء وفق توجيهات الأستاذ المشرف والأساتذة المحكمين، تم توزيع الاستمارة علي عينة مكونة من 50 شخص أكاديميين ومهنيين بغية الحصول على نتائج، تم جمع وترتيب الاستمارات ومن تم فرزها، حيث كانت الاستمارات القابلة

للتحليل 34 استمارة، تم الاعتماد عليها للدراسة ذلك بعد فقد 10 واستبعاد 06 لعدم كفاية الإجابات الواردة ضمنها، قمنا بعد ذلك بترميز و تفريغ المعطيات في برنامج EXCEL والمعالجة عبر برنامج SPSS والمناهج الإحصائية التالية:

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

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

"ما مدي تأثير القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية على استقلالية محافظ الحسابات"؟

وعلى التساؤلات الفرعية المصاحبة للإشكالية، بالنحو التالي:

الفرضية الأولى: "تخضع استقلالية محافظ الحسابات للقانون10-01 " ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثاني من لاستبيان.

الفرضية لثانية: "تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المنتهجة في البيئة المدروسة": ارتبطت بهده الفرضية سبع أسئلة من خلال المحور الثالث من لاستبيان.

في الختام نقول إن دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي خلصت إلى أن العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء القانون10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية وهو الشيء الذي توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة،

ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات نجد أن اغلب الدراسات كانت تعالج شق واحد من شقي إشكاليتنا إما وجهة نضر قانونية أو من وجهة نظر معايير التدقيق، لكننا في هده الدراسة حاولنا دمج الرؤية القانونية للعوامل المؤثرة على استقلال محافظ الحسابات ومن ناحية معايير التدقيق مما يجعلها دراسة جديدة في الميدان، أما فيما يخص تطلعاتنا لمواضيع ذات صلة بموضوع العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات في ظل المعايير الدولية والهيئات الدولية للمحاسبة

قائـمة المـراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. وئام عبد قايد، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة مهنة** في المملكة السعودية2012.
2. احمد محمد عمر، **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في شركات المساهمة السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 02.
3. احمد محمد غنيم الرشيدي، **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت** دراسة مقارنة رسالة ماجستير محاسبة جامعة الشرق الأوسط الأردن 2011-2012.
4. براق محمد، ديلمي عمر، **العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات** مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية العدد 17 جانفي 2017.
5. محمد التهامي طواهير، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات ورقلة الجزائر**، ديوان المطبوعات الجامعية2006.
6. احمد حلمى جمعة، **المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق** عمان دار الصفاء للنشر والتوزيع 2009.
7. حديد أميرة، استقلالية **محافظ الحسابات في ضل القانون المصرفي الجزائري** المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، 2018.
8. عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية قسم المحاسبة.**
9. زيد خضر الحروه، **العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق**، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.
10. مطر سبل، **تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي** بالأردن دراسة ميدانية تحليلية لآراء الدقيقين 1994.
11. محمد، **العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المرجعي والممارسة العملية**1993.
12. العادل، **دراسة التعارض بين الإدارة والمراجع الخارجي وأثر دلك على معايير الاستقلالية**1993.
13. موسي، **استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة**1992.

14. محمد إبراهيم النوايسة، **العامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات** دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن2005.

15. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2006.

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

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

18. يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدان ،2004.

19. محمد سمير، **الصبان الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق** الدار الجامعية 1993.

20. إياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا** بغداد2011.

21.

المنشورات

22. هيبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي** مجلة العلوم الإدارية2017.

23. الاتحاد الدولي للمحاسبين مقدمة تمهديه عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة. المعايير الدولية للتدقيق.

الأطروحات والرسائل

24. على بوحتة، وخير الدين زعتير، **مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية** المسيلة قسم العلوم المالية والمحاسبة2019-2018.

25. نور الهدى بهلولي، أثر تبنى معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر سطيف العلوم التجارية الجزائر2017.

26. عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر** أم البواقي العلوم التجارية2016-2017.

الجرائد الرسمية:

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

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

المراجع باللغة الأجنبية:

29. J.F Gavanou et **autres control Auditor dunod** paris 2006.

30. Monejer T.Granier, **le commissaire aux comptes**, dalloz1995.

31. Nacer Eddine sadi Ali sadi, Ali mazouz, **la pratique du commissaire aux compte**, tome01 société national de comptabilite1993.

32. Société nationale **de la comptabilité guide audit et commissariat aux comptes** DRH1989.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

السيد المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد .....

تهدف هذه الاستمارة إلى الحصول على معلومات حول مدى استقلالية مراجع الحسابات على ضوء معايير التدقيق الجزائري وكدا القانون 10/ 01 المنضم لمهنة المحاسبة في الجزائر، وباعتبارك أحد الفئات المختصة فإن رأيك ذو أهمية في الوصول إلى نتائج دقيقة من البحث.

لذا أرجـو قـراءة مفردات الاستبيـــان بدقة ووضـع إشـارة (X) أمام العبارة التي تعكس وجـــهة نظركم علما بان جميع المعلومات التي سنزود بها ستتعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولكم فـائق الاحتـرام والتقديـــــر

الطالبة:

- بن قاوقاو جميلة

المشرف:

–خير الدين قريشي

المحور الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

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

2-الو ☐ مهني ☐ أكاديمي ☐

3-الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى10سنوات ☐ من 10الى15سنة ☐ أكثر من15سنة ☐

المحور الثاني: الإطار القانوني

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
04	يلزم الإطار القانوني لمهنة المراجعة محافظ الحسابات بالالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها في المحاسبة مما يساهم في اكتساب استقلالية بقوة القانون،			
05	تساهم الشروط المحددة في الإطار القانوني لممارسة نشاط محافظ الحسابات الي استقلالية عمل محافظ الحسابات			
06	يسمح الإطار القانوني لمهنة المراجعة في الجزائر إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه في كامل الإقليم الوطني مما يؤثر على استقلالية وحياد التقارير المالية،			
07	يلزم الإطار القانوني توفر محافظ الحسابات على مكتب خاص يتوفر على الشروط اللازمة لأداء مهامه مما يجعله مستقلا بذاته ومحايدا في قراره			
08	تساهم معايير وشروط اختيار محافظ الحسابات المنصوص عليها في الإطار القانوني لمهنة المراجعة من تعزيز استقلالية عمله			
09	اهتم القانون 01/10المنضم لمهنة المحاسبة بحماية استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة			
10	لم يخصص القانون 10 / 01 مواد رادعة لكل العوامل التي تحد من استقلالية مراجع الحسابات،			

المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	السؤال	غير موافق	محايد	موافق
11	تتأثر استقلالية محافظ الحسابات بواقع تطبيق المهنة في الجزائر وكدا معاير التدقيق المنطمة،			
12	تؤثر الأتعاب المدفوعة لمحافظ الحسابات وكدا نمط التعاقد وطريق التعيين في استقلالية وحياد محافظ الحسابات			
13	يؤثر وجود نفود ومكانة المالكين والمساهمين في رأس مال المؤسسة وكدا درجة القرابة بينهم وبين محافظ الحسابات في استقلالية وحياد تقارير المراجعة			
14	هناك العديد من العوامل التي تعيق عمل محافظ الحسابات اثنا أداء مهامه ومنها محددات الاستقلالية			
15	اهتمت معاير التدقيق الجزائرية بمعيار استقلالية محافظ الحسابات ومحدداتها وفق ما تتطلبه مهنة المراجعة			
16	يؤثر غياب لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية على استقلالية وحياد تقارير محافظ الحسابات			
17	يؤثر عدم وجود معايير تدقيق جزائرية على استقلالية محافظ الحسابات			

الملحق رقم (02): تحليل العينة وفق المؤهل العلمي

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

الملحق رقم (03): تحليل العينة حسبة معيار المهنة

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

الملحق رقم (04): تحليل العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

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

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00004 VAR00005 VAR00006

VAR00007 VAR00008 VAR00009 VAR00010 a

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

الملحق (05): عوامل القانون10/01 المؤثر والمحتوي الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر.

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

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00011 VAR00012 VAR00013

VAR00014 VAR00015 VAR00016 VAR00017 b

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

[Ensemble_de_données0]

الملحق (06): عناصر معايير التدقيق المؤثرة على المحتوى الإعلامي لتقارير مراجع الحسابات في الجزائر

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

الملحق رقم (07): ANOVA

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

Tests post hoc

Comparaisons multiples

A

Scheffe

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

Co….

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

الملحق (08) :ANOVA

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

الملحق (09) : الفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,869	14

Tests post ho

Comparaisons multiples

B

Scheffe

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

Comparaisons multiples

B

Scheffe

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

الفـهرس

الفهرس

الاهداء

الشكر والتقدير

الملخص: ..... **I**

قائمة المحتويات ..... Erreur ! Signet non défini.

قائمة الجداول ..... **III**

قائمة الاشكال ..... **IV**

قائمة الملاحق ..... **V**

توطئة ..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة

تمهيد: **2**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات **3**

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات **3**

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه: **3**

الفرع الثاني: أخلاقيات محافظ الحسابات ومسؤولياته **4**

الفرع الثالث: شروط وصفات ممارسة مهنة محافظ الحسابات **10**

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات **11**

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات **11**

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات **13**

الفرع الثالث: تعين محافظ الحسابات **16**

الفرع الرابع: أتعاب محافظ الحسابات **16**

الفرع الخامس: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات **17**

المبحث الثاني: استقلالية محافظ الحسابات وتبنى الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية **21**

المطلب الأول: مفاهيم أساسية لاستقلالية محافظ الحسابات **21**

الفرع الأول: مفهوم الإستقلالية محافظ الحسابات **21**

الفرع الثاني: الإستقلالية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات **22**

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات: **22**

المطلب الثاني: البيئة القانونية المؤثرة في عمل محافظ الحسابات: **24**

الفرع الأول: البيئة القانونية ومدي تأثيره اعلى محافظ الحسابات: 25
الفرع الثاني: ماهية التدقيق 30
الفرع الثالث: معايير التدقيق ومدى تأثيرها على محافظ الحسابات 32
الفرع الرابع: أهداف معايير التدقيق 40
المطلب الثالث: الدراسات السابقة 41
الفرع الأول: الدارسات الجزائرية والعربية. 41
الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية: 48
خلاصة الفصل الأول 50

الفصل الثاني: دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات

تمهيد: 52
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 53
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة 53
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 55
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها 58
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية 58
المطلب الثاني: نتائج الدراسة 64
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الفرضيات. 65
خلاصة الفصل الثاني 71
الخاتمة 73
قائمة المراجع 76
الملاحق 80
الفهرس 93