الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص : محاسبة وتدقيق

مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة

– دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين لولاية الوادي–

إعداد الطلبة:

– باهي نجوى

– غريسي علوي سمرة

– مناني صلاح الدين

تحت إشراف:

د. العبسي علي

المشرف المساعد

د. ضيف الله محمد الهادي

لجنة المناقشة

د. جديدي موسي	أستاذ محاضر – أ– جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	رئيسا
د. العبسي علي	أستاذ محاضر – ب– جامعة الشهيد حمة لخضر الواد	مشرفا ومقررا
د. ضيف الله محمد الهادي	أستاذ محاضر – أ– جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مشرفا مساعد
أ. مصعب بالي	أستاذ مساعد – أ– جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

أَعُوذُ باللَّهِ مِنَ الشَّيْطانِ الرَّجِيمِ

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

شكر وتقدير

قال الله تعالى:" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ"

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا (محمد صلى الله عليه وسلم) وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.....

فإنني أشكر الله (تبارك وتعالي) على توفيقه وإعانته لي على إتمام هذا الجهد المتواضع، والسير على درب العلم بخطى هادئة ودافئة، وهذا كله من فضله وكرمه، وعملا بقوله (عليه الصلاة والسلام): "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإنني أتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة الشهيد حمة لخضر ، ممثلة برئيسها وإدارتها، وكذلك إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعاملين فيها على جهودهم الحثيثة في رعاية طلبة ماستر وتقديم كافة الخدمات والتسهيلات اللازمة لإكمال دراساتهم.

كما أتوجه بعميق شكري وتقديري إلى الدكتور لعبسي علي ، لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة، حيث سعدت بالتتلمذ على يديه، ولقيت منه الاهتمام والتشجيع البالغين، فأسأل الله (سبحانه وتعالي) أن يكون في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين، بمناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة والتوجيهات السديدة.

كما لا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبيان، وكذلك أصحاب مكاتب المحاسبة، والمحاسبين في المؤسسات والأساتذة لتعاونهم معي في تعبئة الاستبيان وتقديم كافة المعلومات اللازمة لي، كما أتقدم بشكر الى..... ، وكل الشكر والعرفان ..... والى كل من ساهم في إخراج هذا البحث المتواضع، سائلا المولى (عز وجل) أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا، يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتي الله بقلب سليم.

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة وإبراز مدى التزام محافظ الحسابات في تقييم مخاطر المراجعة الخارجية ، ولتحقيق أهداف الدراسة إستخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد إستبيان وتوزيعه على مجمع الدراسة التي شملت محافظي الحسابات وخبير المحاسبين وأساتذة التدقيق والمحاسبة بولاية الوادي، وقد إعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وتم توصلنا إلى أن مهنة محافظ الحسابات لها دور فعال في كشف الأخطاء والغش، الأمر الذي ينعكس إيجابا على أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع عند أداء عمله، وإعتماده على منهج مبني على مجموعة من المقومات التي تقيم مخاطر المراجعة الذي يعكس بلوغ الأهداف المرجوة للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، إكتشاف الأخطاء، التدقيق المحاسبي، مخاطر المراجعة.

Abstract:

The study aimed to find out and to highlight the role of the governor of the accounts in the activation of the internal control system, and to achieve the objectives of the study we used descriptive analytical method, to prepare a questionnaire distributed to the study, which included governors of accounts and expert accountants and professors of accounting and auditing state of the valley complex, we have adopted in the analysis of the data on the statistical packages of Science program Social (spss) was reached that career governor accounts instrumental in detecting errors and fraud, which is reflected positively on the internal control systems, and through the professionalism enjoyed by the auditor in the performance of his work, and its dependence on is based on a set of ingredients that approach do the internal control system which reflects the achievement of the desired goals of the institution

Key words: conservative accounts, the internal control system, error detection, auditing.

فهرس المحتويات

العنـــــوان	الصفحة
الإهداء.....	
شكر وعرفان.....	
الملخص.....	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الجداول.....	III
فهرس الاشكال	I
مقدمة عامة.....	أ- ه
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمراجعة الخارجية	
تمهيد	08
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	09
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	09
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....	12
المبحث الثاني: الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات.....	15
المطلب الأول: تنظيم مهنة محافظ الحسابات.....	15
المطلب الثاني: شروط ممارسة وأتعاب مهنة محافظ الحسابات	19
المبحث الثالث : الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.....	21
المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية وانواعها	21
المطلب الثاني: خصائص المراجعة الخارجية واهدافها	22
المطلب الثالث: مراحل المراجعة الخارجية	25
المطلب الرابع: الاجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية.....	28
خلاصة الفصل	31
الفصل الثاني: دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والأكاديميين لولاية الوادي	
تمهيد.....	33
المبحث الأول: الطريقة والادوات	34
المطلب الأول: اختيار واعداد الاستبيان	34
المطلب الثاني: منهجية وادوات الدراسة	36
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	40
المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان.....	40

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها	42
خلاصة الفصل.....	66
الخاتمة.....	68
قـائـمة المـراجـع.....	73
الملاحق.....	

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
02-01	يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة	36
02-02	يوضح عملية ترميز خيارات الاجابة	39
02-03	يوضح طريقة اختبار الاتجاهات	39
02-04	يوضح معاملات الفا –كرونباخ لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	40
02-05	يبين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	41
02-06	معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور الاستبيان	42
02-07	يبين توزيع العينة حسب الجنس	43
02-08	يبين توزيع العينة حسب العمر	**44**
02-09	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	**45**
02-10	توزيع العينة حسب الوظيفة	**46**
02-11	توزيع العينة حسب الخبرة	**47**
02-12	توزيع العينة حسب الخبرة يوضح نتائج حساب الوسط الجبائي والانحراف المعياري للفرضية الاولى	**48**
02-13	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية	**51**
02-14	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة	**54**
02-15	يوضح نتائج اختبارT-test للفرضية الاولى	**57**
02-16	يوضح نتائج اختبارT-test للفرضية الثانية	**60**
14-17	يوضح نتائج اختبارT-test للفرضية الثالثة	**63**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01-01	مراحل عملية مراجعة	**27**
02-02	يبين توزيع العينة حسب الجنس	**43**
02-03	توزع العينة حسب العمر	**44**
02-04	يوزع العينة حسب المؤهل العلمي	**45**
02-05	يبين توزيع العينة حسب الوظيفة	**46**
02-06	يبين توزيع العينة حسب خبرة	**47**
02-07	عدد الاجابات لموافق في كل فقرة خلال المحور الاول	**49**
02-08	عدد الاجابات لموافق في كل فقرة خلال المحور الثاني	**52**
02-09	عدد الاجابات لموافق في كل فقرة خلال المحور الثالث	**55**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الإستبـــــــــــيان

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
OCNG	Organisation nationale pour les comptes de gouverneur	المنظمة الوطنية لمحافظ الحسابات
IFAC	Fédération internationale américaine de comptabilité	الفيدرالية الدولية للمحاسبة
IAS	International Financial Standards	معيار الدولي

تمهيد :

من نتائج الثورة الصناعية توجه العالم نحو إقتصاد صناعي الذي سمح بظهور مبدأ المسؤولية المحدودة ، الذي بمقتضاه أمكن تجميع رؤوس الأموال وإقامة الصناعات الحديثة في شكل شركات مساهمة وغيرها من شركات الأموال، وقد ترتب عن المبدأ السابق ذكره ظهور الملكية الغائبة أي إنفصال أصحاب رؤوس الأموال (المالكين) عن تسيير وإدارة الشركات ،حيث ينتخب جماعة المالكين – اللذين تجمعهم الجمعية العامة للمساهمين – جماعة من الأشخاص– يجمعهم مجلس الإدارة – يشرفون على تسيير الشركة و يحفظون حقوق المساهمين , و الذين بدورهم ينتخبون المدير العام للشركة ، وقد تدخل المشرع لتحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات كل من الطرفين ،إلا أن المساهمين كانوا بحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالخبرة والتدريب والمهارة اللازمين لمراقبة وتقييم التصرفات الإدارية ، المالية والمحاسبية التي يباشرها مجلس الإدارة عن طريق المديرية العامة ومنه ظهرت الحاجة إلى خدمات محافظي الحسابات ، لأن خبرتهم الممتازة تجعل منهم خبراء مختصين في أعمال فحص ومراجعة والتصديق على الحسابات للشركات التي تلخص العمليات المالية لفترة معينة ، ثم الحكم عليها من ناحية مدى سلامتها وأثرها على النتيجة والمركز المالي للشركة في نهاية الدورة .وللجمعية العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع الخارجي فهو بمثابة وكيل عليهم في مجال مراقبة الحسابات وممتلكات الشركة ، ومن هنا برزت مهنة المراجع إلى جانب المهن الفنية الأخرى ، فالمراجعة علم له أصوله و فن له أساليبه .

وكأي مهنة حرة ، فقد إنتظم أفرادها في منظمات وجمعيات فنية وذلك للمحافظة على المهنة والتعاون للرفع من المستوى الثقافي والفني لأعضائها وخاصة وضع المعايير والمبادئ والمقاييس التي تحكم المهنة وممارستها وإحداثها وفقا للظروف والتطورات الاقتصادية .

ولم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في هذا المضمار ، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها ، حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة .

فهذا التطور الاقتصادي مسّ حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميّز في وقتنا الحاضر بكبرها و تعقد الوظائف المكوّنة لها و تشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول و أموال المؤسسة، و كذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية و سليمة.

و مما سبق نتجت الحاجة للمحافظ الحسابات الذي يعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها.

فمهنة محافظ الحسابات تعتبر كنشاط تقييمي مستقل بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف مهنة مراجع الحسابات إلى التحقق من الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و كذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

في إطار هذا تأتي مهام المراجع الخارجي والتي تلعب دورا إيجابيا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث تهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة و مصداقية القوائم المالية وما يترتب على ذلك من

إضفاء الثقة و مصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة بشان المؤسسة ,

و مما سبق نتجت الحاجة لمهنة محافظ الحسابات التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة

و بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة ؟

و على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات و التي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ✓ ما مقدار صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية لمهنة محافظ الحسابات ؟
- ✓ ماهي الكفاء ة المهنية اللازمة للمراجع الخارجي ؟
- ✓ ما مقدار الحاجة إلى مهمة محافظ الحسابات كأداة لتقييم مخاطر المراجعة ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

- إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها.

- الكفاءة المهنية اللازمة التمكن مراجع الحسابات الخارجي من إبداء رأي فني سليم وأداء مهامه حول مصداقية نظام الرقابة الداخلية .

- مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي تساهم في اكتشاف الممارسات الاحتيالية وبالتالي إمكانية الحد منها وزيادة في جودة الوصول إلى أهداف المؤسسة.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

– الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص .

– حاجة المؤسسات الجزائرية للمهنة محافظي الحسابات قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه.

– الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الخارجية في الجزائر نظرا لحداثتها.

ب/ الأسباب الذاتية:

– الميل الشخصي إلى احتراف مهنة محافظ الحسابات.

– إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال.

– المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

أهمية واهداف الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن مهنة مدقق الحسابات يعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة، و بالتالي فالمراجع الخارجي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أهداف الموضوع:

الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- محاولة إبراز أهمية مهنة مراجع الحسابات بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.

- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم على اساسها المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في تقييم مخاطر المراجعة .

الإطار الزماني والمكاني: بالنسبة للجزاء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني بسنة 2018/2017 أما المجال المكاني تمثل في ولاية الوادي . أما مجتمع الدراسة يتمثل في المحاسبين بالمؤسسات، خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة

المنهج والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمهنة محافظ الحسابات بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدارسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجراء النظري ،وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي spss .

صعوبات البحث: الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر واستخلاص الأنسب منها؛

عدم الفهم الجيد في تطبيق المنهجية الجديدة (IMRD)؛

رفض بعض مكاتب محافظي الحسابات ملء استمارة الاستبيان، بسبب انشغالهم بإعداد الميزانيات نهاية السنة ، وكذا صعوبة استردادها .

محتوى البحث :

بغرض دراسة الموضوع تم تقسيمه إلى فصلين، تضمنت المقدمة تلخيصا للبحث، اختبار الفرضيات وعرض أهم النتائج، وأعقبت ببعض التوصيات بناء على النتائج المتوصل إليها في الخاتمة .

الفصل الأول: إلى مهنة محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية في اطاريها المفاهمي بحيث حاولنا من خلاله بالتطرق إلى التطور التاريخي للمهنة محافظ الحسابات و تطوّر مفهومها و من ثم تقديم مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للمراجعة ، مع تبيان أهميتها و أهدافها.

كما تعرضنا إلى خصائص مهنة محافظ الحسابات واهم مهام ومسؤولياته ، كذلك تم التطرق إلى الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات و منه تم التعرض إلى تنظيم المهنة محافظ الحسابات وكذلك أتعاب وشروط الواجب توفرها للممارسة مهنة محافظ الحسابات ومن ثم إلى حقوق محافظ الحسابات وواجباته ,

لنحلل في الأخير إلى منجية مهنة محافظ الحسابات كيفية التخطيط لعملية التدقيق وماهي. أدلة الإثبات التي يستعملها محافظ الحسابات وكيف يتم إعداد تقرير محافظ الحسابات

كما تطرقنا الى ماهية المراجعة وخصائصها ومن ثم الى مراحل اعداد تقارير المراجعة الخارجية .

أما الفصل الثاني : متعلق بالدراسة الميدانية ويشمل على مبحثين ، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تضمن الإحصاء الاستدلالي للدراسة الميدانية.

تمهيد:

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد انها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الادارة , ولذلك لحاجة ملاك المنشاة الى راي مهني مستقل عن مدى كفاءة ادارة المنشاة في استخدام مواردها المتاحة , وتتضح ابرز ملامح هذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فان هدف مراجعة الحسابات اضحى اعم واوسع مما استدعى معه التطوير في اجراءاتها ووسائل ايصال نتائجها الى المستفدين , بينما هدف مراجعة الحسابات في مراحل تطوره الاولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ان محافظ الحسابات يباشر في مجموعة من الاجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من ابداء رايه الفني المحايد عن مطابقة تلك البيانات .

وعليه سوف يتم في هذا الفصل عرض الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمراجعة الخارجية من خلال ثلاثة مباحث حيث يتناول مايلي :

المبحث الاول : الاطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثاني :الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث :الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور تظهر لنا في ما يلي :

المطلب الأول :ماهية محافظ الحسابات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من خلال عدة نواحي، من ناحية القانون 10-01 المنظم للمهنة وكذلك نظرة القانون الجزائري لمهنة محافظ الحسابات بالإضافة أهم خصائص المهنة .

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعريف (1): عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه : "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول وضعية المالية للمؤسسة وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[1] .

تعريف (2): حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه :"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2] .

من خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن :محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني : خصائص محافظ الحسابات

من خلال هذا الفرع نحاول أن نستخلص أهم خصائص محافظ الحسابات :

أولا: الاستقلالية والموضوعية

يمكن تصور المراجع في المؤسسة مكانة الحاكم لمقابلة رياضية، فليس على الحاكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة، وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات من

[1] القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص: 188.

[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلة 2010، العدد 42، المادة 22، ص:7.

إصدار الحكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح يؤثران على استقلاليته وموضوعيته .

ثانيا : الكفاءة المهنية مراجعة الحسابات

تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة ن وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على[1] :

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفائتة.

- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها علميا وعمليا بمعنى آخر، فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في المؤسسات ليست بمستواه المهني

ثالثا :سر المهنة

إن الاحتفاظ بسر المهنة ميزة أساسية لتعامل مع المؤسسات أو العميل ، فمن المعلوم إن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة ن الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة ن غير انه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره ، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها ، إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة .

رابعا: العلاقة مع زملاء المهنة:

إن على محافظ الحسابات في المؤسسة المحافظة على علاقات مع زملائه في المهنة ، فذلك جد مهم خاصة عندما يعوض أو يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات) ،كما انه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة .

وبناء على ذلك ، فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون ،كما يريد أن يتصرف الآخرين معه ، بالصراحة والصدق ، اللطف ، الاعتبار والاحترام .إضافة إلى ذلك ، لابد أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق (.....) هذا لان السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم "[2].

[1] بلال توابتي ، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر ،تخصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،2010/2011،ص:93.

[2] المادة رقم 18 و 20 من قانون 96 -136 المؤرخ في 04/15/ 1996.

خامسا :الاستقلالية :

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون كل من: [1]

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

سادسا : المؤهلات العلمية والعملية:

إضافة للشروط السابقة التدقيق ، ة فانه يمكن أن يسجل كمحافظ الحسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:[2]

- المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادات التعلم العالي في العلوم المالية ، شهادة المدرسية العليا للتجارة (فرع مالية ومحاسبة) أو فرع التدقيق ، الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية .
- أما المؤهلات المهنية فتتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني ، ا واثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدة ستة أشهر ، كذلك بالنسبة لأعوان المتفشية العامة للمالية المتحصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها 10 سنوات ضمن الهيئة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، مرجع سابق ، ص :10-11.

[2] بلقاسم سعودي ،محاضرات محافظة الحسابات ، قسم علوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،2014.

المطلب الثاني :مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مهام ومسؤوليات ممارسة مهنة محافظ الحسابات :

الفرع الأول :مهام محافظ الحسابات

لمزاولة أي مهنة لابد من المرور بعدة مراحل و خطوات و مجموعة من المهام فعلى سبيل المثال يقوم المحاسب بعدة خطوات انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى إعداد الميزانية، وكذلك مهنة المراجعة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المهام و تتفرع إلى مهام عادية و مهام خاصة، وهي على النحو التالي[1]:

أولا :المهام العادية:

حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، و كذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية، و تقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم.
- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية و صحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

ثانيا: المهام الخاصة:

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

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية و دقة الحسابات.
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة.
- فحص حصص المساهمين.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25.24.23، مرجع سبق ذكره، ص :07.

- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.
- .دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال و تغيير أسباب و شروط تغيير رأس المال.
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول.
- مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات.
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

نظرا لأهمية محافظ الحسابات فقد وضعت تشريعات لهذا الغرض في مختلف دول العالم كقيود على المهام المكلف بها ، وعلى هذا الأساس يواجه محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه ثلاث أنواع من المسؤوليات ، ويتحمل محافظ الحسابات مسؤولية عامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتاج التي يقوم .

أولا :المسؤولية المدنية:

حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون"، و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب و تتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين الخطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

ثانيا:المسؤولية الجزائية:

حسب المادة 62 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني" .

وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارية المهنة.
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.

- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ثالثا :المسؤولية التأديبية:

حسب المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: إنذار، توبيخ، التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول، و يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المبحث الثاني :الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات

أعطت الجزائر كسائر الدول مهنة محافظة الحسابات أهمية كبيرة من خلال جملة من الإصلاحات التي قامت بها في المجال من أجل تنظيم المهنة ومهن المحاسبة مهنة المراجعة بصفة خاصة في سبيل هذا تم إصدار جملة من القوانين لتنظيم مهنة محافظ الحسابات وضمان السير الحسن و التطبيق الجيد للمهنة لذلك سنعالج في هذا المبحث :

- تنظيم مهنة محافظ الحسابات.
- شروط ممارسة و أتعاب مهنة محافظ الحسابات .
- حقوق وواجبات محافظ الحسابات .

المطلب الأول : تنظيم مهنة محافظ الحسابات

تعرف مهنة محافظ الحسابات بعض المميزات خصصها المشرع الجزائري في مجالات معينة من أجل تنظيم المهنة وفرض الرقابة عليها سنعرضها فيما يلي:

الفرع الأول :تعين وموانع تعين محافظ الحسابات

حسب قانون 01/10 فانه تم التطرق إلى الحالات التي تم تعين وموانع محافظ الحسابات .

أولا : تعين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتى يضحى محافظ الحسابات بالاستقلالية على قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 10.01 المؤرخ في 28 رجب عام 1421هـ الموافق 11 يوليو سنة 2010 حيث صرح بان الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولية عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في :[1] العقد التأسيسي ، الجمعية العامة التأسيسية ،الجمعية العامة مع تأكيد من عدم وجود موانع بواسطة القضاء ،كما تحدد كيفيات تطبيق المادة السابقة عن طريق التنظيم ، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة لتجيد مرة واحدة ، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات ،في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة بعد سنتين (2) ماليتين متتاليتين ، ويتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك .

[1] جوامع اسماعلي ، محاضرات في التدقيق المحاسبي ،سنة الثانية ماستر،تخصص محاسبة ،قسم العلوم التجارية ، جامعة بسكرة 2014/2013

وصدر مرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي :[1]

1) خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظ الحسابات ن يتعين على مجل الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .

2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج .
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي ابدأها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتاهم ن وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات .
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب واعداها .
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .
- نموذج رسالة الترشح .
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
- المؤهلات ولإمكانيات المهنية والتقنية .

3) يتحصل محافظ الحسابات المرشح من الكيان على ترخي مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالاطلاع على ما يلي :

- تنظيم الكيان وفروعه .
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ندون نقل الوثائق أو نسخها من خلال اجل يحدده دفتر الشروط .

4) يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على وثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظ الحسابات .

5) يوضح محافظ الحسابات في العرض ، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ن ما يأتي :

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ،العدد7, المواد 3 إلى 15 ،ص :23-24.

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل .
- التقارير التمهيدية ن الخاصة والختامية الواجب تقديمها .
- آجال إيداع التقارير.

6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية بعد موافقة لعهدة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها للتقييم المبدئي.

7) يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط .

8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخوص توضيح إلزامية احترام حالات تنافي ومبدأ استقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب ا والى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9) في حالة تجيد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة باعدا دفتر شروط جديد

10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات ،غير أنه يجب إلا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) لم التنقيط الإجمالي .

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بغرض نتائج تقييم العروض ن حسب الترتيب التنازلي ن على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الملتقين مسبقا .
- غيران يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث(3) مرت عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم .

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية ن خلال اجل أقصاه ثمانية (8) أيام ن بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

13) طبق لإحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ن إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأسبب كان ن يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

I. موانع تعيين محافظ الحسابات :

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية :[1]

1) الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة ،بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة .

2) القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجل المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات .

3) أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ على أجرة أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة .

4) الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة بحكم وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .

5) الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ، فبأجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم .

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

ويمنع محافظ الحسابات من :

أ- يمنع الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، القيا م بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

ب- إذا أتقدمت مؤسسة وهيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر ، فان هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وإلا تربطهم أية مصلحة ولا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات .

[1] القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص:189.

ج- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه ، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

د- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ن كان يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور[1].

المطلب الثاني :شروط ممارسة و أتعاب مهنة محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سنتعرف على أهم الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات وكذلك الأتعاب محافظي الحسابات .

اولا :شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1) أن يكون جزائري الجنسية .

2) أن يكون حائز ا لشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو الشهادة معترفا بها دوليا .

3) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

4) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

5) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجل في الموصف الوطني للخبراء المحاسبون في الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات أو في الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

6) أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6[2].

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

* أن يكون محافظ الحسابات متطلعا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وان لا يقوم بالإفصاح عن آية معلومات يطلع عليها خلال عمله .

* أن يكون عمليا مواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات .

[1] القانون التجاري ،الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية ، مرجع سابق. ص: 189.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد42،مرجع سابق،ص:5.

* أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا ضميره وان يهتم بمصلحة عمله على المصلحة الشخصية .
* أن يتصف بالصبر ، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل .
* أن يكون عمله في مجال اختصاصه وان يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله .
* أن يكون لبقا في التعامل وان يكون قادرا على التعبير بكل وضوح .
* أن يكون أمينا وواقعيا وان يكون مستقل في رأيه.
* أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وان يقتنع بصحته.[1]

ثانيا :أتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات ، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم يبين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، حيث تناولت المادة 37 المؤرخ بتاريخ 29جوان ات2010اتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي :

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ،لا يمكن للمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله ، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ، و لا يمكن احتساب الأتعاب ، في أي حال من الأحوال ، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[2].

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه مايلي [3]:

1. حجم الشركة وطبيعة نشاطها .
2. نظام الرقابة الداخلية المطبقة .
3. درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة.
4. درجة المخاطر من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها لتوسيع نطاق الإجراءات.
5. استخدام أسلوب العينات الإحصائية في العملية المراجعة.

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان –الأردن، الطبعة الأولى ،2006،ص:81..
[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 42، مرجع سابق ، ص :8.
[3] زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص: 137.

المبحث الثالث : الاطار المفاهمي للمراجعة خارجية

بالرغم من لمفهوم الواسع للمراجعة الخارجية وشموليتها الانه تم التطرق الى اهم ماجاء فيها.

المطلب الأول : ماهية مراجعة خارجية وانواعها

الفرع الأول : تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بانها عملية المنظمة للمجتمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل ، بشان نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة ، وتوصيل نتائج لمستخدمي القوائم المالية اصحاب المصلحة في المشروع[1] .

وحسب جمعية المحاسبة الامريكية فان المراجعة عملية منتظمة للحصول على القوائم المرتبطة بالعاصر بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، وتوصيل نتائج ذلك الاطراف المعينة .

كما ان هناك تعريف وصفي اورده المجمع الامريكي للمحاسبين القانونين مفاده :[2]

المراجعة هي عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية ، للرجوع للحسابات والسجلات المنشاة لها، وكذلك المستندات المؤيدة لها ، وذلك لغرض اعطاء راي فني محايد حلول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي والنتائج الاعمال للشركة موضوع المراجعة .

يمكن القول انه بالرغم من تعدد تعاريف المراجعة الخارجية فاننا نستخلص مفهوم واحد انها مراجعة يقوم بها طرف خارجي مستقبل ومجالها القوائم المالية و الايضاحات المتتمة لها وهدفها ابداء الراي الفني المحايد على هذه القوائم المالية .

الفرع الثاني : أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاث انواع من المراجعة الخارجية للحسابات هي[3] :

المراجعة التعاقدية القانونية : اي التي يفرضها القانون ، وتتمثل في اعمال المراقبة السنوية الاجبارية ، التي تقوم بها مراقب الحسابات .

المراجعة التعاقدية الاختيارية : وهي التي يقوم بها محترف بطلب من احد اطراف الداخلية اوا الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا

الخبرة القضائية : وهي التي يقوم محترف خارجي بطل المحكمة .

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون ,مرجع سابق , 2000, ص:13.
[2] ادريس عبد السلام اشتيوي ,"المراجعة معايير واجراءات " , منشورات جامعة قاريوس بنغاري ,طبعة 5 ,2008, ص:6.
[3] محمد بونين , المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ,2003,ص:29.

المطلب الثاني : خصائص المراجعة الخارجية واهدافها

الفرع الاول : خصائص المراجعة الخارجية[1]

بالنظر الى التعارف السابقة ، التي وردة في خصوص المراجعة الخارجية ، يكننا ان تلاحظ اهم سماتها ،وتشمل هذه السمات ان المراجعة الخارجية عملية منظمة ، وان تجمع وتقييم الادلة هو جوهر عملية المراجعة ، وان مجال المراجعة هو مزاعم العميل ، كما تظهرها القوائم المالية بشان نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية ، وانه يلزم وجود معايير قياس لكي يحدد مراقب الحسابات مدى تمشي او تطابق هذه المزاعم معها ، واخيرا يجب انا تنتهي المراجعة بتوصيل نتائجها الى اصحاب المصلحة في المشروع .

وفي الفروع التالية سنستعرض لهذه السمات ببعض التفاصيل ، وذلك على النحو التالي :

المراجعة الخارجية عملية منتظمة : تعبير لمراجعة الخارجية بانها عملية منظمة ، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة منطقيا ، وتحتوي كل مرتحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة ايضا

ادلة الاثبات في المراجعة الخارجية : تمثل عملية تجمع وتقييم الادلة ، جوهر عملية المراجعة حيث تمثل ادلة الاثبات الى المعلومات المقنعة لمراقب الحسابات ، حيث تساعد على المدى مزاعم تأكيدات العميل ، كما تعكسها القوائم المالية ، مع معايير قياس القائمة

مجال ونطاق المراجعة الخارجية : مهنيا هناك فرق بين مجال المراجعة ونطاقها ، وهو فرق جوهري بلا شك .

كما سيتضح فيما يلي :

يشير مجال المراجعة الخارجية الى القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها ، والتي يكلف محافظ الحسابات بمراجعتها وابداء الراي الفني عليها

ويشمل مصطلح القوائم المالية كل من قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيير في حقوق المساهمين ، والسياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات المتممة لتلك القوائم ، بالإضافة الى اية قوائم اخرى ، او بيانات تفسيرية تعتبر مكلمة للقوائم المالية

تشير نطاق المراجعة الى إجراءات المراجعة التي تبدو ضرورية او لازمة في ضوء الظروف المحيطة يسع محافظ الحسابات لتحقيق اهداف المراجعة

ومن المتفق عليه مهنيا ان مدى طبيعة وتوقيت الاجراءات اللزمة لتحقيق اهداف المراجعة هي امور يحددها محافظ الحاسابات[2].

[1] عبد الوهاب نصر علي , موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة , منشورات جامعة قاريوس بنغاري ,طبعة 5 ,2008,ص :14.
[2] نفس المرجع ,ص:14.

معايير قياس صدق القوائم المالية :تعمل القوائم المالية و ايضاحات المتممة لها ، والتي مجال المراجعة الخارجية ، كوسائل لتوصيل العلومات المالية ، لأصحاب المصلحة في الشروع ، مستخدمي هذه القوائم ونظرا لأهمية هذه المعلومات هؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرار ، التي تحقق مصالحهم الا اقتصادية ، يجب ان تعد هذه القوائم المالية والذي سيعتمد عليه محافظ الحسابات في قياس مدى صدق هذه القوائم ، كلا من البادئ المحاسية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية في ما لم يصدر بشانه معايير محاسبية وطنية .

تؤدي المراجعة الخارجية من خلال علاقة ثلاثية الاطرف : يمثل فيها محافظ الحسابات الطرف الثاني والادارة الطرف الاول واصحاب المصلحة في المشروع الطرف الثالث

المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل :ان عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل احدها المرسل ويمثل الآخر المستقبل ، وتنطوي ايضا على رسالة وقناة اتصال وبالنظر الى المراجعة نجد انها تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال السابق الاشارة اليه، فمراجع الحسابات يمثل المرسل بينما يمثل التقرير الذي يعده نهاية العملية المراجعة قناة اتصال اما الرسالة فتتماثل في الراي المهني الذي بيديه المراجع في تقريره ، ويحمل في صيانة طياته معلومة جيدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ، يمكن الاستفادة بها مستقبل التقرير من المستخدمين الخارجين .

الفرع الثاني : اهداف المراجعة الخارجية [1]

يتعين على المراجع ان يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة ، مكن حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة المساعدين بالكتب على الاعمال المختلفة

فبرنامج لمراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ المراجعة ، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك مع مراعاة ان يتصف البرنامج بالمرونة بحيث يكون واضحا ان الهدف الاساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس بمجرد استكمال البرنامج وتنفيذه بالكامل ، ويستخدم هذا البرنامج كاداة للتخطيط المسبق على الاداء ، ويعتبر من اخرى هذا البرنامج من اوراق العمل في المراجعة الخارجية والتي يعتمد عليها محافظ الحسابات في اعداد تقريره وبشئ ,التفصيل يمكن حصر اهداف برنامج المراجعة في الجوانب التالية :

يستخدم لخطة تفصيلية لعملية المراجعة ، حيث يبين نطاق الفحص و يشمل على جميع الاختبارات المراد القيام بها والمفردات الخاضعة للفحص والخطوات الفحص الضرورية وتوقيت القيام بتلك الاختبارات وعمليات الفحص .

يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز ومن ثم يمكن لمحافظ الحسابات في اي لحظة ان يحدد المدى الذي انجز من عمليات واختبارات المراجعة و كذلك مقدار اعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها

[1] محمد سمير الصبار وعبد الوهاب نصر علي ,"المراجعة الخارجية " , الدار الجامعية ,2002 , ص: 76-78.

يعتبر برنامج المراجعة بمثابة اداة لتخطيط المسبق والرقابة ، فهو خطة بالنسبة لحافظ الحسابات ومساعديه لتبين مايحب القيام به في الفترة الزمنية الملائمة للتنفيذ وتوقيت عملية البدء والانتهاء من التنفيذ يمكن استخدام هذا البرنامج كادأة للرقابة وتقييم الاداء ، حيث يتم مقارنة ماتم عمله مع ماكان يجب ان يتم

أداة لتحديد مسؤولية الاداء المهني ، حيث يبين الشخص المسؤول عن تنفيذ كل من جزء من عملية المراجعة حيث انه يخصص في المراجعة عمود او خاصة لتوقيع من قام بالعمل تمهيدا لتحديد المسؤولية المهنية في حالة حدوث أي انحرفات او مساءلة من الاطراف ذات المصلحة ، ولهذه الاعتبارات فان تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة ، ولقد ازدادت هذه الاهمية في الوقت الحاضر لعدة اسباب من بينها ، الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ، التطور في نظام تشغيل البيانات ، التغيير في مفاهيم المراجعة مثل استخدام اسلوب المراجعة المستمرة

ففي ضوء الفحص والتقييم النظري ، وفي ضوء النتائج التقييم العملي ، يقوم محاف الحاسابات بإعداد تقرير خاص ، عن نظام الرقابة الداخلية ، يوضح فيه كافة نواحي الضعف مع توضيح الارشادات التي من شانها تصحيح هذا ، وكنتيجة نهائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة في ضوء عملية التقييم .

المطلب الثالث : مراحل المراجعة الخارجية [1]

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق ايطار متكامل من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة حيث تتكون المراجعة من اربعة مراحل رئسية وهي : مرحلة قبول التكليف ، مرحلة تخطيط اعمال المراجعة ، مرحلة تنفيذ اعمال المراجعة ، ثم تنتهي عملية المراجعة باعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على راي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه ، وسنفصل في هذه المرحلة على النحو التالي :

1- **مرحلة قبول التكليف** : وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات بدءا من تلقي محافظ الحاسابات للتكليف وانتهاء بقبول التكليف ، ومن اهم الخطوات مايلي :

- ✓ استلام خطاب التكليف
- ✓ الالمام بطيعية نشاط العمل
- ✓ تقييم مخاطر العمل
- ✓ تحديد احتياجات التكليف من الموارد المادية والبشرية
- ✓ تقييم مدى مقدرة المكتب على اداء التكليف
- ✓ الرد بقبول التكليف التكليف من خلال خطاب الارتباط

2- **مرحلة تخطيط اعمال المراجعة** : وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة المراجعة المبدئية ، ثم النهاية ، وصولا لبرنامج المراجعة وموازنة الوقت ، ومن اهم هذه الخطوات مايلي :

- ✓ اداء الاجراءات التحليلة الاولية
- ✓ تحديد مستوى الاهمية النسبية
- ✓ تحديد مستوى خطر المراجعة المقبول
- ✓ فهم هيكل الرقابة الداخلية
- ✓ تقييم خطر الرقابة
- ✓ اعداد الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة المبدئي
- ✓ اداء اختبارات الرقابة
- ✓ اداء الاختبارا الاساسية للعمليات
- ✓ تخطيط مستوى خطر الاكتشاف المقبول

[1] خالد رشدان و قيس العايب ,مذكرة دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية , مذكرة لنيل شهادة ليسانس , جامعة الوادى ,2013-2014,ص: 21.

- ✓ اعداد برنامج المراجعة نهائي
- ✓ اعداد موازنة الوقت

3- **مرحلة تنفيذ اعمال المراجعة** : وتشمل هذه المرحلة على خطوات تنفيذ خطة وبرنامج المراجعة ، ومن اهم هذه الخطوات مايلي :

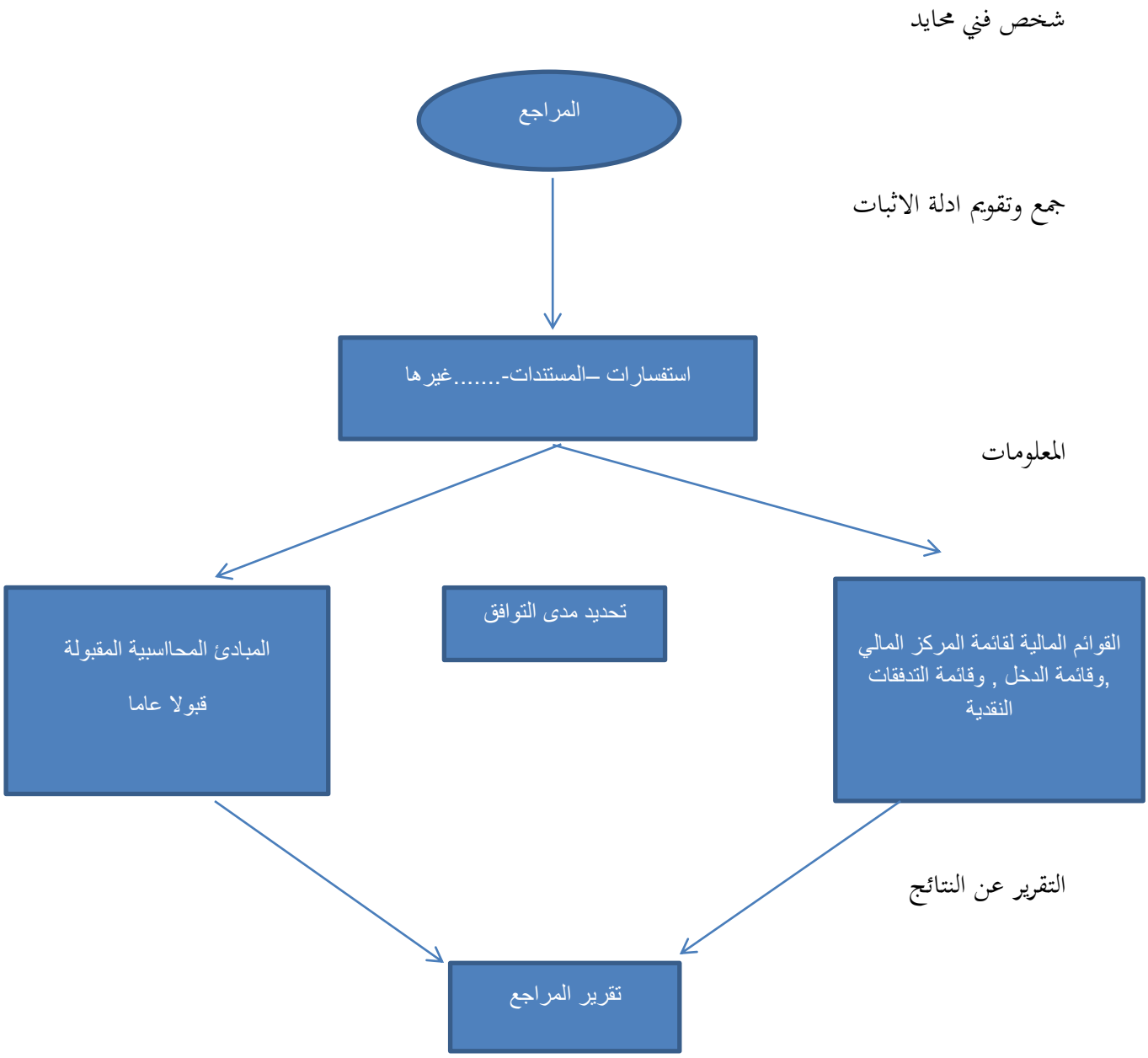
- ➢ اداء اختبارات الفحص التحليلي
- ➢ اداء اختبارات التفاصيل
- ➢ اداء اختبارات الاضافية للتفاصيل
- ➢ تجمع الادلة الولية

4- **مرحلة تحديد نتائج المراجعة واعدا التقرير** : وتشمل هذه المرحلة بدورهاا مجموعة من الخطوات بداءا من استكمال اعمال المراجعة وانتهاء بالاتصال بلجنة المراجعة ، ومن اهم هذه الخطوات مايلي :

- ➢ فحص الاحداث الطارئة في تاريخ الميزانية
- ➢ فحص الاحداث التالية لتاريخ الميزانية
- ➢ تجمع الادلة النهائية والحكم النهائية عليها
- ➢ تقييم نتائج المراجعة
- ➢ اعداد تقرير المراجعة وعرضه على الجمعية العامة للمساهمين
- ➢ اتمام الاتصال بلجنة المراجعة

وعند قيام محافظ الحسابات بكافة عملية المراجعة بداءا من قبول التكليف وانتهاء باعداد تقريره حول مدى مصداقية القوائم المالية ، يقوم بتوثيق كل عملية تكليف على حدى ، وبنفصيل واف بما يوفر ويتيح فهمها كافيا و اضحا للعمل الذي قام به ، خاصة طبيعة ومدى توقيت ونتائج الاجراءات التي قام بادائها والادلة التي جمعها ومصادرها تلك الادوية

الشكل رقم(01-01): مراحل عملية المراجعة



المصدر : حاتم محمد الشيشني ، اساسيات المرراجعة . الناشر المكتبة العصرية ، 2007، ص18

المطلب الرابع : الاجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية [1]

بعد ما سبق عرضه في المبحث الثاني بشان تعريف المراجعة الخارجية سنتطرق في هذا المبحث الى الاجراءات التمهيدية التي يقوم ها المراجع قبل المراجع قبل البدء في التطبيق الاجراءات الاساسية للمراجعة الخارجية وذلك على النحو التالي :

الفرع الاول : متطلبات مرحلة القبول :

تتطلب مرحلة قبول التكاليف والتخطيط الميداني لعملية المراجعة ان تقوم محافظ الحسابات بعد تلقي التكاليف بالمراجعة ، بجمع المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط العميل وادارته وبيئة اعماله بما فيها هيكل الرقابة الداخلية لديه ،ثم يحدد ما اذا كان في استطاعته الوفاء باحتياجات التكاليف من الموارد المادية و البشرية ، علمية ان يريد على عملية الارتباط او قبول التكاليف طالما قرر القيام بعملية المراجعة ورغم كل كثرة الطلبات الا انه يمكن عرض اهم هذه التطلبات ببعض التفاصيل على النحو التالي:

1- **تكاليف محافظ الحسابات بالمراجعة** : يجري العمل على ان الجمعية العامة للشركة هي صاحبة الحق الاول في تكاليف او تعين محافظ الحسابات وتحديد اتعابه وعزله اذا توافرت لديها اسباب العزل .

ومن الطبيعي ان تخطر ادارة الشركة محافظ الحاسابات بتكاليف الجمعة العامة للشركة له ،وعادة ما ترسل له خطاياه رسميا تشير فيه الى قرار الجمعية هذا ويكون هذا مختصرا يوضح قرار التكاليف ، كما يمكن مطولا تشير فيه الادارة الى مايلي :

- قرار الجمعية العامة للشركة بالتكاليف وتاريخ اجتماع الجمعية
- اتعاب محافظ الحسابات كما حددها قرار الجمعية العامة للشركة .
- المطلوب من محافظ الحسابات ، وهو سيراجع القوائم المالية للشركة عن سنة المالية المنتهية وبعد تقرير برايه على هذه القوائم
- الحد الاقصى لتاريخ تسليم المحافظ الحسابات لتقريره على القوائم المالية
- الاشارة الى اية قوانين او لوائح رسمية ملزمة للشركة وبالتالي يحب مراعاته

[1] خالد رشدان وقيس العايب , مرجع سبق ذكره، ص :25.

- الاشارة استعداد الادارة التام لتقديم كافة التسهيلات لمحافظة في سبيل انجاز اعمال المراجعة و تقديم تقريره في ميعاده
- الاشارة الى ضرورة رد محافظ الحسابات على هذا الخطاب

2- **الالمام المبدئي بطيعية نشاط العميل وسمعة الادارة والرقابة الداخلية** : بعد ان يلتقي محافظ الحسابات [1] خطاب الادارة بتكاليفه بمراجعة القوائم المالية للشركة ، عليه ان يجمع المعلومات المبدئية عن نشاط الشركة والصناعية التي تنتمي اليها ومجلس ادارتها والادارة العليا هذا اذ كانت الشركة تمثل له عميلا جديدا من عملاء المكتب اما اذا كانت لشركة عميلا سابقا فعلية مجرد تحديث معلوماتية عن الشركة ومجلس ادارتها .

3- **تحديد احتياجات التكاليف من الموارد المادية والبشرية والتكنلوجيا** : بعد ان ينتهي محافظ الحسابات من الالمام بطيبيعة النشاط الشركة ،كعميل جديد له ، وسمعة ادارتها وهيكل الرقابة الداخلية لديها ،فمن الطبيعي ان يحدد متطلبات الانجاز التكاليف من الموارد المادية والبشرية والتكنولوجيا

في حقيقة الامر غالبا ماتكون المتطلبات من الموارد المادية متوافرة او تدبيرها بدون صعوبة ، اما الموارد البشرية فهي الاهم فيجب مراعاة بشانها مايلي :

- ✓ تحديد الشكل المناسب لفريق المراجعة المطلوبة
- ✓ تحديد الاحتياج الى مساعدين من ذوي الخبرة في صناعة التي تنتمي اليها الشركة مثال ذلك متخصصين في المراجعة الحسابات البنوك او شركات الاسمنت
- ✓ تحديد ساعات العمل المطلوبة مبدئي لانجاز التكاليف

تحديد مدى الاحتياج لخبير متخصص لخبير متخصص في نشاط العميل مثل خبير البيئ والمستشار القانوني

4- **تقييم مقدرة المكتب على اداء التكاليف بمراجعة الحسابات** : بعد انتهاء من تحديد الاحتياجات في هذا الصدد يجب ان يقوم بما يلي

- ✓ تحيدي مدى توافر الموارد المادية لديه ، وهل يحتاج الى تدابير بعضها ام لا
- ✓ حصر احتياجاته من موارد المادية غير موجودة لديه وتحديد هل بامكانه تدبيرها ام لا

[1] خالد رشدان وقيس العايب , مرجع سبق ذكره ص: 26.

- ✓ تحديدها اذا كان لدي مكتب مساعدين متخصصين في الصناعة التي تنتمي اليها الشركة ، ان لم يوجد فكيف يجدهم ، هل سيعين بعضهم ؟ ام ستتقاعد معهم كخبراء ؟
- ✓ في ضوء ساعات العمل المطلوبة مبدئيا ،لانجاز التكاليف وتحديد ما اذا كان المراجعيين آخرين
- ✓ اذا كان في احتياج لخدمات متخصصة او خبراء او استشاريين عليه تحديدهم ، وتدبير طريقة الاستعانة بهم
- ✓ تحديد اذا كان سيلجا الى استاذ بعض مهام المراجعة لزميل او مكتب آخر او جهة متخصصة

5- **الرد بقبول التكاليف** : في حالة ما اذا انتهى الى انه باستطاعه قبول التكاليف ولديه القدرة الكافية على انجازه ، عليه القيام بعدة اجراءات منطقية اهمها:[1]

5-1اعداد خطاب قبول الارتباط :

ان يوجه الى مجلس الادارة للشركة ، مستوفيا النواحي الشكلية له يجب ان يتضمن خطاب الارتباط في جميع الاحوال مايلي :

- ✓ الهدف مراجعتك للقوائم المالية للشركة
- ✓ مسؤولية ادارة الشركة للقوائم المالية
- ✓ شكل تقرير المراجعة ، واي وسيلة اخرى لتوصيل نتائج التكاليف
- ✓ الترتيبات الخاصة بتخطيط المراجعة
- ✓ مكانية الحصول من الادارة على اية مصادقات مكتوبة خاصة باقرارات ادارية مرتبطة بالمراجعة
- ✓ طلب بان تعتمد الادارة شروط التكاليف حسبما جاء بخطابها له ، ووفقا لهذا الخطاب
- ✓ اتعابك عن التكليف من حيث قبولك لها ، وطريقة حصولك عليها
- ✓ الاتصالات التي يجب تجراءاها مه مراجع السابق

5-2بدء الاستعداد للدخول ميدئيا في مرحلة تخطيط اعمال المراجعة :

بعد ان يتلقى المراقب الحسابات ردا من الادارة ، باعتماده خطابة قبوله التكاليف ، سوف يبدا في الاستعداد للقيام بعملية تخطيط اعمال مراجعة القوائم المالية للشركة ، ويتطلب الاستعداد للدخول المبدئي في مرحلة تخطيط اعمال المراجعة

[1] خالد رشدان وقيس العايب , مرجع سبق ذكره، ص: 27.

- تحديد اهداف مرحلة تخطيط اعمال المراجعة
- تحديد مساعديه الذين سيشركهم في بعض مراح تخطيط اعمال المراجعة
- تحديد الاطار الزمني للانتهاء من تخطيط اعمال المراجعة
- تحديد مدخل المراجعة وما اذا كان سيعتمد على مدخل المراجعة الهيكلة او مدخل المراجعة غير الهيكلة .

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات , ان مهنة محافظ الحسابات هدفها الاساسي هو التحقق من صحة و صدق البيانات المالية والمحاسبية , وذلك عن طريق اعطاء راي فني محايد .

ويقودنا هذا الى انا تطبيق المراجعة الخارجية ضرورة حتمية من تطبيقها داخل المؤسسات الخاصة والعمومية الذي يعكسه تقريره عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهنته ويسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف الى تحصيل أكبر فعالية من تخطيط التدقيق .

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لمحافظ الحسابات والمراجع الخارجي ومعرفة مدى تأثير الأولى على الثانية من أجل تحسين جودة المراجعة، سنحاول تجسيد ذلك في دراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على العينة المدروسة، وذلك لمعرفة مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو التالي:

- المبحث الأول: **الطريقة والأدوات**
- المبحث الثاني: **النتائج والمناقشة**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان وأيضا معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الاستبيان وطريقة توزيعه وأيضا التعريج على العينة المدروسة وفي الأخير الصعوبات التي واجهتنا.

المطلب الأول: اختيار وإعداد الاستبيان

سنتطرق في هذا المطلب إلى أسباب اختيار طريقة الاستبيان وكيفية إعداده بما يتماشى مع الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان

لقد كان لاختيار هذه الطريقة ظروف فرضتها علينا الاشكالية نظراً للمشاكل التي واجهها محافظ الحسابات في الميدان، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير ونذكر منها:

- ✓ سهولة الحصول على المعلومات من عدد كبير من الأفراد المتباعدين جغرافيا وبأقصر وقت ممكن طريقة الاستبيان تكون أكثر موضوعية من خلال إجابات المعنيين الذين لا يحمل الاستبيان أي معلومات شخصية عنهم مما يحفزه على إعطاء معلومات موثوقة وصحيحة.
- ✓ أخذ الوقت الكافي للمستجيب في التفكير في الأسئلة مما يقلل الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلوماته.

كل هذا كان من جهة ومن جهة أخرى كان علينا الأخذ بهذه الطريقة لكي تكون النتائج المراد الوصول إليها أكثر دقة وشمولية من خلال إشكالية بحثنا ،وفي هذه الحالة ولكي يكون هناك إلمام أكبر بالمعلومات قمنا بجمع آراء أفراد العينة من خلال هذا الاستبيان.

الفرع الثاني: إعداد الاستبيان

أولا: بناء الاستبيان

تركزت هذه الخطوة في وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، ويتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل، هذا وقد تم تحديد ثمانية أسئلة فرعية لكل فرضية رئيسية من الفرضيات الثلاث.

ثانيا: تحكيم واختبار الاستبيان

قد تم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتعديلات والتوصيات التي تقدم بها الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة الآخرين وبعض المهنيون المحكمون من خلال إدخال التعديلات اللازمة والمطلوبة.

وبعد هذه الخطوة قمنا بصياغة الاستمارة النهائية استعدادا لتوزيعها، وهي المرحلة التي سنتحدث عنها في الخطوة الموالية.

ثالثا: توزيع الاستبيان

لقد تم توزيع الاستبيان عن طريق عدة قنوات وطرق نذكر أهمها في:

- ✓ الاتصال المباشر بالأكاديميين بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.
- ✓ الاتصال المباشر بالمهنيين المتواجدين بمحيط ولاية الوادي عن طريق التواصل معهم في مكاتبهم مباشرة.
- ✓ الاتصال بأساتذة جامعيين متخصصين بالمحاسبة والتدقيق ببعض الجامعات الأخرى عن طريق الانترنت وكان ذلك بواسطة البريد ومواقع التواصل الاجتماعي.

رابعا: المكان والزمان

1. المكان: فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتتمثل في استقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين في ولاية الوادي وبعض من الولايات الأخرى.
2. الزمان: وهى الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية فبدايتها كانت من تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان وذلك من منتصف شهر أفريل 2017 إلى غاية 08 من شهر مايو 2017.

خامسا: عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة طرفين أساسيين:

1. المهنيون (محاسبون معتمدون، محافظو الحسابات، خبراء محاسبون).
2. الأكاديميون (أساتذة جامعيون متخصصون ومهتمون بالمحاسبة والتدقيق).

سادسا: الصعوبات

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن عملية التوزيع والجمع لم تسلم من بعض المشاكل والصعوبات، أهمها:

1. التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة

الاستبيان التي وجهت لهم.

2. عدم الرد في كثير من الأحيان وخاصة لأفراد العينة المتعامل معهم عبر التواصل الاجتماعي عدم الجدية في بعض الإجابات المقدمة .

وبعد التطرق إلى سبب اختيار الاستبيان وطريقة إعداده وتوزيعه وكذا الصعوبات التي واجهتنا خلال كل المراحل السابقة، يمكننا بيان عدد الاستبيانات من إعدادها إلى مرحلة اعتمادها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-02): يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستبيانات الموزعة	70	% 100
عدد الاستبيانات المفقودة	4	% 5,71
عدد الاستبيانات الملغاة	2	% 2,86
عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة	64	% 91,43

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

الجدول يوضح عدد الاستبيانات الموزعة على أفراد العينة البالغة (70) مفردة، حيث تم استرجاع (66) استبيان، وتجدر الإشارة إلى انه تم إلغاء (02) من الاستبيانات، في حين بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة (64) استبيان.

المطلب الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضا الفرعية (الفقرات) وأيضا سنوضح طريقة تشفيرنا (ترميزنا) للبيانات.

الفرع الأول : هيكل الاستبيان

قسمنا استمارة الاستبيان إلى جزئيين أساسيين، حيث خصص الجزء الأول للمجيب على الاستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة)، أما الجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحتوي بدورها على عدة فقرات فرعية:

- ✓ الفرضية الأولى: "واقع محافظ الحسابات في الجزائر " احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (01 – 08).
- ✓ الفرضية الثانية: "مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية " احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (09 – 16).

✓ الفرضية الثالثة: اسهامات محافظ الحسابات في تقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية" احتوى هذا الجزء على مجموعة الفقرات من (17 – 24).

الفرع الثاني: ترميز(تشفير) معطيات الاستبيان

وقد كانت عملية الترميز كالتالي:

أولا: الجنس

- ✓ ذكر (1)
- ✓ أنثى (2)

ثانيا: المؤهل العلمي

- ✓ ماستر (1)
- ✓ ماجستير (2)
- ✓ دكتوراه (3)
- ✓ شهادة أخرى (4)

ثالثا: العمر

- ✓ من 25 سنة إلى 30 سنة (1)
- ✓ من31 سنة إلى45 سنة (2)
- ✓ أكبر 45 سنة (3)

رابعا: المهنة الممارسة

- ✓ أستاذ جامعي (1)
- ✓ محاسب معتمد (2)
- ✓ محافظ حسابات (3)
- ✓ خبير محاسبي (4)

خامسا: الخبرة المهنية

- ✓ أقل من 5 سنوات (1)
- ✓ من 5 إلى 10 سنوات (2)
- ✓ من 10 إلى 15 سنة (3)

- ✓ أكثر من 15 سنة (5)

أما فيما يخص الأجزاء الثلاثة الأخرى وهي الفرضيات فكانت كالتالي:

- ✓ الفرضية الأساسية الأولى عبارة عن رمز (total1) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (1) إلى (8) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
- ✓ الفرضية الأساسية الثانية عبارة عن رمز (total2) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (9) إلى (16) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
- ✓ الفرضية الأساسية الثالثة عبارة عن رمز (total3) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من (17) إلى (24) وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.

ومن هنا يكون لدينا في هذا الاستبيان (3) فرضيات أساسية تضم (24) فقرة.

الفرع الثالث: أدوات وأسلوب الدراسة

أولا: أدوات الدراسة

بعد ما أتممنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة، تم الاعتماد على البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم:

"Statistique Package For Social Science" والذي يرمز له بـ (SPSS) الإصدار 21 .

ثانيا: أسلوب الدراسة

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من التحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ومن ثم تحديد إجابات أفراد العينة على حسب الفرضية المطروحة، قبل ذلك كان من الموجب معرفة مدى ثبات وصدق الاستبانة عن طريق معامل الفا ـ كرونباخ، والتطرق إلى مصفوفة ارتباط محاور الاستبانة لمعرفة مدى ترابطها وتناسقها، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري.

كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار(تي للطالب) واسمه الشائع(اختبار ستيودنت)، أو ما يعرف أيضا بـ (T-test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي يوضح هذا المقياس:

الجدول رقم(02-02): يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر :من إعداد الطلبة بناء على جدول ليكارت الخماسي.

وللحكم على إجابة أفراد العينة استعملنا المجالات التالية والتي تعتبر أدق من غيرها، والجدول التالي يوضح طريقة الاختيار.

الجدول رقم (02-03): يوضح طريقة اختيار الاتجاهات

المتوسط (المجال)	الإجابة
[1.00 - 1.80]	غير موفق بشدة
[1.80 - 2.60]	غير موافق
[2.60 - 3.40]	محايد
[3.40 - 4.20]	موافق
[4.20 - 5.00]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو للمتوسطات الحسابية التي ومن خلال هذا سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة وقبل كل هذا سنتعرف على مدى صحة وثبات الاستبيان من خلال معامل ألفا ـ كرونباخ ومدى ترابط محاور الاستبانة عن طريق مصفوفة الارتباطات.

المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان

لقد تم الاعتماد في صحة وثبات الاستبيان على طريقة ألفا ـ كرونباخ ومدى تجانس فقراتها عن طريق مصفوفة الارتباطات.

الفرع الأول: طريقة ألفا ـ كرونباخ (Cronbach- Alpha):

وقد تمّ اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاصة بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ الذي يحدّد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقا لما يلي:

- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين % 60 و % 70.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و % 80.
- ✓ يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%

وكانت نتائج اختبار الثبات وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (04-02): يوضح معاملات الفا ـ كرونباخ لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

الرقم	المحور	عدد الفقرات	معامل الفا ـ كرونباخ
1	واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .	08	0.754
2	مخاطر المراجعة في بيئة الجزائرية .	08	0.722
3	اسهامات محافظ الحسابات في تقيل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية.	08	0.741
	مجموع الفقرات	24	0.891

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

من خلال النتيجة المتحصل عليها (89%)، فإننا نستطيع القول بأن نسبة ثبات الظاهرة المدروسة تعد ممتازة حسب مقياس ألفا ـ كرونباخ.

الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية:

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزأين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب، ويشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم ويوضح الجدول رقم (06) ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية.

جدول رقم(05-02): يبين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
01	واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .	8	0.751	0.858
02	مخاطر المراجعة في بيئة الجزائرية .	8	0.582	0.736
03	اسهامات محافظ الحسابات في تقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية.	8	0.701	0.824

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول رقم(06) أن قيمة معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 60%، حيث بلغت 70% وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات ،مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (07) مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحثون قد تحققوا من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (06-02): معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور الاستبيان.

الرقم	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	واقع محافظ الحسابات في الجزائر .	0.917	0.000
2	مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية .	0.861	0.000
3	اسهامات محافظ الحسابات وتقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية.	0.941	0.000

المصدر :من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها

الفرع الأول: تحليل نتائج عينة الدراسة

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع (70) استمارة استقصاء، وقد تم استرجاع (66) استمارة ومنها (02) ملغاة والصالحة للمعالجة تكونت من (64) استمارة. وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

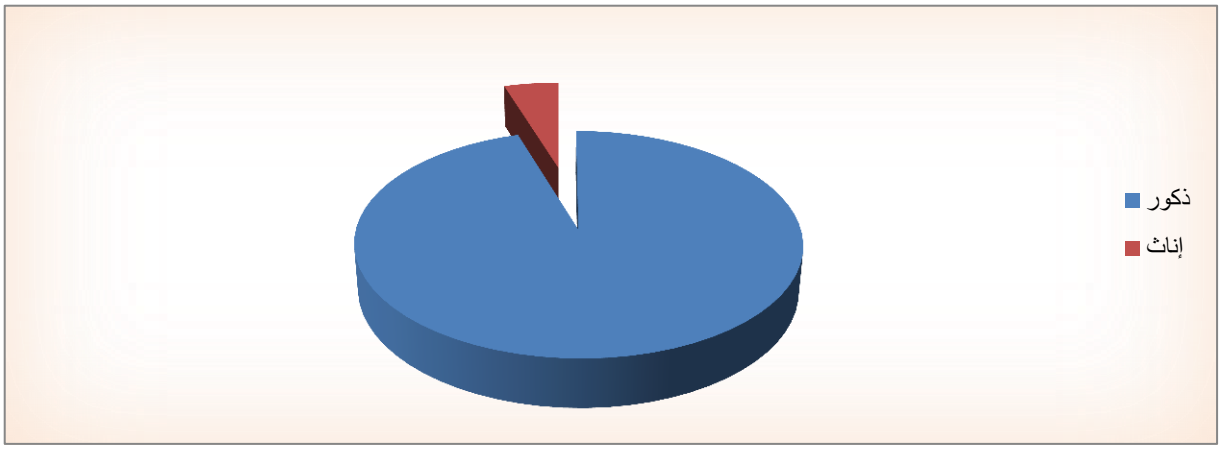
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (07-02): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكور (1)	49	% 92.20
إناث (2)	05	% 07.80
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (02-02): يبين توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (08)

تتكون عينة الدراسة من (64) فردا منهم (49) ذكر و(05) إناث حيث يوضح الشكل أعلاه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، عن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 92.20 %، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 07.80 %.

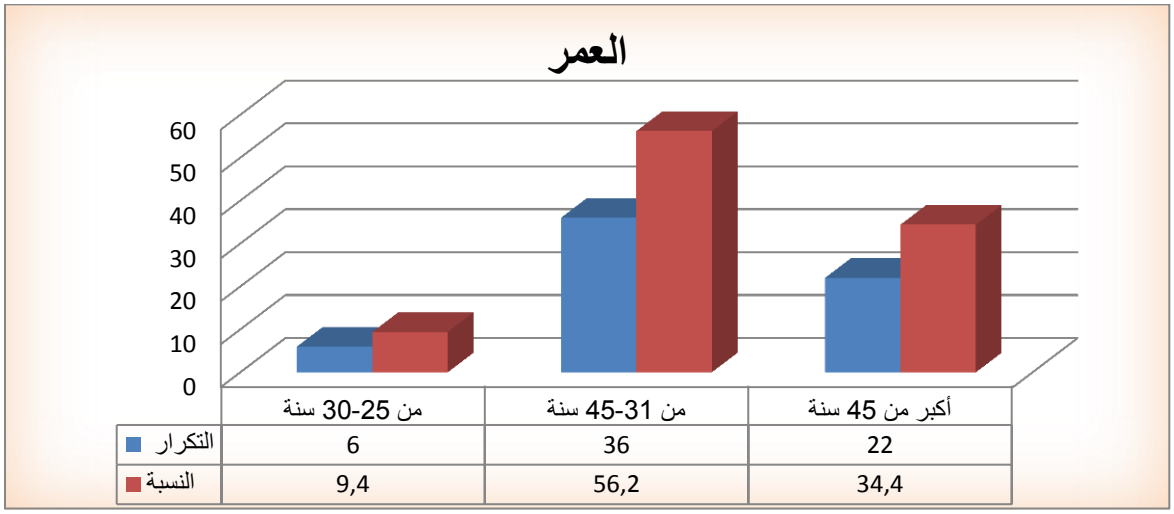
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (02-08): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر	من 25-30 سنة	من 31-45 سنة	أكثر من 45 سنة	المجموع
التكرار	6	36	22	64
النسبة	% 09.40	% 56.20	% 34.40	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (02-03): توزع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (09)

من خلال الجدول رقم (09) والخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 31 سنة إلى 45 سنة بنسبة مئوية 56.20 %، تليها الفئة العمرية الأكثر من 50 سنة بنسبة مئوية 34.4 %، ثم تأتي الفئة الأقل تكرارا الفئة من 25 سنة إلى 30 سنة والتي قدرت بنسبة 09.40 %، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانيا وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج البحث.

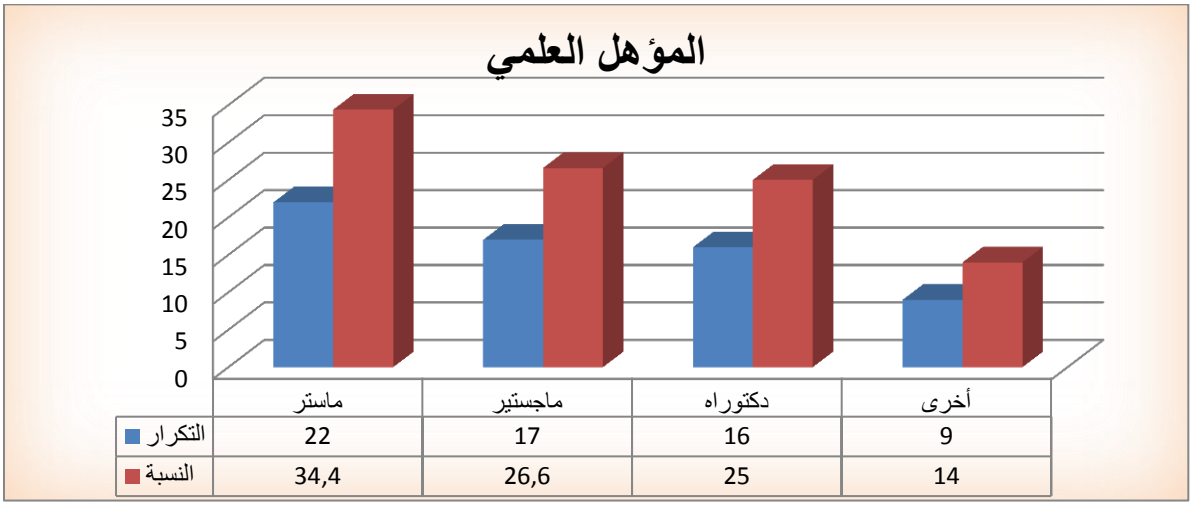
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (09-02): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ماستر	22	% 34.40
ماجستير	17	% 26.60
دكتوراه	16	% 25.00
أخرى	09	% 14.00
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (04-02): يوزع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (10)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الماستر حيث بلغ عددهم 22 فرد بنسبة مئوية 34.40 % وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين وطلبة، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 26.60% وبنسبة اقل من طلبة الدكتوراه تخصص تدقيق 25 %، ونسبة حاملي شهادات أخرى 14 %، أي أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

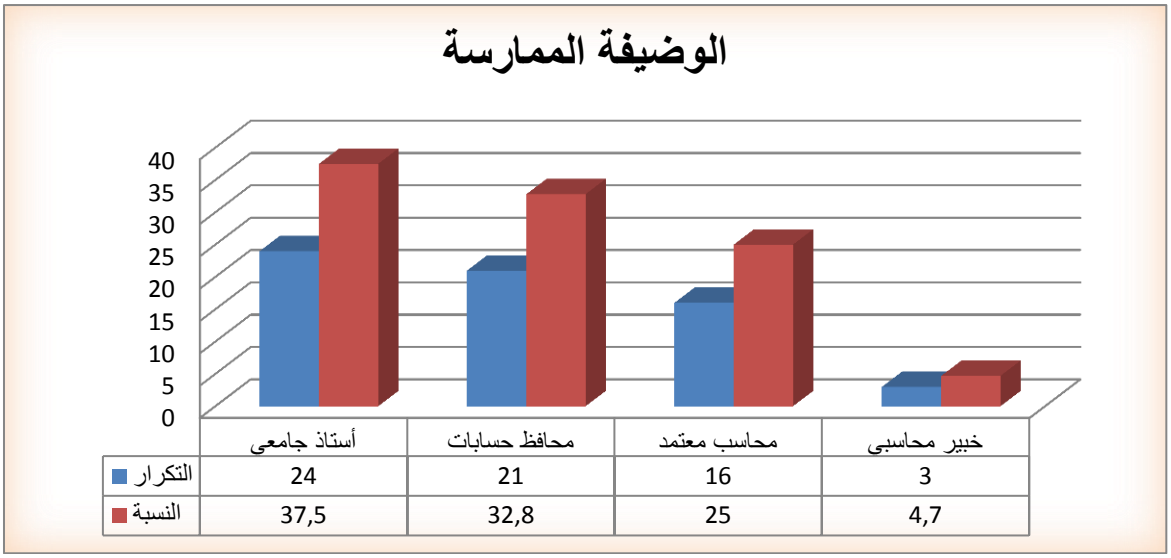
رابعا: توزيع عينة الأفراد حسب الوظيفة

جدول رقم (10-02): توزيع العينة حسب الوظيفة

المهنة الممارسة	التكرار	النسبة%
محافظ الحسابات	24	% 37.50
أستاذ جامعي	21	% 32.80
محاسب معتمد	16	% 25.00
خبير محاسبي	03	% 04.70
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (05-02): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (11)

من خلال الجدول (11) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكبر عدد من أفراد العينة يعملون كأساتذة جامعيين والممارسين لمهنة محافظي الحسابات وبشكل اقل بالنسبة للمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين حيث بلغت النسبة المئوية للأساتذة الجامعيين المتخصصين في المجال 37.50% في حين كانت نسبة محافظي الحسابات 32.80% ونسبة المحاسبين المعتمدين 25% في حين كانت اقل فئة تحصلنا عليها كانت تخص الخبراء المحاسبين بنسبة 4.70% نظرًا لقلة الخبراء المحاسبين في ولاية الوادي أي تم التركيز في هذه الدراسة على أساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات، يمكننا من معرفة أراءهم حول مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة من جودة المراجعة وتقديم مختلف الاقتراحات والحلول.

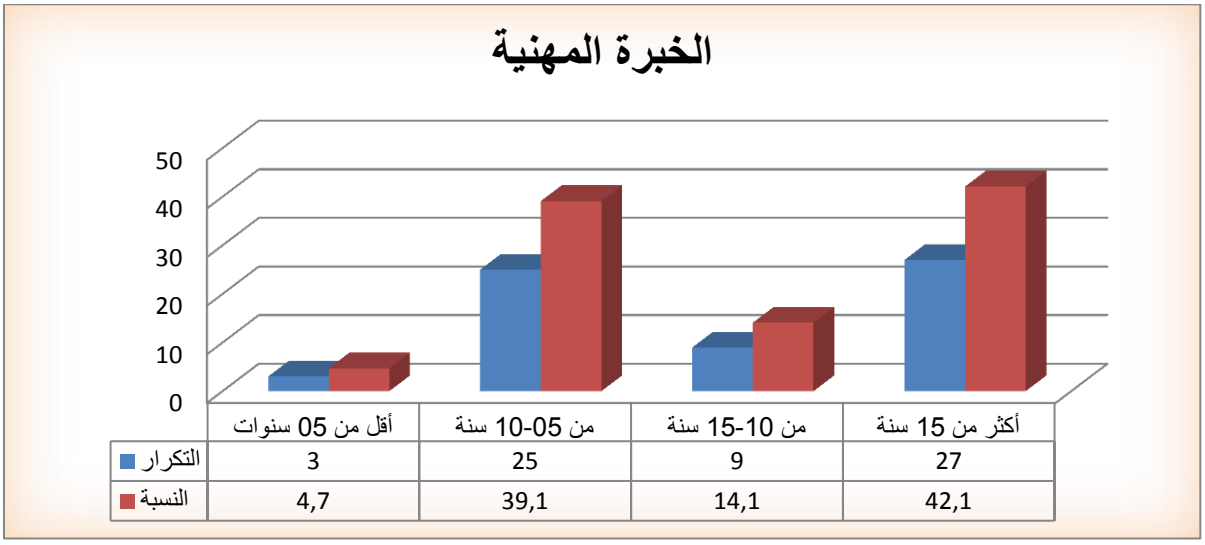
خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (11-02): توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	03	% 04.70
من 05-09 سنة	25	% 39.10
من 10-15 سنة	09	% 14.10
أكثر من 15 سنة	27	% 42.10
المجموع	64	% 100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

الشكل رقم (06-02): يبين توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم (12)

يمثل الجدول رقم (12) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة في العمل تتجاوز خبرتهم 15 سنة حيث قدرت بـ 42.10% وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، ثم تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 05 إلى 10 سنوات بنسبة مئوية 39.10% تليها الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى 15 سنة بنسبة قدرت بـ 14.10% ،ثم أولئك الذين لا تزيد خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة مئوية قدرت بـ 04.70%.

الفرع الثاني: التحليل عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري

وسيتم عرض الفرضيات الفرعية (الفقرات) والنتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

أولا: تحليل فقرات المحور الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

جدول رقم(12-02): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى

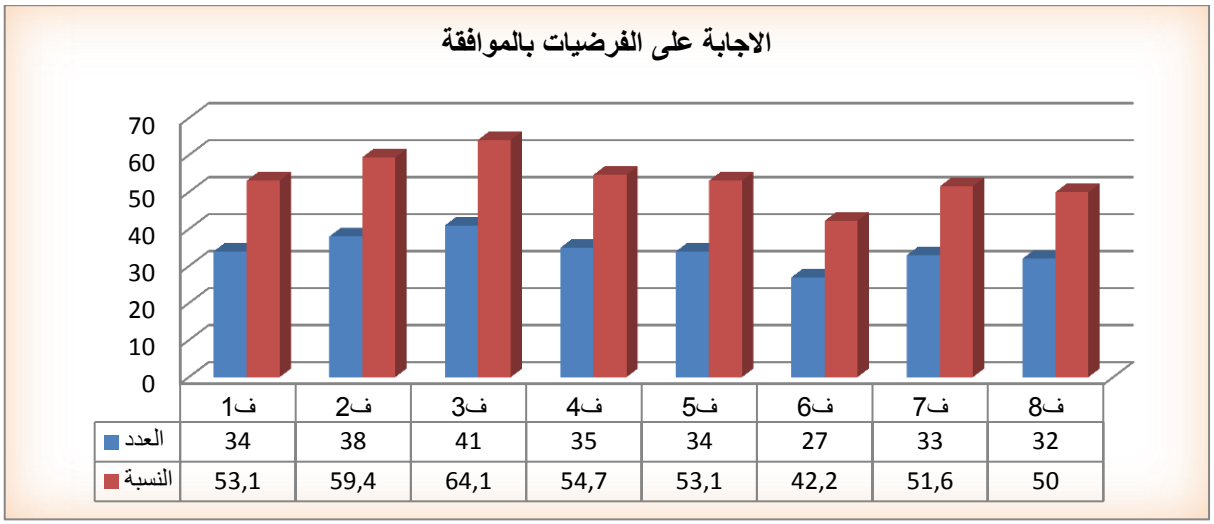
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يوجد ايطار تشريعي وتقني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .	4.3906	0.6072	موافق بشدة
2	توجد بيئة تسمح لمحافظ الحسابات لمعرفة عامة حول المؤسسة .	4.1562	0.6228	موافق
3	توفر الادلة والاثبتات اللازمة لقيام بمهمة محافظ الحسابات	4.0625	0.7740	موافق
4	تقوم المؤسسات الجزائرية بإفصاح الكامل على كل المعلومات.	4.3281	0.5924	موافق بشدة
5	توفر المؤسسات الجزائرية كل المستندات والوثائق الثبوتية لمحافظ الحسابات.	3.7968	0.9949	موافق
6	تحمل محافظ الحسابات مسئولية ميدانية وجبائية تتجه تقدم تقريره النهائي .	3.7656	0.9552	موافق
7	يوجد سلم يوضح كيفية حساب اتعاب محافظ الحسابات في الجزائر .	3.9843	0.8260	موافق
8	يحتوي تقري محافظ الحسابات على راي فني محايد .	3.9531	0.8624	موافق
	مجموع الفقرات	4.0508	0.4832	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (13) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 4.0508 بانحراف معياري قدر ب 0.4832، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، على اعتبار أن له دور كبير في معرفة واقع مهنة محافظ حسابات في الجزائر.

الشكل رقم (07-02): عدد الإجابات بموافق في كل فقرة خلال المحور الأول



	ف1	ف2	ف3	ف4	ف5	ف6	ف7	ف8
العدد	34	38	41	35	34	27	33	32
النسبة	53,1	59,4	64,1	54,7	53,1	42,2	51,6	50

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

وقد جاءت الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 4.3906 ، وانحراف معياري قيمته 0.6073، الأمر الذي يؤكد بأن الدور الأساسي للمراجع عند ممارسته للمهنة الإلمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها.
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.1562، وانحراف معياري قيمته 0.6228، مما يؤكد بأن الالتزام بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق من المهام الرئيسية للمراجع عند ممارسته للمهنة.
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره4.0625، وانحراف معياري قيمته 0.7740، الأمر الذي يؤكد بأن استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات تساعده وبشكل كبير في التخطيط بدقة لعملية المراجعة.
4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.3281، وانحراف معياري قيمته 0.5924، مما يبين أهمية أن يكون المراجع على درجة عالية من المعرفة والبحث حتى يتمكن من مواكبة التطور لتكنولوجيا المعلومات.
5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7968

وانحراف معياري قيمته0.9949، مما يوضح لنا انه من الصعب على المراجع العمل بتقنيات جديدة دون تأهل واتفق معظم أفراد العينة على أنها قد تأثر سلباً على جودة المراجعة.

6. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7656، وانحراف معياري قيمته 0.9552، هذا يؤكد أنه من الصعب جداً تطبيق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9843 وانحراف معياري قيمته 0.8260، مما يؤكد بأن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.9531 وانحراف معياري قيمته 0.8624، الأمر الذي يؤكد بأن عملية التدريب ونقل الخبرة لازمة لمهنة المراجع في ظل واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني: مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية .

جدول رقم(13-02): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

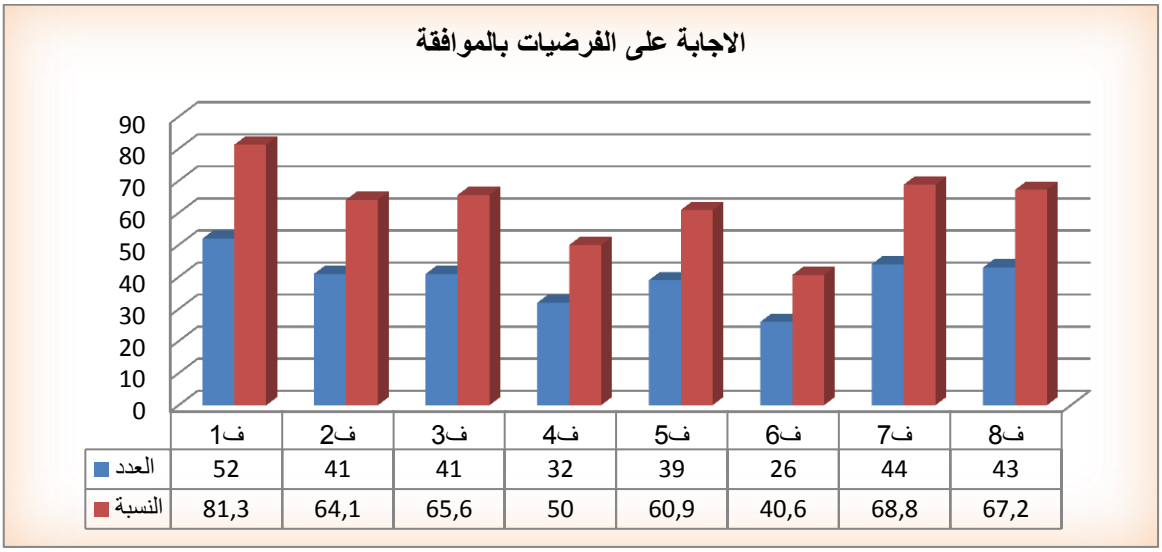
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	عدم وجود تأهيل وتدريب كافي لمحافظ الحسابات .	4.1093	0.4753	موافق
2	عدم مسايرة القانون 10/01 المعايير الدولية للتحقيق .	4.000	0.7766	موافق
3	يوجد ضعف في انظمة الرقابة الداخلية وضغط الداخلي في المؤسسات الجزائرية .	3.9843	0.7661	موافق
4	توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ الثقافية والحوكمة .	4.0312	0.9252	موافق
5	يقوم محافظ الحسابات بالتبليغ عن أي تلاعب في القوائم المالية لادارة المؤسسة.	3.8906	0.7583	موافق
6	التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافي.	3.3906	0.9531	محايد
7	إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.	3.9375	0.6393	موافق
8	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لمخاطر المراجعة يساهم في زيادة جودتها .	3.9218	0.6738	موافق
مجمـوع الفقـرات		3.9062	0.4437	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (14) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.9062 بانحراف معياري قدر بـ 0.4437، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور، على اعتبار أن له دور كبير في معرفة مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية.

الشكل رقم (08-02): عدد الإجابات بموفق في كل فقرة خلال المحور الثاني



	ف1	ف2	ف3	ف4	ف5	ف6	ف7	ف8
العدد	52	41	41	32	39	26	44	43
النسبة	81,3	64,1	65,6	50	60,9	40,6	68,8	67,2

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.1093 وانحراف معياري قيمته 0.4753، مما يوضح لنا انه من الايجابي القول بأن جودة المراجعة هو التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد والآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية.
2. من خلال الفقرة الثانية نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.000 وانحراف معياري قيمته 0.7766، هذا يؤكد أن تكنولوجيا تمكن للمراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة وذلك من خلال توفير قواعد بيانات معينة.
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9843 وانحراف معياري قيمته 0.7661، مما يؤكد بأن أفراد العينة المدروسة ألحت بضرورة وجود برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر بالزيادة على جودة المراجعة.
4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.0312 وانحراف معياري قيمته 0.9252، الأمر الذي يؤكد بوجود علاقة طرديه كبيرة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.
5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.8906 وانحراف معياري قيمته 0.7583 الأمر الذي يؤكد بأن استخدام مهنة محافظ الحسابات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.

6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى المحايدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.3906 وانحراف معياري قيمته 0.9531 الأمر الذي يعطينا فكرة بأنّ أفراد العينة ليس لديهم المعلومات الكافية عن التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.

7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.9375 وانحراف معياري قيمته 0.6393 مما يؤكد بأن استخدام المراجعة في العمل يحقق له دقة اكبر ونتائج أكثر مصداقية وبالتالي زيادة جودتها.

8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.9218 وانحراف معياري قيمته 0.6738 مما يبين أن معرفة لدى المراجع تساهم بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة.

ومنه نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث: اسهامات محافظ الحسابات في تقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات .

جدول رقم(14-02): يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة

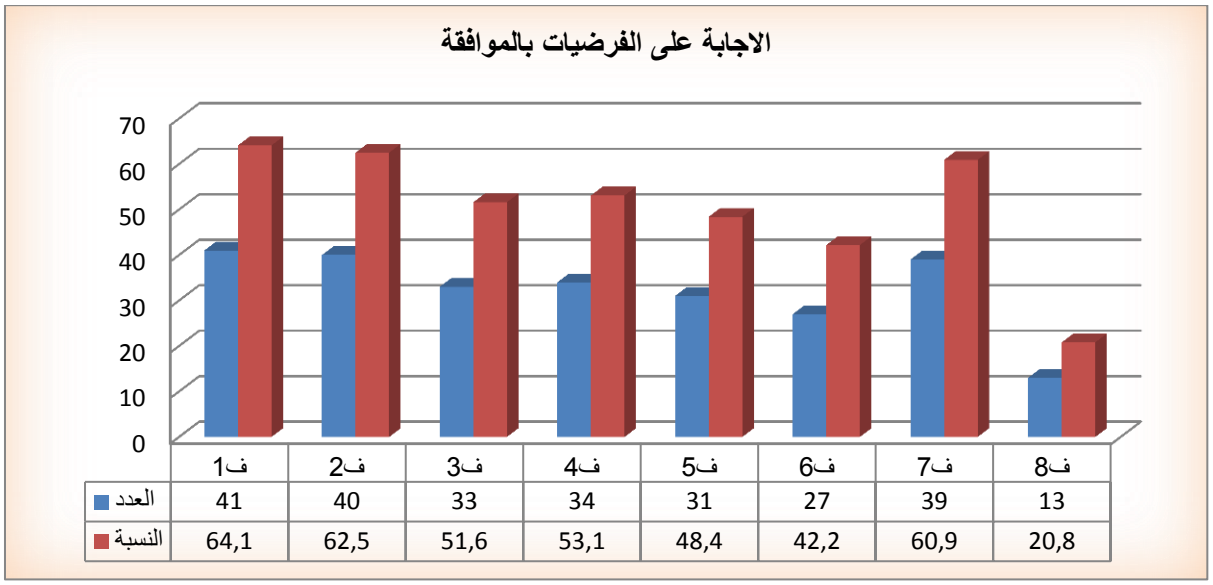
الرقم	الفقرة	المؤشرات الإحصائية		
		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	استقلالية محافظ الحسابات وعدم تواطئه يساهم في جودة المراجعة .	4.1875	0.6139	موافق
2	يوجد اعوان وكفاءة لمساعدة محافظ الحسابات في توفير الادلة والاثبتات الكافية	4.3125	0.5307	موافق بشدة
3	توفير مراجع داخلي يتمتع باستقلالية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة .	3.9375	0.8521	موافق بشدة
4	توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ الثقافية والحوكمة .	3.7812	1.0152	موافق
5	يقوم محافظ الحسابات بالتبليغ عن أي تلاعب في القوائم المالية لادارة المؤسسة	3.7968	0.9949	موافق
6	يقوم محافظ الحسابات بارسال المصادقات لمتعاملين مع المؤسسة .	3.7656	0.9552	موافق
7	يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة .	4.2031	0.5684	موافق بشدة
8	يعد محافظ الحسابات اوراق عمله والملف الدائم لتقديم تقريره النهائي .	3.5937	1.0346	موافق
المجموع		3.9512	0.5042	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (15) وفقًا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 3.9512 وبانحراف معياري قدر بـ 0.5042 وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الخماسي يتبين بأن أفراد العينة قد أعطوا الموافقة على محتوى هذا المحور على اعتبار أن له دور كبير في معرفة دور محافظ الحسابات في عملية المراجعة.

الشكل رقم (09-02): عدد الإجابات بموفق في كل فقرة خلال المحور الثالث



	ف1	ف2	ف3	ف4	ف5	ف6	ف7	ف8
العدد	41	40	33	34	31	27	39	13
النسبة	64,1	62,5	51,6	53,1	48,4	42,2	60,9	20,8

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.1875 وانحراف معياري قيمته 0.6139، مما يبين أن لمحافظ الحسابات دوراً مهماً في رفع مستوى مهنة المراجعة.
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره4.3125 وانحراف معياري قيمته 0.5307، مما يوضح لنا أن محافظ الحسابات يؤدي الى فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية وفي اقل وقت ممكن.
3. من خلال الفقرة الثالثة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 3.9375 وانحراف معياري قيمته 0.8521، هذا يؤكد أن لاستقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الالكتروني.

4. من خلال الفقرة الربعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.7812وانحراف معياري قيمته 1.0152، هنا يتضح أن معظم الفئة المدروسة أكدت بوجود تأثير عند الاستعانة بمحافظ الحسابات في تحديد أتعاب وأجور المراجع.
5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7968 وانحراف معياري قيمته 0.9949، الأمر الذي يؤكد أن مهنة محافظ الحسابات تساعد المراجع من الاطلاع على المستندات التي أعدها سلفاً.
6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.7656 وانحراف معياري قيمته 0.9552، الأمر الذي يؤكد بأن محافظ الحسابات تمكن من الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية في عملية المراجعة.
7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.2031، وانحراف معياري قيمته 0.5684، الأمر الذي يعطينا فكرة بأنّ استخراج الأدلة وفحصها في بيئة المراجعة يكون سهل وبأقل جهد.
8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.5937 وانحراف معياري قيمته 1.0346، مما يؤكد بأن صعوبة المحافظة على سرية المعلومات يعتبر أكبر حاجز أمام تطبيق عمليات المراجعة بشكل أوسع.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث :التحليل عن طريق اختبار ستيودنت (T-test)

بعدما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لأفراد العينة نلجأ الآن إلى اختبار ستيودنت من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقا وأيضا بهدف تعميم الدراسة على المجتمع ،سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءًا على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل سؤال فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

- ✓ **الحالة الأولى:**

إذا كان (Sig2-tailed) > 0.05 فإننا نقبل H0 ونرفض H1 وذلك ناتجة عن عدم وجود دلاله إحصائية في الفرضية.

✓ **الحالة الثانية:**

إذا كان (Sig2-tailed) < 0.05 فإننا نرفض H0 ونقبل H1 وذلك ناتجة عن وجود دلاله إحصائية في الفرضية.

أولا: تحليل فقرات المحور الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

جدول رقم(15-02): يوضح نتائج اختبار(T-test) للفرضية الأولى

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	يوجد ايطار تشريعي وتقني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .	57.839	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	توجد بيئة تسم لمحافظ الحسابات لمعرفة عامة حول المؤسسة.	53.387	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	توفر الادلة والاثبتات الازمة لقيام بمهمة محافظ الحسابات.	41.985	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	تقوم المؤسسات الجزائرية بافصاح الكامل على كل المعلومات .	58.448	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	توفر المؤسسات الجزائرية كل المستندات والوثائق الثبوتية لمحافظ الحسابات .	30.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	تحمل محافظ الحسابات مسؤولية ميدانية وجبائية تتجه تقدم تقريره النهائي .	31.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	يوجد سلم يوضح كيفية حساب اتعاب محافظ الحسابات في الجزائر.	38.589	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	يحتوي تقرير محافظ الحساب على راي فني محايد.	36.669	63	0.000	نقبل الفرضية H1
جميع الفقرات		**67.065**	**63**	**0.000**	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(16) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر) وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 57.839 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن الإلمام الكافي بكل ما يخص أعمال المؤسسة ونظامها يعتبر من المهام الرئيسية للمراجع.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 53.387 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على ضرورة التزام المراجع بالنزاهة والموضوعية وعدم تشويه الحقائق عند ممارسته المهنة لأنها تعتبر من مهامه الرئيسية .

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.985 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن مهنة محافظ الحسابات في مجال المراجعة يمكن المراجع من التخطيط بدقة لعملية المراجعة.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 58.448 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على ضرورة أن يكون المراجع على درجة عالية من المعرفة والانفتاح حتى يتمكن من مواكبة التطورات الحاصلة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 30.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أنه من الصعب على المراجع التعامل مع أي تقنية جديدة من دون الحاجة إلى تدريب أو تأهيل مما قد يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 31.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن استخدام الشركات موضع التدقيق للأنظمة اليدوية، يحول دون استخدام عمليات المراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 38.589 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن ضعف المهارات لدى مراجع يجعله غير قادر على عملية المراجعة.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 36.669 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل المراجعة.

ويتبين لنا من الجدول رقم(16) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الأول تساوي 67.065 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن الكفاءة المهنية للمراجع عند ممارسته للمهنة أصبحت ضرورة ملحة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني:مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية.

جدول رقم(16-02): يوضح نتائج اختبار(T-test) للفرضية الثانية

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	عدم وجود تاهيل وتدريب كافي لمحافظ الحسابات .	69.162	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	عدم مسايرة القانون 10/01 للمعايير الدولية للتحقيق .	41.203	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	يوجد ضعف في انظمة الرقابة الداخلية وضغط الداخلي في المؤسسات الجزائرية .	41.602	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	عدم توفير ادارة المؤسسات الجزائرية الادلة والمستندات الثبوتية الكافية .	34.854	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	لا يوجد استقلالية في المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية .	41.041	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	يواجه محافظ الحسابات ضغوطات مهنية وادارية المؤسسات الجزائرية.	28.458	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	يوجد تلاعب بالقوائم المالية من طرف ادارة المؤسسات الجزائرية.	49.271	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية بمخاطر المراجعة يؤدي لزيادة جودتها .	46.559	63	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	**70.021**	**63**	**0.000**	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (17) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية" وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 69.162 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن جودة المراجعة يقصد بها التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وآداب المهنة التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.203 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة مما يدل على أن التكنولوجيا تعمل على توفير قواعد بيانات تمكن المراجع من الكشف عن أدلة الإثبات المطلوبة لجودة المراجعة.

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.602 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أنه من الضروري وضع برامج ودورات تأهيله للمراجعين عند ظهور عوامل جديدة من شأنها أن تؤثر على جودة المراجعة.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 34.854 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 41.041 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أنه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يحقق الفعالية والجودة.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 28.458 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر كافية لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 49.271 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن استخدام عمليات المراجعة يحقق دقة أكبر في العمل وبالتالي رفع جودتها.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 46.559 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.

ويتبين لنا من الجدول رقم (17) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 70.021 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن لتكنولوجيا المعلومات مساهمة كبيرة ودور فعال في زيادة جودة المراجعة.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث:اسهامات محافظ الحسابات في تقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية.

جدول رقم(17-02): يوضح نتائج اختبار(T-test) للفرضية الثالثة

الرقم	الفقرات	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	استقلالية محافظ الحسابات وعدم تواطئه يساهم في جودة المراجعة .	54.561	63	0.000	نقبل الفرضية H1
02	يوجد اعوان وكفاءةللمساعدة محافظ الحسابات في توفير الادلة الاثبتات الكافية . .	64.997	63	0.000	نقبل الفرضية H1
03	توفير مراجع داخلي يتمتع بااستقلالية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة .	36.965	63	0.000	نقبل الفرضية H1
04	توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ الثقافية والحوكمة .	29.795	63	0.000	نقبل الفرضية H1
05	يقوم محافظ الحسابات بالتبيلغ عن أي تلاعب في القوائم لادارة المؤسسات .	30.531	63	0.000	نقبل الفرضية H1
06	يقوم محافظ الحسابات بارسال المصادقات للمتعاملين مع المؤسسة .	31.537	63	0.000	نقبل الفرضية H1
07	يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمة للمؤسسة .	59.149	63	0.000	نقبل الفرضية H1
08	يعد محافظ الحسابات اوراق عمله والملف الدائم لتقدم تقريره النهائي .	27.788	63	0.000	نقبل الفرضية H1
	جميع الفقرات	62.685	63	0.000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(18) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "اسهامات محافظ الحسابات في التقليل من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية" وتشير البيانات إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 54.562 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات له دور مهماً وكبيرا في رفع مستوى مهنة المراجعة.

2. من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 64.997 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة إلى القدرة على فحص أكبر قدر ممكن من بنود العمليات المالية.

3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 36.965 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن استقلال المراجع يمثل حجر الزاوية في ممارسته لمهنته سواء في ظل النظام اليدوي أو الالكتروني.

4. من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 29.795 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن هناك علاقة بين امتلاك المهارات لدى المراجع الممارس للمهنة وبين جودة المراجعة.

5. من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 30.531 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن تكنولوجيا المعلومات تسمح بحفظ المستندات لفترة ملائمة تمكن مراجع من الاطلاع عليها.

6. من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 31.537 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة تؤدي إلى الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية.

7. من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 59.149 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تأكد على أن فحص الأدلة واستخراجها يكون بطريقة أسهل عند استخدام تكنولوجيا المعلومات.

8. من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة تساوي 27.788 ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن صعوبة المحافظة على سرية المعلومات تعتبر من أكبر المشاكل التي تواجه تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.

ويتبين لنا من الجدول رقم (18) أن قيمة T المحسوبة المتعلقة بإجمالي المحور الثاني تساوي 62.685 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن لاستخدام مهنة محافظ الحسابات في عملية المراجعة يؤثر بشكل كبير في مخرجات المراجعة بالإيجاب، وبالتالي أصبح استخدامها للمراجعة ضرورة ملحة للنهوض بالمهنة.

الخلاصة:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجوعة أكاديميين ومختصتين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 21، حيث تبين من خلال تحليل ومناقشة نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- ✓ عدم دراية ومتابعة بالتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر من قبل المختصين في مجال التدقيق.
- ✓ مهنة محافظ الحسابات ساهمت وبشكل كبير في تحسين وتسهيل عملية المراجعة .
- ✓ ساهمت مهنة محافظ الحسابات في عملية المراجعة.
- ✓ ضرورة وضع برامج تدريبية للمراجعة.

إن لمهنة محافظ الحسابات أهمية بالغة في كشف الأخطاء والغش المدونة في البيانات المالية والمحاسبية الذي من خلاله يتم التلاعب والاحتيال بغية تحقيق أهداف معينة للمؤسسة .

وهو ما دفع بالمؤسسات تعيين مراجع كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل عنها للعمل على إثبات شرعية وصدق الحسابات ، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة ، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال إشكالية الدارسة " **إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة؟** .

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها وإستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيّد وتقسيم بنّاء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية ،كما تناولنا مسؤوليات محافظ الحسابات وأهم حقوقه وواجباته وكذلك تم التطرق الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي .

ويركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة نطاق الفحص ومدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها. ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة و لخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

وتظهر أهمية مهنة محافظ الحسابات في اسهامات في تقليل من مخاطر المراجعة لمؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصليه، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على ثلاثة فرضيات رئيسية وهي على النحو التالي:

وبخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بصحة وصدق البيانتا والمالية والمحاسبية لمهنة محافظ الحسابات التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين

والتي تمثلت في الفرضية H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين مهمة مهنة محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية .

والفرضية H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين مهمة مهنة محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية .

وفي الأخير توصلنا إلى عدم صحة الفرضية H1 حيث إستنتجنا أن الهدف الأساسي من مهمة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والتقليل من خاطر المراجعة

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة تأثير المراجعة الخارجية على أداء مهام محافظ الحسابات وكفاءة المهنية للمراجع الخارجي و التي تقسمت إلى فرضيتين جزئيتين

والتي تمثلت في الفرضيةH0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية . والفرضيةH1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 95% بين محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية . وفي الأخير توصلنا إلى **عدم صحة الفرضية** H0 حيث استنتجنا أن كفاءة المراجع الخارجي لا يؤثر على جودة ومصداقية الربح المحاسبي، إلا أنه يعزز من ثقة المراجعة.

أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بقدرة المراجع الخارجي من اكتشاف الممارسات الاحتيالية يعزز من مصداقية تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، فأغلب أفرد العينة يقرون بإمكانية المراجع الحسابات الخارجي من اكتشاف الغش والتلاعبات الموجودة بالقوائم المالية ومدى تأثيرها على تقليل مخاطر المراجعة ، أي أنه يعتبر مسؤول عن اكتشاف الغش والتلاعبات في حالة عدم بدل العناية المهنية اللازمة، حيث استنتجنا أن إكتشاف المراجع الخارجي يؤثر في جودة ومصداقية المراجعة . **وعليه نقبل الفرضية الثالثة أي أنها صحيحة.**

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية لعينة من محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين والأساتذة ، وبعض موظفي في مجال المحاسبة والتدقيق و توصلت إلى عدة نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

1. يعتبر الهدف الأساسي من مهمة محافظ الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية .
2. نظام الرقابة الداخلية يؤثر على أداء مهام محافظ الحسابات
3. مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الممارسات الاحتيالية والتصرفات غير القانونية و تفعيل نظام الرقابة الداخلية .
4. يؤثر تقرير محافظ الحسابات على قرارات مجلس الإدارة وتفعيل نظام الرقابة الداخلية .
5. يساهم اكتشاف المراجع الخارجي للغش الممارس من طرف الإدارة في زيادة جودة الربح الذي تحقق المؤسسة.
6. أن عملية تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص الغش أمر صعب نظر لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، والتقليل من هذه المخاطر فتحمل المراجع الخارجي المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية.
7. أن المراجع الخارجي يقدم مجموعة من الخدمات، لكن أغلب الأعوان الاقتصاديين قد ينتظرون خدمات أخرى من المراجع الخارجي وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدارسة الحالية، نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات سعيا لإدراك فعالية نظام الرقابة الداخلية بواسطة محافظ الحسابات ، وهذه التوصيات هي:

1/يجب توسيع مسؤولية المراجع الخارجي الخاصة باكتشاف الغش و الأخطاء ، بهدف تمكين منالوصول الى الأهداف المرجوة .

2/ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين.

4/ كفاءة المراجع الخارجي المهنية الأهمية كونها تؤثر في مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة إضفاء مصداقية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

5/ أهمية الاستعانة بخبرات مكاتب المراجعة المتخصصة للحد من ممارسة الغش والأخطاء لما يتوفر لدى هذه المكاتب من مؤهلات تقنية عالية.

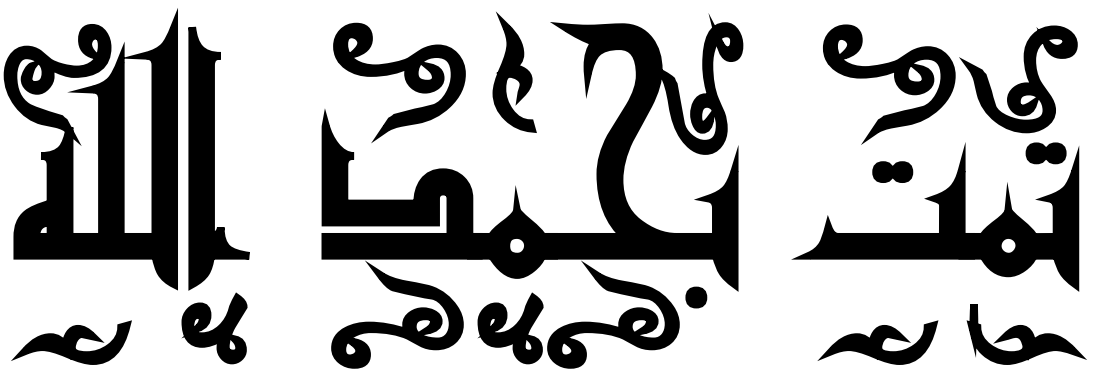
رابعا: آفاق البحث

وتتمثل فيما يلي:

1/ دور المراجعة الخارجية في كشف الأخطاء والغش وأثرها على صدق القوائم المالية .

2/ تحليل مدى كفاءة وفعالية مهنة محافظ الحسابات في إدارة مؤسسة .

3/ دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الفساد الإداري والمالي وانعكاسه على المؤسسة الاقتصادية .



❖ **الكتب :**

1-زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.

2-عبد الفتاح محمد الصحن ، سمير الصبان و آخرون ، أسس التدقيق ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، الطبعة الأولى ، 2003 .

3-عطاء الله احمد سويلم الحسيان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان ،2009.

4-غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،الأردن،الطبعة الأولى ،2006.

5-محمد بونين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ،2003.

6-محمد سمير الصبار وعبد الوهاب نصر علي ،"المراجعة الخارجية " ، الدار الجامعية ،2002 .

❖ **الرسائل والاطروحات**

7-خالد رشدان و قيس العايب ،مذكرة دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، جامعة الوادى ،2013-2014

8-بلال تواتي ، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر ،خصص محاسبة وتدقيق ، قسم العلوم التجارية ،كلية العلو م الاقتصادية والتسيير وعوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،2011-2012.

❖ **المحاضرات**

9-بلقاسم سعودي ،محاضرات محافظة الحسابات ، قسم علوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،2014

10-جوامع إسماعلي، محاضرات في التدقيق المحاسبي، سنة الثانية ماستر، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة 2014/2013

❖ **التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:**

11-المادة رقم 18 و 20 من قانون 96 -136 المؤرخ في 15/04/ 1996.

12-القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.

13-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلة 2010، العدد 42، المادة 22.

14-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي11-32 مؤرخ فيا7 جانفي 2011 ،العدد7، المواد 3 - 15 .

15-الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صقر عام 1416 الموافق ل17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

❖ **الدوريات والمجلات :**

16-ادريس عبد السلام اشتيوي ،"المراجعة معايير واجراءات " ، منشورات جامعة قاريوس بنغاري ،طبعة 5 ،2008.

17-عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، منشورات جامعة قاريوس بنغاري ،طبعة 5 ،2008.

.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

يقوم الطلبة بإعداد دراسة علمية للحصول على درجة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي، عن موضوع:

مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر المراجعة،وتعد قائمة الإستبانة هذه جزء من البحث، والمعلومات التي تحتويها هذه القائمة تعتبر ضرورية، ويأمل الطلبة الاستفادة من نتائج هذا البحث في ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي مما يعود بالنفع العام على المستوى الأكاديمي.

لذا نرجو أن نجد لديكم متسعاً من الوقت للإجابة على الأسئلة الواردة بهذه الإستبانة، ونحيطكم علماً أن بيانات هذه الإستبانة سرية للغاية، ولن يطلع عليها سوى طلبة اصحاب هذه البحث فقط، ولن تستخدم نتائجها إلا في أغراض البحث العلمي ولن تعرض نتائجها إلا في صورة إجمالية رقمية ونسب مئوية.

وفي الأخير أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث.

الطلبة: **بإشراف الدكتور: العبسي علي**

- **باهي نجوى**
- **غريسي علوي سمرة**
- **مناني صلاح الدين**

أولا: الأسئلة العامة

1. **الجنس :** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **المؤهل العلمي:** ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐
3. **العمر :** من 25 سنة إلى 30 سنة ☐ من31 سنة إلى45 سنة ☐ أكبر 45 سنة ☐
4. **المهنة الممارسة :** استاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐
5. **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: محاور الدراسة:

يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .						
1	يوجد ايطار تشريعي وتقني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .					
2	توجد بيئة تسمح لمحافظ الحسابات لمعرفة عامة حولة المؤسسة .					
3	توفر الادلة والاثبتات اللازمة لقيام بمهمة محافظ الحسابات.					
4	تقوم المؤسسات الجزائرية بافصاح الكامل على كل المعلومات.					
5	توفر المؤسسات الجزائرية كل المستندات والوثائق الثبوتية لمحافظ الحسابات .					
6	تحمل محافظ الحسابات مسؤولية ميدانية وجبائية نتيجة تقدم تقريره النهائي					
7	يوجد سلم يوضح كيفية حساب اتعاب محافظ الحسابات في الجزائر .					
8	تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.					
المحور الثاني:مخاطر المراجعة في البيئة الجزائرية						
1	عدم وجود تاهيل وتدريب كافي لمحافظ الحسابات .					
2	عدم مسايرة القانون 10/01 للمعايير الدولية لتحقيق .					
3	يوجد ضعف في انظمة الرقابة الداخلية وضبط الداخلي في المؤسسات الجزائرية .					
4	عدم توفير ادارة المؤسسات الجزائرية الادلة والمستندات الثبوتية الكافية .					
5	لا يوجد استقلالية في المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية .					
6	يواجه محافظ الحسابات ضغوطات مهنية وادارية للمؤسسات الجزائرية .					
7	يوجد تلاعب بالقوائم المالية من طرف ادارة المؤسسات الجزائرية .					
8	إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة.					

المحور الثالث :اسهامات محافظ الحسابات في تقليل من مخاطر المراجعة من مخاطر المراجعة في المؤسسات الجزائرية .						
1	استقلالية محافظ الحسابات وعدم توطئه يساهم في جودة المراجعة .					
2	يوجد اعوان وكفاءة للمساعدة محافظ الحسابات في توفير الادلة والاثباتات الكافية.					
3	توفير مراجع داخلي يتمتع باستقلالية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة.					
4	توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ اتفاقية والحوكمة .					
5	يقوم محافظ الحسابات بالتبليغ عن أي تلاعب في القوائم لإدارة والمؤسسات.					
6	يقوم محافظ الحسابات بإرسال المصادقات للمتعاملين مع المؤسسة .					
7	يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة.					
8	يعد محافظ الحسابات اوراق عمله والملف الدائم لتقديم تقريره النهائي .					

مقياس الفا كرونباخ لكل محور ولمجموع المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,754	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,722	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,741	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,891	24

قياس معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,193
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,712
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,748
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,856
	Unequal Length		,856
Guttman Split-Half Coefficient			,764

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,673
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,411
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,579
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,733
	Unequal Length		,733
Guttman Split-Half Coefficient			,728

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,641
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,437
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,702
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,825
	Unequal Length		,825
Guttman Split-Half Coefficient			,824

الخصائص الديموغرافية للعينة

Statistics

Frequency Table

		الجنس	العلمي المؤهل	العمر	المهنة	المهنية الخبرة
N	Valid	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	59	92,2	92,2	92,2
	انثى	5	7,8	7,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

العلمي المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ماستر	22	34,4	34,4	34,4
	ماجستير	17	26,6	26,6	60,9
	دكتوراه	16	25,0	25,0	85,9
	شهادة اخرى	9	14,1	14,1	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 25 سنة إلى 30 سنة	6	9,4	9,4	9,4
	من 31سنة إلى 45سنة	36	56,3	56,3	65,6
	أكبر 45 سنة	22	34,4	34,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	استاذ جامعي	24	37,5	37,5	37,5
	محاسب معتمد	21	32,8	32,8	70,3
	محافظ حسابات	16	25,0	25,0	95,3
	خبير محاسبي	3	4,7	4,7	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	3	4,7	4,7	4,7
	من 5 إلى 10 سنوات	25	39,1	39,1	43,8
	من 10 إلى 15 سنة	9	14,1	14,1	57,8
	أكثر من 15 سنة	27	42,2	42,2	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل محور

Statistics

	N	Mean	Std. Deviation

	Valid	Missing		
يوجد ايطار تشريعي وتقني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر .	64	0	4,39	,607
توجد بيئة تسمح لمحافظ الحسابات لمعرفة عامة حولة المؤسسة .	64	0	4,16	,623
توفر الادلة والاثبتات اللازمة لقيام بمهمة محافظ الحسابات.	64	0	4,06	,774
تقوم المؤسسات الجزائرية بافصاح الكامل على كل المعلومات.	64	0	4,33	,592
توفر المؤسسات الجزائرية كل المستندات والوثائق الثبوتية لمحافظ الحسابات .	64	0	3,80	,995
تحمل محافظ الحسابات مسؤولية ميدانية وجبائية نتيجة تقدم تقريره النهائي	64	0	3,77	,955
يوجد سلم يوضح كيفية حساب اتعاب محافظ الحسابات في الجزائر .	64	0	3,98	,826
تعد عملية التدريب ونقل النخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات.	64	0	3,95	,862

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
عدم وجود تاهيل وتدريب كافي لمحافظ الحسابات ..	64	0	4,19	,614
عدم مسايرة القانون 10/01 للمعايير الدولية لتحقيق .	64	0	4,31	,531
يوجد ضعف في انظمة الرقابة الداخلية وضبط الداخلي في المؤسسات الجزائرية	64	0	3,94	,852
عدم توفير ادارة المؤسسات الجزائرية الادلة والمستندات الثبوتية الكافية	64	0	3,78	1,015
لا يوجد استقلالية في المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية	64	0	3,80	,995
يواجه محافظ الحسابات ضغوطات مهنية وادارية للمؤسسات الجزائرية	64	0	3,77	,955
يوجد تلاعب بالقوائم المالية من طرف ادارة المؤسسات الجزائرية	64	0	4,20	,568
إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة	64	0	3,59	1,035

Statistics

	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استقلالية محافظ الحسابات وعدم توطئه يساهم في جودة المراجعة .	54,561	63	,000	4,188	4,03	4,34
يوجد اعوان وكفاءة للمساعدة محافظ الحسابات في توفير الادلة والاثباتات الكافية	64,997	63	,000	4,313	4,18	4,45
.توفير مراجع داخلي يتمتع باستقلالية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة	36,965	63	,000	3,938	3,72	4,15
توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ اتفاقية والحوكمة	29,795	63	,000	3,781	3,53	4,03
.يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة	30,531	63	,000	3,797	3,55	4,05
يقوم محافظ الحسابات بإرسال المصادقات للمتعاملين مع المؤسسة	31,537	63	,000	3,766	3,53	4,00
يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة.	59,149	63	,000	4,203	4,06	4,35
يعد محافظ الحسابات اوراق عمله والملف الدائم لتقديم تقريره النهائي	27,788	63	,000	3,594	3,34	3,85

قيمة T المحسوبة (اختبار ستيودنت) لكل محور

One-Sample Tes

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يوجد ايطار تشريعي وتقني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ..	69,162	63	,000	4,109	3,99	4,23
توجد بيئة تسمح لمحافظ الحسابات لمعرفة عامة حولة المؤسسة .	41,203	63	,000	4,000	3,81	4,19
توفر الادلة والاثبتات اللازمة لقيام بمهمة محافظ الحسابات.	41,602	63	,000	3,984	3,79	4,18
توفر المؤسسات الجزائرية كل المستندات والوثائق الثبوتية لمحافظ الحسابات .	34,854	63	,000	4,031	3,80	4,26
تحمل محافظ الحسابات مسؤولية ميدانية وجبائية نتيجة تقدم تقريره النهائي	41,041	63	,000	3,891	3,70	4,08
تقوم المؤسسات الجزائرية بافصاح الكامل على كل المعلومات	28,458	63	,000	3,391	3,15	3,63
يوجد سلم يوضح كيفية حساب اتعاب محافظ الحسابات في الجزائر .	49,271	63	,000	3,938	3,78	4,10
تعد عملية التدريب ونقل الخبرة من المستلزمات الأساسية لأداء المراجع في ظل تكنولوجيا المعلومات	46,559	63	,000	3,922	3,75	4,09

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper

عدم وجود تاهيل وتدريب كافي لمحافظ الحسابات .	57,839	63	,000	4,391	4,24	4,54
عدم مسايرة القانون 10/01 للمعايير الدولية لتحقيق .	53,387	63	,000	4,156	4,00	4,31
يوجد ضعف في انظمة الرقابة الداخلية وضبط الداخلي في المؤسسات الجزائرية .	41,985	63	,000	4,063	3,87	4,26
عدم توفير ادارة المؤسسات الجزائرية الادلة والمستندات الثبوتية الكافية .	58,448	63	,000	4,328	4,18	4,48
لا يوجد استقلالية في المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية	30,531	63	,000	3,797	3,55	4,05
يواجه محافظ الحسابات ضغوطات مهنية وادارية للمؤسسات الجزائرية .	31,537	63	,000	3,766	3,53	4,00
يوجد تلاعب بالقوائم المالية من طرف ادارة المؤسسات الجزائرية	38,589	63	,000	3,984	3,78	4,19
إلمام المراجع بالمعرفة الكافية لنظام تكنولوجيا المعلومات يساهم في زيادة جودة المراجعة	36,669	63	,000	3,953	3,74	4,17

One-Sample Test

	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استقلالية محافظ الحسابات وعدم توطئه يساهم في جودة المراجعة .	54,561	63	,000	4,188	4,03	4,34
يوجد اعوان وكفاءة للمساعدة محافظ الحسابات في توفير الادلة والاثباتات الكافية	64,997	63	,000	4,313	4,18	4,45
.توفير مراجع داخلي يتمتع باستقلالية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة	36,965	63	,000	3,938	3,72	4,15
توفر اطار فعال لتطبيق المبادئ اتفاقية والحوكمة	29,795	63	,000	3,781	3,53	4,03
.يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة	30,531	63	,000	3,797	3,55	4,05
يقوم محافظ الحسابات بإرسال المصادقات للمتعاملين مع المؤسسة	31,537	63	,000	3,766	3,53	4,00
يقوم محافظ الحسابات باستخدام اسلوب العينات للقيام بمهمته للمؤسسة.	59,149	63	,000	4,203	4,06	4,35
يعد محافظ الحسابات اوراق عمله والملف الدائم لتقديم تقريره النهائي	27,788	63	,000	3,594	3,34	3,85

المقدمة

الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات والمراجعة الخارجية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمهنيين بولاية الوادي

الخاتمة

المـــراجـــــــــــــع

الملاحق

الفهـــارس