



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

استقلال المراجع الخارجي على ضوء

القانون 10-01

دراسة عينة من المهنيين لولاية الوادي وولاية ورقلة

إشراف الأستاذ:

يحي لخضر

إعداد الطلبة:

مصباح نور الإسلام

يومعي جلال الدين

حميدانو صابر

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ بجامعة الوادي

محيريق عدنان

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد أ بجامعة الوادي

يحي لخضر

ممتحنا

أستاذ محاضر أ بجامعة الوادي

بن خليفة بلقاسم

السنة الجامعية: 2018/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

استقلال المراجع الخارجي على

ضوء القانون 10-01

دراسة عينة من المهنيين لولاية الوادي وولاية ورقلة

إشراف الأستاذ:

لخضر يحيى

إعداد الطلبة:

مصباح نور الإسلام

يومي جلال الدين

حميدانو صابر

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر أ ب جامعة الوادي

أستاذ مساعد أ ب جامعة الوادي

أستاذ محاضر أ ب جامعة الوادي

محيريق عدنان

لخضر يحيى

بن خليفة بلقاسم

رئيسا

مشرفا ومقرا

ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿... يَرْقِعِ اللَّهُ النَّزِيرَ آمَنُوا مِنْكُمْ

وَالنَّزِيرَ أَوْتُوا الْعِلْمَ وَرَحْمَاتٍ وَاللَّهُ

بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ...﴾

صدق الله العظيم

سورة المجادلة (الآية 11)

إلى من أحب

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من كانت سبب وجودي وإلى من ارتويت
من حنانها وإلى التي ترفع يدها إلى السماء كل صباح تعلق الدعاء، والتي ترقى
لوصفها قواميس فكري، وزخرفة حروفي ..

"أمي الحنون" أطال الله في عمرها .

إلى الذي جاهد الحياة لأجلي وقهر الظروف والمحن والذي كان رمز الشموخ،
لهديلي بسمة الأمل إليه الذي علمني كيف أحب الله وأعتز بنفسي .

"أبي العزيز" أطال الله في عمره

إلى من قاسموني أفراحي وأحزاني إخوتي وأخواتي
إلى أجدادي وإلى أخوالي وخالاتي وإلى أعمامي

وإلى جميع الأهل والأقارب

وإلى جميع دفعة ثانية ماستر محاسبة

وإلى جميع أصدقائي الذين شاركوني هذه الحياة وإلى أصدقائي
وإلى من نستهم مذكرتي ولكن لم تنساهم ذاكرتي

.. يومعي جلال الدين 

الافتتاح

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من كانت سبب وجودي وإلى من ارتويت
من حنانها وإلى التي ترفع يدها إلى السماء كل صباح تعلق الدعاء، والتي ترقى
لوصفها قواميس فكري، وزخرفة حروفي ..

"أمي الحنون" أطال الله في عمرها .

إلى الذي جاهد الحياة لأجلي وقهر الظروف والمحن والذي كان رمز الشموخ،
لهديلي بسمة الأمل إليه الذي علمني كيف أحب الله وأعتز بنفسي .

"أبي العزيز" أطال الله في عمره

إلى من قاسموني أفراحي وأحزاني إخوتي وأخواتي
إلى أجدادي وإلى أخوالي وخالاتي وإلى أعمامي

وإلى جميع الأهل والأقارب

وإلى جميع دفعة ثانية ماستر محاسبة

وإلى جميع أصدقائي الذين شاركوني هذه الحياة وإلى أصدقائي

وإلى من نستهم مذكرتي ولكن لم تنساهم ذاكرتي

.. حميداتوصابر

ملخص الدراسة

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 01-10 المتعلق بمهنة خبير محاسبي و مراجع حسابات و محاسب معتمد، من تنظيم للمهنة وما أعقبه من قوانين، كذلك من اجل زيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية وتحسين نظام مراجعة حسابات في الجزائر .

كما سعينا من خلال إعطاء نموذج على الجانب عملي لاستقلالية المراجع الخارجي على ضوء قانون 01-10، وذلك من خلال الدراسة الميدانية مبينا أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، الاستقلالية، القانون 01-10.

Résumé:

L'objectif de cette étude est d'essayer de mettre en évidence l'indépendance de l'auditeur externe à la lumière de la loi 10-01 sur la profession d'expert-comptable, commissaire aux comptes et comptable, de l'organisation de la profession et des lois subséquentes. Audit en Algérie.

Nous avons également cherché à donner un modèle sur l'aspect pratique de l'indépendance de l'auditeur externe à la lumière de la Loi 10-01, à travers l'étude sur le terrain, en indiquant les procédures les plus importantes effectuées par le Commissaire aux comptes dans l'exercice de ses fonctions.

Mots-clés: Commissaire aux comptes, Indépendance, Loi 10-01.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء.
	شكر وعرهان
	الملخص.
I	فهرس المحتويات.
V	فهرس الجداول .
VI	فهرس الاشكال البيانية.
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات و الرموز.
أ - د	المقدمة.
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
7	المطلب الأول: مفاهيم اساسية حول المراجع الخارجي
7	الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي
8	الفرع الثاني : اخلاقيات و مهام المراجع الخارجي ومسؤولياته
15	المطلب الثاني: مفاهيم اساسية لاستقلالية المراجع الخارجي
15	الفرع الأول: مفهوم استقلالية المراجع الخارجي
15	الفرع الثاني: الاستقلالية وأثرها على مهنة المراجعة
17	المطلب الثالث استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01
17	الفرع الأول التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر
20	الفرع الثاني استقلال و حياد المراجع الخارجي
23	الفرع الثالث شروط و ابعاد استقلال المراجع
26	المبحث الثاني الادبيات التطبيقية
26	المطلب الأول: الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: خصوصيات الدراسة
32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية فيبيئة المراجعة الجزائرية	
34	تمهيد

35	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
35	المطلب الأول: اختيار وإعداد الاستبيان
35	الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان
35	الفرع الثاني: إعداد الاستبيان
37	المطلب الثاني: منهجية وأدوات الدراسة
37	الفرع الأول: هيكل الاستبيان
37	الفرع الثاني: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان
38	الفرع الثالث: أدوات وأسلوب الدراسة
40	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
40	المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان
41	المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها
41	الفرع الأول: خصائص الديمغرافية
45	الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضيات الفرعية
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
63	قائمة المراجع
/	الملاحق

فهرس الجداول

صفحة وروده	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة	01
39	يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة	02
40	يوضح طريقة اختيار الإجابات	03
40	يوضح نسبة صحة وثبات الاستبيان	04
41	يوضح تنوع العينة حسب العمر	05
42	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	06
43	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية	07
44	يوضح تنوع العينة حسب الوظيفة	08
45	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي و الانحاف المعياري للفرضية الأولى (A)	09
47	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي و الانحاف المعياري للفرضية الثانية (B)	10
49	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي و الانحاف المعياري للفرضية الثالثة (C)	11
51	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى (A)	12
54	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية (B)	13
14	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة (C)	14

فهرس الأشكال البيانية

صفحة وروده	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	يوضح تنوع العينة حسب العمر	01
42	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	02
43	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية	03
44	يوضح تنوع العينة حسب الوظيفة	04

قائمة الملاحق

عنوان الملحق	رقم الملحق
استمارة الاستبيان	01
بيانات من SPSS	02

قائمة الرموز

الدالة	الاختصار
برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
اختبار ستيودنت	T-test

تمهيد:

المراجعة الخارجية وظيفتها يقوم بها طرف محايد ومستقل عن المؤسسة محل المراجعة، يهدف من خلالها إلى إبداء رأيه المهني عن عدالة قوائمها المالية في تقرير يعتمد عليه الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتها، والمراجع الخارجي هو الشخص المرخص له في الجزائر بممارسة مهنة المراجعة بموجب القانون الذي حدد مختلف الجوانب المتعلقة بشخصه (المراجع الخارجي) والتي تشمل: التأهيل العلمي، والعملي والتعيين والعزل وتحديد الأتعاب، بالإضافة إلى الحقوق والواجبات والمسؤوليات .

يعد مبدأ استقلالية المراجع الخارجي من ابرز ركائز مهنة المراجعة لما يضيفه هذا المبدأ من مصداقية وجودة على تقرير المراجعة، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية لأصحاب المصالح وتمكنهم من اتخاذ القرار المناسب . فنظرا للدور الأساسي الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقديم رأي مهني مستقل عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمنتجات للنظام المحاسبي المالي، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات المستقلة ، لذلك أصبحت المراجعة الخارجية للحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدة مقياس للتمثيل الصحيح و العادل للمركز المالي للمؤسسة .

قامت الجزائر كغيرها من الدول بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية و ذلك تماشيا والمعطيات المحلية والدولية ، وقد كان لمهنة المراجع الخارجي نصيب من هذه الإصلاحات لارتباطها الوثيق بالمعلومة و المؤسسة الاقتصادية في بيئة الأعمال عموما.

هذا وقد مرت الإصلاحات المتعلقة بالمهنة العديد من المراحل منذ الاستقلال إلى يومنا هذا منها ما كان مرتبطا بالتغيرات الداخلية كإنشاء قوانين منظمة للمهنة بعد الاستقلال إلى القيام ببعض التعديلات التي فرضتها عملية إعادة هيكلة الاقتصاد و التوجه نحو اقتصاد السوق ، مروراً بمتطلبات بورصة القيم المنقولة التي تم إنشاؤها ، وصولاً إلى اعتماد قوانين تماشى و التغييرات ذات العلاقة لاسيما اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي تم تطبيقه ابتداء من سنة 2010.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التي سنقوم بدراستها من خلال هذا البحث وهي كالاتي:

1. الإشكالية الرئيسية:

إلى أي مدى يكون المراجع الخارجي مستقل في ظل القانون 10-01 ؟

الأسئلة الفرعية:

- ومن خلال الإشكالية الرئيسية ولتسهيل الإجابة عنها، قمنا بطرح عدة تساؤلات فرعية وهي:
- ما هي المفاهيم الأساسية و القاعدية للمراجع الخارجي ؟
 - ما هي المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر ؟
 - هل للمراجع التزامات مهنية على ضوء القانون 01-10 ؟
 - هل يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية على ضوء القانون 01-10؟
 - هل للمراجع مسؤوليات مدنية وجزائية على ضوء القانون 01-10؟
 - هل توجد اختلافات بين آراء المستجوبين حول استقلالية المراجع الخارجي تعزى لمتغيراتهم الديمغرافية .

2. فرضيات الدراسة

وللمحاولة الإجابة عن إشكالية البحث وكذا التساؤلات الفرعية تم فرض الفرضيات التالية:

- هناك توفر ذو دلالة إحصائية للالتزامات المهنية للمراجع على ضوء القانون 01-10 عند مستوى معنوية 5%.
- هناك توفر ذو دلالة إحصائية حول استقلالية المراجع على ضوء القانون 01-10 عند مستوى معنوية 5%.
- هناك توفر ذو دلالة إحصائية للمسؤوليات المدنية و الجزائية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي في ظل القانون 01-10 عند مستوى معنوية 5% .
- توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حول استقلالية المراجع على ضوء القانون 01-10 تعزى لمتغيراتهم الديمغرافية عند مستوى معنوية 5% .

3. مبررات اختيار الموضوع

أسباب ودوافع اختيار موضوع البحث ترجع إلى أسباب ذاتية (شخصية) والتي ترجع إلى التخصص، و الميول الشخصي لهذه الدراسة، ومدى تلاؤمها مع تخصصنا (محاسبة) . أما الأسباب الموضوعية فهي محاولة إعطاء نظرة شاملة حول استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 01-10.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم الالتزامات المهنية والمسؤوليات المدنية و الجزائية للمراجع الخارجي واستقلالته في ظل القانون 01-10، و مدى تأثير هذه الاستقلالية على جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية ، كما نريد

التعرف على أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة من خلال أهم التشريعات و القوانين التي أصدرتها الدولة من اجل تنظيم مهنة المراجع الخارجي .

5. أهمية الدراسة

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه المراجع الخارجي في تسيير المنشأة من خلال إعداد التقارير المالية لها والمصادقة على حساباتها لذلك فهو يمثل هيئة مستقلة و محايدة تقوم بإعطاء صورة صادقة للمؤسسة ، ومن ثم كلما زادت درجة الاستقلالية كلما كانت التقارير صادقة وموضوعية، الأمر الذي جعل استقلالية المراجع ذو أهمية كبيرة .

6. حدود الدراسة:

المكان: تقتصر دراستنا في هذا الموضوع على بعض مكاتب المهنيين وأساتذة الجامعة في الجزائر وبالتحديد ولاية الوادي. والمقاطعة الإدارية تقرت .

الزمان: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان و تاريخ استلام آخر استمارة . (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2018).

7. المنهج المتبع في الدراسة

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي لكونه من أكثر المناهج إستخداما في الدراسات، وذلك بهدف التوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة، كما يتم استخدام المصادر الثانوية والتي تشمل الأدبيات التي تناولت الموضوع وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بموضوع الدراسة.

وفيما يتعلق بالفصل التطبيقي تم إعداد وتصميم استبيان لغرض الدراسة، وتم توزيعها على جميع المهنيين، وأساتذة الجامعة، وتم معالجة وتحليل الاستبيان من خلال استخدام برنامج (SPSS) و (Excel) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث.

8. صعوبات الدراسة:

أي بحث في إنجاز لا يخلو من صعوبات أو مصادفة بعض العراقيل من بينها:

- نقص المراجع التي تتحدث على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر .
- صعوبة البحث الميداني من خلال المقابلات الشخصية مع حيز معتبر من المهتمين بالمراجعة من مهنيين واكاديميين.

9. هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المستهدفة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول متعلق بالجانب النظري والتطبيقي وتطرقتنا فيه إلى الإطار النظري لماهية المراجع الخارجي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول ينقسم إلى ثلاث مطالب تناولنا فيه الجانب النظري، حيث تناول المطلب الأول مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي وتطرقتنا فيه إلى تعريف مراجع الخارجي، مهامه ومسؤولياته و المطلب الثاني تطرق إلى مفاهيم أساسية لاستقلالية المراجع الخارجي، والمطلب الثالث يتحدث على استقلالية مراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01 .

أما في الفصل الثاني تناولنا دراسة ميدانية حيث قسمناها إلى مبحثين، المبحث الأول تناولنا فيه مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه عرض النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية

تمهيد

يعد مبدأ استقلالية المراجع الخارجي من أبرز ركائز مهنة المراجعة لما يضيفه هذا المعيار من مصداقية وجودة على تقارير المراجعة، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية لأصحاب المصالح و تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب. فنظرا للدور الاساسي الذي يلعبه المراجع في تقديم رأيه المهني مستقل عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وتأثير ذلك على أصحاب المصالح لتعزيز الثقة في التقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المنشأة.

إن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر قد استندت على عدة قوانين و المعايير والاورام ومن بين القوانين القانون 01-10 الذي نضم مهنة المراجع الخارجي في الجزائر.

ومن هنا فقد حاولنا تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تعريف المراجع الخارجي، مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المراجع الخارجي

الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي

هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها¹.

كما عرفه القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلّة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها"².

يعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه " الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"³.

يعرف أيضا بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كانت شكلها القانوني و حجمها و ذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين ، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها ، والهدف من كل هذا اعطاء رأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية⁴.

ويعرف أيضا بأنه الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة من عملية التدقيق⁵.

ويعرف أيضا أنه كل شخص يتولى باسمه الخاص و تحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق و صحة حسابات ومؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد⁶.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم مراجع الحسابات في التعريف التالي: هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف

¹Société Nationale de la comptabilité, guided'audit et commissariat aux comptes,DRH,1989,p1102.

²القانون التجاري، المادة 715، المكرر 4، ص 188.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المادة 22، ص 07.

⁴J.f.Gavanou, et autres, controlor Auditor, dunod, paris, 2006, p27.

⁵أيهاب نظمي، هاني الغرب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2012، ص32.

⁶نواف محمد عباس الرواحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص67.

القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم لإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

الفرع الثاني: أخلاقيات و مهام المراجع الخارجي و مسؤولياته

أولاً: أخلاقيات المراجع الخارجي

قدم دليل الاتحاد للمحاسبين الأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين مبادئ أساسية للأخلاقيات الواجبة التطبيق على كافة المحاسبين تتمثل في الآتي :

1- النزاهة الموضوعية

يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم و أمين عند أداء الخدمات المهنية (خدمات المحاسبة و المراجعة و الضرائب و الاستشارات الإدارية و خدمات الإدارة المالية) يفرض مبدأ الموضوعية النظام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكون صادقين و عادلين و أمناء ذهنياً بالإضافة الى تحرهم من أي تعارفياً المصلحة.¹

2- الكفاية الفنية والعناية الواجبة

ان المحاسب المهني بموافقته على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمناً أنه ذو كفاءة فنية لأداء الخدمة، و تتطلب الكفاءة الامام المستمر للمحاسبين المهنيين وتطورات في مهنة المحاسبة و بصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليست لهم كفاية في تنفيذها ما لم يحصلوا على نصيحة أو مساعدة من أحد المؤهلين فنيا بها ، كما يتعين على المحاسبين أن يؤديوا كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة كما يجب أن يكونوا لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة و المهارة المهنية.²

3- السرية

يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية و يجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم للخدمات المهنية ، حيث يجب عليهم عدم الاستخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة حيث توجد مسؤولية عن السرية ، كما يجب على المحاسبين أيضاً أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم والمستشارين الخارجين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات، ويجب أن لا يتم استخدامه عن طريق هؤلاء الذين يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث.³

¹ خالد امين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ،الأردن، 2000 صص 108 109 .

² هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق، دار وائل للنشر، 2006، ص 64.

³ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة ، 2006، ص 64.

ثانيا: مهام المراجع الخارجي

تمثل مهام مراجع الحسابات في مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في تحقيق من الدفاتر والاوراق المالية للشركات و في مراقبتهم انتظام الحسابات للشركة و صحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسله الى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها و يصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك. كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال¹. وتنقسم الى مهام عامة ومهام خاصة نذكر ما يلي:²

1- المهام العامة:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين .
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .
- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق المراجع الخارجي أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2- المهام الخاصة:³

- اخبار الجمعية العامة في حالة عدم انتظام ودقة الحسابات .
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه اخبار السلطة .

¹نادية فضيل، شركة الاموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، ص334.

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المادة 23، ص 07.

³محمد الأمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر، ص49.

- فحص حصص المساهمين.
- اثبات أن الاصول الصافية تساوي على الاقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل مؤسسة .
- التدخل في حالة تغير رأس المال الاجتماعي .

ثالثا : مسؤوليات المراجع الخارجي

تتمحض عن المهام المنوطة بمراجعي الحسابات مسؤوليات ثقيلة، فقد خص المشرع الجزائري مسؤولية مراجعي الحسابات باهتمام كبير، حيث نجد أن هذا الأخير محاط بثلاث (03) مسؤوليات نذكرها فيما يلي:

1-المسؤولية المدنية:

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان : مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام عقدي، و مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير، هو الالتزام بعدم الأضرار بالغير¹.

أما المشرع الجزائري و في غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفهمي فإنه يؤكد في المادة 60 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن المراجع الخارجي مسؤول مدنيا أثناء تأدية مهامه تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، وبالتالي فهو مسؤول تجاه المؤسسة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه مثل الحصول على اهمال و تقصير من جانب مراجع الحسابات في اداء واجباته المهنية² و يتحمل بالتضامن سواء اتجاه المؤسسة او اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة احكام القانون .

كما ان المراجع مسؤول تجاه الشركة و تجاه الغير ، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير ، غير انه لا بد من اثبات أن الضرر ناتج ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.³

وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية:

¹ محمد بن جميلة ، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة ، مذكرة بحث لنيل شهادة درجة الماجستير في تخصص قانون الاعمال ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2010/2011 ، ص112.

² يوسف محمد جريوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، الاردن ، 1999، ص135.

³ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2010، ص57.

● الخطأ

يعد المراجع الخارجي مسؤولاً عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارساً بصفة فردية أم بصفة جماعية ولا يعد مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون في الإدارة و المديرون¹، إلا إذا لم يكتشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري.

و بما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد أعطت الحق للمراجع الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدينة بخبراء مهنيين لحسابه وتحت مسؤوليته بموجب ذلك مسؤولاً مدنياً إذا ارتكب فرداً من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه مسؤولية مدنية.

● الضرر

مثلما سبق ذكره ، لا تتعدد المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للمؤسسة أو للغير طبقاً لنص المادة 61 من القانون التجاري الجزائري و التي تنص² "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب، عن أخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ... واطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"، و يقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعلياً و قابلاً للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة إلى كونه مباشرة و شخصياً وأكيداً يمس حقاً معيناً للمؤسسة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يترتب خسارة مالية للمؤسسة أو للغير الذي يتعامل معها³.

و لكي يمكن للمحكمة الحكم بالتعويض للمدعي يجب تقييم الضرر الواقع عليه ، ومن السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات على أموال المؤسسة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ ، لكن إذا كان الخطأ متمثلاً في المعلومات غير صحيحة أدلى بها المراجع الخارجي أو أن يكون قدم إسهاماً بذلك أو في حالة غياب معلومات فان تقدير الضرر في الحالة يكون صعباً و بالتالي يلجأ القضاء إلزام المراجع الخارجي بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري و الثمن الحقيقي كنتيجة للخطأ الذي تسبب فيه و إقراره كتعويض.

● العلاقة السببية

كشروط ثالث من شروط قيام المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي نجد العلاقة السببية و هي شرط مستقل عن شرط الخطأ ، فقد توجد السببية دون وجود الخطأ و قد يوجد الخطأ و قد وجد الخطأ دون وجود السببية ، ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه و الذي أصاب المضرور⁴ .

¹Nacer-Eddine Sadi Ali . Sadi § Ali Mazouz /La pratique du commissaire Aux comptes ; tome 01 /Société National de comptabilité – 1993 /page 71.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، المادة 61 ، ص 10.

³J.Monejer § T.Granier / le commissaire aux comptes /DALLOZ.1995/Page 145

⁴ محمد بن جميلة ، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 117.

2-المسؤولية الجزائية:

هي المسؤولية الناجمة عن ارتكاب المراجع الخارجي جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك اذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي الى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي الى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة.¹ وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فان المراجع الخارجي مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني².

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن " يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة"³

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

و يعد كل من ينتحل هذه الصفة أو تسميات الشركة.... مع هذه الصفات و التسميات "⁴.

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث الجديد حالات التنافي و الموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري والتي تنص " يعاقب بالحبس من الشهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية "

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

¹ هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011، ص ص 281-302.

² القانون 10-01، المادة 62، ص 10.

³ القانون 10-01، المادة 73، ص 12.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 74، ص 12.

3-المسؤولية التأديبية:

اعتبر المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر بأنه كل تقصير أو مخالفة أخلاقية أو تقنية في الأسس المهنية عند ممارسة مهنة محافظ الحسابات لوظيفته ، ولم يعطي المشرع الجزائري تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي ، فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية¹:

- عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية .
- الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا .
- الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة .

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

كما نصت المادة 63 من القانون 10-01 العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها² تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها في :

- الإنذار .
- التوبيخ .
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر .
- الشطب من الجدول .

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

¹ محمد بن جميلة ، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 117.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، المادة 63 ، ص 10.

حيث اعتبر المشرع الجزائري بان كل مخالفة او تقصير تقني أو اخلاقي عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية :

● **عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية**
يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة كأن لا يقوم بإعلامها في اجل قدره شهر واحد بكل التغييرات التي قد تطرأ اثناء حياته المهنية .

● **الاطفاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا**
بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون ، يمكن أن تتعدد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما تنص عليه المواد التي تضمنها القانون 96-163 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث .

● **الاطفاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة**
على المراجع الخارجي عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك فالمراجع الخارجي الذي يرتكب تصرفا محلا بشرف ونزاهة المهنة توقع عليه عقوبات تأديبية.

1- المتابعة التأديبية للمراجع الخارجي :

ان مختلف التشريعات لم تقم بتنظيم النظام التأديبي مثلما يتطلب الامر فهو يعتبر أضعف نقطة لتنظيم مهنة محافظة الحسابات¹ و هنالك إجراءات متخذة اتجاه محافظ الحسابات و كذا تبين العقوبات الممكن توقيعها عليه .

- الاجراءات المتخذة:

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

¹Jean.hémard §Francoise .Terré § pierre Mabilat / Sociétés commerciales – tome 02/DALLOZ . Paris
-1974/page 660.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية لاستقلالية المراجع الخارجي

الفرع الأول : مفهوم استقلالية المراجع الحسابات الخارجي¹

يمثل استقلال مراجع الخارجي حجر الزاوية في ممارسة المهنة ويتطلب الاستقلال قيام مهنة ، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض لأي ضغوط . وقد كان الاستقلال مرتبطا بالمهنة منذ نشأتها. بل انه هو الذي اوجد المناخ الملائم لنشأتها . و يمكن القول انه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق و تفقد دورها ، و تتحقق استقلالية مراجع الحسابات في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال في الواقع ، بحيث يكون المراجع نزيها و موضوعيا وأميناً وغير متحيز لطرف آخر كما يجب أن يكون حياديا في قبول وانجاز التكليف و إعداد التقرير و عرضه و هذا النوع تحكمه قيم مراجعة الحسابات و ضميره و معاييرها الذاتية.

ويجب أن يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الأمور التي تدعم استقلاليته تتلخص بالنقاط التالية:

- أن لا يكون من حملة أسهم الشركة الذين لهم السيطرة و القدرة على التأثير على إدارة الشركة بشكل مباشر.
- أن لا يكون حاليا أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية موظفا في الشركة بوظيفة لها أي شكل من أشكال الصلاحيات التنفيذية.
- أن لا يكون له علاقة عائلية مباشرة مع احد الموظفين ذوي الصلاحيات التنفيذية في الشركة حاليا أو خلال السنوات المالية الثلاث الماضية .
- أن لا يكون احد المستشارين الفنيين للشركة.
- أن لا يكون احد المجهزين أو الزبائن الأساسيين للشركة.
- أن لا يكون احد المتعاقدين الأساسيين للشركة. وليس لديه علاقات تجارية أو أي علاقات أخرى قد تؤثر على قدرته في التصرف بصورة مستقلة.

الفرع الثاني: الاستقلالية وأثرها على مهنة المراجعة²

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

¹ بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحومة وأثرها على مصداقية المعلومات الحاسبية، أطروحة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، 2013/ 2014، ص40.

² محمد أسامة/إبراهيم أبو القمصان ، العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي، أطروحة ماجستير، عمادة دراسات عليا، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص59.

أيأن مهنة المراجعة تعتمد في أساسها على استقلال المراجع و لا يخفى علينا مدى التدهور الذي أصاب مهنة المراجعة ككل بعد الانهيارات الكارثة التي أصابت العديد من الشركات العملاقة .

فلقد فقدت البيانات المالية قيمتها في مصداقيتها بأنها تعبر عن حقيقة و عدالة المركز المالي للمنشأة مصدره هذه التقارير حيث أن مثل هذه التقارير لا تكتسب مثل تلك الصفة والفعالية إلا بعد إبداء الرأي فيها من قبل مراجع الخارجي المستقل فما بالك وان هذا الرأي أصبح موضع شك لكون من أصدره لم يكن مستقلا أو نزيها.

ولعل ذلك هو ما دفع و بشكل عاجل إلى تدخل الحكومات بإصدار العديد من التعليمات و المحاذير و الضوابط الشديدة لوقف تلك الظاهرة قبل أن تصبح كرة من الثلج يزداد حجمها إلأن تصبح مدمرة إذا ما تحول هذا الانطباع لدى المستثمرين ليشكل ظاهرة عامة أو انطبعا سائد تولت تلك الكوارث و الانهيارات الاقتصادية .

ولعل ابرز تدخل حكومي و على أعلى مستوى يمكن رصده كردة فعل لحماية كل من المستثمر و مهنة التدقيق على السواء هو ما قام به الكونغرس الأمريكي، ومن خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليتها والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية و أوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة و السلوكيات من قبل المراجع الخارجي بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطرا مهددا لاستقلالته.

وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من التوصيات بهذا الشأن فما كان من الكونغرس إلا أن صادق عليه ليصبح بعده قانون سمي باسم (ساريانسي-اوكسلي) نسبة لعضوي الكونغرس في هذه اللجنة.

و يعد هذا القانون الأول من نوعه في العالم من حيث الصرامة و الشمولية حيث تبنى العديد من الإجراءات الحاسمة و التفصيلية المتعلقة بالعديد من التصرفات الظاهرية للمراجع إضافة إلى العديد من العقوبات الصارمة التي قد تصل لحد منع العضو من مزاولة المهنة أو التعرض للإجراءات القضائية عند مخالفته لها .

فإذا ما توافرت القناعة لدى الجمهور بأن العلاقة بين العميل و المراجع تزداد حميمة فان مصداقية الرأي الصادر عن مثل هذا المراجع سوف تتضاءل، و بالتالي فان القيمة السوقية لرأي هذا المراجع ستؤول للصفر.

المطلب الثالث: استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01

الفرع الأول :التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر.

غداة الاستقلال وكما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت مهنة المراجع الخارجي فراغا كثيرا والعديد من المشاكل ان على مستوى التنظيم والتسيير او على مستوى التأطير والكفاءات ، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان والقانون الاساسي *accords d evian et la loi fondamentale*¹.

ولقد مرت مهنة المراجعة الحسابات بالجزائر بخمس مراحل أساسية وتتمثل في مايلي:

أولا :الفترة ما بين 1969- 1980

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 ، حيث صدر المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 ، الذي تناول مهنة المراجعة لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا القانون على أن يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حسابات وتحليل حالة أصولها وخصومها².

ولقد حددت مهام والتزامات المراجعين الخارجي فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونون³: مراقبين عامين للمالية ، مفتشين ماليين ، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية ، واعتبر المراجع الخارجي في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه كالتالي⁴:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات مالية واقتصادية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.

¹ عمورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة isa،

الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و14 ديسمبر 2011 ، ص 05.

² شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة ، اطروحة دكتوراه، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة سطيف1،الجزائر،2011،2012، ص114.

³ صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،غير منشورة ، جامعة الجزائر ،2004، ص 245.

⁴ بن مخلف امال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ،غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 30.

- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية.
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

ثانيا: الفترة ما بين 1980-1988

تميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكيم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة ففي 1980/03/01 صدر القانون 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس محاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظم هذه المهنة تتمثل في مجلس محاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 و ضمنا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه الخاص بمحاسبة الحسابات،¹ حيث نصت المادة 5 من القانون 80-05 على أن المجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها و انتظامها و نزاهتها.²

ثالثا: فترة ما بين 1988-1991

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 أن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.³

كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات.⁴ وقد تم تخصيص قانون للمراجع الخارجي بمهمتين جديدتين:¹

¹ غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص 30.

² زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة، أطروحة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2015، ص 22.

³ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص 36.

⁴ زينب عون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

- ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية .

- عدم التدخل في التسيير .

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في اخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة ، وقد تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ، محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وقد ضم المهن الثلاث في نظام واحد.

رابعا : فترة ما بين 1991-2001

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تعلقت بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27/04/1991 والمعتمد بتاريخ 1991/05/01

وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات . كذلك صدور قرار 103-spm-02-24 بتاريخ 1994/2/2 بأمر من وزير الاقتصاد و يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظ الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسب ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها .

خامسا : فترة ما بين 2001-2011²

صدور عدة مراسيم أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحيات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وأهم هذه المراسيم ما يلي:

- المرسوم رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد؛
- المرسوم رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 و المتعلق بمجلس المحاسبة .
- المرسوم رقم 10-08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن لموافقة على القانون السابق المتعلق بمجلس المحاسبة .

¹ خليفة احمد ،حسني امال ، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص07.

² زينب عون ، مرجع سبق ذكره ، ص22.

- كذلك صدور مجموعة من المراسيم في 2011/01/27 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيعها لأدوار و توضيح الصلاحيات . وأهمها باختصار المراسيم الآتية :
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه و قواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-25 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحيته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحيته وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-27 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحيته وقواعد سيره .
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-28 ، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجلس الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحيتها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-29 ، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجلس الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم .
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 ، يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات و محاسب معتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-31 ، يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ¹.

الفرع الثاني: استقلال وحياد المراجع.

- يعتبر استقلال المراجع أهم نقطة تركز عليها مهنة المراجعة الحسابات، لأن استقلاله سيمكنه من ابدأ رأيه بدون أي تحيز وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، وبذلك قد تناولت عدة نصوص قانونية
- موضوع استقلالية وحياد المراجع في الجزائر، منذ ظهور المراجعة في الجزائر إلى غاية صدور قانون 10-01 وهي تحاول أن تضع مجموعة من الإجراءات التي تزيد من استقلالية وحياد المراجع.
- نصت المادة 03 من القانون 10-01 أنه يجب على مراجع الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة . كما تطرقت

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، مؤرخ في 2011/11/27، يتعلق بتعيين مراجع حسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2001.

هذه المادة إلى أنها استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة مراجع الحسابات؛ وتحقيقا لممارسة مهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد أوضح القانون 10- 01 بعض النشاط التي يجب على مراجع الحسابات عدم ممارستها، ويمكن تلخيصها في ما يلي¹:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة تعاقدية أو التكميلية طبقا لتشريع المعمول به.
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
 - كل عهدة برلمانية.
 - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ويتعين على مراجع الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية ، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ عهده مباشرة.
- كما أورد المشرع الجزائر بعض الحالات التنافي والموانع التي من شأنها أن تعزز من استقلالية وحيادة المراجع، من خلال المادة 66 من للقانون 10- 01 والتي نصت على ضرورة التقيد بالحالات المنصوص في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر 1/10 رأس مال الشركة أو اذا كانت الشركة نفسها تملك 1/10 رأس مال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجر أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

¹ المريدة الرسمية ، قانون 10-01 ، عدد 42 ، مؤرخة في 29/07/2010، المادة 64 ، ص ص 10 ، 11.

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- كما تطرقت نفس المادة من قانون 10-01 على بعض الحالات التي لم يسبق إلى قانون التجاري التطرق لها من قبل، وهي أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض وتسيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمراجع خارجي لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كما يمنع المراجع الخارجي من¹ :
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب ماجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛ تطبق نفس حالات المذكورة أعلاه على أعضاء شركات مراجعين الخارجيين.
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.²
- ألا تربطه أية مصلحة ألا يكون منتمي إلى شركة مراجع الخارجي وهذا في حالة تعيين الشركة أو الهيئة مراجع أو أكثر.³
- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.⁴

¹ الجريدة الرسمية، قانون 10-01، نفس المرجع السابق، المادة 65، ص 11.

² الجريدة الرسمية، قانون 10-01، نفس المرجع السابق، المادة 67، ص 11.

³ الجريدة الرسمية، قانون 10-01، نفس المرجع السابق، المادة 68، ص 11.

⁴ الجريدة الرسمية، قانون 10-01، نفس المرجع السابق، المادة 70، ص 11.

وإضافة إلى ما سبق ذكره فعلى المراجع إذا أراد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

الفرع الثالث: شروط وإبعاد استقلال المراجع الخارجي

أولاً: شروط استقلال المراجع

أن تحديد مدى الثقة و الاعتقاد على رأي المراجع يكون على أساس مدى استقلاليته و حياده ، كما يجب ان لا يقبل اي عميل لاي عميل الا بعد ان يتفهم طبيعة نشاط العميل وان يقتنع بصحته¹، لذا ينبغي توافر الشرطين أو العاملين التاليين لتحديد مدى استقلالية المراجع .

1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع

بمعنى يجب أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها ، وان لا تكون لأحد أقاربه صالح من نفس النوع ، لان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته فيإبداءالرأي الفني المحايد في القوائم العالية الختامية ، و هذا بطبيعة الحال باستثناء إتعا به المتفق عليها ، بمعنى انه لا يجب أن يكون المراجع خارجي احد المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يراجع حساباتها أو أن لا يكون من بين العاملين بها²

2- الاستقلال الذاتي أو الذهني

بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم العالية لنتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر الضغط ، و من بينها إجراءات تعيين و عزل المراجع الخارجي و كيفية تحديد أتعابه ، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الجهة التي يتم مراجعة أعمالها أو هي إدارة المشروع و لذلك يتم في يد التعيين والعزل و تحديد الأتعاب من خلال الملاك و عند التفكير في عزل المراجع يعطي له الحق في الدفاع عن وجهة نظره و مناقشة أسباب العزل ، كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب³.

ثانياً: أبعاد استقلال المراجع الخارجي

في ظل توافر الشرطين السابقين في شخص المراجع ، يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع .

1- الاستقلال في أعداد برنامج مراجعة:

¹ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار الميسرة للنشر، طبعة الاولى ، عمان، الاردن، 2006، ص 81.

² محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 41.

³ عبد الفتاح صحن و آخرون ، اسس المراجعة، الاسس العلمية و العملية الدار الجامعية ، الاسكندرية، ص 67.

بمعنى انه لا بد أن يتمتع المراجع بحرية كاملة من إعداده لبرنامج المراجعة ، من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أداءه وذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها بدون إي تدخل من الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع¹.

2- الاستقلال في مجال الفحص:

ويعني ذلك عدم وجود أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة و السياسات و المفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ، و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المراجع الكامل في الاطلاع و الفحص لجميع سجلات و دفاتر و مكاتب و فروع الشركة و كذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.
- التعاون المثمر و الفعال بين مراجع و بين العاملين بالشركة من خلال عمليات الفحص و أداء الاختيارات.
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات و المستندات دون مراجعة أو فحص.
- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الشخص و إبداء الرأي².

3- الاستقلال في مجال إعداد التقرير

بمعنى عدم وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة.

أن هذا الاستقلال يتضمن عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود إي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير .
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع و المرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية .
- تجنب استخدام العبارات و الألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد، و ذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات و التوصيات في تقرير المراجعة³.

¹ محمد سمير الصبان ، الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية 1993، ص73.

² محمد سمير الصبان ، نفس المرجع السابق، ص 74.

³ عبد الفتاح الصحن و اخرون ، نفس المرجع السابق، ص68.

المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا و المتمثلة في استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01، ومن ثم معرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهم و محاولة التعرّيج على هذه الاختلافات، وسنقسم هذا المبحث إلى مطلبين أولهما خاص بالدراسات السابقة وثانيهما لخصوصيات الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

أ- الدراسات العربية:

1- دراسة (الغريب 2012)، بعنوان: " دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت و أثره على مصداقية المعلومات المحاسبية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى التعرف على دور استقلالية المراجع الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية العاملة في دولة الكويت و أثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدراء الماليين في الجمعيات التعاونية والمحاسبين العاملين بها، حيث تم استخدام قائمة استقصاء و بعد تحليلها باستخدام البرامج الإحصائية ثم التوصل إلى النتائج التالية أن هناك تأثير ملحوظ لمتغيرات الدراسة و هي استقلالية المراجع الخارجي و موضوعيته، نزاهة المراجع الخارجي و شفافيته، كفاءة المراجع الخارجي و عنايته المهنية ، التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة ،على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدراء الماليين و المحاسبين . وأوصت الدراسة بالاهتمام باستقلالية المراجع الخارجي و موضوعيته و التأكيد على نزاهته بهدف التأكيد من حياديته و بعده عن أي تأثيرات جانبية .

2- دراسة (قايد 2008)، بعنوان: " العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية ، و ذلك لتوعية المراجعين لتفادي الآثار السلبية لهذه العوامل على استقلاليتهم . ومن اجل تحقيق هذا الهدف ، تم تصميم قائمة استقصاء شملت عددا من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضيات الدراسة ، و قد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك توافقا كبيرا بين أفراد عينة البحث المكاتب الفردية و الشركات المهنية حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تعد من أهم القضايا المرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة عملية المراجعة ،بالإضافة إلى وجود إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية و قواعد سلوك و آداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المراجع المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله. واهم التوصيات كانت ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على استقلال من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المراجع لحياديته و استقلاله . والعمل على

توحيد كافة السياسات و الإجراءات التي من شأنها الحفاظ على استقلال المراجع ، و خصوصا خلق الظروف البيئية الملائمة لتحقيق الاستقلال ، و بما يسهم في تحقيق الجودة المطلوبة لمهنة المراجعة.

3- دراسة (موسى 1992)، بعنوان: "استقلال المراجع الخارجي بين النظرية و الممارسة".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى استطلاع آراء الجهات و الفئات المختلفة ذات العلاقة و تشمل المراجعين ، و مستخدمي القوائم المالية ، و ذلك لتحديد وجهة نظرهم حول مدى تأثير بعض العوامل على استقلال المراجع ، و من هذه العوامل العلاقات و المصالح الشخصية للمراجع بالمنشأة محل المراجعة ، و قيام المراجع بإمسك دفاتر المنشأة أو تقديم خدمات استشارية لها ، و عدد مرات قيامه بمراجعة حسابات المنشأة نفسها ، و عملية تعيين و تحديد أتعاب و عزل المراجع ، و اهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- تشمل حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من المنشأة محل المراجعة نسبة كبيرة من دخله السنوي مما يكون لها تأثير كبير على استقلاله و حياده.
- تبين أن 65% تقريبا من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بإمسك دفاتر المنشأة محل المراجعة و أن هذا له تأثير كبير على استقلالية المراجع الخارجي .
- اتضح أن أكثر من 50% من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة ، و ان هذه العملية قد يكون لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع.
- بشكل عام تشير الدراسة إلى عدم توافر مقومات الاستقلالية للمراجع الخارجي في ليبيا.

4- دراسة (العادي 1993)، بعنوان: "دراسة التعارض بين الإدارة و المراجع الخارجي و اثر ذلك على معايير الاستقلالية".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى بيان مدى التعرض بين المصالح و بين الإدارة و المراجع الخارجي الناجم عن تطبيق الموضوعية للاستقلال ، و معايير المراجعة المتمثلة في معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير. و اهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- أن لتأثير الإدارة على الجهة التي تقوم بتعيين المراجع ، وكذلك استغلال المنافسة بين مكاتب المراجعة ، و حرص المراجع على إعادة تعيينه لسنة جديدة اثر على استقلال و حياد المراجع .
- أكدت ما نسبته 92% من عينة الدراسة على ضرورة إفصاح المراجع الخارجي على عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية دون التعرض لضغط الإدارة، كما أفادت العينة بالكامل بضرورة توفير المناخ المناسب للتحقق من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية دون تدخل الإدارة .
- أكدت الدراسة إن 52% من العينة بتأثير الإدارة أحيانا على دور المراجعة في التحقيق و الإفصاح عن كفاية و ملائمة القوائم المالية.

- أظهرت النتائج إن 90% من العينة أكدت التزام المراجع في إبداء رأيه على القوائم المالية.
- 5- دراسة (الحسني 1999)، بعنوان: "استقلال المراجع - دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهنة".
تدور إشكالية هذه الدراسة إلى:
أ- عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المراجع الخارجي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعية .
ب- محاولة وضع إطار و مضمون لحياد و استقلال المراجع
ج- استخلاص مظاهر الحياد في دول مقارنة (الكويت ،الإمارات العربية المتحدة ،الأردن، المملكة المتحدة) من واقع التشريعات و التوصيات و الدساتير المهنية فيها .
و أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:
● أوضحت الحاجة ماسة و ملحة لتحديد معايير المراجعة و معايير المحاسبة الواجبة التطبيق و منها معيار استقلال المراجع ، ذلك إن استمرار الوضع القائم- غياب اعتماد المعايير الدولية و عدم توافر البديل الوطني المناسب - يؤدي إلى مشاكل متعددة منها زيادة عدم المصدقية في القوائم المالية المنشورة .
● قد يبدو انه لا يوجد علاقة وطيدة بين استقلال المراجع الخارجي و استقلال المراجع الداخلي ، لكن الحقيقة ليست كذلك ، إذ كلما كان المراجع الداخلي متمتعاً بقدر كاف من الاستقلال (شكلاً و مضموناً) كلما كان لذلك أثره الإيجابي على تعاونه مع المراجع الخارجي و العكس صحيح .
● إن درجة استقلال المراجع الداخلي لها تأثير على مدى قدرته على توفير أدلة الإثبات المطلوبة لإنجاز عمل المراجع الخارجي و على هذا فان الارتفاع بمستوى استقلال المراجع الداخلي و تدعيمه يسهمان في توفير الموضوعية في الفحص من جانب المراجع الخارجي بعيداً عن أي تحيز.
- 6- دراسة (محمد 1993)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المرجعي و الممارسة العملية".
تدور إشكالية هذه الدراسة إلى دراسة و تقييم العوامل التي يمكن إن تؤثر على استقلال مراقب الحسابات من الناحية الفكرية و الممارسة العملية بإتباع الأسلوب الاستنباطي و الأسلوب الاستقرائي ، ولعل أهم هذه العوامل:
- عوامل مادية
- عوامل سلوكية
- عوامل أخرى
ومن هذه الدراسة يتبين أن اتجاه مؤسسات المراجعة الصغيرة نحو دمج أعمالها و تكوين مؤسسات كبرى للمراجعة يمكن إن يدعم الثقة في المهنة و يقلل من خطر فقدان الاستقلال المراجع الخارجي ، كما إن الممارسة العملية

بالنسبة لتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة لم تستقر على وضع محدد بصفة نهائية مدى تأثير تقديم هذه الخدمات على حياد و استقلال مراقب الحسابات كما لا توجد ضوابط صارمة لمنع المراجع للارتباط بالعملاء عن طريق المنافسة أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة.

7- دراسة (مطر 1994)، بعنوان: " سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن - دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين و مستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة و الإشراف على المهنة".

تدور إشكالية هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال و أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المدقق و عدم الاتفاق أيضا بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال .
- بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق احتل دور الإدارة في تعيين المدقق و تحديد أتعابه و عزله المرتبة الأولى في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل .
- وجود بعض الاختلاف في وجهات النظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على استقلال المدقق ، وكذلك حيال السبل الملائمة تدعيم هذا الاستقلال رغم أن هذا الاختلاف لم يكن جوهريا إلا بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة.

8- دراسة (طلبة 1996)، بعنوان: " التكيف العلمي والمهني لحياده مراقب الحسابات الذي يقدم خدمات المراجعة الداخلية - دراسة تحليلية لواقع بيئة المراجعة في سلطنة عمان "، حيث تدور إشكالية هذه الدراسة إلى بيان قيام المراجع بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للوحدة المحاسبية على حياديته و استقلاليته ، وتناولت هذه الدراسة بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية و حيادية المراجع و هي:

- التعيين من قبل الجمعية العمومية.
- تقديم خدمة المراجعة بصفة مؤقتة.
- تقديم الخدمات لغير العملاء.

و أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بان العوامل السابقة لا تؤثر على استقلال و حياد المراجع الخارجي .

ب-الدراسات الأجنبية:

1- الدراسة التي قام بها موتر (Mautz) في عام 1972م و الذي يرى أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذهم في القرارات في عمليات المراجعة و

يؤكد على هذه النتيجة أيضا العديد من الباحثين حيث يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيرا في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفا من فقد العميل .

2- الدراسة التي قام بها كل من (Glodman and Barlev) في عام 1974م، أوضحت الدراسة أن تقديم الخدمات التجارية و الاستشارية لعميل المراجعة بجانب مراجعة الحسابات يجعل المراجع يقترب بصورة فريدة منه مما يزيد دوره و من ثم يكون في وضع جيد يمكنه مقاومة إي ضغط من العميل وبالتالي المحافظة على استقلاله.

3- دراسة (R.Vanasco,Rocco,1996) بعنوان " استقلال المراجع من منظور عالمي"، و قد بينت الدراسة أن دور المنظمات المهنية و الوكالات الحكومية و لجان المحاسبة و المراجعة الدولية التي تصدر المعايير لاستقلال المراجعين سواء داخل الولايات المتحدة أو خارجها ، حيث أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يمثل مركز النشاط ويلعب دورا بارزا ، و كذلك معهد المراجعين الداخليين ، و هيئة بورصة الأوراق المالية ، و مكتب المحاسبة العام الحكومي ، كما يتطلع إلى المنظمات و الهيئات الأخرى المهنية في مجالات البنوك ، الصناعة ، و قطاعات التصنيع التي تتعامل مع المراجعين مثل الخدمات الإدارية، ومسؤوليات التشغيل، وتسويق الرأي، و التضارب في المصالح التي يؤثر سلبا على استقلال المراجع.

4- الدراسة التي قام بها ميتكالف (Lee Metcelf) في عام 1976م أشارت الدراسة أن تقديم المراجعين الخدمات الإدارية و الاستشارية للعملاء المراجعة تعتبر تهديدا حقيقيا للاستقلال ، نظرا لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.

5- الدراسة التي قامت بها لجنة كوهين (Cohen Committee Report) عام 1978م، أشارت الدراسة أن تقديم المراجعين خدمات أخرى للعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال ، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع الخارجي كلا النوعين من الخدمات لأنه لا يزيد من اعتماد العملاء على المراجعين و هذا يؤدي إلى زيادة استقلال المراجعين .

6- الدراسة التي قام بها كل من (Hartley and Ross) عام 1982 م ،وأوضحت الدراسة أن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة لا تجعله يفقد حياديته و استقلاليته طالما أن الغرض منها هو تقديم النصيحة ولا يساهم المراجع في اتخاذ القرارات ، كما أبدا مما جاء في الدراسة التي كل من (Goldman and Barlev,1974).

7- دراسة (Keith A.Houghton and chritine A. Jubb,2003) بعنوان : "سوق مراجعة التقارير المالية التعليمات و المنافسة لاستقلالية المراجع الخارجي "،وقد بينت الدراسة أن استقلال المراجع و جودة التقارير المالية ما يتم فحصه و التحقق منها إلا في حالات و ظروف نادرة عندما يحدث فشل في الشركات المساهمة وغالبا

يكون لدى المراجعين دفاعا قويا عن خبرتهم المهنية . والنتيجة الرئيسية لاستقلال المراجع هو ما إذا كان هناك تهديد لهذا الاستقلال والذي غالبا من الصعب قياسه.

8- دراسة (Ferdinand A.Gul,2002/2003) بعنوان: " آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المراجع "، ولقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم ، والمراجعون ليس فقط يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة و لكن أيضاً أن يكونوا مستقلين في مظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية والطرف الثالث . ولقد نال الاستقلال في المظهر بالنسبة للمراجعين اهتماما كبيرا من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي . و من نتائج هذه الدراسة تبين عدة عوامل تؤثر على استقلال المراجع ، منها الوضع المالي للعميل ، وتقديم الخدمات الإدارية و الاستشارية له ، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء ، وحجم مؤسسة المراجع .

المطلب الثاني: خصوصيات الدراسة

هدفت دراستنا هذه لمعرفة استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10 - 01، وقد ركزت الدراسة على الجانب الميداني من خلال دراسة استبيانية في بيئة المراجعة الجزائرية من خلال توزيع استبيان عن أفراد العينة و المتمثلين في المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة و التدقيق بغية الوصول إلى نتائج يمكن أن تكون إضافة إلى نتائج الدراسات السابقة .

هذا وتتميز هذه الدراسة على سابقتها كونها تركز أساسا على دراسة استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01 من خلال التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ومدى تأثير هذه القوانين والتشريعات على جودة عمل المراجعين المهنيين، وهذا ما لم تتناوله جل الدراسات السابقة التي ركزت مثلا على العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع ، وهناك من ركز على استطلاع آراء الجهات و الفئات المختلفة ذات العلاقة و تشمل المراجعين و مستخدمي القوائم المالية، وهناك من ركز على التعرف على دور الاستقلالية في تحقيق متطلبات الحوكمة وهناك من يرى أن اتجاه المؤسسات المراجعة الصغيرة نحو دمج أعمالها و تكوين مؤسسات كبرى للمراجعة يمكن أن يدعم الثقة في المهنة و يقلل من خطر فقدان الاستقلال المراجع الخارجي. وتتفق أيضا دراستنا الحالية مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المراجع الخارجي و العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع ووسائل تحسينها من الجانب النظري. وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة في الحدود المكانية والزمانية للدراسة و في الفرضيات المطروحة للدراسة.

ومن خلال اطلاعنا عن الدراسات السابقة استفدنا من العديد من النواحي منها إثراء الجانب النظري لكل من المراجع الخارجي و العوامل المؤثرة على استقلاليته .

خلاصة

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى تعريف المراجع الخارجي و مهامه و مسؤولياته على ضوء القانون 01-10 أما في المبحث الثاني تناولنا استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 01-10 من خلال ذكر التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر و استقلال وحياد المراجع و شروطه و أبعاده.

أما في المبحث الثالث ذكرنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا حيث تناولنا أهم الجوانب في هذه الدراسة والمتمثلة في الإشكالية و طريقة المعالجة واهم النتائج في النهاية كل دراسة تمت مقارنتها مع دراستنا من حيث إبراز أوجه الاختلاف و ذكر ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة .

الفصل الثاني: دراسة ميدانية
في بيئة المراجعة الجزائرية

تمهيد

لقد تبين من خلال الفصل السابق بأن عملية المراجعة في الجزائر مرت بالعديد من المراحل ولكل مرحلة قانون يحكمها ، له خصوصياته و مميزاته وفقا لمقتضيات تلك المرحلة . ولمعرفة مدى تأثير تلك المراحل على استقلالية و حياد المراجع الخارجي عامة وفي ظل القانون 10-01 خاصة الذي كان محل دراستنا هذه ، سنحاول في هذا القيام بدراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية من خلال التقرب من المجتمع المالي المرتبط بمهنة مراجعة الحسابات و خاصة منهم المهنيين الممارسين و الأكاديميين و المختصين ، من خلال دراسة استببانية تحوي مدى تأثير هذا القانون على استقلالية المراجع الخارجي .

و للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

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

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ذكر الأسلوب المنتهج في هذه الدراسة ألا وهو الاستبيان كما سنوضح المراحل التي مرت بها من اجل إعداد الاستبيان إلى غاية توزيعه كما نعرض أيضا على العينة المدروسة و في الأخير العراقيل والصعوبات التي واجهتنا .

المطلب الأول: اختيار و إعداد الاستبيان

سنتطرق في هذا المطلب إلى دواعي اختيار الاستبيان كطريقة في هذه الدراسة ، و كيفية إعدادها بما يخدم الإشكالية المطروحة في الدراسة محل البحث.

الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان

لقد كنا مجبرين و لسنا مخيرين في أتباع هذه الطريقة لأنها تخدم صيغة الإشكالية محل الدراسة ، كما ساعدتنا هذه الطريقة بمميزات لها نذكر منها:

- سهولة الحصول على المعلومات من أكبر عدد ممكن للأفراد و بأقل وقت ممكن.
 - يتمتع الاستبيان بالموضوعية من خلال الإجابات المتحصل عليها من المعنيين الذين لم يتم ذكرهم في الاستبيان مما يحفزهم على إعطاء معلومات موثوق و صريحة .
 - إن الاستبيان يوفر الراحة والوقت الكافي للمستجيب في الإجابة على الأسئلة مما يجعله دقيقا في معلوماته.
- هذا من جهة ومن جهة أخرى يعتبر الاستبيان انجح طريقة للوصول إلى النتائج المرجوة بأكثر دقة وشمولية من خلال إشكالية بحثنا ، ومن ثم قمنا بجمع آراء أفراد العينة من خلال هذا الاستبيان .

الفرع الثاني: إعداد الاستبيان

لقد مرت عملية الاستبيان بعدة مراحل وخطوات ، بدءا ببناؤه و تحكيمه إلى غاية توزيعه ، كما واجهتنا عراقيل و صعوبات في هذه الخطوات :

أولا: بناء الاستبيان

تطرقنا في هذه المرحلة إلى وضع فرضيات رئيسية تكون متناسب مع الفرضيات المتعلقة بالدراسة ، ويتم التفصيل في كل فرضية بواسطة فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل .

ثانيا: تحكيم و اختيار الاستبيان

تمثلت هذه المرحلة في اختيارنا لمجموعة من الأساتذة وبعض المهنيين، وكل هذا من اجل التأكد من صحة البيانات التي يحتويها الاستبيان و مدى إلمامها و توافقها مع الإشكالية الرئيسة للموضوع .

كما تم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات و التعديلات و التوصيات التي تقدم بها الأساتذة و المهنيون المحكمون . وبعدها تطرقنا إلى إعداد و صياغة الاستمارة النهائية للاستبيان بنية منا لتوزيعها .

ثالثا: توزيع الاستبيان

لقد قمنا بتوزيع الاستمارات عن طريق عدة قنوات نذكر منها :

- التواصل المباشر بالأكاديميين بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر لولاية الوادي و كذلك جامعة قاصدي مرياح بولاية ورقلة.
- التواصل المباشر بالمهنيين المتواجدين بمحيط ولاية الوادي و كذلك المقاطعة الإدارية تقرت عن طريق زيارتهم في مكاتبهم مباشرة .
- التواصل المباشر بإطارات في مؤسسات خاصة و عامة كونهم متحصلين على شهادات جامعية في مجال المحاسبة و التدقيق.

رابعا: المكان والزمان**1- المكان**

تمثل الإطار المكاني للاستبيان في ولاية الوادي و الولاية المجاورة لها ورقلة سعيا منها أن لا تكون دراستنا محصورة في ولاية الوادي كونها تمس المراجعين الجزائريين بشكل عام .

2- الزمان

و هي الفترة التي تمت فيها الدراسة حيث كانت بدايتها عند حصولنا إذن توزيع الاستبيان و ذلك منذ الأسبوع الأول من شهر افريل إلى غاية الأسبوع الأول من ماي 2018 ، و في هذه الفترة كانت عملية التوزيع و الجمع تسير بالموازاة.

خامسا: عينة الدراسة

و قد شملت عينة الدراسة طرفين أساسيين:

- المهنيون (خبراء محاسبون ، محافظو حسابات ، محاسبين معتمدين ، إطارات أخرى)
- الاكاديميون (أساتذة جامعيون متخصصون و مهتمون بالمحاسبة)

سادسا: العراقيل و الصعوبات

واجهتنا أثناء عملية توزيع وجمع الاستبيان العديد من العراقيل و الصعوبات نذكر منها :

- عدم إعطاء أهمية للاستمارة من طرف بعض أفراد العينة المستهدفين .
- عدم استرجاع العديد من الاستمارات الموزعة .
- غياب الجدية في بعض الإجابات المقدمة من طرف أفراد العينة .
- الرفض المباشر من طرف بعض أفراد العينة رغم الإلحاح والتوضيح لهم أنها سوف تستخدم في مجال البحث العلمي فقط .

و بعد توضيح سبب اختيار الاستبيان و طريقة إعدادها و تحكيمه إلى غاية توزيعه كما تطرقنا أيضا إلى الصعوبات التي واجهتنا ، يمكننا بيان عدد الاستبيانات من إعدادها إلى مرحلة اعتمادها و هذا كله في الجدول الموالي :

الجدول رقم (01): يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة

النسبة	العدد	البيان
%100	65	عدد الاستبيانات الموزعة
%31	20	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
%14	9	عدد الاستبيانات الملغاة
%55	36	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

المطلب الثاني : منهجية و أدوات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنوضح محتويات الاستبيان و ذلك من خلال فرضياته الأساسية وكذا الفرعية (الفقرات) كما سنوضح طريقة تشفيرنا للبيانات.

الفرع الأول: هيكل الاستبيان

قسمنا استمارة الاستبيان إلى جزأين أساسين ، أولهما خصص للمجيب على الاستبيان و معلوماته الشخصية من خلال (العمر ، المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية)

أما الجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة و قد قسم بدوره إلى ثلاث محاور أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية و التي تحتوي بدورها على عدد فقرات فرعية :

- الفرضية الأولى: المراجع والتزاماته المهنية على ضوء القانون 10-01
- الفرضية الثانية: استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01
- الفرضية الثالثة: المسؤوليات المدنية والجزائية على ضوء القانون 10-01

الفرع الثاني: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان

1- العمر

- أ- اقل من 30 سنة
- ب- من 30 إلى 40 سنة
- ج- من 40 إلى 50 سنة
- د- أكبر من 50 سنة

2- المؤهل العلمي

- أ- دكتوراه
- ب- ماجستير
- ج- ليسانس
- د- شهادات أخرى

3- الوظيفة

- أ- خبير محاسبي
- ب- محافظ حسابات
- ج- محاسب معتمد
- د- أستاذ جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة
- هـ- إطار في المؤسسات

4- الخبرة المهنية

- أ- اقل من 5 سنوات
- ب- من 5 إلى 10 سنوات
- ج- من 10 إلى 15 سنة
- د- أكثر من 15 سنة

أما فيما يخص الأجزاء الثلاثة الأخرى و هي الفرضيات فكانت كالتالي:

- الفرضية الأساسية الأولى عبارة عن الرمز (A) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 10 و هو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية .
 - الفرضية الأساسية الثانية عبارة عن الرمز (B) و الأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 9 و هو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية .
 - الفرضية الأساسية الثالثة عبارة عن الرمز (C) و الأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 7 وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
- ومن هنا يكون لدينا في هذا الاستبيان ثلاث فرضيات أساسية تضم (26) فقرة.

الفرع الثالث: أدوات و أسلوب الدراسة

أولاً: أدوات الدراسة

بعد عملية تجميع و تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة اعتمدنا على برنامج (Excel2010) الذي استخدمناه في إدخال محتويات الاستبيان الذي تم تشفيرها (ترميزها) لتسهيل العملية ، ومن ثم حولناها إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة و هو برنامج إحصائي يسمى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (Statistique Package For Social Science) والذي يرمز له ب (SPSS) الإصدار 19.

ثانياً: أسلوب الدراسة

لقد انتهجنا أسلوب الإحصائي الوصفي في تحليلنا و ما يتدرج تحته من تحليل عبر التكرارات و النسب المئوية و ذلك من اجل تحديد إجابات أفراد العينة حسب الفرضية المطروحة ، حيث قمنا بحساب المتوسطات الحسابية لمعرفة الميول واتجاهات آراء أفراد العينة تحت ظل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري .
لقد استعملنا اختبار (تي) و اسمه الشائع (اختبار ستيودنت) ، أو كما يعرف أيضا (T-test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع ، ومنه قمنا بوضع فرضيتين هما:

الفرضية الصفرية :

H_0 : نفي ما جاء في الفرضية المقدمة .

الفرضية البديلة :

H_1 : تأكيد ما جاء في الفرضية المقدمة .

ومن اجل استنتاج القرار و الحكم على كل فقرة فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المردودية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان (Sig2-tailed) $0.05 <$ فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1

الحالة الثانية:

إذا كان (Sig2-tailed) $0.05 >$ فإننا نرفض H_0 و نقبل H_1

أما في عملية الترميز حول إجابات أفراد العينة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي والجدول الموالي يوضح هذا المقياس :

الجدول رقم (02) : يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول ليكارت الخماسي

وللحكم على إجابة أفراد العينة استعملنا المجالات التالية والتي تعتبر أدق من غيرها و الجدول التالي يوضح عملية الاختيار:

الجدول رقم 03: يوضح طريقة اختيار الإجابات

الإجابة	المتوسط (المجال)
معارض بشدة]1,80 – 1,00]
معارض]2,60 – 1,80]
محايد]3,40 – 2,60]
موافق]4,20 – 3,40]
موافق بشدة]5,00 – 4,20]

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على خطوات العمل

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

من خلال هذا المبحث سنتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها من خلال خصائص العينة أو المتوسطات الحسابية و ذلك من اجل الوصول إلى الهدف المرجو من الدراسة ، ومن ثم استوجب عليها استخدام معامل الفا كرونباخ من اجل معرفة مدى صحة الاستبيان و ثباته .

المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان

كما ذكرنا سالفًا لقد اعتمدنا على طريقة الفا كرونباخ (Cronbach-Alpha) لإثبات صحة الاستبيان حيث تعتمد هذه الطريقة على تحديد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقا لما يلي:

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا إذا كانت النتيجة اقل من 60%
 - يعد ثبات الظاهرة المدروسة مقبولا إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%
 - يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيدا إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%
 - يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا إذا كانت النتيجة أكبر من 80%
- و كانت نتائج الثبات وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم 04 : يوضح نسبة صحة و ثبات الاستبيان

ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
,745	26

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج spss

من خلال النتيجة المتحصل عليها (74%) فإننا نعتبر نسبة ثبات الظاهرة المدروسة تعد جيدة حسب مقياس الفا كرونباخ.

المطلب الثاني : النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية

سنقوم من خلال هذا العنصر استعراض أهم مميزات العينة المدروسة .

أولاً: العمر

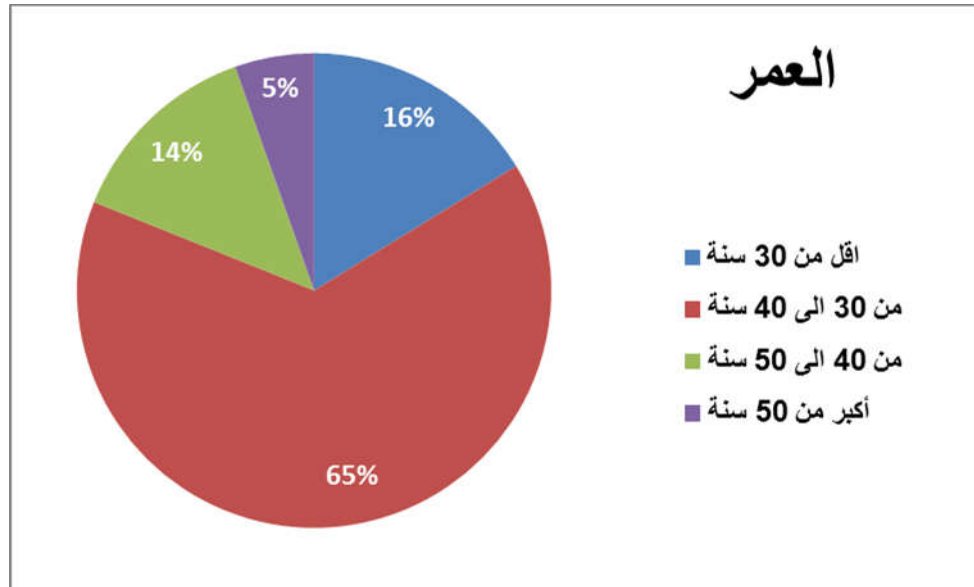
الجدول رقم 05: يوضح تنوع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	16,2
من 30 إلى 40 سنة	24	64,9
من 40 إلى 50 سنة	5	13,5
أكبر من 50 سنة	2	5,4
المجموع	37	100,0

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية كما يلي :

الشكل رقم 01: يوضح تنوع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم 05

نلاحظ أن أكثر من نصف العينة تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة وذلك بما نسبته 65% ، وتليها الفئة التي أعمارهم اقل من 30 سنة بنسبة تقدر ب 16% ، أما الفئة التي تتراوح ما بين 40 و 50 سنة فقدرت نسبتها ب 14% ، وأخيرا الفئة الأكبر من 50 سنة فنسبتها 5%.

ثانيا: المؤهل العلمي

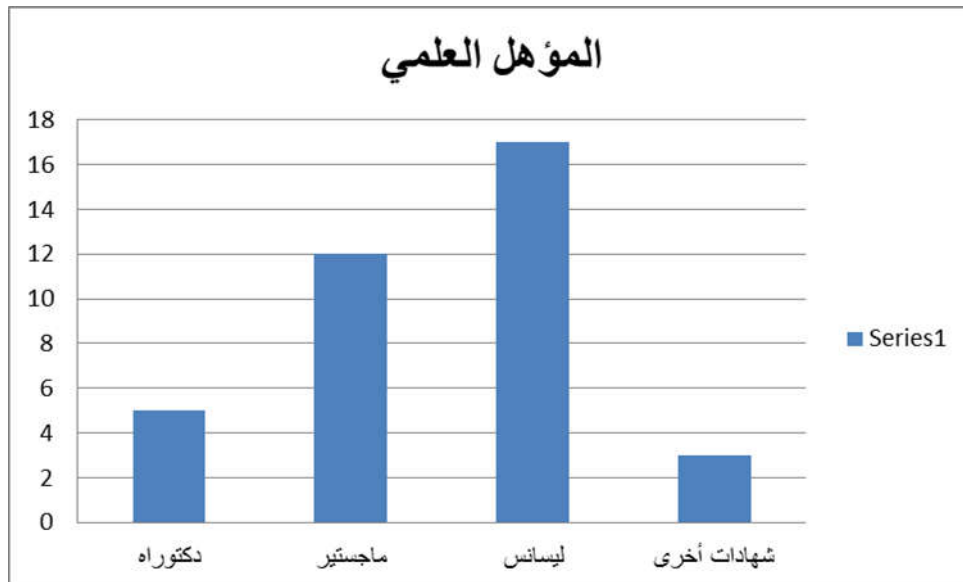
الجدول رقم 06: يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
13,5	5	دكتوراه
32,4	12	ماجستير
45,9	17	ليسانس
8,1	3	شهادات أخرى
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالأعمدة بيانية كما يلي :

الشكل رقم 02 يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم 06

نلاحظ إن معظم عينة الدراسة متحصلين على شهادة ليسانس ، تليها مباشرة حاملي شهادة ماجستير و بنسبة اقل حاملي شهادة دكتوراه ، أما الفئة المتحصلة على شهادات أخرى فكانت في الدرج الأخير .

ثالثا: الخبرة المهنية

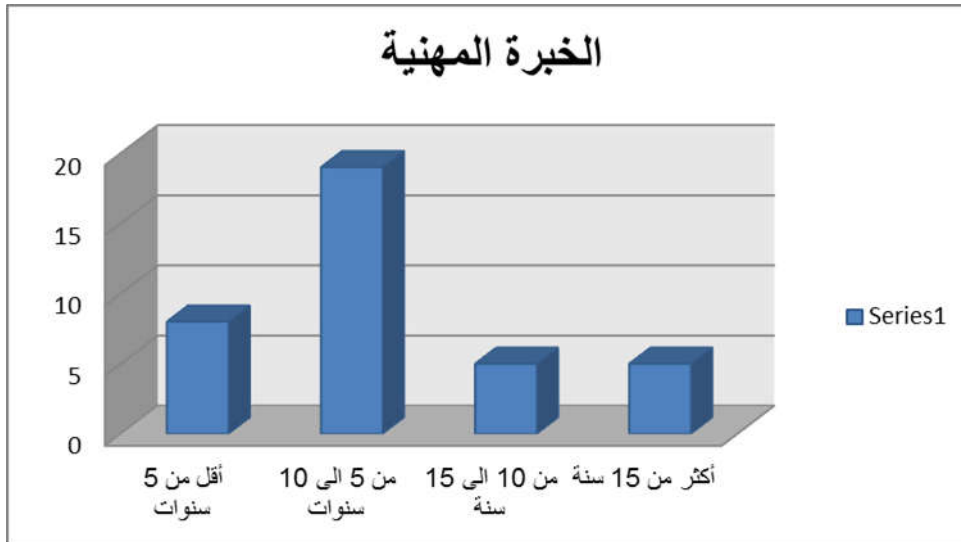
الجدول رقم 07 : يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
21,6	8	أقل من 5 سنوات
51,4	19	من 5 إلى 10 سنوات
13,5	5	من 10 إلى 15 سنة
13,5	5	أكثر من 15 سنة
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالأعمدة بيانية كما يلي :

الشكل رقم (03) يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم 07

نلاحظ أن النسبة التي تملك خبرة من 5 إلى 10 سنوات تتمركز في المرتبة الأولى تليها الفئة التي لها خبرة اقل من 5 سنوات ، كما نلاحظ أن الفئتين المتبقيتين يحتلان المرتبة الأخيرة معا .

رابعاً: الوظيفة

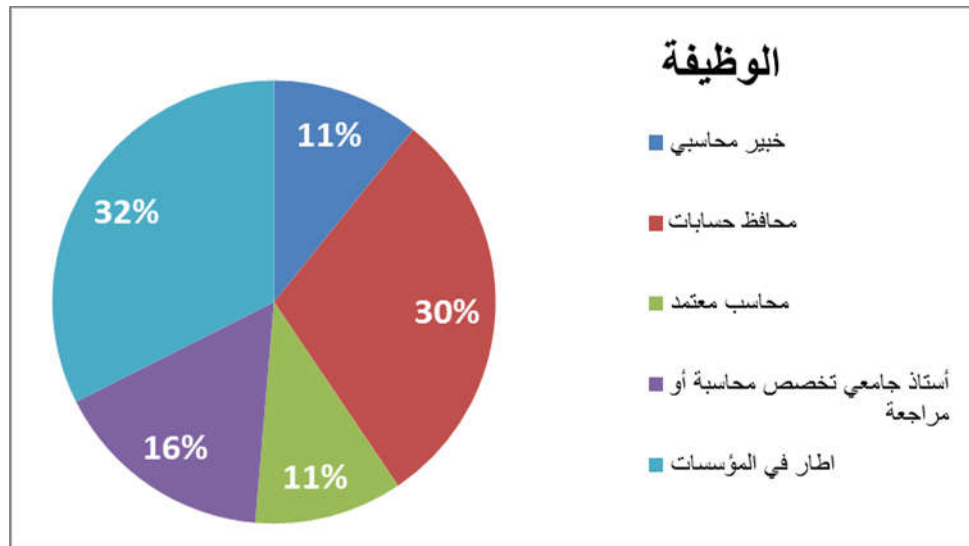
الجدول رقم(08) : يوضح تنوع العينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
10,8	4	خبير محاسبي
29,7	11	محافظ حسابات
10,8	4	محاسب معتمد
16,2	6	أستاذ جامعي تخصص محاسبة أو مراجعة
32,4	12	إطار في المؤسسات
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية كما يلي :

الشكل رقم (04) يوضح تنوع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول رقم 08

نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة متقاربة نسبياً ، حيث تم التركيز على ممارسي المهنة بنسبة أكبر من الأكاديميين ، إذ احتل الإطار في المؤسسات النسبة الأولى حيث قدرت ب 32% ، تليها نسبة محافظي الحسابات بنسبة

30% ، وبنسبة اقل المحاسبين المعتمدين في حين أن نصيب خبير محاسبي و أستاذ جامعي بنسبتين متساويتين قدرت ب 11%.

الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضيات الفرعية

أولاً: اختبار وتحليل نتائج الفرضيات عن طريق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

1- يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول المتعلقة بالمراجع والتزاماته المهنية على ضوء القانون 10-01.

الجدول رقم (09) : نتائج حساب الوسط الحسابي و الانحراف المعياري الفرضية الاولى (A)

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 10-01.	4,38	,492
02	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال الشركة ما فانه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المنصوص عليها في القانون.	4,22	,584
03	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمة التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة في القانون.	3,70	,878
04	عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون.	4,22	,630
05	لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	4,32	,709
06	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.	2,95	,780
07	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء بسمعته و سمعة المهنة.	4,41	,644

محايد	,986	2,84	لا يلتزم المراجعون بقواعد سلوك المهني المنصوص عليها في القانون بسبب المنافسة السائدة في البيئة.	08
محايد	1,094	2,94	لا يلتزم بعض المراجعين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة.	09
موافق بشدة	,812	4,30	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع فانه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل.	10
موافق	,297	3,81	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج برنامج spss

تشير بيانات الجدول رقم 09 لأراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي :

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بان آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 4.38 وانحراف معياري قيمته 0.492، الأمر الذي يؤكد بان المراجع أثناء أداءه للخدمة المهنية للعميل يلتزم بالإجراءات الواردة في القانون 10-01.
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بان آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.22 وانحراف معياري قيمته 0.584، مما يؤكد بان عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فانه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المنصوص عليها في القانون .
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بان آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.70 وانحراف معياري قيمته 0.878، مما يؤكد بأنه تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمة التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة في القانون .
4. من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بان آراء عينة الدراسة اتجهت نحو الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.22 وانحراف معياري قيمته 0.630، مما يثبت بان أفراد عينة الدراسة يرون بان عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون .
5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بان آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره 4.32 وانحراف معياري قيمته 0.709، مما يوضح لنا أن المستجوبين يرون أن قيام المراجع بأعمال أخرى تتنافى مع قواعد وآداب السلوك المهنة يؤثر على استقلاليتته و جودة المراجعة .
6. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ أن آراء عينة الدراسة مالت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 2.95 وانحراف معياري قيمته 0.780، والذي يعطينا فكرة بان عدم التزام المراجعون بقواعد السلوك المهني ليس سببه بالضرورة عدم وضوح القوانين و التشريعات التي تحكم المهنة .
7. من خلال الفقرة السابعة نلاحظ بان آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي قدره

4.41 وانحراف معياري قيمته 0.644 ، مما يؤكد أن المراجع يتجنب القيام بأعمال تسيء بسمعته و سمعة المهنة خلال القيام بمهنة المراجعة .

8. من خلال الفقرة الثامنة نلاحظ بان أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 2.84 وانحراف معياري قيمته 0.986 ، مما يؤكد لنا أن المنافسة السائدة في بيئة المهنة ليست السبب المباشر في عدم التزام المراجعون بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون .

9. من خلال الفقرة التاسعة نلاحظ بان آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 2.94 وانحراف معياري قيمته 1.094 ، و منه نلاحظ بان أفراد العينة راو بان تشديد العقوبات أفضل ليجبر بعض المراجعين باتباع قواعد السلوك المهني .

10. من خلال الفقرة العاشرة نلاحظ بان آراء أفراد العينة مالت إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4.30 وانحراف معياري قيمته 0.297 ، و هو ما يؤكد بأنه عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع فانه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل .

وبعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدة نقوم الآن بالتعليق عن الفرضية الأساسية و بشكل عام و ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع الفقرات هذه الفرضية و جاء المتوسط الحسابي بقيمة ، أي موافق .

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

2- يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني المتعلقة باستقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01

الجدول رقم (10): نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية (B)

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	المراجع هو المسؤول على إدارة أموال المجتمع وتسويتها والحفاظ عليها بتحكيمة للعق والضمير.	4,22	,712
	لا يمكن للمراجع السكوت على السرقات و المخالفات في ضل الاستقلالية.	4,19	,811
	امتلاك المراجع لمكتب لا يتلاءم وحجم العميل يؤثر على استقلاليته.	3,05	,848
	عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية، يؤثر على استقلالية المراجع.	3,30	,909

محايد	1,110	2,86	تخفيض الأتعاب إلى مستويات دنيا للحصول عدد أكبر من العملاء.
غير موافق	1,520	2,54	تلبية رغبة الإدارة كالموافقة على توزيع أرباح وهمية.
موافق	,857	3,65	يراجع مراجع الحسابات الشركة مع القيام بأعمال استشارية جبائية للشركة.
غير موافق	1,372	2,30	بهدف الحصول على المصلحة يقوم بإفشاء أسرار مهنية.
محايد	,764	3,16	يؤثر التنظيم الحالي للمهنة (القانون 10-01) على استقلالية المراجع مقارنة مع التنظيم السابق (القانون 91-08).
محايد	,553	3,25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم 10 وفقا لأراء أفراد العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي :

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بان آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.22 وانحراف معياري قيمته 0.712 ، مما يبين حجم ثقل المسؤولية و الأمانة التي تقع على عاتق المراجع من طرف العميل في حرصه على إدارة أمواله و المحافظة عليها .
2. من خلال الفقرة الثانية نلاحظ بان آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.19 وانحراف معياري قيمته 0.811 ، مما يتبين بأنه لا يمكن للمراجع السكوت على السرقات و التجاوزات ما دام انه مستقل ، من ثم نقول أن التعاضي على المخالفات يؤثر على استقلالية المراجع.
3. من خلال الفقرة الثالثة نلاحظ بان آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 3.05 وانحراف معياري قيمته 0.848 ، مما يؤكد لنا أن امتلاك العميل لمكتب محترم يليق بحجم العميل لا يؤثر بالضرورة على استقلالية المراجع .
4. من خلا
5. ل الفقرة الرابعة نرى بأن أفراد العينة مالت آراءهم إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 3.30 وانحراف معياري قيمته 0.909 ، مما يؤكد لنا عدم الاعتماد و الاهتمام بالإصدارات المهنية لا يؤثر بشكل كبير على استقلالية المراجع.
6. من خلال الفقرة الخامسة نجد بان آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 2.86 وانحراف معياري قيمته 1.110 ، مما يبين لنا بان المراجع في غالب الأحيان يحدد أتعابه مقابل الخدمة التي يقدمها للعميل مستبعدين أن يخفض الأتعاب إلى حد أدنى من اجل كسب أكبر عدد من العملاء.
7. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بان آراء أفراد العينة محل الدراسة مالت إلى غير الموافق بمتوسط حسابي قدره 2.54 وانحراف معياري قيمته 1.520 ، مما يؤكد لنا أن المراجعين دائما في حرص دائم على الابتعاد عن التظليل في القوائم المالية من اجل تلبية رغبة الإدارة مهما كانت الظروف مما يساهم في ضبط أخلاقية المهنة .
8. من خلال الفقرة السابعة نجد أن آراء أفراد العينة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.65 وانحراف معياري

- قيمته 0.857 ، مما يؤكد لنا عند قيام المراجع بمراجعة أعمال الشركة لا حرج عليه أن يقدم بعض الأعمال الاستشارية الجبائية للشركة و هذا خارج مجال عملية المراجعة التي يقوم بها.
9. من خلال الفقرة الثامنة نلاحظ بأن آراء أفراد العينة مالت إلى عدم الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.30 و انحراف معياري قيمته 1.372، و هذا ما يوضح لنا انه لا يمكن للمراجع أن يفشي أسرار العميل المهنية مهما كان السبب أو الظرف أو تحت أي ضغط كان باستثناء السلطات القضائية و هذا بطلب منها .
10. من خلال الفقرة التاسعة نلاحظ أن آراء أفراد العينة مالت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 3.16 و انحراف معياري قدره 0.764، مما اتضح لنا من خلال هذه الفقرة أن أفراد العينة كانت لهم إجابات محايدة من انه قانون 01-10 يؤثر على استقلالية المراجع مقارنة بالتنظيم السابق 08-91 أو لا يؤثر ، مما يجعلنا نعتقد أن القانونين لا يختلفان عن بعضهما كثيرا بل قامت الدولة بتعديلات فقط .
- و بعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدا نقوم الآن بالتعليق على الفرضية الأساسية و بشكل عام و ذلك حسب آراء أفراد العينة محل الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه الفرضية وجاء المتوسط الحسابي بقيمة 3.25 أي محايد.
- ومنه نستطيع تعميم هذه الفرضية بالحياد على أفراد عينة الدراسة .

3- يوضح الجدول التالي النتائج التي نم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث المتعلق بالمسؤوليات المدنية والجزائية على ضوء القانون 01-10

الجدول رقم (11): نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة (C)

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محايد	التواطؤ مع الإدارة في بعض الأخطاء المحبوكة جيدا ويصعب كشفها.	2,86	1,417
محايد	يحق للمراجع بتعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة.	3,41	,927
محايد	المراجع ينسحب من عملية المراجعة إذا لم تساعده الإدارة في اكتشاف الغش	3,54	1,095
موافق	استقامة أو كفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة في القوائم المالية	3,81	,811

موافق	,830	3,76	صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تسبب انسحاب المراجع من عملية المراجعة.
محايد	,915	3,32	حدوث تحريفات وغش في المحاسبة بسبب هيكل تنظيمي معقد وغير مبرر
محايد	1,076	2,81	التلاعب بالأموال بسبب تحكم مجموعة من الأشخاص في إدارة الشركة
محايد	,570	3,35	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم 11 وفقا لأراء العينة محل الدراسة إلى ما يلي :

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بان آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الحياد و ذلك بمتوسط حسابي قدره 2.86 و انحراف معياري قدره 1.417 ، مما يبين لنا أن أفراد العينة تحفظوا في آرائهم من جهة أن المراجع يتواطأ مع الإدارة في بعض الأخطاء المحبوكة جيدا و تصعب كشفها .
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء أفراد العينة مالت إلى الحياد بمتوسط حسابي قدره 3.41 وانحراف معياري قيمته 0.927 ، مما اتضح لنا انه عند تعديل المراجع لتقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة لا يزعزع من استقلاليته وليس بالضرورة أن المراجع تعرض لضغط من جهة ما .
3. من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن آراء أفراد العينة اتجهت نحو الحياد كذلك بمتوسط حسابي قدره 3.54 وانحراف معياري قيمته 1.095 ، مما يؤكد لنا انه ليس من الضروري أن ينسحب المراجع من عملية المراجعة في حالة عدم مساعدته في كشف الغش من طرف الإدارة حيث رأى أفراد العينة أن هذه النقطة لا تأثر لا في السلب ولا في الإيجاب على استقلالية المراجع .
4. من خلال الفقرة الرابعة نجد أن آراء أفراد العينة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.81 وانحراف معياري قيمته 0.811 ، مما يؤكد لنا أن استقامة الإدارة ووضوح قوائمها المالية يسهل من مهمة المراجع في كشف التجاوزات و التلاعبات الموجودة في قوائمها .
5. من خلال الفقرة الخامسة نلاحظ أن آراء أفراد العينة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3.76 وانحراف معياري قيمته 0.830 ، مما يؤكد لنا بأنه في حالة عدم توفر إثباتات كافية و ملائمة تجعل من المراجع ينسحب من عملية المراجعة وهذا ما اتفق عليه معظم أفراد العينة .
6. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بان آراء أفراد العينة اتجهت إلى الحياد مرة أخرى بمتوسط حسابي قدره 3.32 وانحراف معياري نسبته 0.915 ، و هذا ما يبين لنا انه عندما يكون الهيكل التنظيمي للمنشأة معقد وغير مبرر لا يؤثر لا بالسلب ولا بالإيجاب على حدوث غش في المحاسبة .

7. من خلال الفقرة السابعة نجد أن آراء أفراد العينة محل الدراسة مالت إلى الحياد كذلك بمتوسط حسابي قدره 2.81 وانحراف معياري نسبته 1.076 ، مما يتضح لنا جليا انه ليس بالضرورة أن التلاعب بالأموال سببه تحكم مجموعة من الأشخاص في إدارة الشركة وهذا ما اتفق عليه جل أفراد العينة المشمولة الدراسة .

وبعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدة نقوم الآن بالتعليق عن الفرضية الأساسية وبشكل عام و ذلك حسب آراء أفراد العينة محل الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه الفرضية فوجدنا المتوسط الحسابي قيمته 3.35 أي محايد .

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

ثانيا : عن طريق اختبار ستيودنت (T-test) مع مناقشة النتائج

بعد ما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد العينة نلجأ الآن إلى اختبار ستيودنت من اجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقا وأيضا يهدف تعميم الدراسة على المجتمع ، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناء على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها .

و كما اشرنا في بداية هذا الفصل بأنه ولعرفة 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 H_0 و نرفض H_1 أي انه لا تأثير للفرضية على جودة استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01 .

الحالة الثانية :

إذا كان (Sig2-tailed) > 0.05 فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1 أي انه يوجد تأثير للفرضية عن جودة استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01.

الجدول رقم 12: نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى (A)

الترتيب	البيان	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 10-01.	54,167	36	,000	H_1 نقبل الفرضية
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال الشركة ما فانه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المنصوص عليها في القانون.	43,929	36	,000	H_1 نقبل الفرضية
3	تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمة التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة في القانون.	25,662	36	,000	نقبل الفرضية H_1

4	عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فإنه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون.	40,734	36	,000	H1 نقبل الفرضية
5	لا يقوم المراجع بمزاولة أعم الأخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	37,088	36	,000	H1 نقبل الفرضية
6	لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة.	22,979	36	,000	H1 نقبل الفرضية
7	خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء بسمعته و سمعة المهنة.	41,626	36	,000	H1 نقبل الفرضية
8	لا يلتزم المراجعون بقواعد سلوك المهني المنصوص عليها في القانون بسبب المنافسة السائدة في البيئة.	17,500	36	,000	H1 نقبل الفرضية
9	لا يلتزم بعض المراجعين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة.	16,149	35	,000	H1 نقبل الفرضية
10	عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع فإنه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعمل.	32,196	36	,000	H1 نقبل الفرضية
	المحور الأول	78,199	36	,000	H1 نقبل الفرضية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (12) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي :

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بان قيمة T المحسوبة 54.167 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعمل بالإجراءات الواردة في القانون 01-10 .

2- من خلال الفقرة الثانية نجد بان قيمة T المحسوبة 43.929 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .

وما نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على انه عند قيام المراجع الخارجي بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة والمراجعة المنصوص عليها في القانون .

3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بان قيمة T المحسوبة 25.662 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمة التي يقدمها مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة في القانون .

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 40.734 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .

- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه عند قيام المراجع بتقديم خدمة استشارية لأحد العملاء فانه يلتزم بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون .
- 5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بان قيمة T المحسوبة 37.088 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة .
- 6- من خلال الفقرة السادسة نجد بان قيمة T المحسوبة 22.979 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وضوح القوانين و التشريعات التي تحكم المهنة .
- 7- من خلال الفقرة السابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 41.626 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسيء بسمعته و سمعة المهنة .
- 8- من خلال الفقرة الثامنة نجد بان قيمة T المحسوبة 17.500 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه لا يلتزم المراجعون بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في القانون بسبب المنافسة السائدة في البيئة .
- 9- من خلال الفقرة التاسعة نجد بان قيمة T المحسوبة 16.149 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه لا يلتزم بعض المراجعين بقواعد السلوك المهني بسبب عدم وجود عقوبات رادعة .
- 10- من خلال الفقرة العاشرة نجد بان قيمة T المحسوبة 32.196 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع فانه يلتزم بقواعد السرية الخاصة بالعميل .

الجدول رقم 13: نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية (B)

الترتيب	البيان	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	المراجع هو المسؤول على إدارة أموال المجتمع وتسويتها والحفاظ عليها بتحكيمة للعق والضمير.	36,000	36	,000	H1 نقبل الفرضية
2	لا يمكن للمراجع السكوت على السرقات و المخالفات في ضل الاستقلالية.	31,422	36	,000	H1 نقبل الفرضية
3	امتلاك المراجع لمكتب لا يتلاءم وحجم العمل يؤثر على استقلاليته.	21,905	36	,000	H1 نقبل الفرضية
4	عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية، يؤثر على استقلالية المراجع.	22,071	36	,000	H1 نقبل الفرضية
5	تخفيض الأتعاب إلى مستويات دنيا للحصول عدد أكبر من العملاء.	15,705	36	,000	H1 نقبل الفرضية
6	تلبية رغبة الإدارة كالموافقة على توزيع أرباح وهمية.	10,166	36	,000	H1 نقبل الفرضية
7	يراجع مراجع الحسابات الشركة مع القيام بأعمال استشارية جبائية للشركة.	25,901	36	,000	H1 نقبل الفرضية
8	يهدف الحصول على المصلحة يقوم بإفشاء أسرار مهنية.	10,188	36	,000	H1 نقبل الفرضية
9	يؤثر التنظيم الحالي للمهنة (القانون 10-01) على استقلالية المراجع مقارنة مع التنظيم السابق (القانون 08-91)	25,168	36	,000	H1 نقبل الفرضية
	المجموع	35,742	36	,000	H1 نقبل الفرضية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

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

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بان قيمة T المحسوبة 36.000 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه

الحالة نقبل الفرضية H1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن المراجع هو المسؤول على إدارة أموال المجتمع وتسويتها والحفاظ عليها بتحكيمة للعقل والضمير .

- 2- من خلال الفقرة الثانية نجد بان قيمة T المحسوبة 31.422 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه لا يمكن للمراجع السكوت على السرقات و المخالفات في ظل الاستقلالية .
- 3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بان قيمة T المحسوبة 21.905 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن امتلاك المراجع لمكتب لا يتلاءم وحجم العميل يؤثر على استقلاليته.
- 4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 22.071 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه عدم الاهتمام بإصدارات المنظمات المهنية يؤثر على استقلالية المراجع .
- 5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بان قيمة T المحسوبة 15.705 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن تخفيض الأتعاب إلى مستويات دنيا للحصول على عدد أكبر من العملاء .
- 6- من خلال الفقرة السادسة نجد بان قيمة T المحسوبة 10.166 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن تلبية رغبة الإدارة كالموافقة على توزيع أرباح وهمية .
- 7- من خلال الفقرة السابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 25.901 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن يراجع المراجع الحسابات الشركة مع القيام بأعمال استشارية جبائية للشركة.
- 8- من خلال الفقرة الثامنة نجد بان قيمة T المحسوبة 10.188 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن يهدف الحصول على المصلحة يقوم بإفشاء أسرار المهنة .
- 9- من خلال الفقرة التاسعة نجد بان قيمة T المحسوبة 25.168 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه

الحالة نقبل الفرضية H1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه يؤثر النظام الحالي للمهنة (01-10) على استقلالية المراجعة مقارنة مع التنظيم السابق (القانون 08-91

جدول رقم 14 : نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة (C)

الترتيب	البيان	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	التواطؤ مع الإدارة في بعض الأخطاء المحبوكة جيدا ويصعب كشفها .	12,295	36	,000	H1 نقبل الفرضية
2	. يحق للمراجع بتعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة	22,352	36	,000	H1 نقبل الفرضية
3	المراجع ينسحب من عملية المراجعة إذا لم تساعده الإدارة في اكتشاف الغش	19,662	36	,000	H1 نقبل الفرضية
4	استقامة أو كفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة في القوائم المالية	28,584	36	,000	H1 نقبل الفرضية
5	صعوبة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تسبب انسحاب المراجع من عملية المراجعة	27,526	36	,000	H1 نقبل الفرضية
6	حدوث تحريفات وغش في المحاسبة بسبب هيكل تنظيمي معقد وغير مبرر	22,111	36	,000	H1 نقبل الفرضية
7	التلاعب بالأموال بسبب تحكم مجموعة من الأشخاص في إدارة الشركة	15,891	36	,000	H1 نقبل الفرضية
	المجموع	35,843	36	,000	H1 نقبل الفرضية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

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

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بان قيمة T المحسوبة 12.295 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه

الحالة نقبل الفرضية H1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أنا لتواطؤ مع الإدارة في بعض الأخطاء المحبوكة جيدا و يصعب كشفها .

- 2- من خلال الفقرة الثانية نجد بان قيمة T المحسوبة 22.352 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على انه يحق للمراجع بتعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء اللاحقة .
- 3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بان قيمة T المحسوبة 19.662 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن المراجع ينسحب من عملية المراجعة إذا لم تساعده الإدارة في كشف الغش.
- 4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 28.584 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن استقامة وكفاءة الإدارة تسهل اكتشاف التحريفات الموجودة في القوائم المالية .
- 5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بان قيمة T المحسوبة 27.526 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن صعوبة الحصول على أدلة وإثباتات كافية وملائمة تسبب انسحاب المراجع من عملية المراجعة .
- 6- من خلال الفقرة السادسة نجد بان قيمة T المحسوبة 22.111 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن حدوث التحريفات والغش في المحاسبة يسبب هيكل تنظيمي معقد وغير مبرر.
- 7- من خلال الفقرة السابعة نجد بان قيمة T المحسوبة 15.891 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1 .
- وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة و التي تنص على أن التلاعب بالأموال يسبب حكم مجموعة من الأشخاص في إدارة الشركة.

خلاصة

لقد اتضح لنا من خلال الدراسة الميدانية بان دراسة ومتابعة لأهم التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المراجع الخارجي أو كما سماها القانون 10-01 بمحافظ الحسابات من طرف المهتمين بها سواء كانوا مهنيين منهم أو أكاديميين مختصين في مجال المحاسبة و التدقيق، وقد لا حضنا كذلك مدى الاتفاق والتقارب في وجهات نظرهم حول واقع الممارسة المهنية للمراجع الخارجي في بيئة المراجعة الجزائرية .

هذا وقد ظهر لنا جليا مدى معرفة عينة الدراسة بمقتضيات المهنة وقد اتفقوا في العديد من النقاط كالالتزام المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 10-01 ، وانه لا يمكن للمراجع بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة .

كما لا حضنا اتفاقا كليا على تأثير عدة نقاط بالحياد على استقلالية المراجع في ظل القانون 10-01، فان عينة الدراسة قد اتفقت أيضا على كون أن بعض الممارسات الحالية قد تؤثر سلبا على استقلالية المراجع كعدم وجود عقوبات رادعة عند تجاوزات بعض المراجعين وعدم ضبط سلم الأتعاب من طرف الجهة الوصية و تركه بصفة تعاقدية بين الأطراف المعنية .

الخاتمة

الخاتمة

لقد أثبتت الدراسات و كذا الواقع المهني ، بان المراجعة لها دور هام في المؤسسة الاقتصادية و ذلك من خلال عملية التأكيد والمصادقة على حساباتها بصفة دورية ، و هو الأمر الذي يساهم في دفع العجلة الاقتصادية وتطويرها من خلال مخرجات المراجعة والمتمثلة في التقارير التي تبرز الصورة الصادقة للمؤسسات . وتزداد هذه الأهمية من خلال توفر الجو الملائم في مهنة المراجع الخارجي و المتمثلة في نسبة استقلاليتها أثناء أداء مهنته ، الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى تبني إصلاحات سياسات إصلاحية من اجل مسايرة التغيرات الدولية ، والجزائر كغيرها من الدول قامت بهذا الإطار باستصدار عدة قوانين و قرارات أخرها قانون 10-01 ، وقد عملنا على إسقاطها على بيئة الممارسة العملية الفعلية بالتقرب من المهنيين .

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها وبعد إسقاط نتائج الاستبيان على ما يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية وجدنا نتائج الفرضيات كالاتي:

- 1- من خلال دراسة آراء أفراد العينة تبين لنا أن للمراجع الخارجي التزامات مهنية على ضوء قانون 10/01 وقد أعطتنا دلالة إحصائية 05 % وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .
- 2- على ضوء قانون 10/01 يجبر هذا الأخير المراجع الخارجي على الاستقلالية أي أنه هناك دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 05 % وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية .
- 3- على ضوء ما جاء في قانون 10/01 يتبين أنه على المراجع الخارجي مسؤوليات مدنية وجزائية جراء ممارسته المهنية هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- 4- إن آراء المستجوبين حول استقلالية المراجع الخارجي على ضوء قانون 10/01 أفرزت وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية على مستوى معنوية 5% مما يؤكد تحقق الفرضية الرابعة .

النتائج

- المراجع الخارجي شخص مهني مستقل يقوم بعملية مراجعة للمؤسسات بصفة منتظمة من اجل إضفاء الموضوعية والمصدقية على البيانات والمعلومات المالية المقدمة وذلك في ظل القانون 10-01 .
- حتى تكون عملية المراجعة سليمة وفعالة في بيئة المهنة لا بد من التحلي بالاستقلالية من اجل تخطيط سليم وفعال لإجراءات والعمليات المنصوص عليها في القانون 10-01 .
- فتح المجال لعملية التعاقد فيما يخص الأتعاب يؤثر على استقلالية المراجع ومن ثم على جودة عمله .
- عدم قيام غرفة مراجعين الحسابات بندوات دورية من اجل التحسيس والرفع من كفاءة المراجعين وتحسين أدائهم .

- عدم إدراج المشرع الجزائري و تحديد على ضوء القانون 10-01 معايير دولية للتدقيق تتحدث على الاستقلالية.

التوصيات

- على المشرع الجزائري إدراج محتوى معايير دولية للتدقيق التي تفيد الاستقلالية .
- وجوب دعم استقلالية المراجع من خلال الهيئات المهنية المستقلة.
- إعادة النظر في طريقة تحديد أتعاب المراجع ومحاولة ضبطها و ذلك لمدى تأثيرها على الاستقلالية .
- على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من اجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد ، وتحقيق الجودة في الأداء

أفاق الدراسة

- وفي الأخير نتمنى أن نكون وفقنا في الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة، إلا أن موضوعنا هذا لا يعدو كونه محاولة بسيطة لدراسة مدى استقلالية المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01 ، ومحاولة تبيان اثر هذا القانون على جودة عملية المراجعة مع محاولة إسقاطها على بيئة المراجعة الجزائرية .
- وبالتالي تبقى أفاق الدراسة مفتوحة في هذا المجال ولعلنا نقترح بعض الإشكالات التي يمكن أن تكون مشاريع دراسة مستقبلية كما يلي :
- استقلالية المراجع على ضوء المعايير الدولية للتدقيق .
- تأثير المعايير الدولية على جودة استقلالية المراجع في الجزائر .
- تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائري على استقلالية المراجع الخارجي .

قائمة المصادر والمراجع

I. المراجع باللغة العربية

1: الكتب

01. محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية.
02. عبد الفتاح صحن و آخرون ، أسس المراجعة، الأسس العلمية و العملية الدار الجامعية ، الإسكندرية.
03. محمد سمير الصبان ،الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية 1993.
04. إيهاب نظمي ، هاني الغرب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن، 2012.
05. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2009.
06. غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ،دار الميسرة للنشر، طبعة الأولى ،عمان، الأردن، 2006.
07. نادية فضيل ،شركة الأموال في القانون التجاري ،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون.
08. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، الأردن ، 1999.
09. هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق، دار وائل للنشر ، 2006.
10. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ،الأردن، 2000.
11. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2010

2. المذكرات والملتقيات

12. محمد بن جميلة ، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة ، مذكرة بحث لنيل شهادة درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2010/2011
13. محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان ، العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي، أطروحة ماجستير، عمادة دراسات عليا، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
14. شريف عمر، التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011، 2012.
15. زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة، أطروحة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2015.
16. محمد الأمين مازون، التدقيق الحاسبي من منظور المعايير ومدى تطبيقها في الجزائر.

17. بسمة حسن المسحال، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة ماجستير ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر ، غزة ، 2013، 2014/.
18. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة isa، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
19. صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2004.
20. بن يخلف امال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2002.
21. غوالي محمد البشير ، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر ، 2002.
22. خليفة احمد ، حسيني امال ، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
23. حكيم مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2009/2008
24. هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 28، 2011
- 3. القوانين والمراسيم**
25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المؤرخ في 29 يونيو 2010.
26. القانون التجاري ، المادة 715، مكرر 4 .
27. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، مؤرخ في 27/11/2011، يتعلق بتعيين مراجع حسابات ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 07 ، 2001.

II. المراجع باللغة الأجنبية

28. Société Nationale de la comptabilité, guidedaudit et commissariat aux comptes, DRH, 1989
29. j.f.Gavanou, et autres, controlor Auditor, dunod, paris, 2006
30. Jean.hémard §Francoise .Terré § pierre Mabilat / Sociétés commerciales – tome 02/DALLOZ . Paris -1974
31. Nacer-Eddine Sadi Ali . Sadi § Ali Mazouz /La pratique du commissaire Aux comptes ; tome 01 /Société National de comptabilité – 1993
32. J.Monejer § T.Granier / le commissaire aux comptes /DALLOZ.1995