الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (ل م د)

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت عنوان

واقع وأفاق مهنة محافظ الحسابات من ناحية التكوين والممارسة في الجزائر(دراسة حالة لعينة محافظ الحسابات وأساتذة جامعين وإداريين ماليين)

من إعداد الطلبة :

- مداح إكرام .

تحت إشراف الأستاذ :

– رفافة براهيم

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا .....

مشرفا .....

مناقشا.....

السنة الجامعية 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

أشكر الله . تعالى . وأحمده، فهو المنعم والمتفضل قبل كل شيء، أشكره أن حقق لي ما أصبو إليه في استكمال مذكرة الماستر

ثم الشكر لكل إنسان أمدني بيد المساعدة من قريب أو من بعيد وعلى رأسهم الإستاد المشرف :

الدكتور رفافة ابراهيم لم يبخل علي بالنصائح و التوجيهات

كما لا يفوتني أن اشكر أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على ما بدلوه من جهد في قراءة فجزأهم الله عنا كل خير .

كما أتقدم بشكر كل من ساهم في منحي الدعم المعنوي لإنجاز وإتمام هدا العمل

وأخص بالذكر

أخي العزيز مداح محمد و أبي الذي وقف معي طول مشوار دراسي

الإهداء

الحمد لله الذي وهبني نعمة العقل، وأمدني بالقوة

والإرادة حتى أتممت هدا العمل المتواضع

ومن ثمة الشكر الجزيل

أهدي تمرة جهدي وما جنيته من أتعاب، وما حصدته من سنوات الدارسة

إلى والدي الكريمين و كافة أفراد عائلتي

وأخص بالذكر :آخي الحبيب مداح محمد

والى خالتي وعائلتها الكريمة كل باسمه

إلى كل من وقف بجانبي ولم أقم بذكره

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر تكوين مهنة محافظ الحسابات على ممارسة في الجزائر، ولمعالجة هده الإشكالية تتطلب دراسة مهنة محافظة الحسابات من كافة جوانبها المختلفة، ولتعزيز هده الدراسة تم اللجوء إلى الفصل التطبيقي حيت توصلنا إلى أن التكوين الجيد يساهم في تأثير على مهنة محافظ الحسابات، أما أثر تكوين على ممارسة مهنة مستقبلا، فلم يكن هناك أثر حسب الدلالة الإحصائية .

الكلمات المفتاحية: مهنة محافظ الحسابات، محافظ الحسابات، التكوين و الممارسة مهنة محافظة الحسابات

Résumé

L'étude visait a faire la lumière sur l effet de la formation de la profession de teneur de compte sur l exercice en Algérie, afin de répondre a ce problème il est nécessaire d étudier la métier de comptable sous tous ses aspects , afin d'enrichir cette étude le chapitre appliqué a été utilise car nous avons conclu qu une bonne formation contribue a un impact sur la profession de teneur de compte , Quant a la formation pour exercer une profession dans la futur il n y a pas eu d impact selon la signification statistique.

Les mots clés : Profession de teneur de compte-teneur de compte-formation et exercice du métier de compte.

الفـــــهـــــرس	الصفحة
البسملة	
الشكر والعرفان	
الإهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال البيانية	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات و الرموز	
المقدمة العامة	أ–ك
الفصل الأول: الإطار القانوني و المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر	
مقدمة الفصل الأول	1
المبحث الأول:ماهية مهنة محافظ الحسابات	2
المطلب الأول : مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات	10–2
المطلب الثاني : تعريف محافظ الحسابات	11
المطلب الثالث : خصائص المهنية والوظيفية لمهنة محافظ الحسابات	14–12
المطلب الرابع : لمحة حول قانون 10–01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد	19–15
المبحث الثاني: نظرة عامة حول محافظ الحسابات	20
المطلب الأول:شروط الالتحاق بالمهنة و حالات موانع وتنافي مهنة محافظ الحسابات	25– 20

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	29-26
المطلب الثالث : مسؤوليات ومهام الموكلة وإنهاء مهام محافظ الحسابات	42-30
المطلب الرابع: أتعاب واستقلالية و تعيين محافظ الحسابات	50-44
المبحث الثالث :الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات ودوره في كشف التلاعبات	51
المطلب الأول : مجلس الوطني لمحاسبة	56-51
المطلب الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات	59-57
المطلب الثالث: كيفية التحاق بمعهد التعليم لمهنة المحاسبة	63-60
المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في كشف التلاعبات	67-64
المبحث الرابع: تقارير محافظ الحسابات ومعايير أداء المهنة	68
المطلب الأول: تقارير محافظ الحسابات وعناصره وفقا لقانون 10-01	76-68
المطلب الثاني: المعايير العامة والعمل الميداني	85-77
المطلب الثالث: معايير إعطاء الرأي لمحافظ الحسابات	86
الخاتمة الفصل الأول	88
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	
المقدمة الفصل الثاني	89
المبحث الأول: الطرق و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	90
المطلب الأول: عرض الاستبيان	92-90
المطلب الثاني: مجتمع وعينة دراسة	94-93

المطلب الرابع :المعالجة الإحصائية للمعلومات الشخصية	104-95
المبحث الثاني: أدوات الإحصائية لتحليل البيانات	105
المطلب الأول : وصف المتغيرات الدراسة	106-105
المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان	110-107
المطلب الثالث : اختبار الفرضيات	113-111
الخاتمة الفصل الأول	116
الخاتمة العامة	122-118
قائمة المراجع	131-124
الملاحق	

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	34-33
02	الفرق بين المسؤوليات محافظ الحسابات	38
03	يوضح فقرات الاستبيان ومجموعها	92
04	يبين عدد الاستبيانات الموزعة	93
05	يوضح صدق الاتصاق الداخلي (معامل الارتباط)	94
06	قيمة ألفا كرومباخ	95

07	توزيع العينة حسب الوظيفة	96
08	توزيع العينة حسب الجنس	97
09	توزيع العينة حسب العمر	99
10	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	101
11	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	103
12	درجات مقياس ليكارت الخماسي	105
13	حساب المتوسطات المرجحة	106
14	حساب المتوسطات المرجحة لتكوين محافظ الحسابات	108-107
15	حساب المتوسطات المرجحة لمحور الممارسة محافظ الحسابات	110-109
16	نتائج اختبار t-test الأحادي العينة	111

قائمة الأشكال البيانية

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات	43
02	الأعمدة البيانية للعينة حسب الوظيفة	97
03	الدائرة النسبية للعينة حسب الجنس	98
04	الدائرة النسبية للعينة حسب العمر	100

05	الدائرة النسبية للعينة حسب المؤهل العلمي	102
06	الدائرة النسبية للعينة حسب الخبرة المهنية	104

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	بيانات من spss

قائمة الرموز

الإختصار	عنوان
SPSS	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
T-Test	اختبار الأحادي
CNS	المجلس الوطني للمحاسبة

المقدمة العامة

المقدمة العامة

لقد شهدت مهنة محافظ الحسابات عديد من الإصلاحات في الجزائر و كانت هذه الإصلاحات المتعلقة بالمهنة لمختلف المراحل منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، ومنها المراسيم التنفيذية والصدور عده قوانين تخص بالمهنة، وكذلك صدور قانون 91- 08 الصادر سنه 1991 والذي الغي هذا القانون بإصدار القانون 10-01 الصادر في 29 جويلية2010 المتعلق بتنظيم مهنه محافظ الحسابات والمحاسب معتمد والخبير المحاسبي .وذلك تماشيا مع تطورات الاقتصادية الحاصلة التي عرفها الاقتصاد والذي أدى إلى تطور المؤسسات الاقتصادية من حيث الحجم وتوسع نشاطها، حيث كانت مؤسسات صغيره ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمه ذات معاملات كبيره الحجم مما أدى إلى ضرورة وجودة الرقابة حفاظا على أملاك المالكين من جهة وإضافة الثقة لمختلف الأطراف المساهمين مع المؤسسة من جهة أخرى، الأمر الذي أدى إلى اللجوء إلى ضرورة حتمية مهنة محافظ الحسابات باعتبارها وسيلة كافية ومؤهلة للحكم على ماذا صداقة القوائم المالية والتقارير على الواقع الحقيقي داخل المؤسسة وتلبية مختلف حاجيات المستفيدين من هذه التقارير.

مع كل هذه تطورات الاقتصادية الحاصلة كان ولا بد من الاستعانة بمحافظ الحسابات هو الشخص الوحيد المؤهل قانون والذي يتمتع بالخبرة المهنية والاستقلالية التامة والحيادية، لإبداء رأي فن محايد وإعطاء صوره صادقه ومعبره على الوضعية المالية للمؤسسة.

وبالتالي فان لرأي وتقرير محافظ الحسابات أهميه كبيره لجميع الأطراف المستفيدة منه، لذلك وجب على مشرع الجزائري تكوين وتأهيل محافظ الحسابات على أكمل وجه من جميع النواحي العلمية والعملية حتى يتمكن من ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل دقة وماهرة عالية.

بناء على ما قمنا بعرضه يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى أهمية التكوين لمهنة محافظ الحسابات على واقع وأفاق الممارسة في الجزائر ؟.

و لإجابة على هده الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1-ما المقصود بالتكوين محافظ الحسابات.

2-ماهية الممارسة محافظ الحسابات.

الفرضيات:

1-يساهم التكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح أفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.

2- إن للتكوين أهمية بالغة في تأثير على واقع و أفاق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع :

لاختيار الموضوع أسباب موضوعية وذاتية فلأولى منها الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص العلمي الذي أدرس في، وثانية من أجل التعرف أكتر على واقع و أفاق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

أهمية الدراسة :

ترجع أهمية هده الدراسة إلى معرفة طبيعة تكوين محافظ الحسابات وكيفية ممارسته لمهنة محافظ الحسابات، وتتمثل أهمية الدراسة في معرفة أثر تكوين وممارسة على واقع و أفاق مهنة محافظ الحسابات مستقبلا.

أهداف الدراسة :

تسعى هده الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

-التعرف على مهنة محافظ الحسابات .

-كيفية ممارسة وتكوين محافظ الحسابات لالتحاق بالمهنة.

-إبراز أهمية التكوين في تأثير على ممارسة المهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

منهج الدراسة :

إن طبيعة الموضوع تستدعي استخدام عدة مناهج و هدا ناتج عن موضوع ومنها :

- المنهج الوصفي للجانب النظري .
- المنهج التحليلي للجانب التطبيقي.

حدود الدراسة :

تقتصر هده الدراسة على واقع و أفاق مهنة محافظ الحسابات من ناحية التكوين والممارسة في الجزائر.

الإطار المكاني : قد تم اختيار جامعة الدكتور مولاي الطاهر و مجموعة من محافظي الحسابات

الإطار الزماني :الفترة 2022/2021

صعوبات البحث :

لقد واجهتنا عدة صعوبات خلال إعدادنا لهدا الموضوع عدة صعوبات أهمها:

-صعوبة الإلمام بجميع القوانين المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات خاصة في المراحل الأولى .

-عدم العثور على الدراسات السابقة وقلة المراجع الخاصة بمقالات وأطروحات الدكتورة .

الدارسات السابقة

1-دراسة شرقي عمر أطروحة دكتوراه تحت عنوان" **التنظيم المهني للمراجع، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"حيث تتمحور الإشكالية الأساسية للدراسة حول معرفة ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية؟. أما عن المنهج المستخدم المنهج التاريخي و المنهج الوصفي التحليلي أما في حالة المقارنة فقد تم استخدام المنهج المقارن إلى جانب المنهج التقويمي .

تناولت هذه الدراسة مقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجع في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجع، حيث تهدف إلى التعرف على التنظيم المهني السائد للمهنة في البلدان الثلاث، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجع بين هذه البلدان، وذلك لبحت عن أوجه القصور والخلل لمعالجتها الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمملكة المغربية باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص، كما يهدف إلى المساهمة في تحسين تنظيم المهنة في الجزائر من خلال تقديم مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها.

على ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد توصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة وتتطور المهنة،

ومن خلال دراسته فقد توصل للنتائج :

_ مهنة المراجعة مهنة عريقة ويجب أن تمارس وفق تنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع، وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني.

_ نجاح مهنة المراجعة وتطويرها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم، الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

– تحديد بدقة الشروط العامة لممارسة المهنة وشروط المعرفة المخصصة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة المهنة ، مهام المراجع وكيفية تعيينه وإنهاء مهامه وكيفية تحديد أتعابه والمسؤوليات التي يتحملها.

2)–دراسة عزه الأزهر **واقع ممارسة المهنة المراجعة في الجزائر** المنشورة في مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي كلية العلوم الاقتصادية و التجارية والعلوم التسيير العدد 05 السنة 2012 .

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر :

تشهد مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية، مما دفع المشرع الجزائري إلى تعيين محافظ الحسابات كمتتل قانوني وفني

ومحاسبي مستقل على المؤسسات على إثبات شرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، ولتشخيص الواقع العملي لمهنة المراجعة في الجزائر يقتضي منا استغلال مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية على القوائم المالية محل المراجعة.

3-دراسة إسكندر محمود نشوان **الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي -دراسة ميدانية-** المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلّد 51، العدد3 سنة 2019 .

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير الصفات الشخصية وهي(الأمانة، الحيادية والاستقلال، الكفاءة المهنية والفنية، الكرامة الشخصية والمهنية، السرية التامة)على جودة الأحكام المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لمناسبته لهذا النوع من الدراسات، وكانت أداة الدراسة عبارة عن استبانه تم تصميمها لهذا الغرض طبقت على عينة الدراسة المكونة من 114 مدققاً بقطاع غزة.

وبعد تحليل النتائج توصل إلى:

الباحث لعدد من النتائج أهمها :وجود تأثير دال إحصائياً لصفات مدقق الحسابات الخارجي على جودة الأحكام المهنية، وقد كانت الكفاءة المهنية والفنية الصفة الشخصية الأكثر تأثير .كذلك يوجد تأثير دال إحصائياً فيما بين هذه الصفات على جودة الأحكام المهنية لمتغير المؤهل العلمي، ولصالح من يحملون الدراسات العليا ومتغير الارتباط

بمكاتب تدقيق عالمية ولصالح المرتبطون، في حين لا يوجد تأثير دال إحصائياً فيما بين هذه الصفات على جودة الأحكام المهنية بحسب متغير عدد سنوات الخبرة ونوع المكتب، وبناءً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بعدد من التوصيات أهمها :ضرورة تشجيع مدققي الحسابات الخارجيين من كافة الجهات على إتباع القيم الأخلاقية النبيلة وبخاصة الأمانة المطلوبة عند إنجاز أعمالهم، وضرورة قيام الجمعيات والهيئات والمنظمات المهنية المهتمة بشؤون المهنة بتدعيم استقلالية مدققي الحسابات لأداء أعمالهم دون أي ضغوط، وبما يمكنهم من إصدار أحكام مهنية رشيدة.

4-عمورة جمال " **ضرورة إصلاح مهنة المراجعة الحسابات وتكييفها مع المعايير الدولية لمراجعة** "، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.

هدف الباحث من خلال هده الورقة البحثية إلى محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية لتدقيق.

ومن النتائج المتوصل إليها:

-وجود كم هائل من القوانين والمراسيم الجزائرية التي تسعى إلى الرقي بمهنة التدقيق إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح، إلا أنها بقيت حبرا على ورق في الجرائد الرسمية.

و حيت أوصى ب:

-إصلاح وتنظيم وضبط المهنة و تكوين المراجعين و المحاسبين تكوين ميدانيا وتوفير المعلومات وكل جديد صادر عن المهنة.

5-عوماري عائشة و أقاسم عمر **واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون10 -01"**، -دراسة حالة مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الجزائر- ورقة بحثية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أدرار.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر من خلال تحديد الإطار العام لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي عن طريق توزيع استبيانات 85 إلكترونية محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الذين يزاولون مهنة التدقيق والمحاسبة

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج :

-عملت الجزائر على وضع مجموعة من القوانين الخاصة بمهنة المراجعة، إلا أنها تعتبر غير كافية للنهوض بتلك المهنة وفق مستجدات العالمية.

-عدم تحديث القوانين الخاصة بأتعاب المراجع والعمل بقوانين صادرة مند 1994 ، وهذا ما يجعل أصحاب المهنة غير راضين عن الأتعاب المقدمة لهم.

–ضرورة مراجعة سلم أتعاب المراجعين بما يتماشى والإصلاحات المحاسبية وتطورات الاقتصاد.

6–دراسة سي محمد لخضر 2018، **دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية** –دراسة حالة– ، مجلة دراسات و أبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، جامعة باتنة، المجلد05.

هدفت هده الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم مصداقية الحسابات المالية والاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية من أجل أن تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، حيث تطرق إلى توضيح مفهوم محافظ الحسابات وإبراز مختلف صفاته ومهامه، إضافة إلى إبراز شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فاستخدم الباحث منهج دراسة حالة وذلك بمؤسسة SPA. حيث قام بدراسة وتحليل تقارير محافظ حسابات لهده المؤسسة .وتوصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات قدّم في مختلف التقارير التي أعدها إجابات صريحة وواضحة لمختلف الأسئلة والشكوك التي تدور في أذهان مختلف مستخدمي القوائم المالية، وخاصة المقرضين والمساهمين، أي أن لمحافظ الحسابات دور أساسي في تقويم حسابات المؤسسة من خلال رأيه الفني المحايد، كما أنه أكّد في هذه التقارير على ضرورة حرص مسئولي هذه المؤسسة على إعداد قوائمها المالية وِفق المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

7-طيطوش فتحي-**محافظ الحسابات في الجزائر –** مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد التاسع جوان 2013، جامعة الدكتور الطاهر مولاي سعيدة.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الجانب القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، ونظر لأهمية مهنته في المؤسسات و مدى أهمية حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لمهنته، وقد أستعمل المنهج الوصفي في هده الدراسة و لقد كانت أهم النتائج المتوصل إليها تتمثل في أن: يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛ و أن يقوم بكل التحقيقات التي يراها لازمة؛ كما يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

المقدمة الفصل الأول

مقدمة الفصل الأول

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من أهم المهن التي كان من ضروري من تطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن في يومنا هدا حيث كان دلك أمرا حتميا منه، ودلك بسبب توسع المؤسسات وتعدد ووظائفها و أنماطها، الأمر الذي أدى إلى صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية و المالية، إضافة إلى الحاجة إليها في تزويد الأطراف المختلفة بالمعلومات الضرورية التي تعتبر مدخلا هام وضروري للقرارات المراد إتخادها ، فإن محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في مجالي الاقتصادي و القانوني لما له من أهمية بالغة وضرورية بالنسبة لأطراف المستفيدة من تقريره حيت يعتبر همزة وصل بينهم، نظر الأهمية تقريره نهائي الذي يعبر فيه عن حالة ووضعية المالية للمؤسسة ، فهو بدلك يعطي مصداقية للكشوفات المالية و المحاسبية للمؤسسة .

من خلال هدا الفصل سنحاول تقسيمه إلى 4 مباحث :

المبحث الأول:ماهية مهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني: نظرة عامة حول محافظ الحسابات

المبحث الثالث:الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات ودوره في كشف التلاعبات

المبحث الرابع:تقارير محافظ الحسابات ومعايير أداء المهنة

المبحث الأول:ماهية مهنة محافظة الحسابات

المطلب الأول:مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل نوجزها في الأتي:

- **مرحلة الأولى من 1969 إلى 1980:**

بقيت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 الى أن صدر المرسوم رقم69 -107 المؤرخ 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة1970 الذي جاء بمهنة لأول مرة في الجزائر حيث جاءت المادة 39 من هذا القانون على أن يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حسابات وتحليل حالة أصولها وخصومها .

(عمر، 2011/2012، صفحة 114) .

ولقد حددت مهام والتزامات المراجعين الخارجين فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 1973/11/01 حيت جعل هدا النص محافظة الحسابات مثل: المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية المختلطة . (مسعود، 2004، صفحة 245)

وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة:

–مراقبون عامون للمالية –مراقبوا المالية –مفتشون ماليون– موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

واعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه كالأتي:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شانها أن تكون لها انعكاسات مالية واقتصادية مباشرة وغير مباشرة على تسير المؤسسة .
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات و الكشوفات التقديرية للمؤسسة
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية.

(بن يخلف، 2001/2002، صفحة 30)

- **مرحلة الثانية من1980 إلى1988 :**

أبرز ما كان فيها إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وضعف التحكيم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلافات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة في 1980/03/01 حيت : حيث ألغى هذا القانون المادة 39من قانون المالية لسنة 1970 و ضمنيا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه الخاص.

- صدر القانون 50-08 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس محاسبة والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظم هذه المهنة تتمثل في مجلس محاسبة،حيت ألغى هدا القانون المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 و ضمنيا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه الخاص بمحافظة الحسابات ، حيث نصت المادة 05 من قانون 80-05 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العماليات المالية و المحاسبية أين تتم مراقبة صحتها و انتظامها و نزاهتها.

(عون، 2014/2015، الصفحات 21-22)

- **المرحلة الثالثة من 1988 إلى 1990:**

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى أخر من خلال إعادة تنظيم مهامها ومبادئها الأساسية وذلك بعد صدور قانون88-01المؤرخ في 1988/01/12 متضمن قانون توجيه مؤسسات العمومية ألاقتصاديه ، حيث حرر هذا القانون مؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي،أن إعادة تنظيم لمهنه مراقبه تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار للمحافظة الحسابات و إنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص مهنة محافظ الحسابات بمهمتين جديدتين :

- ✓ ممارسة هذه المهنة من طرف المهنيين مستقلين للمراجعة القانونية.
- ✓ عدم التدخل في التسيير.

إن إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة التدابير القانونية في تنظيم و تأطير المهنة ، تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين وقد ضم المهن 3في نظام واحد . (عبد اللاوي، 2015/2014، صفحة 23)

- **المرحلة الرابعة من 1990 إلى 1999:**

وفي بعد صدرت مجموعة من النصوص التشريعية والقانونية نظام للضبط المهنة محافظة الحسابات منها أهمها:

- ✓ قانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسبة المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسه رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري .
- ✓ مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين المحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله .
- ✓ القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأسباب التي تمنح المحافظين الحسابات عن المهام العادية لهم محدده من طرف تعرف القانون وسن شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة للمحافظة في إطار المهام العادية كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات أتعاب.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري مراكز البحث العلمي والتنمية هيئات الضمان الاجتماعي المؤسسة العمومية الغير مستقلة ويتم

تعيين محافظه الحسابات من بين مسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين

- ✓ مؤرخ في 1999/03/24 يتطلب الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميادين المحاسبي والمالي ، هو الذي يخول الحق في ممارسة مهنة محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد والتي و التي حددتها اللجنة الخاصة ، وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها الاحتراف بها وفق الطرق التي يحددها مجلس النقابة الوطنية ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

ان هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر ، وكيفية تعيين محافظ الحسابات والإجازات وشهادات وتحديد أتعابهم ،وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، ويمكن قول آن هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقية للمهنة محافظة الحسابات والصورة الشاملة لها .

(عزة، 2018، الصفحات 3-4)

- **المرحلة الخامسة من 1999 إلى2010 إلى يومنا هدا:**

صدور عدة قوانين وقرارات أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والدي تعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقلها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحافظة الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل هده القرارات والقوانُين ما يلي:

القانون10-01 مؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: حيث حدد هذا القانون شروط لممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 4) والذي جاء كمسايرة لتبنيٍ الجزائر عديد الإصلاحات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي، وتجدر الإشارة إلى إن القانون 10-01 الذي ألغى عمل بقانون 91-08 جاء بعديد التغيرات نذكر منها مايلي :

إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ،الذي يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ،وإنشاء اللجان التالية

- ✓ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية .
- ✓ الواجبات المهنية .
- ✓ لجنة الاعتماد .
- ✓ لجنة التكوين .

كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتظم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية .

كما تم الفصل بين المهام 3 بإنشاء3 منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

* المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
* الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
* المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل تفسير وشرح لمحتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع لمجموعة من المراسيم التنفيذية وهي :

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 ويحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 و يتعلق بتعين محافظ الحسابات و بالإضافة إلى:
- ✓ المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والمحدد لكيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات : حيت يتعين على محافظي الحسابات المتضامين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة ، حيت يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الاختلاف . (سايح، 2011، صفحة 5) .

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10المؤرخ في 2013/01/13 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من مهنة الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين (القانون10-01، 2013، صفحة 1) .

المطلب الثاني :تعريف محافظ الحسابات

تعددت تعاريف محافظ الحسابات وهناك عدة تعاريف مختلفة نذكر منها :

حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به . (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 7)

عرف القانون تجاري محافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4 على أنه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير الإدارة أو مجلس المديرين ، حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لدلك ويتحقق مندوبا الحسابات إدا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين . (حشيشي، 2012، صفحة 10) .

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص مفهوم مراجع الحسابات في التعريف التالي :هو كل شخص يمارس مهنة محافظ الحسابات بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم لإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير. (نورالإسلام و واخرون، 2018/2017، صفحة 7).

المبحث الثالث :خصائص الوظيفية والمهنية لمهنة محافظة الحسابات

1-خصائص الوظيفية والمهنية لمهنة محافظة الحسابات

1)-1)-الاستقلالية :

استقلالية محافظ الحسابات يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها و قد أولت التنظيمات المهنية و الرسمية، أهمية استقلالية محافظ الحسابات و حاولت إزالة كل التصرفات والعوائق التي يمكن أن تثير الشك حول الاستقلالية محافظ الحسابات سواء من حيث تأديته لعمله أومن حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، و لقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عن الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا عند تأديته لواجباته المهنية و ذلك تطبيقا لمعايير المراجعة التي وضعواها، كما أنه يجب أن تكون له شخصية قوية تجعله لا يتأثر بالآخر ين و أن يؤدي واجبه حتى إذا كان نشوء ضغط عليه و رغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة ، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار رأي محايد .

(فلاح المطارنة، 2006، الصفحات 86-85)

1)-2)-الكفاءة المهنية:

محافظة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار رأي فني محايد وقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن له من ممارسة مهنته لابد أن يتوفر على :

- ✓ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته.
- ✓ تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .وأمام هذه الشروط المهنية، عليه أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها علميا وعملي بمعنى آخر، فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات لا تتطابق مع مستواه المهني. ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهامه، هي وجود تنسيق بين المحافظين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص.(غضابنة، 2020/2021، الصفحات 6-7)

1)-3)-السر المهني:

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو الزبون، وكما له الحق في أن يطلع على كافة المعلومات الخاصة التي يراها ضرورية للتدقيق، لذا فهو ملزم بالكتمان والسر المهني عليها طبقا لأحكام المادة 71 من القانون10-01 حيث يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة التي يقومون بمراجعة حساباتهما إلا إذا ألزم وسمح القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة72 من نفس القانون، في الحالات المنصوص عليها قانونا و خاصة بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة و بناءً على إرادة موكليه,عندما يتم استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 03 من القانون10-01.

(بعاشي، 2020/2021، صفحة 71)

المطلب الرابع :لمحة حول قانون 10-01 المتعلق بهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد

أولا: ماهية قانون 10-01المتعلق بهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد

هو قانون يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين قرر المشرع بموجب هدا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة لها في القطاع، ويضم هدا القانون الجديد84 مادة في 12 فصلا وبموجب التعديلات الجديدة تم إنشاء 3 منظمات مهنية.

ومكن هدا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر ،في محاولة لوزارة المالي من استرجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب قانون 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة.

- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية .
- مراقبة النوعية والمهنية والتقنية لأعمال لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين تحول إلى وزير المالية ، و التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل

بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني .

(عوينات و بن بلغيت، 29و30/ 12 /2011، صفحة 6)

2)–قانون رقم 10–01 في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و إن رئيس الجمهورية و بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و 120 و.122 9و 126 منه .

- و بمقتضى الأمر رقم 155–66 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 و المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل و المتمم.
- و بمقتضى الأمر رقم66 –156 و المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 و المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم
- و بمقتضى الأمر رقم75 –58 والمؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون المدني،المعدل و المتمم.
- و بمقتضى الأمر رقم75 –59المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم
- و بمقتضى الأمر رقم03 –11والمؤرخ في 27 جمادي الثانية عام 1420 الموافق غشت 26سنة 2003 و المتعلق بالنقد والقرض:

- و بمقتضى القانون رقم05 -01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 06 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتها.
- و بمقتضى القانون رقم06 -01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20فبراير سنة 2006 و المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.
- و بمقتضى القانون رقم07 -11 المؤرخ في 15 دي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل.
- و بمقتضى القانون رقم08 - 09المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 و المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بعد رأي مجلس الدولة.

وبعد مصادقة البرلمان. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 4)

ثانيا-الأحكام العامة والأحكام المشتركة وفق هذا القانون :

تتمثل هذه الأحكام في جملة من الضوابط و النصوص التي تندرج في شكل مواد تتعلق بالمهن الثلاثة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و هي بدورها تنقسم إلى :

أولا- الأحكام العامة:

و تتمثل هذه الأحكام في جملة من الالتزامات الخاصة بكيفية ممارسة مهنة كل من الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ويشترط فيها مايلي :

1-يجب التقيد بالأحكام القانونية و الشروط و المقاييس المنصوص عليها كما جاءت في المادة (01) و (02)و (03)من هذا القانون.

2-يجب إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويضم هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء كما جاء في المادتين (04) و (05)من نفس القانون .

3-يجب تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا من قبل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كما وردا في المادة 06 .

ثانيا-الأحكام المشتركة لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد :

إن مضمون هذه الأحكام لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تتمثل في :

1 -يجب أن يتم الاعتماد مسبقا من قبل الوزير المكلف بالمالية حالة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين جاءت به المادة07.

2- وأنه لا يمكن التسجيل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص به لكل من المهن الثلاث السابقة، الذي ذ كُرا في المادة (10) من نفس القانون.

3-الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد جاء ت به المادة08 . (الجريدةالرسمية، 2010، الصفحات 4-6)

المبحث الثاني :نظرة عامة حول محافظ الحسابات

المطلب الأول: شروط الالتحاق بالمهنة وحالات موانع وتنافي مهنة محافظ الحسابات

سوف نتطرق في هدا المطلب إلى الجزء الأول شروط الالتحاق بالمهنة والجزء الثاني حالات موانع مهنة محافظ الحسابات والجزء الثالث تنافي مهنة محافظ الحسابات.

1)-شروط الالتحاق بمهنة محافظة الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات عليه أن تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من قانون 10-01:

-أن يتحصل على الشهادة لممارسة المهنة على النحو التالي بالنسبة لمحافظ الحسابات

-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بها.

- أن يكون جزائري الجنسية .

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

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

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

– أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة رقم 6. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 5)

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

- أن يتحلى محافظ الحسابات بالسر المهني على أسرار الشركة الذي يدقق أعمالها و أن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله .
- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات.
- أن يكون حرا غير تابع لأي جهة إلا ضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.
- أن يتحلى بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله
- أنا يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقلا في رأيه.
- أن لا تقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يعرف طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته توفر الأجازات والشهادات المشترطة قانونا.

(فلاح المطارنة، 2006، صفحة 81)

الجزء الثاني :حالات التنافي مهنة محافظ الحسابات

لتحقيق مهنة ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هده المهن :

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة46 .
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة. (الجريدةالرسمية، 2010، الصفحات 10-11)

الجزء التاني : موانع مهنة محافظ الحسابات

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو نيابة عن المسيرين.
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة ،مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها .
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة يراقب حساباته.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته .
- ✓ زيادة إلى حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة715 مكرر 6 من القانون التجاري،لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الدين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، كما يمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهمة في مؤسسات تكون فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة .
- ✓ المادة715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

- ✓ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- ✓ أزواج الأشخاص الذين تحصلوا بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 05 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- ✓ إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.
- ✓ إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.
- ✓ يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 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.

- ✓ يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة . (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 11)

المطلب الثاني : حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1-حقوق محافظ الحسابات:

و من أجل الممارسة الجيدة لمهامه، يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون 01/10 منها :

- ✓ الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة كما أن لهم الاطلاع على محاضر مجالس الإدارة والجمعية العمومية وان يشرفوا على تنفيذ قانون الشركة وما يتطلبه قانون الشركة.
- ✓ يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- ✓ حق له في أن يطلب كافة التوضيحات من القائمين بالإدارة أو التابعين لإدارة.
- ✓ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة في مقر الشركة الحصول على المعلومات المتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة بها .
- ✓ حق حضور محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

- ✓ حق الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبقا مدته 3 أشهر، ويقدم تقررا عن المراقبات والاتباثات الحاصلة حق التقاضي المهني مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهامه.
- ✓ حق في أن يسهل له الدخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- ✓ حق في أن تنفد المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.
- ✓ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

(الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 8)

ثانيا- واجبات محافظ الحسابات:

تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات أو الالتزامات الضرورية لإنجاز عمله بشكل جيد، وهي:

- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص الدقيق للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها، بغرض التأكد من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء الموجودة بها.
- يجب عليه فحص ومراقبة حسابات قائمة المركز المالي للتحقق من أداة تُعبر بصدق عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات.
- محافظ الحسابات مُلزم بالسهر على تقديم التوصيات و الاقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة.
- ضرورة قيامه بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها بطريقة سليمة.
- ضرورة التزامه وتقيده بقواعد قانون المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله، مع تقيده أيضا بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، لأن مخالفته هذه المعايير تُعرضه لمساءلة قانونية أو مهنية من قبل أعضاء المهنة.

- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالشفافية في أداء مهامه، وذكِر كافة الحقائق في التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة.
- يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية في أداء المهام وعدم إفشاء وإخراج الأسرار المهنية للغير إلا في بعض الحالات المسموح بها قانونا. (بعاشي، 2020/2021، صفحة 73)

المطلب الثالث : مسؤوليات ومهام الموكلة وإنهاء مهنة محافظ الحسابات

لقد قسمنا هدا المطلب إلى 3 أجزاء الجزء الأول مسؤوليات محافظ الحسابات والجزء الثاني مهام محافظ الحسابات والجزء الثالث أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات

الجزء الأول :مسؤوليات محافظ الحسابات

يقدم محافظ الحسابات رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة فإذا هو مسئول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده، وهناك ثلاث أنواع للمسؤوليات:

1-المسؤولية التأديبية :

وفقا لمادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام الجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في :

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

على أن يحتفظ محافظ الحسابات بحق الطعن ضد هده العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ، ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها ، قام المشرع الجزائري بسن المرسوم التنفيذي 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013 ، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي و مراجع الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارستهم و وظائفهم و كدا العقوبات التي تقابلها . (حولي، 2017، صفحة 341)

2-المسؤولية الجنائية :

و ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤوليتين المدنية و التأديبية اللتان يخضع لهما محافظ الحسابات الخارجي في الجزائر، هو أن هذا الأخير لا يكون مسئولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات التي تنص على ": لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير امن بغير المتعلق بمهن قانون"، كما اقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية له في القانون 10-01 الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، في نص المادة 62 منه": يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية أو الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية .و باختلاف الجرائم المكمن ارتكابها في الشركات، تختلف وضعية محافظ الحسابات ، إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيه.

(الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 10)

ويمكن توضيح العقوبات الجزائية التي يتعرض لها محافظ الحسابات نظير إخلاله بالمهنة

الجدول(01): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظة الحسابات	المادة 73 من القانون 10-01	من6 أشهر الى سنة واحدة	من 500.000الى 2000.000دج
المنح عمدا او الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في تقارير المقدمة لجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين	المادة825 من القانون التجاري	من 06 أشهر الى عامين	200.000 دج الى 500.000دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم ملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين الى 06 أشهر	من 20.000 دج الى 500.000دج

تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها ، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة إلى 5 سنوات	من 20.000 دج إلى 500.000 دج
إفشاء السر المهني	القاون التجاري و المادة301من المادة830من قانون العقوبات	من شهر الى 06 أشهر	من 500 دج الى 5000 دج

(بعاشي، 2020/2021، الصفحات 75-76)

3-المسؤولية المدنية :

تعرف بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان : المسؤولية العقدية تقوم على أساس التقصير بالالتزام العقدي والمسؤولية التقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم إضرار بالغير.

(بن جميلة، 2010/2011 ، صفحة 112)

المسؤولية المدنية، فهي تصدر عن الشخص الذي يخل بالتزاماته قانونية تؤدي إلى إلحاق ضرر بشخص آخر. وتعرف أيضا أنها: "الالتزام بتعويض الضرر الذي يسببه إخلال المدين التزامه".. فمضمونها إذن هو التزام المسؤول بتعويض الأضرار التي تلحق الغير، فهي مسؤولية قانونية لأنها ترتب أثرا محددا هو الالتزام بالتعويض، الذي يكفل تنفيذه بالجزاء القانوني، وهي مسؤولية مدنية لأنها تهدف إلى رفع الضرر الذي يلحق الغير، وذلك عن طريق إزالته أو إصلاحه أو منح مبلغا من النقود تعويضا عنه .

(قرموش، 2021/2020، صفحة 11)

ويجب تتوافر أركان المسؤولية المدنية للمحافظ الحسابات ويشترط توافر :

- وجود خطأ صادرا منه أو ينوب عنه
- حدوت ضرر للغير نتيجة هدا الخطأ
- وجود رابطة بين الخطأ والضرر.

- أن مبدأ محافظ الحسابات أتناء تأدية مهمة عادية ملزم ومقيد بتوفير الوسائل دون النتائج ، فإن عميله لكي يحمله المسؤولية المدنية يجب أن يثبت :
- إما الخطأ العمدي من محافظ الحسابات
- إما التقصير من محافظ الحسابات
- وفيما يخص الضرر فإنه يجب أن يكون: –أكيد –ومباشرا – وفيه تعدي على حق المكتسب
- إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير..
- كما يجب على المتضرر أن يثبت العلاقة السببية بين الخطأ والضرر هده العلاقة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع وقوع الضرر.. فمثلا نقص الرقابات اللازمة لمحافظ الحسابات هي أصل الضرر المحتمل من طرف الموردين لم يجد عقودهم مع الشركة بسبب وضعيتهم المالية.

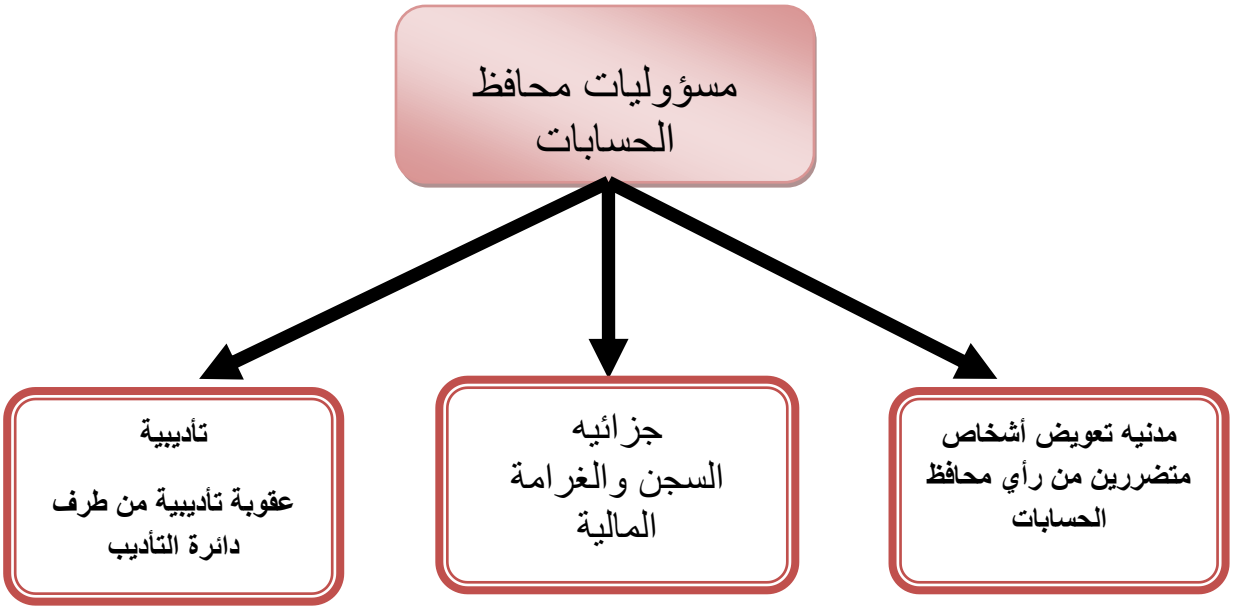
(شريقي ع.، 2012، صفحة 96)

- المسؤولية المدنية تنقسم الى قسمين :
- المسؤولية العقدية :الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المحافظ بعميله ويترتب عليه مساءلة عن إخلاله بشروط العقد بسبب الخطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بمصالح العميل .

- المسؤولية التقصرية : وهي المسؤولية تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين ،والتي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقريره.
- و لتحقيق المسؤولية سواء كانت عقدية أو تقصيرية ،لابد من تتوافر شروط التالية : –الخطأ –الضرر– العلاقة السببية بين الضرر والخطأ (سرحان عاهد، 2007، صفحة 38)

ومنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

الجدول(02) يوضح الفرق بين المسؤوليات محافظ الحسابات



عدم إقصاء مسؤوليات الأخرى

المصدر : إعداد الطالبة مداح إكرام وفق قانون 10-01

الجزء الثاني : المهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24 ،23 ،25 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي: يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية حسب القانون 01/10 :

-يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين؛

-يبدي رأيه في شكل تقدير 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 التي تتبعه، أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

-تقرير خاص حول الرقابة الداخلية.

-تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 7) .

-التحقق من المصداقية والانسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء.

-تقدير شروط الاتفاقية بين المؤسسة محل المراجعة والمؤسسات أو الأجهزة التابعة لها أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الإداريين ومسيري هذه المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-تقديم الإشارة إلى المسيرين وإلى الجمعية العامة أو إلى الجهاز المداول ذو الصلاحية، عن كل نقص من شأنه إعاقة استمرارية استغلال المؤسسة والتي تمكن من معرفتها (بوحبال، 2018/2017، صفحة 255)

الجزء الثالث :أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحددة في النصوص يمكن حصرها في سببين:

1- الأسباب العادية: ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد دلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .

2-الأسباب الفجائية أو الاستثنائية :

الموت، المرض ،عدم القدرة على العمل ، الاستقالة إلى أخره حيث نصت المادة 76 من القانون 10-01 في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أي حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها ويعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المنع .

-محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته سواء كان السبب هو الموت او كان محافظ الحسابات هو السبب ويمكن تلخيص الأسباب في النقاط التالية دون أن يتمكن من التخلص من التزاماته القانونية وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر التي قام بها وهذه الاستقالة ينبغي و أن لا ينبغي الهدف من ورائها الأضرار بمصلحة الشركة.

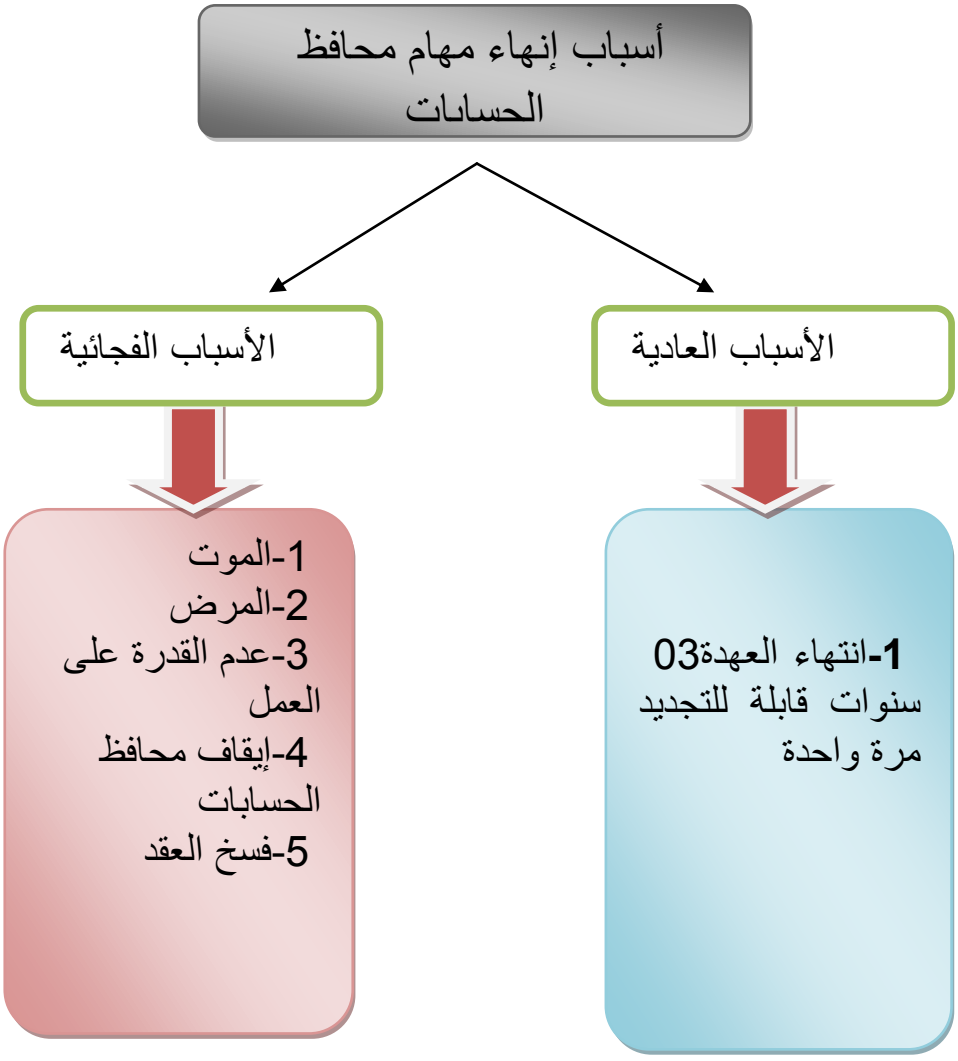
-يمكن فسخ العقد وإنهاء مهامه لدى الشركه بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في التنفيذ مهمته أو تدخل بسبب مانع جسدي.

-إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل التدقيق يؤدي بالضرورة إلى إنهاء مهامه لكن تصفية الشركة لا يؤدي بضرورة الى إنهاء وإنما في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات و في هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آلي.

-إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها ، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات كما تنتهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني ، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.

-مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أو أي خرق للقانون والأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة. (بن يخلف، 2001/2002، صفحة 112)

الشكل(01) أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبة ماح إكرام وفق قانون 10-01

المطلب الرابع :أتعاب و استقلالية وتعيين محافظ الحسابات

1)-أتعاب محافظ الحسابات :

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات ، حيث تقوم بتبيان الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة والمدة الزمنية لي العقد ، حيث تناولت المادة 37 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات حيث كان نص المادة كما يلي:

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ، لا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله ، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته المعنية ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الهيئة المعنية . (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 8)

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه ما يلي

- ✓ حجم الشركة وطبيعة نشاطها.
- ✓ نظام الرقابة الداخلية المطبقة ، حيث أن النظام الجيد يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية وبالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات ومن ثم زمن وجهده مما يقلل من تكلفة المراجعة . (عاطف سواد، 2009، صفحة 137)

فإن تحديد الأتعاب في يد الجمعية العمومية لشركة، و تستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب محافظ إلا أن هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد أقصى للأتعاب، وفي هده الحالة الأخيرة فإن المفوض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار مجلس الإدارة، و لا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 8)

ثانيا : استقلالية محافظ الحسابات

أولا :مفهوم استقلال محافظ الحسابات :

إن مسألة استقلالية و حيادية محافظ الحسابات لها أهمية ضرورية لذلك هناك اختلاف حول تحديد مفهومها، لكن هناك اتجاه يميز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية ويمكن تعريف الاستقلالية كما يلي :

- **تعريف الاستقلالية**

اختلاف المصطلحات المستخدمة للاستقلالية، فيوجد من يستخدم مصطلح الاستقلالية، والبعض الأخر يستخدم مصطلح الحياد، ويعود سبب الاختلاف إلى مدى التأثر بالمدرستين المفسرة لمصطلح .فالمدرسة الأمريكية تغلب النظرة الشخصية وتعتبره استقلالا في التفكير، في حين ترى المدرسة الانكليزية أنه يمثل مجموعة من الضمانات القانونية أو ما يسمى بالنظرة الموضوعية، وحاليا يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم الاستقلالية . ويوجد نوعين يمكن تعريفهما كما يلي : (ديلمي و براق، 2017، صفحة 19)

- **الاستقلالية الذهني:**

ويعني أن يتجرد المحافظ من أية ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها.

- **الاستقلالية الظاهري:**

ويقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المحافظ الحسابات ، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة .

و يمكن تعريف الاستقلالية على أنها القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية، مع استقلالية تفكير المحافظ الحسابات في كل القرارات التي يتخذها أو الآراء التي يقدمها، فالاستقلال صفة في المحافظ تنعكس في ممارسته لمهامه،و تعطي مصداقية للتقارير .

ومن الصعوبة وضع تعريف جامع لفكرة الاستقلالية، لارتباطها بالحالة الذهنية للمحافظ الحسابات و ارتباطها كذلك بالعلاقات التي تربطه بالهيئة المراقبة، ناهيك عن إطلاعه عن الوضعية المالية تصل لحد السرية مما قد يدفع إلى الشك لدى الجهات السالف ذكرها و التي تعتمد على رأيه في التعامل مع الهيئة المراقبة .

إن الهدف من الاستقلالية هو ضمان قيام المحافظ بمهامه وفق ما يقتضيه القانون، هذا من جهة، و ابعاد المحافظ عن أي شكل من أشكال الضغط أو التأثير، من جهة أخر . (قادري، 2020، الصفحات 42-57)

وكما تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات ، نظرا لان نشأة المحافظة الحسابات جاءت تلبية إلى الحاجة إلى الفحص المستقل والحيادي للبيانات المالية، حتى يتمكن مستخدموا القوائم المالية من اتخاذ قرارات تعظم ثرواتهم وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلال المحافظ من خلال الزوايا :

- **الزاوية الأخلاقية** :تشمل على ضرورة تحلي بها كالأتي :

- مبدأ الحياد
- مبدأ الإخلاص
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

- **الزاوية المادية** :إبراز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة كما تم ذكرها أعلاه
- **الزاوية المهنية**:أن للمحافظ الحسابات الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة . (الأزهر،، 2012، صفحة 25)

ثالثا :تعيين محافظ الحسابات

3-1)-التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات:

_يتم تعين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

- ✓ تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة.
- ✓ يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط ، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.
- ✓ دفتر الشروط: فصّل المرسوم التنفيذي 11- 32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعين محافظ أو محافظي الحسابات.
- ✓ رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية "08 "أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

3-2)-التعيين من طرف رئيس المحكمة :

إذا لم يتم تعين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

3-3)-التعيين من طرف أحد المساهمين :

يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس ألإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعين محافظي الحسابات.

3-4)- المدة العهدة:

تحدد عهدة محافظ الحسابات في إطار مهمة3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتن متتاليتين، وتنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة . (بن يحي و لعمور، 2020، صفحة 106)

المبحث الثالث :الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات ودوره في كشف التلاعبات

المطلب الأول :مجلس الوطني لمحاسبة

نظر للنقائص في النصوص التي تسير بها المنظمة ، قررت السلطات العمومية إعادة النظر في الإطار التشريعي الحالي من أجل إصلاح وترقية مهنة المحاسبة في الجزائر.حيث تنص هذه القواعد الجديدة على ما يلي :

- إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي:
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ممارسة الوصاية من قبل هيئة تابعة للدولة، ممثلة في وزارة المالية على المنظمات المهنية الثلاث من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).
- منح اعتماد لممارسة المهنة من قبل وزارة المالية.
- رقابة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات بواسطة مؤسسة للتعليم المتخصص تحت وصاية كل من وزارة المالية و وزارة التعليم العالي. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 4)

ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد التقييس المحاسبي و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، أما تحديد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره تتم عن طريق التنظيم. تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء تحدد تشكيلتهم و صلاحياتهم من قبل التنظيم، هذه اللجان هي:

- ✓ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية.
- ✓ لجنة الاعتماد.
- ✓ لجنة التكوين .
- ✓ لجنة الإنظباط والتحكيم .
- ✓ لجنة المراقبة النوعية . (عجلية و قبيع، 2019، صفحة 55)

2) –مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد القانون 10–01الإطار العام للمهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في منح الإعتمادات، وضع معايير للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ثم جاء المرسوم التنفيذي 11–24 ليفصل هذه المهام وذلك من خلال توليه مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، نشرح كل واحدة فيما يلي :

فيما يخص الاعتماد:

-استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

-تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول

-إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول

-استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.

-استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

فيما يخص التقييس المحاسبي:

-جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

-تحقيق في كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.

-المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

-متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق .

-متابعة تطور المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي .

فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

-المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

-المساهمة في تطوير أنظمة و برامج لتكوين وتحسين مستوى المهنيين .

-متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.

-مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين

-تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة (المرسوم التنفيدي، 2011، الصفحات مواد 10-11-12) .

3)-أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة:

ما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والدي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس ، حيت يرأس وزير المالية أو ممتله .

4)-تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

-الرئيس المزاول لمهنته في المجلس الوطني النقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

-ممثل الوزير المكلف بالمالية.

-ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .

-ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني .

-ممثل الوزير المكلف بالتجارة

-ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات .

ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي .

ممثل عن المفتشية العامة للمالية .

ممثل عن الغرة الوطنية للزراعة

ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة و الصناعة .

ممثل عن البنك الجزائري .

ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك و المؤسسات المالية.

ممثل عن جمعية شركات التأمين.

ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.

ستة 06 للمهن يعينهم المجلس الوطني النقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية ، يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .

وباعتباره الجهة الرئيسية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر ، فإنه ساهم في الاصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم عل إصلاح المخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية . (قمان، يومي29و30 سبتمبر، صفحة 8)

المطلب الثاني:الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هي مجلس من المجالس الثلاثة الحديثة التي أنشئت بموجب قانون 10-01 وهي :

تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، و قد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس و صلاحياته بموجب المرسوم 11-26 الصادر بتاريخ 2011/01/27 حيث يتكون من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 03 منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كممثلين للغرفة، و يكلف هذا المجلس ب : (شريقي م.، 2016/2015، صفحة 24)

*إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها .

*تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .

*ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، و العمل على نشرها و توزيعها .

*الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

*تمثيل الغرفة الوطنية لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير .

*تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة .

*إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

. (بن جميلة، 2010/2011 ، صفحة 21)

2)-مهام وصلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

نصت المادة 16 من قانون 10-01 تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هدا الشأن لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 ممثلا عنه تحدد رتبته و صلاحيته عن طريق التنظيم. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 6)

كما تساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختص في مجال التقييس والواجبات المهنية و إعداد النصوص المتعلقة بهده المهنة ، كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة ، (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 6) وفيما يخص المهام الموكلة فقد نصت المادة 15 من قانون 10-01كما يلي :

-السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها

-الدفاع على كرامة الأعضاء واستقلاليتهم

-السهر على إحترام قواعد المهن و أعرفها .

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

-إبداء الرأي في كل مسائل المرتبطة بهده المهن وحسن سيرها. (الجريدةالرسمية، 2010، صفحة 6)

إضافة إلى دلك يمكن ذكر بعض المهام المنوطة بها :

-إنجاز كل التحاليل والدراسات التي تهدف إلى التقييس المحاسبي .

-مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد و التسجيل و الشطب من جدول المصف الوطني لغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات .

-تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهنة .

- جمع و استغلال كل الوثائق المتعلقة بالمهنة و تدريسها .

- تحضير برامج التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية .

-التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة

-تقييم صلاحيات وإجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد.

(قمان، يومي29و30 سبتمبر، الصفحات 5-6)

المطلب الثالث :كيفية الالتحاق بالمعهد الوطني لمحافظ الحسابات

1-مرحلة التأهيل العلمي والعملي :

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الشروط والمقاييس المتعلقة بالتأهيل الأكاديمي والنظري وكذلك التربص المهني الميداني، التي يجب أن يحققها ويستوفيها كل شخص يرغب بممارسة المهنة؛ وهي:

1)-1)-**حيازة شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بها** :من أجل قبول مشاركته بمسابقة الالتحاق. قائمة هذه الشهادات لم تحدد لغاية اليوم.

1)-2)إجراء مسابقة على أساس الاختبار: للالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسبة، يجب النجاح في مسابقة تتضمن اختبارات كتابية للقبول المبدئي واختبارات شفوية للقبول النهائي.

1)-3)التكوين النظري: بعد اجتياز المسابقة، يخضع لتكوين نظري في مجال المحاسبة والتدقيق لمدة سنتين. بالمعهد المتخصص بمهنة المحاسبة تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق، تمنح له بعد الحصول على هذه الشهادة ويخير بين مهنتي محافظ الحسابات وخبير المحاسبي .على المواد المدرجة في التكوين المحاسبة، في حالة اختياره لهذه الأخيرة يلزم بمتابعة دورة تكوينية إضافية لمدة سنة واحدة بالمعهد.

1)-4)-التربص الميداني: بعد اختياره لمهنة محافظ الحسابات يلزم بمتابعة تربص ميداني، بتقديم طلب للمجلس الوطني للمحاسبة للتسجيل بالتربص، في حالة الموافقة تكون مدة التربص سنتين على مستوى مكتب لمحافظ الحسابات من اختيار المجلس يوجه إليها كمتربص أجير، كما يمكن تمديد الفترة إن لم تكن كافية بناءا على رأي لجنة التكوين، باقتراح من مراقب التربص أو من المتربص نفسه.

خلال فترة التربص يؤطر المتربص من طرف مشرف وهو محافظ حسابات متمكن بالمكتب أين يتابع المتربص تربصه، كما يكون بالتوازي تحت رقابة مراقب التربص الذي يتابع السير الحسن للتربص وهو محافظ حسابات آخر. خلال الشهر الموالي لكل سداسي من خارج مكتب التربص، تعينه لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة التربص ويجب على الطالب إعداد تقرير تربص يشرف المشرف عليه ويرسل إلى لجنة التكوين، يتكون التقرير من قسمين؛ مع الأول يبين فيه طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة، والثاني يخصصه لمعالجة موضوع بحث يحدده بالاتفاق مع المشرف إرفاق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال ودورات التكوين التي تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي يكون المتربص ملزم بحضورها .في نهاية السنتين تقوم لجنة التكوين بتقييم أداء المتربص، وتقرر إن كان بحاجة لسنة إضافية أو تقدم له شهادة نهاية التربص لمهنة تدقيق الحسابات .

1)-5)الامتحان النهائي : عند إنتهاء التربص الميداني وحصول المتربص على شهادة نهاية التربص بمهنة محافظ الحسابات، يخضع لامتحان نهائي للحصول على شهادة محافظ الحسابات التي تخوله ممارسة المهنة، هذا الامتحان ينظم من قبل لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وهو مجموعة من الاختبارات الكتابية والشفوية يجتازه بالحصول على نقطة 10/ 20المتربص على الأقل.

2)-مرحلة الاعتماد والتسجيل بجدول مهنيين:

بعد حيازة شهادة يمكن المترشح قد استوفى شروط التأهيل العلمي والعملي فهو مؤهل من الناجحين التكوين النظري والتدريب الميداني، إلا أنه لم يصبح مسموحا له لمزاولة مهنة بعد فعليه استيفاء بعض الشروط والإجراءات الإدارية لاكتساب صفات المهني كمحافظ الحسابات، فعليه الحصول على اعتماد وزير المالية بالنسبة للمحافظ الحسابات إجراءات متسلسلة ومرتبة وفق التشريع كالتالي :

2)-1)-الاعتماد بصفة محافظ الحسابات: لطلب الاعتماد يتم ترشيح سواء كان شخص طبيعيا أو معنويا يرسل طلب اللجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة كما عليه إرفاق الطلب ببعض الوثائق الإدارية السابقة الذكر يلزم الأشخاص المعنويين بتقديم وثائق تثبت تصريح بالاكتتاب برأس المال- تحرير القانون الأساسي للشركة واعتماد كل شريك بصفة منفردة وبعد قبول المجلس الوطني للمحاسبة لطلبه من طرف وزير المالية ويسلم للشخص معنى تأدية اليمين الخاص بالمهنة وفق المادة رقم 06 ،يلزم على محافظ

الحسابات بعد استلام أوراق اعتماده من المجلس الوطني للمحاسبة وقبل طلب تسجيله بجدول المهنيين، تأدية اليمين الخاص بالمهنة أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه أو الشركة التي هو شريك فيها، يتسلم على إثره عقد أداء اليمين.

2)- 2)-إثبات امتلاك عنوان مهني :لا يمكن للمترشح لمهنة محافظ الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ، طلب تسجيله بجدول المهنيين ما لم يكن له عنوان أو محل مهني خاص به ، يتوفر على الشروط المادية الضرورية لممارسة المهنة، المحل يكون ملكا خاصا للمترشح أو مستأجرا لفترة لا تقل عن سنة واحدة، ويكون موضع معاينة من طرف محضر قضائي الذي يحرر محضر معاينة بذلك.

2)-3)-التسجيل بجدول مهنيي محافظ الحسابات: وهي الخطوة الأخيرة في مسار اكتساب ترخيص مزاولة مهنة. محافظ الحسابات إذ يرسل المترشح طلب التسجيل بجدول المهنيين لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة التي تدرس الطلب، وفي حالة الموافقة تقدم للمترشح بطاقة مهنية تعتبر بمثابة ترخيص لمزاولة مهنة محافظ الحسابات عبر كافة الإقليم الوطني. (سيد، 2016، الصفحات 81-83)

المطلب الرابع :دور محافظ الحسابات في كشف التلاعبات

أولا :الأخطاء

احتمال وقوع الخطأ أثناء تنفيذ مراحل العمل المحاسبي من تحقيق و تحليل وتسجيل وتبويب العماليات المالية و عرض النتائج أمر يتعين علينا أن نتوقعه، فالبشر كلهم معرضون للخطأ. تقع هده الأخطاء المحاسبية بحسن نية أي عن غير قصد أوعمد، ومن ارتكب الخطأ ليس له نية للحصول على منفعة. و قد تقع الأخطاء بنية أي عن قصد وسبق إصرار، و هذا من أجل تحقيق منفعة يطلق كما توجد أنواع للخطأ تتمثل في مايلي:

1-أخطاء حذف كلي أو جزئي : قد يقع الخطأ نتيجة عدم تسجيل عملية في سجلات و دفاتر المؤسسة كليا أو جزئيا بقصد أو عن غير قصد.

2-أخطاء توجيه محاسبي : يتضمن هدا النوع جميع أخطاء التوجيه و المعالجة الحاسبية لعمليات المؤسسة ذات القيم المالية طبقا للأصول و المبادئ والأسس و القواعد المحاسبية و قد تقع هده الأخطاء في أي مرحلة من مراحل العمل، إلا أن أخطرها تقع في مرحلتي التبويب الأولى و عرض النتائج

3-أخطاء معوضة : الأخطاء المعوضة هي الأخطاء التي يعوض بعضها البعض و يطلق عليها البعض الأخطاء المتكافئة.

4-أخطاء حسابية : تمس النواحي و العمليات الحسابية من جمع و طرح و ضرب و قسمة و نقل من العمليات المحاسبية، قد تقع في المستندات الأصلية و كذلك في جميع خانات الدفاتر و السجلات و البطاقات و الكشوف المختلفة.

ثانيا- الغش :

يتمثل الغش من وجهة نظر المحاسبين في الأخطاء التي تقع عن قصد أي عن عمد و سبق الإصرار بهدف إخفاء معالم غش وقع بقصد تحقيق منفعة ذاتية أو هدف شخصي على حساب المؤسسة و ذلك عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات أو السجلات أو الدفاتر أو القوائم المالية، و يمكن القول بأن الغش يرتكب عادة لتحقيق غرض من الغرضين الأساسيين التاليين:

1-اختلاس الأصول : قد يتعمد شخص من العاملين في المؤسسة إلى اختلاس أصل من أصول ، أو استخدام الأصل في تحقيق منفعة شخصية على حساب المؤسسة أي دون مقابل و دون وجه حق .

2-التلاعب في نتيجة النشاط و المركز المالي :هدا النوع من الغش يتم في أغلب الأحوال بإذن من الإدارة العليا للمؤسسة و بعملها وبموافقتها و ذلك بهدف التأثير فيما تحققه المؤسسة من نتائج و في مركزها المالي و إظهارها على غير حقيقتها .

ثالثا :مسؤولية محافظ الحسابات عن الأخطاء و الغش :

تتحدد مسؤوليته ضمن الاعتبارات الآتية :

1-الهدف الرئيسي من محافظة الحسابات هو تقديم تقرير حول قوائم المالية من خلال ما حققت المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وعن مركزها المالي في نهايتها.

2-اكتشاف الأخطاء أو الغش و ذلك يكون تلقائيا خلال مراحل مختلفة لتنفيذ عملية المراجعة.

3-يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بواجبه على أكمل وجه، بمعنى ألا يهمل أو يقصر في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة .

(عشماوي، 1990، الصفحات 35-42)

1)-إجراءات محافظ الحسابات امام اكتشاف التجاوزات والمخالفات:

تنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري والمادة 65 من القانون 10-01على وجوب تبليغ محافظ الحسابات الى وكيل جمهوريه عن كل التجاوزات وحالات الغش المكتشفة في إطار القيام بمهنة محافظة الحسابات من اجل مسؤوليته حيث التبليغ يدخل ضمن المهام الموكلة الى محافظ الحسابات أضافه إلى ما جاء في المادة 714 مكرر 4 هو المصادقة على موثوقية حسابات المؤسسة والتأكيد للمحافظة على منافع المستثمرين.

2)-الوقت الضروري الذي يجب القيام فيه الإبلاغ:

لا يوجد وقت محدد فهو يرجع حسب الواقع فمثلا يمكن للوقائع المعقدة والصعوبة التحديد إن تأخذ وقت أكثر من الوقائع البسيطة والتي فيها فقط يجب أن اخذ بعين الاعتبار أن التبليغ المتأخر يمكن أن يؤدي إلى التشكيك في مهام محافظ الحسابات . (حجاج، بدون سنة نشر، صفحة 188)

المبحث الرابع :تقارير محافظ الحسابات ومعايير أداء المهنة

المطلب الأول:تقارير محافظ الحسابات وعناصره وفقا لقانون 10-01

أولا -تعريف تقرير محافظ الحسابات:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون مؤهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة و تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. (جمعة، 2009، صفحة 450)

ثانيا- معايير إعداد التقارير

يجب على محافظ الحسابات في إبداء رايه التقيد بمعايير إعداد التقارير التالية.:معيار المبادئ المحاسبية :يبين محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومنها :

المبادئ المحاسبية العامة :

- مبدأ الاستمرارية
- مبدأ الوحدة المحاسبية .
- مبدأ وحدة القياس النقدية .
- مبدأ الفترة المحاسبية.

مبادئ مرتبطة بقائمة الدخل

- مبدأ الاعتراف بالإيراد
- مبدأ المقابلة بين الإيراد و التكاليف .
- مبدأ الفصل بين الأرباح و الخسائر العادية والأرباح و الخسائر الغير عادية.

مبادئ مرتبطة بالمركز المالي :

- مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول الثابتة .
- مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للأصول الجارية .
- مبدأ إظهار قيمة وطبيعة كل من الأصول و الالتزامات و رأس المال بصورة منفصلة.
- مبدأ الإفصاح الكافي في صورة ملاحظات و إيضاحات أسفل الميزانية عن معلومات لا يمكن أن ترد داخل الميزانية مثل المسئولية العريضة.

1-معيار الثبات التجانس: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول لها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة،وأنه من أجل المقارنات يجب أن تكون القوائم المالية ثابتة من حيث تطبيق المبادئ المحاسبية.

2-معيار الإفصاح : تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا ،عما تحويه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خالف ذلك و يجب أن يكون الإفصاح كافي و ذلك وفق لمبدأ الأهمية النسبية ، حيث يعني أن الإفصاح الكافي أن القوائم المالية تتضمن المعلومات الخاصة بالحقائق الجوهرية التي لها تأثير عليها .

3-معيار الرأي_: و يقصد بهذا المعيار أن محافظ الحسابات يبد رأيه في القوائم المالية ، وفي حالة عدم إبداء رأيه في بعض العناصر عليه أن يشير إلى أسباب عدم إبداء رأيه في التقرير.

وتنحصر حالات لإبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات فيما يلي:

-رأي نظيف

-رأي متحفظ

-رأي معاكس

-الامتناع عن إبداء الرأي . (عميرات و الهالي، 2018-2019، الصفحات 13-15)

ثالثا-الخصائص الأساسية للتقرير

*لتقرير المحافظ عدة خصائص، سنبين أهمها فيما يلي:

- ✓ يعتبر تقرير المحافظ بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها،وهم مجلس إدارة المنشأة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير في الأحيان يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المنشأة.
- ✓ ينبغي أن يتذكر المحافظ المسؤول عن الفحص دائما عند إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلما كان ذلك ممكنا، ويجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة ، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه.
- ✓ يجب أن لا تكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا.

- ✓ يجب أن يكون تقرير المراجع مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع. (الجوزي و عبد اللاوي، 2012، الصفحات 224-245)

رابعا-عناصر تقرير محافظ الحسابات:

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية :

1-**عنوان التقرير**:حيث يجب أن يتضمن تقرير المحافظ عنوانا يميزه بأنه تقرير محافظ حسابات مستقل.

2-**الجهة الموجه لها التقرير** :يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير ، وهو عادة ما يوجه إلى الشركة أو مساهميها أو مجلس الإدارة ، ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين ، وذلك على أساس أنه قد تم تعيين المحافظ بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة.

3-**فقرة تمهيدية** : وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة ، والتمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية محافظ الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها. فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة ، بينما مسؤولية المحافظ تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة وإبداء الرأي في القوائم المالية.

4- **فقرة النطاق** :وهي تصف عبارات عامة ومركزة لما قام به ، ودون ذكر أي تفصيلات وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما ، وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري .

5-فقرة الرأي : في هذه الفقرة ينقل المحافظ لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

6-الفقرة التوضيحية : وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير بحسب الظروف ، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف ، وإذا ما استخدم المحافظ هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تنبيه لرأي متحفظ أو معاكس ، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق ، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية ، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضحيها لا تؤثر على إبداء الرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي .

7-**توقيع المراجع** :يجب أن يوقع التقرير من قبل المحافظ ، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المحافظ لمسؤولياته.

8-تاريخ الثوقيق :هو الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني ، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المحافظ عن الأحداث التي تقع. (محمد الصحن و ناجي درويش، 2000، الصفحات 495-496)

خامسا :أنواع التقارير

سيتم التطرق إلى أنواع التقارير المالية الموجودة من حيث النواحي كما يلي:

أولا :التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:

1-**التقارير الخاصة** :وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة ولم ينص القانون على إعدادها.

2-**التقارير العامة** :وهي التقارير التي يعدها المحافظ تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركة والذي ألزم الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي، وغالبا ما يطلق على هدا النوع من تقرير الميزانية ومن ذلك فان الفرق بينهما وهو أن التقرير العام يتوجب قانونا نشره في الصحف اليومية لاطلاع ذوي العلاقة عليه، أما التقرير الخاص لم يوجب نشره . (عبد الله خ.، 2007، صفحة 94)

ثانيا- من حيت معلومات التي تحتويها :

1-تقرير بدون تحفظ: يصدر المحافظ رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :

- ✓ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبول عاما.
- ✓ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- ✓ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركز المالي.
- ✓ حصول المحافظ على أدلة الإثبات الكافية وملائمة التي تبرر رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة الماية .

2- التقرير بالتحفظ: يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأي بتحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات مثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها.

3- تقرير سلبي : يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المحافظ من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المحافظ مسؤولية بيان الأسباب و الأحداث التي أدت إلى لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة مع ذكرها .يعتبر الرأي السليب أمرا نادر الحدوث لأن المحافظ يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السليب وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

4-**الامتناع عن إبداء الرأي** :يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن محافظ الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها كما يلي :

- ✓ وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة.
- ✓ عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المحافظ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها .(بودونت، 2016/2015، الصفحات 38-40)

المطلب الثاني :المعايير العامة و العمل الميداني

1)- المعايير العامة:

تعرف هذه المعايير أيضا بالمعايير الشخصية وهي تتعلق بالتكوين الشخصي الذاتي والذهني لمحافظ الحسابات وإعداده وتأهيله علميا وعمليا إلى المستوى المطلوب، وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة .وتشمل ثلاثة معايير وهي :الكفاءة المهنية اللازمة؛ الاستقلال والحياد؛ العناية المهنية اللازمة.

(بوحبال، 2018/2017، صفحة 22)

1)-1)-معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات إبان عملية التدقيق، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة والكفء ، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة :تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمحافظ للحسابات الشروط التالي :

-أن يكون حصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

-أن يكون قد أدى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه 10سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص .وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهني78. (طواهر و صديقي، 2006، الصفحات 39-40)

1)-2)-معيار الاستقلال: يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه 3 :المعلومات يكون على أساس استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقاط التالية -عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية؛ -استقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.

(طواهر و صديقي، 2006، صفحة 41)

1)-3)-معيار بذل العناية المهنية : في جميع مراحل التدقيق. ففي بداية عملية التدقيق ينبغي على المحافظ أن يقوم بالتخطيط المناسب وان يبذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل حتى يتمكن من إعداد الخطة بشكل مناسب. وإذا لم يبذل العناية المعقولة في هذه الفترة الأولية ستكون النتائج المبنية عليها غير سليمة و غير واضحة ، وخلال عملية الاختبارات الجوهرية عليه أن يقوم بالاختبارات باذلاً الحذر المهني المطلوب سواء كان في انتقاء الأدلة أو جمعها أو تقييمها. (عبد القادر الدينيبات و أحمدخميس، 2007، صفحة 345)

2-معايير العمل الميداني:

تعتبر معايير العمل الميداني معايير تنفيذية لعملية المراجعة حيث تتمثل:

-تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا و كافيا ويجب الإشراف على أعمال المساعدين. و يجب دارسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة. ويجب الحصول على أدلة و براهين كافية مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي عن القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة. (شريقي م.، 2016/2015، صفحة 19)

1)-1)-التخطيط والإشراف على المساعدين:

يقصد بهذا المعيار أن محافظ الحسابات ملزم بوضع خطة ملائمة لأعماله بما يساعد على أدائه ككل، وأنه ملزم بتقسيم أعمال على مساعديه بطريقة تكفل تحقيق المستوى المرضى من جودة العمل من ناحية، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقات ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين من ناحية أخرى.

يتطلب هذا المعيار أن يقوم محافظ الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال، وإن نجاح محافظ الحسابات في وضع

خطة ملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة. كما يمكنه تقسيم العمل والإشراف على هؤلاء المساعدين وتوجيه جهودهم من تحقيق أهداف الفحص والتحقق من خلال ما سبق تظهر أهمية هذا المعيار والتي ازدادت في وقتنا الحاضر نظرا للأسباب التالية :

-اعتماد محافظ الحسابات بدرجة أكبر على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة.

-الاعتماد المتزايد على الأساليب الكمية والإحصائية.

-تغير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق.

-تغير نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل المراجعة (بوحبال، 2018/2017، صفحة 26)

1)-2)-معيار تنظيم نظم الرقابة الداخلية : يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها ، اعتمادا على درجة ونوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها ، فاحترام مقوماته والالتزام يعطي المعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها ، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المحافظ والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي

-الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

-اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات.

-الاختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

-إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

1)-3)- معيار كفاية و ملائمة أدلة الإثبات :

فيما يخص أهم ما يجب أن يتصف به دليل الإثبات هو النوعية والصلاحية أي دليل الخاصية يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتصف الدليل يكون فعالاً ومناسباً لموقع الاستدلال به، لأن أهم هدف لعملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة ومصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المعروضة التي لا يمكن قبولها بدون وجود ما يثبتها .

ومما سبق لا يمكننا القول على هذا المعيار أنه يجب الحصول على أدلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص . (مسعودي، 2018-2019، الصفحات 40-41)

أولا-تعريف أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها : "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها."

- **تعريف أدلة الإثبات التي يستخدمها محافظ الحسابات:**

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن أن يجمعه محافظ الحسابات من أدلة محاسبية لتدعيم رأيه حول صحة القوائم المالية و كل المعلومات و الإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية التحقق من صحة و سلامة العمليات، كما لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.

ثانيا أنواع أدلة الإثبات:

1) -الوجود الفعلي :

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الأراضي، العقارات، التجهيزات ، النقدية، المخزون....الخ وبعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة الشركة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المحافظ الحصول على المستندات والشهادات المؤدية للملكية، وينظر للجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها كونه يتم من قبل

المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المحافظ شخصيا و قد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل.

2) -الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:

تعتبر الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر و السجلات و دليل على صحة العمليات و دقة البيانات، و ذلك يتحقق من خلال رجوع إلى العمليات المسجلة في الدفات

ر و المستندات و دفاتر الأستاذ و موازين الكشوف المالية الأخرى.

3)-نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:

من المعروف أن عمل المحافظ إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المحافظ يبدأ بعد إعداد الميزانية و حسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة و بعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات المرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، و التي يقوم بفحصها.

4)- المصادقات:

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المحافظ. وتعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من

طرف المستخدمين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المحافظ و المؤسسة. (شريقي م.، 2016/2015، الصفحات 19-21).

المطلب الثالث : معايير إعطاء الرأي لمحافظ الحسابات

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المحافظ الحسابات القائم بعملية التدقيق آخر معيار يجب الالتزام به ،إذ ينبغي أن يوضح في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة وسلامة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

– يجب أن يوضح في التقرير ما إدا كانت القوائم المالية معدة وفق للمبادئ المحاسيبة التعارف عليها ومقبولة قبولا عاما.

– يجب أن يبين في التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بتبات وتجانس من أو الإشارة إلى غير دلك .

– يجب أن يبين التقرير إفصاحا كاملا عن الحقائق المالية.

–يجب أن يبين في التقرير رأي محافظ الحسابات على القوائم المالية كوحدة واحدة. (مناعي، 2008/2009، صفحة 28)

خاتمة الفصل الأول

خاتمة الفصل الأول

من خلال ما تم تناوله في هدا الفصل توصلنا إل أن مهنة محافظة الحسابات مرت بعدة تطورات تاريخية حتى أصبحت إلى ما هي عليه في يومنا هدا ،و إن الهدف الرئيسي لها منها تحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة بقصد التحقق من أن المؤسسة تطبق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات سليمة من سنة لأخرى ،والهدف من قيام بهده المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد حول تلك القوائم المالية ومدى صدقها وحتى يقوم محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه ومصداقية تامة ، و بما أنه هو الشخص الرئيسي الموكل له بإعداد التقرير و يشترط في محافظ الحسابات أن يكون يتمتع باستقلالية تامة و محايدا و دو كفاءة وخبرة مهنية و علمية ، مع ضرورة احترامه لمعايير و قواعد المتعارف عليها مما يسهل عليه القيام بمهامه حتى يتمكن من إقناع الأطراف ذات مصلحة بوضعية المؤسسة وكما يترتب على محافظ الحسابات أتناء أداء مهامه العديد من الالتزامات التي يؤدي انتهاكها إلى مسؤوليات تقع على عاتق المحافظ الحسابات وقد تكلفه حريته .

مقدمة الفصل الثاني

مقدمة الفصل الثاني

وبعد ما تم عرضه في الجانب النظري من كافة الجوانب النظرية والقانونية الخاصة بالمهنة محافظ الحسابات، كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبيان على عدد من أساتذة جامعين و إدراين ماليين ومحافظي الحسابات في مجال التخصص، بتوزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الطرق و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان ثم هيكله ومحتواه.

1-مراحل إعداد الاستبيان:

1-1-بناء استمارة الاستبيان :

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن 16 سؤال، و تم صياغتها باللغة العربية .و قد حرصت الطالبة قبل نشر الاستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أستاذ المشرف.ولقد حرصنا على:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة و استعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها و تسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

1-2-.مرحلة التصميم النهائي:

وفي هذه المرحلة يتم إجراء التعديلات الأزمة بناء على ملاحظات و التوصيات الواردة في المراحل السابقة ثم تصميم الاستبيان بشكل ألي.

1-3-مرحلة توزيع و استرجاع استمارة الاستبيان:

- ✓ التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان و هكذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات.

- ✓ أما فيما يخص عملية استرجاع الاستبيان فقد واجهت مشكلة بحيث أن أغلب أفراد العينة لا يقومون بالرد أنيا إلا إلحاح مرة أخرى و الطلب المتكرر للإجابة على الاستبيان .

2-محتوى الاستبيان:

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع الدراسة و تعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي كما تم تبيان أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي، كما تتضمن الاستبيان 4 صفحات تحتوي على 16 سؤالا مقسم إلى 3 الفقرة كما يلي :

فقرة الأولى: تحتوي على المعلومات الشخصية المتعلقة بأفراد العينة .

فقرة ثانية: المتعلقة بتكوين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

فقرة ثالثة: المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الجدول (03) : يوضح فقرات الاستبيان ومجموعها

الرقم	الفقرات	عدد الأسئلة
1	المتعلقة بتكوين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.	8
2	المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.	8
المجموع		16

المصدر: من إعداد الطالبة مداح إكرام

المطلب الثاني:مجتمع وعينة دراسة

1-المجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من 31 استمارة تتكون من : محافظي الحسابات، موظفي إدارة بمصلحة المحاسبة و المالية، أساتذة جامعيين متخصصين ، وقد تم استرجاع كافة الاستبيانات .

وتتمثل الخصائص الديمغرافية للمجتمع الدراسة في :

1-1-عينة الدراسة :

وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 31 استمارة حسب أفراد العينة وتم استرجاعها بعد الإجابة عليها فورا .

الجدول (04) يبين عدد الإستبابينات الموزعة

البيان	الإستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	31	%100
عدد الاسستمارات صالحة	31	%100
المجموع	31	%100

المطلب الثالث: صدق وتبات الاستبيان

1-صدق أداة الدراسة

صدق الاتساق الداخلي لأداة درجة الارتباط كل محور من محاور الاستبيان مع الدرجة الكلية للاستبيان،كما يوضح ذلك الجدول (05) التالي:

المحاور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
المحور المتعلق بتكوين محافظ الحسابات في الجزائر	0.435*	دال عند 0.05
المحور المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات	0.708**	دال عند 0.01

المصدر :اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS ibm 26

يتضح من الجداول السابقة أن قيم معامل ارتباط بيرسون لكل محاور مع درجة الاستبيان الكلية موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة(0.01) و(0.05)، مما يدل على اتساقها وصلاحيتها للاستخدام.

2- صدق وثبات الاستبيان:

وقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين هما:

1-2-اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ : لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرومباخ .بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (1.0)ولكل منها دلالة.

2-3-نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق آلفا كرومباخ الإجمالية (أي باحتساب جميع متغيرات الدراسة) من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 31عينة تحصلنا على القيمة آلفا (0.739)وهذا يدل على أن الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائي وهذا يدل على أن المقياس مقبول إحصائي.

الجدول (06) قيمة ألفا كرومباخ

	الأداة ككل
معامل الثبات ألفا-كرونباخ	0.739

المصدر :اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS ibm 28

نلاحظ من الجدول(02)أن معاملات الثبات لكافة فقرات الاستبيان قدرت بـ(0.73)وهي قيمة ثبات مقبولة و تشير إلى إمكانية الاعتماد على الاستبيان في التطبيق الميداني للدراسة.

المطلب الرابع :المعالجة الإحصائية للمعلومات الشخصية

سوف نقوم في هذا المطلب بدراسة التحليل لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

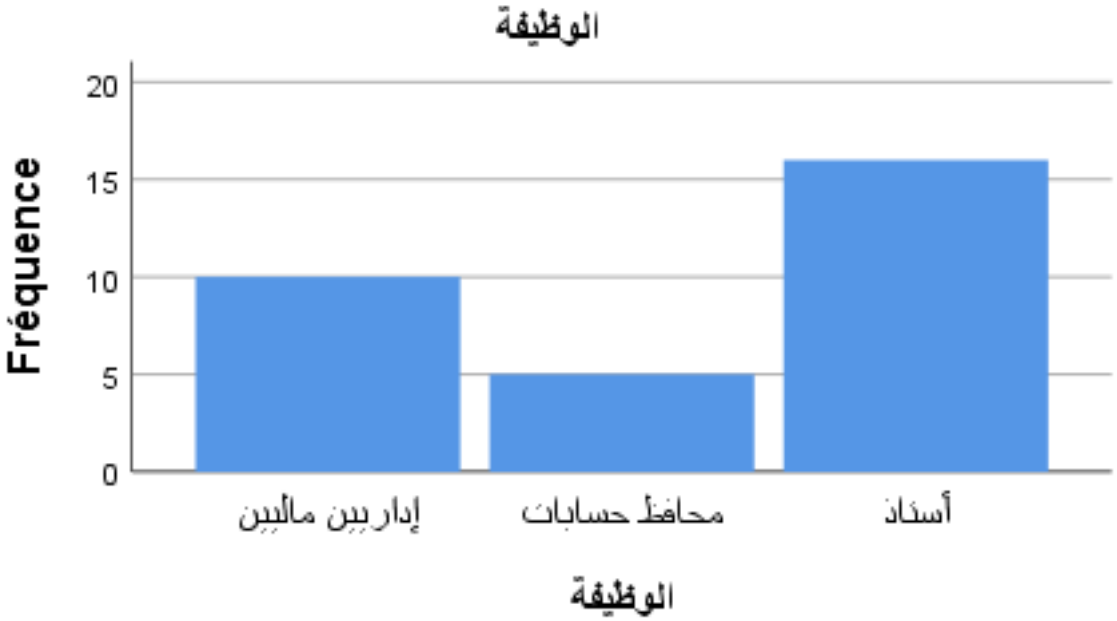
1-حسب الوظيفة

الجدول رقم (07) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
إداريين ماليين	10	%32.3
محافظ حسابات	5	%16.1
أستاذ	16	%51.6
المجموع	31	%100

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن جل أفراد العينة وظيفتهم أساتذة بنسبة 51.6%، يليها من وظيفتهم إداريين ماليين بنسبة 23.3% وأقل نسبة كانت لمن وظيفتهم محافظ حسابات بنسبة16.1%



الشكل رقم (02) توزيع العينة حسب الوظيفة

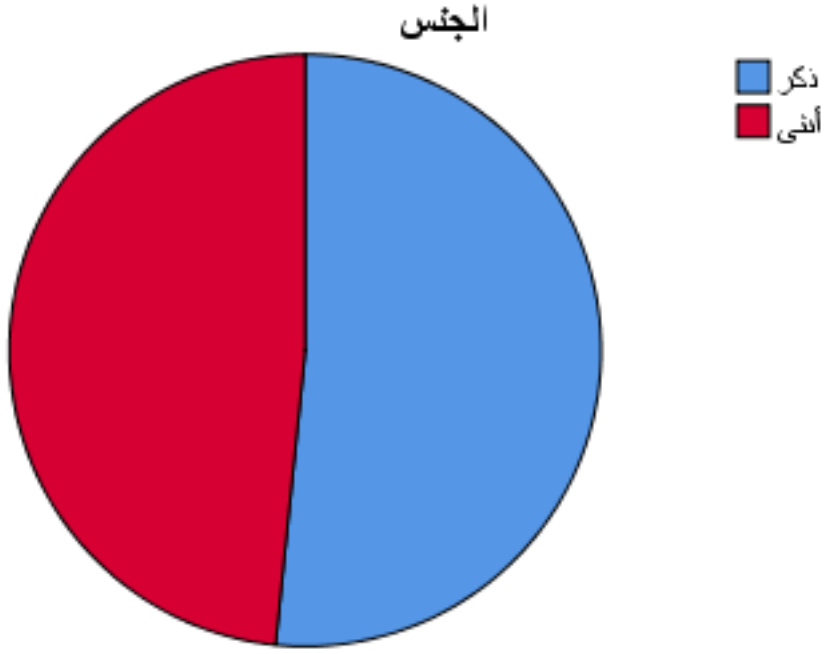
2-الجنس:

الجدول رقم (08) توزيع العينة حسب الجنس

الصفة	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	16	%51.6
أنثى	15	%48.4
المجموع	31	%100

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول يتضح أن عدد الذكور بلغ 16 بنسبة مئوية قدرها 51.6% ، أما الإناث فقد بلغ عددهن 15 وبنسبة 48.4%.



الشكل رقم (03) توزيع العينة حسب الجنس

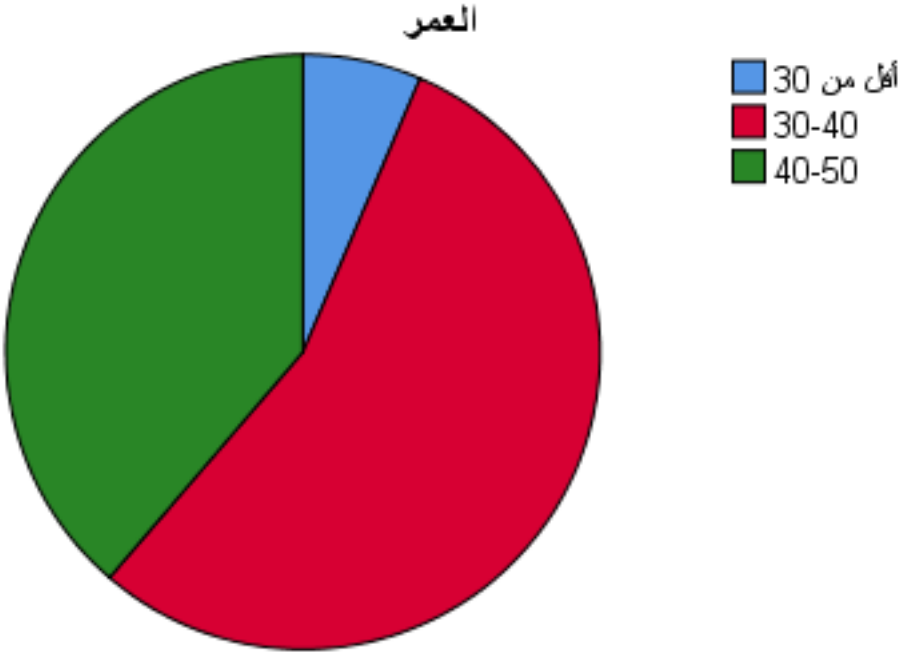
3-العمر:

الجدول رقم (09) توزيع العينة حسب العمر

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	2	%6.5
30-40 سنة	17	%54.8
40-50 سنة	12	%38.7
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول يتضح أن نسبة أفراد العينة الذين يبلغ (أقل من 30 سنة) قد بلغت6.5%، ثم الأفراد الذين أعمارهم ما بين(30-40 سنة) بنسبة 54.8%، وأخيرا بلغت نسبة الذين أعمارهم (40-50 سنة) 38.7%



الشكل رقم (04) توزيع العينة حسب العمر

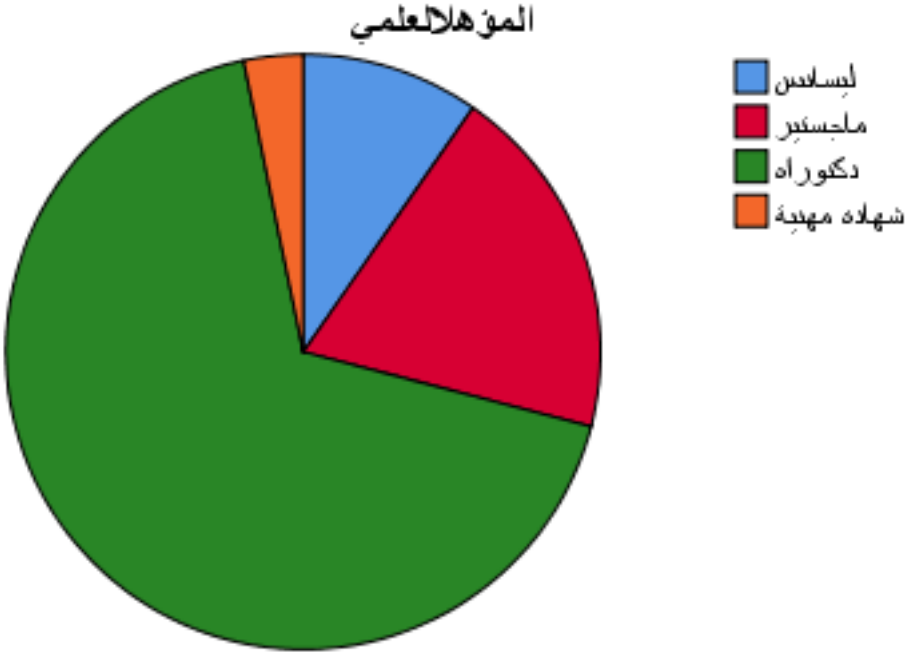
4-المؤهل العلمي:

الجدول رقم (10) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	3	%9.7
ماجستير	6	%19.4
دكتوراه	21	%67.7
شهادة مهنية	1	%3.2
المجموع	31	%100

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد العينة مستواهم التعليمي (دكتوراه) بنسبة 67.7% يليها الأفراد الذين مستواهم التعليمي (ماجستير)بنسبة19.4%، بينما بلغت نسبة الذين لديهم مؤهل (ليسانس)9.7%، في حين هناك فرد واحد يحمل (شهادة مهنية) بنسبة 3.2%



الشكل رقم (05) توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

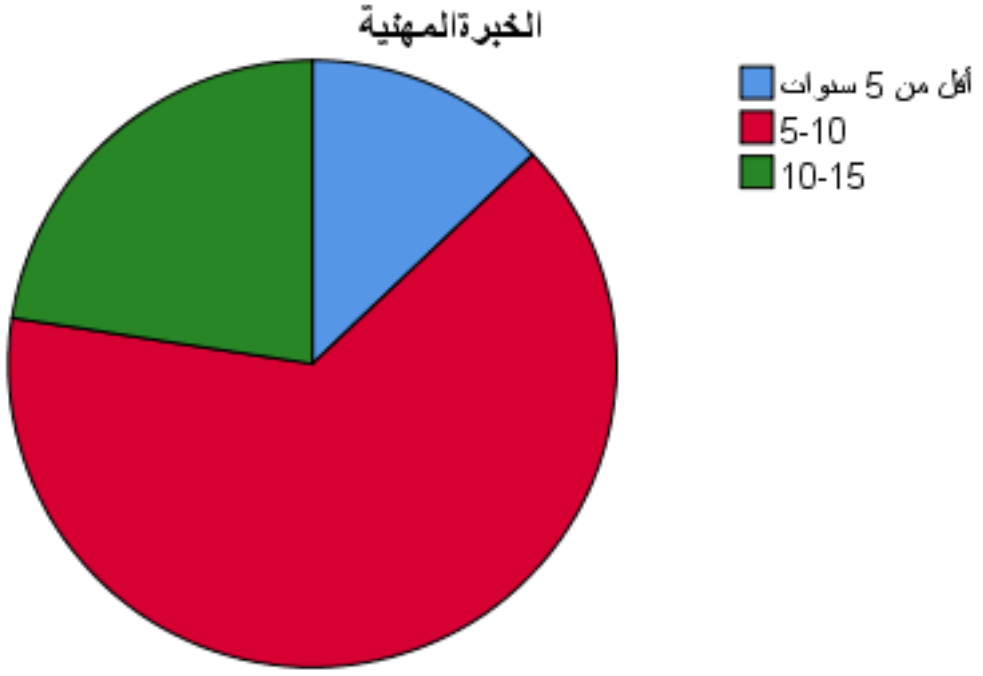
5-الخبرة المهنية:

الجدول رقم (11) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	%12.9
5-10 سنوات	20	%64.5
10-15 سنة	7	%22.6
المجموع	28	%100

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن جل أفراد العينة خبرتهم المهنية (5-10 سنوات) بنسبة 64.5%، يليه (10-15 سنة) بنسبة 22.6%وأقل نسبة كانت لمن خبرتهم (أقل من 5 سنوات) حيث بلغت نسبتهم 12.9%.



الشكل رقم (06) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

المبحث الثاني: أدوات الإحصائية لتحليل البيانات

تمت معالجة البيانات المتحصل عليها من خلالا لدراسة الميدانية باستعمال حزمة تحليل البيانات الإحصائية في العلوم الإصدار (SPSS IBM28)، حيث تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

-المتوسط الحسابي.

- الانحراف المعياري.

- اختبار بيرسون.

- تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المطلب الأول:وصف المتغيرات الدراسة

وقد تم الاعتماد على مقياس "ليكارت الخماسي" لقياس استجابات المستقصين لفقرات الاستبيان وذلك كما يلي في الجدول .

الجدول رقم (12): درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

بما أن السلم المعتمد في الدراسة هو سلم "ليكرت" الخماسي فإنه توجد أربعة مسافات بين كل درجة وأخرى، وتم تحديد طول الفترة من خلال قسمة أعلى بديل على عدد المسافات (5/4) فتحصلنا على مسافة تساوي 0.80.

الجدول رقم (13) يوضح حساب المتوسطات المرجحة.

المتوسط المرجح	الدرجة
من 1 إلى 1.79	موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من3.40 إلى 4.19	غير موافق
من 4.20 إلى 5	غير موافق بشدة

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

المحور المتعلق بتكوين محافظ الحسابات في الجزائر

الجدول رقم (14) يوضح المتوسطات المرجحة لتكوين محافظ الحسابات في الجزائر

الرقم	الحوافز الإيجابية	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العام
1	توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة.	4.71	0.588	موافق بشدة
2	يؤثر التنظيم الحالي للمهنة القانون 10-01 على تكوين محافظ حسابات مقارنة مع التنظيم السابق للقانون.	4.06	1.093	موافق
3	تساعد دورات تكوينية محافظي الحسابات من تحسين أدائهم المهني.	4.61	0.615	موافق بشدة
4	وضع التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي هي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة المهنة.	4.45	0.723	موافق بشدة
5	إن التكوين العملي لمحافظ حسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهة الحياة العملية.	4.52	0.626	موافق بشدة
6	ضرورة اهتمام المشرع الجزائري الاهتمام أكثر بشروط التأهيل العلمي وتحديد الشهادات والإجازات التي تخول للمرشحين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.	4.17	1.053	موافق

7	شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين والتي جاءت بها الإصلاحات تعد كافية لممارسة مهنية جيدة.	4.35	0.950	موافق بشدة
8	يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته وقدراته عن طريق التربصات ومشاركة في مؤتمرات وتكوين من أجل رفع مستوى أداء مهني له.	4.65	0.608	موافق بشدة
المجموع الكلي للبعد		**4.42**	**3.963**	

من خلال الجدول أعلاه بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي لعبارات محور تكوين محافظ الحسابات في الجزائر(4.42) وهذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات هذا البعد كانت بدرجة "موافق بشدة"، حيث جاءت العبارة الأولى في المرتبة الأولى وهي " توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة" بمتوسط حسابي قدره (4.71) و بإنحراف معياري قدره 0.588، وهو ما يقابل "موافق بشدة" في سلم ليكارت ، في حين المرتبة الأخيرة كانت للعبارة الثانية والتي هي" يؤثر التنظيم الحالي للمهنة القانون 10-01 على تكوين محافظ حسابات مقارنة مع التنظيم السابق للقانون" بمتوسط حسابي قدره (4.06) و بإنحراف معياري قدره 1.093 وهو ما يقابل "موافق".

المحور المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات

الجدول رقم (15) يوضح المتوسطات المرجحة لمحور ممارسة مهنة محافظ الحسابات

الرقم	الحوافز السلبية	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العام
9	يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات.	4.43	0.774	موافق بشدة
10	يتحقق من قيام المؤسسة بالإفصاح عن كافة العمليات والنشاطات التي قامت بها.	4.21	0.726	موافق
11	ممارسة مهنة محافظ الحسابات طبقا للقانون 10-01 ستحسن من كفاءة الخدمات.	4.17	0.834	موافق
12	يلتزم محافظ الحسابات أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 10-01 المتعلق بالمهنة.	4.31	0.712	موافق بشدة
13	لا يقوم محافظ الحسابات بمزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة.	4.40	0.855	موافق بشدة
14	محافظ الحسابات مسؤول عن جمع قدر كافي من أدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط.	4.30	0.750	موافق بشدة

15	يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة والحياد والموضوعية أثناء أداء مهامه.	4.03	1.210	موافق
16	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق المالية للمؤسسة.	4.50	0.682	موافق بشدة
المجموع الكلي للبعد		**4.24**	**4.440**	

من خلال الجدول أعلاه بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي لعبارات محور ممارسة مهنة محافظ الحسابات(4.24) وهذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات هذا البعد كانت بدرجة "موافق بشدة"، حيث جاءت العبارة السادسة عشرة في المرتبة الأولى وهي " يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق المالية للمؤسسة" بمتوسط حسابي قدره (4.50) و بانحراف قدره 0.682، وهو ما يقابل "موافق بشدة" في سلم ليكارت ، في حين المرتبة الأخيرة كانت للعبارة الخامسة عشرة والتي هي"يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة والحياد والموضوعية أثناء أداء مهامه" بمتوسط حسابي قدره (4.03) و بانحراف قدره 1.210 وهو ما يقابل "موافق".

المطلب الثالث:اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

يساهم التكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح آفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.

H_0:لا يساهم التكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح آفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.

H_1: يساهم التكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح آفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.

الجدول رقم (16) يوضح نتائج اختبار T-Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة على مساهمة التكوين في فتح الآفاق المستقبلية للممارسة في الجزائر.

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	SIG
مساهمة التكوين	4.42	8.317	45.671	30	0.000

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن قيمة SIGجاءت (0.000) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يشير إلى تحقق الفرضية القائلة يساهم التكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح آفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.

الفرضية الثانية:

هناك أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر.

H_0:ليس هناك أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر.

H_1: هناك أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر.

الجدول رقم (17) تأثير تكوين محافظ الحسابات على ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المتغير المستقل	ميل خط الانحدار a	مقطع خط الانحدار b	**المتغير التابع**			
			R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	Sig مستوى الدلالة	قبول أو رفض الفرضية
	0.104^a	38.616	0.104	0.011	0.583	رفض

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

يبن الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط الثنائي R بين تأثير تكوين محافظ الحسابات على ممارسة مهنة محافظ الحسابات كانت 0.104 بنسبة 10.4% فهو ارتباط ضعيف، كما بلغ معامل التحديد 0.011أي أن 1.1% من التغيير في مهنة محافظ الحسابات يعود إلى التغيير في تكوين محافظ الحسابات.

كما نلاحظ أن مستوى الدلالة 0.583 Sig وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تأثير تكوين محافظ الحسابات على

ممارسة مهنة محافظ الحسابات، مما يعني قبول فرضية العدم القائلة ليس هناك أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر.

$$Y= 38.616+0.104\ X_1$$

الخاتمة الفصل الثاني

الخاتمة الفصل الثاني

في نهاية الفصل يمكن استنتاج أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة الاستبيان شملت مجتمع الدراسة مكونة من 31 عينة من مجموعة أساتذة جامعيين و إداريين ماليين ومحافظي الحسابات، وقد تم استخدام برنامج SPSS ولقد قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة وإدخال بياناتها، تم تحليل نتائج الاستبيان إحصائيا و الخروج بنتائج الدراسة .

الخاتمة العامة

وفي الأخير من خلال تناول إلى الموضوع ، حاولنا التعرف على مهنة محافظ الحسابات من خلال الإطار القانوني و ألمفاهيمي وكافة تطوراتها وهدا من أجل من معرفة واقع وأفاق مهنة الحسابات من ناحية التكوين والممارسة في الجزائر وبالتالي قمنا بدراسة تطبيقي تحتوي على فرضيتين هما : تكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح أفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر.وأما ثانية فكانت هناك أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر ، حيت حاولنا إلى معرفة ما إدا كانت تكوين الجيد له تأثير على ممارسة المهنة محافظ الحسابات في الجزائر و أيضا هل له أثر على ممارسة المهنة في واقع و أفاق .

كما أن لمحافظ الحسابات دورا أساسيا في دلك باعتباره شخص مستقل ومحايد له كفاءة مهنية والخبرة كما لتكوين محافظ الحسابات في تأثير على التقرير الذي يعده و الدب يعتبر بمثابة المرأة العاكسة لوضعية المالية لمؤسسة و يحتوي تقريره على رأي فني محايد ودلك بغرض ضمان كافة الحقوق الأطراف المتعاملة مع المؤسسة .

و انطلاقا من إجابات الموضوع البحت و التي كانت عن طريق محورين والتي إجابتهم كانت بين موافق بشدة و موافق عن طريق فرضيتين : الفرضية الأولى الخاصة وتتمثل في أن لتكوين الجيد لمهنة محافظ الحسابات في فتح أفاق مستقبلية للممارسة في الجزائر بالمحور الأولى المتعلق بتكوين محافظ الحسابات وحيت مقبولة إحصائية وأما المحور الثاني فكانت أن لتكوين أثر لتكوين محافظ الحسابات على ممارسة المهنة في الجزائر

حيت كانت نتيجتها مرفوضة مما يبين أنها لا يؤثر تكوين على محافظ الحسابات عن طريق تحليل الإحصائي .

حيت توصلنا إلى النتائج التالية :

من خلال دراستنا لواقع و أفاق مهنة محافظ الحسابات اتضح لنا أنها مهنة كباقي المهن تمارس وفق تنظيم مهني وقانوني الذي يسمح بتطويرها ومواكبة مستجدات الجديدة.

و تم الوصول إلى النتائج التالية :

-يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لأطراف متعاملة مع المؤسسة ، و دلك من خلال فحص وتقييم الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من أنها قامت بتطبيق كافة المبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها، بغرض إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد و الذي يوضع تحت تصرف مستخدميه .

-احتكار مهنة في الجزائر على حاملي الجنسية الجزائرية فقط، وهدا ما يعتبر غير وسيلة لحماية المحافظين الجزائريين من اقتحام الأجانب لمهنة في الجزائر.

-ضرورة اهتمام المشرع الجزائري أكثر بشروط ممارسة المهنة وتحديدها.

-ضرورة المزج بين الجانب الأكاديمي و التطبيقي في نفس الوقت من اجل ضمان أحسن تكوين و توفير في وقت التربص.

– محافظ الحسابات أتناء تأدية مهامه من ضروري أن يتبع منهجية واضحة والقوانين الموضوعة لممارسة المهنة لإعداد تقرير كمرحلة نهائية .

– دعم محافظ الحسابات لتوفير الحيادية و الاستقلالية و النزاهة من خلال وضع ضوابط ومحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هده الاستقلالية.

–اهتمام محافظ الحسابات لرفع من مستوى أدائه عن طريق مشاركة في و دورات تكوين و مؤتمرات وعمل أكتر على تكوين أفضل له.

–لا يمكن لمحافظ الحسابات من ممارسة أي مهنة أخرى تتعارض مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات وشروطها.

–إن محافظ الحسابات هو شخص الوحيد المسئول عن توفير أكبر قدر من أدلة الإثبات، وضرورة تحققه من أن المؤسسة قامة بالإفصاح عن كافة العماليات و النشاطات و دللك من أجل الخروج محافظ الحسابات بتقرير يحتوي على رأي فني محايد .

حيت نوصي بمجموعة من الاقتراحات التالية :

– على المشرع الجزائري عمل على زيادة في دورات التكوين والتربصات من أجل رفع من مستوى أداء المهنة .

– يجب أن تحتوي الهيئة المنظمة لمهنة على لجنة التعليم ومتابعة التربصات تتولى مسؤولية تحديد الشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة، ويجب أن يكون لها الدور البارز في التكوين النظري المتخصص ومتابعة التربصات وتنظيم الامتحانات النهائية.

–ضرورة اهتمام المشرع الجزائري بالاهتمام أكتر بتطوير التكوين العملي و العلمي الذي من شأنه أن يسهل ويطور من ممارسة المهنة.

–حرص المشرع الجزائري على ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق لما جاء في القانون 10–01 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات و خبير المحاسبي و محاسب المعتمد.

–على المؤسسة أن تلبي كافة متطلبات محافظ الحسابات من جمع كافة المعلومات المهمة، المتعلقة بالتدقيق من أجل إعداد تقرير والدي يعتبر المرأة العاكسة لوضعية محافظ الحسابات.

أفاق الدراسة :

و في الأخير نتمنى أن أكون قد وفقت في الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة، إلا أن هدا الموضوع لا يكون إلا محاولة بسيطة لدراسة واقع وأفاق مهنة محافظ الحسابات من ناحية التكوين والممارسة في الجزائر. ومحاولة تبيان أهمية و أثر التكوين محافظ الحسابات على واقع و أفاق ممارسة مهنة محافظ الحسابات، وبالتالي تبقى أفاق الدراسة مفتوحة في هدا المجال يمكن اقتراح إشكالية التالية:

-هل إدا تم تغير قوانين تكوين محافظ الحسابات من شأنه أن يؤثر على ممارسة المهنة مستقبلا.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- الكتب :

-أحمد حلمي جمعة. (2009). *تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقية المهنة* (المجلد 1). الاردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع

-إبراهيم علي عشماوي. (1990). *أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية*. القاهرة ، مصر: طوفي مصر للطباعة.

- خالد الأمين عبد الله. (2007). *علم تدقيق الحسابات*. مصر: دار وائل للنشر و التوزيع.

-زاهرة عاطف سواد. (2009). *مراجعة الحسابات والتدقيق* (المجلد 1). الاردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

-شريقي عمر. (2011/2012). التنظيم المهني للمراجعة (أطروحة دكتوارة). سطيف: جامعة سطيف 1.

-عبد الفتاح محمد الصحن، و محمود ناجي درويش. (2000). *أصول المراجعة*. مصر: الدار الجامعية الإسكندارية.

-عبدالقادر قرموش. (2021/2020). *المسؤولية المدنية* . المغرب: جامعة سيدي محمد بن عبد الله فاس.

-غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)* (المجلد 1). الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

-محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). *المراجعة الخرجية وتدقيق الحسابات*. ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر.

2-الرسائل الجامعية :

-أسماء بودونت. (2016/2015). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق (أطروحة الدكتورة). بسكرة، كلية علوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير: جامعة محمد خيضر.

- أمال بن يخلف. (2001/2002). المراجعة الخارجية في الجزائر (شهادة الماجستير). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

-أية غضابنة. (2020/2021). دور محافظ الحسابات في تعزيز انتظام ومصداقية المعلومة المالية (شهادة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، قسنطينة: جامعة قسنطينة 11.

-بوحبال. (2018/2017). أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات (أطروحة دكتوراة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

-حكمية مناعي. (2008/2009). تقارير المرجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر (شهادة ماجستير). باتنة: جامعة الحاج لخضر.

-خالد بعاشي. (2020/2021). مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (أطروحة دكتوراة). كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس: جامعة جيلالي اليابس.

-ربحة عميرات، و بسمة هالة الهالي. (2018-2019). أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة (شهادة ماستر). كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح .

-زينب عون. (2014/2015). الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المرجعة (شهادة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي: جامعة الجزائر حمه لخضر الوادي.

– صديقي مسعود. (2004). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية (أطروحة دكتوارة). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

–عمار مسعودي. (2018–2019). فعاليةتخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق (أطروحة دكتوراة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار: جامعة دراية.

–عبيد سرحان عاهد. (2007). دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمارية لدى شركات المساهمة في فلسطين (شهادة ماجستير). تخصص المحاسبة والتمويل، غزة: جامعة الاسلامية.

–محمد بن جميلة. (2010/2011). مسؤوليات محافظة الحسابات في مراقبة شركات المساهمه (شهادة الماجستير). تخصص قانون الأعمال ، قسنطينة: جامعة منتوري .

–مروى شريقي. (2016/2015). أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات (شهادة الماستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خبضر.

-مصباح نورالإسلام، و واخرون. (2018/2017). استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون 10-01 (شهادة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر.

-نسرين حشيشي. (2012). دور نحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (شهادة الماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.

-وائل عبد اللاوي. (2015/2014). تطورات مهنة محافظ الحسابات وفقا لتشريعات المتعلقة بالمهنة وأترها على جودة التدقيق(شهادة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر.

3-المجالات و الملتقيات :

-الأزهر عزة. (14 12, 2018). التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الجزائر بين التحديات والطموح. *المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية* .

-براق محمد قمان. (يومي29و30 سبتمبر). أتر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر . *ورقة بحتية مقدمة لملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر* .

-جميلة الجوزي، و مفيد عبد اللاوي. (2012). الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية. *مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية. العدد5*. جامعة الوادي.

-زينب حجاج. (بدون سنة نشر). مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كألية لمحاربة المخالفات. *مجلة الإدارة و التنمية للبحوت و الدراسات*. جامعة البليدة 2.

-عبد المجيد قادري. (2020). مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10 - 01. *مجلة العلوم الإنسانية. العدد2*. جامعة باجي مختا ر عنابة.

-عزة الأزهر،. (2012). واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر،. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*. جامعة الوادي.

-علي بن يحي، و رميلة لعمور. (2020). متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق naa. *مجلة الواحات للبحوث والدراسات. المجلد13*. جامعة غرداية.

-علي عبد القادر الدينيبات، و بشير أحمدخميس. (2007). المعايير العامة (الشخصية). *دراسات، العلوم الإدارية،*. الجامعة الأردنية.

-عمر ديلمي، و محمد براق. (2017). العوامل المؤثرة على إستقلال مراجع الحسابات ورقة بحتية . *المدرسة العليا للتجارة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية و الإنسانية*. قسم العلوم الإقتصادية و القانونية.

-عمر شريقي. (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. *مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير*. جامعة سطيف 1.

-فايز سايح. (2011). مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق. *الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي isa/ifrsفي مواجهة المعايير الدولية المحاسبية isa*. البليدة: جامعة سعد دحلب.

-فريد عوينات، و مداني بن بلغيت. (29و30/ 12 /2011). الإصلاح المحاسبي في الجزائر. *ورقة بحتية مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة*. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

-محمد حولي. (2017). مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء و الغش في القوائم المالية. *المجلد7*. مجلة رؤئ الإقتصادية .

-محمد سيد. (2016). مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر. *مجلة الاقتصاد الجديد. المجلد2*. جامعة خميس مليانة.

-محمد عجلية، و محمد قبيع. (2019). متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي – نظرة مستقبلية. *مجلة أبحات كمية ونوعية. المجلد1*. جامعة غرادية.

3-القوانين و المراسيم :

-الجريدةالرسمية. (29 06, 2010). القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ،محافظ الحسابات ،المحاسب المعتمد (الجمهورية الجزائرية). *(العدد42)* . الجزائر: المطبعة الرسمية.

-القانون10-01. (2013). المتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03. الجزائر: الجريدة الرسمية.

-المرسوم التنفيدي11-24. (02 02, 2011). المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. *(العدد7)* . الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية.

قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم محاسبة ومالية

تخصص :محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان

واقع وأفاق مهنة محافظ الحسابات من ناحية التكوين والممارسة في الجزائر

تحية طيبة

و في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر محاسبة وتدقيق بعنوان واقع وأفاق مهنة محافظ الحسابات بين التكوين والممارسة في الجزائر،ولإتمام الدراسة في الجانب الميداني تم تصميم هده الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لهده الدارسة .

ولكي تحقق هده الدراسة فوائدها وأهدافها المرجوة ،نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هده الأسئلة التي يحتويها هدا الاستبيان لما لإجاباتكم وأرائكم من أهمية ، ودلكم للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة ،واثقين من اهتمامكم وحسن تعاونكم .

مؤكدين لكم أن أية معلومات سوف نحصل عليها منكم محاطة بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وشكرا جزيلا.

الطالبة : مداح إكرام

الفقرة الأول :بيانات شخصية

الرجاء منكم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع العلامة (x) أمام الإجابة التي تختارها

الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

العمر

أقل من 30 ☐ من30 إلى40 ☐

من 40 إلى50 ☐ أكتر من 50 ☐

المؤهل العلمي

ليسانس ☐ ماستر/ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادة مهنية ☐

الخبرة المهنية

أقل من5 سنوات ☐ من5 إلى 10 سنوات ☐

من10 إلى 15 سنة ☐ أكبر من 15 سنة ☐

الفقرة الثانية المتعلقة بتكوين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غبر أوافق	غيرموافق بشدة
01	توفر التأهيل العلمي والعملي لدى محافظ الحسابات يؤدي إلى أداء عمله بكفاءة جيدة					
02	يؤثر التنظيم الحالي للمهنة القانون 10-01 على تكوين محافظ الحسابات مقارنة مع التنظيم السابق القانون					
03	تساعد دورات تكوينية محافظي الحسابات من تحسين أدائهم المهني .					
04	وضع التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي هي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة المهنة .					
05	إن التكوين العملي لمحافظ الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهة الحياة العملية .					
06	ضرورة اهتمام المشرع الجزائري الإهتمام أكتر بشروط التأهيل العلمي وتحديد الشهادات والإجازات التي تخول للمترشحين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات					
07	شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين والتي جاءت بها الإصلاحات تعد كافية لممارسة مهنية جيدة					
08	يمكن لمحافظ الحسابات العمل باستمرار على تحسين مهارته وقدراته عن طريق التربصات ومشاركة في مؤتمرات وتكوين من اجل رفع مستوى أداء مهني له					

الفقرة الثالثة : المتعلقة بالممارسة مهنة محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غيرموافق بشدة
01	يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لمستخدمي هده المعلومات					
02	يتحقق من قيام المؤسسة بالإفصاح عن كافة العماليات والنشاطات التي قامت بها .					
03	ممارسة مهنة محافظ الحسابات طبقا للقانون 10-01 ستحسن من كفاءة الخدمات					
04	يلتزم محافظ الحسابات أتناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون 10-01 المتعلق بالمهنة .					
05	لا يقوم محافظ الحسابات بمزاولة أعمال أخر تتعارض مع قواعد و أذاب سلوك المهنة .					
06	محافظ الحسابات مسؤول عن جمع قدر كافي من أدلة للحكم على استمرارية المؤسسة في النشاط.					
07	يعمل محافظ الحسابات على توفير النزاهة والحياد والموضوعية أتناء أداء مهامه.					
08	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق المالية للمؤسسة					

الملحق (1) مخرجات الخصائص السيكومترية

Corrélations

Corrélations

		للاستبيان.الكلية.الدرجة	1محور	2محور
للاستبيان.الكلية.الدرجة	Corrélation de Pearson	1	,435*	,708**
	Sig. (bilatérale)		,014	,000
	N	31	31	30
1محور	Corrélation de Pearson	,435*	1	-,104
	Sig. (bilatérale)	,014		,583
	N	31	31	30
2محور	Corrélation de Pearson	,708**	-,104	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,583	
	N	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	26	83,9
	Exclue[a]	5	16,1
	Total	31	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,739	16

الملحق (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الاستبيان

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a1	31	3	5	4,71	,588
a2	31	1	5	4,06	1,093
a3	31	3	5	4,61	,615
a4	31	3	5	4,45	,723
a5	31	3	5	4,52	,626
a6	30	2	5	4,17	1,053
a7	31	2	5	4,35	,950
a8	31	3	5	4,65	,608
محور1	31	24,00	40,00	35,3871	3,96381
N valide (liste)	30				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a9	30	3	5	4,43	,774
a10	29	3	5	4,21	,726
a11	30	3	5	4,17	,834
a12	29	3	5	4,31	,712
a13	30	2	5	4,40	,855
a14	30	3	5	4,30	,750
a15	29	1	5	4,03	1,210
a16	30	3	5	4,50	,682
محور2	30	24,00	40,00	33,9333	4,44067
N valide (liste)	27				

الملحق (3) مخرجات اختبار T-test للعينة الواحدة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
للاستبيان.الكلية.الدرجة	31	4.42	8,31749	1,49387

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
للاستبيان.الكلية.الدرجة	45,671	30	,000	4.42	65,1749	71,2767

الملحق (4) مخرجات تحليل الانحدار الخطي البسيط

Régression

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	محور2[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : محور1

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,104[a]	,011	-,024	4,07984

a. Prédicteurs : (Constante), محور2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,137	1	5,137	,309	,583[b]
	de Student	466,063	28	16,645		
	Total	471,200	29			

a. Variable dépendante : محور1

b. Prédicteurs : (Constante), محور2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	38,616	5,837		6,616	,000
	محور2	−,095	,171	−,104	−,556	,583

a. Variable dépendante : محور1