

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

Assessment of the extent of the portfolio's contribution to accounting procedures - a field study of a sample of Algerian professionals in 2021

*1 دادن عبد الغفور

Dadene Abdelghafour

*1 مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر،

البريد الإلكتروني: adene16@gmail.com

تاريخ النشر: 2022-10-30

تاريخ القبول: 2022-10-08

تاريخ الاستلام: 2022-07-18

ملخص: تهدف الدراسة إلى تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية، حيث تم الاعتماد على أسلوب العينة الإحصائية حيث بلغ عددهم 30 فرد، من محافظين وخبراء محاسبين على مستوى الولاية وهذا عن طريق الاستبيان الورقي والاستبيان الإلكتروني، كما تم تحليل البيانات على برنامج EXCEL و إفراغه في برنامج الحزم الإحصائية SPSS. كما اعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قسمت الدراسة إلى جانب نظري وجانب تطبيقي الذي تم فيه التحقق من صحة الفرضيات وقد توصلت الدراسة إلى أن فاعلية محافظ الحسابات تكمن في إبداء رأيه الفني والمحايد بكل استقلالية بعيدا التحيز والذاتية، كما يحرص على تطبيق مهنة المحاسبة بما يتوافق مع الحقائق الاقتصادية، وذلك باختيار الطرق والسياسات المحاسبية الملائمة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، ممارسات محاسبية ، مؤسسة.

تصنيف JEL : M42 ؛ M48

Abstract:

The study aims to assess the extent to which the account portfolios contribute to the accounting procedures, as the statistical sample method was relied upon, which numbered 30 individuals, including governors and accountants at the state level, and this was done through a paper questionnaire. And the electronic questionnaire, as the data were analyzed on the EXCEL program and emptied into the SPSS statistical packages program. We also relied in the study on the descriptive analytical approach, where the study was divided into a theoretical side and an applied side, in which the validity of the validation was verified. Hypotheses The study concluded that the effectiveness of the accounts portfolio lies in expressing his technical and impartial opinion independently, away from bias and subjectivity. He is also keen on applying the accounting profession in line with economic realities, by choosing appropriate accounting methods and policies.

Keywords: portfolios of accounts, accounting practices, establishment.**JEL Classification Codes :** M42 ؛ M48

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

1. مقدمة:

يفرض الواقع المالي والمحاسبي، على المؤسسة انتهاج سياسة تستطيع من خلالها إبراز الصورة المفضلة ، بحيث تركز المؤسسة على إظهار القوائم المالية ، ونظرا لأهمية المعلومة المحاسبية لمستخدميها ومدى الإعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد من إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بتحسين جودتها، لذلك فإن إدارة المؤسسات تبحث دائما على تنمية العلاقات بين المؤسسة والأفراد العاملين على ضمان استمرار القوى العاملة فيها وخاصة من ذوي المهارات والتخصصات، كما أنها تعمل على تنمية السلوك الإبداعي للعاملين والبحث عن الدافع لديهم لتكثيف الجهد وتفعيل الأداء، وأصبح من الوسائل المهمة لتحقيق ذلك هو دور محافظ الحسابات في تفعيل الإجراءات المحاسبية، وتنمية الشعور بالمسؤولية لدى محافظ الحسابات وينعكس إيجابا على الأداء في العمل من ناحية الكم والنوع.

عرفت الممارسات المحاسبية تطورا كبيرا، بماكبة التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية على مر العقود، ومع التغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة من انتشار للشركات وامتداد نشاطها وزوال الحواجز أمام تنقل السلع والخدمات والتطور الهائل في عمل الأسواق المالية نتج عن ذلك بعض القضايا والمستجدات المحاسبية، كان لا بد من معالجة تلك المشاكل وإيجاد الحلول الناجعة لها، فالممارسات المحاسبية تمتاز بأنها محل ثقة ومصداقية من قبل متخذي القرار من جهة وتحسين صورة المؤسسة أمام مختلف المتعاملين من جهة أخرى. إذ يجب على المحافظ إدراك أهمية التقارير والعمل الذي يقوم به والتركيز على تحليل الانحرافات بهدف الرقابة على العمليات بالاعتماد على الإفصاح، الإعراف والقياس من خلال التقارير المهنية المتعارف عليها. يعتبر دور محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدى إلى احتلاله أهمية بالغة خاصة في ترشيد القرارات، هذا الاهتمام الكبير يرجع كونه وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين يلجأ إليه أصحاب رؤوس الأموال و المساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم الكشوف المالية، ضمانا لحقوقهم وحماية لممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها الكشوف المالية .

وبناء على ما سبق يمكننا وضع الإشكالية الأساسية لهذا البحث على النحو التالي:

أ - الإشكالية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية؟

ب- الفرضيات:

- باختلاف المؤهل العلمي تختلف طريقة العمل المحاسبي ويؤدي ذلك إلى إبداء رأي مهني مستقل بعيدا عن الذاتية.

- تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة يكون حسب المؤهل العلمي.
 - مدى فاعلية ومساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية يتوقف على المؤهل العلمي.
- ج-أهداف الدراسة:

- معرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية.
 - الإلمام بالمهام التي يقوم بها محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة دعم الثقة في المعلومة المحاسبية.
 - أخذ نظرة عامة حول علاقة محافظي الحسابات بالممارسات المحاسبية في القوائم المالية.
- د-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا الفرضيات المستوحاة ، سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مصادر ذات علاقة بموضوع الدراسة في الجانب النظري ومكاتب محافظي الحسابات والمصادر ذات العلاقة بالممارسات المحاسبية في الجانب التطبيقي.

2. مفهوم ومقومات مهنة محافظ الحسابات

يتمثل دور محافظ الحسابات في الوقوف على مدى سلامة وموثوقية القوائم المالية وإعداد التقارير على درجة عالية من المصداقية والسلامة من الأخطاء والتناقضات الواردة في التسجيلات المحاسبية الأولية.

1.2 مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى مفهوم محافظ الحسابات وتنوعت وتعددت المصطلحات فمنهم من يقول المراجع ومنهم من يقول مدقق، وفي الجزائر نقول محافظ الحسابات، ورغم تعدد المصطلحات يبقى المفهوم واحدا لذلك نذكر منها:

التعريف الأول: حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها (الجريدة الرسمية الجزائرية ، 2010، ص07).

التعريف الثاني: المراجع الخارجي ليس موظفا في الوحدة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ولكنه شخص مستقل عن إدارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية (محمد القيومي وآخرون ، 2015، ص50).

التعريف الثالث: يعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسئول أمام صحتها، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات (عبد السلام عبد الله أبو سرعة ، 2010، ص 07).

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

من خلال المفاهيم التي تم تداولها نستنتج أن " محافظ الحسابات شخص مهني متميز ومحترف يقوم بمراجعة وفحص حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات وتقديمها لأصحاب ذوي المصلحة تحت مسؤوليته الشخصية".

2.2 مقومات مهنة محافظ الحسابات:

تقوم مهنة محافظ الحسابات على أساس الجهد الفني والذهني وتهدف إلى تحقيق المنفعة العامة للمجتمع مما يشترط على القائم بهذه المهنة أن يكون على دراية تامة، من المفهوم الشامل لهذه المهنة يمكن حصر أهم المقومات الرئيسية التي ينبغي توفرها في مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات فيما يلي:

أ- قدر وافي من التأهيل العلمي لإعداد الممتحن وتدريبه على القيام بعمله على أحسن وجه، مما يتناسب مع أهمية الخدمة التي سيؤديها.

ب- تهدف المهنة أساسا إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع، بحيث يكون هناك اعتراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة وأن يكون هناك شعور بالمسؤولية الاجتماعية من الممتحن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسؤولية.

ج- تعتمد هذه المهنة أساسا على المجهود الذهني والفني بصفة أساسية.

د- ممارسة الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية والتي تشرف على تنظيم العمل داخليا.

هـ- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم وتضبط السلوك المهني لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستواها.

3.2 حقوق محافظ الحسابات:

تطورت مهنة محافظ الحسابات من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي والفلسفي المنظم لإبداء الرأي الفني والمحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء المؤسسة كونه المراقب والمحافظ على حقوق الأطراف المعنية بالشركة. فلذلك يتمتع محافظ الحسابات بحقوق مختلفة تتمثل في عدة مجالات والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز مهامه وتحقيق الأهداف بدرجة عالية.

أولا - حق التقصي عن البيانات والتوضيحات :

يتمتع محافظ الحسابات بحق طلب بيانات وإيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعاونها يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل (خديجة تمار، 2017، ص12).

ثانيا - الحق في الإعلام:

نظرا للوضعية والمكانة التي يحتلها محافظ الحسابات وزيادة على حقه في الاطلاع والتقصي كان من الطبيعي أن يتمتع هذا الأخير ببحث في الإعلام مشابه لحق المساهمين يتمثل في أنه، يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة وذلك كونه وكيلا للمساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم وذلك لإعلامها بما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

ثالثا- الحق في الأتعاب:

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظ الحسابات حتى لا يترك مجالات للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ ، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجره أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

حيث نصت المادة 37 من القانون 10-01 فيما يخص المحافظ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته (محمد بن جميلة ، 2011، ص 57).

رابعا- الاستعانة بمساعدين:

نظرا لأن المسؤولية تقع دائما على محافظ الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو غير ذلك، يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعار مسبقا مدته 03 أشهر ويقدم تقريرا عن مراقبات والإثباتات الحاصلة (أحمد تيجاني بالعروسي ، 2010، ص 14).

4.2- واجبات محافظ الحسابات (محمد أمين لونيس ، 2017، ص 89):

حتى يتمكن محافظ الحسابات من تأدية مهامه على أكمل وجه وجب عليه التقيد بالعباية المهنية، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

- ❖ الالتزام بالسر المهني وتحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون.
- ❖ الالتزام بأخلاق اتجاه الزبائن في حدود العقد.
- ❖ الالتزام بمعايير المهنة وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية.
- ❖ الالتزام بإعداد التقارير المتنوعة حسب طبيعة نتائج عملية المراجعة.
- ❖ الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه.

5.2- مسؤولية محافظ الحسابات:

لا شك في أن تهاون محافظ الحسابات في تأدية واجباته المهنية أو عدم الوفاء بها سيضعه أمام عدد من المسؤوليات فقد حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا للقانون 01-10 وهي: المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية، حيث جاء في مضمون المادة 59 من هذا القانون: على أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج (القانون 01-10، 2010، المادة 59، ص10). وتتمثل هذه المسؤوليات في:

✓ المسؤولية المدنية.

إن مهمة محافظ الحسابات لا تهم المساهمين فقط والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم، بل تهم كذلك ودرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة سواء كانوا مسيرين أو تربطهم علاقة اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك... الخ، لهذا فهم ينتظرون من محافظ الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة في مهمته وفي حال العكس فيحق لهم طلب تعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك، واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام المسؤولية المدنية ولكي تتحقق هذه الأخيرة يجب توفر 03 شروط:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال أو تقصير محافظ الحسابات؛
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المحافظ (عمر شريفي، 2012، ص96).

حيث يجب على المتضرر أن يثبت علاقة السببية بين الخطأ والضرر، هذه العلاقة بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع من حدوث الضرر، فمثلا نقص الرقابة اللازمة للمحافظ هي أصل الضرر المتحمل من طرف الموردين الذين لم يجددوا عقودهم مع الشركة بسبب وضعيتها المالية.

✓ المسؤولية الجنائية.

تعرف على أنها تلك الوضعية التي يتعدى فيها الضرر نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل و في هذه الحالة يجب تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات .

المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجزائية للمحافظ ضرورة هامة لحماية المهنة والحفاظ على ثقة الجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة على مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأي خدمات إدارية والاستثمارات أخرى (محمد البشير غوالي، 2013).

وفي حالة ما إذا وقع على عاتق محافظ الحسابات تحمل المسؤولية الجزائية فإن النيابة العامة هي التي تتولى النظر في مساءلة محافظ الحسابات باعتبار أن الضرر يخص كافة المجتمع وليس أضرار فردية محدودة (فاتح سردوك، 2014).

✓ المسؤولية التأديبية.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسته لمهامه حيث تتمثل هذه العقوبات في:

- الإنذار .
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر .
- الشطب من جدول المحاسبين القانونيين (قانون 10-01، 2010، ص10).

تتكون هذه العقوبات بشكل تصاعدي، ويحق لمحافظ لحسابات تقديم طعن فيما يخص هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة.

6.2 معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات (محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006، ص39):

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المحافظ (العامة) ومعايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير، والتي يمن توضيحها فيما يلي:

أولا المعايير العامة (الشخصية). وتتلخص هذه المعايير في:

أ- **معايير التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:** بحكم المهام المنوطة لمحافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهنة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة في هذه المهمة.

تشترط النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع الحسابات الشروط التالية:

- أن يكون حاصل على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.
- أن يكون قد أنهى التدريس كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات 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 وترقيات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكن من الإبقاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

ب- معيار الاستقلالية (الحياد):

من أهم ما يجب أن يتصف به محافظ الحسابات هو الاستقلالية، لذا فالمعيار قد أكد على تحلي محافظ الحسابات بالاستقلالية الخارجية عن المؤسسة محل الفحص، ولا يقصد بذلك الاستقلال الظاهر فقط إنما يقصد به الاستقلال الواقعي معاً، أي يجب على محافظ الحسابات أن يكون عمله وتفكيره مستقلاً وحيادياً حتى يرفع الثقة على القوائم المالية محل الفحص وهناك عدة عناصر يجب توافرها وهي كالتالي:

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن تكون لأحد أقاربه مصالح مع نفس النوع لأن وجود ذلك يؤثر على استقلالية إبداء الرأي الفني والمحاييد في القوائم المالية الختامية.
- استقلال المراجع في إعداد برنامجه وخطوات العمل وحجمه خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.
- استقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها في مجموع المفردات.

الاستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الواضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إثبات عملية الفحص وإعطاء الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية الختامية.

ج- معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

وفقاً للمعيار الثالث لمعايير التدقيق المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) فإنه على مدقق (محافظ) الحسابات إعطاء العناية الكافية في تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي، وذلك نظراً إلى أن العديد من الجهات تعتمد على رأي مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم، ويبدل مدقق الحسابات العناية المهنية من خلال التدقيق الانتقادي لكل مستوى من مستويات العمل، وكذا العناية في إعداد أوراق العمل والحصول على أدلة الإثبات والقرائن.

تعتبر المعايير العامة من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، وأي خلل بها سيؤثر على باقي المعايير، فإن كان مدقق الحسابات مثلاً غير مؤهل علمياً أو غير مستقل أو أنه لم يبذل العناية المهنية اللازمة، فربما أنه لن يحتاج لباقي المعايير.

ثانيا- معايير العمل الميداني: توجد في الواقع معايير للعمل الميداني نورها كما يلي:

أ- التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يعتبر معيار التخطيط من معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) أول معيار في معايير العمل الميداني، فإنه يتعين على مراجع الحسابات وضع خطة أو يعرف ب"برنامج التدقيق"، حيث أن هذه الخطة يجب أن تتصف بالملائمة من حيث توزيع الوقت المتاح على مختلف الاختبارات المطلوبة، وتنظيم العمالة المتوفرة في المكتب، مع ضرورة الإشراف المناسب على تنفيذ هذا البرنامج وهذا لضمان السير الحسن لتنفيذ مهمة المراجعة، مع مراعاة الوقت المحدد، يتصف ذلك البرنامج بالمرونة، بحكم أن الأهداف الأساسي لهذه العملية هو المراجعة، وليس استكمال البرنامج فقط (محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، 2002، ص72).

وتقوم المراجعة على النقاط التالي:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم درجة الثقة المنبثقة عن نظام الرقابة الداخلية المفروض.
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

ب- معيار تنظيم الرقابة الداخلية:

إن أول خطوة يقوم بها محافظ الحسابات قبل بداية عمله ضرورة قيامه بفحص تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي هي محل الدراسة، والذي يساعده في تحديد برنامج مراجعة عناصره المختلفة كذلك أسلوب العمل وتحديد فريق العمل المناسب من حيث العدد والخبرة و الكفاءة (محمد السيد سرايا ، 2007، ص246).

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد للمراجعة ولحجم المفردات المراد اختيارها، وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات وخطوات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع 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.

ج- معيار كفاية الأدلة:

يحتاج مراجع الحسابات في تنفيذ مهمته إلى جمع الأدلة وإثباتات التي تمثل الأساس الذي يبني مراجع الحسابات رأيه عليها، لذا فقد أكد المعيار الأخير من معايير العمل الميداني على ضرورة الحصول على أدلة وقرائن جديرة بالثقة عن طريق المعاينة، الملاحظة، التحريات، المصادقات وغيرها، ويجب على مراجع الحسابات

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

تقييم تلك الأدلة على أساس خبرته وتقديره المهني، كما يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة على أساس خبرته وتقديره المهني، كما يجب على مراجع الحسابات الاعتماد على الأدلة الداخلية والخارجية، فالأدلة الداخلية هي التي تتواجد داخل المؤسسة محل الفحص كالدفاتر والسجلات وغيرها، أما الأدلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين، رسائل المحامين، قوائم أسعار البضائع وغيرها، المهم إن تكون هذه الأدلة ملائمة أي مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة، وأن تكون كافية وهذا عائد إلى تقدير مراجع الحسابات (خالد أمين عبد الله، ص 59).

ثالثا- معيار إبداء الرأي:

يعتبر هذا المعيار هو آخر معيار من طرف مراجع الحسابات يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في تقريره المقدم بكل صراحة عن رأيه المحايد والفني على مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك.

2.2 الدراسة التطبيقية

في هذا الصدد سنتطرق إلى المعطيات الإحصائية باستخدام الاستبيان بنوعيه الورقي والالكتروني والوصول إلى مؤشرات إحصائية ذات دلالة .

1.2 عينة الدراسة:

تم توزيع 40 استمارة شملت المحافظين والخبراء المحاسبين، واعتمدنا في معظم الحالات على التوزيع المباشر مع الاستعانة ببعض الزملاء، أما بالنسبة للاستبيان الالكتروني فاعتمدنا على توزيعه بإرسال رابطته في شكل دعوة لأكثر من 15 أشخاص .

الجدول 01 يوضح الإحصائيات الخاصة بالدراسة

البيان	التسليم العادي	التسليم الالكتروني	المجموع	النسبة %
عدد الاستثمارات الموزعة	25	15	40	100%
عدد الاستثمارات الغير معادة	02	06	08	20%
عدد الاستثمارات الملغاة	02	00	02	05%
عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة	21	09	30	75%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

2.2 التحليل الوصفي لخصائص العينة:

اعتمدنا في تصنيف وظائف المستجوبين على صنفين هما ، محافظ الحسابات ، خبير محاسبي ، فكان توزيع أفراد العينة وفق الجدول التالي :

الجدول 02 يوضح توزيع المستجوبين حسب الوظيفة

النسبة %	التكرار	البيان
83.3	25	محافظ حسابات
16.7	5	خبير محاسبي
100	30	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث استنادا على مخرجات Spss

3.2 عرض وتحليل الدراسة:

نحاول في هذا الإطار وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من المحاور ، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة.

الجدول 03 يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الأول كفاءة ومنهجية محافظ الحسابات

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
01	0.001	3.00	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته ومسايرة التطور .	01
02	0.001	3.00	يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بكل نزاهة وموضوعية .	02
03	0.001	3.00	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة .	03
04	0.001	3.00	يمتلك محافظ الحسابات المعرفة الكافية بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله .	04
07	0.305	2.90	يلتزم محافظ الحسابات أثناء أداء الخدمة المهنية للتعامل بالإجراءات المنصوص عليها في القانون .	05
08	0.430	2.77	يقوم محافظ الحسابات بدراسة مدى صحة التقديرات المحاسبية .	06
06	0.254	2.93	يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف الممارسات المحاسبية .	07
05	0.183	2.97	يبيد المراجع (محافظ الحسابات) رأيه المهني بكل استقلالية وحرية بعيدا عن الذاتية .	08
	0.710	2.945	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على spss

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

يتبين من خلال الجدول 03 الذي يبين إجابات المستجوبين حول "كفاءة ومنهجية محافظ الحسابات" نلاحظ أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 3 و 2.77 أي يقع في المجال الثالث .

حيث احتلت الفقرات رقم (01)، (02)، (03) و (04) المرتبة الأولى تواليا بمتوسط حسابي 3.00 وانحراف معياري 0.001 والتي تنص على حرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته ومسايرة التطور، كذا أنه يقوم بأداء عمله بكل نزاهة وموضوعية، وهذا بإتباع معايير مهنية واضحة وسليمة، لامتلاكه المعرفة الكافية بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله. وهذا ما يبرهن مدى كفاءته، كما يشير إلى أن الفقرة رقم (08) احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.97 وانحراف معياري 0.183 والتي تنص " يبدي المراجع (محافظ الحسابات) رأيه المهني بكل استقلالية وحرية بعيدا عن الذاتية " وهذا ما يفسر منهجية التي يقوم عليها محافظ الحسابات، واحتلت الفقرة رقم (07) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.93 وانحراف معياري 0.254 والتي تنص " يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف الممارسات المحاسبية" وهذا ما يؤكد المستجوبين، واحتلت الفقرة رقم (05) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.90 وانحراف معياري 0.305 والتي تنص على "التزام محافظ الحسابات أثناء أداء الخدمة المهنية للعمل بالإجراءات المنصوص عليها في القانون" مما يؤكد موافقة أفراد العينة على صحتها ، كما احتلت الفقرة رقم (06) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.77 وانحراف معياري 0.430 والتي احتوت على العبارة التالية " يقوم محافظ الحسابات بدراسة مدى صحة التقديرات المحاسبية" .

التفسير : من خلال ما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 2.945 وبانحراف المعياري 0.710 مما يبين أن أفراد العينة يؤيدون أن لدى محافظ الحسابات كفاءة ومنهجية ملائمة لأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية .

الجدول 04 : يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الثاني تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
04	0.379	2.83	تتميز الممارسات المحاسبية بالمصادقية في إعداد التقرير .	09
05	0.461	2.83	يوجد حرص من قبل المهنيين على التطبيق الصارم لأحكام لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	10
01	0.254	2.93	يوجد وعي بضرورة التفريق بين مختلف العناصر في القوائم المالية .	11
02	0.305	2.90	يتم الحرص على ضرورة توفير معلومات كافية عند إعداد التقارير المالية .	12
07	0.507	2.53	تحرص كل مؤسسة بتطبيق الممارسات المحاسبية بما يتوافق مع الحقائق الاقتصادية .	13

06	0.596	2.70	تعتمد المؤسسة على تطبيق العمليات والمعاملات بما يتوافق مع دليل الحسابات عند القيام بعملية الإفصاح .	14
03	0.434	2.87	تلتزم المؤسسة على تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة لطبيعة نشاطها .	15
	0.248	2.80	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على spss

نلاحظ من خلال الجدول 04 والذي يبين إجابات الأفراد حول " الممارسات المحاسبية " إذ نلاحظ أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 2.53 و 2.93 حيث يقع في المجال الثالث .

حيث يشير الجدول رقم 04 إلى أن الفقرة رقم (11) التي تنص على أن " يوجد وعي بضرورة التفريق بين مختلف العناصر في القوائم المالية " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.93 وانحراف معياري 0.254 وهذا يؤكد أن أفراد العينة يدرون ذلك ، كما احتلت الفقرة رقم (12) التي تنص " يتم الحرص على ضرورة توفير معلومات كافية عند إعداد التقارير المالية " بمتوسط حسابي 2.90 وانحراف معياري 0.507 المرتبة الثالثة، فيما احتلت الفقرة رقم (01) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.83 وانحراف معياري 0.397 والتي نصت على " تتميز الممارسات المحاسبية بالمصادقية في إعداد التقرير " مما يثبت أن الممارسات المحاسبية غالباً ما تتسم بالمصادقية ، كما حصلت الفقرة رقم (10) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.83 وانحراف معياري 0.461 والتي نصت على " يوجد حرص من قبل المهنيين على التطبيق الصارم لأحكام لما جاء في النظام المحاسبي المالي " مما يؤكد أن أفراد العينة يحرصون على التطبيق الصارم للأحكام ، أما الفقرة رقم (14) التي تنص " تعتمد المؤسسة على تطبيق العمليات والمعاملات بما يتوافق مع دليل الحسابات عند القيام بعملية الإفصاح " على المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.70 وانحراف معياري 0.434، فيما احتلت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي تنص على أن " تحرص كل مؤسسة بتطبيق الممارسات المحاسبية بما يتوافق مع الحقائق الاقتصادية " بمتوسط حسابي 2.53 وانحراف معياري 0.507 الفقرة رقم (13) .

التفسير : من خلال ما تم ذكره يتبين أن المتوسط الحسابي العام لمحور الممارسات المحاسبية بلغ 2.80 وانحراف معياري 0.248 ، وهذا ما يثبت أن أفراد العينة يلتزمون بتطبيق الممارسات المحاسبية .

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

الجدول 05 متوسط إجابات العينة على المحور الثالث دور محافظ الحسابات من تفعيل الممارسات المحاسبية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
16	يحرص محافظ الحسابات أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة .	2.83	0.461	03
17	يعمل محافظ الحسابات على التأكد من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .	2.93	0.254	01
18	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة وذات مصداقية .	2.93	0.254	02
19	يحرص محافظ الحسابات على ضرورة تكيف الواقع الجبائي بما يتوافق مع الواقع المحاسبي .	2.67	0.479	06
20	يتأكد محافظ الحسابات من قيام المؤسسة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاطها .	2.73	0.521	05
21	يعمل محافظ الحسابات على تكون تكلفة عناصر القوائم المالية تعد بمسؤولية وجدية .	2.80	0.407	04
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.82	0.233	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على spss

يتبين من خلال الجدول رقم 05 والذي يبين إجابات أفراد العينة حول " دور محافظ الحسابات من تفعيل الممارسات المحاسبية " نلاحظ أن المتوسط الحسابي يقع في المجال الثالث بمعدل يتراوح بين 2.93 و 2.67 . حيث حصلت الفقرتين رقم (17) و(18) على المرتبة الأولى والتي نص محتواهم على " يعمل محافظ الحسابات على التأكد من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، و يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة وذات مصداقية " بمتوسط حسابي 2.93 وانحراف معياري 0.254 وهذا ما يؤكد حرص محافظ الحسابات على ضرورة الإفصاح في القوائم المالية وأن تكون الحسابات منتظمة وذات مصداقية ، أما الفقرة رقم(16) احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.83 وانحراف معياري 0.461 والتي نصت على " يحرص محافظ الحسابات أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة" مما يدل على أن أفراد العينة يدعمون هذه الفرضية في أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة ، كما احتلت الفقرة رقم (21) بمتوسط حسابي 2.80 وانحراف معياري 0.407 المرتبة الثالثة والتي نصت على " يعمل محافظ الحسابات على تكون تكلفة عناصر القوائم المالية تعد بمسؤولية وجدية " ، فيما تحصلت الفقرة رقم (20) على المرتبة الرابعة والتي نصت على " يتأكد محافظ الحسابات من قيام المؤسسة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية الملائمة

لطبيعة نشاطها" بمتوسط حسابي 2.73 وانحراف معياري 0.521 ، وفي الأخيرة جاءت الفقرة رقم (19) بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري 0.479 والتي تنص على " يحرص محافظ الحسابات على ضرورة تكيف الواقع الجبائي بما يتوافق مع الواقع المحاسبي" مما يدل على أن أفراد العينة يدعمون فرضية حرص محافظ الحسابات على ضرورة تكيف الواقع الجبائي مع الواقع المحاسبي .

التفسير: من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 2.82 بانحراف معياري 0.233 مما يدل أن أفراد العينة يثبتون دور محافظ الحسابات من تفعيل الممارسات المحاسبية .

3. تحليل النتائج. من خلال المعطيات السابقة يمكننا إجراء اختبارات والتحقق من مدى صحة الفرضيات

1.3 نتائج اختبار الفرضية الأولى:

H0: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في إتباع منهجية مهنية واضحة وسليمة مع إبداء رأي مهني مستقل بعيدا عن الذاتية.

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في إتباع منهجية مهنية واضحة وسليمة مع إبداء رأي مهني مستقل بعيدا عن الذاتية.

الجدول 06 نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل العلمي

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة sig
بين المجموعات	0,017	4	0,004	0,823	0,523
داخل المجموعات	0,129	25	0,005		
المجموع	0,146	29			

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 06 أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى 0.523 هي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ومنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في إتباع منهجية مهنية واضحة وسليمة مع إبداء رأي مهني مستقل بعيدا عن الذاتية.

2.3 نتائج اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة.

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة.

الجدول 07 نتائج تحليل الأحادي (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة sig
بين المجموعات	0,189	4	0,047	0,744	0,571
داخل المجموعات	1,590	25	0,064		
المجموع	1,780	29			

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 07 أن قيمة الدلالة الإحصائية 0.571 هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، ومنه فإنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي في تطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة.

3.3 نتائج الفرضية الثالثة:

H0: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي حول مدى فاعلية

ومساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي حول مدى فاعلية

ومساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية.

الجدول 08 نتائج تحليل الأحادي (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة sig
بين المجموعات	0,1900	4	0,0470	0,8560	0,5030
داخل المجموعات	1,385	25	0,0550		
المجموع	1,575	29			

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتبين من خلال الجدول 08 أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة هي 0.503 هي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ومنه فإنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف مؤهلهم العلمي حول مدى فاعلية ومساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية

4. خاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها والمتعلقة بتقييم دور محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية توصلنا إلى عدة نتائج هي كالتالي:

1.4 النتائج النظرية :

➤ مهنة محافظ الحسابات هي عملية منهجية منظمة.

- تهدف مهنة محافظ الحسابات على تحقيق المنفعة العامة للمجتمع.
- يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير المهنية وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية.
- يساهم الإصلاح المحاسبي في ترقية وتطوير الممارسات المحاسبية.
- تعد الممارسات المحاسبية الركيزة الأساسية من أجل الوصول إلى نتائج دقيقة وذات درجة عالية من المصدقية.
- تعتبر الممارسات من أحسن الطرق المفاضلة من قياس واعتراف وتسجيل تساعد المحافظ في اتخاذ قراراته في عملية الإفصاح.

2.4 النتائج التطبيقية واختبار الفرضيات:

بعد دراسة وتحليل الجانب التطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج وهي كالتالي:

- بلوغ المتوسط العام للمحور الأول والمتعلق بكفاءة ومنهجية محافظ الحسابات بنسبة جد مقبولة مما يعني أن محافظ الحسابات يحرص على التحصيل العلمي المستمر والمعرفة الكافية بالمبادئ المحاسبية التي تساعده بشكل عام في أداء عمله بكل نزاهة وموضوعية لإبداء رأيه المحايد والفني.
- بلوغ المتوسط العام للمحور الثاني والمتعلق بتطبيق الطرق والممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة تتجه نحو الموافقة أي أن الممارسات المحاسبية تتميز بمصدقية مما لها دور في تحسين جودة المعلومات وموثوقية القوائم المالية، وأن كل مؤسسة مطالبة بانتهاج سياسة واضحة في تطبيق الممارسات المحاسبية الأكثر ملائمة لطبيعة عملها ونشاطها مما يساعدها في تسهيل عملية اتخاذ القرار.
- بلوغ المتوسط العام للمحور الثالث المتعلق بمدى فاعلية ومساهمة دور محافظ الحسابات من تفعيل الممارسات المحاسبية نحو اتجاه موافق أي أن فاعلية محافظ الحسابات في الممارسات المحاسبية تكمن إعداد تقارير مالية غير متحيزة وذات مصداقية وتتسم بالشفافية.
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول إتباع منهجية مهنية واضحة وسليمة مع إبداء رأي مهني مستقل بعيدا عن الذاتية تعود على متغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء أفراد العينة باختلاف خبراتهم حول مدى فاعلية ومساهمة محافظ الحسابات في تفعيل الممارسات المحاسبية تدعم مؤهل الخبرة.
- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة بين المحور الثاني والمحور الثالث بمستوى دلالة 0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05.

5. قائمة المراجع:

- أحمد تيجاني بالعروسي . (2010). النظام المحاسبي المالي . الجزائر: دار هومة.

تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية

- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021 -

-
- الجريدة الرسمية الجزائرية . (2010). القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: القانون الجزائري.
- الجريدة الرسمية الجزائرية. (2010). العدد 42 القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر : الجزائر ، الجريدة الرسمية الجزائرية .
- القانون 10-01. (2010). مرجع سابق ذكره.
- خالد أمين عبد الله . علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية) . عمان الأردن : دار وائل للنشر والتوزيع ط04 بتصرف.
- خديجة تمار . (2017). تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية. مستغانم: مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد08.
- عبد السلام عبد الله أبو سرعة . (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية مذكرة ماجستير علوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر .
- عمر شريفي . (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات . سطيف : مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف1 العدد12.
- فاتح سردوك. (2014). مسؤولية مراجع الحسابات . الجزائر: منتدى المحاسب العربي.
- قانون 10-01. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية المادة 63.
- محمد البشير غوالي. (2013). دور مراجع الحسابات في تلقيه احتياجات مستخدمي القوائم المالية . ورقلة : مجلة الباحث جامعة ورقلة العدد12.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي. (2006). المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات . الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة.
- محمد السيد سرايا . (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل . الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية.
- محمد القيومي وآخرون . (2015). المراجعة علما وعملا . مصر: دار التعليم الجامعي الاسكندرية .
- محمد أمين لونيسة . (2017). تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية . المسيلة: جامعة محمد بوضياف المسيلة أطروحة دكتوراه.
- محمد بن جميلة . (2011). مسؤوليات محافظ الحسابات في شركة المساهمة . قسنطينة : رسالة ماجستير جامعة قسنطينة.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي. (2002). المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية . الاسكندرية: الدار الجامعية الاسكندرية .