



ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية

د. احمد لعماري

أ. حكيمة مناعي

جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

laamariahmed@yahoo.fr

ملخص

هذا المقال محاولة متواضعة مني، لتبيان الأهمية القصوى لجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، والتي تأخذ من ضرورة ترشيد أداء المراجعين و المحاسبين، وتوجيههم التوجيه الصحيح والإشراف عليهم بالكيفية السليمة، لجعل هذه المعلومات سواء تعلقت بالجانب التسييري أو بالجانب المحاسبي والمالي عالية الجودة و التقليل من المخاطر المحتملة.

RESUME

Cet article, essaye de démontrer que la qualité des informations comptables dans l'entreprise, dépend de la bonne formation des comptables et des auditeurs, et que l'amélioration du statut professionnel et académique de l'auditeur, donne une garantie complémentaire a la qualité des informations produites et traitées tant que de nature managériale que comptable et financière et diminuera les risques probables.



المقدمة.

لقد أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي خاصة تلك التي لها شكل الشركة التجارية، سواء أكانت ملكيتها خاصة أم عامة، بحاجة ملحة إلى الخدمات المحاسبية والرقابية الجيدة والتي تنتجها مصالحتها المتخصصة أو باللجوء إلى مكاتب ومراكز وهيئات المحاسبة والمراجعة المستقلة، إذ أنه يتوجب على الجهة التي تؤدي هذا النوع من الخدمات أن تعي ثقل المسؤولية المنوطة بها في سبيل حماية الملكية وضمان صدق المعلومة، ولا بد لها أن تتوفر على محاسبين و مراجعين في مستوى المهمة الموكلة إليهم، حيث يجب على كل فرد ممن يقوم بأعمال المحاسبة والمراجعة، أن يكون ملما ومتلقيا لتكوين علمي عال جدا ومتميز و يجري تربصا مهنيا ملائما لطبيعة المهنة وكافيا من حيث اكتساب الخبرة الضرورية للممارسة العملية و أن يلتزموا بدقة فائقة بالضوابط والمعايير المحلية والدولية التي تحكم مهنتي المحاسبة والمراجعة حتى يؤدون عملهم على علم وبصيرة .

وتأسيساً على هذا الواقع، ظهرت دواعي الحاجة إلى ضرورة إعادة النظر في المعايير العلمية والشخصية التي يجب أن يتحلى بها المهنيون، ومن ثم شروط وطرق تكوين وتأهيل المحاسبين والمراجعين الجزائريين. ولقد قامت هيئة المحاسبة والمراجعة التابعة للمصنف الجزائري للمهنة - المنظمة النقابية الوحيدة المكلفة بالدفاع عن حقوق المهنيين المزاولين والتي تقوم بالإشراف على تكوين وتأهيل المحاسبين والمراجعين ومنح الاعتماد لكل عضو منتسب، ويتوفر على تلك الشروط- بمجهودات لتأهيل عينة من المهنيين في كل من فرنسا، مصر والجزائر، تحسبا لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وكذلك تقوم بعض المعاهد الخاصة و بعض المؤسسات الكبيرة مثل سوناتراك وسونالغاز وغيرهما، بتنظيم وتنفيذ مجموعة من البرامج التدريبية لتلبية هذه الحاجة على الأقل للموارد البشرية التابعة لها، ولقد اجتهد كذلك الأكاديميون في بعض الجامعات لتكوين فرق بحث من ذوي التخصص الدقيق والخبرة الواسعة في قيادة مشاريع على علاقة بتطوير المهنة وتنظيم ملتقيات متخصصة في علوم المحاسبة والمراجعة كما هو الحال بالنسبة لبعض الجامعات الجزائرية، سعيا إلى تطوير وترقية منظومة المعارف والموضوعات التي تحتويها هذه البرامج في ضوء احتياجات المؤسسات الطالبة للتدريب، ونعتقد أن هذه الجهود رغم تواضعها فهي البداية لوضع إستراتيجية وآفاق واعدة نحو إعداد محاسب ومراجع جزائري بمستوى دولي متميز و معترف به عالميا للقيام بمهامه وفقاً لمجموعة من المعايير والاشتراطات القانونية والمهنية الدولية، خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

إشكالية الدراسة.

تقوم إشكالية الدراسة على تساءل جوهري يتعلق بالقصور المسجل في مهنة المحاسبة والمراجعة و بأسباب تدني مردودية المحاسب والمراجع الجزائري وهل أن هذا القصور يعزى فعلا إلى نوعية التعليم و نقص المهارات المهنية اللازمة لتحقيق الجودة في الأداء المهني، أم أن هناك أسباب موضوعية أخرى كالتحفيز والحماية والحرية وغيرها... وبالتالي فإن هذه الدراسة تحاول الإجابة علي السؤال الآتي:



هل يتوفر لدى المحاسب والمراجع الجزائري التأهيل العلمي المتميز والمهارات المهنية المطلوبة، التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه؟ وهل يقوم المجتمع الجزائري بمجهودات معتبرة لتطوير وترقية مهنة المحاسبة والمراجعة؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق مقصد رئيسي يتمثل في وضع إطار عام للتكوين العلمي والعملية للمحاسب والمراجع الجزائري يناسب أداء المهنة و يجعله جديرا بهذا الموقع لحماية أصول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتوفير المعلومة الصحيحة والمناسبة، في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ومن هنا تنفرع أهداف فرعية أخرى منها:

- معرفة مدى توفر بعض المهارات المهنية في المحاسبين والمراجعين الجزائريين، بهدف معرفة أوجه النقص فيها، وبالتالي اقتراح السبل التي قد تسد هذا النقص.
- معرفة ما إذا كان المحاسبين والمراجعين الجزائريين أية فرص اتجاه اكتساب وتطوير هذه المهارات المهنية، لتحديد القصور إذا ما وجد، واقتراح سبل تلافيه.
- إبراز الطبيعة المميزة للمعلومة المحاسبية الجيدة وما هي دواعي الحاجة إلى محاسب ومراجع من طبيعة خاصة تناسب هذه الحاجة.
- بيان طبيعة المعارف (منظومة العلوم) التي يجب أن يتعلمها المحاسب والمراجع المناسب لأداء المهمة في ظل التحولات الراهنة للاقتصاد الدولي والمحلي.
- بيان التكوين المهني للمحاسب والمراجع المناسب ليأخذ بعدا دوليا ويلبي حتمية المرحلة.

فروض الدراسة:

- بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها، تم وضع الفرضيات التالية:
- لا يتوفر المحاسب والمراجع الجزائري على التأهيل العلمي و المهارات المهنية اللازمة لأداء عمله.
 - المستثمرين و الملاك لا يوفر فرص للمحاسب والمراجع الجزائري لتطوير تأهيله ومهاراته.
 - الدولة الجزائرية لا تهتم بتطوير المهنة بما يناسب التحولات الدولية.
 - لا يساهم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر (المدققين، والمستثمرين والأكاديميين الذين لهم اهتمامات بحثية بالموضوع).

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية الجودة بشكل عام وجودة المعلومة المحاسبية بشكل خاص في مجال اتخاذ القرارات كسبا لثقة المستثمرين (مساهمين حاليين، أو مساهمين محتملين)، وأن عمل المحاسب والمراجع المتميز بالأداء الدقيق من شأنه توفير هذه الجودة.

و تحاول الدراسة حث كل من القائمين على أمر مهنة المحاسبة والمراجعة، وأساتذة الجامعات والباحثين لاستيعاب أبعاد المشكلة، وتشجيعهم على طرق مجالات البحث لدراسة العلاقة بين البيئة المحاسبية المتغيرة باستمرار والمحاسب، والمهارات المهنية وقياسها واقتراح سبل تطويرها.

كما تعرض الدراسة مهارات مهنية، قد يفيد التعرف عليها، جمهور المحاسبين والمراجعين والبيئة المحيطة بهم إذا ما أحسن الاستيعاب والاستخدام، فقد تكون مهمة:



- للمحاسبين والمراجعين أنفسهم، ليتعرفوا على الصفات التي يجب أن يتحلوا بها في مجال مهنتهم، والتي تمكنهم من رفع مستوى أدائهم محليا ودوليا.
- للمؤسسات على اختلافها، والتي تقوم بتعيين محاسبين ومراجعين للعمل بصفة دائمة أو مؤقتة لفائدتها أو الاستفادة من خدماتهم الاستشارية والتوجيهية.
- لمصالح الدولة والمنظمات والهيئات المختصة في وضع خطط برامج التدريب ومناهج الدراسة للمحاسبين والمراجعين المتدربين في الجامعات و مراكز التدريب والمعاهد، المختلفة، التي تقوم بتأهيل الدارسين لمزاولة المهنة.

منهجية الدراسة:

لأغراض إنجاز الدراسة وتحقيق أهدافها، تم استخدام المنهج التكاملي، وهو منهج مركب من مناهج البحث الآتية: الوصفي، والاستقرائي، والتحليلي، والاستنباطي، والإحصائي، والتاريخي، والنقدي، أما خطة الدراسة فقد تم تقسيمها إلى جانبين كما يلي:

1: الجانب النظري للدراسة .

2: الجانب الميداني للدراسة .

الفصل الأول: الجانب النظري .

يختص هذا الفصل بعرض مفهوم وخصائص المحاسب والمراجع المتميز وبيان دواعي الحاجة إلى محاسب ومراجع ذو تكوين علمي ومهني خاص يوائم طبيعة المرحلة ويلبي احتياجات المؤسسات الاقتصادية ويطمأن المستثمرين(1).

ذلك لان المحاسبة مهنة، أساسها القياس وتوصيل النتائج إلى من يهمهم موضوع القياس، ولأن كل من المحاسب والمراجع يعتبر مسؤول عن أداء عمليتي القياس والتوصيل، لذلك وجب امتلاكه بعض السمات والمهارات التي تكفل له جودة الأداء، وتسمح له من خلال تطويرها التميز في هذا الأداء، حتى يتحقق نجاحه في إخلاء مسؤوليته بالكيفية الملائمة للبيئة المحاسبية والرقابية التي يعمل بها.

وهذا ما دعا المنظمات المهنية المحلية والدولية، إلى إصدار معايير في شكل قواعد وتوصيات بأهمية العناية الفائقة ببرامج التعلم والتعليم للتخصصات ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة، بهدف إعداد وتأهيل محاسبين ومراجعين ذوي مستوى معرفي راق جدا ومهارات مهنية فائقة.

و المعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، و من هنا يتبين أن المعايير تمثل مرجع لأعمال المحاسبين والمراجعين، وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة، وبمشاركة ومساهمة مكاتب التدقيق الكبرى، و نخلص بالقول إلى أن المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحترمها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهنته(2) وهي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تبررها وتدعمها. وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينات وهي بصفة عامة كما حددها مجمع المحاسبين الامركيين تنقسم إلى ثلاثة مجموعات(3):

¹ إن امتلاك المهارات يعطي مؤشرا جيدا على أن الفرد لديه الإمكانية للأداء الكفاء في مكان العمل، لمعرفة المزيد يرجى مراجعة:
- IFAC Education Committee, IES 6: Assessment of Professional Capabilities and Competence ", (www. Ifac.org/store/category.tml?category=Education/, October, 2003), Para 3.
2 Claude Grenier et Jean Bonbouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003., PP 98-99.

3 وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 1989، ص53.



. معايير عامة.

. معايير العمل الميداني.

. معايير إعداد التقرير.

وقد وضعت هذه المعايير لغرض تحقيق الأهداف التالية: (4)

- تحديد المبادئ الأساسية التي يجب إتباعها عند القيام بالتدقيق.

- إيجاد إطار مرجعي من أجل تطبيق وتوسيع نشاطات التدقيق.

- إعداد مقاييس تحديد تنفيذ التدقيق الداخلي.

- تسهيل تحسين الإجراءات التنظيمية والعمليات.

ويمكن ذكر العديد من المنظمات المهنية المهمة بتكوين وتأهيل المحاسب والمراجع بشكل جيد،

والتي وضعت معايير لهذا الغرض وفي مقدمتها يأتي الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC: International

المهنيين، تمكنهم من الإلمام بمقتضيات المهنة، منها المعيار رقم (3) بعنوان (مهارات مهنية

Professional Skills)، والذي يتضمن تطوير خمس مجموعات من المهارات تندرج تحت العناوين

الرئيسية الآتية: (5)

(1) مهارات ذهنية: وهي مهارات تمكن المحاسب من تحصيل المعارف المحاسبية اللازمة

لحل مشاكل العمل، وتقع هذه المهارات في ستة مستويات مرتبة تصاعديا وهي: مهارة

المعرفة، ومهارة الفهم، ومهارة التطبيق، ومهارة التحليل، ومهارة التركيب، ومهارة التقويم.

(2) مهارات فنية ووظيفية: وهي مهارات تمكن المحاسب من خلق خلفية علمية تمكنه من حسن

الأداء، ومن أمثلتها مهارة استخدام تطبيقات الأعداد، ومهارة استخدام تقنية المعلومات.

(3) مهارات شخصية: وهي مهارات تمكن المحاسب من التعلم وتهذيب سلوكه وتغيير اتجاهاته

بما يلاءم بيئة العمل، ومن أمثلة هذه المهارات مهارة القدرة على إدارة الذات، ومهارة

المبادرة، ومهارة القدرة على التأثير.

(4) مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم: وهي مهارات تمكن المحاسب من الاتصال

والعمل مع الآخرين لصالح منفعة العمل، مثل مهارة التفاوض، ومهارة العمل ضمن فرق

العمل بفعالية.

(5) مهارات تنظيمية وإدارة الأعمال: وهي مهارات تمكن المحاسب من فهم مظاهر سير العمل

في بيئة عمله، لأنه أصبح جزء من فريق صنع القرار، ومن أمثلة هذه المهارات مهارة

التخطيط الاستراتيجي، ومهارة صنع القرار، ومهارة القيادة.

وهناك الكثير من الهيئات والمنظمات المهتمة بالموضوع وجميعها اتفق على ضرورة توفر

جملة من المعايير في المحاسب والمراجع على حد سوي، فهناك من يصنف معايير التدقيق

بكيفيات مختلفة ولكنها تصب في النهاية في المجموعات الثلاثة السابقة الذكر وعلى سبيل

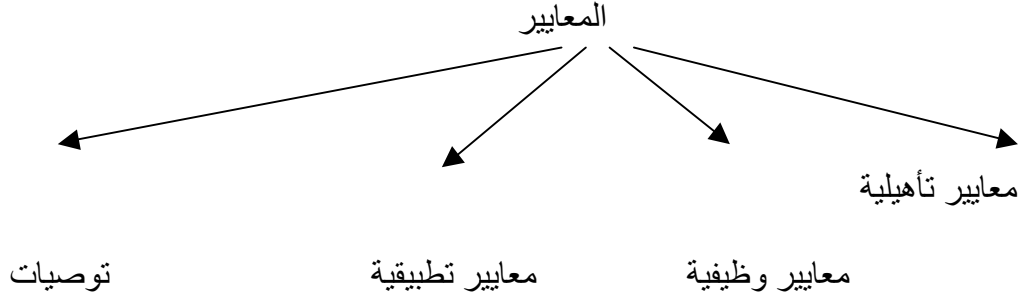
المثال نورد التصنيف المنشور من طرف المنظمة المهنية الدولية للتدقيق، مختصرا في

الشكل التالي: (6)

4 نفس المرجع.

⁵ IFAC Education Committee, IES3: **Professional Skills**, (www.ifac.org/store/category.tml?category=Education/ ,October,2003).

⁶ Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 99.



- المعايير التأهيلية تشرح المميزات التي يجب أن تتوفر في المنظمات أو الأفراد الذين يقومون بنشاطات التدقيق.
 - المعايير الوظيفية تصف طبيعة نشاطات التدقيق الداخلي وتحدد معايير النوعية التي تسمح بتقييم النشاطات.
 - المعايير التطبيقية توضح المعايير العملية للمهام الخاصة.
- ونجد إضافة إلى المعايير نصوص تطبيقية ليست إجبارية وتعتبر بمثابة توصيات (7).
- ولمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى مجموعة المعايير المنشورة من طرف المنظمات الدولية وبدورنا سنحاول تزويد الطالب ببعض التفاصيل حول هذه المعايير لكونها مهمة وتحكم نشاط المدقق وتضبطه (8).

و تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة الحاسبة و المراجعة، و المقصود بهذه المعايير، أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة والمهارة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا و مدربين مهنيًا. و توصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة، و تعتبر " شخصية"، لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المحاسب و المراجع.

و من ثم يمكن القول، بأنه للحصول على معلومات صحيحة وصادقة ومناسبة بجودة عالية، يتعين أن يكون المحاسب المعد لهذه المعلومات و المراجع الذي يبدي فيها رأيا فنيا محايدا، على درجة كبيرة من التكوين و الكفاءة المهنية المتميزة، و أن يتمتع بالسلطة الكافية و بالاستقلال المطلوب، و يتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه.

و لقد اهتمت الهيئات والتنظيمات المهنية في الدول النامية بالتشريعات التي صدرت عن المنظمة الدولية للمعايير و التي سوف نتناول منها في هذا المبحث ما يتعلق بتكوين و تأهيل المحاسب و المراجع.

المبحث الأول: التأهيل العلمي و العملي.

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المحاسبة و المراجعة بدون التعليم الممتاز و الخبرة العميقة في هذا المجال و التي تمكنه من انجاز الأعمال المحاسبية بتميز و إبداع رأي فني تتق فيه و تعتمد عليه أطراف متعددة لها مصالح بالمؤسسة، في اتخاذ قرارات تشغيلية و استثمارية هامة ومختلفة.

و ينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المحاسب و المراجع المتميز وهما: (9)

7 Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 100.

8 www.theiia.org

9. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة المراجعة: الأسس العلمية و العملية الدار الجامعية: الإسكندرية، ص 56.



1. التأهيل العلمي:

على المحاسب أو المراجع أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة و المراجعة و الذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد و الكليات و المراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دوليا. والقاعدة العامة ترى و أن الحصول على هذه الشهادة قد لا يكفي بل يجب مواصلة التكوين و تجديد المعارف باستمرار، فالمراجع الناجح هو الذي يدرك أن مستوى التعليم الذي حصل عليه منذ عدة سنوات مضت ربما لا يكون كافيا لمقابلة متطلبات المعيار العام الأول من معايير المراجعة(10). فالمحاسب و المراجع على حد سواء مطالبان و بصفة مستمرة ، بتحديث معلوماتهما و الإلمام بأحدث التطورات العلمية و التكنولوجية في محيط المهنة، و تقوم المنظمات المهنية خاصة في أوروبا ، اليابان و الولايات المتحدة ، بجهد كبير في هذا الغرض عن طريق تقديم برنامج دائم يضمن التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنة، إيمانا بان المحاسب و المراجع يجب أن يكون مواكبا للتغيرات البيئية بكل أبعادها وان يكون أيضا على معرفة تامة بالإصدارات الجديدة التي تصدر عن هيئة معايير المحاسبة و المراجعة التي تصدر عن لجنة معايير الدولية و الإصدارات التي تنشرها المنظمات و الهيئات الأخرى محلية كانت أو دولية، و كل ما يتعلق بأداب و سلوك المهنة و جميع البيانات الرسمية الأخرى الصادرة. و يحصل كثير من المحاسبين و المراجعين على دراسات مجانية على نفقة الدولة أو المنظمة أو المؤسسة لفائدة محاسبيها و ذلك لتنمية المهارات الفنية لهؤلاء.

و كما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تجديد المقررات الدراسية بما يوافق تغير البيئة المحاسبية، كوسيلة فعالة للاحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب و المراجع في مجالات التخصص، و موضوع التعليم المستمر من الأهمية بمكان، إذ نجد بعض الولايات في أمريكا لا تجدد ترخيص المحاسب إلا إذا قدم ما يثبت حضوره عددا من المقررات الدراسية الإضافية المعدة لهذا الغرض (مثلا 120 ساعة دراسية كل 3 سنوات) للتعليم المستمر، و سواء كان هذا الالتزام قانونيا أو غير ذلك ، فيجب على المحاسب و المراجع أن يقبل الالتزام بأن يكون على درجة عالية من الكفاءة في جميع أوجه عمله(11).

إن هذا المعيار لا يجب أن يقتصر فقط على الجوانب المحاسبية و لكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى مثل العلوم السلوكية و الإدارة و طرق الاتصال بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كالأحصاء، بحوث العمليات... الخ، و تكنولوجيا المعلومات و التي تمكن المحاسب من انجاز الأعمال بدقة و المراجع من إبداء رأيه الفتي المحايد فيما يعرض عليه من قوائم و تقارير(12). لان الأفراد الذين يخطون ليصبحون محاسبين و مراجعين أكفاء يجب أن يتميزوا بالاجتهاد و الاتجاه السليم نحو التعلم و تطبيق ما هو جديد و الذي ينبع من الشعور الذاتي بأن الدور المنوط بهذه المهمة ثقيل جدا.

2: التأهيل العملي (الخبرة المهنية).

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة و المستوى الأكاديمي للمحاسب و للمراجع و من ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة. أي يجب أن

10 . حي القاضي و حسين دحوح أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، دار وراق للنشر و التوزيع عمان 1999، ص 74 .

11 د/ مصطفى عيف خضير، المراهية: المفاهيم و المعايير و الاجراءات مطابع جامعة الملك سعود 1996، ص 82 .

12 منصور أحمد البدوي ، د/ شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة الإسكندرية 2002-2003 ص 27 .



يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية، فالاختلافات في الممارسة و التطبيق العملي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص، و من ثم فعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعناية و إشرافه جيد و تقديم العون له خلال فترة التدريب و هذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص، أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى(13). و مع ذلك فيجب على المدرب تزويدهم بالخبرة اللازمة لأداء الأعمال المتعلقة بمهنتهم كما لو كان موقفا من بقاءهم في مكتبة، فالمدرّب عليه التزام مهني بمشاطرة الآخرين في معلوماته و خبرته و في مساعدة المتدربين على الحصول على الخبرة الكافية لكي يصبحوا محاسبين متميزين و مراجعين مؤهلين.

إن التأهيل العلمي و العملي يكمل كل منهما الآخر عند قيام المراجع بأداء مهمته، و يجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات و يدرس و يطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية و الخاصة بالمبادئ المحاسبية و إجراءات المراجعة (14).

المبحث الثاني: الاستقلال و الحياد.

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها، إلى الحصول على معلومات ذات ثقة و مصداقية للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مستقبلية. و هذه الثقة و المصداقية تنبع من مدى استقلال و حياد المراجع في إبداء رأي يقوم على النزاهة و الموضوعية، فمهما كانت كفاءة المراجع الفنية فإنه لا يجب أن ينقصه الحياد اللازم للاعتماد على ما يرد في تقريره، و نعني بالحياد أن يلتزم المراجع بالنزاهة ليس فقط فيما يتعلق بتقييم أداء إدارة المشروع أو بما يتعلق بأداء واجبه تجاه الملاك الذين وضعوا فيه تلك الثقة، بل أيضا فيما يتعلق بالأطراف الأخرى التي قد تعتمد على تقريره كالمقرضين، المستثمرين الحاليين و المرتقبين ... الخ .

و من المهم جدا للمهنة أن توفر عنصر الثقة في حياد المراجع خاصة المستقل بمعنى الخارجي، و أن تطمأن الأطراف ذات المصالح و مستخدمي القوائم المالية، و قد تنزعزع هذه الثقة إذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوافر أو لوجود ظروف يعتقد ذوي المصالح أنها من المحتمل أن تؤثر على الحياد، فمثلا المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة أعمال مؤسسة كان في يوم ما مديرا لها، أو شريكا فمن حق مستخدمو المعلومات المحاسبية أن يرفضوه كمراجع لهذه المؤسسة بالرغم من أنه قد يكون نزيها في رأيه و ذلك لاعتقادهم بأنه في الواقع سيكون مراجعا لعناصر ناتجة عن قرارات اشترك في اتخاذها و لو بصورة جزئية (15).

لذلك فالمراجع لا يجب أن يكون محايدا فحسب، بل يجب عليه أيضا أن يتجنب المواقف التي تؤدي إلى تشكيلك الغير في حياده .

1: شروط استقلال المراجع.

إن تحديد مدى الثقة و الاعتقاد على رأي المراجع يكون على أساس مدى استقلاله و حياده، لذا ينبغي توافر الشرطين أو العاملين التاليين لتحديد مدى استقلالية المراجع.

¹³ محمد أحمد خليل، المراجعة و الرقابة الداخلية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص 42.

¹⁴ عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص 51

¹⁵ محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص 43.



أ. عدم وجود مصالح مادية للمراجع .

بمعنى يجب أن لا تكون له مصالح مادية مع 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 العالية الختامية، وهذا بطبيعة الحال باستثناء أتعابه المتفق عليها، بمعنى أنه لا يجب أن يكون المراجع الخارجي أحد المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها (16).

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني.

بمعنى استقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم العالية لنتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع، و يمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر الضغط، و من بينها إجراءات تعيين و عزل المراجع الخارجي و كيفية تحديد أتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الجهة التي يتم مراجعة أعمالها إلا و هي إدارة المشروع و لذلك يتم في يد التعيين و العزل و تحديد الأتعاب من خلال الملاك (الشركاء و الجمعية العمومية للمساهمين)، وعند التفكير في عزل المراجع يعطي له الحق في الدفاع عن وجهة نظره و مناقشة أسباب العزل، كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب (17).

مما سبق نستنتج أنه لكي يتحقق الاستقلال الكامل في المراجع لا بد أن يتوافر الشرطين أو العاملين الأول و الثاني لا فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أو يلغي تماما الثاني و من ثم الاستقلال الكامل .

2 : أبعاد استقلال المراجع.

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

أ. الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

بمعنى أنه لا بد أن يتمتع المراجع بحرية كاملة عن إعداده لبرنامج المراجعة، من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أداءه و ذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها بدون أي تدخل من الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه و كذلك تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع (18).

ثانيا : الاستقلال في مجال الفحص : و يعني ذلك عدم وجود أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة و السياسات و المفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، و يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :

1- حق المراجع الكامل في الاطلاع و الفحص لجميع سجلات و دفاتر و مكاتب و فروع الشركة و كذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر .

(16)- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 41 .

(17)- عبد الفتاح الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص 67 .

(18)- محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية 1993 . ص 73 .



2- التعاون المثمر و الفعال بين لمراجع و بين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص و أداء الاختيارات .

3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص ، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات و المستندات دون مراجعة أو فحص .

4- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الشخص و إبداء الرأي (19).

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

إن هذا الاستقلال يتضمن عدة جوانب أهمها :

1- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير .

2- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع و المرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية .

3- تجنب استخدام العبارات و الألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو دون قصد، و ذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات و التوصيات في تقرير المراجعة (20).

* و يمكن تصور العلاقة بين مجال الفحص و كيفية إعداد التقرير، من خلال القول بأنه : " إذا أخبرتنا بما يجب أن نقوم به من فحص، فسوف نخبرك بما يمكن أن تكتبه في تقريرنا ، و إذا أخبرتنا بماذا تريد أن نقوله في تقريرنا فسوف نخبرك بما يتعين عليك القيام به من فحص و اختبارات " (21).

المبحث الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة.

نص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يلي:

" يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص و في إعداد تقريره". و هذا المعيار الهدف منه هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله، فمن حق الجمهور العام أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة نفسها ، و يجب على المراجع أن يبذل في عمله درجة العناية و المهارة المعقولة، فإذا لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب و أخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونية .

و معيار العناية المهنية يوجب على كل شخص يعمل في مكتب المراجع تخطيط عملية المراجعة تخطيطا كافيا، و جمع قدر كاف من أدلة الإثبات المقنعة وإعداد أوراق المراجعة بعناية و تقييم القوائم المالية، و إعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه بكل دقة (22).

انطلاقا مما سبق نقول بأنه على المراجع احترام نصوص العقد الذي يربطه بالمؤسسة محل المراجعة و ان يبذل في انجاز المهمة المسطرة عناية الرجل المعتاد، و إن أي اخفاق في ذلك سوف يترتب عنه مساءلة المراجع ليس أمام العميل (صاحب المؤسسة) فقط بل أمام كل الأطراف التي لها مصلحة من عملية المراجعة، لذلك فقد خصصنا جزءا من هذا المبحث

(19) - محمد سمير الصبان، نفس المرجع السابق، ص 74 .

(20) - عبد الفتاح الصحن و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص 68 .

(21) - عبد الفتاح الصحن و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص 69 .

(22) - مصطفى حسنين خضير ، المراجعة : المفاهيم و المعايير و الإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود 1996 ، ص 45 .



سنتناول فيه بشيء من الاختصار هذه المسؤوليات و قبلها سوف نتعرض أيضا بصورة موجزة لأنواع الأخطاء التي قد يرتكبها المراجع و تترتب عنها المسؤولية التي يتحملها هذا الأخير .

1 : أنواع الأخطاء.

ترتب الأخطاء بحسب الأهمية فهناك الخطأ البسيط والعفوي و هناك التقصير : (23).
أ: **الخطأ العفوي**: إن الإنسان خطأ بطبعه، و عليه فإن الخطأ العفوي هو ما يرتكبه الشخص الحريص على شؤونه و الساهر على مصالحه مثل: ارتكاب أخطاء حسابية، الترحيل... الخ .
ب: **التقصير**: و يفرق بين التقصير البسيط، وهو خطأ يرتكبه الرجل العادي عند قيامه بشؤونه الخاصة مثل: الاكتفاء بتصريحات المسؤولين دون مراجعة قوائم الجرد، و التقصير الجسيم ، الذي لا يفترض أن يرتكبه الشخص العادي و اقل الناس اهتماما بشؤونه مثل توزيع أرباح خيالية، الاكتفاء بمراجعة العمليات الحسابية فقط... الخ .
* و إذا كان المراجع الخارجي غير مسئول عن الخطأ التافه فهو مسئول عن كل تقصير (24).

2 : مسؤولية المراجع.

يعتبر المراجع على العموم مسئولا مسؤولية بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج، وهو مسئولا مسؤولية مدنية، جنائية و تأديبية (25).
أولا: **المسؤولية المدنية**: إن المراجع مسئول تجاه العميل و تجاه الغير (الطرف الثالث) و عليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء و ذلك التقصير.
ثانيا **المسؤولية الجنائية**: قد يجد المرجع نفسه مسئولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص القانون في الحالات التالية:
تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة كأن يتعمد تزوير أي بيانات أو كتابة ملاحظات و تفسيرات مضللة على طلب أو تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقا لهذا القانون... إلخ .
عدم احترام سر المهنة .

ثالثا: **المسؤولية التأديبية**: إذا أخل المراجع باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و المنظمات المهنية التي ينتسب إليها ، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا أو لوما ، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة .
و خلاصة نقول: تتعلق المعايير العامة بالتأهيل و الصفات الشخصية للمدقق و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب في مثل هذه المهام، فيجب أن يكون عال التكوين والخبر والمهارة، وقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة في ثلاثة مجموعات:
- يجب أن يكون المدقق من الأشخاص المدربين وذو كفاءة عالية وان يتمتع بقدر كاف من التأهيل العلمي والعملية.

- أن يكون محتفظا بشخصيته وتفكيره المستقل بعيدا عن أية مؤثرات قد تؤثر في نوعية عمله.
- يجب أن يبذل كل جهده والعناية الكافية في قيامه بعملية التدقيق وأن يكون حذر عند ممارسته للمهنة وعند أداء المهمة وإعداد التقرير.

(23) - محمد بوتين / المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

ص 37 .

(24) - محمد بوتين - المرجع السابق - ص 37

(25) - محمد بوتين - المرجع السابق - ص 57



الفصل الثاني: الجانب الميداني .

يعتمد الجانب التطبيقي من الدراسة في تحقيق الهدف العملي، وذلك من خلال تجميع وتحليل البيانات المطلوبة لذلك، وتشتمل الدراسة العملية على جانبين؛ الأول ميداني، والآخر تحليلي :
المبحث الأول. مجتمع الدراسة: تم في هذا الجانب قياس⁽²⁶⁾ بعض المهارات لعينة مجتمع الدراسة، ويشتمل هذا الجانب على عدة مراحل هي كالتالي :

1/ تحديد مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة، والبالغ عدده 614 فرد مستجوب، من الفئات التالية:

- 1- المحاسبون، مدققو الحسابات الخارجيين(محافظو الحسابات) والخبراء المحاسبون المعتمدون والمنخرطون في جمعية المحاسبين أو المصنف الوطني، والبالغ عددهم 398 فرداً.
 - 2- المستثمرين والملاك. وتم اختيار مفردات عينة البحث منهم من بين المستثمرين من المؤسسات والممثلين بالشركات التجارية والصناعية والخدمية، البالغ عددها 191 فرداً؛ وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.
 - 3- الاكاديميين ممن لهم اهتمامات بحثية بالموضوع من جامعات جزائرية والبالغ عددهم 25 فرداً.
- 2/توزيع عينة الدراسة:**

نظراً لعدم تناسب عدد المفردات في كل فئة من الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة، فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية غير تناسبية، حيث تم اختيار كامل العدد الموجود من الاكاديميين الذين لهم اهتمامات بحثية بالموضوع نظراً لصغر حجم هذه الفئة مقارنة مع الفئات الأخرى ، وذلك على حساب عدد أفراد العينة في الفئات الأخرى، وبالتالي تكون النتيجة كما في الجدول الموالي:

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة

المحاسبين والمدققين	المستثمرين والملاك	من لهم اهتمامات بالموضوع	المجموع
398	191	25	614
%64,8	%31.1	%4.1	%100
140	66	30	236
%59.3	%28	%12.7	%100
110	51	17	178

(26) القياس هو أرقام تعطى بموجب قواعد لتمثيل مقادير الصفات الموجودة في الأشياء، ويلزم القياس مصطلحان يرتبطان به ارتباطاً وثيقاً هما " الاختبار Test"، و " التقويم Evaluation"، ويعتبر الاختبار أضيقيهما، وهو غالباً ما يتضمن مجموعة قياسية موحدة من الأسئلة لكي يجيب عليها الفرد المفحوص، ونتيجة لإجابته عن هذه السلسلة من الأسئلة، نحصل على قياس كمي رقمي، يمثل مقدار وجود خاصية معينة لدى ذلك الشخص، وهو ما انتهجه الباحثة. المرجع: عبد الجليل إبراهيم الزويبي، وآخرون، الاختبارات والمقاييس النفسية، (الجمهورية العراقية، وزارة التعليم والبحث العلمي: جامعة الموصل، 1981)، ص 7.



نسبة الاستجابة	% 78	%77.3	%56.7	%75.1
----------------	------	-------	-------	-------

وقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (2)

مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
1	دائماً
2	غالباً
3	أحياناً
4	نادراً
5	على نحو معدوم

كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (3)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الدرجة	الأهمية	الوسط الحسابي
1- أقل من 1.75	دائماً	أو مهم جداً
1.75 - أقل من 2.5	غالباً	أو مهم
2.5 - أقل من 3.25	أحياناً	أو متوسط الأهمية
3.25 - أقل من 4	نادراً	أو قليل الأهمية
4 - 5	على نحو معدوم	أو عديم الأهمية

3/خصائص عينة الدراسة:

يلاحظ من الجدول رقم (4) أدناه بأن المستوى التعليمي لمدققي الحسابات، والمستثمرين ومن لهم اهتمامات بحثية بالاستثمار يعد مرتفعاً، حيث كانت الأكثرية ممن يحملون درجة ليسانس في التخصص وبما نسبته 58% من إجمالي عينة مدققي الحسابات، و 65% من إجمالي عينة المستثمرين، و 41% من إجمالي عينة الأشخاص الذين لهم اهتمامات بحثية بالاستثمار، ونستطيع القول بأن أكثر من 96% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية جامعية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على الإجابة على أسئلة الاستبانة.

كما يظهر الجدول أيضاً نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى أربع فئات تبدأ من أقل من سنة وتنتهي إلى (10) سنوات فأكثر. حيث بلغت أعلى نسبة 42% للفئة التي تقع بين 4- أقل من 10 سنوات لفئة مدققي الحسابات الخارجيين، في حين بلغت أعلى نسبة 67% للفئة التي تقع بين 10 - أكثر من 10 سنوات لفئة المستثمرين، وبلغت أعلى نسبة 71% للفئة التي تقع بين

10 – أكثر من 10 سنوات لفئة الأشخاص الذين لهم اهتمامات بحثية بالاستثمار، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.
جدول (4)

المؤهل العلمي و عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة

من لهم اهتمامات بحثية بالاستثمار		المستثمرين		المدققين		الخاصية
		النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
1. المؤهل العلمي						
-	-	%10	5	%1	1	أ. دبلوم
%41	7	%65	33	%58	64	ب. ليسانس
%29	5	%18	9	%12	13	ج. دراسات عليا
%29	5	%8	4	%29	32	د. أخرى (شهادات مهنية)
	17		51		110	المجموع
2. عدد سنوات الخبرة						
-	-	%2	1	%7	8	أ. أقل من سنة
%6	1	%10	5	%25	27	ب. 1 – أقل من 4 سنوات
%24	4	%22	11	%42	46	ج. 4 – أقل من 10 سنوات
%71	12	%67	34	%26	29	د. 10 – أكثر من 10 سنوات

4 / تصميم أداة القياس:

تم تصميم مقياس، لقياس مدى توفر المهارات المهنية لدى مجتمع الدراسة، أطلق عليه اسم (مقياس المهارات المهنية)، وهو عبارة عن استمارة تحتوي على 30 عبارة تعبر عن المهارات المهنية التي تم اختيارها في ضوء التعريفات الإجرائية لها، والواردة في الإطار النظري لهذا النوع من الدراسات، وتعبر أيضا عن الأنشطة التي يبذلها المحاسبون لتطوير تلك المهارات، حيث تم التعبير عن بعض هذه الأنشطة ضمناً في العبارات التي تقيس مهارة المعرفة، وتم التعبير عن بعضها الآخر بعبارات منفصلة.

5 / اختيار العينة الاستطلاعية:



تم اختيار عينة استطلاعية مكونة من 18 محاسبا لمعرفة بعض المعلومات اللازمة لتعديل وضبط المقياس، مثل مدى ملائمة الصياغة اللغوية للعبارة الواردة في استمارة المقياس لفهم عينة الدراسة، وتعديلها إذا تطلب الأمر، ولحساب الوقت اللازم استغراقه للإجابة عن استمارة المقياس.
6/ اختيار عينة الصدق والثبات:

تم اختيار عينة مكونة من 32 محاسبا وذلك من أجل إجراء اختبارات صدق وثبات المقياس للتحقق من توفر الشروط السيكمترية⁽²⁷⁾ للدراسة.
7 / التطبيق النهائي لاستمارة المقياس:

تم توزيع استمارة الاستفتاء على المبحوثين في أماكن عملهم، والمطلوب هو الإجابة بأحد ثلاث إجابات : نعم، أو لا، أو أحيانا.

المبحث الثاني. اختبار الفرضيات:

تم في هذا الجانب اختبار فروض الدراسة، باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية في الحاسب الآلي (SPSS: Version 11).
وتحصلنا على نتائج نوجزها فيما يلي:

الفرضية الأولى:

تقول هذه الفرضية بأنه لا يتوفر المحاسب والمراجع الجزائري على التأهيل العلمي و المهارات المهنية اللازمة لأداء عمله.
وبعد الاختبار كانت النتائج وفقا للبرنامج المذكور كما يلي:

وجد من خلال نتائج البرنامج المذكور، أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.8503 بانحراف معياري 0.80667، وقد بلغت قيمة t - 14.150، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية القائلة : لا يتوفر المحاسب والمراجع الجزائري على التأهيل العلمي و المهارات المهنية اللازمة لأداء عمله.
الفرضية الثانية:

تقول هذه الفرضية بأن المستثمرين و الملاك لا يوفرون فرص للمحاسب والمراجع الجزائري لتطوير تأهيله ومهاراته.

وجد من خلال النتائج المتوصل إليها أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.0417 بانحراف معياري 0.40008، وقد بلغت قيمة t - 13.692، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية القائلة : بان المستثمرين و الملاك لا يوفرون فرص للمحاسب والمراجع الجزائري لتطوير تأهيله ومهاراته .

الفرضية الثالثة:

تقول هذه الفرضية بان الدولة الجزائرية لا تهتم بتطوير المهنة بما يناسب التحولات الدولية.
وجد من خلال النتائج المتحصل عليها، أن متوسط إجابات هذه الفئة أقل من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.9 بانحراف معياري 0.83330، وقد بلغت قيمة t -5.326،

(27) ويقصد بالسيكمترية psychometric : قدرة أداة القياس على قياس ما وضعت لأجله، للمزيد يرجى الرجوع إلى:
- صلاح أحمد مراد و أمين علي سليمان، الاختبارات والمقاييس في العلوم النفسية والتربوية : خطوات إعدادها وخصائصها، (الكويت، دار الكتاب الحديث، 2002م)، ص350.



وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05، ومن ثم نرفض الفرضية القائلة: بان الدولة الجزائرية لا تهتم بتطوير المهنة بما يناسب التحولات الدولية.
الفرضية الرابعة:

وتقول هذه الفرضية بأنه لا يساهم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر (المدققين، والمستثمرين والأكاديميين الذين لهم اهتمامات بحثية بالموضوع).

وقد تم استخدام الاختبار ANOVA لاختبار هذه الفرضية. و تحصلنا على النتائج التالية:
بلغت قيمة (Sig.P) 0.715، وهي أكبر من (0.05)، كما بلغت قيمة F 0.336 وهي ذات دلالة إحصائية على مستوى أكبر من 0.05، ومن ثم نقبل الفرضية الأخيرة التي ترى أنه لا يساهم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر (المدققين، والمستثمرين والأكاديميين الذين لهم اهتمامات بحثية بالموضوع).

وفي الأخير نخلص إلى القول بأن نتائج اختبار الفرضيات الأربعة أوصلتنا إلى ما يلي:
إن المراجعين والمحاسبين الجزائريين يتمتعون بقدر من التكوين والتأهيل والخبرة المقبولة، كما تبذل الدولة والمؤسسات العمومية المختصة جهدا في ذلك، وأن رفض الفرضيات الصفرية بخصوص هذه القاعدة من قبل الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة يعني وجود إجماع بينها على ذلك و فقط يدل قبول الفرضية الأخيرة أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لا يضيف شيئا علميا جديدا في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من وجهة نظر (المدققين، والمستثمرين والأكاديميين الذين لهم اهتمامات بحثية بالموضوع)، وإنما الأمر يتعلق بقواعد وقوانين توحيد دولية كحتمية أوجدها ضرورة مسايرة المرحلة الجديدة من الاندماج في الاقتصاد العالمي. حيث تشير المتوسطات الحسابية لإجاباتهم حولها إلى أن الدولة الجزائرية تبذل جهودا في الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وإن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء الفئات الثلاث يكشف عن وجود اتساق بين وجهات نظرهم حيال مساهمة الدولة في الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مما يؤكد الإجماع المشار إليه سابقا.

المبحث الثالث: نتائج وتوصيات

لا شك فإن جودة المنتج أو الخدمة في أي مؤسسة، لا بد أن ترافقها جودة المعلومة، وبالتالي فالمعلومة بحد ذاتها منتج يخضع أيضا لتقنيات الإنتاج والحفظ والمعالجة والمراقبة والتدقيق.
ويعتبر المحاسبون والمراجعون أهم المتدخلين في إنتاج، تدقيق ومراقبة المعلومات وبالتالي أحد المسؤولين المباشرين على دقة ونوعية هذه المعلومات، وإن كان عملهم يختص بالدرجة الأولى بالمعلومات المحاسبية والمالية، إلا أن هذه المعلومات مصدرها الأول هو البيانات التي تترجم مختلف مراحل العمليات داخل المؤسسة، سواء التموينية أو الإنتاجية أو التسويقية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية التي تتميز خاصة بالملاءمة والموثوقية يمكن تعميمها على باقي المعلومات المتداولة في المؤسسة.

و لقد أثبتنا من خلال هذا الموضوع بأن الالتزامات القانونية والمهنية المنظمة لعمل وتواجد المحاسبين والمراجعين المكونين والمؤهلين بشكل جيد في المؤسسة هو بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر المحتمل. لذلك و من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نوجزها فيما يلي:



المبحث الأول / النتائج :

يمكن تلخيص نتائج البحث بما يلي:

- 1) جميع الآراء تقريبا أشارت إلى أن المحاسب والمراجع الجزائري لا ينفصه التأهيل أو التكوين بقدر ما ينفصه التحفيز والحماية المهنية.
- 2) وجد أن الجزائر قد بدأت بإعادة هيكلة بنيتها الاقتصادية منذ بداية الثمانينات استعدادا لمواجهة العالم المتغير وأنه فعلا قد دخلت في اتفاقيات دولية عديدة منها الشراكة الأوروبية المتوسطية والمنظمة العالمية للتجارة، مما يستوجب تطبيق التوحيد الدولي في المناهج والتكوين والتأهيل.
- 3) وجد أن الشركات الجزائرية وخصوصا المدرجة بالسوق المالي ملتزمة حتما بداية عام 2010 بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- 4) وجد أن جميع أفراد عينة الدراسة اتفقت على أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لا يساهم بالتكوين والتأهيل بقدر ما يساهم في تطبيق التوحيد الدولي للأسباب التالية:
 - أ- إن تطبيق المعايير يخص التوحيد في القواعد والإجراءات المتعلقة بالقوائم المالية.
 - ب- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يضفي صفة الدولية على قوائم الشركة وبالتالي تمكنها من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة.يعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية شرط لنجاح الاتفاقيات التجارية الدولية المبرمة أو المزمع إبرامها.

المبحث الثاني/التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي:

- 1- حث المحاسبين والمدققين بالتكوين والتأهيل المستمر والاستعداد بما يضمن الانتقال إلى تطبيق النظام المالي والمحاسبي الذي سيطبق بداية 2010 وبما يجعل المؤسسات تقوم بإعداد قوائمها بمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- تحفيز المحاسبين والمراجعين وإقحامهم في عملية الإشراف على مرحلة التطبيق الأولية، لمساعدة المؤسسات ومراقبتها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، واكتشاف هل هناك معوقات تحول دون التطبيق الكامل، ومحاولة تذليل تلك المعوقات بشكل يلاءم البنية الاقتصادية للدولة.
- 3- حث المستثمرين والملاك على المساهمة في عملية تحضير وسائل النجاح بما في ذلك متطلبات نظامها المحاسبي لجعله متوافق مع معايير المحاسبة الدولية وبالتالي تشجيع المحاسبين والمدققين على التطبيق السليم للنظام الجديد.
- 4- قيام الدولة بالإنفاق وبسخاء على الأبحاث والدراسات مقارنة بخصوص تقييم التجارب السابقة ودراسة وضعية الشركات قبل وبعد فترة تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- 5- رغم هذه الحتمية الدولية بتطبيق المعايير المحاسبية إلا أنه من الأفضل توخي الحذر وتنبه المؤسسات بضرورة الإبقاء على النظام المحاسبي السابق توازيا مع تطبيق النظام الجديد ودراسة الأمر بجميع جوانبه للوقوف على سلبياته وإيجابياته ومحاولة إيجاد حلول للسلبيات قبل العدول النهائي والتخلص من المخطط المحاسبي القديم، حيث يلاحظ الباحث بأن الجزائر وكغيرها من الدول النامية تأخذ هذه الحتمية وتبدأ بالتطبيق كأمر واقع دون الخوض بآثار التطبيق.
- 6- إعادة مراجعة ودراسات جميع الاتفاقيات التجارية التي دخلت فيها الجزائر مع العديد من الدول التي تفرض عليها تطبيق المعايير الدولية وبيان جدواها قبل المضي باتفاقيات تجارية جديدة،

حيث يعتقد الباحث بأنها قد تكون عبء على قدرة الشركات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل متكامل، وخصوصا ان بعض تلك الاتفاقيات تبرم مع الولايات المتحدة الأمريكية التي نفسها لا تطبق معايير المحاسبة الدولية، إيماننا منها ان الممارسات المحاسبية يجب ان تكون وليدة بيئتها و لا تستورد من البيئة الخارجية.

7- حث الباحثين بعمل دراسات حديثة لبيان اثر النظام المالي والمحاسبي لمعرفة جدواه، ومن جهة أخرى حثهم على عمل دراسات تقيس قدرة الشركات على الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة الدولية.

الهوامش

1. إن امتلاك المهارات يعطي مؤشرا جيدا على أن الفرد لديه الإمكانية للأداء الكفاء في مكان العمل، لمعرفة المزيد يرجى مراجعة:
2. - IFAC Education Committee, IES 6: Assessment of Professional Capabilities and Competence ", (www. Ifac.org/store/category.tmpl?category=Education/, October, 2003), Para 3.
3. Claude Grenier et Jean Bonbouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003., PP 98-99.
4. وليام توماس، أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ ، الرياض ، 1989 ، ص53.
5. نفس المرجع.
6. IFAC Education Committee, IES3: Professional Skills, (www.ifac.org/store/category.tmpl?category=Education/ ,October,2003).
7. Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 99.
8. Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 100.
9. www.theiia.org
10. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة المراجعة: الأسس العلمية والعملية الدار الجامعية : الإسكندرية ، ص 56 .
11. حي القاضي وحسين دحدوح أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، دار وراق للنشر و التوزيع عمان 1999 ، ص 74 .
12. د/ مصطفى عيف خضير، المراهبة : المفاهيم والمعايير و الاجراءات مطابع جامعة الملك سعود 1996 ، ص 82 .
13. منصور أحمد البدوي ، د/ شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية 2002-2003 ص 27 .
14. محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة الداخلية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص 42.
15. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية ، ص 51
16. محمد أحمد خليل ، مرجع سابق ، ص 43 .
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 41 .
18. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، مرجع سابق ، ص 67 .
19. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية 1993 . ص 73 .
20. محمد سمير الصبان، نفس المرجع السابق، ص 74 .
21. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، نفس المرجع السابق ، ص 68 .
22. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، نفس المرجع السابق ، ص 69 .
23. مصطفى حسنين خضير ، المراجعة : المفاهيم والمعايير و الإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود 1996 ، ص 45 .
24. محمد بوتين / المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ص 37 .
25. محمد بوتين – المرجع السابق – ص 37 .



26. محمد بوتين – المرجع السابق – ص 57
27. القياس هو أرقام تعطي بموجب قواعد لتمثيل مقادير الصفات الموجودة في الأشياء، ويلزم القياس مصطلحان يرتبطان به ارتباطاً وثيقاً هما " الاختبار Test"، و " التقييم Evaluation"، ويعتبر الاختبار أضيقيهما، وهو غالباً ما يتضمن مجموعة قياسية موحدة من الأسئلة لكي يجيب عليها الفرد المفحوص، ونتيجة لإجابته عن هذه السلسلة من الأسئلة، نحصل على قياس كمي رقمي، يمثل مقدار وجود خاصية معينة لدى ذلك الشخص، وهو ما انتهجته الباحثة. المرجع: عبد الجليل إبراهيم الزوبعي، وآخرون، الاختبارات والمقاييس النفسية، (الجمهورية العراقية، وزارة التعليم والبحث العلمي: جامعة الموصل، 1981)، ص 7.
28. ويقصد بالسيكومترية psychometric : قدرة أداة القياس على قياس ما وضعت لأجله، للمزيد يرجى الرجوع إلى:
- صلاح أحمد مراد و أمين علي سليمان، الاختبارات والمقاييس في العلوم النفسية والتربوية : خطوات إعدادها وخصائصها، (الكويت، دار الكتاب الحديث، 2002م)، ص 350.