

# **أثر معياري الكفاءة والاستقلالية لمراجعة الحسابات الخارجية على جودة الأداء المهني لمحظى الحسابات في الجزائر**

**Effect of the standard of efficiency and independence of the external audit on the quality of the professional performance of the accounts in Algeria**

**د. عمارمة ياسمينة**

**جامعة تبسة**

## **ملخص**

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو دراسة أثر المعايير العامة للمراجعة الخارجية على جودة الخدمات المقدمة، حيث نجد من بين استراتيجيات عملية المراجعة المدخل المهني الذي يقوم بقياس جودة المراجعة الخارجية على أساس مدى التزام المهنيين بالمعايير المهنية، وعليه سوف نحاول تقديم مفهوم جودة المراجعة من منظور المدخل المهني مع إبراز العلاقة بينها وبين معياري الكفاءة والاستقلالية، كما نسعى إلى تبيان مضمون هذين المعيارين في الجزائر وأثر الالتزام بهما على جودة الممارسة المهنية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، معاييري الكفاءة والاستقلالية، جودة الأداء المهني.

## **Abstract**

The main objective of this study is to examine the impact of general standards for external audit on the quality of services provided, where we find one of the strategies of the review of vocational entrance process which measures the external audit on the basis of the commitment of professionals professional standards of quality, and it will try to introduce the concept of audit quality from the entrance perspective professional, highlighting the relationship between them and the standard of efficiency and independence, as we seek to identify the content of these criteria in Algeria and the impact of their commitment to the quality of professional practice.

**Key words:** external audit, Standards of competence and independence, professional performance quality

## مقدمة

في ظل الظروف الراهنة للجزائر التي تجسدت من خلال الإصلاحات العميقه التي عرفتها تنظيم مهنة المراجعة، والتي تهدف إلى النهوض بمستوى ممارسيها وتحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها للوصول إلى أعلى مستويات الجودة المطلوبة والتي يمكن من خلالها زيادة ثقة مستخدمي أراء محافظ الحسابات.

في ظل هذه الإصلاحات، تم إعادة تعريف المعايير المهنية الواجب الالتزام بها في الجزائر، سعياً للمعايير الشخصية. الكفاءة والاستقلالية. من خلال الشروط، الموانع وحالات التنافي المتعلقة بممارسة المهنة.

وبناء على ما سبق ومن أجل معرفة أثر معايير المراجعة الخارجية على كفاءة وجودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة على النحو الآتي:

هل يؤدي الالتزام بمقتضيات الاستقلالية والكفاءة المفروضة على محافظي الحسابات إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة في الجزائر؟

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الثانوية الموالية:

- ماهي الجوانب النظرية لمراجعة الحسابات الخارجية؟ وكيف يمكن الحكم على مدى جودتها؟
- فيما تمثل المعايير العامة لمراجعة الحسابات الخارجية؟
- ما مدى اعتماد المعايير العامة للمراجعة من طرف محافظي الحسابات؟ وما هو أثرها على مستوى الأداء المهني في الجزائر؟

وللإجابة على إشكالية البحث تم اقتراح الفرضية الرئيسية الموالية:

أن جودة مراجعة الحسابات الخارجية في الجزائر ترتبط ب مدى ادراك محافظي الحسابات والتزامهم ميدانياً على تطبيق المعايير العامة للمراجعة وخاصة معياري الكفاءة والاستقلالية في أداء مهامهم.

ولدراسة موضوع البحث تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في التعرف الجوانب النظرية العلمية لجودة المراجعة الخارجية والناتجة عن تطبيق المعايير العامة، ودراسة هذه المعايير على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وتحسينها للاستفادة منها.

وعليه سيتم تقسيم البحث إلى ما يلي:

المحور الأول: جودة المراجعة الخارجية؛

المحور الثاني: المعايير العامة لمراجعة الحسابات الخارجية في الجزائر؛  
المحور الثالث: دراسة ميدانية على عينة من محاظى الحسابات الجزائريين.

### المحور الأول: جودة المراجعة الخارجية

اعتمد هذا المدخل في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية، على اعتبار أن التزام المراجع بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني تمثل الحد الأدنى لضمان جودة المراجعة وتتوفر خط دفاع لحماية المراجع في مواجهة الدعوى القضائية المرفوعة ضده بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

#### أولاً: تعريف الجودة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية

هناك عدة تعاريف لجودة المراجعة ومن أهمها ما يلي:

- تعرف على أنها " :مدى اتباع المراجعين للأسباب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة".<sup>1</sup>
- كما يمكن تعريف جودة المراجعة الخارجية على أنها: " الالتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بكل من العمل الميداني واعداد التقارير".<sup>2</sup>
- كما قدمت ( De Angelo 1981 ) جودة المراجعة على أنها: " احتمال أن يكتشف المراجع وجود اختلال في القوائم المالية – الكفاءة- وبطبيعته للسوق – الاستقلالية ".<sup>3</sup>

ومنه نستنتج أن جودة مراجعة الحسابات تقوم على عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية، حيث تؤثر الكفاءة على جودة اكتشاف الاخطاء والاختلالات عند المراجع، وتؤثر الاستقلالية على جودة اظهار التقرير بكل حيادية، كما تتوقف جودة المراجعة على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها مختلف المنظمات والهيئات الدولية المهنية.

#### ثانياً: مضمون معياري الكفاءة والاستقلالية

يقصد بها أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي، وللحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايده له أهمية ومغزاها يتبع أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> : أحمد محمد الصالح الجلال، تأثير متغيرات بينية المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010، ص: 34.

<sup>2</sup> : نفس المرجع السابق، ص: 35.

<sup>3</sup> : حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2012، ص: 50.

<sup>4</sup> : غسان فلاح المطرانة، تدقق الحسابات المعاصر، ميسرة للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2009، ص: 38.

## 1- كفاءة المراجع الاجنبي

يقصد بهذا المعيار أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع وينقسم هذا المعيار إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- التأهيل العلمي أو الدراسي؛
- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية؛
- الرابط بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي ومتطلبات الأداء المهني.

## 2- استقلالية المراجع الاجنبي

تتمثل الاستقلالية في نزاهة، استقامة ونضج المراجع، والتتمتع بكل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ان يكون مستقلاً فعلاً أي أن يتمتع بتكامل الحرية اتجاه أفراد الهيئة محل المراجعة وان لا يشاركون في أعمالهم ولا يرتبطون مع الشركة عقد عمل.<sup>2</sup>

### المحور الثاني: المعايير العامة لمراجعة الحسابات الخارجية في الجزائر

لقد انطلقت الجزائر في الإصلاحات المتعلقة بها منذ سنة 2010 من خلال اصدار

القانون 01-10<sup>3</sup> من خلال تحديد المعايير المهنية لممارسة المهنة في الجزائر.

#### أولاً: معيار الكفاءة العلمية والمهنية

تم التعبير على هذا المعيار في الجزائر من خلال الشروط القانونية الواجب التمتع بها من أجل التمكن من ممارسة المهنة، بالإضافة إلى طرق وكيفيات التكوين وإجراءات تحسين المستوى التي يسهر المجلس الوطني للمحاسبة على توفيرها من أجل تحسين جودة الخدمات المقدمة.

وتتمثل تلك الشروط في ما يلي:<sup>4</sup>

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة الممارسة المهنية بالنسبة للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

<sup>1</sup> : أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص: .55

<sup>2</sup> : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 38.

<sup>3</sup> : القانون رقم 01-10 المتصل بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 29 جويلية 2010، العدد 42، السنة 47.

<sup>4</sup> : المادة 08 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتصل بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 42، السنة 47، ص: 05.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، ومسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في هذا القانون.

### **ثانيا :استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر**

من أجل تمكين ممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من مزاولة مهامهم بكل استقلالية، فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الضوابط التي من شأنها تمكين المهني من ذلك حيث أكد على ما يلي:<sup>1</sup>

#### **1- الموانع**

يتوجب على المراجع الخارجي عند قيامه بمهامه في الجزائر، الامتناع عن ما يلي:

- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسهيل سوء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة برأس حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد أقل من ثلث (03) سنوات من انتهاء عهده.

#### **2- حالات التنافي**

تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا، كان لزاما تجنب الواقع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي، والتمثلة في ما يلي:

- كل نشاط تجاري لاسينا في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، وكل عهدة برلمانية؛
- لا تتنافي مع مهام المراجع الخارجي مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

---

<sup>1</sup> : المواد 67-74القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 42، السنة 47، ص ص: 11-12.

### **المحور الثالث: دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات الجزائريين**

من أجل معرفة مدى ادراك المهنيين في الجزائر لمضمون المعايير المهنية المعتمدة، ومدى التزامهم بها، وكذا إمكانية تحقيق الجودة المطلوبة من خلال هذا الالتزام بها، فقد تم الاعتماد على استبيان تم توزيعه على مجموعة من المهنيين والأكاديميين كما يلي:

#### **أولاً: أدوات الدراسة**

يمكن التعرف على أدوات الدراسة الميدانية، ومجتمع الدراسة كما يلي:

#### **1- اعداد الاستبيان**

تم إعداد استبيان يتكون من جزأين، الأول يتعلق بالمعلومات الديمغرافية لعناصر عينة الدراسة، والثاني يتكون من 14 عبارة موزعة على 03 مجموعات، كما تم الاعتماد في تصميم الاستبيان على مقاييس ليكارت الثلاثي وتحمّر الاستجابات لاختيارات التالية على الترتيب: موافق، محابي، غير موافق وفق الأوزان التالية: 1، 2، 3 على التوالي مما يسمح مجال للمتوسطات الحسابية التالية: 1,66 / 2,33 - 1,67 / 2,34 - 3,00 / 1,66

#### **2- مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة من مختلف المهنيين الممارسين لمهنتي محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية في الجزائر، وكذا الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق، ولقد تم اختيار عينة عشوائية من هذا المجتمع نظراً لعدة قيود خاصة منها الزمنية والفنية المتعلقة باسترخاع الاستمرارات.

#### **ثانياً: تحليل عناصر العينة**

يمكن تحليل عناصر العينة، واختبار صدق وثبات مفردات الدراسة كما يلي:

#### **1- نتائج توزيع الاستبيان**

لقد تم توزيع 120 استبياناً، تم التمكن من استرخاع 103 منها كلها مجاوباً عليها كلية، وتمثل نتائج توزيع واسترخاع هذا الاستبيان فيما يلي:

**الجدول رقم ( 01 ) : توزيع أفراد العينة من حيث الشهادات العلمية المحصلة**

%	النكرار	الشهادات
26,2	27	دكتوراه
20,4	21	ماجستير
19,4	20	ماستر
29,1	30	ليسانس
4,9	05	شهادات مهنية

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (01) تبين أن ما نسبته 26.2 % من عناصر العينة هم من حاملي شهادة الدكتوراه، بالإضافة إلى ما نسبته 20.4 % من حاملي شهادة الماجستير، أي بمجموع ما يقدر بـ 46.6 % من حاملي شهادات ما بعد التدرج، وإذا ما أضفنا إليها ما نسبته 19.4 % من حاملي شهادة الماستر في التخصص، وبالتالي فإنه يمكن الاعتماد على هذه العينة بشكل جد مقبول من أجل التوصل إلى نتائج معبرة فيما يخص موضوع الدراسة.

**الجدول رقم ( 02 ) : توزيع أفراد العينة من حيث الوظيفة**

%	النكرار	التخصص المهني
37,9	39	أستاذ جامعي
11,7	12	خبير محاسب
27,2	28	محافظ حسابات
23,3	24	مهن أخرى

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم ( 02 ) أنه ما يقارب نسبة 39,9 % من عناصر العينة هم من أهل مهنة التدقيق المالي والمحاسبي من محافظين وخبراء، إضافة إلى أن نسبة 37,9 % من العناصر مدركون للجانب النظري للموضوع باعتبارهم أساتذة جامعيين، إضافة إلى النسبة المتنامية من المهن الأخرى وبالتالي فإن معظم التخصصات المهنية لها علاقة بموضوع الدراسة وبإمكانهم الاجابة على الاستبيان.

**الجدول رقم ( 03 ) : توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية**

%	النكرار	الخبرة المهنية
28,2	29	أقل من 05 سنوات
29,1	30	من 05 إلى 10 سنوات
24,3	25	من 10 إلى 15 سنة
18,4	19	أكثر من 15 سنة

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم ( 03 ) يتضح أن ما يقارب 42.7% من عناصر العينة تمتلك خبرة مهنية تفوق 10 سنوات في ميدان التدقيق والمراجعة، وما نسبته 30% من العناصر الذين تتحصل خبرتهم بين 05 و 10 سنوات، مما يجعل من الخبرة المهنية لعناصر العينة مقبولة إلى حد ما، وعليه يمكن الاعتماد على نتائج استرجاع الاستبيانات.

## 2- اختبار صدق و ثبات مفردات الدراسة

لاختبار صدق و ثبات مفردات الاستبيان فقد تم احتساب معامل (Alpha crounbach) كما يلي:

**الجدول رقم ( 04 ) : اختبار صدق و ثبات مفردات الدراسة**

معامل (Alpha crounbach)	مجموع عبارات الاستبيان
-------------------------	------------------------

14	0,891
----	-------

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (04) بأن قيمة معامل الفا قد بلغت 0.891 ل 14 عبارة يتضمنها الاستبيان وهي قيمة جيدة تسمح لنا بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

### ثالثاً: تحليل نتائج الدراسة

لقد تم تقسيم مفردات الاستبيان إلى ثلاثة مجموعات وهي كما يلي:

#### ١- الواقع الالتزام بالمعايير المهنية في الجزائر

تمحور التساؤل حول مدى الالتزام بالشروط، الموانع وحالات التنافي المنصوص عليها عند ممارسة المهنة في الجزائر، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم ( 05 ) : تحليل الواقع الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة الخارجية في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط المرجع	انحراف المعياري	الإتجاه	%	نـ	المجموع
01	هناك عدم التزام بالشروط، الموانع وحالات التنافي التي تشكل المعايير العامة للمراجعة الخارجية في الجزائر	1,67	0,677	موجب	100	103	
02	إن عدم فهم المعايير العامة هو السبب الرئيسي لعدم الالتزام بها في الجزائر	1,55	0,860	موجب	100	103	
03	يعود عدم فهم المعايير العامة في الجزائر لعقد و غموض النصوص القانونية المنظمة للمهنة	1,91	0,806	موجب	100	103	

04	يعود عدم فهم هذه المعايير لغياب التكوين في الجانب القانوني للمرجعين الخارجيين في الجزائر	1,91	0,643	١٣٢	١٠٣	١٠٠
05	إن المعايير المتبناة في الجزائر لا تأخذ في الحسبان تطلعات المهنيين	1,84	0,653	١٣٣	١٠٣	١٠٠
06	إن المعايير المعتمدة في الجزائر لا تعبر عن الواقع الميداني للمهنة	2,07	0,675	١٣٤	١٠٣	١٠٠
	المحور الأول	2,82	0,538	١٣٥	١٠٣	١٠٠

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (05) يتضح أن غالبية عناصر العينة غير مدربين لدرجة الالتزام أو حتى للأسباب الرئيسية التي تحول دون الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية في الجزائر، الأمر الذي نصبه عبارة – محابيد – على 05 من أصل 06 عبارات، حيث جاءت معظم المتوسطات محصورة بين (1,67 و 2,33) ما عدى متوسط الإجابة رقم (02) والتي تدور حول عدم فهم وغموض في المعايير المنصوص عليها في الجزائر، ويفسر بغياب الاطلاع وعدم فهم المعايير من قبل المهنيين بعض النظر عن الأسباب التي دفعت إلى ذلك وهذا ما يؤكد الاتجاه العام للمحور والذي يوافق عبارة – محابيد.

## 2- مدى كفاية مقتضيات الكفاءة المعتمدة في الجزائر لتحقيق الجودة

تم التساؤل حول درجة حرص المراجعين على عدم مخالفة المقتضيات المتعلقة بشروط ممارسة المهنة والأحكام القانونية في الجزائر وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (06): تليل درجة تأثير كفاية التقييد بمقتضيات الكفاءة المعتمدة في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط المرجح	الأدلة المعايير	الاتجاه	المجموع	%

07	تعتبر الشروط كافية حتى يكون المراجع الخارجي في الجزائر على قدر مقبول من الكفاءة	2,36	0,639	مُوافق	103	100
08	إن طرق التكوين و التربصات المتضمنة في هذه الشروط تسمح بامتلاك التقنيات والوسائل الضرورية لممارسة المهنة	2,17	0,760	محابي	103	100
09	إن طرق التكوين و التربصات المتضمنة في هذه الشروط تسمح بالتحكم في التقنيات والوسائل الضرورية لممارسة المهنة	2,34	0,708	مُوافق	103	100
10	إن امتلاك و التحكم في هذه الوسائل والتقنيات تسمح لمحافظ الحسابات تقديم خدمات ذات جودة	1,96	0,827	محابي	103	100
	المحور الثاني	2,20	0,545	محابي	103	100

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (06) أن الاتجاه العام للمحور الثاني جاء وفق عبارة – محابي- وانحصر المتوسط بين (2,33 و 1,67) وعبارة – غير موافق- بمتوسط (2,34 و 3) مما يعني أن المقتضيات الموضوعة المتعلقة بمحافظ الحسابات في الجزائر تعتبر غير كافية إلى حد ما ولابد من ارفاقها بإجراءات اضافية.

### 3- مدى كافية مقتضيات الاستقلالية المعتمدة في الجزائر لتحقيق جودة المراجعة

تمحور التساؤل حول الموانع وحالات التنافي التي تهدد استقلالية محافظ الحسابات عند ابداء رأيه حول القوائم المالية في الجزائر، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (07): تحليل درجة تأثير كافية التقيد بمقتضيات الاستقلالية المعتمدة في الجزائر على جودة عملية المراجعة.

الرقم	العبارة	المجموع			
		%	[ن]	100	100
11	إن الموانع وحالات التنافي تعكس درجة استقلال محافظ الحسابات عند قيامه بأداء مهامه	0,603	103	100	100
12	إن الموانع وحالات التنافي تمكن محافظ الحسابات من إعداد تقريره بكل استقلالية	0,610	103	100	100
13	إن الموانع وحالات التنافي تمكن محافظ الحسابات من التعبير عن رأي مستقل حول القوائم المالية	0,542	103	100	100
14	تعتبر الأحكام المتعلقة باستقلالية محافظ الحسابات كافية حتى يتمكن من تقديم خدمات ذات جودة	2,37	2,37	100	100
	المحور الثالث	2,35	2,34	103	100

المصدر: من إعداد الباحث على أساس مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أن متوسط كل الإجابات محصور بين (2,34 و 3) وعبارة – غير موافق - وهو نفس الاتجاه العام للمحور الثالث، مما بفسر أن المقتضيات التي وضعت من أجل تمنع محافظ الحسابات لت تعبر عن مدى استقلاليته في أداء مهامه بصفة قاطعة، مما يفرض البحث عن السبل المناسبة لتحقيقها.

## خاتمة

إن توفر المقتضيات الأساسية للوصول إلى تقديم خدمات ذات جودة من شأنه وضع خارطة طريق لعمل الممارسين لهذه المهنة وفق إجراءات وخطط عمل من شأنها النهوض بمستوى أدائهم المهني، والتمكن من كسب ثقة مستخدمي أراء المراجعين في الجزائر وهذا بشرط القيد بها والعمل على وضع سياسات من قبل الهيئة المنظمة للمهنة، تدعم هذا الالتزام وتسرع على الرقابة عليه.

من خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص ما يلي:

- هناك عدم التزام صارم بمحفوظ المعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وخاصة تلك المتعلقة بمعايير الكفاءة والاستقلالية في الجزائر، وأن الالتزام يبقى شكلي لا غير؛
- يعود عدم هذا الالتزام إلى عدم إدراك العديد من الممارسين لمحتوى هذه المعايير، وعدم معرفتهم لدرجة أهميتها بالنسبة لعملية المراجعة ككل؛
- يعود سبب قصور هذه المعايير في تحقيق الجودة المرغوبة في واقع الأمر إلى عدم فهمها، سواء بسبب غموضها وتعقدتها أو بسبب نقص التكوين لدى المهنيين، خاصة في الجانب القانوني؛

وعليه فإنه من الضروري العمل على تدارك هذا الوضع، ويمكن تقديم الاقتراحات الموالية:

- وجوب السهر على التقيد بمقتضيات الكفاءة والاستقلالية المنصوص عليها قانونيا، والمتمثلة في: الشروط، الموانع وحالات التنافي، من قبل الهيئات المشرفة على المهنة فيما لجنة الرقابة على النوعية؛
- إرفاق الشروط والمقتضيات الأساسية المتعلقة بالكفاءة والاستقلالية بإجراءات إضافية، تساعد على تحقيقها
- ضرورة القيام بعمليات الرقابة على جودة الخدمات المقدمة، من خلال وضع الآليات الكفيلة بذلك، وإلزام مكاتب المراجعة في الجزائر بالتقيد بها؛
- القيام بفتح ورشات وعقد أيام دراسية من أجل شرح، تسهيل وتقرير الفهم للممارسين، فيما تعلق بمعايير والإجراءات المعمول بها؛
- ضرورة التمعن والاستفادة من الأخطاء والنفائص المسجلة سابقا خاصة طرق التكوين، الاعتماد والحصول على الإجازات من أجل انجاح الاصلاحات التي تمر بها المهنة اليوم.

## قائمة المراجع

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، الصفاء للنشر، عمان، 2009.
- 2- أحمد محمد الصالح الجلال، تأثير متغيرات بيئية المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010.
- 3- حمادي نبيل، أثر تطبيق الحكومة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2012.
- 4- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ميسرة للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2009.
- 5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 6- المادة 08 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلقة بمهن الخبراء ومحفظة الحسابات والمحاسب، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 42، السنة 47.
- 7- المواد 67-74 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلقة بمهن الخبراء ومحفظة الحسابات والمحاسب، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 42، السنة 47.