عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر

The Accountant Penalty for Breach of Duty in Algeria

د. هيري آسيا [1]، د. ولد باحمو سمير [2]

[1] جامعة أحمد دراية – أدرار (الجزائر)، hiriassia@univ-adrar.edu.dz

[2] جامعة أحمد دراية – أدرار (الجزائر)، samirouldbahammou@univ-adrar.edu.dz

تاريخ الإرسال: 2021/05/08 **تاريخ القبول:** 2021/06/27 **تاريخ النشر:** 2021/06/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى التعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات وكذا اهم المخالفات والجرائم التي قد يرتكبها، ومدى الاهتمام بسمعة مهنة التدقيق من خلال الاعتماد على التحليل العاملي الاستكشافي لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين باستعمال الحزمة الإحصائية SPSS 23 ، وذلك بعد التعرف على مضمون المرسوم التنفيذي رقم 13-10 والقانون 10-01 المتعلقان بمهنة محافظة الحسابات بالجزائر، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي أكدت صحة تلك الفرضيات أهمها وعي محافظو الحسابات في الجزائر بمختلف المسؤوليات الواجب تحملها خلال أداءه مهامه، كذلك يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، إضافة إلى على دراية محافظو الحسابات بأهمية سمعة مهنة التدقيق في الجزائر.

الكلمات الدالة: محافظ الحسابات، المسؤوليات، الجرائم، العقوبات، التدقيق.

تصنيفات JEL : K14,K34, K39, M41, M42

Abstract :

This study aims to test whether the accounts governor knows its various responsibilities as well as the most important violations and crimes that he may commit. Besides taking an interest of the good reputation of the auditing profession. This paper is based on the exploratory factor analysis of a sample of accountants using the SPSS 20 statistical package software, by considering matters relating to the profession of the Algerian accountant. The obtained results confirm the validity of the posed hypotheses. The accounts governor knows several crimes, in addition to the accounts governor's awareness about the importance of the reputation of the auditing profession in Algeria.

Keywords: Accountants, responsibilities, crimes, penalties, auditing.

JEL Classification Cods : K14,K34, K39, M41, M42

المؤلف المرسل: ولد باحمو سمير، **الإيميل:** samirouldbahammou@univ-adrar.edu.dz

المقدمة:

إن تزايد عدد الشركات والمؤسسات في الجزائر وكبر حجمها وتنوع أنشطتها، أدى إلى زيادة الحاجة لإضفاء المصداقية على بيانات هذه المؤسسات، الامر الذي قاد المؤسسات الرقابية الى الاهتمام بمهنة محافظة الحسابات نظرا للدور المحوري الذي تقوم به في منح الثقة للبيانات المالية، ونظرا للأثر البالغ الأهمية الذي يحدثه تقرير محافظ الحسابات لدى الأوساط المستفيدة منه، فإن هذا الأثر يجعله يتحمل مسؤوليات عدة تنظم عمله وتحصنه من ارتكاب الأخطاء الجوهرية والوقوع في مخالفات.

وعلى الصعيد الوطني فان المشرع الجزائري ابدى اهتمامه بمهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والمراسيم التي سنها من بينها قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

إشكالية الدراسة:

لكي يمارس محافظ الحسابات مهامه في حدود صلاحياته، يجب أن يتحمل المسؤوليات المهنية المنصوص عليها قانونا كيلا يقع في المخالفات سواء المقصودة او غير المقصودة والتي تؤدي به إلى تحمل عقوبات، ومن هنا تطرح التساؤل الرئيسي التالي: ما مدى وعي محافظو الحسابات في الجزائر بمختلف المسؤوليات التي يتحملونها وما ينجر عنها من عقوبات في حال الإخلال بالمهنة؟

فرضيات الدراسة:

من خلال الإشكالية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- يعي محافظو الحسابات في الجزائر بمختلف المسؤوليات التي تقع على عاتقهم أثناء ممارسة مهنتهم.
- محافظو الحسابات بالجزائر هم على دراية بمختلف العقوبات التي يمكن أن يتحملونها جزاء الإخلال بمهامهم.
- يهتم محافظو الحسابات في الجزائر بسمعة مهنتم المتمثلة في مهنة التدقيق.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، لما لها من دور من خلال الخدمات التي تقدمها لمختلف مستحقيها، وأيضا لما تساهم به في توعية المجتمعات في مجال الاستثمارات والكشف عن حالات الاحتيال أو التلاعب وغيرهما .

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات.
- التعرف على أبرز الجرائم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
- التعرف على مختلف المخالفات التي يمكن أن يرتكبها محافظ الحسابات في الجزائر.

منهج الدراسة:

أُعتمد في إنجاز هذه الدراسة منهجين اثنين، المنهج الوصفي والمنهج التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع الذي يعتمد على وصف المعلومات وتحليل النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية.

الدراسات السابقة:

دراسة بن عيسى خضرة وكربوش محمد (2019): هدف الباحثان من خلال دراستهما إلى استكشاف دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الافصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات من خلال استطلاع لرأي عينة مكونة من 50 مؤسسة اقتصادية، وخلصا إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين قواعد عمل محافظ الحسابات ومبدأ الافصاح والشفافية.

دراسة حجاج زينب (2016): هدفت الباحثة إلى تبيان دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر من خلال دراسة حالة على شركة للخواص وشركة اخرى عمومية ذات طابع صناعي، لتخلص في الاخير إلى عدم وجود قانون لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ينظم مهنة محافظة الحسابات رغم وجود قانون داخلي تم اصداره من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والذي هو متعلق اساسا بانشغالات المهنيين مع زبائنهم فقط.

دراسة بن عيسى خيرة (2018): هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى الوقوف على امكانية الاستفادة من قواعد عمل محافظ الحسابات كمدخل لتعزيز مبدأ افصاح وشفافية حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، حيث قامت بدراسة استطلاعية لعينة مكونة من 71 مفردة، لتجد في الاخير أنه هناك علاقة بين درجة التزام محافظ الحسابات بقواعد عمله ومبدأ الافصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وأوصت الدراسة بدعم استقلال وحيادية محافظ الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة من خلال قانون الشركات.

ما يمكن قوله بخصوص الدراسات السابقة أنها تناولت موضوع محافظة الحسابات من زاوية التقرير بحيث ركزت على المسؤوليات والمبادئ التي من شأنها صنع الفارق جودة تقرير محافظ الحسابات وبالتالي مدى استفادة العوام من تقريره، على عكس دراستنا والتي ركزت على موضوع محافظة الحسابات من زاوية المدقق نفسه، كمسؤول عن تأدية مهامه.

أيضا ركزت اغلب الدراسات في معالجتها للإشكالية على استخدام استطلاع للرأي وهو الشأن ذاته في دراستنا، إلا ان هذه الدراسة اختلفت عن الدراسات السابقة في الفئة المستهدفة من الدراسة حيث اعتبرت افراد عينة الدراسة هم محافظي الحسابات على عكس الدراسات السابقة التي اعتبرت المؤسسات الاقتصادية هم افراد العينة، وبالتالي يمكن القول أن دراستنا تمحورت اساسا على ما ينبغي لمحافظي الحسابات إدراكه قبل الوصول إلى مرحلة اعداد التقارير، وهي بذلك موجهة إلى من يمتهن محافظة الحسابات قبل مَن يستفيد مِن تقارير محافظ الحسابات.

1. المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات:

تنجر عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات تثقل كاهلهم إذ أنها قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد يقف محافظ الحسابات أمام المسائلة التأديبية للهيئة المختصة عن كل خطأ تأديبي ارتكبه، كما أنه قد يساءل مدنيا عن كل ضرر سببه

للغير ويبقى محافظ الحسابات محمل بالمسؤولية الأثقل وهي المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (طيطوس، 2013).

1.1 المسؤولية التأديبية

أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم (المادة 63، القانون 10-01)، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها فإنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن محافظ الحسابات سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة.

أما المادة رقم 5 من نفس المرسوم عرض فيها تصنيف الأخطاء المهنية والعقوبة الموافقة لها فإذا كان نوع الخطأ من الدرجة الأولى وهو إما أن يكون:

- تصريح بمراجع كاذبة،
- تصريح بالانتماء إلى الغرفة خلال ممارسة وظيفتهم،
- إصدار المهني لانتقادات كتابية أو شفهية أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم،
- نقص الاحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه (المادة 06، المرسوم التنفيذي 13-10).

تكون عقوبته في شكل إنذار،

أما إذا كان الخطأ من الدرجة الثانية أي إما أن يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى،
- عند رفض التكفل المتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011،
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به،
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله،
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والـــــتي قام بحضورها (المادة 07، المرسوم التنفيذي 13-10).

تكون عقوبته في شكل توبيخ،

وإذا كان الخطأ من الدرجة الثالثة أي يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية، أو خطأ بالاحتفاظ بالأرشيف،

- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته،
- عدم دفع الاشتراك المهني، أو عدم اكتتاب تأمين مهني،
- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات (المادة 08، المرسوم التنفيذي 13-10).

توافق عقوبة التوقيف المؤقت وذلك لمدة أقصاها ستة أشهر، وإذا كان الخطأ من الدرجة الرابعة إما أن يكون:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة، أو إفشاء السر المهني،
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها،
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة،
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف، أو دون مكتب مهني.

فيستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجر عن هذا الشطب سحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت (المادة 09، المرسوم التنفيذي 13-10).

وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة محافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن تأثر في المسار المهني لمحافظ الحسابات (طيطوس، 2013).

2.1 المسؤولية المدنية

بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد أقر بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري.

لكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير محافظ الحسابات، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات (خدير، 2014). ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث:

- إما الخطأ العمدي من محافظ الحسابات،
- وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به محافظ الحسابات وما يجب أن يقوم به،
- وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المحافظ، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المحافظ على إحدى التزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المحافظ أداء مهمته (شريقي،2012).

فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد محافظ الحسابات عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها (طيطوس، 2013).

3.1 المسؤولية الجنائية

تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤوليتين التأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات في القانون 10-01 المادة رقم 62: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

2. الجرائم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

تعتبر مهنة محافظي الحسابات مهنة مضبوطة قانونا لا يستطيع أن يمارسها أي كان إلا بتوفر شروط وبالتالي فإن كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكبا لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط للمهنة وصنف جرائمها والعقوبات الموافقة لها.

1.2 جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

نصت المادة رقم 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يعاقب كل من يمارس مهنة ...محافظ الحسابات...بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة" (المادة 73، القانون 10-01)، نستخلص من هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة رقم 08 من القانون 10-01.

2.2 جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

تولت المادة 74 من القانون 10-01 في الجزء الثاني لها بشرح هذه الجريمة إذ نصت على أنه : " يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة...محافظ الحسابات...، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات...شركة محافظة الحسابات...أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات" (المادة 74، القانون 10-01)، تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا نص المادة 243 من قانون العقوبات الذي في مضمونها:" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين" (بن جميلة، 2011ـــ).

3. مخالفة محافظ الحسابات لقواعد مهنته:

سنستعرض فيما يلي مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات عن أدائه لمهامه (بن جميلة، 2011):

1.3 جريمة إفشاء السر المهني:

يعتبر المحافظة على السر المهني من أخلاقيات المهنة لذلك نص المشرع الجزائري عليها في القانون التجاري في المادة 715 مكرر وفي المادة 71 من القانون 10-01: " يتعين على...محافظ الحسابات...كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"، كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب

بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء و... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيـــها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك" (المادة 301، قانون العقوبات). أما المادة 302 من نفس القانون أدلت بأن يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار (بن جميلة، 2011).

حسب المادة 72من القانون 10-01 هناك بعض الحالات التي لا تلزم محافظ الحسابات التقيد بما جاء به القانون حول هذه الجريمة بعدم كتم السر المهني لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، وعند اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، وبناء على إرادة موكليهم، وعندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم (شريقي، 2012).

2.3 جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

لقد تكفل القانون التجاري بهذه الجريمة و لم ينص عليها القانون 10-01، وكان نص المادة 830:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة..."، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها محافظ الحسابات، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة وليس على غير ذلك. لكن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفهية أو مكتوبة و لم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو التقرير الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية أن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة لأن محافظي الحسابات ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم المعلومات الكاذبة إخفاء جرائم ارتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة (بن جميلة، 2011).

3.3 جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

هناك بعض الحالات ترتب على محافظ الحسابات مسؤولية وذلك عند سكوته عن ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، لكنه يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وعاقب المشرع مرتكب هذه الجريمة بما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات ....أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". لكن هذه الجريمة قد تعرضت إلى مجموعة من الانتقادات الشديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبَلِغ مما يسلب له الجانب الودي ويجعله غير محبوب عند الغير (بن جميلة، 2011).

4. الدراسة التطبيقية:

1.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أُعتمد في هذا البحث على التحليل العاملي الاستكشافي لمعرفة مدى دراية محافظي الحسابات في الجزائر بأهمية العقوبات التي يمكن أن تطبق عليه، ومدى الوعي بمختلف المسؤوليات الواجب تحملها، ومدى الاهتمام بسمعة مهنة التدقيق، والتحليل العاملي يعتمد على احتساب معاملات الارتباط بين المتغيرات من اجل تحديد أهم العوامل المؤثرة.

2.4 المجتمع وعينة الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية تم جمع المعلومات اللازمة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في محافظي دولة الجزائر بالإضافة إلى الخبراء المحاسبين بصفتهم يمتلكون الصلاحيات لأداء مهنة محافظ الحسابات، واختيرت عينة حجمها 33 من المجتمع بالطريقة العشوائية البسيطة كون أن المجتمع متجانس، ومن ثم تفريغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج spss23 الإحصائي واستخدام مؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

3.4 أداة الدراسة:

تم تجميع البيانات من استبيان تضمن أحدا عشر عبارة، منها ما يقيس مدى استيعاب المحافظين لمختف المسؤوليات التي تقع على عاتقهم وباقي العبارات تقيس مدى استيعاب المحافظين لمختلف الجرائم الممكن الوقوع فيها، باستخدام مقياس ليكرت الخماسي من التقسيم 1 (موافق تماما) إلى 5 (غير موافق تماما)، تم إدخال البيانات في الحزمة الإحصائية SPSS باستعمال الرموز والبيانات الممثلة في الجدول رقم (01) التالي:

الجدول رقم (01): متغيرات الدراسة

الرقم	الرمز	العبارة
01	f1	وجوب العقاب للمهني عن كل تقصير أو مخالفة لقواعد مهنة التدقيق يعزز من مكانة المهنة
02	f2	يعاقب المهني بعقوبة تأديبية عن كل تقصير أو إهمال لأحد قواعد الواجبات المهنية مما يضمن سلامة أخلاقيات المهني في سوق العمل
03	f3	يتحمل المهني مسؤولية مدنية نتيجة وقوع ضرر للغير نتيجة إهمال أو تقصير مما يضمن سلامة المؤسسة من الأخطاء التقصيرية
04	f4	عدم تحمل المهني مسؤولية مدنية نتيجة حدوث إهمال أو تقصير وعدم وقوع ضرر يسيء إلى مصالح المؤسسات
05	f5	يتحمل المهني مسؤولية مدنية عند وقوع الخطأ العمدي أمر إيجابي يحمي مصالح مستخدمي القوائم المالية
06	f6	تقوم المسؤولية الجزائية عند كل تقصير اثناء ممارسة مهنة التدقيق للمحافظة على سمعة المهنة
07	7F	افشاء السر المهني يؤدي إلى تحمل مسؤولية جزائية مما يترتب عنه عقوبة الحبس بالإضافة إلى غرامة مالية وذلك يحمي مصالح المؤسسة
08	8F	العقاب بالحبس وغرامة مالية لكل من يمارس مهنة محافظ الحسابات وهو غير مسجل في الغرفة يعتبر أداة لحماية مصالح المحافظين
09	9F	العقاب لكل من ينتحل صفة محافظ الحسابات أو ما شابهها بالحبس وغرامة مالية يقلل من الممارسات غير القانونية للمهنة
10	10F	العقاب بالحبس وبغرامة مالية لكل من يدلي بمعلومات كاذبة عن حالة الشركة يدفع المهني إلى ممارسة مهنة التدقيق بأمانة
11	11F	يتحمل المسؤولية الجزائية ويعاقب بالحبس وغرامة مالية كل من يتكتم عن وقوع أحداث إجرامية في الشركة محل التدقيق يقلل من التجاوزات غير القانونية

من إعداد الباحثان بالاعتماد على القانون رقم 01/10 الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 بتاريخ 11 جوان 2010، ص 10، والمرسوم التنفيذي رقم 10/13 الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية رقم 03 بتاريخ 16 يناير 2013، ص 18.

4.4 التحليل الإحصائي:

مصفوفة معاملات الارتباط ممثلة في الجدول رقم (02) التالي:

الجدول رقم (02): مصفوفة معاملات الارتباط[a] Correlation Matrix

	1F	2F	3F	4F	5F	6F	8F	9F	10F	11F
1F	1.00									
2F	.625	1.00								
3F	.354	.666	1.00							
4F	.193	.089	.061	001.						
5F	.501	.245	.198	.374	01.0					
6F	.582	.592	.547	.227	.325	1.00				
8F	.152	.309	.280	-.048	-.011	.267	1.00			
9F	.153	.258	.360	-.008	.212	.245	.626	1.00		
10F	.428	.323	.422	.140	.444	.532	.292	.407	1.00	
11F	.174	.119	.365	.309	.456	.212	.166	.368	.689	1.00

a. Determinant = .009

إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 23

يلاحظ من الجدول السابق أن قوة العلاقة بين كل متغير وباقي المتغيرات تقل عن 0.9 وبالتالي لا يمكن استبعاد أي متغير من المتغيرات من التحليل، كما يلاحظ من الجدول ارتباط معنوي بين المتغير 1 و 2 وأيضا بين 2 و 3 ، كذلك بين 10 و 11. أيضا يلاحظ أن قيمة محدد المصفوفة تساوي 0.009 وهي أكبر عن 0.001، فلا يوجد هناك مشكلة ارتباط ذاتي في المتغيرات، وقد تم حذف العبارة رقم 7 نتيجة اكتشاف أنها لا ترتبط بأي من باقي المتغيرات.

الجدول رقم (03): مقياس KMO واختبار Bartlett

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.700
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	130.731
	Df	45
	Sig.	.000

إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 23

يبين الجدول رقم (03) أن قيمة KMO هي 0.700 وبما أنها أكبر من 0.500 وبالتالي فإن حجم العينة يعتبر كافيا لإجراء التحليل العاملي، أما اختبار Bartlett يلاحظ أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوي المعتمد 0.05 مما يدل على أن مصفوفة الارتباط الأصلية هي مصفوفة الوحدة وبالتالي وجود علاقات بين المتغيرات.

الجدول رقم (04) : نسبة التباين المفسر

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.998	39.975	39.975	3.998	39.975	39.975
2	1.553	15.527	55.503	1.553	15.527	55.503
3	1.385	13.849	69.351	1.385	13.849	69.351
4	.793	7.926	77.278			
5	.716	7.155	84.433			
6	.534	5.343	89.776			
7	.375	3.745	93.521			
8	.281	2.811	96.332			
9	.203	2.026	98.358			
10	.164	1.642	100.000			

إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 23

يوضح الجدول رقم (04) نسبة التباين المفسر، حيث يلاحظ أن هناك ثلاث عوامل تفسر التباين الكلي لأنها أكبر من الواحد الصحيح، يفسر الأول 39.975% من التباين الكلي، أما العامل الثاني يفسر ما نسبته 15.527%، والعامل الثالث يفسر 13.849% من التباين الكلي، وبالتالي فإن كل العوامل المميزة تفسر 69.351% من التباين الكلي، ومنها يتم إهمال باقي العوامل السبعة التي لا تحقق الحد الأدنى للعوامل المميزة وهو الواحد الصحيح.

الجدول رقم (05): تشبعات العوامل بعد التدوير

Rotated Component Matrix[a]

	العوامل		
	1	2	3
1F	.786	.304	-.046
2F	.889	-.011	.173
3F	.666	.103	.389
4F	.094	.658	-.211
5F	.289	.759	-.015
6F	.784	.236	.162
8F	.208	-.138	.799
9F	.122	.129	.849
10F	.327	.598	.488
11F	-.009	.767	.455

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS 23

يلاحظ من الجدول رقم (05) أن العامل الأول يستقطب أربعة متغيرات تمثلت في العبارات رقم 01، 02، 03، 06 المؤشر عليها باللون الرمادي، وتشير هذه المتغيرات إلى أنواع العقاب اللازمة عند حدوث إهمال أو تقصير من طرف محافظ الحسابات وبالتالي يمكن تسمية العامل الأول: أنواع العقاب الموافقة لأي إهمال أو تقصير يقوم به محافظ الحسابات، أما العامل الثاني فإنه يستقطب بدوره أيضا أربعة متغيرات تمثلت في العبارات رقم 04، 05، 10، 11 المؤشر عليها باللون الرمادي، وتشير هذه المتغيرات إلى أهمية المسؤوليات الواجب تحملها من طرف محافظ الحسابات وبالتالي يمكن تسمية العامل الثاني: ضرورة تحمل محافظ الحسابات لمختلف المسؤوليات عند أدائه لمهامه، أما العامل الثالث فلم يستقطب إلا متغيرين اثنين متمثلين في العبارتين رقم 08 و09 المؤشر عليهما باللون الرمادي، حيث تركز هاتين العبارتين على جزاء محافظ الحسابات من العقوبة عند المساس بسمعة مهنة محافظ الحسابات، وبالتالي يمكن تسمية العامل الثالث: جزاء المساس بسمعة مهنة محافظ الحسابات.

الخاتمة

تتجلى الأهمية الكبيرة التي ولّاها المشرع الجزائري لمهنة محافظ الحسابات بأنه خص لها حيز معتبر في الجريدة الرسمية بشرح ما يتعلق بالمهنة من شروط ممارسة المهنة وتقسيمات المحاسبين...الخ، بل ووصل إلى تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسته وظيفته وكذا العقوبات التي تقابلها.

1. نتائج الدراسة:

فيما يلي نذكر أبرز النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة والتي تثبت صحة الفرضيات التي تم طرحها:

- حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها محافظ الحسابات وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية،
- هناك درجات في الأخطاء التأديبية، وكل درجة لها عقوبة مخصصة حسب القانون 13-10،
- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية،
- يمنح محافظي الحسابات الجزائري اهتمام كبير لأنواع العقاب التي يمكن تطبق عليه نتيجة أية إهمال أو تقصير،
- يعي محافظو الحسابات في الجزائر بمختلف المسؤوليات الواجب تحملها خلال أداءه مهامه،
- محافظو الحسابات على دراية تامة بأهمية سمعة مهنة التدقيق في الجزائر.

2. توصيات الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل اليها يمكن طرح التوصيات التالية:

- ضرورة توعية المجتمع الاقتصادي بالمسؤوليات الملقاة على عاتق محافظي الحسابات وبالتالي ادراكهم لحقوقهم تجاه المصداقية المطلوبة.
- ضرورة تحيين وتحديث النصوص المتعلقة بالعقوبات والمسؤوليات بما يتماشى والأعراف الدولية من اجل تمكين محافظي الحسابات الجزائريين من التعامل مع الشركات والصفقات ذات الطابع الدولي.

- ضرورة وضع معايير لتقييم جودة التدقيق لمحافظي الحسابات خارج الإطار العقابي بغية الرقي بذهنية محافظي الحسابات من تفادي العقوبات إلى الوصول إلى المثالية.

3. آفاق الدراسة:

يمكن ان يكون هذا البحث ممهدا لأبحاث مستقبلية تتعلق أساسا بعلاقة المسؤولية بالمصداقية، وكذا قياس العلاقة بين التغير في التشريعات والقوانين مع التغير في أداء محافظي الحسابات مع الشركات الدولية. أيضا البحث في العلاقة بين ذهنيات محافظي الحسابات وجودة التدقيق.

المصادر والمراجع:

- بن جميلة محمد (2011)، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، جامعة متوري قسنطينة، الجزائر.
- خدير أحمد (2014)، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر، جامعة أدرار، الجزائر.
- شريقي عمر (2012)، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر.
- شريقي عمر (2012)، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12،
- طيطوس فتحي (2013)، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع.
- قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر: عدد 42 الصادرة في 11-06-2010.
- قانون العقوبات.
- مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر: العدد 03 الصادرة في 16 يناير 2013.