جامعة غرداية–الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

فرع : علوم مالية و محاسبية، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مكانة محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية

(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين لحالة الجزائر)

من إعداد الطلبة:

– خـــطوي عبد القادر

– بن الرميلي محمد

تحت اشراف الأستـاذ الدكتور:

– عجيلـة محمـد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ لسلوس مبارك,,,,,.....(جامعة غرداية) رئيسا

أ.د/ عجيلـة محمـد.....,.....(جامعة غرداية) مشرفا

د/بن مولاي زينب..... (جامعة غرداية) مناقشا

د/بن يحي علي..... (جامعة غرداية) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله تكللنا بإنجاز هذا العمل المتواضع

وبه نهدي ثمرة جهدنا لـ:

– الوالدين رحمهما الله

– الأهل والأحباب والزوجة الكريمة

– لكل من علمنا حرفا

– الزميلات والزملاء بقسم السنة ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير

– الذين لم يبخلوا علينا بشيء إلى آخر لحظة من قريب وبعيد ولجميع الذين سقطت اسمائهم سهوا ولم نذكرهم في أوراق مذكرتنا نتمنى أن يعذرونا .

راجين من المولى أن يجد القبول والنجاح منا .

بن رميلي محمد

الاهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله

الزوجة الكريمة بارك الله فيها

جميع أفراد العائلة

الزميلات و الزملاء في الدفعة

عرفاناَ و محبة

خطوي عبد القادر

شكر

الحمد لله الذي وفقنا لإكمال مشوارنا الدراسي، وأنعم علينا بفضله ورحمته

ويسرنا لنا أمورنا وأتمها بخير، والصلاة والسلام على سيدنا محمد

وعلى اله وصحبه وسلم.

نتقدم بالشكر لله سبحانه وتعالى أولا وأخيرا أن وفقنا لإتمام هذه الدراسة.

كما نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان للدكتور/ عجيلة محمد الذي تكرم

بالإشراف على هذه الدراسة والذي قدم لنا المشورة والنصح

ولم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشادته طيلة إنجاز مذة الدراسة.

كما نتقدم بالشكر إلى جميع أساتذة جامعة غارداية

وكذلك جميع طاقمها الإداري

ونخص بالذكر موظفي أمانة قسم العلوم الاقتصادية

وجزا الله خيرا كل من كان له دور من قريب

أو بعيد و كل من ساهم وساعد

في انجاز هذه الدراسة.

والله ولي التوفيق

عبد القادر و محمد

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف عن قرب على المتطلبات المهنية الأساسية و عوامل البيئة الاقتصادية ذات الأولوية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال استطلاع أراء المهنيين الممارسين و الأكاديميين ذوي الاختصاص.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير للمتطلبات المهنية الأساسية و البيئة الاقتصادية على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر لاسيما فيما يخص الحفاظ على السر المهني ، الاستقلالية و التأهيل العلمي والعملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع التدقيق.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التكثيف من الدورات التكوينية المستمرة و تفعيل التعاون بين الأكاديميين والمهنيين ، كما أوصت بإلزام محافظ الحسابات بالأخذ بعين الاعتبار خصائص ومتغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية أثناء تنفيذ مهامه .

الكلمات المفتاحية : المتطلبات المهنية، البيئة الاقتصادية، مكانة، محافظ الحسابات.

Résumé:

L'objectif de cette étude est d'identifier de manière précise les exigences professionnelles essentielles et les facteurs d'environnement économique prioritaires qui influencent le statut des commissaires aux comptes en Algérie, et ce à travers une enquête d'opinion auprès des professionnels et des universitaires spécialisés dans le domaine.

Les conclusions de cette étude ont montré l'existence d'un impact des exigences professionnelles essentielles ainsi que l'environnement économique sur le statut du commissaire aux comptes en Algérie notamment la protection du secret professionnel, l'indépendance, la qualification scientifique et opérationnelle en rapport avec l'activité de l'entreprise objet de l'audit.

L'étude a recommandé la nécessité d'intensifier les formations continues, d'activer la coopération entre les universitaires et les professionnels, tout en obligeant commissaire aux comptes à tenir compte des caractéristiques et des variables de l'environnement économique algérien dans l'exécution de ses missions.

Mots-clés: exigences professionnelles, environnement économique, statut, commissaire aux comptes.

الفهرس

الاهداء..... IV
الشكر V
الملخص..... VI
الفهرس VII
قائمة الجداول IX
قائمة الأشكال..... X
قائمة الملاحق XI
قائمة الاختصارات والرموز..... XII
مقدمة..... أ-هـ
الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة و الدراسات السابقة.....
تمهيد 7
المبـــحث الاول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة..... 8
المطلب الاول: مهنة محافظ الحسابات المفهوم و المتطلبات المهنية..... 8
المطلب الثاني: مفهوم و مكونات و تأثيرات البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة..... 24
المطلب الثالث: تأثير الالتزام بمتطلبات المهنة و ادماج عناصر البيئة الاقتصادية على مكانة محافظالحسابات..,32
المبـحث الثاني: الدراسات السابقـة..... 38
المطلب الاول: الدراسات الـوطنيـــة..... 38
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبيـــة..... 45
المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..... 50
خلاصة الفصل..... 51
الفصل الثاني: الدراســـــــة الميدانيـــــــة لعينة من المهنيين و الأكاديميين لحالة الجزائر.....
تمهيد 53
المبـــحث الاول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية..... 54
المطلب الاول: منهج وتصميم الاستبيان..... 54

المـطلب الثاني: الادوات الاحصائية المستعملة..... 58
المطلب الثالث: عرض نتائج عينة الدراســـة.....59
المبحث الثاني: مناقشة وتحليل أبعاد الاستبيان والنتائج المتوصل إليها.....69
المطلب الأول: تفسير وتحليل أبعاد الاستبيان.....69
المطلب الثاني: دراسة واختبار الاستبيان وتحليل الفقرات 78
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.....80
خلاصة الفصل 84
الخاتمة 86
قائمة المراجع 92
الملاحق.....96

قائـــــمة الجـــــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	مستخدمو القوائم المالية المراجعة	11
2	عينة الدراسة	55
3	مقياس ليكرت الخماسي	56
4	يوضح إجابات الأسئلة ودلالتها	57
5	نتائج اختبار كرونباخ ألفا للصدق وثبات الدراسة	59
6	توزيع مفردات العينة حسب الجنس	60
7	توزيع مفردات العينة حسب العمر	61
8	توزيع مفردات العينة المستوى التعليمي	63
9	توزيع مفردات العينة حسب المؤهل المهني	64
10	توزيع مفردات العينة حسب سنوات الخدمة	66
11	توزيع مفردات العينة حسب المشاركة في تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية	67
12	المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور الأول	71-69
13	المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه لفقرات تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	74-72
14	المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه لفقرات توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	77-75
15	اختبار التوزيع الطبيعي	79
16	مصفوفة معامل الارتباط	81-80
17	مصفوفة معامل الانحدار	82

رقم الشكل	عنوان الشكـــــل	رقم الصفحة
1	الوسائل التي تتبعها المهنة و المجتمع لتشجيع المراجعين على العمل وفق أعلى مستوى	14
2	متغيرات البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة	24
3	نسبة الذكور والإناث في العينة محل الدراسة	60
4	نسب الفئة العمرية في العينة محل الدراسة	62
5	نسب المستوى التعليمي لدى العينة محل الدراسة	63
6	العينة محلا لدراسة حسب نوع المؤهل المهني	65
7	سنوات الخبرة لدى العينة محل الدراسة	66
8	توزيع العينة حسب المشاركة أو عدمها تكوين متخصص في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية	68

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	الاستبانة باللغة العربية والفرنسية	96
2	مقياس ألفا كرونباخ	104
3	الخصائص الديمغرافية للعينة	105
4	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	107
5	المتوسط والانحراف المعياري لكل محور	109
6	اختبار كولمغروف- سمرنوف	109
7	مصفوفة الارتباط اختبار بيرسون	110
8	اختبار تحليل التباين	112

الرمـز و الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين الأمريكيين
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
ISQCs	International Standards on Quality Control	المعايير الدولية للرقابة على الجودة
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

مقدمـــــــــــــة

أ – توطئة:

إن التسيير الجيد للمؤسسات المختلفة لاسيما كبيرة الحجم أصبح من الصعوبة بمكان، وكان من الأسباب الأساسية لهذا الوضع نقص الصرامة في مواكبة تغيرات المحيط و قلة الاهتمام بمؤشرات البيئة الاقتصادية مما عرض المؤسسات لأزمات مفاجئة لم تحسن مواجهتها و التعامل معها بشكل سليم ، حيث يلاحظ أن مؤسسات اليوم تواجه كماً كبيرا من المخاطر الجديدة مثل مخاطر السوق، تنامي استعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة، مخاطر سرية معلومات الزبون ، المخاطر المتعلقة بجميع أشكال التجارة الإلكترونية و كلها صادرة من البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار و التي يجب تحديد مخاطرها المحتملة ، تحليلها ، والسيطرة الاقتصادية عليها بالتدقيق في هذه المؤشرات ثم التكيف مع هذه المخاطر التي تهدد الأصول أو القدرة الإيرادية للمشروع.

يضاف الى ما سبق الاهداف المتباعدة و الاحتياجات المتناظرة أحيانا مابين المسير الساعي و المطالب بتحقيق اكبر ربح ممكن من جهة والمساهمين الراغبين في تحصيل الايرادات الوفيرة مع الحرص على المحافظة على أملاك المؤسسة ومختلف اصولها من جهة اخرى، مما يتطلب تحقيق توازن دقيق بين الاتجاهين وحياد لا يضمنه سوى تدخل مهني مستقل وكفؤ ، يكون مصدر معلومة وموثوقية تخدم الأطراف والجهات المختلفة و يلقى على عاتقه عبء توفير معلومات مالية دقيقة تزيد قيمتها بالاعتماد على تقاريره و المفترض فيه تمحيصها وإعطاء رأيه المحايد فيها وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة تسعى الى ضمان الأمانة والموضوعية مع محاولة التكيف و الافصاح عن عوامل البيئة الاقتصادية، المتسمة بالتغير المستمر و التنافسية الحادة، و لهذا ارتفع مستوى التوقعات المنتظرة منه مما يضع مطالب اكبر على محافظ الحسابات المنتظر منه العمل على تخفيض المخاطر بالتنبيه اليها مسبقاً مع التأكد من تحضير الاجراءات و الامكانيات الكفيلة، بمواجهتها بفعالية في الوقت و بالتكلفة المناسبين.

ان الوفاء بمتطلبات المهنة و تضمين مدخلات البيئة الاقتصادية يعد أمرا ضروريا من أجل مراعاة هذه المخاطر ومتابعتها بهدف تحقيق الأمان و الموثوقية في الحياة الاقتصادية، لكن بالمقابل لهذا الجهد المطلوب أي مكانة تحظى بها هذه المهنة ذات المتطلبات الخاصة؟

ب –طرح الإشكالية :

نظراً لاعتماد مهنة محافظ الحسابات بدرجة عالية على معايير ومتطلبات خاصة تضمن جودة الأداء للمهني المعتمد، و المتوج بالرأي المهني المستقل سوآءا من زاوية القانون الإلزامي و المعايير الفنية أو من وجهة نظر الزبون الراغب في تلبية توقعاته من تأكيد معقول على صحة و انتظام المعاملات الاقتصادية المسجلة، و بتكاليف رقابة معقولة، مع تدقيق و مراقبة الافصاح الفعلي عن تأثيرات البيئة

الاقتصادية بهدف تعزيز مكانته و سمعته، فما هي الحدود الواجب الالتزام بها للإيفاء بكل من الجانبين المهمين و للإجابة على هذا التساؤل يمكننا اقتراح الاشكالية التالية:

ما هي المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ؟

و لتوضيح ماهية المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ينبغي الاجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية :

- فيما تتمثل المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر ؟
- ما هي العوامل المكونة للبيئة الاقتصادية ذات التأثير على مهنة محافظ الحسابات ؟
- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للمتطلبات المهنية على مكانة محافظ الحسابات؟
- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للبيئة الاقتصادية على مكانة محافظ الحسابات؟

ت – فرضيات البحث:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية لمحافظ الحساباتو مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة الاقتصادية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير متطلبات المهنة مع إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

ث–مبررات اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الاعتبارات، نذكر منها:

- التعرف على المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات لمواجهة التحديات والتطورات الجديدة في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛

- يعتبر من المواضيع الحديثة في التخصص، وكذلك إلى محاولة اثراء المكتبة الجامعية بمثل هذا النوع من البحوث، بالإضافة إلى محاولة معالجة الإشكاليات الجديدة التي تواجه محافظ الحسابات ؛
- التعرف إلى عوامل تعزيز مكانة محافظ الحسابات في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛

ج-أهداف الدراسة وأهميتها:

أهداف الدراسة:

بالاستناد إلى الأدبيات المتوفرة حول مهنة محافظ الحسابات وفي ضوء ما تقرره النصوص القانونية والتنظيمية وما تفرضه البيئة الاقتصادية من فرص و تهديدات لهذه الفئة المهنية، تعمل هذه الدراسة لمحاولة الإجابة على مختلف إشكاليات وأسئلة البحث بغية الوصول إلى مجموعة من الأهداف، والتي نوجزها فيما يلي:

- التعرف على أراء محافظي الحسابات فيما يخص الالتزام بالمتطلبات المهنية و علاقتها بمكانة المهنة.
- محاولة تحديد مختلف مدخلات البيئة الاقتصادية (العوامل الايجابية و السلبية) و تأثيرها على مكانة محافظ الحسابات.
- الكشف عن أهم أولويات محافظ الحسابات فيما يخص المتطلبات المهنية و عوامل تكيفه مع البيئة الاقتصادية بهدف تلبية احتياجات المجتمع الاقتصادي المحلي.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع المتطلبات المهنية في ظل البيئة الاقتصادية الحالية ، و تتمثل في : أولاً: الاهمية العلمية (النظرية):

- فتح باب اثراء المكتبة الأكاديمية بالدراسات العلمية في مجال تأثير البيئة الاقتصادية على المهنة.
- دراسة و تحليل مكانة محافظ الحسابات في الوسط المهني.

ثانياً: الاهمية العملية (التطبيقية):

- المساعدة في تشخيص و تحديد مكونات المتطلبات المهنية ذات الأولوية من وجهة نظر محافظ الحسابات الممارس.
- دراسة و تحليل أراء المهنيين و الاكاديميين في متطلبات ومكانة المهنة في ظل البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار.

ح-حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية:

تقتصر هذه الدراسة على مناقشة المتغيرات والعوامل المتوقع أن لها تأثيرًا جوهريًا على مكانة محافظ الحسابات والمرتبطة بمتطلبات المهنة وبالبيئة الاقتصادية وأثرها على جودة الأداء المهني وبالتالي المكانة الايجابية لمحافظي الحسابات.

الحدود الزمانية والمكانية:

الدراسة التاريخية لمهنة محافظة الحسابات من حيث النشأة ومراحل التطورها من أجل التأصيل النظري و من ثمة محاولة الكشف على العناصر المؤثرة عليها ضمن متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية و تم جمع المعلومات الاحصائية باستفسار عينة من المهنيين الممارسين والأكاديميين الناشطين في كل من ولاية غرداية، الأغواط، الجلفة و ورقلة خلال فترة شهري مارس و أفريل من عام 2019.

متغيرات الدراسة:

المتغيران المستقلان: **المتغير التابع:** مكانة محافظ الحسابات

- متطلبات المهنة.
- البيئة الاقتصادية الجزائرية.

خ-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على أسئلة البحث وإثبات صحة الفرضيات من عدمها، تم استخدام المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري وهذا من خلال الاعتماد على الكتب، المقالات، الرسائل والبحوث العلمية، المؤتمرات والملتقيات والدوريات المتخصصة التي تناولت

موضوع البحث، ومحاولة تحليل مختلف المفاهيم والتطبيقات العملية المتعلقة بالمتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات لمواجهة التحديات والتطورات الجديدة في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج الميداني و المنهج التجريبي في جمع البيانات من خلال توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة، المتمثل في المهنيين الممارسين و الأكاديميين ذوي الاختصاص ، بهدف التحقق من تعرض الدراسة لمختلف المتطلبات المهنية و المدخلات الاقتصادية ذات التأثير على المهنة.

د-مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في إنجاز هذا البحث على مجموعة من المراجع المتنوعة من حيث الزمان والمكان والتي لها علاقة مباشرة مع موضوع الدراسة " مكانة محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية "، والتي تمثلت بالأساس في الكتب، البحوث الجامعية، المجلات العلمية، المؤتمرات والملتقيات، وأيضا بالاستعانة بالمواقع الإلكترونية المتخصصة.

ذ-صعوبات البحث:

لقد واجهتنا أثناء إعداد البحث المعوقات والصعوبات التالية:

- قلة ونقص المراجع في مجال والبيئة الاقتصادية الجزائرية و تأثيرها على مكانة محافظ الحسابات، نظراً لحداثة موضوع الدراسة؛
- تماطل بعض أفراد عينة الدراسة في الإجابة على الاستبيان رغم الوقت الممنوح لهم وزياراتنا المتكررة لهم لاسترداد الاستمارات الموزعة؛
- صعوبة ضبط حدود البحث وفق منهجية IMRAD، خاصة أنه موضوع ذات طابع مفاهيمي متشعب.

ر-هيكل البحث:

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين؛ تضمن الفصل الأول مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية وما أفادت به، بينما يخصص الفصل الثاني لاختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ونعرض النتائج المتوصل إليها, وفي الأخير نحاول تقديم بعض التوصيات الضرورية بناء على النتائج النهائية.

الفصل الأول:

الاطار النظري لمتغيرات الدراسة و الدراسات السابقة

تمهيد :

نظراً لما يشهده العالم من تزايد و تسارع كبير للتعاملات الاقتصادية تضاعفت معه الحاجة الى معلومات ذات موثوقية، ملائمة و جودة عالية ، زاد الاهتمام بدور محافظ الحسابات كجهة رقابة خارجية مكلفة بالمصادقة وإضفاء الموثوقية اللازمة على القوائم المالية و التي تسمح باتخاذ قرارات رشيدة وفعالة.

إن سمعة و مكانة محافظ الحسابات تتأثر حتماً بمدى احترامه المفترض لمجموعة من المتطلبات المهنية اللازمة لضمان جودة الخدمة المؤداة من جهة و بقدرته على تشخيص مختلف عناصر البيئة الاقتصادية المؤثرة على استغلال المؤسسة وتسجيل تأثيرها على أداء المؤسسة ونتائجها في تقاريره النهائية الموجهة لمختلف الأطراف المستخدمة أو المهتمة بهكذا معلومات للتأكد من الاستعمال الصحيح للموارد والتوزيع العادل للنتائج وإبلاغ ذوي الشأن المباشرين أو حتى المحتملين قبل التعامل معها أو الاستثمار فيها.

لهذا سنحاول التعرف خلال هذا الفصل على ماهية كل من المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية ذات التأثير على مكانة محافظ الحسابات بالاستعانة بالأدبيات النظرية و التطبيقية الباحثة في هذا المجال، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة

لتوضيح الإطار المفاهيمي لمتطلبات مهنة محافظ الحسابات والبيئة الاقتصادية، يقتضي الأمر تحديد مفهوم مهنة محافظ الحسابات ومتطلبات هذه المهنة (المطلب الأول)، ثم دراسة تأثيرات البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مهنة محافظ الحسابات المفهوم و المتطلبات المهنية:

من أجل الوصول للتأطير المفاهيمي و القانوني لمتطلبات مهنة محافظ الحسابات ، سوف نبدأ بالتأصيل النظري العام و الدولي للمهنة و بعد ذلك إبراز الخصوصيات الجزائرية للمهنة و متطلباتها.

1- الاطار العام لمهنة محافظ الحسابات :

نظراً لأهمية الدور المنوط بمحافظ الحسابات كمصدر أساسي للثقة والحياد عند الافصاح في القوائم المالية تبرز حاجته الأساسية للاستقلالية من المؤثرات الخارجية والداخلية على حد سواء عند أداء مهامه وسعيه لتوفير العناية الكافية، لهذا لابد من احترامه لمجموعة من المتطلبات المهنية المؤطرة لعمله حيث تسمح له بالوفاء بالتزاماته نحو أطراف متعددة لها احتياجات مختلفة لطلب خدمات محافظ الحسابات و نقصد بها المالكين و الادارة المكلفة بالتسيير وحتى الأطراف الخارجية المهتمة لسبب أو أخر.

أولا: أساسيات المراجعة:

أ. تعريف المراجعة:

هناك تعاريف متعددة للمراجعة بحسب زاوية الدراسة، حاولنا انتقاء الأنسب منها لدراساتنا كتعريف أمين السيد أحمد لطفي[1] حيث يقول ان " المراجعة عبارة عن عملية منهجية منظمة للحصول و التقييم بموضوعية عن أدلة اثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية و أحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".

بينما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى اتفاق هذه النتائج مع المعايير الموضوعة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

[1] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 3.

و يعرفها أقاسم عمر[1] بقوله " أن المراجعة الخارجية هي نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن المؤسسة، يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني الرامي الى ابداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص."

وعليه فيمكن القول ان المراجعة هي خدمات مهنية مستقلة تعتمد على جمع، تقييم و تحليل أدلة الاثبات للتمكن من ابداء رأي مهني محايد وموضوعي يسمح بإضفاء الثقة والمصداقية و الدعم المعقول للمعلومات المالية الناتجة عن مختلف التعاملات الاقتصادية الصادرة عن المؤسسة.

ب. أهداف المراجعة:

(1)- الهدف الأصلي:

يتمثل الهدف الأصلي في إبداء الرأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ويشمل ذلك ما يلي:

- إبداء الرأي عما إذا كانت الحسابات الختامية تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة نتيجة الأعمال والأنشطة التي حدثت خلال فترة المراجعة.

- إبداء الرأي عما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعدادها.

(2)- الأهداف التبعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

- تقليل فرص واحتمالات ارتكاب الأخطاء والغش عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحدثه زيارات المراجع المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.

ت - طبيعة المراجعة و خدمات التأكد:

يقول الكاتب أمين السيد أحمد لطفي[2]: "تهدف وظيفة المراجعة الى اضفاء المصداقية على القوائم المالية، فاذا كانت القوائم المالية تعتبر مسؤولية الادارة فان مسؤولية المراجع تتمثل في اضفاء الثقة عليها، فعن طريق المراجعة لا يعزز المراجع منفعية و قيمة القوائم المالية فحسب و انما يعظم من مصداقية المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة".

[1] أقاسم عمر، التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 9.

[2] أمين السيد أحمد لطفي،المرجع السابق، ص 2

ث – **أهمية المراجعة الخارجية :**

يرى أقاسم عمر[1] " إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البينات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، و ذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، و التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها" و هذه الفئات تتمثل في[2]:

- الادارة و أعضاء مجلس الادارة.
- حملة الأسهم.
- حملة السندات الحاليون و المحتملون.
- مجموعة الموظفين و اتحادات العمال.
- الاقتصاديون و رجال البحث العلمي.
- العملاء و الموردون و المنافسون.
- دعاة و مؤسسات حماية البيئة.
- الاجهزة الحكومية.
- نظام المحاكم.
- الاستشاريون كالمحللين الماليين و بيوت الاستثمار.
- الدائنون و البنوك.
- المستثمرون المحتملون.

وتختلف احتياجات كل فئة حسب حجم التعامل ودرجة التخصص فقد تكون قليلة التطلب و تكتفي بالسمعة المنتشرة في السوق أو بالمعلومات الإجمالية الواردة في القوائم المالية مثل بعض العملاء و الموردين أو قد تكون ذات احتياجات متعمقة ويتوجب عليها القيام بالتحليل الدقيق للمعطيات المالية والتي قد تقدر أنها غير كافية لتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة على غرار فئة المحللين الماليين مثلما يؤكده Abbadi[3] في دراسته، بل يجب تبرير الآراء المهنية الواردة في التقرير كم يوصي به Barbe و Raimbault[4].

---

[1] أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[2] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 2008، ص 29.

[3] Aymen Abbadi, Perception du rapport du commissaire aux comptes comme source d'information : cas des analyses financiers. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités لde la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom, 2014, 35ème Congrès de l'AFC, [En ligne]/ https. hal.archives.fr:/hal-01892542, [consulté le 13 mars 2019].

[4] Odile Barbe, Sofie Raimbault, La justification des appréciations améliore-t-elle la valeur normative du rapport d'audit, Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, lille, France. pp.cd-rom. Pp.hal-01899542, [En ligne]/ https. hal.archives.fr:/hal-01892542, [consulté le 13 mars 2019].

ويمكن تلخيص أهم الفئات المستفيدة من تقارير المراجعة الخارجية حسب استخدامها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) : مستخدمو القوائم المالية المراجعة

المستخدم	الاستخدام الرئيسي للتقرير
(1)الادارة Management	فحص الأداء و اتخاذ القرارات و التقرير عن النتائج الى أسواق رأس المال.
(2)حملة الأسهم Stockholders	تقييم الأداء و التصديق على أمور المؤسسة متضمنا انتخاب مجلس الادارة و اتخاذ القرارات الخاصة بشراء أو بيع الأسهم أو شراء مزيد من الأسهم كجزء من طرح الأسهم.
(3)المؤسسات المالية Financial institutions	قرارات القروض و تحديد معدلات الفائدة و شروط القروض و المخاطر ذات الصلة.
(4)السلطات الضريبية Taxing authorities	تحديد الدخل الخاضع للضريبة و الضرائب المستحقة.
(5)المستثمرين المحتملين Potential investors	أتخاذ قرار شراء الأسهم
(6)السلطات الرقابية Regulatory Agencies	الالتزام باللوائح، الحاجة الى اتخاذ تصرف رقابي.
(7)نقابات العمال و العمالة	قرارات المفاوضات المتجمعة.
(8)حملة السندات Bond Holders	شراء أو بيع السندات.
(9)المحاكم	تقييم المركز المالي للشركة المرتبطة بدعوى قضائية.
(10) البائعين	تقييم مخاطر الائتمان.
(11) العاملين المتقاعدين	حمايتهم من المفاجآت المرتبطة بالمعاشات و المزايا الأخرى لما بعد التقاعد.

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 24.

ج – واجبات مراجع الحسابات:

من أهم واجبات مدقق الحسابات ما يلي[1]:

- أن يمارس الأعمال الموكلة اليه باستقلال و حيادية.
- مراقبة أعمال الشركة.
- تدقيق حسابات الشركة وفقا للمعايير الدولية.
- فحص الأنظمة الادارية و المالية للشركة و أنظمة الرقابة الداخلية و ابداء الرأي بخصوص فعاليتها، و التأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها.
- التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها و قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة.
- حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة.
- الاجابة على أسئلة و استفسارات مساهمي الشركة بخصوص البيانات المالية و الحسابات الختامية خلال اجتماعات الجمعية العامة.
- ابداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة و طلب تعديلها اذا كان هناك ما يؤثر على عدالتها.
- التبليغ عن أي مخالفة للتشريعات النافذة أو اي أمور مالية أو ادارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة الى الجهات المختصة.

ثانياً– القيمة المضافة وسمعة مراجع الحسابات:

أ– القيمة المضافة مراجع الحسابات

يسعى المراجع نظراً لتخصصه المهني للتوفيق بين تنمية رقم الأعمال بمتابعة السوق والمحيط ككل من جهة و التنبيه لاحترام التزامات العملاء بتعزيز الشفافية والنزاهة في الأعمال التجارية من جهة أخرى، وهذا بتقديم المشورة الموضوعية لمساعدة العملاء على تنمية أعمالهم وتحسين أدائهم وإدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية بالإدماج الآلي لمرحلة فهم الصناعات وبيئات العمل والتحديات التي يواجهها العملاء من أجل مساعدتهم في تحقيق النجاحات التشغيلية والمالية.

[1] دليل استرشادي لقواعد حوكمة الشركات المدرجة في الأسواق المالية العربية، اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، دبي– الامارات العربية المتحدة، يوليو 2017.

ب – العناصر الأساسية لفعالية المراجع الخارجي:

إن فعالية المراجع الخارجي على صلة بالعناصر التالية[1]:

- رقابة الجودة عل أعمال المراجعة.
- استقلالية المراجع.
- أتعاب المراجع.
- مؤهلات المراجع.
- استمرارية المراجع أي المدة الزمنية التي يقضيها هي مراجعة أعمال الشركة.

وكل العناصر السابقة تؤثر مباشرة على سمعة مكتب المراجعة أي مكانته في الوسط المهني.

ت – السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة :

يرى بعض الباحثين[2] أن سمعة مكتب محافظ الحسابات تنشأ نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية و قواعد سلوك وآداب المهنة، الخبرة المهنية لأفراد المكتب، ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، قيمة الأتعاب التي يتقاضها المكتب، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة المراجعة وبالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع بها مكتب محافظ الحسابات هي التي تؤدي إلى زيادة شهرته بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب.

وتعتبر سمعة مكتب محافظ الحسابات (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب ، و التي يتم اكتسابها بالممارسة و القدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، و يقصد بسمعة مكتب محافظ الحسابات أيضاَ تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وهذا ما يجعل المكتب يعطي أهمية قصوى للحفاظ على جودة الخدمات التي يقدمها لكي يحافظ على مكانته في السوق[3].

وفي مجال مهنة محافظة الحسابات لا يختلف تعريف المعرفة أو الخبرة المتخصصة عن ذلك، فمع التطور المتسارع واللامتناهي للاقتصاد العالمي وما صاحبه من استعمال مكثف للتكنولوجيا وتقنية

---

[1] روان ماجد سيسالم ، أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين" ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة إلا سلامية بغزة، 2018، ص 47.

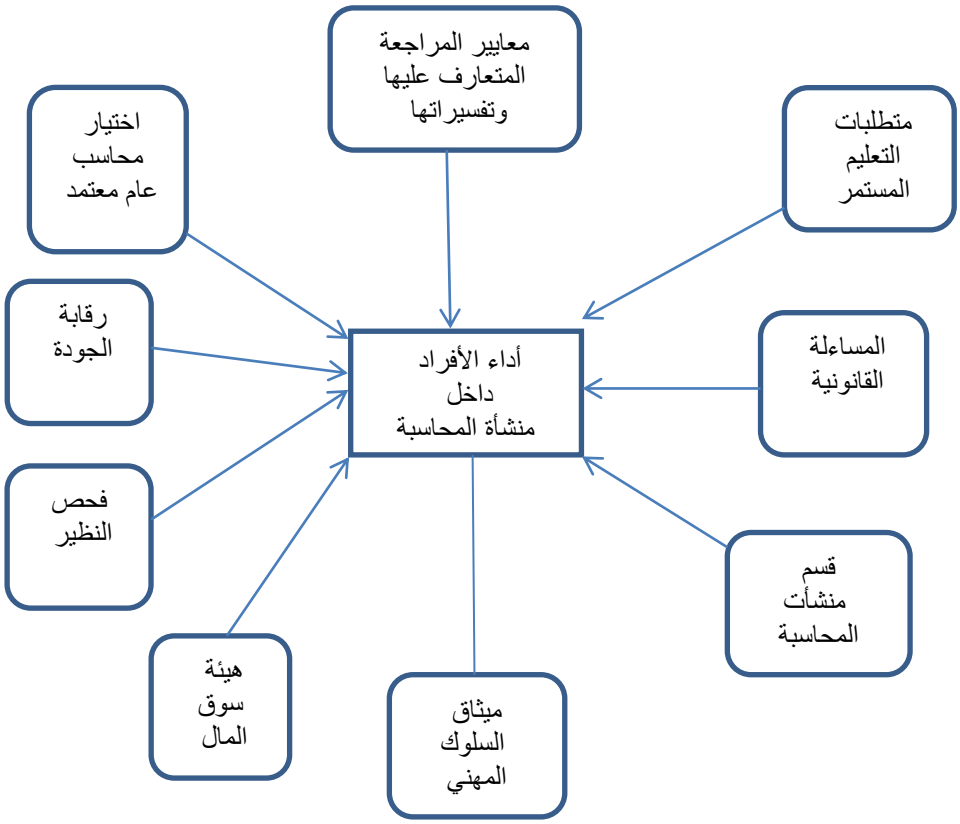
[2] عبد الرحيم بوزنادة، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة– ، 2016، ص 52 .

[3] علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2017، ص 69.

المعلومات، وتوسع أسواق رؤوس الأموال، وتمايز الأنشطة الاقتصادية عن بعضها البعض، واحتفاظ كل نشاط اقتصادي بخصائص تميزه عن الأنشطة الاقتصادية الأخرى، والتوقعات الدائمة من مهنة المراجعةً أن تتكيف مع كل هذه المتغيرات لتقديم خدمات ذات جودة لتلك الأنشطة، يتحتم على محافظ الحسابات مواكبة هذه التطورات وامتلاك المعرفة المتخصصة تبعاً لكل نشاط اقتصادي[1] يقرر قبول مهمة فيه.

ولتحقيق هذه الأهداف الحيوية تحتاج المهنة لتفهم احتياجات مختلف الهيئات و الأطراف ذات الصلة واستعمال الوسائل المناسبة كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (1): الوسائل التي تتبعها المهنة و المجتمع لتشجيع المراجعين على العمل وفق أعلى مستوى



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، مرجع، ص 217.

[1] صالح ميلود خلاط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس)،جامعة صبراتة العلمية، العدد الرابع ديسمبر 2018، تاريخ التصفح 2019/03/17 ، الموقع: https://jhs.sabu.edu.ly/index.php/hsjsu/article/download/66/49

2- مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

بعد التعرف على الإطار العام لمهنة مراجعة الحسابات و العوامل المؤثرة على مكانته حسب مختلف الأدبيات النظرية سوف نحاول دراسة اسقاط هذه المفاهيم محلياً وتحليل تطبيقاتها في البيئة الجزائرية انطلاقاً من النصوص القانونية و المعايير الوطنية .

أولا: مفهوم و مهام و تأطير محافظ الحسابات في الجزائر:

أ- تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 10-01[1] المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010 فان محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

ب-مهام محافظ الحسابات:

فصل كل من قانون المهنة والقانون التجاري[2] في مهام محافظي الحسابات حيث بين القانون التجاري لا سيما في المادة 715 مكرر 4 طبيعة المهمة الدائمة وهي" التحقيق في الدفاتر و الاوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحققون اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

بينما القانون 10-01 السابق ذكره يبين في المواد 23، 24، 25 ، هذه المهام في النقاط التالية:

• يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛

[1] القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010.

[2] القانون رقم 05-02 مؤرخ في 06 فبراير 2005 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 11، سنة 2005، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في سبتمبر والمتضمن القانون التجاري.

• يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛ القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 27، سنة 1993

• يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛

• يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

• يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية[1]:

• تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

• تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء

• تقرير خاص حول الاتفاقيات المؤسسة؛

• تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

• تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

• تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

• تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

• تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

[1] وزارة المالية، قرار ممضي في 24 يونيو 2014، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 30 أبريل 2014، الصفحة 12،

ت- أتعاب محافظ الحسابات:

تحدد أتعاب محافظ الحسابات في المهام العادية عن طريق سلم أتعاب[1] يشمل عدة عناصر لاسيما عدد ساعات العمل والتعويضات عن المصاريف المنفقة...الخ، وتستثنى بعض أنواع المؤسسات من هذا السلم مثل المؤسسات المتخصصة في القرض، شركات الاستثمار، شركات البورصة، صناديق المساهمة، المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، حيث يحدد مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة، بينما أتعاب المهام الخاصة الدقيقة مثل اندماج أو انقسام مؤسسة مثلاً فتحدد باتفاق مشترك بين المساهمين ومحافظي الحسابات، ولا يمكن بأي حال من الأحوال احتسابها على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، حتى نصت المادة 37 من قانون المهنة[2] كقاعدة عامة أن الأتعاب يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة للمداولات بالمؤسسة في بداية المهمة، وهذا بعد استشارة في إطار المناقصة[3].

ث- الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات:

ضمانا للمتابعة الجيدة للمهنة أوكل القانون الجزائري مهمة اعتماد، متابعة و توجيه المهنيين الى عدة هياكل قانونية تتمتع بجزء من امتيازات السلطة العامة وهي :

- المجلس الوطني للمحاسبة: و يتولى مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، تنظيم و متابعة المهن المحاسبية و مراقبة الجودة.

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: و هي هيئة تشرف على مهنة محافظي الحسابات من مهامها إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة لهذا التنظيم، تحصيل الاشتراكات، تنظيم الملتقيات المتعلقة بالمهنة وتمثيل الجزائر في الهيئات الجهوية و الدولية المماثلة.

[1] القرار المؤرخ في 2006/12/06 المتضمن سلم أتعاب محافظي الحسابات، ج.ر ، العدد 04 الصادرة في 2007/01/14.

[2] قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر عدد 42 لسنة 2010.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج ر عدد 02 لسنة 2011.

ثانياً- متطلبات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

لا يمكن أن تترك مهنة منظمة و مهمة مثل مهنة محافظ الحسابات دون ضبط و تنظيم يسمح بضمان التأهيل الكافي، الاحترافية وجودة المخرجات وفقا لقوانين وقواعد وإجراءات محكمة ومدروسة بحسب البيئة الاقتصادية و السياسية والاجتماعية للدول و التي تسعى لنشر معلومات مالية موضوعية وملائمة وذات تعبير صادق وعادل مدعم بالرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي.

لهذا يمكننا تجميع هذه المتطلبات[1] في ثلاث مجموعات متجانسة و هي المتطلبات القانونية والتنظيمية، المتطلبات الفنية و الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية المسؤولة على الإشراف وتنظيم شؤون المهنة.

أ- المتطلبات القانونية:

حددت المادة (08) من القانون 10- 01 المتعلق بالمهنة الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وهي كالآتي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة أي على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم،
- أن لا يقع تحت طائلة حالات التنافي والموانع المحددة في كل من القانون 10-01 و القانون التجاري.

[1] نجاة تونسي ، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)-دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2016، ص 33.

ب – المتطلبات الفنية:

لقد بين (Blauch ,1956) أن مهنة المحاسبة والتدقيق يجب أن تتميز بثلاث خصائص رئيسة هي[1]:

- مستوى عالٍ من التعليم لا يقل عن درجة جامعية وتدريب فكري متخصص؛
- معايير للنجاح والكفاءة والإبداع في الأداء المهني ذات طبيعة مثالية وأخلاقية وليست ذات طابع مادي؛
- جمعيات مهنية تكرس مجهودها ليس فقط للحفاظ على جودة الخدمات المهنية ولكن أيضاً لتطوير تلك الخدمات والارتقاء بجودتها؛

في الواقع يتم صياغة هذه المتطلبات الفنية فعلياً بشكل توجيهات و إرشادات أي معايير ذات مصدر دولي (مثل المعايير المتعارف عليها عموماً) أو ذات منشأ وطني (مثل المعايير الجزائرية للتدقيق).

حيث تعتمد محافظة الحسابات بتسمياتها المتعددة كمهنة عالمية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها تكفل بإصدارها مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) ، و تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية هي:

المجموعة الأولى :المعايير العامة أو الشخصية:

وهي تنقسم بدورها إلى ثلاث معايير كما يلي:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي و الكفاءة المهنية:

إن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تقتضي من المهني اكتساب التأهيل العلمي والعملي الكافيين للمصادقة على صحة الحسابات واكتشاف الأخطاء و التلاعبات والغش المحتمل ، وبما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، ففي الجزائر مثلا صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانات التنفيذ على أرض الواقع (الحقوق والواجبات)، وهذا من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و المرسوم التنفيذي رقم 11-30 ممضي في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، لهذا اشترط المشرع الحيازة على شهادة لممارسة المهنة أي على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها، وأن يكون قد أنهى التربص المخصص لهذا الغرض.

[1] ماهر ذرغام، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة (دراسة تحليلية)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 23، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

مع الإشارة إلى أهمية المشاركة الدائمة في الملتقيات و الندوات بهدف تنمية قدراته الفكرية و العلمية والميدانية على حد سواء و مواكبة المستجدات في المهنة و محيطها.

المعيار الثاني: الاستقلالية:

يفرض هذا المعيار على المراجع ضرورة توفر الحيادية والاستقلالية في شخصه، حيث أن توفر الاستقلالية يضمن خلوا رأي المراجع من أي انحياز أو ضغط يمارس عليه نتيجة لطبيعة نشاط المتضمن التعامل مع جميع الأطراف داخل المؤسسة، وعليه فإن الاستقلالية تأخذ شكلين:

- استقلالية مهنية:

وتحكمها معايير ذاتية حيث لا يكون تابعا في إبداء رأيه، ويتحقق ذلك من خلال التأهيل العلمي والعملي الذي يحقق له الثقة في النفس أثناء تنفيذه لمهامه.

- استقلالية في المراجعة:

وهي مرتبطة بإبداء الرأي حيث لا يكون منحازا في إبداء الرأي ، ويتحقق ذلك من خلال خلو علاقة المراجع من الأطراف المتعامل معها من أي علاقات اجتماعية أو إنسانية أو ذات منفعة بشكل مباشر أو غير مباشر تحول دون إبدائه لرأي فني محايد.

فنجد في الجزائر مثلا أن المشرع الجزائري كان صارما في إصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية محافظ الحسابات ، حيث أكد على ضرورة تأكد المراجع من استيفائه لجميع الشروط الكفيلة بضمان استقلاليته وحياديته في إبداء رأيه.

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهني:

يبرز هذا المعيار إلزام محافظ الحسابات بالاهتمام الكافي بنشاطه عند ممارسته للمهنة[1]، حيث يعتبر مسؤولا أولا وأخيرا أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، ولا يمكنه التهرب من المسؤولية الناتجة من أخطاء قد يرتكبها مساعديه أثناء تنفيذهم لمهامهم، وكذلك يتضمن توفر معياري الكفاءة والاستقلالية من جانبه ومن جانب مساعديه، كما أن إعداد البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية تسييره للمهمة التي تتضمن ما يلي :

[1] مرسوم تنفيذي رقم 96-136 ممضي في 15 أبريل1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 17 أبريل 1996، ص 4.

– محاولة الحصول على أيّ نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكّنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛
– أن يأخذ بعن الاعتبار أية ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
– الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛
– تحيين مكتسباته المهنية من حين إلى آخر وخاصّة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.
– ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين.

المجموعة الثانية: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:

تعتبر المعايير الشخصية غير كافية للحكم على فعالية عمل المراجع، بل تحتاج إلى مجموعة معايير متعلقة بشروط ممارسة نشاط الفحص، وجمع الأدلة الإثبات الفعلية، وهي تشتمل على ما يلي:

–تخطيط وتوجيه المهمة:

يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخططاً مناسبا و كافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين– أن وجدوا– بطريقة مناسبة و فعالة[1].

–تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية يتم التركز على الجوانب التالية:

–الإلمام بالنظام الموضوع :

وذلك من خلال قوائم الاستقصاء وتقنية الملاحظة المادية والتقرير الوظيفي وغيرها من الأدوات اللازمة بما فيها المقابلات مع الموظفين المعنيين.

–التأكد من مدى تطبيق هذا النظام:

فقد يكون النظام سليما نظريا لكن غير مطبق عمليا؛

– مقاربة النظام القائم مع النموذج الأمثل :

والذي يستهدف تحقيق أهداف المؤسسة بكفأة وفعالية وذلك من أجل تحديد الفروقات وتحسين النظام.

[1] محمد التهامي و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص 38.

-كفاية وملائمة أدلة الإثبات :

يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني، كما أن سمعة المراجع مرهونة بحجم الأدلة والقرائن التي يجمعها والتي تدعم رأيه في النهاية، ولا يتحصل عليها إلا من خلال استخدام أدوات وتقنيات تساعده في جمع الأدلة.

-ملفات العمل :

حتى تتم عملية تنظيم جمع الأدلة يتم تشكيل ملفين الجاري والدائم، حيث يشتمل الملف الدائم على الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة والتي تتعلق بحياة المؤسسة، عملها ومراحل تطورها، هياكلها، ونظمها (التعرف على المؤسسة، محيطها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة، ...إلخ)، أما الملف الجاري، فهو يتعلق بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة محل محافظ الحسابات المالية والمحاسبية منها إضافة إلى أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن محافظ الحسابات يدون كل ملاحظاته وتساؤلاته واستفساراته في كل أوراق العمل تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.

المجموعة الثالثة: معايير ابداء الرأي:

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة أهم معيار يجب الالتزام به، اذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة[1]، وتتضمن الأهداف التي يقف عليها تقرير المراجع الرامي إلى الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال، هذه المعايير هي ما يلي:

أ- قاعدة استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

حيث يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية :

حيث يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات في اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

[1] محمد التهامي و مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

ت –قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة لعدم الإفصاح الكامل أخذا بعين الاعتبارات المرجعيات التالية:

–الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛

–وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح مثلا، فقد يكون الضرر العائد للمؤسسة يفوق النفع العائد للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا هاما في الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة.

–أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تأخذ أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.

ث– قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية :

يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية ككل أو الامتناع عن إبداء الرأي وفي حالة الرفض يجب أن يشتمل التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وفي الجزائر مثلا، فإن المشرع الجزائري أكد على وظيفة إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في المادة 25 من القانون 10–01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، حيث تشير إلى أن مهمة محافظ الحسابات يترتب عنها تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

حيث أن التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين يأخذ شكلين، **تقرير عام** بالنسبة للمصادقة على الحسابات، و**تقرير خاص** بالنسبة للاتفاقات القانونية المبرمة وحالات أخرى يحددها التنظيم القائم، هذين التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين أو جهاز المداولة، يشير فيه محافظ الحسابات إلى معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها في مهمته.

ت – الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية المسؤولة على الاشراف و تنظيم شؤون المهنة:

من الطبيعي أن محافظ الحسابات يسعى لفحص قرارات المسير الساعي لتعظيم منفعته الذاتية والمتمثلة في العائد المادي على حساب المساهمين مع مراعاة التأكد من احترام القوانين واللوائح مع الابلاغ عن الأخطاء أو أعمال الغش المؤدية للمسؤولية القانونية عند اكتشافها وبالتالي الاحتفاظ بسمعة جيدة، لاسيما أن الأطراف الأخرى تسعى لضمان أكبر توضيح ممكن للمعلومات المالية و كذا الاطلاع عند الحاجة على للمعطيات غير المشمولة أو غير المؤكدة بالقوائم المالية وبالنتيجة فإن تعظيم مصلحة كل الأطراف معاً قد تكون مصدر جهد و كلفة اضافية للمراجع.

للتوفيق بين هذه الحاجات المتعاكسة وضمان جودة مهنية عالية تلحرص الهيئات الوصية على توفير و مراقبة المتطلبات النوعية للمهنة لدى منتسبيها، بما فيها الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية و هي

حسب السياغي " عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالمبادئ المحاسبية وبدائل القياس لإعطاء انطباع متغير عن أداء المنشأة (...) في سبيل اظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية"[1].

وأكد جعارة [2] أن مصداقية مدقق الحسابات تتخذ أحد الصيغ التالية:

- مدى قدرة المعلومات المحاسبية التي خضعت لأعمال المراجع على التأثير على القرارات والآراء التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات، انطلاقا من قدرتها على التأثير على متخذي هذه القرارات باعتبار أن لديهم وعي وإدراك بصحة الرأي الذي يقدمه المراجع.
- سمعة واعتبار مدقق الحسابات ومدى التزامه بمعايير عمله المهني والأخلاقي.

ففي الجزائر كما سبق الاشارة اليه تم إنشاء لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة تتكفل بهذا الجانب الحيوي و الذي يضمن جودة مخرجات المهنة من جهة و حماية حقوق و مصالح المهني كل الأطراف المستفيدة من خدماته من جهة أخرى.

المطلب الثاني : مفهوم و مكونات و تأثيرات البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة:

الفرع الأول : مفهوم ومكونات البيئة الاقتصادية:

عرف الكاتب روبنز (Robbins, 1990) البيئة بأنها[3] "جميع العوامل و المتغيرات الواقعة خارج حدود المؤسسة".

كما عرفها الكاتب ناصر دادي عدون بأنها " مجموعة القيود التي تتحكم جزئياً في توجيه المؤسسة، و هذه الأخيرة تأخذ متغيرات و تأثيرات محيطها الخارجي كمعطيات خارجية يصعب التحكم فيها".

تتفاعل كل مؤسسة أو منظمة باستمرار مع البيئة المحيطة بها، فتأخذ منها و تعطيها مما يضمن استمرارها، بوصفها نظاماً مفتوحاً فتضم المدخلات كل من المواد الأولية، اليد العاملة، رأس المال، التقنية،

---

[1] محمد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقييم المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018، تاريخ التصفح 2019/03/14، الموقع http://repository.sustech.edu/bitstream/handle/123456789/21498

[2] أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 2014/11، تاريخ التصفح 2019/02/14 على الموقع http://labs.univ-msila.dz/segc/images/revue/revue11/2.pdf

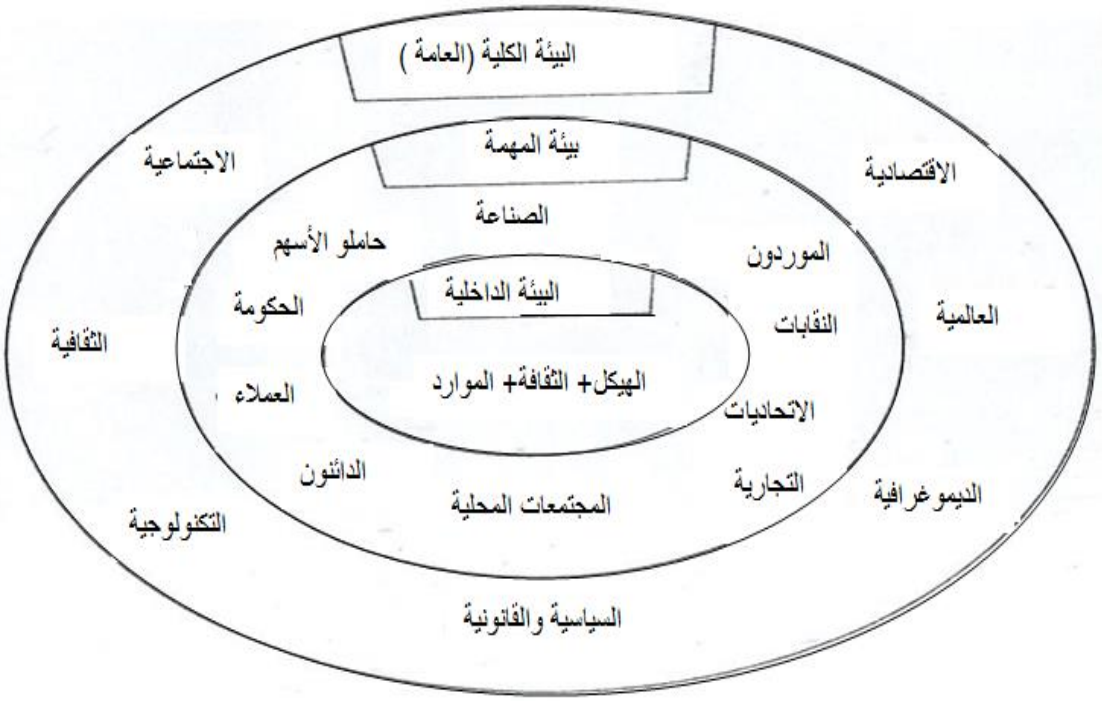
[3] زايد مراد، الاتجاهات الحديثة في ادارة المنظمات (مدخل تسيير المؤسسات)، دار الخلدونية، الجزائر، 2012، ص ص 67-68.

المعلومات، بينما تأخذ المخرجات شكل المنتجات، الخدمات، السلع الوسيطة أو السلع النهائية ، في حين تعرف التغذية العكسية بأنها قدرة النظام على تصحيح أنشطته بهدف الاستمرار أولاً ثم التطور و التحسن[1].

وتنقسم البيئة التي تعمل فيها المؤسسة إلى ثلاث مجموعات رئيسية من المتغيرات، المجموعة الأولى تتمثل في المتغيرات على المستوى القومي كالعوامل الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية أما المجموعة الثانية فتتمثل في متغيرات تشغيلية خاصة بكل منظمة ترتبط بمجموعة من أطراف التعامل و من أمثلتها الأجهزة و التنظيمات الحكومية و المستهلكين و تجار التجزئة، أما المجموعة الثالثة فتمثل البيئة الداخلية.

ويمكن تلخيص عناصر البيئة بمختلف مستوياتها في الشكل التالي:

الشكل رقم 2 : متغيرات البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة



المصدر : ماجد عبد المهدي مساعدة ، إدارة المنظمات منظور كلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص133

[1] بولرباح عسالي، تسيير المؤسسات بين المفاهيم و التطبيقات العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2017، ص 40.

لتحديد الإطارين الكلي و الجزئي للبيئة[1] : يمكننا القول أن البيئة تصنف الى قسمين :

أولا: البيئة الخارجية للمؤسسة

أ- تعريف البيئة الخارجية:

تعرف البيئة[2] على أنها مجموعة المتغيرات أو القيود أو المواقف و الظروف التي هي بمنأى عن رقابة المؤسسة.

و بالتالي يجب على الإدارة أن توجه جهودها لإدارة البيئة و المنشأة معا.

ت- **مكونات البيئة الخارجية:**

يمكن تقسيم البيئة الخارجية للمؤسسة إلى قسمين بيئة خارجية جزئية و بيئة خارجية كلية.

الفرع الثاني: تأثيرات البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة:

تؤثر البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة بأشكال متعددة[3] ورغم تعدد مصادرها فكلها لها انعكاسات اقتصادية ويمكن تصنيف مصادر التأثير حسب العوامل التالية:

أولاً : عوامل البيئة الخارجية الكلية (البيئة العامة)

- العوامل الاقتصادية :

تتمثل في ما يلي معدل الفائدة، النمو الاقتصادي الميزان التجاري، معدلات التضخم، السياسات المالية والنقدية للدولة والخاصة بالضرائب على الدخل، والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والجمركية....إلخ.

- العوامل الاجتماعية :

تؤكد الحكومة و بصفة دورية أهمية المصلحة القومية للبلاد عند اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وتعمل منشات الأعمال من منطلق المسؤولية الاجتماعية لتوفير السلع المناسبة بالكميات و الأسعار و المواصفات و الجودة اللازمة لرفع مستوى المعيشة و أصبحت الشركات اليوم ذات وعي تجاه تخفيض الملوثات الجوية و الصوتية و المائية .

وتتأثر القرارات داخل المؤسسة بالتركيب الاجتماعي في الدولة و الطبقات الاجتماعية و القيم والعادات و التقاليد ومنه فالعوامل الاجتماعية تمثل محتويات النظام الاجتماعي السائد في القطر و التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المؤسسة.

---

[1] بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 39 .

[2] ماجد عبد المهدي مساعدة، إدارة المنظمات منظور كلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص134

[3] ماجد عبد المهدي مساعدة ، نفس المرجع، ص135

– العوامل التكنولوجية: تعتبر التكنولوجيا أهم العناصر التي تتألف منها البيئة الخارجية للشركة أو المشروع حيث أنها تلعب دورا هاما في ظهور منتجات جديدة، و يؤدي الإبداع و الابتكار إلى التقدم المستمر للمجتمع و الاقتصاد القومي.

– العوامل الطبيعية: النقص في الموارد، ارتفاع أسعار الطاقة، التلوث البيئي.

– العوامل الثقافية: وهي تظم العادات و التقاليد و القيم و الدين...

– العوامل السياسية و القانونية: فنشاطات المؤسسة تحكمها قوانين و تشريعات منظمة و تختلف هذه التشريعات من سوق لأخر ومن منطقة إلى أخرى بجانب اختلافها من سلعة إلى أخرى، فهناك تشريعات متعلقة بالمنافسة و بالأسعار.

– العوامل الديمغرافية: بما أن السوق يتشكل من السكان فان زيادة السكان تؤدي إلى زيادة الطلب مثلا، و زيادة عدد الولادات تؤدي إلى زيادة لبعض السلع الخاصة و يمكن اعتبارها فرصا أمام المؤسسة و انخفاض الوفيات يؤدي إلى زيادة الشيوخ ومنه زيادة سلع معينة كالأدوية.

ثانياً : عوامل البيئة الخارجية الجزئية (بيئة المهمة)

تتكون أساسا من العناصر الآتية[1]:

العملاء: ويمثلون شريحة أو شرائح المستهلكين الذين يتعاملون مع المؤسسة أو الذين تأمل المؤسسة في كسبهم للتعامل معهم، ومناهم النقاط التي يجب دراستها في هذا الصدد :

– بيان نوعيات المستهلكين وتقسيماتهم

– دراسة وتحليل سلوك المستهلكين وتفضيلاتهم، وأنماط استهلاكهم

– التعرف على الدخل والقوة الشرائية خاصة ما يتعلق بالإنفاق على منتجات المؤسسة.

– دراسة الخصائص الديموغرافية للمستهلكين الموردون:

ويمثلون مصادر توريد الموارد الخام، والآلات والأدوات اللازمة، لعملية وأنشطة المؤسسة، ومن أهم النقاط الواجب دراستها في هذا المجال :

– أنواع الموردين ومراكزهم ومدى القوة التي يتمتع بها كل منهم

– شروط الدفع التي يقبلها كل مصدر من مصادر التوريد

– شروط التسليم المتبعة من قبل مصادر التوريد.

– الكميات والنوعيات الموجودة المتاحة لدى كل مصدر

– دراسة مدى مناسبة أوقات التوريد الممكنة لدى كل مصدر

[1] ماجد عبد المهدي مساعدة ، نفس المرجع، ص138

– الوقوف على الأسعار المتاحة لدى كل مصدر، وربطها بالنواحي الأخرى ووقت التسليم، الكمية والخصم، ومدى مناسبة ذلك للأنشطة وعمليات والتزامات المؤسسة.

الوسطاء: لهم قدرات تسويقية و لهم القدرة على توفير السلع في المكان و الزمان المناسبين و تسهيل الإجراءات بأقل التكاليف، و هناك ثلاث أنواع من الوسطاء: وسطاء التجار، الشركات المتخصصة بتنظيم حركة السلع (التخزين، النقل)، وكالات تقديم الخدمات التسويقية(وكالات الإعلان والدعامة).

الممولون: ويمثلون بصفة رئيسية المساهمون – مالكي الأسهم – بجانب دراسة مصادر التمويل الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها وذلك من خلال دراسة مصادر الائتمان المختلفة وشروط كل منها فيما يتعلق بفوائد وآجال التمويل الممكن تقديمه.

المنافسين: هناك نوعين من المنافسة، المنافسة الغير مباشرة و تكون بين المنظمات للحصول على الموارد المتاحة، و المنافسة المباشرة و تكون بين المنظمات التي تنتج نفس المنتجات أو الخدمات.

المنظمات والجهات الأخرى ذات الصلة بالشركة: منها الأوساط المالية حيث تؤثر علي المركز المالي للشركة، و المؤسسات الإعلامية التي تقوم بالتعليقات حول نشاط الشركة في الصحف عن طريق تسليط الضوء عليها و على منتجاتها و هناك أيضا مجموعات التأثير الشعبية كجمعيات حماية البيئة و حماية المستهلك.

الحكومة : وتمثل السلطة الرسمية في الدولة بما تفرضه من قوانين وتشريعات خاصة بمجال عمل ونشاط المؤسسة، مما يستلزم دراسة وتحليل ما تفرضه من تشريعات خاصة في المعاملات في المنتوجات ونوعياتها وخصائصها، والأسعار التي قد تفرضها والضرائب والتأمينات التي تتعلق بنشاط المؤسسة قوانين تشغيل العمالة وتحديد أجورها ومكافأتها هذا إلى جانب ما يتعلق بأنشطة التصدير والاستيراد – إذا كانت للمؤسسة معاملات خارجية– كما يجب دراسة التسهيلات والإعفاءات التي تقدمها الحكومة بصفة خاصة في مجال عمل المؤسسة.

ثالثاً : البيئة الداخلية للمؤسسة

أ– تعريف البيئة الداخلية :

تتمثل بمجموعة العوامل والمكونات، والمتغيرات المادية، والمعرفية، والتنظيمية ذات صلة الوثيقة بحدود المؤسسة الداخلية، ويرى certo,1997 أن البيئة الداخلية للمؤسسة تمثل المستوى البيئي التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدود ودقيق بالتطبيقات الإدارية والتنظيمية لمنظمة الأعمال[1].

[1] ماجد عبد المهدي مساعدة ، نفس المرجع، ص144

ب- عوامل البيئة الداخلية ومكوناتها:

تتكون من العناصر التالية[1] :

- الهيكل التنظمي :

يعبر الهيكل التنظيمي عن التنظيم الأساسي لعلاقات العمل في المؤسسة كونه يمثل الإطار العام للعلاقات التنسيقية فيها والوسيلة الفعالة في تحقيق أهداف المؤسسة ومواجهتها للظروف البيئية المحيطة ويعرف الهيكل التنظيمي على أنه "يعني الطريقة التي يتم بها تقسيم العمل وتنسيق أنشطة المؤسسة.

- الثقافة التنظيمية:

وتعرف الثقافة التنظيمية بأنها عبارة عن " منظومة من القيم الأساسية التي تتبناها المؤسسة و الفلسفة التي تحكم سياستها تجاه الموظفين و الطرائق التي يتم انجاز المهام وفقها و الافتراضات و المعتقدات التي يشارك في الالتقاء حولها أعضاء التنظيم. "

- الموارد :

إن صياغة (الإستراتيجية)، وتثبيت رسالتها وأهدافها ووضعها موضع التنفيذ يتطلب أن تحصل المؤسسة على مواردها: وتشمل الموارد المالية، الموارد الطبيعية، الموارد البشرية، والقدرات التكنولوجية تساهم هذه الموارد في تفعيل وتنشيط الطاقات للمؤسسة وإمكانات نجاحها واستمرار بقائها في السوق وإنجاز أنشطتها المختلفة فهي روح المؤسسة وسر ديناميكيتها وحيويتها، إنها الغذاء الفعال لاستمراريتها.

الفرع الثالث: تحليل البيئة الاقتصادية للمؤسسة:

أولاً : مجال تحليل البيئة الاقتصادية للمؤسسة:

بالنسبة للبيئة

- المنافسين،

الكتلة النقدية الاقتصادية موضوع الدراسة، فيمتد مجال تحليله لدراسة تأثير كثير من العوامل منها :

- ارتفاع الأسعار و نسبة التضخم،
- نسبة البطالة،
- الاستثمارات العامة و الخاصة،
- التجارة الخارجية (الاستيراد و التصدير)،
- عدد المنافسين الجزائريين في الأسواق الداخلية ، و كذا عدد المنافسين الأجانب في الأسواق الخارجية،

[1] ماجد عبد المهدي مساعدة ، نفس المرجع، ص146

- قوة و ضعف المخصصة الاستهلاك الجاري للتجهيزات و للتوفير ،
- المعطيات الخاصة بالدخل الفردي،
- السياسات النقدية، الضريبية، الاقتصادية.

وعليه فان تحليل هذه البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار يمكن أن يشمل تطور المعطيات الاقتصادية الأساسية للبلد أي[1] :

- الدخل المتوسط لكل ساكن، الدخل الوطني الخام، الاستثمارات، معدل النمو الاقتصادي، معدل سعر الصرف للدينار...الخ.
- الصادرات و/ أو الواردات للبلد، لقطاع الصناعة و للمنتجات المصنعة من طرف المؤسسة...الخ.
- السياسة الاقتصادية : الأهداف التنموية، التوجيهات الاقتصادية، برامج و استراتيجيات البلد، للقطاع و للصناعة ...الخ.
- الاجراءات الاقتصادية الأساسية المتخذة من قبل الدولة من أجل ترقية و تمويل الصناعة و الخدمات المرتبطة بها، الدعم المخصص لإعادة هيكلة و تأهيل المؤسسة ...الخ.
- تأثير بعض المتغيرات الاقتصادية و السياسية على كفاءة الصناعة مثل تخفيض قيمة العملة، ارتفاع تكلفة بعض عوامل الانتاج، التكلفة المتوسطة لرأس المال، لليد العاملة و لتسريحها ...الخ.

ثانياً : أهمية دراسة وتحليل المؤسسة لبيئتها الاقتصادية:

أثناء ممارسة المؤسسة لوظائفها المختلفة، المتمثلة في إنتاج وتبادل السلع والخدمات وكذلك في توزيع المداخيل والعوائد ، تحاول التأثير في المجال الاقتصادي بصورة جزئية حسب حجمها و حصتها السوقية والمقابل تخضع بالضرورة لتأثير البيئة الاقتصادية وتتأثر بالظروف الاقتصادية ونشاطات الأعوان الاقتصادية الأخرى، و عليه فان استمراريتها رهينة بتكيفها مع الظروف الاقتصادية المختلفة وبالتطوير المستمر لبنيتها الاقتصادية في البيئة الديناميكية المتداخلة[2].

تستعين المؤسسة في سعيها لتحليل البيئة الاقتصادية وضمان إدراج واستعمال معطياتها في عملية صنع القرار الرشيد بكفاءات قد تكون داخلية أو خارجية مثل محافظ الحسابات.

---

[1] Mohamed Lamine Dhaoui, Boualem Abassi, Restructuration et mise à niveau d'entreprise-guide méthodologique, IMAG, Alger, 2003, P. 151.

[2] جميل حسن النجار، الإفصاح المحاسبي عن مخاطر السوق في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم ، (IFRS 7) دليل من فلسطين 7 ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، "سلسلة العلوم الإنسانية"، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، (2015 K) ، قسم المحاسبة ، جامعة القدس المفتوحة – فرع شمال غزة ، العدد الثاني، جانفي 2015.

تتعدد الأسباب والدوافع التي تجعل المؤسسة الاقتصادية ملزمة بدراسة وتحليل بيئتها بشكل مستمر ، لكن يرجع الهدف الرئيسي لقيامها بذلك إلى:

- تشخيص وتقييم العوامل الاقتصادية[1] (المداخيل، الطلب، الدورات الاقتصادية،....الخ) ومدى تأثيرها على نشاطها؛
- تقييم الفرص والتهديدات التي تفرضها البيئة الخارجية وكذلك نقاط القوى والضعف التي توجد في بيئتها الداخلية.
- تصميم، متابعة و تعديل الاستراتيجية المناسبة للتأقلم مع المعطيات الخارجية المفروضة.

ويقول دادي عدون[2] " بشكل عام فان متابعة التغيرات، خاصة المتعلقة بالمحيط المباشر للمؤسسة، تتحدد على أساسها أهداف المؤسسة، استراتيجياتها و مختلف السياسات التي تتبع هذه الاستراتيجية، وبرامج الاستثمارات، وبرامج ادخال تقنيات و منتوجات جديدة أو مجددة...الخ و هي عناصر سوف تجعل المؤسسة في حاجة الى طلب أكثر لعوامل الانتاج المختلفة من أجل متابعة، و تنفيذ كل البرامج، الاستراتيجيات والأهداف ، و المحيط المباشر ليس في انفصال عن المحيط العام، أو غير المباشر".

وحتى يتسنى لمحافظ الحسابات تقديم إضافته و تقدير مدى عرض القوائم المالية للواقع الاقتصادي يجب أن يركز على المراجعة الصحيحة للعوامل الاقتصادية، حيث أن التشخيص الاقتصادي يهتم بتسويق المنتج كسلعة للاستهلاك النهائي أو كمواد وسيطة أو كتجهيزات وخدمات ووضعية و نوعية المنتج أمام المنافسة الدولية خاصة بدراسة عامل الطلب وعلاقته بالعائد والسعر، أما العرض فهناك احتمال ظهور منافسون جدد سواء كان ذلك على المستوى الداخلي أو الخارجي (الدولي) أما بالنسبة للمحيط تتكون الدراسة مثال من خلال القيود الجمركية، الجبائية ...الخ.

الفرع الرابع: محافظ الحسابات و تأثيرات البيئة الاقتصادية على المؤسسة و المهنة:

بهدف تكوين رأي عن مدى الاهتمام بمدخلات البيئة الاقتصادية من طرف المؤسسة المراجعة يحاول محافظ الحسابات الوصول لإجابات عن العديد من الأسئلة ومنها:

- هل تتفاعل المؤسسة مع التغيرات الاقتصادية المحيطة بها ؟
- ما هي أهم التطورات والاتجاهات الاقتصادية الرئيسية في الأسعار، مستويات الدخل، الادخار، التمويل ذات التأثير المباشر علي أنشطة المؤسسة؟

[1] الهاشمي بن واضح، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حالة قطاع خدة الهاتف النقال في الجزائر (2011/2008)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2014، ص 43.

[2] ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998 ، ص 88.

- هل تقوم المؤسسة بتوفير التدابير والإجراءات اللازمة لمواكبة التغيرات الاقتصادية؟
- هل هذه التدابير والإجراءات تؤخذ في الوقت المناسب؟ أم لا؟ ولماذا؟
- ما هي التدابير أو الإجراءات التي تتخذها المؤسسة لمواكبة التغيرات الاقتصادية؟

بما فيها تشخيص بيئة الأعمال الوطنية ومستخدمو المعلومات المحاسبية:

- النسيج المؤسساتي (السوق الرسمي السوق غير الرسمي)
- مصادر تمويل المؤسسات الاقتصادية (البورصة الجزائرية، البنوك الجزائرية، التمويل الذاتي).

وسوف نحاول في المطلب الثالث التطرق لدور محافظ الحسابات في التحسيس بضرورة ادماج مدخلات البيئة الاقتصادية في تقديرات و القوائم المالية العاكسة لوضعية المؤسسة اعتماداً على مختلف المتطلبات والمعايير المهنية.

المطلب الثالث: تأثير الالتزام بمتطلبات المهنة و ادماج عناصر البيئة الاقتصادية على مكانة محافظ الحسابات:

يرى أمين السيد أحمد لطفي أنه " في ضوء تزايد حدة المنافسة بين أعضاء مهنة المراجعة و ممارسيها فقد أصبح المهنيون أكثر اعترافا بأهمية الحاجة إلى تسويق الخدمات التي يقدمونها إلى عملاء المراجعة، وتبعا لدلك فقد تم المزايدة و المنافسة على اجتذاب هؤلاء العملاء، عن طريق أعضاء المهنة ذاتهم، و قد سعت مكاتب المحاسبة و المراجعة بكل ما في وسعها نحو الفوز بتلك المزايدة، وليس فقط عن طريف المزايدة على أتعاب خدمات المراجعة و انما أيضاً عن طريق عدة اعتبارات أخرى أهمها تمييز و تعظيم المنفعة المرتبطة بخدماتهم"[1].

فقد تتأثر مكانة محافظ الحسابات بمدى التزامه بمتطلبات المهنة و قد تتأثر أيضاً بسبب الأحداث الاقتصادية التي تنشأ من خارج هيكل المؤسسة ، ومن أهمها المخاطر الاقتصادية التي تشمل التغيرات في ظروف السوق وكمثال على ذلك ، قد يؤدي التباطؤ الاقتصادي الكلي إلى خسارة مفاجئة وغير متوقعة في الإيرادات، و قد تؤثر الزيادات في أسعار الفائدة ، والتغييرات في قوانين الاستيراد و التصدير ، والتعريفات، والضرائب ، وغيرها على الأعمال بشكل سلبي.

حيث لا يمكن التحكم في الأحداث الخارجية و لا يمكن التنبؤ بها بمستوى عالٍ من الموثوقية بسيرورة الأعمال الا بالالتزام بمتطلبات المهنة و ادماج عناصر البيئة الاقتصادية، فالمحيط و البيئة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 412.

عبارة عن مجموعة عناصر مؤثرة وغير متحكم فيها من قبل المؤسسة، و بالنتيجة فهي تؤثر على خدمات و نتائج هذه الاخيرة اما ايجابياً أي فرص نجاح أو سلبياً كتهديد مباشر.

الفرع الأول: أهمية إدماج عناصر البيئة الاقتصادية في عالم الأعمال:

إن درجة نمو الاقتصاد الوطني، نسبة البطالة، مستوى المرتبات، القدرة الشرائية للمستهلكين، التضخم وأفاق الاقتصاد الوطني تؤثر بصفة مباشرة على عملية استغلال وديمومة المؤسسة، و التي تبرز من خلال :

التأثير في الكميات المنتجة و الموزعة، أشكال السلع و جودتها، وتيرة استبدال السلع، حاجيات المستهلكين، الأسعار، وسائل التسويق، البيع، الإشهار الخ.

فلكل هده العناصر مميزات ثابتة و ظرفية يجب تشخيصها سعيا لتحقيق النجاح للمؤسسة، و توفير قيمة مضافة لها عبر:

أ – ضمان الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح حسب الكاتب علي عبد الصمد عمر هو[1] " تقديم المعلومات المحاسبية الى مستخدميها بصورة كاملة و صحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات، كما يمكن تعريفه بأنه نشر المعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة و لا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية."

وتوفير هذا العنصر يساعد على كسب ثقة الزبائن و المتعاملين و المحافظة عليهم.

ب – ضمان استمرارية الأعمال:

حيث أن إدارة استمرارية الأعمال هي عملية إدارة شاملة تحدد التأثيرات المحتملة التي تهدد المؤسسة وتوفر إطارًا لبناء القدرة على الصمود والقدرة على الاستجابة الفعالة التي تحمي مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين والسمعة والعلامة التجارية وأنشطة إنشاء القيمة.

و بالتالي فلا يمكن تصور استمرارية نشاط المؤسسة و مردوديتها دون مواكبة المتغيرات الاقتصادية باستمرار.

ت – احترام مصالح الأطراف المعنية:

احترام مصالح الأطراف المعنية[2] يقصد من هذا المبدأ أن تحترم المؤسسة وتضع في اعتبارها وتتجاوب مع مصالح الأطراف الخارجية، على الرغم من أن أهداف المؤسسة قد تكون مقصورة على مصالح مالكيها أو

---

[1] علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2017، ص 177.

[2] دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية ، ايزو26000:2010 ISO (الترجمة الرسمية)، الأمانة المركزية ISO في جنيف، سويسرا،2010.

أعضائها أو عملائها أو عناصرها الأساسية، إلا أن الأفراد أو الجماعات الأخرى يجوز أيضا أن يكون لهم حقوق ومطالبات أو مصالح معينة التي ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار، هؤلاء الأفراد أو المجموعات يشكلون سويا الأطراف المعنية للمؤسسة .

من أجل مراعاة حقوق كل الأطراف ذات الصلة ينبغي أن تقوم المؤسسة بما يلي :

- أن تحدد أطرافها المعنية؛
- أن تكون على دراية بمصالح واهتمامات أطرافها المعنية وان تحترم هذه المصالح وان تتجاوب مع اهتماماتهم المعلنة؛
- أن تعترف بالحقوق القانونية والمصالح الشرعية لأطرافها المعنية؛
- أن تدرك أنه يمكن لبعض الأطراف المعنية أن تؤثر بشكل كبر على أنشطة المؤسسة.
- أن تقيم وتأخذ في الاعتبار لقدرة الأطراف المعنية النسبية للاتصال والمشاركة مع والتأثير على المؤسسة .
- أن تضع في الاعتبار العلاقة بين مصالح الأطراف المعنية والتوقعات الأكبر للمجتمع والتنمية المستدامة بالإضافة إلى طبيعة علاقة الأطراف المعنية بالمؤسسة ؛
- أن تضع في اعتبارها الرؤى الخاصة بالأطراف المعنية التي قد تتأثر بقرار ما، حتى لو لم يكن لهم دورا رسميا في حوكمة المنشاة أو لم يكونوا على دراية بمصلحتهم في قرارات أو أنشطة المؤسسة.

وكل هذا مع الأخذ بعين الاعتبار فجوة التوقعات التي يصفها مزياني [1] كالتالي " بأنها فائض الطلب على خدمات ومسؤوليات مدقق الحسابات " وفي هذا الإطار، يرى B.Porter (1993) أن فجوة التوقعات تتكون من جزئين هما : فجوة المعقولية، وهي المرتبطة بفجوة الجهل(جهل جمهور المنتفعين بطبيعة عمل المراجع، ومسؤولياته)، وفجوة الأداء التي تعود إلى العجز في معايير التدقيق الداخلي، وضعف في أداء المراجعين " حيث تم الاعتراف بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتدقيقها، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد وأن يقبل المراجع الدور المتوقع منه أن يلعبه، وأن يتحمل مسئوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق.

[1] نورالدين مزياني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2015/14، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة، الجزائر، 2015، ص 98.

الفرع الثاني : أهمية و طرق ادماج محافظ الحسابات لمتغيرات البيئة الاقتصادية في مهنته:

أولاً: أهمية ادماج محافظ الحسابات لمتغيرات البيئة الاقتصادية في مهنته:

تؤكد لشلاش[1] أن مهنة التدقيق تتأثر بالمحيط الخارجي كباقي المهن الحرة سواء بالمحيط الكلي المتكون من البيئة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و التشريعية و الاجتماعية أو المحيط الجزئي المتكون من الهيئات النظامية و الرقابية المشرفة و المؤسسة للمهنة.

فتشكل البيئة الاقتصادية عامل أساسي مؤثر في التكلفة الاقتصادية لجودة التدقيق الخارجي خاصة من حيث الطلب و العرض، ففي البيئة الاقتصادية المتطورة أين يزيد حجم المؤسسات و تتعقد أنشطتها خاصة المؤسسات المتعددة الجنسيات و المساهمة التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية يزيد الطلب على جودة المهنة لخدمة المساهمين ، الأجهزة الرقابية و كل أفراد المجتمع ، كما أنه في حالة الرواج والانتعاش الاقتصادي فذلك ينعكس ايجاباً على المهن الحرة و خاصة مهنة التدقيق نظراً للسعي الدائم نحو تطوير المعارف و تنمية كفاءات الأفراد و عقد المؤتمرات العلمية لتنمية الحوار بين الأكاديميين و الممارسين لمهمة التدقيق و تزيد مسؤولياتهم و حرص الجهات الرقابية و المهنية على متابعة حسن أداءهم بينما في ظل بعض الظواهر الاقتصادية كظاهرة التضخم يتحتم مضاعفة الجهود وتزيد من تحديات المراجع نحو تحقيق أعلى جودة و حيطة نظراً لسلوك الادارة العليا و طريقة ادارتها للأرباح ، فعادة في حالات التضخم يميل المدراء إلى تعظيم الأرباح.

و يقول أقاسم عمر[2] " تلعب الأوضاع الاقتصادية و مستويات المعيشة للمدقق دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها، فهي تؤدي الى نشوء طبقات اجتماعية و اقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً و نهجاً معينا للوصول الى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة."

---

[1] عائشة لشلاش ، جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس، 2018، ص 101.

[2] أقاسم عمر: مرجع سبق ذكره، ص 139.

ثانياً : طرق ادماج محافظ الحسابات لعناصر البيئة الاقتصادية في المؤسسة والمهنة:

يمكن لمحافظ الحسابات مساعدة المسيرين و المسؤولين على فرز الكتلة الهائلة للمعلومات، تحليلها وادماجها في مسار تحضير و تحسين الاستراتيجية المتبناة، حيث أظهرت أعمال مدرسة التسيير بليون[1] أنه توجد ثلاث اتجاهات قوية تنتج عن الأنظمة المطروحة لدى مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وهي:

- الاستراتيجية المعتمدة فقط على قراءة السوق.
- الاستراتيجية المرتكزة على التطور الداخلي للمؤسسة.
- الاستراتيجية التي تتغذى في نفس الوقت على المعلومات المستمدة من المؤسسة ذاتها و من قراءة البيئة.

إن تعقد متطلبات الزبائن، اتحاد الشراة في تجمعات، تبني المعايير المتزايد، تكون عوامل اضافية تحد من حرية التصرف للمسيرين، و في الأخير فان عولمة الاقتصاد يزيد من ضبابية هذه البيئة المفروضة، اين تكون فيها المنافسة صعبة التحديد، و تمثل مجهول اضافي يجب أخده بعين الاعتبار في قيادة استراتيجية المسير.

لقد تم تصميم عدة نماذج للتحليل الاستراتيجي للبيئة و التي تصنف معطيات البيئة في ثلاث مجموعات رئيسية : اقتصادية–كلية، اقتصادية–جزئية و داخلية خاصة بالمؤسسة للمساعدة على اتخاذ القرار ومن هذه النماذج نذكر[2]:

- نموذج PESTEL لتحليل متغيرات البيئة العامة و المتضمن العوامل السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، و التكنولوجية.
- نموذج PORTER المعتمد على تحليل البيئة الكلية و تشخيص اربع أبعاد (نقاط القوة مقابل نقاط الضعف و الفرص مقابل التهديدات) فضلاً عن "القوى الخمسة" المحددة للتنافسية بتحليل قوى المنافسة المؤثرة في نشاط معين وتتمثل هذه القوى بالمنافسين الجدد والمحتملين، ومنتجي السلع البديلة، والمجهزين والمشترين، وباقي أصحاب المصالح للوقوف على الهيكل العام للصناعة والتعرف على الموقف التنافسي.
- نموذج PESTEL الشامل للعوامل السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية–الثقافية، التكنولوجية، الايكولوجية و التشريعية الذي يعتبر نسخة مطورة لنموذج PESTEL السابق ذكره.

[1] AGEFOS PME Rhône-Alpes, en collaboration avec Brigitte Frachon, Manager le changement changer le Management, l'entreprise apprenante, collection Savoir communiquer, Edition Chronique sociale, Lyon, 2001, P 16-17.

[2] GHEDJGHOUDJ EL Hadi, Le management conseil, une option pour la réussite des entreprises, Office de publications universitaires, 11-2014, Alger P. 98-99.

الفرع الثاني : أهم معايير التدقيق ذات العلاقة بالبيئة الاقتصادية :

هناك عدة معايير تهتم بتأثير البيئة الاقتصادية على عمل محافظ الحسابات عند تدقيقه للقوائم المالية بالتركيز على القيمة التنبؤية لتقاريره أي التنبؤ بالأحداث الاقتصادية و مقدرة البيانات المحاسبية على التنبؤ برد فعل السوق للإفصاح ففي المستوي الدولي نجد :

أ- معيار التدقيق الدولي ISA 220: الرقابة على جودة عمل المراجعة.

ب- معايير التدقيق الدولي ISA 300-499: تقدير المخاطر والاستجابة الى المخاطر المقدرة.

ت- معيار التدقيق الدولي ISA 315 : الذي يوصي بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.

ث-معيار التدقيق الدولي ISA 320 : الأهمية النسبية المركز على دراسة جميع الظروف المحيطة بالمؤسسة و احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ج-معيار التدقيق الدولي ISA 540 : التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة.

ح-معيار التدقيق الدولي ISA 570 : الاستمرارية.

خ-معيار التدقيق الدولي ISA 700 : حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية.

يضاف إليها المعيار الدولي لرقابة الجودة للمكاتب ISQCs التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

بينما أهم معايير التدقيق الجزائرية ذات الصلة هي :

أ. المعيار الجزائري للتدقيق 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

ب. المعيار الجزائري للتدقيق 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

ت. المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية

ث. المعيار الجزائري للتدقيق 570 : استمرارية الاستغلال .

ج. معيار التقرير في التعبير عن الرأي حول القوائم المالية[1].

ح. معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج ر ، عدد 24 المؤرخة في 30 أفريل 2014.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة ومتغيراتها، ومحاولة إبراز أهم الاختلافات والفروقات بين هذه الدراسات وبين دراستنا الحالية، وما يميز هذه الأخيرة عن باقي الدراسات محل المقارنة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية:

سنتطرق هنا إلى بعض الدراسات الوطنية التي تناولت موضوع البحث، مع ذكر الاختلاف بين هذه الدراسات والدراسة الحالية.

– دراسة بن زازة منصورية (2016)

التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية–دراسة حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى الإلمام بالجوانب النظرية والفنية المرتبطة بالتدقيق المحاسبي، دراسة البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، مع محاولة دراسة واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المتطلبات الدولية والتغيرات الاقتصادية العالمية الحديثة.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى أربع فصول حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسب، أما الفصل الثاني فتمحور حول الجوانب الفنية لعملية التدقيق، أما الفصل الثالث فتناول بالدراسة بيئة التدقيق الدولية، في حين خصص الفصل الرابع للتدقيق المحاسبي في الجزائر.

منهج البحث : المنهج التاريخي لدراسة التطورات التاريخية، المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والمنهج الاحصائي فيما يخص الجانب التطبيقي.

عينة البحث: 43 فرداً.

الاداة المستخدمة: الاستبيان

أهم النتائج: ان التدقيق المحاسبي عملية منظمة، ترتكز على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما، التي توفر لمدقق الحسابات المبادئ والإرشادات التي تساعده على أداء مهامه ، تفعيل السوق المالية ، مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من طرف مدقق الحسابات الذي عليه العمل على الرفع من مؤهلاته المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات

و الإشارة إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهمته، و عدم التأثر بالبيئة التنافسية و بالتالي عدم قبول أي مهمة من شأنها التأثير على سمعته.

أهم التوصيات:

- تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها وفق النسيج الاقتصادي الجزائري يساعد على تنظيم المهنة لحين تطبيق المعايير الدولية.
- التكوين الفعال للمهنيين للتمكن من القيام بمهامهم بكفاءة عالية.
- التنسيق بين الجامعات و سوق العمل من خلال تنظيم دورات علمية وملتقيات حول المحاسبة والتدقيق بمشاركة الأكاديميين والمهنيين.

- دراسة تونسي نجاة (2016)

مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)-دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى الخروج بمفهوم دقيق عن مهنة تدقيق الحسابات و السعي إلى تحديد العلاقة التي تربط معايير التدقيق بمعايير المحاسبية الدولية السعي إلى تحديد علاقة التي تربط معايير التدقيق بمعايير المحاسبية الدولية، مع محاولة تحديد علاقة التي تربط معايير التدقيق بمعايير المحاسبية الدولية.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى أربع فصول حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات، أما الفصل الثاني فتمحور حول مدقق الحسابات، أما الفصل الثالث فتتناول بالدراسة العلاقة السببية بين التدقيق والمحاسبة في إطار المعايير الدولية، في حين خصص الفصل الرابع استجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية.

منهج البحث: المنهج الاستقرائي لدراسة التطورات التاريخية، المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والاستبيان فيما يخص الجانب التطبيقي.

عينة البحث: 43 مشاهدة تشمل المحاسبين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والأكاديميين.

الاداة المستخدمة: استبيان

أهم النتائج: تعد عملية تدقيق الحسابات الفيصل في عملية اتخاذ القرارات و رسم نهج مختلف السياسات المستقبلية، لا يمكن التأكيد بأن عملية تدقيق الحسابات تعد ضمان كافي على خلو القوائم المالية من الاخطاء و الانحرافات و التلاعبات، يعد مدقق الحسابات الشخص المؤهل و المخول للقيام بعملية فحص القوائم المالية وابداء رأيه المهني المحايد حول عدالتها و مطابقتها مع احكام التشريع المعمول به و من ثمة نقل النتائج المتوصل اليها الى الأطراف المعنية في شكل تقرير، لضمان استمرارية التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، يجب ضمان توفير جملة من المتطلبات الخاصة، مثل :

تكوين المحاسبين بصورة تتيح لهم إمكانية التأقلم و أهم المستجدات الحاصلة، اضفاء تعديلات على الأنظمة و القوانين الجزائرية لتتماشى و التطورات الدولية الحاصلة، تفعيل السوق المالية ، مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لتعزيز ثقة مستعملي القوائم المالية في التقارير المعدة من طرف مدقق الحسابات الذي عليه العمل على الرفع من مؤهلاته المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات و الإشارة إلى معايير التدقيق التي اعتمدها عند أداء مهمته، و عدم التأثر بالبيئة التنافسية و بالتالي عدم قبول أي مهمة من شأنها التأثير على سمعته.

أهم التوصيات:

- إصدار قانون يلزم المحاسب بالخضوع الى دورات تكوينية مبرمجة بدقة لاطلاعه على أهم التغيرات الحاصلة في الإطار المحاسبي الدولي و تكنولوجيا المعلومات،
- تفعيل دور السوق المالي و إعادة النظر في طريقة تحديد الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات لأنها من وجهة نظرهم لا تعكس الجهد المبذول من طرفهم و بالتالي تؤثر سلباً على أداء المهام المنوطة بهم.

- **دراسة شابي هنية (2016)**

العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر (دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات –بسكرة–)، مذكرة ماستر في علوم التسيير، ، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى التعرف على جودة المراجعة الخارجية وإبراز أهميتها، التعرف على العوامل المؤثرة على المراجعة في الجزائر و التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة.

تصميم البحث: جاءت الدراسة في شكل فصلين حيث تضمن الفصل الأول جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، أما الفصل الثاني فكان تحت عنوان دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات– بسكرة–.

منهج البحث: المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والمنهج الاحصائي فيما يخص الجانب التطبيقي.

عينة البحث: 30 مشاهدة تشمل محافظي الحسابات من ولاية بسكرة.

الاداة المستخدمة: استبيان

أهم النتائج: أن التأهيل العلمي يحتاج إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإلمام بمعايير المراجعة والمحاسبة ، و إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ، توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الاستقلال والحياد...إلخ.

أهم التوصيات: أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المؤسسات بجودة المعلومة التي تحتويها التقارير المالية، توفير الدعم الإداري للمراجعين في مكاتب المراجعة للمحافظة على استقلال المراجعين حيث أن ذلك يرفع مستوى جودة المراجعة ، ضرورة تقديم المراجعين لخدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق وتوفر الشروط المهنية اللازمة، و تقديم مختلف المعلومات المهنية اللازمة لتلبية احتياجاتهم حيث إن ذلك يدعم جودة المراجعين في مكاتب المراجعة.

- دراسة زكية بن زروق (2017)

دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المراجع الخارجي–دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى الى التعريف بمفهوم التدقيق المبني على المخاطر ودوره الرئيسي في ضمان مصداقية تقارير المهنيين الخارجيين وذلك من وجهة نظر المتخصصين في المحاسبة والتدقيق.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى أربع فصول تناول الفصل الأول فيها الإطار النظري لمخاطر التدقيق وأسباب تبني طريقة مخاطر الأعمال، أما الفصل الثاني فتمحور حول مرتكزات التدقيق القائم على مخاطر

الأعمال، أما الفصل الثالث فتناول بالدراسة مهنة التدقيق الخارجي، أما الفصل الرابع فتضمن دراسة تطبيقية لإمكانية دعم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال.

منهج البحث: الاساليب الاحصائية الوصفية.

عينة البحث: 230 مشاهدة تتضمن خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات من ولايات الشرق الجزائري.

الاداة المستخدمة: استبيان

أهم النتائج: توصلت الدراسة إلى أن المقاربة المبنية على نظرية التدقيق المبني على المخاطر من شأنها ضمان حسن سير العمليات التشغيلية مما يعطي مصداقية التقارير الخارجية وأن هذا النوع من التدقيق يضمن أيضا موثوقية أمن نظم المعلومات، ويقلل من جميع الأخطار التي تؤثر على مصداقية التقارير الخارجية، تطبيق هذه المقاربة لها اثر كبير على عوامل البيئة الخارجية للمنشأة وذلك يضمن أيضا مصداقية التقارير الخارجية، و إن تطبيق التدقيق في مخاطر البيئة الخارجية تدعم مصداقية تقارير المراجع الخارجي.

أهم التوصيات: إلزام مكاتب التدقيق بتطوير قدرات أفرادها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال مهنة التدقيق، بما يساهم في تطويرها وتعزيز الثقة في تقارير المراجع الخارجي، زيادة البحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسة مهنة التدقيق، والبحث عن أساليب لمعالجة المعوقات التي تحول دون انتشارها، من خلال تشجيع الباحثين على انتهاج أطر نظرية مختلفة سواء كانت مستمدة من الطرق المعاصرة أو التقليدية بهدف فتح مجال أمام الباحثين للتمكن من الوصول إلى نتائج تساهم في تكوين تصور شامل عن طريقة التدقيق القائم على مخاطر الأعمال ومعوقات تطبيقها، ضرورة العمل على تطوير واعتماد نموذج موحد للتقارير التي تعتمد عليها طريقة التدقيق القائم على مخاطر الأعمال تستجيب لمتطلبات مستخدميها .مع ضرورة فرض إلزامية نشر هذه التقارير لإتاحة إمكانية الاطلاع على محتواها للجميع عن طريق استحداث قاعدة للبيانات ضمن نظام للمعلومات، تطوير نموذج للتدقيق القائم على مخاطر الأعمال قابل للتطبيق من قبل المهنيين في الجزائر.

دراسة عبد الرحيم بوزنادة، (2017)

متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى دراسة مساهمة عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، عن طريق البحث في منهجية القيام بالمراجعة الخارجية، تحديد العوامل الداخلية التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، مع صعوبة تحديد مدى تأثير جودة المراجعة في اكتشاف أعمال الغش و التزوير و التحريفات في القوائم المالية.

تصميم البحث: جاءت الدراسة في شكل ثلاث فصول حيث تضمن الفصل الأول الأسس النظرية للمراجعة الخارجية ، أما الفصل الثاني فخصص لإطار العام لجودة المراجعة، في حين أن الفصل الثالث تمثل في دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين.

منهج البحث: استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة و المنهج التحليلي من أجل تحليل العلاقة أو أثر المتغيرات الداخلية للمراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ، مع استعمال أسلوب المنهج الإحصائي

عينة البحث: 40 مشاهدة ضمن محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين.

الاداة المستخدمة: الاستبيان.

أهم النتائج: أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة كان لها تأثير قوي على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، و تتمثل هذه العوامل في حجم مكتب المراجعة، السمعة والمنافسة بين المكاتب، القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني في أداء المهنة، التزام المكتب بقواعد وآداب السلوك المهني، أتعاب المراجعة، تساهم السمعة الجيدة لمكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات و ذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، خبرة المراجع و فريقه، ما يجعل تداول اسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة، عندما تكون المنافسة مبنية على أسس إنجاز الأعمال بطريقة متقنة وليس المنافسة من خلال تخفيض الأتعاب فإنها تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات،

فتخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين يساعد المراجعين في التخطيط و تنفيذ أعمال المراجعة بطريقة واضحة و سريعة، و هذا ما يؤدي إلى تحسين جودة أداء محافظ الحسابات، يساعد التقدم التقني في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، يساهم التزام مكتب المراجعة بآداب و قواعد السلوك المهني بتحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، أتعاب المراجعة المرتفعة تساهم في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، لأن زيادة إيرادات المكتب يؤدي إلى جلب فريق عمل محترف وعقد دورات تدريبية.

أهم التوصيات: قد أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير للرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة، لأنه في ظل وجود وسائل رقابية على المكاتب يساهم ذلك في زيادة جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ، ضرورة اختيار مكاتب المراجعة لفريق عمل ذو احترافية وعلى درجة كافية من التأهيل العلمي و العملي المناسب ، زيادة استقلالية محافظي الحسابات و يجب دعمها بقدر الإمكان من خلال وضع قوانين وحدود حتى لا يتم التأثير على استقلاليته ، ضرورة توفر نظام اتصال فعال في المكتب إذ يساعد في التنسيق بين جميع الأطراف كما ينمي روح الانتماء من خلال مشاركة المراجع و فريقه في مناقشة الخطط والبرامج.

- **دراسة شهيناز حراتي (2018)**

تطبيق عملية التدقيق في المؤسسة من منظور المعايير الدولية (دراسة استبيانية)، مذكرة ماستر في علوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من سن المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي ، ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق.

تصميم البحث: جاءت الدراسة في شكل ثلاث فصول حيث تضمن الفصل الأول الاطار المفاهيمي للقوائم المالية في المؤسسة ، أما الفصل الثاني فكان تحت عنوان البيئة الدولية للتدقيق، في حين أن الفصل الثالث تطرق إلى الدراسة الميدانية.

منهج البحث: المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية.

عينة البحث: 103 مشاهدة مكونة من طلبة الماستر تخصص محاسبة و تدقيق، أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات

الاداة المستخدمة: الاستبيان.

أهم النتائج: ان التوحيد الدولي في التدقيق السبيل للارتقاء بخدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، كما أنه رقم الاختلاف يبن التدقيق المحاسبي في الجزائر و ما هو معمول به دولياً فبإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق، دون إغفال رفع مستوى المراجعين في الجزائر الذي يتطلب الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم و الخبرة، دون نسيان باقي العوامل الداخلية مثل كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق و التنظيم الداخلي للمؤسسات.

أهم التوصيات: أوصت الدراسة بانتهاج المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي مع تكييفها مع الواقع الجزائر مع البرمجة المسبقة لتمرين و تدريب المراجعين في المجال و اقامة ملتقيات دورية للمدققين و العمل على ارساء لجان تتكفل بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات.

- دراسة عائشة لشلاش (2018)

جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى تبيان أهم التطورات التي عرفها التدقيق الخارجي في إطار انتشار مفهوم حوكمة المؤسسات، مع محاولة تبيان العلاقة بين الآليات الداخلية و الخارجية لحوكمة المؤسسات و كيفية تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي ، و التعرف على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في عينة من المؤسسات في الغرب الجزائري. و مدى تأثيرها على جودة التدقيق الخارجي وفقا لآراء المراجعين الخارجين.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى جزئين تضمن الجزء الإطار النظري لدعم نظام حوكمة المؤسسات لجودة التدقيق الخارجي بثلاث فصول تناول الفصل الأول فيها التدقيق الخارجي لمحة تاريخية و مفاهيم أساسية ، أما الفصل الثاني فتمحور حول دور التدقيق الخارجي في مسار حوكمة المؤسسات ، أما الفصل الثالث فتناول بالدراسة جودة التدقيق الخارجي كمطلب أساسي لحوكمة المؤسسات ، أما الجزء الأول الثاني المخصص للواقع التطبيقي لجودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات بفصلين الرابع تطرق لواقع حوكمة المؤسسات و مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في حين تضمن الخامس دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في الغرب الجزائري.

أهداف البحث: دراسة مهنة التدقيق المحاسبي في ظل التحولات الاقتصادية.

منهج البحث: المنهج التاريخي لدراسة التطورات التاريخية، المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والمنهج الاحصائي فيما يخص الجانب التطبيقي.

عينة البحث: 40 مدقق قانوني

الاداة المستخدمة: الاستبيان

أهم النتائج: عدم تأثير آلية رقابة المساهمين على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وأن مجلس الإدارة كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات له تأثير ايجابي على تحسين جودة التدقيق الخارجي وأن الرقابة الداخلية بسبب عدم ايلائها الاهتمام الكافي ليس لها تأثير على تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

أهم التوصيات: زيادة وعي المساهمين بحوكمة المؤسسات و تفعيل الآليات التي تمكنهم من المسائلة ، مع ضرورة زيادة وعي المراجعين الخارجين بأهمية حوكمة المؤسسات و دورها الفعال في تحسين جودة مهنتهم، مع إخضاعهم للدورات التدريبية الإلزامية التي تساهم في تحسين وعيهم بالمتطلبات و المستجدات في عالم المال و الأعمال، تنمية الحوار بين فئتي المهنيين و الباحثين في المعاهد و الجامعات للمساهمة في طرح حلول للمشاكل التي تواجههم، مع إيجاد آليات فعالة لحماية المراجعين الخارجين و ضمان حقوقهم المادية والمعنية لزيادة جودة مهنتهم، لمواكبة متطلبات المنظومة الاقتصادية المعاصرة و التالي احتياجات جميع الأطراف التي تستخدم تقرير المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

لقد تناولنا هنا بعض الدراسات الأجنبية خاصة البحوث الجامعية التي تناولت موضوع البحث:

دراسة مصباح محمد يوسف البر وموسي محمد احمد (2014)

مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

أهداف البحث: هدفت الدراسة إلى اختبار مجموعة من المؤشرات المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات ودراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذا المؤشرات وبيان أهميته ودرجة تأثيره على جودة التدقيق، تحديد الخصائص أو المؤشرات التي تؤثر بصورة كبيرة علي جودة التدقيق، دفع مكاتب التدقيق إلى تطبيق الخصائص والمؤشرات الأكثر تأثيرًا على جودة التدقيق والتي من شأنها أن

تضفي الثقة على مهنة التدقيق وعلى القوائم المالية التي يتم مراجعتها لا سيما بعد دخول الشركات الأجنبية في السوق المحلي وزيادة المنافسة.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى ثلاث أجزاء تضمن الجزء الأول المقدمة والدراسات السابقة أم الجزء الثاني فخصص للإطار النظري في حين الجزء الثالث تضمن تحليل البيانات و اختبار الفرضيات.

منهج البحث: المنهج الاستقرائي والوصفي والاستنباطي .

عينة البحث: 33 موظف بمكاتب التدقيق بالخرطوم.

الاداة المستخدمة: استبيان

أهم النتائج: توصلت الدراسة إلى أنه يعتبر كلا من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمدقق الحسابات، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤشرات الهامة لجودة تدقيق الحسابات، إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم من قبل الجامعات والمتخصصين، بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، حيث تبين وجود نقص حاد من حملة الشهادات العليا كالماجستير والدكتوراه ممن يمارسون مهنة التدقيق، أثبتت النتائج أن سمعة مكتب المراجعة، وشهره، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابًا على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصًا على توظيف مدققين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، و أن تبني مكاتب التدقيق والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدى إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدى إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

أهم التوصيات: اوصت الدراسة بضرورة حرص مكاتب التدقيق على اختيار مدققي الحسابات، وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا علي معرفة ودراية بمبادئ ومعايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها، ضرورة الالتزام من قبل مدققي الحسابات وتبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساسًا يتم الاسترشاد بها عند إتمام عملية التدقيق، تقليص المنافسة غير المهنية بين مكاتب المراجعة، وخاصة محاولة تخفيض الأتعاب لمحاولة جذب عملاء جدد وأن ذلك يهدد جودة أداء مهنة التدقيق، ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في

المحاضرات، وورش العمل، والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كلما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

دراسة Barbe et Raimbault (2014) :

هل تبرير التقديرات يحسن من القيمة الاعلامية لتقرير التدقيق

أهداف البحث: حاولت الدراسة الإجابة على إشكالية مدى تحسن القيمة المعلوماتية لتقرير التدقيق، بعد إدراج فقرة شرح التقييمات على عينة من تقارير محافظي الحسابات لـ 37مؤسسة اقتصادية تنشط في سوق الأوراق المالية CAC4012 ، وقامت الدراسة بتحليل الخصائص النوعية للمعلومات المقدمة في شرح التقييمات في التقارير من وجهة نظر مستعملي القوائم المالية.

تصميم البحث: تم تقسيم البحث إلى ثلاث أجزاء تضمن الجزء الأول المقدمة والدراسات السابقة أم الجزء الثاني فخصص للإطار النظري في حين الجزء الثالث اشتمل على تحليل محتوى تقارير محافظي الحسابات.

منهج البحث: المنهج التحليلي باستعمال البرنامج المعلوماتي NVIVO 1O.

عينة البحث: تقارير محافظي الحسابات لـ 37 مؤسسة اقتصادية تنشط في سوق الاوراق المالية الفرنسية CAC 40.

الاداة المستخدمة: تحليل محتوى القوائم المالية.

أهم النتائج: يعتبر تقرير التدقيق الأداة الوحيدة للاتصال بين محافظي الحسابات ومستعملي القوائم المالية، حيث محتواه يساهم في شفافية وسلامة المعلومات المالية.

كما أثبتت الدراسة أن شرح التقييمات يمثل جوابا لفجوة المعلومات (information gap) والقيمة المضافة الأساسية لهذا الجزء من التقرير يتمثل في تسليط الضوء على النقاط الحساسة في القوائم المالية للمؤسسة، لتسهيل قراءتها وتفسيرها. كذلك تحسين توضيحها يكون بعرض متباين لتقييم كل عنصر مدعم بمؤشرات رقمية، ومصطلحات دقيقة غير تقنية في الصياغة، إضافة إلى ذلك فإن ملاءمة المعلومات تزداد أهميتها بتقديم ملخص عن الاجراءات المتبعة لتأسيس الحكم المهني للمدقق المالي.

أهم التوصيات:

- يجب أن يرتكز الرأي المهني لمحافظ الحسابات على دراسة تبريرات محضر الحسابات فيما يخص اختيار الطرق المحاسبية، التقديرات المحاسبية و المعلومات الملحقة.
- ادراج فقرة خاصة بتعليقات محافظ الحسابات حول محتوى التقرير بشفافية وتفصيل دون الاكتفاء بالمعطيات الكمية الجافة.

دراسة Abbadi (2015) :

ادراك تقرير محافظ الحسابات كمصدر للمعلومة : حالة التحاليل المالية.

أهداف البحث: قياس ادراك أهمية تقارير المراجع القانوني للمستعملين وأسباب الاستعمال الضعيف لها.

تصميم البحث: تناولت الدراسة اشكالية مدى فهم واستعمال تقرير التدقيق المالي من طرف الهيئات المالية، والمحللين الماليين على ضوء الاصلاحات التي مر بها في فرنسا ما بين .2007-1998 حيث أشارت الدراسة إلى أن هناك عدة دول قامت بإصلاح لهيكل ومحتوى المعلومات في تقرير التدقيق حتى يستجيب لتطلعات المستعملين. وخلصت بعد لقياس أثر اصلاحات تقرير التدقيق على فهمه واستعماله من طرف المهنيين.

منهج البحث: المنهج المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والمنهج الاحصائي فيما يخص الجانب التطبيقي.

عينة البحث: مستشارو الهيئات المالية، والمحللين الماليين.

الاداة المستخدمة: مقابلة نصف موجهة.

أهم النتائج: ان التقرير لا يمثل سوى أداة لتأكيد سلامة الحسابات، وأن قيمة المعلومات التي يقدمها تعتبر إشارة تأكيد المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية موجهة لمستعمليه من هيئات استثمارية حول الصحة المالية للمؤسسة التي يريدون الاستثمار فيها. ونفس الأمر بالنسبة للمحللين الماليين الذين يعتبرون التقرير يقدم إشارة حول المخاطر المحتملة بالمؤسسة، وبهذا يبنون تحليلاتهم

لأجل تقديم النصح للمستثمرين. وحسب الدراسة كذلك فإن التقرير لا يرقى بعد للاستجابة لكل تطلعات المستعملين، إلا أنه يبقى مصدرا لمعلومات يحتاج للتحسين من خلال تحديد العوامل التي تجعله ضعيف الاهتمام من المستعملين بفرنسا.

أهم التوصيات:

- ان الحاجة الملحة و المتزايدة للمعلومات المالية المفصلة من قبل المحللين الماليين عقب الفضائح المالية للعقود الأخيرة يتطلب تزويد هذه الفئة بمعلومات موثوقة يمكن الالتزام بها،

- تحسيس مستخدمي القوائم المالية بأهمية تقارير محافظ الحسابات كمصدر معلومات يمكنه التكيف مع كل احتياجاتهم من جهة و وجوب تركيز المراجعين على نوعية العمل الواجب انجازه قبل مصادقته على القوائم المالية و عرضها للمستخدمين.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من حيث المنهجية:

اتفقت أغلب الدراسات السابقة القريبة من موضوع البحث على استعمال المنهج التاريخي لدراسة التطورات التاريخية، المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لعرض المحتوى النظري للدراسة، والمنهج الاحصائي فيما يخص الجانب التطبيقي و الذي استعان أساسا بالاستبيان و أحياناً المقابلة لجمع المعلومات.

من حيث المحتوى:

معظم الدراسات السابقة تناولت موضوع جودة التدقيق كمعايير مسبقة من عدة مداخل وحاولت التطرق لكيفية تحسينها من خلال المحددات والمعايير الدولية أو تبني مبادئ الحوكمة، كما اقتصرت دراسات أخرى على مساهمة عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

في حين أن قليل من الدراسات – على حد علمنا – تعرضت لتأثير العولمة الاقتصادية و مخاطر الأعمال و ان فعلت فقد عالجت الموضوع بنظرة كلية أو اجمالية و ربطتها غالباً بتأثير تكنولوجيا المعلومات على المهنة و هو موضوع نال نصيبه الوافي من التحليل والدراسة ثم اصدار المعايير المرافقة.

في المقابل كانت الدراسات الأجنبية لاسيما الفرنسية المتطرق اليها أكثر نقدا لنوعية المعلومات الصادرة عن محافظي الحسابات و أوصت بتحسينها.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة العربية و الأجنبية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، فقد تم رصد عدد من نقاط التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و بين الدراسة الحالية، فقد استعملت أغلب الدراسات الاساليب الاحصائية المناسبة بالخصوص الاستبيان للوصول الى النتائج القابلة للتعميم.

بالنسبة إلى دراستنا و من أجل تعميق التحليل و الوصول الى خصوصيات البيئة الاقتصادية المحلية اعتمدت دراستنا على ترتيب أهم المتطلبات المهنية المحترمة من قبل المهنيين الممارسين، إضافة إلى ابراز أراءهم في كيفية ادراج معطيات البيئة الاقتصادية في نطاق عملهم، و تأثير كل هذا على مكانة محافظ الحسابات، ولتحقيق هذه الغاية فقد استعانت دراستنا بالأساليب الاحصائية لقياس المتغيرات من خلال استخراج مجموعة من المؤشرات و البيانات من أجوبة عينة الدراسة مما يعطي نتائج الدراسة واقعية أكثر و يعزز مصداقيتها ودقتها بهدف الوصول الى ترتيب أولويات الممارسين فيما يتعلق باحترام المتطلبات المهنية من جهة و تقديرهم للإضافة الناتجة من ادماج أبعاد و متغيرات البيئة الاقتصادية بهدف الوصول الى الأداء المهني و تقليص فجوة التوقعات لدى المستخدمين والوسائل المتاحة لتوفيرها بصفة دائمة وبالتالي تعزيز مكانة المهنة و الممارس.

وحاولت الدراسة ربط الجوانب العلمية النظرية لتأثير البيئة الاقتصادية مع واقع الممارسة العملية للتعرف على خصائص البيئة المحلية و مستوى تبني محافظ الحسابات لدينا لليقظة الاقتصادية.

إضافة إلى ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز بأنها تركز على ترقية المنفعة و القيمة المضافة للمهنة وتفعيلها بغية الوصول إلى تحسين جودة أداء محافظ الحسابات في نظر المتعاملين معه و بالتالي مكانته في الوسط المهني وهذا بإدراج متغيرات البيئة الاقتصادية المؤثرة على الاستغلال و استمراريته و من ثمة التأكد من صدق القوائم المالية الموجهة لمختلف المستخدمين و هو ما يساهم في تطوير مخرجات مهنة محافظة الحسابات سواء من حيث الممارسة أو كأداة رقابية وحتى توجيهية للمؤسسات موضوع الفحص.

خلاصة الفصل الأول:

تنشأ الحاجة لخدمات محافظ الحسابات من عدة عوامل أهمها التحيز المحتمل في توفير المعلومة، التباعد بين المستخدم والمؤسسة، تعقد المعاملات و المعلومات، الحاجة الى تدنئة المخاطر الاقتصادية المتعددة، نظرا لشدة المنافسة بما فيها غير المقننة، و مع هذا فإذا كان التقارير المالية الصادرة عن المؤسسة تعطي ملخصا كاملا وافيا لمحتوى من المعلومات التي تؤكد نشاط ونتائج المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فلا يمكن الاطمئنان اليها سوى عن طريق تأكيد محايد و معقول مبني على فحص و اختبارات تحترم المعايير والمتطلبات المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الاقتصادية المتغيرة باستمرار.

وبتشخيصه لمدخلات البيئة الاقتصادية ذات الأهمية النسبية المعقولة يضطلع محافظ الحسابات بدوره الكامل بتوفيره العناية المهنية اللازمة بما فيها واجبه كوسيلة دعم في اتخاذ القرار، ثم التنبيه والاستجابة لتلك المخاطر ذات الطبيعة الاقتصادية أثناء عملية التدقيق .

وهذا ما حاولنا عرضه في هذا الفصل من خلال التطرق لمختلف الجوانب النظرية للمتطلبات المهنية وقيود البيئة الاقتصادية.

وقد تطرق هذا الفصل أيضا لمختلف الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وكذلك عرض لأهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها، مع محاولة ابراز ما يميز هذه الدراسة عن باقي هذه الدراسات السابقة محل المقارنة.

الفصل الثاني:

الدراســــــــــة الميدانيـــــــــــــة لعينة من المهنيين و الأكاديميين لحالة الجزائر

تمهيد الفصل:

بعد التطرق في الفصل السابق إلى عرض ومناقشة مختلف المفاهيم المتعلقة بالمتطلبات المهنية و البيئة الاقتصادية و تأثيرهما على مكانة محافظ الحسابات، سنقوم في هذا الفصل باختبار ومعرفة مدى تطابق الجانب النظري مع التطبيقي، بالاستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة، بحيث تهدف الدراسة لتعرف إلى أهم بالمتطلبات المهنية و ربطها مع تأثير البيئة الاقتصادية وخاصة مع تنامي توقعات العملاء من محافظ الحسابات بمساعدتهم على تنمية أعمالهم مع ضرورة الوفاء بالتزاماتهم.

ويتناول هذا الفصل تحليلاً تفصيلياً للبيانات وعرضاً للنتائج من خلال المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة، وتحليل ومناقشة النتائج وتحديد مستوى الدلالات و الارتباط بين المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية و ٱثيرها على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة و التأكد من صدق الاستبانة، بالإضافة إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة واختبار الفرضيات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال البرنامج الإحصائي(SPSS).

وسيتم تناول هذا الفصل في مبحثين، الأول خصص للطريقة والبيانات ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك تحديد كيفية بناء الاستبيان في مختلف مراحله والبنود التي تقيس الأسئلة البحثية، والتي نختبر من خلالها صحة الفرضيات، أما المبحث الثاني فسيكون لنتائج البحث والمناقشة إلى غاية اختبار صحة الفرضيات، وفي الأخير محاولة حوصلة النتائج.

بحيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل أبعاد الاستبيان والنتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية لموضوع البحث قصد تنظيم المعلومات والوصول إلى حقائق و نتائج الدراسة، وهذا من خلال وصف المنهج المتبع في ذلك، طرق جمع البيانات وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وبالإضافة إلى الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات وفحص أداة الدراسة وثباتها.

المطلب الأول: منهج وتصميم الاستبيان

اعتمدت الدراسة على المنهج الإحصائي التحليلي بهدف التعرف على المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ، وهذا بالاعتماد على مختلف المراجع كالكتب، المجلات، الملتقيات وغيرها لتحليلها وإثبات صدقها بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، ويهدف هذا المنهج أيضا للوصول الى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، والوصول إلى تصور أفضل وأدق للظاهرة محل الدراسة، فضلاً عن استقراء أراء ذوي الاختصاص من مهنيين و أكاديميين من خلال جمع البيانات عن طريق الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض ثم التعرض لها بالبحث والتحليل.

أولا: طرق جمع البيانات:

حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على نوعين من البيانات في عملية جمعها، وهي كالآتي:

1-البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال استبانة صممت خصيصا لهذا الغرض، بحيث تم توزيعها على عينة الدراسة، ومن تم تجميع المعلومات اللازمة لموضوع البحث إلى غاية تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Sciences)، بالإضافة إلى استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة و مؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2-البيانات الثانوية :

تم الحصول على البيانات عن طريق المراجع والمصادر الثانوية والمتمثلة في الكتب، المجلات العلمية المتخصصة، مدخلات لملتقيات محلية ودولية، مذكرات وبحوث علمية، وبعض مواقع الأنترنت

المتعلقة بموضوع الدراسة، إلى جانب المراجع الأخرى التي قد تساهم في إثراء هذه الدراسة بشكل علمي، وهذا لتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في إعداد الدراسة، وكذلك أخذ تصور عام عن مختلف المستجدات حول موضوع ومجال الدراسة.

ثانيا: تحديد مجتمع وعينة الدارسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من المهنيين الممارسين(المحاسبين ، محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين) و الأساتذة الجامعين في التخصص في كل من ولاية غرداية، الأغواط، الجلفة و ورقلة خلال فترة شهري مارس و أفريل من عام 2019 فضلا عن عينة من وتم اختيار عينة من مجموع أفراد المجتمع، بحيث تم توزيع 90 استبانة، وأسترد منها 72 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد 5 استبانات نظرا لعدم اكتمال المعلومات والبيانات الواردة بها، وأيضا بسبب عدم جدية بعض أفراد العينة في تعبئة الاستبيان، وبالتالي

يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 67 استبانة، أي بنسبة 74.44 % من إجمالي الاستبانات الموزعة حسب الجدول ادناه: **جدول رقم (2): عينة الدراسة**

الرقم	اسم الفئة	عينة الدراسة (الاستبانات الموزعة)	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الصحيحة	نسبة الاستبانات الصحيحة %
1	المحاسبين	35	34	34	100
2	محافظي الحسابات	35	20	15	75
3	الخبراء المحاسبين	10	8	8	100
4	أستاذ جامعي في التخصص	10	10	10	100
المجموع		**90**	**72**	**67**	**93**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الاستبانات

ثالثا: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

1.الاستبيان:

تم الاعتماد على استمارة الاستبيان للحصول على البيانات التي تساعد على اختبار فرضيات الدراسة، للتعرف على المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ، وبناء على ذلك تم تصميم الإستبانة، وللتحقق من صدقها تم استخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين.

حيث تم عرض استمارة الاستبيان في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المجال التدقيق الخارجي ، وطلب منهم الحكم على مدى مناسبة الفقرات، وتم إدخال بعض التعديلات على بنود الاستبانة على ضوء ملاحظاتهم واقتراحاتهم، وبعد التحكيم أصبحت استمارة الاستبيان تضم 4 مجموعات رئيسية من الأسئلة وهي كالآتي:

المجموعة الأولى :وتضم بيانات ومعلومات وظيفية وشخصية للموظف؛

المجموعة الثانية –:وتشمل 10 عبارات حول المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات؛

المجموعة الثالثة –:وتشمل 10 عبارات حول تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات؛

المجموعة الرابعة –:وتشمل 10 عبارات حول توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية للمساهمة في تعزيز مكانة محافظ الحسابات.

أ–مقياس التحليل:

بعد تفريغ الاستمارة وترميز البيانات وإدخالها للحاسوب باستعمال برمجة SPSS، وتم الاعتماد على مقياس "ليكارت الخماسي" لقياس استجابات المستقصين لفقرات الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية للنشر و التوزيع، جدة، 2007، ص540.

ب-تفسير و تحليل اتجاهات أفراد العينة لفقرات و أبعاد الاستبيان:

سيتم التعرف على درجة تأثير كل متغير من متغيرات الاستبيان و ذلك من خلال معرفة المتوسط الحسابي و درجة الموافقة، وبما أننا استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، وهو متغير ترتيبي والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن أوزان الإجابات، و لتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا و العليا).

تم حساب المدى (5-1=4)، ومن ثم تقسيمه على عدد الخلايا (4/5=0.8)، وبعد ذلك إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي الواحد الصحيح و ذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، و عليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

جدول رقم(4) : يوضح اجابات الأسئلة و دلالتها

الرمز	المتوسط الحسابي المرجح للإجابات	المستوى
1	من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة
2	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
3	من 2.60 إلى 3.39	محايد
4	من 3.40 إلى 4.19	موافق
5	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: عبد الفتاح عز، مرجع سابق، ص540.

.

2- **المقابلة:**

اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض أفراد عينة الدراسة، وهذا من أجل التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بمدى الاهتمام بتوفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و أثرهما على تعزيز مكانة محافظ الحسابات محل الدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة

أولا- التحليل الوصفي للبيانات المستعملة:

قمنا بمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Sciences)، حيث تم استخدام التحليلات الوصفية لوصف خصائص أفراد العينة .

كما قمنا بالاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات، والتي احتوت عليها قوائم الاستقصاء وذلك لاختبار فروض البحث، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

- معامل آلفا كرومباخ Cronbach's Alpha من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة؛

-التكرارات والنسب المئوية، من أجل عرض خصائص العينة، فضلا عن بيان مواقف وآراء ا أفرادها حول عبارات الاستبيان، كما استعين ببعض التمثيلات البيانية؛

-المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة كما استخدمت الانحرافات المعيارية لقياس درجة التشتت؛

- معامل الارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات؛

- اختبار كولمجروف- سمرنوف (Sample k-s) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛

- اختبار الانحدار الخطي المتعدد

ثانيا- اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات:

من أجل اختبار مصداقية إجابات مفردات الدراسة لكل محاور الاستبيان، فقد تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (□) وتم الوصول إلى إن قيم معامل كرونباخ ألفا (□) لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات معا كما بالجدول التالي:

جدول رقم (5) : نتائج اختبار كرونباخ ألفا للصدق وثبات الدراسة

الرقم	مجموعة العبارات	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا (α)
1	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	10	0.861
2	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	10	0.800
3	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	10	0.766
4	المجالات السابقة معا	**30**	**0.908**

المصدر:من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجة SPSS

من خلال جدول رقم (5) نلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل مجموعة من عبارات الاستبيان كانت عالية وأكبر من النسبة المعتمدة من قبل الإحصائيين والمقدرة 0.60، بحيث أن قيمة معامل كرونباخ ألفا (α) لكل فقرات الاستبيان تساوي 0.908، هذا ما يدل على صدق و ثبات أداة الدراسة، وهو ما يزيد من الثقة في النتائج المحصل عليها.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما في الجدول رقم (4) قابلة للتوزيع، وعليه يتم التحقق من صدق وثبات الاستبانة، وبالتالي صلاحية هذه الأخيرة لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة، وبالتالي اختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة

يتم في هذا الجزء عرض البيانات المتعلقة بخصائص العينة وتشمل متغيرات (الجنس، العمر، المستوى التعلميي، المؤهل المهني، الخبرة المهنية و الاستفادة من تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية):

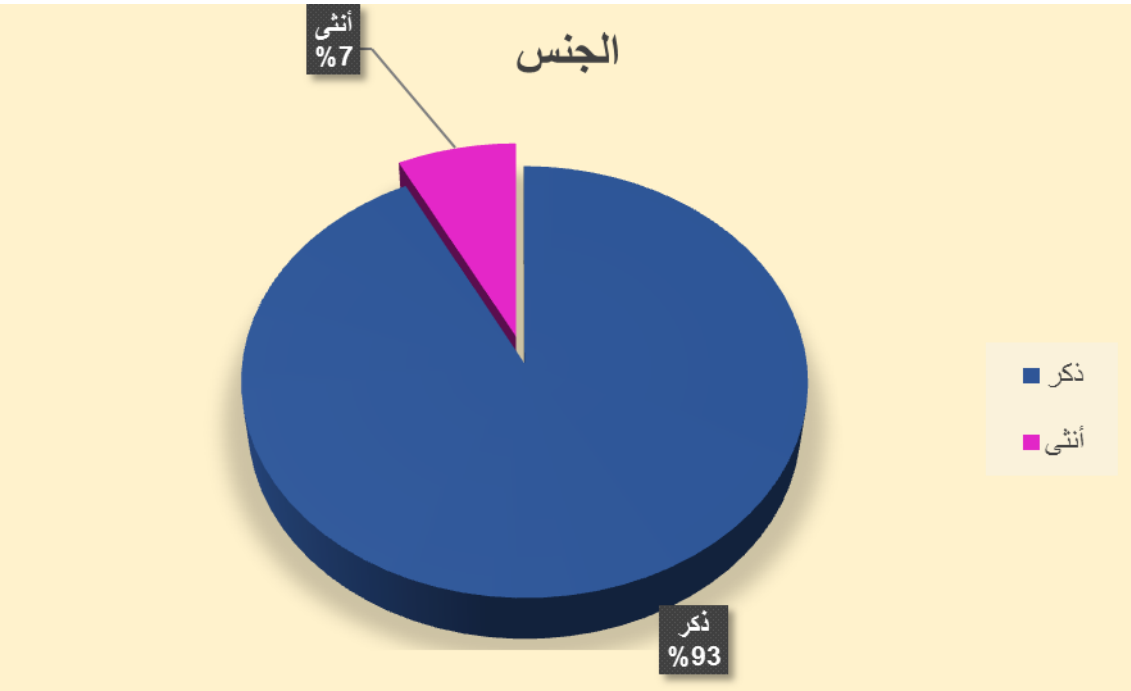
أولا– الجنس: من خلال الجدول رقم (6) سوف يتم التعرف على توزيع مفردات العينة وفقا للجنس (ذكر ، أنثى)

جدول رقم (6): توزيع مفردات العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسب (%)
ذكـر	62	92.5
أنـثى	5	7.5
المجموع	67	100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (3): نسبة الذكور والإناث في العينة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (5)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن غالبية العينة هم ذكور بنسبة 93 % ، أما نسبة الإناث فتمثل 7% من أفراد العينة، ويمكن إرجاع ذلك إلى أن الذكور في العادة هم الجزء المفضل للمهن الحرة مقارنة بالإناث، وقد يكون هذا بسبب مشاق هذه المهنة و الناتجة عن التنقل شبه الدائم لدى الزبائن.

ثانيا- العمــر:

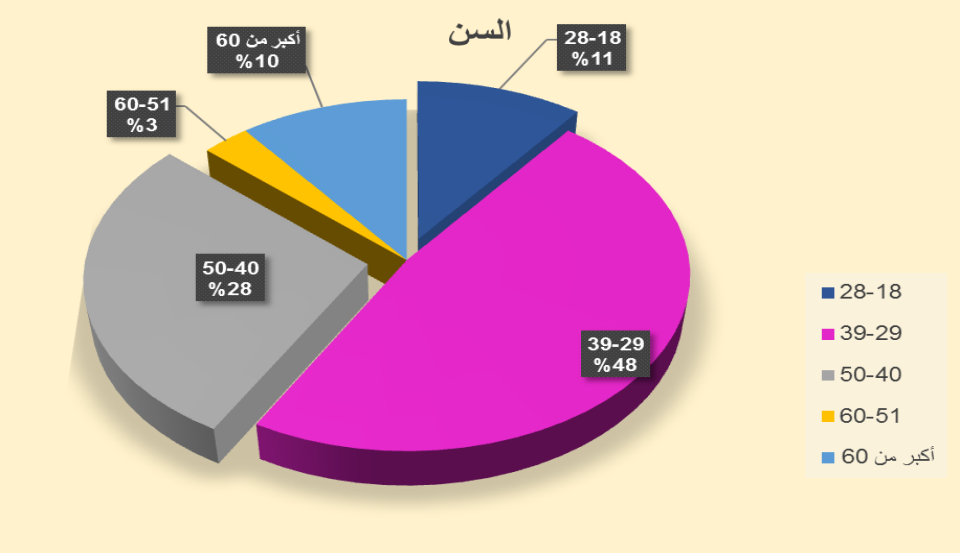
من خلال الجدول رقم (7) سوف يتم التعرف على توزيع مفردات العينة حسب الفئات العمرية كما يلي:

جدول رقم (7): توزيع مفردات العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	النسب (%)
18-28 سنة	7	10.4
29-39 سنة	32	47.8
40-50 سنة	19	28.4
51-60 سنة	2	3
أكبر من 60 سنة	**7**	10.4
المجموع	**67**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (4): نسب الفئة العمرية في العينة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (7)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (7) أن المهنيين الذين تتراوح أعمارهم بين 29- 39 سنة يمثلون أكبر نسبة والمقدرة بحوالي 47.8%، ثم تليها فئة 40- 50 سنة بنسبة تقدر في حدود 28.4% ، في تأتي في المرتبة الثالثة كل من فئة بين 18- 28 سنة و فئة أكبر من 60 سنة بنسبة تقدر بـ 10.4% لكل منهما ، أما أقل نسبة فهي ترجع إلى فئة 51- 60 سنة بنسبة 3% فقط، وهذا ما يدل أن هذه فئة المهنيين محل الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على الفئات ذات الخبرة المعقولة في نشاطها أكثر من باقي الفئات الأخرى، وهذا يعتبر أمر مهم بالنسبة لهذه المهنة وميزة لها.

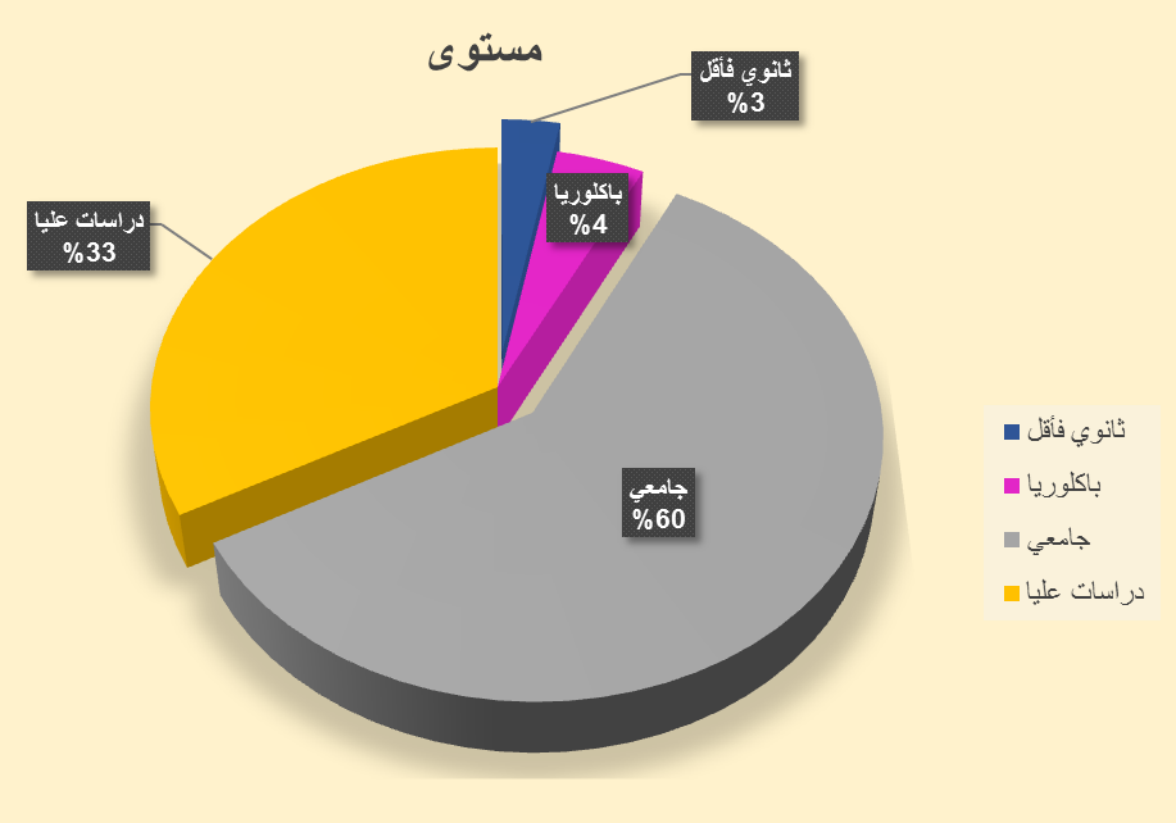
ثالثا- المستوى التعليمي: من خلال الجدول رقم (8) يمكن التعرف على المستوى التعليمي للعينة المستهدفة.

جدول رقم (8): توزيع مفردات العينة المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسب (%)
ثانوي فأقل	2	3
بكالوريا	3	4.5
جامعي	40	59.7
دراسات عليا	22	32.8
المجموع	**67**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (5): نسب المستوى التعليمي لدى العينة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم(8)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن أغلب المهنيين مستواهم التعليمي جامعي بنسبة59،7 %، ، ثم تأتي فئة الدراسات العليا بعدها بنسبة 32,8%، بينما الذين مستواهم التعليمي بكالوريا بنسبة 4,5% أما ذوي المستوى ثانوي فأقل فيمثلون فئة قليلة تقدر بـ 3% ، مما يدل على أن المهنة في البيئة الجزائرية أصبحت تعتمد على ذوي المستوى الجامعي والشهادات، وهذا لأن العمل في هذا النوع من الخدمات يتطلب مستوى تعليمي مقبول لمسايرة المستجدات عكس ما كان عليه الأمر في السابق، وهذا يعد مؤشرا على وجود الكفاءات العلمية في مجال التدقيق القانوني ، وبالتالي فان إجاباتهم على الاستبانة تنبع من تأهيلهم العلمي المقبول.

رابعا– المؤهل المهني:

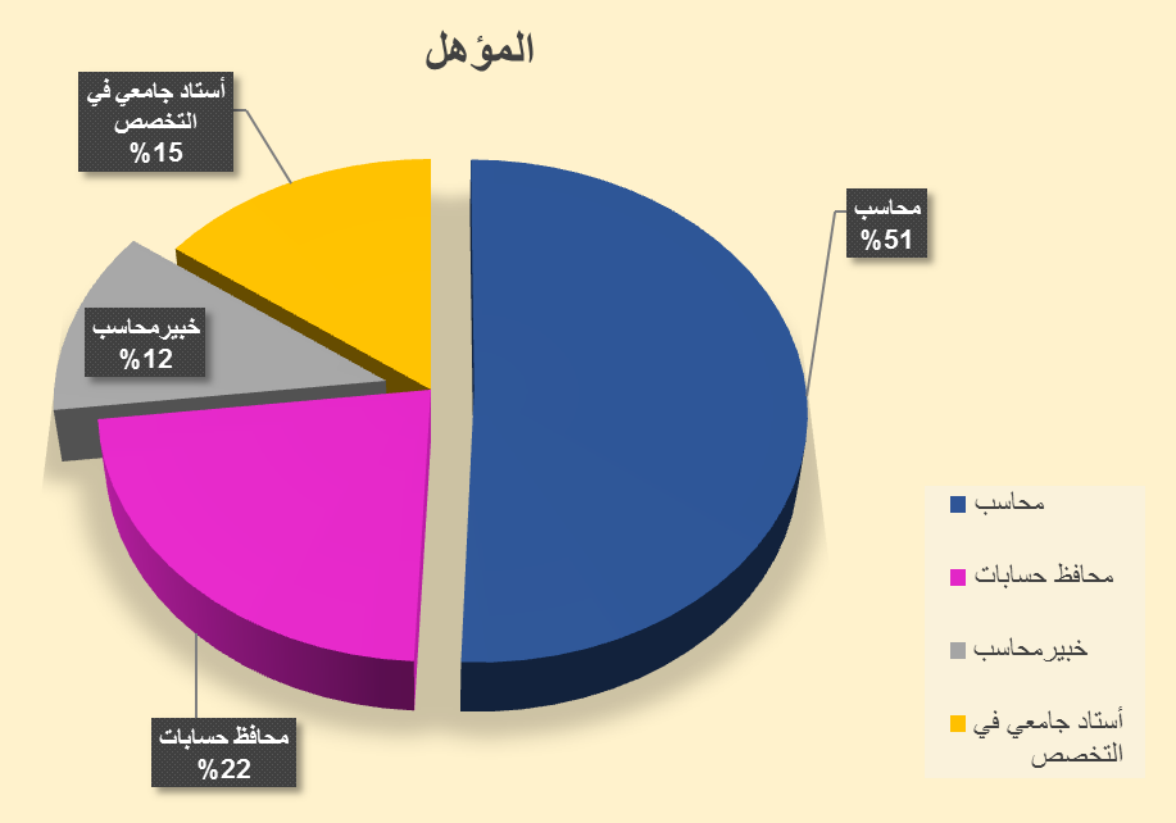
من خلال الجدول رقم (9) سوف يتم التعرف على توزيع مفردات العينة حسب المؤهل المهني كما يلي:

جدول رقم (9): توزيع مفردات العينة حسب المؤهل المهني

الوظيفة	التكرار	النسب (%)
محاسب	34	50.7
محافظ حسابات	15	22.4
خبير محاسب	8	11.9
أستاذ جامعي في التخصص	10	14.9
المجموع	**67**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (6): العينة محل الدراسة حسب نوع المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (9)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (9) أن أكبر فئة مستقصاة هي فئة المحاسبين بنسبة 50.7%، ثم تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 22.4%، ثم تأتي فئة الأساتذة الجامعيين في التخصص بنسبة 14.9%، ثم تليها فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 11.9%، كأقل النسب ، وهذا ما يدل على أن الدراسة شملت مختلف الفئات وبنسب متفاوتة بهذه المهنة محل الدراسة، وهذا يرجع لطبيعة عمل المهنة المحاسبية وطبيعة تنظيمها و الخدمات المرتبطة بها.

خامسا- سنوات الخدمة (الخبرة):

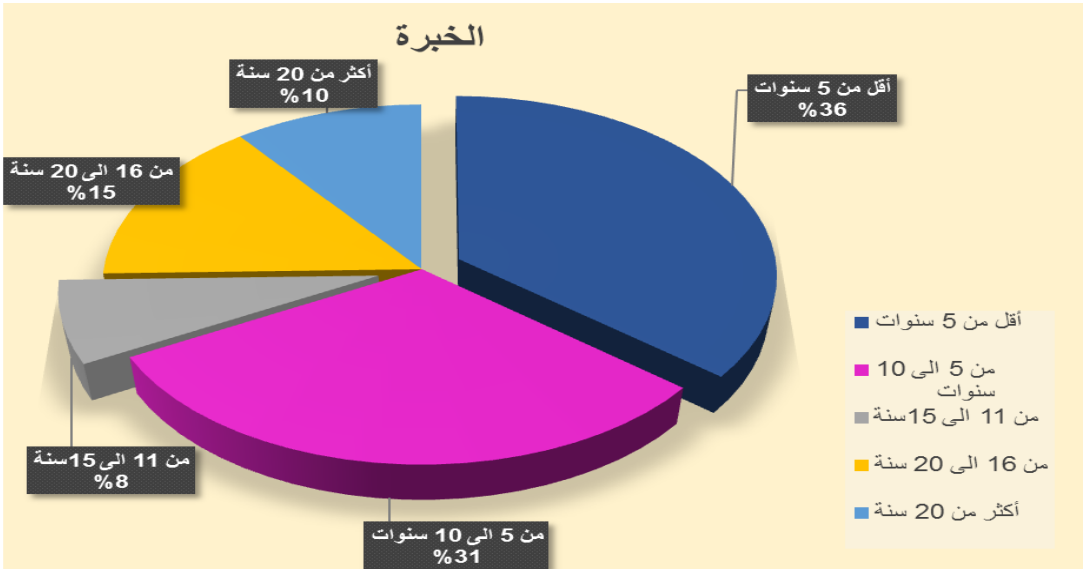
من خلال الجدول رقم (10) سوف يتم التعرف على عدد سنوات عمل المهنيين و الأكاديميين.

جدول رقم (10): توزيع مفردات العينة حسب سنوات الخدمة

سنوات الخدمة	التكرار	النسب (%)
أقل من 5 سنوات	24	35.8
من 5 إلى 10 سنوات	21	31.3
من 11 إلى 15 سنة	5	7.5
من 16 إلى 20 سنة	10	14.9
أكثر من 20 سنوات	7	10.4
المجموع	**67**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (7): سنوات الخبرة لدى العينة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (10)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن أكبر نسبة من المهنيين من حيث مدة خدمتهم في المجال هي فئة 5سنوات فأقل والتي تقدر بـ 35،8%، تليها فئة المهنيين الذين تتراوح مدة نشاطهم بين 5 ـ10سنوات بنسبة 31،3%، ثم تأتي فئة المهنيين الذين تتراوح مدة نشاطهم بين بين 16 ـ 20سنة بنسبة 14،9%، ثم تأتي فئة المهنيين الذين تتجاوز مدة نشاطهم 20سنة بنسبة 10،4% في حين أن أقل الفئات نسبة، هم فئة المهنيين الذين تتراوح مدة نشاطهم ما بين 11 ـ 15سنة بنسبة 7،5% ، وهذا ما يدل أن أغلب الممارسين جدد في المهنة و المهنيين محل الدراسة يتمتعون بخبرات عملية وبمستويات متفاوتة، وهو ما يساعدهم على إنجاز مهامهم المختلفة بالطرق السليمة والصحيحة.

سادسا– المشاركة في تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية:

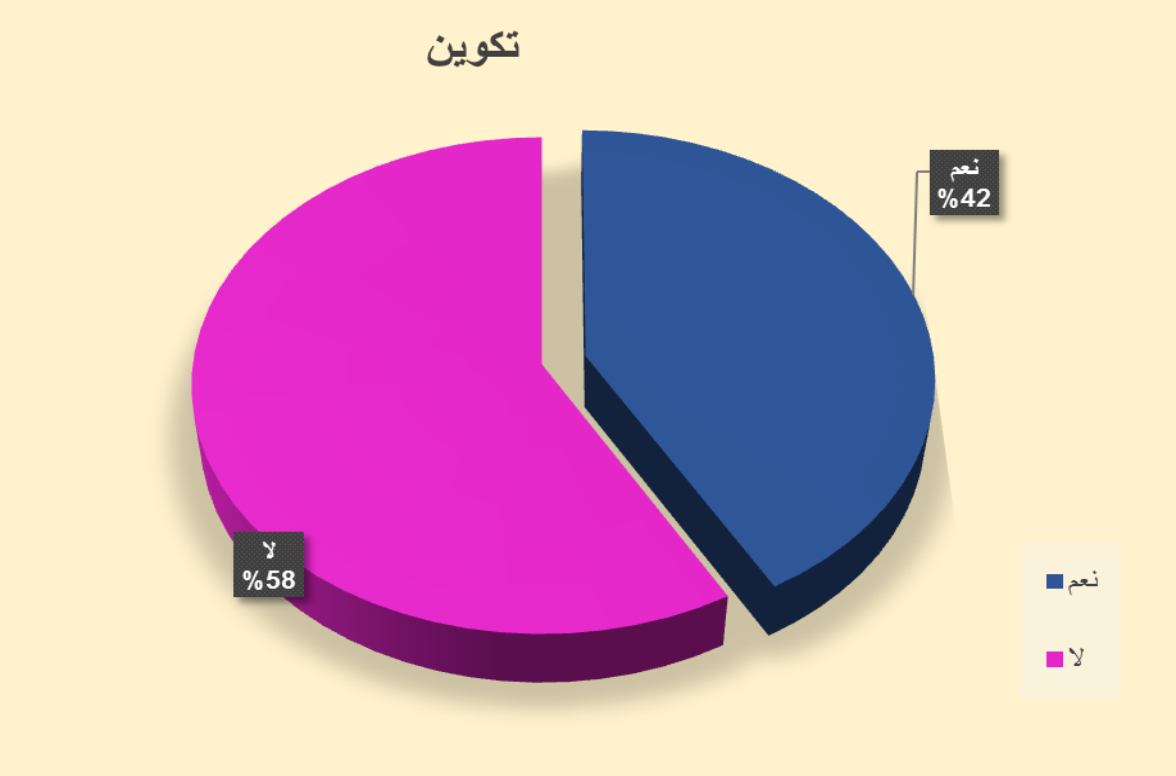
من خلال الجدول رقم (11) يتبين نسبة مشاركة أفراد العينة في التكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية موضوع الدراسة:

جدول رقم(11): المشاركة في تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية

المشاركة في تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية	التكرار	النسب (%)
نعم	28	41.8
لا	39	58.2
المجموع	**67**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

الشكل رقم (8): يمثل توزيع العينة حسب المشاركة أو عدمها تكوين متخصص في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (11)

يتضح من خلال الجدول رقم (11) ذلك ان 58.2% من المهنيين من أفراد العينة لم يسبق لهم المشاركة في مؤتمرات أو ندوات تتعلق بمعايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية ، فيما سبق لحوالي 41.8% من المهنيين من أفراد العينة المشاركة في مثل هذه المؤتمرات و الندوات، وهذا ما يرجع بالأساس لحداثة موضوع الدراسة، بالإضافة إلى طبيعة عمل نطاق المهمة المطلوبة من المدقق القانوني

المبحث الثاني: مناقشة و تحليل أبعاد الاستبيان والنتائج المتوصل إليها

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تحليل نتائج محاور الاستبانة محل الدراسة، وذلك بالاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات، والتي من خلالها يمكن استنتاج نتائج هذه الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان

أولا- تحليل المحور الأول المتعلق بالمتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات

سيتم تحليل عبارات هذا المحور بناء على قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة بهدف معرفة ترتيب واتجاه كل عبارة، وأهميتها بالنسبة للمحور ككل.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	يمتلك دائماً محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي الملائم لنشاط المنظمة موضوع التدقيق	4,1642	,93090	4	موافق
2	يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويستعين بالمعاير الدولية للتدقيق بصفة دائمة	4,1642	,91448	4	موافق
3	يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و يعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول.	4,4776	,68220	2	موافق بشدة

4	يهتم محافظ الحسابات بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية	4,2537	,84105	3	موافق بشدة
5	يتأكد محافظ الحسابات من خلال الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المنظمة من عقلانية النتائج المنتظرة منه (فجوة التوقعات).	3,8507	,83944	9	موافق
6	يعتمد محافظ الحسابات على الوسائل التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة	4,1045	1,03183	6	موافق
7	يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.	4,5821	,63124	1	موافق بشدة
8	في حالة عدم التزام محافظ الحسابات بالمتطلبات المهنية يقوم المجلس الوطني للمحاسبة باتخاذ إجراءات تأديبية ضده.	3,9851	,96126	7	موافق
9	يعتني محافظ الحسابات بفهم طبيعة عمل وإستراتيجية المنظمة و تعبئة الموارد البشرية و المادية الكفيلة بتوفير العناية المهنية اللازمة	3,9104	,94918	8	موافق
10	يتضمن تقرير محافظ الحسابات النهائي توثيق الأدلة وردود ممثلي المنظمة الخاضعة للتدقيق للوصول للرأي المهني المبرر و الموضوعي	4,1194	,80759	5	موافق
جميع العبارات معا		4,16119	0,858917	**موافق**	

جدول رقم (12): المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واتجاه فقرات المحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن مختلف إجابات المحور الأول كانت موزعة بين موافق وموافق بشدة، وباعتماد الترتيب على أساس المتوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بالمتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات، نجد أن العبارة رقم (7) حصلت على أكبر متوسط حسابي المقدر بـ 4,5821 وبانحراف معياري بـ 0,63124 وبمستوى موافق بشدة، وذلك لأن المهنيين متفقون أن على أنه من أهم المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات هو التزام محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.

أما العبارة رقم (3) " يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و يعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول " جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4,4776 وبانحراف معياري بـ 0,68220 وبمستوى موافق بشدة، وهذا لاتفاق غالبية العينة المستهدفة على أهمية الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و تبني الرأي المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول ، في حين جاءت العبارة رقم (4) " يهتم محافظ الحسابات بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية " في المرتبة الثالثة، ثم العبارة رقم (1) " يمتلك دائماً محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعمليات لملائم لنشاط المنظمة موضوع التدقيق " و العبارة رقم (2) " يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويستعين بالمعاير الدولية للتدقيق بصفة دائمة " في المرتبة الرابعة.

في حين جاءت العبارات 10، 6،8، 9، في المراتب الخامسة، السادسة، السابعة ، الثامنة على التوالي، وجاءت العبارة رقم (5) في المرتبة التاسعة والأخيرة، بحيث كان هذا الترتيب كان على أساس المتوسط الحسابي لإجابة العينة المستهدفة .

عموما فإن مؤشر المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات له متوسط حسابي قدر بـ 4.16 و انحراف معياري مقدر بـ 0.858 وبمستوى مقبول، وهذا ما يدل أن المهنيون و الأكاديميون متفقون على أهمية احترام المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات التي توفر العديد من المزايا والتي يتطلب نجاحها توفر الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المنظمة غير أن تفعيله في العينة المستهدفة محل الدراسة لا زال محدودا وفي بداياتها.

ثانيا- تحليل المحور الثاني المتعلق بتأثير البيئة الاقتصادية على مكانة محافظ الحسابات:

يتضمن الجدول رقم (12) المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وهذا لمعرفة ترتيب، اتجاه وأهمية كل عبارة بالنسبة للمحور ككل، وهذا بالاعتماد على إجابات عينة الدراسة، ونتائج في الجدول :

جدول رقم (13): المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه لفقرات تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات

رقم العبارة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	المراجعة القانونية التي يفرضها القانون 10-01 الخاص بالمهنة تلزم بدمج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.	3,6567	,94632	6	موافق
2	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية الكافية لتوفير المعطيات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية حسب المعايير الجزائرية للتدقيق.	3,9552	,89498	2	موافق
3	يلتزم محافظ الحسابات بمعايير المهنة من حيث إعداد برنامج العمل، التخطيط و احترام الآجال.	4,2687	,72993	1	موافق بشدة
4	تتضاعف مسؤولية محافظ الحسابات في فترات التضخم المتميزة باللجوء إلى تعظيم الأرباح.	3,3433	1,17489	7	محايد
5	يتكفل محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر الخارجية والتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المؤثرة على استمرارية المنظمة.	3,7910	1,02303	5	موافق

6	تقوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتحديث وتجميع و توزيع المعطيات الاقتصادية لفائدة المهنيين المنخرطين.	3,3284	1,11990	8	محايد
7	يتحكم محافظ الحسابات في تكنولوجيا الإعلام و الاتصال بهدف التواصل السريع مع العملاء، تلبية احتياجاتهم بكفاءة والمحافظة عليهم.	3,8806	1,08044	3	موافق
8	يؤثر انخفاض مداخيل المنظمة و سياسة التقشف المتبعة من طرفها على نطاق العمل و الجودة المطلوبة من قبل محافظ الحسابات	3,2985	1,11484	9	محايد
9	تفرض المنافسة الاقتصادية على محافظ الحسابات تطوير الاستراتيجية المناسبة والتي توازن بين التكلفة والجودة والمسؤولية القانونية.	3,8358	,88072	4	موافق
10	تؤدي المنافسة السعرية لتعيين محافظ الحسابات وأحيانا المحاباة إلى التأثير سلبيا على نطاق ونوعية خدمات التأكيد لمحافظ الحسابات.	3,8358	1,06738	4	موافق
جميع الفقرات		3,7194	1,003243	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

يتضمن الجدول رقم (13) المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالنسبة لكل عبارة من عبارات الخاصة بتأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات، حيث نجد العبارة رقم (3) حصلت

على أكبر متوسط حسابي و المقدر بـ4,2687 و بانحراف معياري قدر بـ. 0.72993 وبمستوى موافق بشدة ، وذلك لأن أفراد العينة المستهدفة متفقون أن هناك التزام لمحافظ الحسابات بمعايير المهنة من حيث إعداد برنامج العمل، التخطيط و احترام الآجال ، أما العبارة رقم (2) " يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية الكافية لتوفير المعطيات "، جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ 3,9552 وبانحراف معياري ب0.89498 وبمستوى موافق، وهو ما يدل على تبني الإجراءات التحليلية بصفة دائمة في أعمال التدقيق بهدف توفير المعطيات المقنعة.

في حين جاءت العبارة رقم (7) " يتحكم محافظ الحسابات في تكنولوجيا الإعلام و الاتصال بهدف التواصل السريع مع العملاء، تلبية احتياجاتهم بكفاءة والمحافظة عليهم " في المرتبة الثالثة، ثم العبارة رقم (9) " تفرض المنافسة الاقتصادية على محافظ الحسابات تطوير الاستراتيجية المناسبة والتي توازن بين التكلفة والجودة والمسؤولية القانونية " و العبارة رقم (10) " تؤدي المنافسة السعرية لتعيين محافظ الحسابات وأحيانا المحاباة إلى التأثير سلبيا على نطاق ونوعية خدمات التأكيد لمحافظ الحسابات " في المرتبة الرابعة، في حين جاءت العبارات 5، 1، 4، 6 في المراتب الخامسة، السادسة ،السابعة والثامنة على التوالي، وجاءت العبارة رقم (8) في المرتبة التاسعة والأخيرة، بحيث كان هذا الترتيب كان على أساس المتوسط الحسابي لإجابات العينة المستهدفة .

عموما فإن مؤشر تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات له متوسط حسابي قدر بـ 3.71 و انحراف معياري قدر بـ 1.003 وبمستوى موافق، وحسب هذا المؤشر أن العينة المستهدفة تواجه العديد من المخاطر النابعة من البيئة الاقتصادية ،أي أن المهنيون مدركون أن مواجهة هذه المخاطر يتطلب إجراءات وأسس سليمة لإدارتها.

ثالثا. تحليل المحور الثالث المتعلق بتوفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات.

يتضمن الجدول رقم (13) المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه بالنسبة لكل عبارة من العبارات المحور الثالث المتعلقة بتوفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

جدول رقم(14): المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه لفقرات متطلبات توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و مساهمتها في تعزيز مكانة محافظ الحسابات:

رقم العبارة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	يهتم محافظ الحسابات بالاطلاع على المستجدات الاقتصادية و تقييم مخاطر التغيرات في ظروف السوق.	3,9254	,82229	6	موافق
2	يوفرمحافظ الحسابات لإدارة الضرائب والمؤسسات المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وتعفيها من تكاليف الرقابة الإضافية المعمقة.	3,7015	1,18084	2	موافق
3	يعمل محافظ الحسابات على التقليل من مخاطر الاعتماد على المحاسبة الابداعية فيقدم خدمة ثمينة للأطراف المتعاملة مع المنظمة.	3,7910	,94608	1	موافق
4	تعتمد إدارة المنظمة على تقارير محافظ الحسابات في الرقابة و التخطيط لتحقيق أهدافها المتعلقة بحماية الأصول، ، الموثوقية و السمعة الخارجية.	4,1045	,81899	7	موافق
5	يوفر محافظ الحسابات لزبائنه فريق عمل متعدد الاختصاصات يضمن جودة الخدمات و يعزز ميزته التنافسية في مختلف القطاعات الاقتصادية.	3,5522	,92579	5	موافق

6	معظم الزبائن راضون عن خدمات محافظ الحسابات.	3,3134	,89119	8	محايد
7	يعتمد على محافظ الحسابات لكشف الغش و التلاعبات و تقوية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة .	3,9254	,97411	3	موافق
8	يوفر محافظ الحسابات لإدارة المنظمة خدمة اليقظة القانونية و الاقتصادية لتجنب المخاطر ذات الصلة.	3,9552	,94441	9	موافق
9	يحرص محافظ الحسابات على بذل العناية الكافية ودمج المتغيرات الاقتصادية الجزائرية في تقاريره يسهم فيعزز موثوقية و مكانة المهنة.	3,8507	,80253	4	موافق
10	تقدم أعمال محافظ الحسابات المستوفية لمتطلبات المهنية قيمة إضافية للبيئة الاقتصادية و المجتمع بصفة عامة لاسيما فيما يخص موثوقية القوائم المالية.	4,1642	,73023	4	موافق
جميع الفقرات		3,82835	0,903646	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

يتضمن الجدول رقم (14) المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالنسبة لكل عبارة من عبارات الخاصة بتوفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و مساهمتها في تعزيز مكانة محافظ الحسابات، حيث نجد العبارة رقم (3) حصلت على أكبر متوسط حسابي و المقدر بـ 3,7910و بانحراف معياري قدر ب 0.94608. ,وبمستوى موافق، وذلك لأن أفراد العينة المستهدفة متفقون أن أهمية التقليل من مخاطر الاعتماد على المحاسبة الابداعية و بالتالي تقديم الموثوقية اللازمة كخدمة ثمينة للأطراف المتعاملة مع المنظمة ، أما العبارة رقم (2) " يوفر محافظ الحسابات لإدارة

الضرائب والمؤسسات المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وتعفيها من تكاليف الرقابة الإضافية المعمقة "، جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ 0.89498 وبانحراف معياري 1,18084 وبمستوى موافق، وهو ما يدل على مكانة محافظ الحسابات لدى إدارة الضرائب والمؤسسات المالية .

في حين جاءت العبارة رقم (7) " يعتمد على محافظ الحسابات لكشف الغش و التلاعبات و تقوية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة " في المرتبة الثالثة، ثم العبارة رقم (9) " يحرص محافظ الحسابات على بذل العناية الكافية ودمج المتغيرات الاقتصادية الجزائرية في تقاريره يسهم فيعزز موثوقية و مكانة المهنة " و العبارة رقم (10) " تقدم أعمال محافظ الحسابات المستوفية لمتطلبات المهنية قيمة إضافية للبيئة الاقتصادية و المجتمع بصفة عامة لاسيما فيما يخص موثوقية القوائم المالية " في المرتبة الرابعة، في حين جاءت العبارات 5، 1، 4، 6 في المراتب الخامسة، السادسة ،السابعة والثامنة على التوالي، وجاءت العبارة رقم (8) في المرتبة التاسعة والأخيرة، بحيث كان هذا الترتيب كان على أساس المتوسط الحسابي لإجابات العينة المستهدفة .

عموما فإن مؤشر توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات له متوسط حسابي قدر بـ 3,82835 و انحراف معياري قدر بـ 0,903646 وبمستوى موافق،

حسب هذا المؤشر أن العينة المستهدفة تدرك أن مواجهة أخطار المحاسبة الابداعية و توفير معلومات موثوقة للمؤسسات المالية و الادارة الجبائية من أهم عوامل تدعيم مكانة أصحاب المهنة.

المطلب الثاني: دراسة واختبار الاستبيان وتحليل الفقرات

بعد دراسة موضوع هذا البحث ومحاولة الإحاطة بمختلف جوانبه، الأمر الذي يمكننا من اختبار صحة فرضياته من عدمها، وتجدر الاشارة أنه قبل اختبار مقياس الارتباط المناسب يجب التأكد من اعتدالية البيانات.

اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار كولمجورف–سمرنوف (K–S) لاختبار ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (7):

جدول رقم(15): اختبار كولمجروف– سمرنوف (Sample k–s) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

لاختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة، قمنا بإخضاع المتغيرات لاختبار كولموغوروف-سمرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) وكانت النتائج كما في الجدول التالي،

وبتحديد الفرضية الصفرية والبديلة كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

جدول رقم(15): نتائج الاختبار الطبيعي

متغيرات الدراسة	اختبار كولموغوروف-سمرنوف	
	قيمة Z	قيمة الاحتمال .P Sig
المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	1,322	0,061
تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	1,345	0,067
توفير متطلبات المهنة وإدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	1,214	0,105

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة Kolmogorov-Smirnov Z ممثلة فيما يلي: (1,322-2.546-1,214)، ومستوى المعنوية لها على التوالي: (0,061-0,067-0,105)وكلها جاءت أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبناءً عليه يتجه تحليلنا نحو الطرق المعلمية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

تهدف الدراسة إلى التعرف على مكانة محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر العينة المستهدفة، وستناول اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

أولا: اختبار الانحدار الخطي المتعدد لفرضيات الدراسة

الفرضيات الفرعية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة الاقتصادية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير متطلبات المهنة مع إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

تتعلق الفرضية الأولى بمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات و مكانة محافظ الحسابات والتي تم التعبير عنها بعشر عبارات تم ترتيبها حسب درجة أهميتها، ومن أجل اختبار الفرضية الأولى تم صياغتها في شكل إحصائي كالآتي:

جدول رقم(16): مصفوفة معامل الارتباط

		المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات
المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	Pearson Correlation	1	,615**	,492**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	67	67	67
تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	Pearson Correlation	,615**	1	,700**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	67	67	67
توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	Pearson Correlation	,492**	,700**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	67	67	67

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برمجية SPSS

معالجة الفرضية:

الفرضية الأولى:

- H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

نلاحظ أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من 0.05، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلةH1 .

الفرضية الثانية :

- H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية دلالة إحصائية بين تأثير البيئة الاقتصادية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية دلالة إحصائية بين تأثير البيئة الاقتصادية و مكانة محافظ الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- نلاحظ أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من 0.05، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلةH1 .

يعد نموذج الانحدار الخطي المتعدد القياسي، الأسلوب الإحصائي الملائم لتحديد أثر المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية كمتغيرات مستقلة في مكانة محافظ الحسابات في الجزائر

لتحليل ذلك هناك بعض الجداول التي تجعلنا نفهم هذا النوع من القياس كمتغير تابع

الجدول رقم (16) يمثل أسماء المتغيرات التي أدخلت في معامل الانحدار

ومعرفة فيما إذا كان ذلك الأثر ذا دلالة إحصائية وفي ضوء نتائج اختبار والجدول يوضح ذلك كالتالي:

جدول رقم(17): مصفوفة معامل الانحدار

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	اختبار F	
				قيمة F	المعنوية sig
المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	,089	**0,496**	0,704[a]	31,504	,383
تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	,547				,000

نلاحظ أن معامل الارتباط قوي يقدر $0,704^a$ ويتضح كذلك أن المتغيرات المستقلة أنها تفسر حوالي 50%من التباين في مكانة محافظ الحسابات كما يوضحها معامل التحديد R^2

من خلال الجدول نقول أن هناك أثر بين المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر الا أن الأثر كان قويا بالنسبة للبيئة الاقتصادية

نقبل h1تؤثر المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ونرفضh0 القائلة لا تؤثر المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية على مكانة محافظ الحسابات

خلاصة الفصل الثاني:

حاولنا الوقوف في هذا الفصل على الجانب التطبيقي لموضوع دراستنا وهي ماهية وترتيب المتطلبات المهنية و عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر ، ومحاولة إسقاط ما تم التطرق له في الفصل الأول على الواقع من خلال دراسة ميدانية للعينة المستهدفة بالاعتماد على توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من خبراء في المحاسبة، محافظي الحسابات، المحاسبين، الأساتذة الأكاديميين، وقد تمت معالجة البيانات المتحصل عليها بالاستعانة ببرنامج SPSS V20، إذ تبين لنا من خلال إجابات أفراد العينة ونتائج هذه الدراسة الميدانية تأثر مكانة محافظ الحسابات بكل من متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية الجزائرية مرتبة حسب درجة الأهمية لدى العينة لذا عليه مراعاة هذين المتغيرين من أجل وتعزيز مكانته وتحسين خدماته .

خاتمة

الخاتمة العامة

لقد أثبتت الدراسات وكذا الواقع المهني لمهنة محافظ الحسابات بأن هذا الأخير –بشرط احترامه للمتطلبات المهنية– دور هام في البيئة الاقتصادية حيث يتأكد من احترامها للقوانين و اللوائح المختلفة و اشتمال نظمها الداخلية وإجراءاتها على وسائل اليقظة الكافية لمراقبة ومواكبة بيئة اقتصادية تتصف بعدم الاستقرار والتعقيد.

ومن أجل وصول محافظ الحسابات إلى تعزيز مكانته من الواجب عليه تبني عمل منظم ومنهجي يجمع ما بين الالتزام بالمتطلبات المهنية ومراعاة ظروف البيئة الاقتصادية المحيطة به.

لتفصيل هذه العناصر تناولنا في دراستنا مختلف المتطلبات المهنية ذات الأهمية وحاولنا تقييم تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات، هل يحرص المهنيون على مراعاتها وما هي القيمة المضافة لمكانة المهنة عند إدماجها وقد عملنا على إسقاط الدراسة على بيئة الممارسة العملية الفعلية بالتقرب من المهنيين و الأكاديميين ذوي الاختصاص معاً.

اختبار الفرضيات:

بعد الانتهاء من الدراسة يمكننا أن نختبر الفرضيات المدروسة كما يلي:

– التزام محافظ الحسابات بالمتطلبات المهنية من تأهيل علمي وعملي وعناية كافية وبالمعايير الجزائرية للمراجعة وبالاستعانة على المعايير الدولية للمراجعة يساعده في أداء مهامه على أكمل وجه في المؤسسة محل المراجعة كما يقوم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء وتتمثل مخرجات مهنة محافظ الحسابات في تقرير نهائي يبدي رأيه الفني المحايد للأطراف ذات العلاقة وفي حالة عدم الالتزام محافظ الحسابات بالمتطلبات المهنية يخول للهيئة المشرفة عليه في صورة المجلس الوطني للمحاسبة اتخاذ تدابير تأديبية ضده.

– تعد البيئة الاقتصادية بيئة متعددة الأبعاد فمنها القانونية والتشريعية والالكترونية لذا نجد بعض القوانين واللوائح ساهمت في تنظيم المهنة وتساعد في النهوض والارتقاء بهذه المهنة وهذا ما نص عليه القانون 10–01 المؤرخ في 27 جوان 2010، الذي ينظم المهنة حسب كل تخصص.

– تساهم معرفة محافظ الحسابات بالجانب التكنولوجي في تلبية حاجيات العملاء بكل سهولة ودقة وسرعة وفي ظل المنافسة الاقتصادية على محافظ الحسابات تطوير الإستراتيجية المناسبة من أجل الفوز بأكبر عدد من الزبائن.

– إن توفر المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات وإدماجها مع متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساعد في الرضا على الخدمات التي يقدمها للزبائن وباعتماده على تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنظمة من أجل كشف الغش والتلاعب يعمل على تعزيز خدمات اليقظة القانونية والاقتصادية لإدارة المؤسسة لتجنب مختلف المخاطر بالإضافة لمواجهة أخطار المحاسبة الابداعية و توفير معلومات موثوقة للمؤسسات المالية و الادارة الجبائية، وهي من أهم عوامل تدعيم مكانة أصحاب المهنة.

نتائج الدراسة:

من خلال تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

أهم المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر و المؤثرة على مكانته على الترتيب هي:

- التزام محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.
- حرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية وكذا عرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول.
- الاهتمام بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية.
- امتلاك التأهيل العلمي والعملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع المراجعة.
- الالتزام بالمعايير الجزائرية للمراجعة والاستعانة بالمعاير الدولية للمراجعة عند الحاجة.
- الاعتماد على الوسائل التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة .
- في حالة عدم التزام محافظ الحسابات بالمتطلبات المهنية يقوم المجلس الوطني للمحاسبة باتخاذ إجراءات تأديبية ضده.
- يحرص على الاعتناء بفهم طبيعة عمل واستراتيجية المؤسسة و تعبئة الموارد البشرية و المادية الكفيلة بتوفير العناية المهنية اللازمة.

- التأكد من خلال الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المؤسسة من عقلانية النتائج المنتظرة (فجوة التوقعات).

وأهم عوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤثرة بمستوى متوسط على مكانة محافظ الحسابات في الجزائر على الترتيب هي:

- القيام بالإجراءات التحليلية الكافية لتوفير المعطيات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية حسب المعايير الجزائرية للمراجعة.
- التحكم في تكنولوجيا الإعلام و الاتصال بهدف التواصل السريع مع العملاء، تلبية احتياجاتهم بكفاءة والمحافظة عليهم.
- مواكبة المنافسة الاقتصادية وضرورة تطوير الاستراتيجية المناسبة والتي توازن بين التكلفة والجودة والمسؤولية القانونية.
- تأثير المنافسة السعرية لتعيين محافظ الحسابات وأحيانا المحاباة المؤثرة سلبيا على المهنة.
- التكفل بفحص نظام الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر الخارجية والتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المؤثرة على استمرارية المؤسسة.
- المراجعة القانونية التي يفرضها القانون 10-01 الخاص بالمهنة و الملزمة بدمج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- تضاعف مسؤولية محافظ الحسابات في فترات التضخم المتميزة باللجوء إلى تعظيم الأرباح.
- قيام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتحديث وتجميع و توزيع المعطيات الاقتصادية لفائدة المهنيين المنخرطين.
- انخفاض مداخيل المؤسسة و سياسة التقشف المتبعة من طرفها و تأثيره على الجودة المطلوبة من محافظ الحسابات.

الخاتمة

التوصيات:

بعد عرض نتائج الدراسة المتمثلة في تأثر مكانة محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية، نوصي في هذا البند ببعض التوصيات التي قد تساهم في تعزيز مكانة المهنة ومنها:

– التكثيف من الدورات التكوينية المستمرة حول مهنة المراجعة مع جعل التكوين المستمر إلزامي الحضور من طرف محافظي الحسابات.

– إجراءات ندوات وملتقيات حول مكانة ودور مهنة المراجعة وإبراز أهميتها ودورها في البيئة الاقتصادية وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني.

– تفعيل التعاون بين الأكاديميين والمهنيين كطرفين معنيين بمهنة محافظ الحسابات مما يخدم مصلحة المهنة من خلال إشراك المهنيين الممثلين من منظماتهم المهنية في إعداد المناهج الجامعية والمشاركة في الملتقيات والأيام الدراسية الجامعية.

– إبراز أهمية وفائدة استعمال تكنولوجيا المعلومات (البيئة التكنولوجية) كأداة لتنفيذ عملية المراجعة من خلال دورات التكوينية.

– تفعيل دور لجنة المراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة ليكون حريصا على تقديم خدمات ذات جودة من خلال استعمال أدوات المراجعة بمساعدة الحاسوب.

– إلزام محافظي الحسابات على الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومتغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية أثناء تنفيذه لمهمته من خلال تضمين المعايير المهنية التي يقوم بإصدارها المجلس الوطني للمحاسبة.

– تعتبر جودة مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية لدورها الكبير في معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة محل المراجعة، وبالتالي زيادة الثقة في تقاريره مما يعزز من مكانته.

– يجب على الهيئات التشريعية والقانونية إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة لمعالجة أوجه القصور فيها، ووضع نصوص قانونية تلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام متعلق بالجودة والرقابة على جودة المراجعة مع فرض عقوبات في حالة المخالفة.

– ضرورة إنشاء مدارس أو جامعات أو معاهد وطنية متخصصة من أجل تطوير المهنة والمهنيين.

– وجوب التعامل مع الهيئات الدولية (البيئة الخارجية) من خلال محاولة تبني معايير المراجعة الدولية أو اصدار معايير محلية بما يتماشى والبيئة المحلية.

الخاتمة

آفاق الدراسة:

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفقنا في الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية مما تقتضيه من عناصر وأطراف ذات العلاقة، كما نرجوا أننا قد وفقنا في وضع فرضيات الدراسة ومحاولة إثبات صحتها من عدمها إلا أن عملنا هذا لا يعدوا كونه محاولة بسيطة لدراسة مكانة محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة والبيئة الاقتصادية ومحاولة تبيان تاثير هذين المتغيرين ولو جزئياً على مكانة محافظ الحسابات حيث أن مجال هذا الموضوع يبقى متشعبا ومرتبطاً بعدة عوامل أخرى.

وبالتالي تبقى آفاق الدراسة مفتوحة في هذا المجال ولعلنا نقترح بعض إشكالات يمكن أن تكون مشاريع دراسة مستقبلية وهي:

- أثر القانون 01/10 في تعزيز مكانة محافظ الحسابات في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- قدرة محافظ الحسابات على التوفيق بين متطلبات المهنة ومتغيرات البيئة الاقتصادية.
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المراجعة الدولية وتوظيفها في البيئة الاقتصادية الجزائرية .
- تأثير تطور المعايير الجزائرية للمراجعة على الممارسات المهنية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

المراجـــــــــــع

المراجع باللغة العربية:

أولا- الكتب:

1- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

2- أقاسم عمر،التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي،الجزائر، 2016.

3- بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

4- بولرباح عسالي، تسيير المؤسسات بين المفاهيم و التطبيقات العملية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2017.

5- زايد مراد،الاتجاهات الحديثة في ادارة المنظمات (مدخل تسيير المؤسسات)،دار الخلدونية،الجزائر، 2012.

6- ماجد عبد المهدي مساعدة، إدارة المنظمات منظور كلي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

7- محمد التهامي و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014.

8- محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،ط 3، 2008،ص 29.

9- علي عبد الصمد عمر،حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2017.

10- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998

ثانيا- المذكرات والبحوث الجامعية:

11- الهاشمي بن واضح، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حالة قطاع خدة الهاتف النقال في الجزائر (2011/2008)، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2014.

12- روان ماجد سي سالم، أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين" ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،الجامعة الإسلامية بغزة، 2018.

13- عبدالرحيم بوزنادة، متغيراتا لبيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودةا لأداء المهني لمحافظي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة –، 2016.

14- لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس، 2018.

15- نجاة تونسي، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)– دراسةحالةالجزائر ،رسالةدكتوراهفيالعلومالاقتصادية،جامعةعبدالحميدبنباديس،مستغانم، 2016.

16- نورالدين مزياني، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2015/14، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة، الجزائر, 2015.

ثالثا– المجلات والدوريات:

17- اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، دليل استرشادي لقواعد حوكمة الشركات المدرجة في الأسواق المالية العربية، ، دبي–الامارات العربية المتحدة، يوليو 2017.

18- جميل حسن النجار ، الإفصاح المحاسبي عن مخاطر السوق في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS 7) ، دليل من فلسطين 7 ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، "سلسلة العلوم الإنسانية"، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، (٢٠١٥ K) ، قسم المحاسبة ، جامعة القدس المفتوحة – فرع شمال غزة ، العدد الثاني، جانفي 2015.

19- ماهر ذرغام، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة (دراسة تحليلية)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)،المجلد 23،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين، 2009.

رابعا- الملتقيات والمؤتمرات:

20- الملتقى الوطني حول استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حمة لخضر، يومي 06 و07 ديسمبر 2017.

II-المراجع باللغة الأجنبية:

21- AGEFOS PME Rhône-Alpes, en collaboration avec Brigitte Frachon, Manager le changement changer le Management, l'entreprise apprenante, collection Savoir communiquer, Edition Chronique sociale, Lyon, 2001.

22- GHEDJGHOUDJ EL Hadi, Le management conseil, une option pour la réussite des entreprises, Office de publications universitaires, 11-2014, Alger.

23- Mohamed Lamine Dhaoui, Boualem Abassi, Restructuration et mise à niveau d'entreprise-guide méthodologique, IMAG, Alger, 2003, P. 151D'hoir Lauprêtre Catherine, **Droit du crédit**, édition ellipses, Lyon, 1999.

III- المواقع الإلكترونية :

24- أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية علىم صداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 2014/11 ، الموقع الإلكتروني للكلية.

25- محمد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية و تقييم المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)،أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.

الملاحـــــــــق

الملحق رقم 01

الاستبانة باللغة العربية والفرنسية

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:**

18-28 سنة ☐ 29-39 سنة ☐ 40-50 سنة ☐ 51-60 سنة ☐ أكبر من 60 سنة ☐

3. **المستوى التعلمي:**

ثانوي فأقل ☐ بكالوريا ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

4. **المؤهل المهني:**

محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ أستاذ جامعي في التخصص ☐

5- **الخبرة المهنية:**

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ من 16 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

6. **هل سبق لكم أن استفدتم من تكوين في معايير التدقيق المتعلقة بتأثيرات البيئة الاقتصادية:**

نعم ☐ **لا** ☐

الجزءالثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات:

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يمتلك دائماً محافظ الحساباتالتأهيل العلمي والعمليالملائم لنشاط المنظمة موضوع التدقيق.					
2. يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويستعين بالمعايير الدولية للتدقيق بصفة دائمة.					
3. يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و يعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول.					
4. يهتم محافظ الحسابات بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية.					
5. يتأكد محافظ الحسابات من خلال الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المنظمة من عقلانية النتائج المنتظرة منه (فجوة التوقعات).					
6. يعتمدمحافظ الحسابات على الوسائل التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة .					
7. يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.					
8. في حالة عدم التزام محافظ الحسابات بالمتطلبات المهنية يقوم المجلس الوطني للمحاسبة باتخاذ إجراءات تأديبية ضده.					
9. يعتني محافظ الحسابات بفهم طبيعة عملوإستراتيجية المنظمة و تعبئة الموارد البشرية و المادية الكفيلة بتوفير العناية المهنية اللازمة.					
10. يتضمن تقرير محافظ الحسابات النهائي توثيق الأدلة وردود ممثلي المنظمة الخاضعة للتدقيق للوصول للرأي المهني المبرر و الموضوعي.					

المحور الثاني: تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات:

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. المراجعة القانونية التي يفرضها القانون 10-01 الخاص بالمهنةتلزم بدمج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.					
2. يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية الكافية لتوفير المعطيات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية حسب المعايير الجزائرية للتدقيق.					
3. يلتزم محافظ الحسابات بمعايير المهنة من حيث إعداد برنامج العمل، التخطيط و احترام الآجال.					
4. تتضاعف مسؤولية محافظ الحسابات في فترات التضخم المتميزة باللجوء الى تعظيم الأرباح.					
5. يتكفل محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر الخارجية والتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المؤثرة على استمرارية المنظمة.					
6. تقوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتحديث وتجميع و توزيع المعطيات الاقتصادية لفائدة المهنيين المنخرطين.					
7. يتحكم محافظ الحسابات فيتكنولوجيا الإعلام و الاتصال بهدف التواصل السريع مع العملاء، تلبية احتياجاتهم بكفاءة والمحافظة عليهم.					
8. يؤثر انخفاض مداخيل المنظمة و سياسة التقشف المتبعة من طرفها على نطاق العمل و الجودة المطلوبة من قبل محافظ الحسابات.					
9. تفرض المنافسة الاقتصادية على محافظ الحسابات تطوير الاستراتيجية المناسبة والتي توازن بين التكلفة والجودة والمسؤولية القانونية.					
10. تؤدي المنافسة السعرية لتعيين محافظ الحسابات وأحيانا المحاباة إلى التأثير سلبيا على نطاق ونوعية خدمات التأكيد لمحافظ الحسابات.					

المحور الثالث: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات:

العبـــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يهتم محافظ الحسابات بالاطلاع على المستجدات الاقتصادية و تقييم مخاطر التغيراتفيظروفالسوق.					
2. يوفرمحافظ الحسابات لإدارة الضرائب والمؤسسات المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وتعفيها من تكاليف الرقابة الإضافية المعمقة.					
3. يعمل محافظ الحسابات على التقليل من مخاطر الاعتماد على المحاسبة الابداعية فيقدم خدمة ثمينة للأطراف المتعاملة مع المنظمة.					
4. تعتمد إدارة المنظمة على تقارير محافظ الحسابات في الرقابة و التخطيط لتحقيق أهدافها المتعلقة بحماية الأصول، ، الموثوقية و السمعة الخارجية.					
5. يوفر محافظ الحسابات لزبائنه فريق عمل متعدد الاختصاصات يضمن جودة الخدمات و يعزز ميزته التنافسية في مختلف القطاعات الاقتصادية.					
6. معظم الزبائن راضون عن خدمات محافظ الحسابات.					
7. يعتمد على محافظ الحسابات لكشف الغش و التلاعبات و تقوية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة .					
8. يوفر محافظ الحسابات لإدارة المنظمة خدمة اليقظة القانونية و الاقتصادية لتجنب المخاطر ذات الصلة.					
9. يحرص محافظ الحسابات على بذل العناية الكافية ودمج المتغيرات الاقتصادية الجزائرية في تقاريره يسهم فيعزز موثوقية و مكانة المهنة.					
10. تقدم أعمال محافظ الحسابات المستوفية لمتطلبات المهنية قيمة إضافية للبيئة الاقتصادية و المجتمع بصفة عامة لاسيما فيما يخص موثوقية القوائم المالية.					

Formulaire

Section I : Données personnelles

1 – Le sexe : Masculin ☐ Féminin ☐

2 – L'âge : 18-28 ans ☐ 29-39ans ☐ 40-50 ☐ 51-60 ans ☐ plus de 60 ans ☐

3 – Le niveau d'instruction :

Secondaire et moins ☐ Baccalauréat ☐ Universitaire ☐ Etudes supérieures ☐

4- La qualification spécialisée :

Comptable ☐ commissaire aux comptes ☐ expert-comptable ☐ Enseignant universitaire ☐

5- L'expérience professionnelle

Moins de 05 ans ☐ 05 -10 ans ☐ 11- 15 ans ☐ 16-20 ans ☐ plus de 20 ans ☐

5- Avez-vous déjà bénéficié d'une formation dans les normes d'audit relatives aux effets de l'environnement économique ?

Oui ☐ Non ☐

Section II : Axes d'études

Axe 1 : Exigences professionnelles pour les commissaires aux comptes

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Pas de tout d'accord
01	Le commissaire aux comptes jouit et utilise les qualifications scientifiques et pratiques requises en fonction de la nature de l'activité de l'entité auditée.					
02	Le commissaire aux comptes se conforme aux normes algériennes d'audit et s'assiste de normes internationales d'audit généralement acceptées					
03	Le commissaire aux comptes préserve son indépendance personnelle vis-à-vis des pressions extérieures et exprimer son opinion neutre, fondée sur le doute professionnel et responsable					
04	Le commissaire aux comptes est tenu par le renouvellement et le développement de ses connaissances grâce à une formation continue dans divers domaines et aux évolutions juridiques et économiques.					
05	Le commissaire aux comptes s'assure à travers une communication continue et qualitative avec la direction de l'organisation, veille à la rationalité des résultats attendus (écart d'espérance)					
06	Le commissaire aux comptes s'appui par les moyens technologiques modernes pour fournir des informations suffisantes sur les états financiers des entités utilisées.					
07	Le commissaire aux comptes conserve les secrets professionnels des clients.					
08	Si le commissaire aux comptes ne respecte pas les exigences professionnelles, le Conseil national de la comptabilité prend des mesures disciplinaires à son encontre.					
09	Le commissaire aux comptes doit comprendre la nature du travail et de la stratégie de l'Organisation et mobiliser les ressources humaines et matérielles nécessaires pour fournir les soins professionnels nécessaires.					
10	Le rapport du commissaire aux comptes comprend la documentation des preuves, les réponses des représentants de l'organisation et l'opinion professionnelle justifiée et objective.					

Axe 2 : Effet de l'environnement économique sur la profession

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Pas de tout d'accord
01	La certification légale imposée par la loi 10-01 à la profession nécessite l'intégration des variables de l'environnement économique algérien					
02	Le commissaire aux comptes exécute les procédures analytiques nécessaires pour fournir des données relatives à l'environnement économique conformément aux normes algériennes d'audit.					
03	Le commissaire aux comptes se conforme aux normes de la profession en ce qui concerne la préparation du programme de travail, la planification et le respect des délais.					
04	La responsabilité du commissaire aux comptes est doublée en période d'inflation caractérisée par la maximisation des profits					
05	Le commissaire aux comptes veille à ce que le système de contrôle interne soit examiné de manière à évaluer les risques externes et à prévoir les événements économiques affectant la continuité de l'organisation.					
06	La chambre nationale des commissaires aux comptes met à jour, compile et diffuse les données économiques au profit des professionnels impliqués.					
07	Le commissaire aux comptes maitrise les technologies de l'information et de la communication pour communiquer rapidementavec les clients, répondre efficacement à leurs besoins et les fidéliser.					
08	Le faible revenu de l'organisation et la politique d'austérité adoptée affectent l'étendu de travail et la qualité requise auprès du commissaire aux comptes.					
09	La concurrence économique exige que le commissaire aux comptes élabore une stratégie appropriée mettant en équilibre les coûts, la qualité et la responsabilité.					
10	La concurrence par les prix pour la nomination des commissaires aux comptes a une incidence négative sur l'étendue et la qualité des prestations et sur la réputation de la profession.					

Axe 3 : Le respect des exigences de la profession et del'intégration des variables de l'environnement économique algérien contribue à renforcer la position du commissariat aux comptes

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	D'accord	Partiellement d'accord	Pas d'accord	Pas de tout d'accord
01	Le commissaire aux comptes s'intéresse àsuivre l'évolution de la situation économique et évaluer les risques de changement des conditions du marché.					
02	Le commissaire aux comptes fournit aux institutions financières et l'administration fiscale des informations fiables et les exempts de coûts de contrôle approfondis supplémentaires.					
03	Le commissaire aux comptes s'attache à réduire le risque de recours à une comptabilité créative et fournit un service précieux aux parties en relation avec l'organisation.					
04	La direction de l'entité s'appuie sur les rapports du commissaire aux comptes pour le contrôle et la planification afin d'atteindre ses objectifs en matière de protection des actifs, de rentabilité, de fiabilité et de réputation externe.					
05	Le commissaire aux comptes fournit à ses clients une équipe multidisciplinaire qui assure la qualité des services et renforce son avantage concurrentiel dans divers secteurs économiques.					
06	La plupart des clients sont satisfaits des services du commissaire aux comptes.					
07	Le commissaire aux comptes contribue à détecter les fraudes et les manipulations et renforcer le système de contrôle interne de l'organisation.					
08	Le commissaire aux comptes fournit à l'organisation une vigilance juridique et économique lui permettant d'éviter les risques connexes.					
09	Le commissaire aux comptes tient à prendre le soin approprié et à intégrer les variables économiques algériennes dans ses rapports, ce qui améliore la crédibilité et la position de la profession.					
10	Les rapports de commissaire aux comptes qui répondent aux exigences professionnelles apporte une valeur ajoutée certaine à l'environnement économique et à la société en général, notamment en ce qui concerne la fiabilité des états financiers					

الملحق رقم 02

مقياس ألفا كرونباخ

المحور الاول

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,861	10

المحور الثاني

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,800	10

المحور الثالث

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,766	10

Reliability

كل المحاور

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,908	30

الملحق رقم 3

الخصائص الديمغرافية للعينة

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	62	92,5	92,5	92,5
	أنثى	5	7,5	7,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	18-28	7	10,4	10,4	10,4
	29-39	32	47,8	47,8	58,2
	40-50	19	28,4	28,4	86,6
	51-60	2	3,0	3,0	89,6
	أكبر من 60	7	10,4	10,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

مستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي فأقل	2	3,0	3,0	3,0
	باكلوريا	3	4,5	4,5	7,5
	جامعي	40	59,7	59,7	67,2
	دراسات عليا	22	32,8	32,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	34	50,7	50,7	50,7
	محافظ حسابات	15	22,4	22,4	73,1
	خبيرمحاسب	8	11,9	11,9	85,1
	أستاد جامعي في التخصص	10	14,9	14,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	24	35,8	35,8	35,8
	من 5 الى 10 سنوات	21	31,3	31,3	67,2
	من 11 الى 15سنة	5	7,5	7,5	74,6
	من 16 الى 20 سنة	10	14,9	14,9	89,6
	أكثر من 20 سنة	7	10,4	10,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

تكوين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	28	41,8	41,8	41,8
	لا	39	58,2	58,2	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

الملحق رقم 4

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

المحور الأول	N	Mean	Std. Deviation
الجنس	67	1,0746	,26477
السن	67	2,5522	1,07708
مستوى	67	3,2239	,67016
المؤهل	67	1,9104	1,11098
الخبرة	67	2,3284	1,37497
تكوين	67	1,5821	,49694
العبارة 1	67	4,1642	,93090
العبارة 2	67	4,1642	,91448
العبارة 3	67	4,4776	,68220
العبارة 4	67	4,2537	,84105
العبارة 5	67	3,8507	,83944
العبارة 6	67	4,1045	1,03183
العبارة 7	67	4,5821	,63124
العبارة 8	67	3,9851	,96126
العبارة 9	67	3,9104	,94918
العبارة 10	67	4,1194	,80759

المحور الثاني	N	Mean	Std. Deviation
العبارة 11	67	3,6567	,94632
العبارة 12	67	3,9552	,89498
العبارة 13	67	4,2687	,72993
العبارة 14	67	3,3433	1,17489
العبارة 15	67	3,7910	1,02303
العبارة 16	67	3,3284	1,11990
العبارة 17	67	3,8806	1,08044
العبارة 18	67	3,2985	1,11484
العبارة 19	67	3,8358	,88072
العبارة 20	67	3,8358	1,06738

المحور الثالث	N	Mean	Std. Deviation
العبارة 21	67	3,9254	,82229
العبارة 22	67	3,7015	1,18084
العبارة 23	67	3,7910	,94608
العبارة 24	67	4,1045	,81899
العبارة 25	67	3,5522	,92579
العبارة 26	67	3,3134	,89119
العبارة 27	67	3,9254	,97411
العبارة 28	67	3,9552	,94441
العبارة 29	67	3,8507	,80253
العبارة 30	67	4,1642	,73023
Valid N (listwise)	67		

الملحق رقم 5

المتوسط والانحراف المعياري لكل محور

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	67	4,1612	,57813	,07063
تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	67	3,7194	,60484	,07389
توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم فى تعزيز مكانة محافظ الحسابات	67	3,8284	,51722	,06319

الملحق رقم 6 اختبار كولمغروف– سمرنوف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات
N		67	67	67
Normal Parameters[a,b]	Mean	4,1612	3,7194	3,8284
	Std. Deviation	,57813	,60484	,51722
Most ExtremeDifferences	Absolute	,162	,164	,148
	Positive	,105	,097	,106
	Negative	-,162	-,164	-,148
Kolmogorov-Smirnov Z		1,322	1,345	1,214
Asymp. Sig. (2-tailed)		,061	,067	,105

	Mean	Std. Deviation	N
توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	3,8284	,51722	67
المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	4,1612	,57813	67
تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	3,7194	,60484	67

الملحق رقم 7: مصفوفة الارتباط اختبار بيرسون

		توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات
Pearson Correlation	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	1,000	,492	,700
	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	,492	1,000	,615
	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	,700	,615	1,000
Sig. (1-tailed)	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	.	,000	,000
	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	,000	.	,000
	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	,000	,000	.
N	توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات	67	67	67
	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	67	67	67
	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	67	67	67

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات, المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات

b. All requested variables entered.

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,704[a]	,496	,480	,37285

a. Predictors: (Constant), تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات, المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات

b. Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات

ملحق رقم 8 : اختبار تحليل التباين

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8,759	2	4,380	31,504	,000[b]
	Residual	8,897	64	,139		
	Total	17,656	66			

a. Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات

b. Predictors: (Constant), تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات, المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1,427	,348		4,099
	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	,089	,101	,099	,879
	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	,547	,096	,639	5,678

Coefficients[a]

Model		Sig.	Correlations		
			Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	,000			
	المتطلبات المهنية لمحافظ الحسابات	,383	,492	,109	,078
	تأثير البيئة الاقتصادية على مهنة محافظ الحسابات	,000	,700	,579	,504

a. Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات

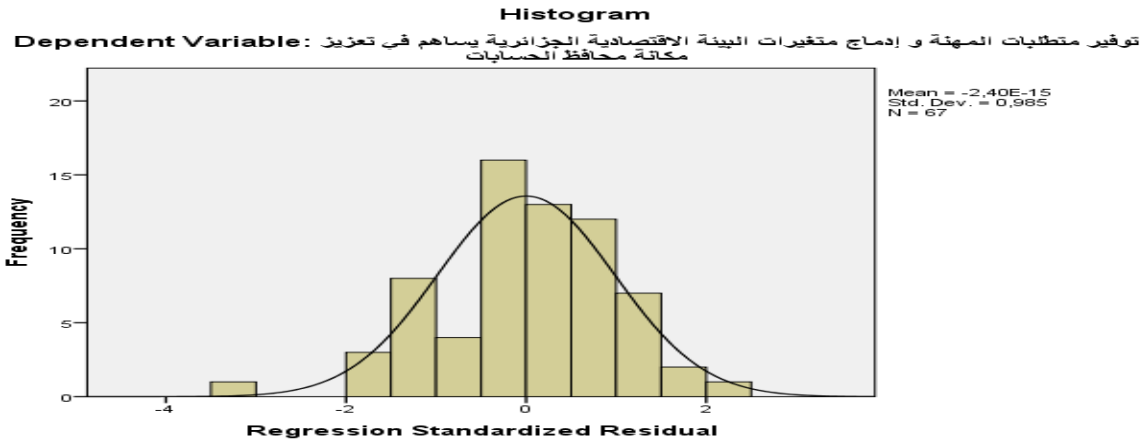
ResidualsStatistics[a]

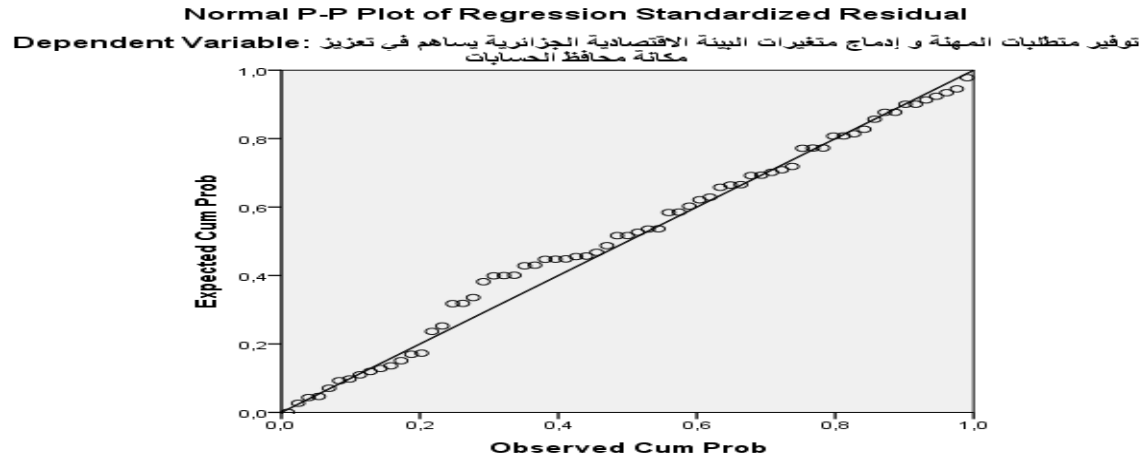
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2,4256	4,6025	3,8284	,36430	67
Std. Predicted Value	-3,851	2,125	,000	1,000	67
Standard Error of Predicted Value	,046	,226	,073	,031	67
AdjustedPredicted Value	2,7904	4,5663	3,8356	,34739	67
Residual	-1,26545	,75191	,00000	,36716	67
Std. Residual	-3,394	2,017	,000	,985	67
Stud. Residual	-3,459	2,087	-,009	1,017	67
DeletedResidual	-1,31410	,80532	-,00724	,39380	67
Stud. DeletedResidual	-3,806	2,145	-,015	1,043	67
Mahal. Distance	,013	23,326	1,970	3,357	67
Cook's Distance	,000	,866	,027	,107	67
CenteredLeverage Value	,000	,353	,030	,051	67

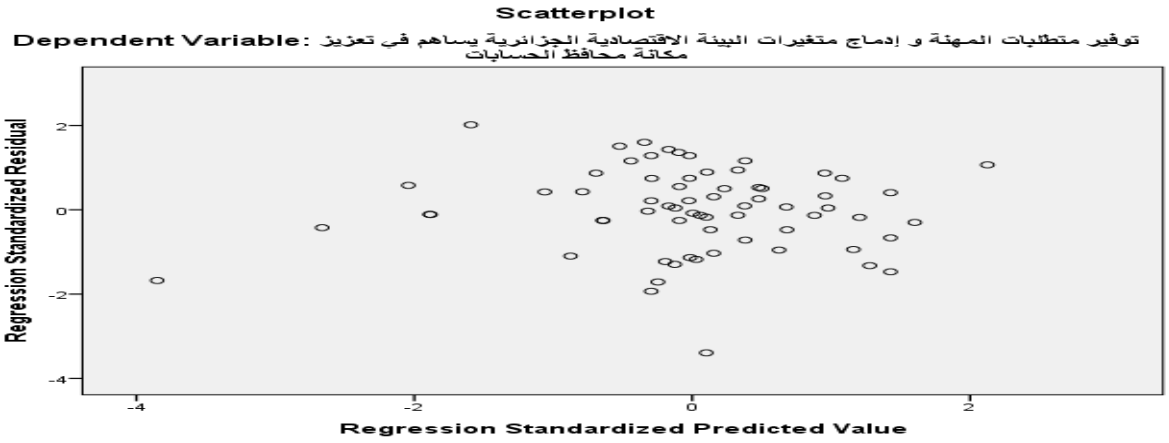
a. Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات

Charts

الملحق رقم 9


Histogram
Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات
Mean = -2,40E-15
Std. Dev. = 0,985
N = 67
Frequency
Regression Standardized Residual


Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات
Expected Cum Prob
Observed Cum Prob


Scatterplot
Dependent Variable: توفير متطلبات المهنة و إدماج متغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعزيز مكانة محافظ الحسابات
Regression Standardized Residual
Regression Standardized Predicted Value