جـــامعة غـــرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير

قسـم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في العلوم التجارية تخصص مالية مؤسسة

من إعداد الطالبة : أولاد مسعود غمار هاجر

دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية – حالة الجزائر–

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 21 ماي 2015

أمام اللّجنة المكوّنة من السّادة الآتية أسمائهم:

الأستاذ: الرواني بوحفص .....(جامعة غرداية) رئيسا.

الأستاذ (ذ):عجيلة محمد ..... (جامعة غرداية)مشرفا.

الأستاذ :الشرع يوسف .....(جامعة غرداية) مساعدا.

الأستاذ ة (ذ): بن عبد الرحمان ذهبية.....(جامعة غرداية) مناقشا.

السّنة الجامعية : 2014– 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

جـــــــــامعة غـــــــــــــرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير

قســـــم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في العلوم التجارية تخصص مالية مؤسسة

من إعداد الطالبة : أولاد مسعود غمار هاجر

دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية – حالة الجزائر –

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 21 ماي 2015

أمام اللّجنة المكوّنة من السّادة الآتية أسمائهم:

الأستاذ :الرواني بوحفص.....(جامعة غرداية) رئيسا.

الأستاذ (ذ):عجيلة محمد.....(جامعة غرداية) مشرفا.

الأستاذ :الشرع يوسف .....(جامعة غرداية) مساعدا.

الأستاذ ة (ذ):بن عبد الرحمان ذهبية ..... (جامعة غرداية)مناقشا.

السّنة الجامعية : 2014–2015

الإهداء

اهدي عملي هذا الى :

من تجرع الكاس فارغا ليسقي قطرة حب ،الى من ملكت انامله ليقدم لنا لحظة السعادة ،الى من حصد الاشواك عن دربي ليمدد لي طريق العلم انا واخوتي

ابي الغالي.

الى من ربتني وانارت دربي واعانتني بالصلوات والدعوات ،الى رمز الحب وبلسم الشفاء الى القلب الناصح امي، ادامك وحفظك الله لنا .

الى من ساندتني حلو الحياة ومرها اختاي

نعيمة ،نادية.

الى اخوتي وزوجاتهم ،كل واحدة باسمها .

الى عمي وعمتي ،اخوالي وخالاتي .

الى صديقاتي :حليمة ،مريم ،فاطمة الزهراء.

والى كل دفعة ماستر مالية مؤسسة .

هاجر

شكر وعرفان

اللهم انا نعود بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له

ونحمد ونشكر المولى جل شانه بديع مصداقا.

لقوله تعالى : "لئن شكرتم لأزيدنكم "

ونصلي على نبيه الكريم صلى الله عليه وسلم اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل ولا يسعنا في نهاية هذا العمل إلا ان نتوجه بجزيل شكرنا وامتنانا إلى :الدكتور "عجيلة محمد "الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وبتواضعه اللامتناهي فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر إلى الاستاذ المساعد المشرف الشرع يوسف الذي أفادنا بتوجيهاته .

والى كل أساتذة العلوم تجارية واخص بالذكر الأستاذ خلف الله بن يوسف، الأستاذة

بهاز لويزة ،الأستاذ حفصي رشيد ، الذين لم يبخلوا علينا بوقتهم.

الى كل من اسدى بنصيحة ،أو اعانة ،أو راي ،والى كل من وضع لمسلته في هذه المذكرة ..

الملخص:

تمحورت هذه الدراسة في التطرق الى دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية

فبهدف بعث واثراء النقاش والمعالجة الفنية للموضوع تم استعراض الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات ،كما تم التطرق الى تحديد مختلف المفاهيم والمؤشرات المحددة للربحية ،فجاءت الدراسة كمحاولة لمعرفة اراء افراد عينة الدراسة والمتمثلة في فئة المهنيين والاكاديميين وكذا المحاسبين لدى المؤسسات بولاية غرداية ،وذلك من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث اعتمدت الدراسة على الاسلوب الوصفي التحليلي بالإضافة الى استخدام الاختبارات الإحصائية لعينة الدراسة حول متغيري البحث لتحديد دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية .

وقد توصلت الدراسة الى نتيجة اساسية مفادها :ان لمحافظ الحسابات دور في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية، اذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة التي تمنحه من القدرة على قراءة مختلف العوامل والمؤشرات المرتبطة بالربحية ،وبالتالي تقديم الصورة الواضحة حول حقيقة وصحة هاته الأرباح .

الكلمات المفتاحية : مراجعة ، محافظ حسابات ،استقلالية ،كفاءة ، ربحية، تقييم.

Abstract :

This study focused on the role of the governor touched on the accounts in the evaluation of the profitability of economic institutions.

In order to send and enrich the debate and technical treatment of the subject has been reviewed coceptual framework for governor of accounts ,have also been addressed to identify the various concepts and indicators of profitability,came the study attemp t to find out the opinions of a sample study individuals and of professionals and academics category, as well as accountants instituations in ghardaia ,through the design of a questionnaire and distributed to the study sample , where the study is based on analytical and descriptive style in addition to the use of statical tests of sample study on the variables of research to determine the role of the governor of the accounts in the evaluation of the profitability of economic institutions.

The study reached a basic conclusion : that the accounts of governor's role assessing the profitability of economic institutions,if he makest he necessary professional care to give the ability to read the various factors and indicators releted to profitability thus provide to a clear picture about the health of these circumstances and the fact of these profits .

Key words : revision, the governor of the accounts, autonomy, efficiency, profitability.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ
الفصل الأول :الأدبيات النظرية والدراسات السابقة .	
تمهيد	18
المبحث الأول :الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة	19
المطلب الأول :الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	19
المطلب الثاني :آليات تحديد الربحية.....	33
المطلب الثالث : دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية	38
المبحث الثاني :الدراسات السابقة.....	44
المطلب الاول :الدراسات الوطنية	46
المطلب الثاني :الدراسات الأجنبية	48
المطلب الثالث :ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	49

خلاصة الفصل.....	50
الفصل الثاني :الدراسة الميدانية – حالة الجزائر -.....	51
تمهيد.....	52
المبحث الأول :استطلاعات واقع مهنة المحاسبة في الجزائر	52
المطلب الأول :العمل التنظيمي لمهنة المحاسبة في الجزائر	52
المطلب الثاني :الاصلاحات المحاسبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.....	52
المطلب الثالث هيئة المعايرة لمهنة المحاسبة في الجزائر	55
المبحث الثاني :الدراسة الميدانية	57
المطلب الاول :منهجية الدراسة	57
المطلب الثاني :المعالجة الاحصائية	60
المطلب الثالث :عرض وتحليل نتائج الاستبيان	69
خلاصة الفصل	80
خاتمة	82
المراجع	86
الملاحق	91

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة	**59**
02	درجة اهمية عناصر الاستمارة	**60**
03	مقياس تحديد الاهمية النسبية للمتوسط الحسابي	**60**
04	قياس ثبات الاستبيان	**61**
05	توزيع افراد العينة حسب فئات الجنس	**62**
06	توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب الفئات العمرية	**63**
07	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	**65**
08	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	**66**
09	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخدمة	**67**
10	راي افراد العينة حول الحصول على برامج تدريبية ضمن المهنة	**68**
11	تحليل فقرات عبارة متطلبات مهنة محافظ الحسابات	**70**
12	تحليل فقرات مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة	**72**
13	تحليل فقرات اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة	**74**
14	تحليل كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية	**76**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها	22
02	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس	62
03	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية	64
04	توزيع افراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	65
05	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	66
06	توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب سنوات الخدمة	67
07	نسبة حصول افراد عينة الدراسة على برامج تدريبية.	68

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	الاستبيان
2	مخرجات الSPSS

مقدمة عامة

توطئـة :

في محيط يتسم بالانفتاح والتطلع نحو العالم الخارجي وكذا التغيرات المتلاحقة في عالم صدارة الأعمال ، عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات وتحديات خصوصا بعد تبنيها لآليات اقتصاد السوق ،وانتقال تسيير المؤسسات من المالكين الى مسيرين لهم دراية وخبرة في مجال التسيير ،وفي هذا السياق وامام هاته التحديات بات من الضروري اللجوء الى الرقابة كونها احدى الادوات المساعدة على طمأنة مجلس الادارة حفاظا على اموال المالكين من جهة وتعزيز ثقة الاطراف المتعاملة معها من جهة اخرى ،وبالتالي اللجوء كضرورة حتمية الى المراجعة القانونية مما يؤدي بالحاجة الى راي شخص مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية من اجل تمثيل المساهمين في المراقبة والتدقيق والمتمثل في محافظ الحسابات ، و من هنا تكمن مهمته في ابداء رايه الفني المحايد على القوائم المالية وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى مصداقية وعدالة تمثيل تلك القوائم للمركز المالي للمؤسسة .

ان تطور الحاجة المتزايدة الى الثقة في المعلومة ادى بدوره الى تطور عملية المراجعة الخارجية ، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام المراجع بتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للشركة والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ،واكتشاف ما قد يتخللها من أخطاء أو غش او تزوير وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج براي فني محايد ،الى اهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم من مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ،وتقييم الاداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات الخاضعة للمراجعة وبالتالي كفاءة تحقيق الارباح ومن تم الخروج باستنتاجات عن مدى قدرة المؤسسة على البقاء والنمو.

وهذا حتى تضمن مختلف المؤسسات الاقتصادية لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

الإشكالية :

بناء على ما سبق تتجلى معالم إشكالية البحث والتي يمكن بلورتها في السؤال الرئيسي التالي :

هل يساهم محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية ؟

وللإجابة عن الإشكالية تنشا الأسئلة الفرعية التالية :

1- هل هناك فهم واضح حول قانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهن محافظي الحسابات ؟

2- ما مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة ؟

3- ماهي مرتكزات الربحية داخل المؤسسة ؟

4- هل يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر ،بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية :

1- يوجد فهم واضح لقانون 01/10من قبل محافظي الحسابات؛

2- يلتزم محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة؛

3- توجد علاقة بين تحقيق الربحية العالية وتوفر مختلف الامكانيات، المادية ،البشرية والمالية؛

4- يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية.

مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار البحث على عدة اعتبارات منها :

- ✓ **مبررات ذاتية :**

- الميل الشخصي للمواضيع ذات الصلة بمهنة المحاسبة و المراجعة؛
- توسيع المعارف في مجال المحاسبة والمراجعة ،ومحاولة ربط العمل المهني والاكاديمي بمتطلبات الحياة العملية؛
- اهمية الموضوع في الميدان العملي .

- ✓ **مبررات موضوعية :**

- قلة الأعمال والدراسات التي تحاول الربط بين محافظ الحسابات والربحية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي ،يستفيد منه ذوي الاختصاص ،من طلاب واكاديميين .

أهمية الدراسة :

تكمن اهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعملية لمهنة محافظ الحسابات ،اذ تكتسب اهميتها من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الوقوف على صحة القوائم المالية وبشكل خاص ربحية المؤسسة ،والتي تمكن المهتمين من تحديد مسار المؤسسة وقدرتها على الاستمرار ،لتتلاءم مع قراراتهم ،وهذا من خلال اضفاء المصداقية والشفافية على مجمل قراراته.

أهداف الدراسة :

بالإضافة الى الاجابة على التساؤل الرئيسي في اشكالية البحث ،واختبار صحة الفرضيات المتبناة ،فان هذه الدراسة تهدف كذلك الى :

- ✓ دراسة العمل التنظيمي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر؛
- ✓ محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر؛
- ✓ استعراض اهم الاصلاحات المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF؛
- ✓ التطرق لأهم المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة ومساعيها في تطوير المهنة المحاسبية .

منهج الدراسة والادوات المستعملة :

تحقيقا لأهداف البحث ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة ،فقد اعتمدنا في الدراسة على المناهج التالية :

- **الأسلوب النظري :**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق الى التأصيل العلمي لمحافظ الحسابات والربحية ،ثم عرض بعض الدراسات السابقة، وذلك بالرجوع الى المصادر والمعلومات الثانوية من كتب ومجلات ومؤتمرات ذات العلاقة بالموضوع .

- **الأسلوب الميداني :**

تم استخدام منهج دراسة الحالة من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة ،وقد تم ذلك باستخدام بعض ادوات الاحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الاحصائي SPSS وكذا الاعتماد على المقابلة اثناء توزيع الاستبيان.

إطار الدراسة : ويتضمن :

- **الحدود الموضوعية :**

يتم التركيز على اهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ومحافظ الحسابات ،وكذا التطرق الى مختلف مفاهيم الربحية ومؤشرات قياسها ،كما سنحاول التوصل الى ابراز دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية .

- **الحدود المكانية :**

تحاول الدراسة استقصاء اراء المهنيين والاكاديميين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية ،بالإضافة الى أساتذة المحاسبة بالجامعة والمعهد والتكوين المهني بولاية غارداية

- **الحدود الزمانية :**

امتدت هذه الدراسة من شهر مارس إلى شهر افريل 2015.

صعوبات الدراسة :

كان البحث عرضة لأهم الصعوبات والتي نذكر منها :

- ✓ قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ،ان لم نقل انعدامها والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية ومفيدة لموضوع البحث .
- ✓ عدم الجدية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية .
- ✓ ضيق الوقت.

تقسيمات الدراسة :

تماشيا ومنهجية البحث العلمي ،فانه من اللازم تقديم الموضوع بمقدمة كمدخل من خلاله نبرز اهم الجوانب المتعلقة بالموضوع محل الدراسة ،لننتقل فيما بعد الى التفاصيل من خلال ادراج فصلين ،اذ خصص الفصل الأول منه الى تقديم الدراسة النظرية حول محافظ الحسابات والربحية ،حيث تناولنا في المبحث الاول :المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ومحافظ الحسابات وذلك باستعراض كل ما يتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات وكذا التطرق الى اليات تحديد الربحية ،هذا في المبحث الاول اما المبحث الثاني فتم فيه عرض مختلف الدراسات السابقة حول الموضوع ؛

اما الفصل الثاني :فقد انصب فيه الاهتمام بالدراسة الميدانية والذي بدوره قسم الى مبحثين ،حاولنا من خلال المبحث الاول ابراز استطلاعات واقع مهنة المحاسبة في الجزائر؛

اما المبحث الثاني :فتضمن دراسة ميدانية من خلال التواصل مع الفاعلين في المجال المحاسبي ،وذلك باستخدام ادوات مختلفة لا جل توفير البيانات ،كما تضمن عرض وتحليل النتائج التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة الاحصائية لاستمارة الاستبيان.

وفي الاخير خلص هذا البحث بخاتمة عامة تضمنت عدة نتائج مكنتنا من ابداء بعض التوصيات لهذه الدراسة.

الفصل الأول
الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الدقة والموثوقية ،ومثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري ،نظرا لإضفائه نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية ،خدمة لحقوق المساهمين واصحاب المصالح ومختلف الاطراف ذوي العلاقة .

ان زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف محافظ الحسابات، وهذا في ظل ضعف انظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لأنظمة المعلومات المحاسبية بهذه المؤسسات وبالتالي تعزيز الثقة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة واوجه نشاطاتها ومنها القدرة على التحديد الفعلي للأرباح وبالتالي تقديم رؤى عن حقيقتها بما ان الربحية هدف ومقصد اساسي تسعى اليه المؤسسات لضمان البقاء والاستمرار ،وهذا كله لن يتحقق اذا لم يبذل العناية المهنية اللازمة.

- **المبحث الأول** :الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة
- **المبحث الثاني** : الدراسات السابقة للبحث .

المبحث الأول :الأدبيات النظرية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات .

لابد قبل التطرق لمحافظ الحسابات ان نعرف مهنة المراجعة وكذا الأهمية والأهداف مرورًا بمعايير التدقيق المتعارف عليها . لمحاولة اعطاء نظرة لما يتعلق بمحافظ الحسابات .

الفرع الأول :مفاهيم حول المراجعة القانونية.

أولا :مفهوم المراجعة .

"التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات او البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني ."[1]

وكما تعرف بانها " فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة في تلك الفترة ."[2]

وتعرف بانها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل مستقل ،بغية اعطاء راي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ،من اجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة ".[3]

من خلال التعاريف نستنتج النقاط التالية [4]:

الفحص :يقصد به فحص البيانات والسجلات ،للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها وتبويبها .

التحقيق :يقصد به الحكم على صلاحية القوائم الختامية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة المؤسسة ،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .

---

[1]– هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق** ، دار وائل للنشر، عمان، ط1،2004 ،ص20.

[2]– خالد امين عبد الله ، "**علم تدقيق الحسابات**" ،دار وائل للنشر ،عمان ، ط1، 2000،ص 13.

[3] Lionel et Gérard. V :**Audit et control intern**,dallos,paris,1992,p19.

[4] – عاد البشير ،"**دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة** "– دراسة حالة مؤسسة نفطال – حاسي مسعود – الفترة ما بين 2011-2012،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011-2012،ص4.

نشير الى ان الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ،ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من ابداء راي فني محايد ،فيما اذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية ادت الى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

التقرير :يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم الى الاطراف المعنية ،سواء كانت داخل المؤسسة او خارجها ، ونستطيع ان نقول بان التقرير هو العملية الاخيرة من التدقيق وثمرته .

ثانيا – أهمية المراجعة [1]:

تعود اهمية المراجعة الى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة اطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاد قراراتها ورسم سياستها ،ومن الامثلة على هذه الاطراف والفئات نجد المديرين والمستثمرين والبنوك والزبائن و الموردون والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها .

ان ادارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الاداء وتقييمه ومن هنا تحرص ان تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاد اي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة .

ثالثا : أهداف المراجعة [2]

أ– الأهداف التقليدية :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- ابداء راي فني استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من اخطاء وغش؛
- التقليل من فرص اركاب الاخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاد القرارات الادارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الاخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني .

[1] نسرين حشيشي ،"**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** "،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2011- 2012،ص 6.

[2] لقليطي الاخضر ،"**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**" – دراسة حالة من خلال الاستبيان – ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2008-2009،ص21.

ب – الأهداف الحديثة :[1]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنقيدها وتحديد انحرافاتها واسبابها؛
- تقييم الاداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية؛
- تحقيق اقصى كفاية اقتصادية؛
- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع افراد المجتمع؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الاخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة او غيرها نتيجة الاهمال او التقصير .

رابعا – معايير التدقيق المتعارف عليها :[2]

من اهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة انها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ،ومحايد ،ومسؤول مهنيا ،والسبيل الى ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها .هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفاءه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف والتخطيط وتنفيد اعمال التدقيق واعداد التقرير بكفاءة وتشمل ،هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والادلة .كان للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وان جاءت موجزة ،حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 اقرار تسعة معايير ،وفي نوفمبر سنة 1949تم اقرار المعيار العاشر والاخير وهو الرابع ضمن معايير اعداد التقرير ،وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954.

تنقسم المعايير العشرة إلى ثلاث مجموعات ،معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة) ،معايير متعلقة بالعمل الميداني ،ومعايير اعداد التقارير .والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

[1] نسرين حشيشي ،مرجع سبق ذكره ،ص7.

[2] محمد امين ما زون ،"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية**" ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 2010،03-2011،ص ص 18-19.

شكل رقم (1) :انواع معايير التدقيق

المصدر :محمد امين مازون ، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010،03-2011،ص19.

الفرع الثاني : تنظيم مهنة محافظ الحسابات .

أولا :لمحة تاريخية عن مهنة محافظ الحسابات [1]

ان مصطلح محافظ الحسابات غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني ام في التشريع المقارن .فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة اخرى مندوب الحسابات .اما المشرع المصري فيستعمل مصطلح مراقب الحسابات او مفوض المراقبة .اما المشرع اللبناني والمشرع الاردني فيطلقان عليه مصطلح مدقق الحسابات .اما المشرع المغربي فيطلق عليه مندوب الحسابات .اما في الجزائر فقد مورست مهنة محافظ الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكل ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها الى غاية تاريخ انشاء القانون التجاري الجزائري بعد الاستقلال .

[1] – رواني بوحفص،"**تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10**"،الملتقى الوطني الرابع حول :" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي الاغواط ،20-21 نوفمبر 2013،ص ص 3- 4.

وكانت التسمية المعتمدة من قبل في القوانين الفرنسية هي المحافظ (commissaire) رغم ان الواقع العملي والعادة كانت غير ذلك حيث كانت تستعمل تسمية محافظ المراقبة (commissaire de surveillance)وذلك حسب قانون شركة التوصية الفرنسي .حتى ان اللجنة المكلفة بإصلاح القانون التجاري لسنة 1969اقترحت تسمية المحافظ المراقب .

لكن لم يتم اعتمادها واستقر الامر في الاخير على اعتماد تسمية محافظ الحسابات (Commissaire au compte).

ويتمثل التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر في المراحل التالية [1]:

1. غداة الاستقلال :

كما هو الحال لجميع الهيئات والشركات التي خلفها لاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل سواء على مستوى التنظيم او التسيير او على مستوى التأطير والكفاءات .وظلت مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة في النصوص

2. الفترة من 1969– 1980 :

كانت سنة 1969 بداية تنظيم المهنة في الجزائر حيث اشار الامر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31.المتعلق بقانون المالية لسنة1970.في مادته 38 الى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها ، كما تداول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها محافظ الحسابات كمراقب دائم على تسيير الشركات ؛

3. الفترة من 1980– 1988 :

مع اعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة الشركات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد الشركات .وتعقد انماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومة وضعف التحكم في النظام المحاسبي .اجبر المشرع الجزائري على ان يبين اليات رقابية تحد من انواع الاختلافات وكان ذلك بفعل صدور القانون 50/80 المؤرخ في 1980/03/10.المقرر لا نشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 5؛

مرحلة ما بعد الاصلاحات :

[1] خرف الله محمد راسم ، "**دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013-2014،ص ص 17 – 18.

ان تطور مهنة التدقيق كانت بطيئة نتجت عن غياب الحاجة اليها في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية الى غاية تاريخ صدور القانون رقم 88/ 01 المؤرخ في 1988/01/12المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية حيث ان هذا القانون حرر الشركات العمومية من كل القيود ونجد هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي .

وعرفت هذه المرحلة انشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ،واعتبرت هده المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة وبعد ذلك جاء انشاء المجالس الجهوية ابتداء من سنة 2002 ،وفي هذه المرحلة توالت القوانين المنشاة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة والقوانين المجددة للاختصاصات والمواصفات الواجب توفرها بالمهنة الى غاية اخر قانون اصدر وهو القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

الملاحظ ان هذا القانون جاء نتيجة الاصلاحات المحاسبية الذي باشرته الجزائر .

ثانيا – تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة :

ا – تعريف محافظ الحسابات :

هناك عدة تعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات وسنذكر البعض منها :

تعريف اول : يعرف محافظ الحسابات حسب القانون 01/10 .المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .كما يلي [1]:"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب احكام التشريع المعمول به ."

تعريف ثاني :"يعرف محافظ الحسابات على انه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على ان يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد ."[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42،الجزائر ، الصادر بتاريخ29يونيو 2010.

[2] شريقي عمر ،"**مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** "،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 01،2012،ص93

تعريف ثالث :"ويعرف حسب المادة 715مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على انه : الشخص الذي يحقق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ،كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة، وفي الوثائق المرسلة الى الاطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها ".[1]

ومنه يمكن القول من هذه التعاريف :" ان محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته ،وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم ابداء رايه الفني المحايد في شكل تقارير ".

ب– شروط ممارسة المهنة :

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية الكفاءة المهنية او الاخلاقية للممارسة المهنية حيث تنص المادة 08 من القانون 01/10 لممارسة مهنة الخبير المحاسب او مهنة محافظ الحسابات او مهنة المحاسب المعتمد .ان تتوفر الشروط التالية :[2]

- ان يكون جزائري الجنسية ؛
- ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترف بمعادلتها ؛
- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ؛
- تأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06من القانون .[3]

---

[1] قادير ابراهيم ، "**دور محافظ الحسابات في تامين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCNالى النظام المحاسبي المالي SCF** "– دراسة حالة– ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة ،2011-2012،ص14.

[2] خرف الله محمد راسم ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 19- 20.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،قانون 10 – 01 المؤرخ في 29يونيو سنة 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42 الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010.

حيث تنص المادة 06من القانون 01/10،على ما يلي :يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة المختصة اقليميا بمحل اقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة بالعبارات التالية :"اقسم بالله الذي لا اله الا هو ان اقوم بعملي احسن قيام واتعهد ان اخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة واسلك في كل الامور سلوك المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد ".

تقدم المحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد ويترتب على تأدية اليمين سريان مفعول التسجيل في جدول المنظمة.

ثالثا : الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات والجهات المكلفة بتعيينه

ا- الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات :

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :حسب القانون 01/10 تنشا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تتمتع بالشخصية المدنية .يسير هده الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني ينتخبه مهنيون اضافة الى ممثل السلطة العمومية . وقد حدد القانون 11-29 الصادر بتاريخ 2011/01/27 تنظيم هذه الغرفة .وتتكون من اللجان التالية [1]:

- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين والتربص؛
- لجنة الانضباط والتكوين والمصالحة؛
- لجنة مراقبة الجودة.

كما يمكن انشاء مجالس جهوية تكلف في اطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة اعضاءهم واستقلاليتهم؛
- اعداد نظامهم الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره المصف الوطني .

ب – تعيين محافظ الحسابات [2]:

لقد اولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات اهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية على قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 01/10 المؤرخ في 28رجب عام 1431هـ الموافق

[1] رواني بوحفص ،مرجع سبق ذكره ،ص 6.

[2] خرف الله محمد راسم ،مرجع سبق ذكره ،ص20.

ل11يوليو 2010. حيث صرح بان الجهة العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولة عن تعيين محافظي الحسابات كما يمكن تعيينه في: العقد التأسيسي ،الجمعية العامة التأسيسية ، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع ،بواسطة القضاء .

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ الحسابات ،وفي شركات الاشخاص فامر تعيينه يكون باتفاق الشركاء ،اما في شركات المساهمة فان سلطة تعيين محافظ الحسابات تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين ،من ذلك نلاحظ ان حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه اليهم التقرير ،وفي شركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ الى مجلس الادارة او الادارة العليا للشركة ،غير انه في حالة قد تكون استقلالية المحافظ في موضع تساؤل وقد يشعر المحافظ بانه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعانة به ،وخاصة ان عمل المحافظ هو ابداء الراي حول القائمة المالية المعدة من قبل الادارة ،ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على استقلالية وحياد المحافظ .

الفرع الثالث : صفات ومؤهلات محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها :

أولا:الاستقلالية والموضوعية[1]

حتى يتسنى للمراجع اصدار حكم او راي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه ان لا يملك عند التنفيذ اي مصلحة قد تؤثر على الاستقلالية الموضوعية ،فحسب المادة 34 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل سنة 1991 ان :يمنع محافظ الحسابات مما يلي :

- ان يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة او غير مباشرة مساهمات ؛
- ان يمارس مهنة مستشار جبائي او خبير قضائي لدى هيئة يراقب حسابها ؛
- ان يشغل منصب ماجور في شركة او هيئة راقبها قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته .

وحسب المادة 47من نفس الامر :لا يمكن لمحافظ الحسابات اثناء وكالته ان يقوم بما يأتي :

- اعمال التسيير بصفة مباشرة او بواسطة الاشتراك او الاحلال محل المسيرين ؛
- مهام المراقبة المسبقة للأعمال ولو بصفة مؤقتة ؛
- مهام التنظيم و الاشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة .

بالإضافة الى ذلك فان المادة 36من القانون 96-136 المؤرخ في 15افريل سنة 1996تنص على :

عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في المؤسسة يحوزون فيها ازواجهم او اباءهم او اصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزء من رأسمال او اي شكل اخر من المنافع .

[1]-قادير ابراهيم ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 14 – 15.

بالإضافة الى ذاك ان لا يتعرض محافظ الحسابات لأي ضغوطات من طرف الادارة عند اداء مهامه مما يؤثر على تقديم رايه بموضوعية ،حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية .

ثانيا – النزاهة والامانة [1] :

على محافظ الحسابات ان يكون امينا في عمله وان يعطي هذا العمل حقه الوافي وان يبدل اقصى طاقته العلمية والفنية في تنفيد ما يكلف به من عمل ،وان يعرض النتائج التي يتوصل اليها بدقة وامانة دون تحريف او تمويه ،ولا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها ،والحقائق التي يعقد في صحتها والا يجامل احدا في ما يبديه من اراء وان يكون لعملائه ناصحا امينا .

ثالثا– الكفاءة المهنية :

فمراجعة الحسابات تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة. وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنة "محافظ الحسابات" لابد أن يتوفر على:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

و بهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله و تصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة و مصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا و عمليا، بمعنى آخر، فالمراجع له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

و نشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد و تتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة و التحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل و التنظيم المعمول به.

نستنتج ان كفاءة محافظ الحسابات تكمن في عنصرين اساسيين هما :التاهيل العلمي والعملي .[2]

---

[1]– خالد زاغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،"**الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الاردن ،ط1 ،1988،ص ص 121 – 122.

[2]– حجة الله شاوش ، "**دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2013،ص 4.

رابعا – مؤهلات محافظ الحسابات [1]:

المؤهلات والتي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات اساسية :

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛
- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى انظمتها وتنظيمها ، مسيريها ومحيطها الخارجي؛
- معارف كافية في قانون الاعمال حيث يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة ،والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية .

ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري ،التشريعات الضريبية ،القانون الجنائي المطبق على الاعمال التجارية ومعرفة القانون المدني .

الفرع الرابع:مهام ومسؤولية محافظ الحسابات .

أولا :مهمة محافظ الحسابات [2]

تتركز على المراجعة المحاسبية والمالية للمؤسسة، التي يصادق عليها المحافظ بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية .هذا وقد حددت المواد (23-24- 25)من القانون 10-01 مهمة محافظ الحسابات فيما يلي :

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ،وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبين في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمين او الشركاء او حاملي الحصص ؛
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير[3]؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها ،اوبين المؤسسات او الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛

---

[1]- بن يخلف امال ،"**المراجعة الخارجية في الجزائر**"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2002،ص 100.

[2]- عبد اللطيف مصيطفى،" **دور محافظي الحسابات في تقديم الاستشارات الاقتصادية والمالية ،الاهمية الاقتصادية ومتطلبات كفاءة المشروعات** "، يوم دراسي حول :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر – الواقع والتحديات – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية، يوم الاثنين 14افريل 2014 ،ص9.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42 لسنة 2010،المادة 22.

- يعلم المسيرين او الجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه او اطلع عليه ،ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة؛
- بالإضافة الى ما سبق فعندما تعد الشركة او الهيئات حسابات مدمجة او حسابات مدعمة ،يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة ،وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب على مهمة محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية [1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ،او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس اجراء الاكثر اجرا؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتائج 5سنوات الاخير ة ،والنتيجة حسب الاسهم او حسب الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول اجراء الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديدات محتملة على استمرار الاستغلال.

ثانيا – مسؤوليات محافظ الحسابات :

ان مسؤولية محافظ الحسابات تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشاة وعلى نتيجة أعمالها، فالمدقق يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم.
و لا شك إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها في ما يلي :

[1] عبد اللطيف مصيطفى، مرجع سبق ذكره ،ص10.

✓ **المسؤولية المدنية :**

ان المراجع يكون مسؤولا اتجاه الشركة واتجاه الغير ،وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب اخطاء وتقصير ،وغير انه لابد من اثبات ان الضرر ناتج بصفة مباشرة او غير مباشرة نمن تلك الاخطاء وذلك التقصير .وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة اركان اساسية [1]:

- خطا يصدر من محافظ الحسابات في اهماله او اخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطا محافظ الحسابات او اهماله او اخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطا محافظ الحسابات و الضرر الذي اصاب المدعي .

✓ **المسؤولية الجنائية**

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ،في الحالات التالية ،وهذا ادا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال الغير شرعية لوكيل الجمهورية :

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة .

✓ **المسؤولية التأديبية :**

اذا اخل المراجع ،باعتباره كعضو ،بواجباته حسب ما تتضمن عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينسب اليها .فإنها تقوم بوضع عقوبات تأديبية .وقد نص القانون الجزائري بان محافظ الحسابات يتحمل العقوبات التأديبية التالية عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي عند ممارسة وظيفته [2]:

- الانذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها (6) اشهر؛
- الشطب من الجذول؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهدير محتمل على استمرار الاستغلال .

[1] امينة معمر ، "**دور محافظ الحسابات في تقييم ادلة الاثبات**" – دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013-2014،ص 32.

[2] بوخالفة حفيظة ، "**المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي**"–دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013-2014 ،ص 36.

الفرع الخامس :اجراءات تنفيد المهمة[1].

هناك عدة اجراءات لمحافظ الحسابات يجب ان يلتزم بها اثناء مراجعة الحسابات وهي :

الالتزامات القانونية :

ان مهام محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية وهي :

- الالتزام بإصدار الراي عن طريق اعداد تقرير للمراجعة وتقديمه للمؤسسة (مسؤولين ومساهمين) والى كل الجهات المعنية؛

وحتى يحقق محافظ الحسابات أهدافه يقوم بالتعرف على المؤسسة وتقييم مجموعة متنوعة من المعلومات في فترة وجيزة .لان محافظي الحسابات يخضعون الى توقيت خاص وقانوني لا جراء الفحوص والتدقيق وهو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات؛

- اما فيما يخص تقييم المعلومات المتنوعة ،فمحافظ الحسابات الحريص بإتمام مهمته على احسن وجه سيتخذ خطوات منهجية وعلمية ،تسمح له بجمع اكبر عدد ممكن من الادلة والاثباتات الضرورية لا بداء رايه وتستند هذه المنهجية اساسا على ما يلي :
- معرفة عامة حول المؤسسة التي هي بصدد المراجعة؛
- تقييم واختبار نظام المراقبة الداخلية؛
- التدقيق في الحسابات (تنفيد مهمة المراجعة)؛
- اعداد التقرير النهائي (ابداء راي المراجعة).

✓ **منهجية تنفيد المهمة :**

الجدير بالذكر انه اثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات ان يستدل او يستخدم مستندات رئيسية واساسية لتحقيق اجراءات المهمة وهي نوعين :

- الملف الدائم؛
- الملف السنوي (ملفات المراقبة).

فمسك مثل هذه الملفات تسمح لمحافظ الحسابات بما يلي :

- اعداد جيد لخطوات المراقبة ،تضمن حصر وجمع كل العناصر الضرورية ،لتدعيم راي المراجع في القوائم المالية السنوية للمؤسسة؛
- ان امتلاك باستمرار بنك من المعلومات الدائم حول المؤسسة ،طيلة فترة توكيل المراجع؛
- الاحتفاظ للتزويد في حالة الحاجة بالقرائن والادلة للأعمال المنجزة والاجراءات المنقدة في المؤسسة والتي ادت الى اصدار حكم حول درجة مصداقية وصحة الحسابات المستعملة؛

[1] www.startims.com/f.apxt=33851334، 10/03/2015.

- امكانية التأكد من تطبيق المراجع للمعايير المهنية والمتعارف عليها؛
- مراقبة الاعمال المنجزة من قبل المساعدين والمتربصين لدى المراجع ، اضافة الى ذلك فان محافظ الحسابات يستند الى معايير المراجعة (المعايير العامة ،معايير العمل ،معايير التقرير).

المطلب الثاني :آليات تحديد الربحية

تعد الربحية غاية تسعى جل المؤسسات الاقتصادية الى تحقيقها ،وفي سبيل ذلك تبذل كل طاقاتها الممكنة وتجند كافة امكانياتها ووسائلها المتاحة ،بغرض الوصول الى الأهداف المرجوة والتي تجسد هذه الغاية ،وبالتالي ضمان الاستمرارية .فمن خلال هذا الطرح سنحاول التعرف على مختلف مفاهيم ومؤشرات قياس وتحديد الربحية .

الفرع الاول :تعريف الربحية .

ان الربحية مفهوم واسع وله مجالات عديدة ،حيث اختلفت اراء ووجهات النظر بين الباحثين والمستعملين لهذا المصطلح .ومن ابرز هذه الآراء :

ان الربحية عند بيير كونسو (pierre conse)"هي مفهوم واسع وله مجالات عديدة وان قياسها يعتبر مسالة دقيقة وهذا القياس لا يكون ذا دلالة الا اذا نسب الى فترة مرجعية معينة. كما انها مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل فيه الامكانيات المادية والبشرية و المالية ويعبر عنها بالعلاقة ما بين النتيجة والامكانيات المستعملة وتعتبر القياس النقدي للفعالية" .[1]

والربحية ايضا هي "عبارة عن العلاقة بين الارباح التي تحققها المؤسسة والاستثمار التي ساهمت في تحقيق هذه الارباح "،وتعتبر الربحية هدفا للمؤسسة ومقياسا للحكم على كفايتها على مستوى الوحدة الكلية او الوحدات الجزئية .[2]

ومن وجهة نظر ازرا سولمان(Ezer Am sol Oman) فان الربحية هي "مفهوم تشغيلي بمعنى ان الربحية تتحقق عندما تكون النتائج الاقتصادية المتحصل عليها اكبر من العناصر المستخدمة .[3]

الربحية هي الصيغة المقياسية للعلاقة ما بين النتيجة التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة .ورؤوس الاموال التي استخدمت لتحقيق هذه النتيجة .[4]

من الناحية المحاسبية يعرف الربح بانه "عبارة عن زيادة الايرادات الكلية على التكاليف الكلية خلال مدة معينة ،اي انه الفرق بين قيمة العوائد المتحققة وتكلفتها .

---

[1] خالص صافي صالح ، "**الربحية :مفاهيمها وصيغ التعبير عنها** "،مجلة العلوم التجارية ،المعهد الوطني للتجارة ،العدد 01، الجزائر ،2002 ،ص 21.

[2] مفلح عقل ،" **مقدمة في الادارة المالية** " ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان ،ط1 ،2009 ،ص62.

[3] سيد الهواري ،"**الاستثمار والتمويل**" ،مكتبة عين شمس ،القاهرة ،1982ص14.

[4] خالص صالح صافي ،"**رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق**" ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2007،ص20 .

يعبر الربح عن مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة هذا من الناحية الاقتصادية .[1]

من خلال ما سبق يمكن القول ان الربحية "هي الهدف الرئيسي للشركة الذي تعمل على تحقيقه كما انها تعبر عن العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والامكانيات المستخدمة خلال فترة زمنية معينة ".

اضافة الى هذا نستطيع القول بان الربحية مفهوم واسع وشامل ،وله مجالات مختلفة وذلك بناء على النتائج المتعددة التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ،ومن هذا المنطلق فان التعدد في هذه النتائج ينعكس بشكل اساسي على مفاهيم الربحية باعتبارها احد اهم المعايير التي تستخدم في تقويم الاداء العام للشركة ومدى استغلال الوسائل استغلالا امثل .

الفرع الثاني :اهمية الربحية .

للربحية اهمية كبيرة بالنسبة للشركة لكونها تمثل الهدف الرئيسي الذي تسعى الى تحقيقه ، وعلى هذا الاساس فان استمرار الشركة وبقائها لفترة طويلة مرهون بتحقيقها لمستوى مرضي من الربحية .[2]

ان تحقيق هذا المستوى بالشكل المطلوب يعني زيادة الاستثمار في المجالات التي ترغب الشركة في التوسع و النمو فيها بطريقة تضمن لها البقاء و الاستمرار مع المحافظة على استقلاليتها المالية ،وهذا ما يعكس التأثيرات المختلفة للربحية من وجهة نظر ايجابية ليس على الشركة فحسب ،بل وحتى المتعاملين معها .

ومن هذا المنطلق فان ربحية الشركة تهم جميع المتعاملين معها وتعزز ثقتهم بها ،فالمالكون للشركة والذين يمثلون المصدر الاساسي للتمويل بالنسبة لها لا يقدمون على الاستثمار في فرصة معينة او التوسع والنمو في مجال معين ما لم يضمنوا عائدا مقبولا من اجمالي راس المال الذي يريدون استثماره في هذه الفرصة او ذاك المجال ، على انه يمكن التعبير عن هذا العائد بنسبة من النتائج السنوية المحققة من طرف الشركة استنادا الى راس المال الممتلك الذي يتم او سيتم استثماره .

اما بالنسبة للجهات المالية التي تتعامل مع الشركة فان اهمية تحقيق الربحية بالمستوى المطلوب يزداد ، اذ ان الارتفاع فيه يدل بشكل واضح على قدرة الشركة في الوفاء بالتزاماتها واحترامها لمواعيد تسديدها لحظة استحقاقها إضافة إلى أهمية ربحية الشركة بالنسبة للموردين باعتبارهم احد اهم الاطراف المالية التي تتعامل معها ، فان القوى العاملة تعتبر هي الاخرى من الاطراف التي يهمها تحقيق الربحية بالمستوى المطلوب ،لا جل هذا فهي تسعى جاهدة الى ضمان وتحقيق الانتاج بالنوعية والكمية المطلوبة وفي الوقت المناسب .

---

[1] عبد الحليم كراجة وآخرون ، "**الإدارة والتحليل المالي** " ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،ط2،2006،ص26.

[2] يمينة بومدين ، "**دور التسويق بالعلاقات في زيادة ربحية الشركة**"–دراسة حالة شركة نفطال (مركز الزفت بغارداية)– مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في مسار :التسويق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،2012-2013،ص43.

الفرع الثالث :العوامل المؤثرة على الربح .

يتأثر الربح بعدد من العوامل تؤدي الى زيادته ،ونقصانه ،وفي مقدمة هذه العوامل :التكلفة والنتائج ورأسمال [1]

- ان مقدار الربح يرتبط بشكل اساسي بمقدار النتائج والايرادات الناجمة عن المبيعات او النشاطات التجارية الاخرى التي تمارسها المنشاة ،فمع زيادة المبيعات مثلا يمكن ان يزداد الربح كما انه يمكن ان يتعرض للانخفاض مع تدني المبيعات؛
- كما تمارس التكاليف والمصاريف المختلفة :اثرا مماثلا على الربح حيث ،ان قلة النفقات والمصاريف على اختلاف انواعها تساعد على زيادة الربح ،بينما ارتفاع المصروفات والنفقات تساهم في تخفيض مقدار الارباح؛
- ان لمقدار السيولة النقدية المتوفرة ورأسمال العامل والثابت :اثرا على زيادة الارباح او نقصانها فقد يؤدي توفر السيولة الى امكانية الاستفادة من الفرص المتاحة للاستثمار او الحصول على بعض المساومات النقدية والكمية ،وهذا يؤدي الى زيادة الربح او الحصول على الات واصول ثابتة متطورة .من خلال رأسمال ثابت يمكن ان يزداد الانتاج وتتحسن نوعيته .وقد يكون لرأسمال العامل دورا سلبيا على زيادة الربح؛
- الاسعار السائدة وتغيراتها :ان قيمة المبيعات ترتبط بمستوى الاسعار .فعندما تكون اسعار منتجات المنشاة مرتفعة فأنها تحصل على ارباح اكبر من الحالة التي اسعار منتجاتها منخفضة ولا شك ان تحقيق سعر مرتفع في السوق يتطلب من المنشاة ان تسعى الى تحسين نوعية منتجاتها وتقديم شروط مناسبة للزبائن؛
- سياسة الاستهلاك التي تتبعها المنشاة :ان سياسة الاستهلاك السريع تتوافق غالبا باقتطاع مخصصات عالية للاستهلاك وهذا يؤدي الى ظهور الارباح بشكل اقل مما لو تم اتباع سياسة الاستهلاك الثابت؛
- معدل الضريبة المفروض على الارباح : ان ارتفاع الضريبة تؤدي الى اقتطاع اقساط اكبر وهذا يؤدي الى تخفيض صافي الربح المتبقي؛
- الاعانات والتحويلات التي تتلقاها المنشاة تساعد على زيادة الارباح بينما العكس من ذلك تنخفض ارباح المنشاة عندما تلتزم بتقديم بعض الاعانات للغير؛
- الاحتياطات المحجوزة في المنشاة تؤثر على مقدار القابل للتوزيع؛
- التطور التقني الذي توصلت اليه المنشاة :حيث ان الآلات الحديثة التي تتوفر في الفترة الحالية تساهم كثيرا في زيادة الانتاج وتخفيض التكلفة وتساعد بالتالي على تحقيق عوائد مناسبة وارباح مجدية؛
- ان للأسلوب والطريقة التي تمارسها الادارة جدية ومعتمدة على تقديرات علمية سليمة لإيراداتها ونفقاتها بقدر ما تستطيع تخفيض التكلفة الادارية بقدر ما تتمكن من تحقيق ارباح جيدة ،والعكس من ذلك النمط

[1] ماهر الخزاعي ، "**ادارة السيولة والربحية**"، كلية اقتصاد ،جامعة دمشق ،2009،ص ص 10- 11.

التقليدي للإدارة والذي لا يتوافق مع التطورات الكبيرة التي دخلت دنيا الاعمال ،يساهم في تدني الارباح الممكن تحقيقها .

ويعتبر هدف تحقيق الربح في المنشاة عملية ذات خطوتين هما :

- ✓ يجتهد المدير المالي في ترتيب مصادر الاموال المطلوبة باقل ما يمكن من التكاليف والمخاطر؛
- ✓ يحاول المدير المالي استثمار الاموال التي يحصل عليها من الاصول بطريقة تمكن المنشاة كلها وكوحدة من تحقيق عائد لا يقل في مستواه عما يستطيع ملاكها تحصيله من استثمار أموالهم في مشاريع اخرى تتعرض لنفس الدرجة من المخاطر .

الفرع الرابع :مؤشرات ونسب قياس الربحية [1].

اولا : مؤشرات قياس الربحية

ان الربحية تشير الى كفاءة وسيلة ما في تحقيق نتيجة معينة ،فاذا نسبت الربحية الى اصول المؤسسة فان الربحية هنا ربحية اقتصادية ،اما اذا نسبت النتيجة الى راس المال الخاص الممتلك فان الربحية ربحية مالية ،اما اذا نسبت الى رقم الاعمال فالربحية ربحية تجارية .

وتتحدد الصيغة العامة للربحية وفق المعادلة التالية :

الربحية = النتائج /الوسائل المستخدمة *100

ان الهدف الرئيسي لأي مؤسسة اقتصادية هو استخدام الموارد المتاحة لها بحيث تحقق الكفاءة الانتاجية مع المحافظة على جودة المنتج وخفض التكاليف الى ادنى حد ممكن ،بالموازاة مع هذا تتطلع ايضا لتحقيق اعلى واكبر الارباح ،ولكي تتمكن من تقييم وضعيتها المالية والاقتصادية تستند الى الربحية التي تحققها كأحد جوانب التقييم باستعمال معايير ومؤشرات مختلفة نذكر منها :

1- **معيار القوة الإرادية** :يقصد بها قدرة المؤسسة على توليد الارباح من العمل الاساسي الذي تقوم به ،وتستند القوة الإرادية الى نظرية صافي الربح الناتج عن العمليات التشغيلية الحالية ، بمعنى انها تقيس قدرتها على توليد الربح التشغيلي فهي تعتمد على قدرة الاصول على توليد المبيعات اي انتاجية الاصول

القوة الإرادية =صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب /صافي الاصول العاملة *100

من المعادلة نلاحظ ان تقدير القوة الإرادية للمؤسسة يرتكز على المبيعات الصافية والربح التشغيلي قبل دفع الفوائد والضرائب من جهة وصافي الاصول العاملة التشغيلية من جهة اخرى .

[1] عبد اللطيف مصيطفى، عبد القادر مراد ، "**اثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية**"، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 04/ ديسمبر2013 ص 35.

تعد القوة الإرادية مقياسا لكفاءة الاداء التشغيلي للمؤسسة ،لذا يتوجب عند احتسابها الاقتصار على الاصول المشاركة فعلا في العمليات العادية للمؤسسة .كما يجب استخدام صافي ربح العمليات .اي الاقتصار على الارباح التي تتولد نتيجة تشغيل هذه الاصول قبل الفوائد والضرائب والمصروفات والايرادات الاخرى .

2-معيار معدل العائد على الاستثمار :وهو مقياس مهم جدا ويعتمد على نظرية صافي الربح الشامل.[1]

ويمكن تعريفه :على انه سعر الفائدة الذي يساوي بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يدرها المشروع وبين [2]التكاليف التي يتطلبها المشروع المقترح .وهو يقيس قدرة المشروع على تحقيق العائد لمعرفة الربح .ويلقى اهتماما من قبل القائمين على ادارة المشروع لمعرفة مدى نجاح وكفاءة الانجاز على ضوء المنافسة الحادة للمشاريع الاخرى. ويحسب بالعلاقة التالية :

العائد على الاستثمار =صافي الربح / رأسمال المستثمر.

ويعتبر المعدل المرتفع منه دليلا على القدرة الإرادية والتي عادة ما تبنى عليها قرارات التمويل. فمعدل العائد على راس المال المستثمر هو معيار هام لقياس كفاءة اداء المؤسسة في استثمار مواردها لتحقيق اقصى قدر من صافي الارباح لها .

3- معيار معدل العائد على حقوق الملكية :يقيس هذا المعيار معدل العائد على الاموال المستثمرة من الملاك ويتم حسابه بقسمة صافي الربح بعد الضريبة على حقوق الملكية اي :

معدل العائد على حقوق الملكية =صافي الربح بعد الضريبة /حقوق الملكية

ويعتبر المعيار الاكثر شمولا لقياس فعالية الادارة ذلك لآنه يقيس ربحية الاصول وربحية هيكل راس المال فهو مقياس لربحية كل من قرارات الاستثمار وقرارات التمويل .

ثانيا :نسب الربحية[3].

تتضمن نسب الربحية نوعين: الاول يتعلق بربحية المشروع على اساس المبيعات والثاني يحسب على اساس ربحية الاستثمارات :

- النسبة الاولى وتتعلق بالربح الاجمالي وتحسب وفق ما يلي :

الربح الاجمالي =صافي المبيعات – تكلفة البضاعة المباعة /صافي المبيعات

تستعمل هذه النسبة لقياس ربحية المشروع من المبيعات وذلك بعد تخفيض تكلفة انتاج البضاعة المباعة .وهي تظهر ايضا مدى فعالية الاستثمارات في المشروع ،ومدى نجاح سياسة التسعير في المشروع .

[1] ماهر الخزاعي ،مرجع سبق ذكره ،ص 12.

[2] عبد اللطيف مصيطفى، عبد القادر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 35- 36.

[3] ماهر الخزاعي ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 16- 17.

وتعتبر نسبة هامش الربح الصافي اكثر تعبيرا عن الربحية من الربح الاجمالي .

هامش الربح الصافي = الربح الصافي بعد الضريبة /صافي المبيعات .

ان نسبة هامش الربح الصافي تقيس الفعالية النسبية للمشروع وذلك بعد اقتطاع جميع المصاريف والضرائب من الارباح الاجمالية .

ب–نسب ربحية الاستثمارات :

هذه النسب تهتم بربحية الاستثمارات ،من اجل قياس ربحية رأسمال المستثمر في المشروع .ومنها :

العائد على الموجودات : الربح الصافي بعد الضريبة / الموجودات الكلية

وعندما تكون الاعباء المالية هامة سيكون من الافضل ان نحسب معدل ربحية الاستثمارات .

معدل العائد على الاستثمار =ارباح الاستثمار قبل الضريبة والاعباء المالية /الموجودات

المطلب الثالث :دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية .

ان الربحية مفهوم واسع وشامل ،وله مجالات مختلفة وذلك بناء على النتائج المتعددة التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ،ومن هذا المنطلق فان التعدد في هذه النتائج ينعكس بشكل اساسي على مفاهيم الربحية ،باعتبارها احد اهم المعايير التي تستخدم في تقويم الاداء العام للشركة ،وبما ان الهدف العام لهذه الاخيرة والمتمثل في الربحية التي تتجسد من خلال تعظيم الربح والاستخدام الامثل للموارد المتاحة بالضغط على التكاليف والتحكم فيها ،فانه يمكن التعبير عنها بانها "قدرة المؤسسة على تحقيق ارباح ترضي المستثمرين في معرض تحقيق الهدف الاهم وهو تعظيم قيمة المؤسسة ،او تعظيم قيمة اسهمها ".[1]

ان اهمية تحقيق مستوى مناسب من الربحية للمؤسسة الاقتصادية يضمن لها نموا في السوق ويحافظ على استقلالها المالي ،واستقرارها في السوق مما يبعث شعورا بالارتياح لدى المتعاملين معها ،ويرفع من معنوياتهم خاصة اذا كانت المؤسسة توزع من ارباحها عليهم ،كما يسمح للمؤسسة بإقامة مشاريع جديدة .

ومن اجل تحقيق هذا كله تنهض المؤسسة بمسؤوليات اخرى اضافة الى تحقيق الانتاج الاعلى بالتكاليف الاقل وبالنوعية الافضل ومن هذه المسؤوليات تحقيق أهداف قد تكون مباشرة او غير مباشرة ،يقتضي تحقيقها وضع الخطط والسياسات والبرامج الكفيلة برسم طريق واضح ودقيق وكيفية ادارة مواردها بطريقة رشيدة ومتابعة نتائج اعمالها من خلال نظم رقابة يكشف الانحرافات والصعوبات والعراقيل والسبل اللازمة لمعالجتها .

ولا شك ان هذا كله لن يتحقق الا بنظام تقويمي شامل لكفاءة ادائها واستراتيجيتها من اجل الوصول الى الكفاءة والفعالية من خلال المرونة في التسيير والمتمثلة في عملية المراجعة ،حيث تعرف المراجعة بانها "فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما ،بقصد

[1] علي حسين واخرون ،"**الادارة الحديثة لمنظمات الاعمال البيئية :الوظائف والاستراتيجيات**" ،دار ومكتبة حامد للنشر ،عمان ، ط1، 1999،ص 275.

الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة لتلك الفترة ."[1]

يتضح من خلال التعريف ان عملية المراجعة تشتمل على ثلاث نقاط رئيسية كما تم التطرق سابقا وهي الفحص ،ثم التحقق فالتقرير الذي يعتبر محصلة عملية المراجعة .

وتعتبر المراجعة عبارة عن عملية تقدير شخصي من طرف شخص محايد ومستقل وهو المراجع اي محافظ الحسابات كما تطرقنا سابقا ،غرضه تقييم الوضع المالي والادائي في فترة معينة وكذا نتائج العمليات ،وبالتالي هو وسيلة جد مهمة للتقييم الفعال لمدى المقدرة التنظيمية للتوصل الى الأهداف والتحكم في المخاطر الناتجة عن مختلف الانشطة عن طريق عملية التنبؤ ،وكذا معرفة المقدرة على الوفاء بالالتزامات المختلفة الآجال ،وكفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة وقدرتها على تعظيم ثرواتها و مدى تحقيق الارباح .

لذلك ان اهمية المراجعة تمكن من ابراز الحقائق من خلال تفسير الارقام وتوضيح جوانب القوة والضعف لاقتصاديات المؤسسة .

الفرع الأول : دور محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش .

تعتبر عملية اكتشاف الاخطاء والغش عاملا مهما في تكوين راي محافظ الحسابات النهائي عن القوائم المالية ولذلك يمكن ان ينظر اليها كأهداف تبعية ولها اهمية كبيرة في تكوين الراي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ،فمحافظ الحسابات لا يمكنه الاقتناع بصدق وعدالة القوائم المالية اذا لم يقتنع بخلو الحسابات من الاخطاء والغش .

ان الغش والاحتيال هو تصرف القصد منه تضليل طرف اخر ،اي اظهار الامر على غير حقيقته ،وهنا يبرز دور محافظ الحسابات اذ يتوجب عليه دراسة عوامل المخاطرة الخاصة بالغش فيما يتعلق بالتقارير المالية الاحتيالية وكذلك اختلاس الاصول ،وان يبدل قصارى جهده وخبرته المهنية والعملية لدراسة الدوافع او الضغوط او الحافز لارتكاب الغش، وباختصار على محافظ الحسابات ان يبذل عنايته المهنية الواجبة حسب ما أوضحته المعاير العامة للمراجعة .[2]

[1] خالد امين ،مرجع سبق ذكره ،ص 13.

[2] الفاتح الامين عبد الرحمان الفكي ، "**مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع في اكتشاف الغش لمالي**" – دراسة تحليلية – المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية ، ،كلية العلوم والدراسات الانسانية بالدوامي ،جامعة شقرا ، العدد الخامس :يناير2014،ص 100 (بتصرف).

الفرع الثاني :دور محافظ الحسابات في تقييم الربحية.

بالإضافة الى مخاطر الغش والاحتيال نجد مخاطر الرقابة ،وهي ان يحدث تحريف جوهري في تأكيد معين دون ان يمكن منعه او اكتشافه في توقيت مناسب من جانب نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة فعلى سبيل المثال، قد[1] تسعى الادارة الى تحسين صورة الارباح وذلك بغرض الحصول على حافز مبني على ارقام الربح ،مما يستدعي على المراجع ان ينتبه من خلال ما تكون لديه من شك مهني ،ان القوائم المالية قد تشمل على تضليل ،ففي العادة يتم ذلك من خلال التحسين الصوري لربحية المؤسسة او سيولتها الى اجراءات معينة في نهاية السنة المالية بقصد تحسين صوري في السيولة او الربحية او كليهما فعلى سبيل المثال المؤسسة تمتلك مخزون كبير من البضاعة ،قامت بتسهيل شروط البيع والائتمان بشكل تضاعف به مبيعاتها وذلك قبل نهاية السنة بقصد تحويل المخزون الى اصل سائل ،وهي بهذا التصرف ترمي الى :

- تحقيق زيادة جوهرية في قيمة مبيعاتها السنوية سعيا وراء تحسين صورة ربحيتها؛
- تحويل اصل متداول هو المخزون الى اصل سائل هو المدينين لتحسين نسبة السيولة السريعة .

والإجراء الذي على محافظ الحسابات ان يتخذه هو توسيع اختباراته ،ومراجعة شروط وسياسات منح الائتمان ،كما ان عليه الانتباه الى قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والذي كونته المؤسسة لمقابلة الديون المعدومة .

أولا : التقييم بواسطة النسب .

تمثل النسب المالية العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية والحسابات الختامية المختلفة للتدليل على مدى الارتباط بين هذه العناصر ويعني ذلك انه لابد من توافر علاقة منطقية بين البندين الذين يكونان مفردات النسبة لكي يكون لهذه النسبة مذلول معين ويستخدم المحللون للموقف المالي الكفاية الانتاجية والقوة الإرادية لمنشاة ما ،النسب المالية لدراسة اتجاهات المؤسسة ومراقبة التغيرات التي تطرا على هذه الاتجاهات باستخدام التحليل الافقي للمؤسسة عبر الزمن او التحليل الراسي بمقارنتها بمثيلتها من المؤسسات .

ويهدف محافظ الحسابات من دراسة اتجاهات النسب المالية عبر السنوات الى ملاحظة اي انحرافات قد تطرا على الحسابات المستخدمة بالنسب ،فتمكن المقارنة الافقية للمراجع من فحص الحسابات فحصا اوليا وسريعا فاذا اكتشفت تغيرات مفاجئة او كبيرة نسبيا ادرك ان الحسابات التي تكون النسبة المعينة تحتاج لمزيد من الفحص والاستسقاء ويعني ذلك ان محافظ الحسابات يحاول اكتشاف الاسباب التي ادت الى تلك التغيرات ويفسرها اذا كانت صحيحة او يدعو الى تصحيحها اذا كانت غير سليمة .

ولا ضرر من يلجا محافظ الحسابات الى التحليل الراسي في بعض الحالات بالإضافة الى التحليل الافقي ويستخدم في مثل هذه الحالات نسب المؤسسات المماثلة كمعايير يقارن نسب المؤسسة التي يراجع حساباتها

[1] نفس المرجع ،ص108 (بتصرف).

معها. فاذا لاحظ اي انحراف في المؤشرات يمكنه جذب انتباه المسؤولين بالمؤسسة الى هذه الانحرافات ليسترشدو بها في عملية اتخاد القرارات .[1]

ثانيا :تحليل النسب المتعلقة بالربحية [2]

تعتبر الربحية المحصلة النهائية لجميع السياسات والقرارات التي اتخذتها الشركة في كافة نشاطاتها وعملياتها ويهتم محافظ الحسابات بتحليل المعايير المختلفة للربحية لان اي انحراف ملفت للنظر يعني ان هناك عدة حسابات قد تسهم في تحقيق مثل هذا الانحراف وخاصة حسابات المصروفات والايرادات التي لها اهمية نسبية ويفتح وجود انحرافات هامة في نسب الربحية عيون محافظ الحسابات حيث يولي هذه الانحرافات عناية فائقة ويعتبرها مؤشرا مبدئيا ممتازا ينطلق منه لفحص الحسابات الهامة التي تسهم في هذه النسب :

1- **تحليل عناصر قائمة الدخل** :يستطيع محافظ الحسابات وبنظرة سريعة الى مختلف البنود ملاحظة وجود اي انحراف هام بالمقارنة مع اتجاهات الشركة لعدد من السنوات الماضية مثل مصاريف البيع والتوزيع وارتباطها بالمبيعات فأي انحراف في هذه العلاقة يحتاج الى تفسير ومتابعة .

2- **هامش الربح على المبيعات** :وتحسب بقسمة صافي الارباح بعد طرح الضريبة على المبيعات وتشير هذه النسبة بشكل عام الى الحماية التي تتمتع بها الشركة ضد تحقيق خسائر نتيجة انخفاض الاسعار وارتفاع التكاليف

العائد على مجموع الأصول =صافي الارباح بعد الضريبة /مجموع الأصول

وتعكس هذه النسبة هامش الربح على المبيعات ومتوسط دوران الاصول .

العائد على حقوق الملكية =صافي الارباح بعد الضريبة /حق الملكية

وتقيس كفاءة استخدام حق الملكية في تحقيق الارباح .

ومن خلال استخدام التحليل في عملية المراجعة يستطيع محافظ الحسابات التعرف على الانحرافات في النسب المذكورة وبالتالي معرفة الاسباب التي ادت الى هذه الانحرافات اذا كانت ايجابية لا بلاغ الادارة على المحافظة على هذا المستوى واذا كانت سلبية ابلاغ الادارة في تغيير اساليبها بما يؤدي الى تحسين اداءها .

معدل العائد على الاستثمار =صافي الربح /الاموال المستثمرة [3]

يمكن لمحافظ الحسابات من خلال معدل العائد على الاستثمار كأحد المؤشرات المالية القيام بعملية تقييم الاداء للمديرين وكذلك للأقسام او الفروع التي تتبع لهم .

---

[1] وجدان علي احمد ، "**دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة** "،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، 2009-2010 ، ص192 (بتصرف).

[2] نفس المرجع ،ص196 (بتصرف).

[3] الفاتح الامين عبد الرحمان الفكي ،مرجع سبق ذكره ،ص 102 (بتصرف).

ويجب ان يدرك المراجع ان الاعتماد على هذه المعادلة فقط لا يعطي النتيجة بشكلها المتكامل لذا يجب عليه :

- مقارنة هذه النتيجة مع السنوات السابقة او مع المؤسسات المثيلة من حيث الحجم والنشاط؛
- تفصيل هذه المعادلة الى مكوناتها الاساسية .كما يلي :

نسبة الربح الى المبيعات = الارباح/المبيعات .

معدل دوران المال المستثمر = المبيعات /اجمالي الاستثمارات .

فالأرباح هي ناتج العلاقة = المبيعات – (تكلفة البضاعة المباعة +التكلفة التسويقية +التكلفة الادارية) واجمالي الاستثمارات هي عبارة عن رأسمال العامل +الاستثمارات الثابتة

فالنسبة الاولى تقيس مدى كفاءة :الادارة في تحقيق الارباح من النشاط التشغيلي ،ومعدل دوران المال المستثمر يقيس مدى قدرة المؤسسة على استخدام اصولها لتحقيق المبيعات وهنا يكون محافظ الحسابات مهتما بالعناصر المكونة لشقي معادلة العائد على الاستثمار .والتي تساعده في عملية تخطيط المراجعة مما تسهم معه في تحسين التقرير المهني لديه ،وذلك من خلال تحديد العناصر الهامة نسبيا منذ بداية عملية المراجعة والتي عليه ان يوليها اهتماما اكبر حيث ان ارتفاع المؤشر الاول قد يكون بفعل وجود مبيعات صورية او رسملة تكاليف التشغيل ،وذلك بهدف تحسين هذه النسبة والتي ينعكس اثرها على المعدل الكلي كما ان ارتفاع معدل دوران رأسمال المستثمر قد يكون بسبب تقادم الاصول ،او لجوء الادارة الى التحريف ،بحيث تجعل الاصول مؤجرة من الغير لذلك فانه يتعين على المراجع استخدام مؤشرات التحليل المالي كأداة فعالة في القياس والتقييم .وان يكون دقيقا في عملية التقييم او التفسير للنتائج التي تسفر عنها مؤشرات التحليل المالي كونها تمثل الخطوة الأكثر اهمية لما سوف يتخذه محافظ الحسابات من قرارات تتعلق بتحديد اجراءات المراجعة عند مرحلة تخطيط هذه الإجراءات .وبالتالي على محافظ الحسابات مراعاة ما يلي عند تفسير هذه المؤشرات [1]:

- دراسة متفحصة للاتجاهات تشمل كلا من القيم والنسب التي اشتقت منها .وذلك من واقع القوائم المالية المقارنة للمنشاة على مدار عدة فترات مالية متتالية ؛
- مراعاة تأثير العوامل الاخرى التي تتضمنها او تظهرها القوائم المالية ؛
- مقارنة النسب والمؤشرات الخاصة بالمؤسسة بمثيلاتها مع ضرورة الأخذ في الاعتبار حجم وطبيعة النشاط ؛
- دراسة العلاقة القائمة بين تلك النسب والمؤشرات وذلك في إطار ما يعرف با العلاقة السببية التي تجعل نشاط المنشاة كلا لا يتجزأ ؛

[1] المرجع نفسه، ص ص 107-108 (بتصرف).

- يسعى من اجل الحصول على ايضاحات وتفسيرات محتملة للتغير في المؤشرات نتيجة لتغير ظروف بيئة الاعمال مثل الظروف الاقتصادية العامة والتغيرات السوقية والسياسات الحكومية ،وكذا معرفة اسباب التغير نتيجة ظروف بيئة العمل .(مثل تغير مخطط في مستوى النشاط ،او التقنيات او في العمالة ....) .

المبحث الثاني :الدراسات السابقة للبحث .

لاقت مواضيع المراجعة اهتماما كبيرا من قبل الباحثين على مدى العقدين الماضيين ،وذلك باعتبار ان المراجعة عملية مرنة تتغير مع التغيرات الاقتصادية ،لذلك فان ضرورة الاعتماد في موضوعنا على دراسات سابقة يوضح لنا المسار والنهج المعتمد ،تحقيقا للأهداف المرجوة .

المطلب الاول : الدراسات الوطنية

- ✓ **امينة معمر، "دور محافظ الحسابات في تقييم ادلة الاثبات"–دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات– مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، لسنة 2013–2014.**

حيث طرحت الباحثة الاشكالية التالية "ما هو دور محافظ الحسابات في تقييم ادلة الاثبات؟ وقد هدفت هذه الدراسة بشكل عام على مناقشة وبحث دور محافظ الحسابات كأبرز دعائم لتقييم ادلة الاثبات اعتمدت الباحثة في تفصيل دراستها من خلال ادراج ثلاث فصول :خصص الجانب النظري منه للتعريف بالتدقيق مرورا بالمراجعة الخارجية وكذا التطرق الى محافظة الحسابات في الجزائر وبالأخير تم التعرف على ادلة الاثبات ودور محافظ الحسابات .بينما الجانب التطبيقي تطرقت فيه لعرض نتائج الدراسة الميدانية التي تمت بمكتب محافظ الحسابات .

وقد خلصت الدراسة الى نتائج من بينها :

- ان موضوع التدقيق بشكل عام يقوم على مجموعة المفاهيم التي تطورت بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإنسان على مر التاريخ .
- ان هناك تحسن في الاطار النظري للتدقيق في الجزائر ،يتجسد من خلال القوانين والمراسيم الصادرة في سبيل تنظيم المهنة .
- ان المؤسسات الاقتصادية تعتمد في تدقيق حساباتها بنسبة عالية جدا على محافظ الحسابات .
- ومن بين التوصيات التي جاءت بها الدراسة :انه على محافظي الحسابات ان يبذلوا العناية المهنية الواجبة من اجل تحقيق جودة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وكذا ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة في ضمان التكوين المحاسبي الجيد لمحافظي الحسابات في الجزائر، وكذا ضرورة عمل الغرف الوطنية لمحافظي الحسابات على تنظيم الدورات التكوينية والملتقيات بشكل مستمر.

- ✓ **بن يخلف امال ،"المراجعة الخارجية في الجزائر"، دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية، البحث عبارة عن رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ،جامعة الجزائر ،2002.**

تدور اشكاليتها :عن ماهية الهدف من المراجعة الخارجية .وماهي درجة تأثير عمل المراجعة الخارجية على الوضعية المالية للمؤسسة ؟تكمن اهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية لمهنة المراجع الخارجي في الجزائر جاءت الدراسة في اربعة فصول رئيسية :تناول الفصل الاول عرض القوائم العامة لمهمة المراجعة ،اما الفصل الثاني

فيحمل عنوان المراجعة الخارجية في الجزائر اين تم استعراض تاريخ المهنة وخصائصها العامة وتبيان مهمة المراجع .اما الفصل الثالث فعالج التنفيذ العملي لمهمة المراجع وذلك بعرض اجراءات الفحص الميداني ،الفصل الرابع تطرقت فيه للدراسة التطبيقية لشركة قابضة عمومية .

وفي الاخير توصلت الباحثة الى نتائج عن الفرضيات الموضوعة .ومن بين التوصيات والاقتراحات المقدمة ،انه يجب اعطاء تسهيلات للدخول للمهنة وادراج برامج تكوين للمتربصين .وكذا نصح المهنيين في ميدان المحاسبة ان يتحلوا بأخلاقيات المهنة لان البعض قد اهملها بالرغم من انها تعتبر الارضية والقاعدة الفنية التي ترتكز عليها مهنة المحاسبة .

- ✓ **قادير ابراهيم، "دور محافظ الحسابات في تامين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCNالى النظام المحاسبي الماليSCF"– دراسة حالة للمؤسستين ETTRوETRACOB–مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة .2011–2012.**

تحت اشكالية :الى اي مدى يمكن لمحافظ الحسابات تامين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN الى النظام المحاسبي SCF ؟، استندت هذه الدراسة الى فرضيات ان المراجعة الخارجية تضفي ثقة اكبر في القوائم المالية وان مصادقة المراجع القانوني على القوائم المالية تزيد من الطلب عليها .وكذا العلاقة العكسية بين الفهم الجيد للنظام المحاسبي المالي SCF وجودة عملية الانتقال .تكمن اهمية الدراسة في خلق توافق وانسجام التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي ،الامر الذي يحتم على الانظمة المحاسبية بالجزائر تبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ في 2010/1/1.

قسم الباحث الموضوع الى ثلاث فصول ،حيث تناول الفصل الاول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ،اما الفصل الثاني فتناول فيه اثر النظام المحاسبي على مهنة المراجعة القانونية ،بينما الفصل الثالث تعلق بدراسة مقارنة بين انتقال مؤسستين للنظام المحاسبي المالي .

خلصت الدراسة الى ان المراجعة القانونية لها دور مهم في المؤسسات الجزائرية وذلك باعتبارها عملية هادفة تعمل على اعطاء الصورة الواضحة للقوائم المالية .

- ✓ **صديقي مسعود ،"نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية "،اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2004.**

تدور اشكالية هذه الدراسة حول ارساء اطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين ؟قسمت الاطروحة الى خمسة فصول ،حيث تناول في الفصل الاول "التأصيل العلمي للمراجعة "،وفي الفصل الثاني "تطرق التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة" ،اما الفصل الثالث" تطرق

فيه للضبط الاجرائي لفجوة التوقعات" ، اما الفصل الرابع خصص الى "عرض التجارب الدولية للمراجعة المالية "،كما جاء في الفصل الخامس "محاولة تصور اطار المراجعة المالية في الجزائر ".

ومن بين النتائج التي توصل اليها الباحث ،ان المنظمات الدولية للمراجعة تدعو الى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة الوطنية لتوجيهات وقيود العمل دوليا ،بغية السماح بأجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني ونتائجها على المستوى الدولي .

- ✓ **عبد اللطيف مصيطفى، عبد القادر مراد، "اثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية":مجلة اداء المؤسسات الجزائرية – العدد 04/ديسمبر 2013.**

تمحورت اشكالية هذه الدراسة ،حول ما هو اثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ؟توصلت الدراسة الى ان البحث والتطوير بوصفه وظيفة ابداعية منظمة تعمل على زيادة مخزون المعرفة واستغلاله في ابتكار الجديد في مجال الاعمال، اصبح اليوم واكثر من اي وقت مضى مركز اهتمام المؤسسات الاقتصادية على الخصوص كرهان على الاداء المتميز والدائم ،في ظل بيئة تتسم بسرعة التغيير بشتى جوانبها ،وتحتدم فيها المنافسة القائمة على سلاح المعرفة .

فادا كانت ربحية المؤسسة الاقتصادية قد اصبحت مرهونة بأدائها التكنولوجي وتميزها الابتكاري ،فان ذلك لا يمكن تصور حقيقته الا بقيادة رائدة لمهمة البحث والتطوير بشكل يعظم العائد من الاستثمار ،وبالتالي ان استراتيجية البحث والتطوير لها اثر واضح في تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني :الدراسات الاجنبية

- ✓ **يوسف محمد جربوع ،"مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف اخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره** "،2001 .

حيث بينت الدراسة بانه يتوجب على المراجع بذل العناية المهنية الملائمة لا نجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الاطراف المستفيدة من القوائم المالية المنشورة من خلال تخطيط عملية المراجعة ،ودراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ،والحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة لتبرير رايه على صحة القوائم المالية ،وفحص الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع .

خلصت الدراسة الى ان بعض الاحداث تؤثر على الحسابات ويجب تسويته وتعديله بالدفاتر والسجلات ،ومنها لا تؤثر على حسابات العام موضوع المراجعة ولمن الافصاح عنها يعتبر ملائما وضروريا لمستخدمي القوائم المالية .

- ✓ **هاني فرحان الزايغ،"دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لا بداء الراي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية "، (دراسة تطبيقية على اداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين) ،رسالة ماجستير ،تخصص محاسبة وتمويل ،الجامعة الاسلامية ،غزة ،فلسطين 2006،.**

تمحورت اشكالية الدراسة حول :ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم ادلة الاثبات التي يحصل عليها وما مدى كفايتها ومناسبتها لا بداء رايه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟

قسم الباحث الموضوع الى خمسة فصول :تمثل الفصل الاول في توضيح خطة الدراسة ،بينما الفصل الثاني جاء تحت عنوان "طبيعة ووصف ادلة الاثبات في المراجعة " ،اما الفصل الثالث فتمحور في " انواع ادلة الاثبات ووسائل الحصول عليها ،والفص الرابع "حول الطريقة والاجراءات ،اما الفصل الخامس " فتم تقديم نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها .هدفت هذه الدراسة الى دراسة العوامل التي تؤدي الى حصول المدقق على ادلة الاثبات المقنعة من بين النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

- يقوم المدقق الخارجي في فلسطين ب استخدام اسلوب العينة الاحصائية في عملية التدقيق بصورة جيدة
- هناك نسبة كبيرة من مدققي الحسابات يقومون باستخدام المصادقات الموجبة اثناء حصولهم على ادلة الاثبات حول ارصدة القوائم المالية؛
- تعتبر الادارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية؛
- يعتبر المدقق الخارجي هو المسؤول عن الانحرافات المالية ،اذا لم يقم بتبني المناهج والاساليب المعروفة للتدقيق.

✓ **حيدر صباح حسن ذو الفقار ،واخرون، "دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الاداء المحاسبي ". مجلة دنانير ،العدد الرابع ،ديوان الرقابة المالية ،دائرة الشؤون الفنية والدراسات .**

انطلقت هذه الدراسة من فرضية مفادها ان جودة المعلومة المحاسبية تؤدي الى اتخاد قرارات ملائمة من قبل الاطراف المستفيدة وان المدقق الخارجي يلعب دورا في دعم نظام المعلومات المحاسبي بما ينعكس ايجابا على مخرجات هذا النظام .

اعتمدت الدراسة على توضيح ماهية التدقيق وكذا استعراض المحاسبة كنظام للمعلومات وفي الاخير اظهار اثر التدقيق الخارجي على كفاءة وجودة الاداء المحاسبي مرورا بصحة البيانات المالية مع بيان مفهوم وابعاد الجودة مع التركيز على نموذج Duffمن خلال استعراض الفجوات الحاصلة بين مستوى الخدمة المقدمة ومستوى الخدمة المتوقعة ،كما بين البحث طرائق الاستفادة من المدقق الخارجي في تحسين الاداء ومسؤوليته عن القوائم المالية .

خلصت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها :

ان للمدقق الخارجي دور غير مباشر في تطوير الاداء المحاسبي من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقديم تقرير للإدارة متضمنا نقاط القوة والضعف للنظام المعتمد مع التوصيات اللازمة بشان تجاوز نقاط الضعف .

المطلب الثالث :ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

" بعد استعراضنا للدراسات السابقة المذكورة ،نجد ان هناك اوجه تشابه واختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات ودراستنا الحالية ومن اهمها ما يلي :

تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ،في تناولها لموضوع محافظ الحسابات والمراجعة ،فمن خلال اطلاعنا على ما تحويه الدراسات السابقة استفدنا من الجانب النظري حول مهنة محافظ الحسابات وبالخصوص الدراسات الوطنية وهذا من خلال التعرض الى الجانب التشريعي والقانوني الذي ينظم مهنة محافظي الحسابات .اما من حيث الادوار فهنا يظهر الاختلاف بين جل الدراسات ،وكذا من حيث الاشكال المطروح والمنهجية المعتمدة في الدراسة ،حيث اعتمدت دراستنا على اتباع المنهج الوصفي التحليلي بينما جاءت الدراسات السابقة بعضها عبارة عن منهج بحث ميداني وصفي ،اما اسلوب التحليل استخدمت الدراسات الاخرى طرق التحليل الوصفي للبيانات والبعض الاخر عبارة عن دراسة حالة وبعضها اعتمدت الاستبانة ،بينما اعتمدت الدراسة الحالية على مصادر جمع المعلومات الثانوية والاولية والتي تم جمعها من خلال استبانة لم ينحصر مجتمع الدراسة وعينتها في فئة محافظي الحسابات ،بل وسعت العينة لتشمل جميع الفئات التي لها علاقة بالموضوع بالإضافة الى الاختلاف من حيث الاطار الزماني والمكاني .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا ابراز العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والربحية ، ولقد تبين لنا ان للربحية مفاهيم عدة الا انها تنصب في قالب واحد ،كما تعتبر مؤشرا هام للمؤسسة من خلاله تحقق الاستمرار والتوسع لذلك تسعى دوما نحو تعظيم معدلاتها ،فهي تعتبر مقياس لفعالية سياسات ادارة المؤسسة ،الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية .

وعلى ضوء هذه الدراسة توضح الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات والمراجعة بصفة عامة في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها وكذا تحديد حقيقة الارباح المقدمة ،عن طريق ابداء راي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف محافظ الحسابات والذي يشترط فيه ان يكون ذو كفاءة مهنية وخبرة بالإضافة الى صفة الحياد والموضوعية ،وذلك في اطار معايير مراجعة تحظى بالقبول العام ،وبالتالي توصيل المعلومة المالية الملائمة للمؤسسة من جهة وللأطراف الخارجية كالجهات الحكومية ،مصلحة الضرائب ،الدائنون ،المستثمرون ....الخ من جهة اخرى. مما يساعد في تحديد قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية - حالة الجزائر.

تمهيد:

في اطار الجهود المبذولة من قبل الحكومة الجزائرية تشهد بيئة التشريعات الجزائرية مع بداية العقد الحالي تغيرات لمواكبة منظومة التشريعات الاقتصادية العالمية ،واعترافا بأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق في الاقتصاد الوطني فقد عدلت وصدرت العديد من التشريعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة .لذا ارتأينا في هذا البحث الى توصيف وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر كما يجدر بنا توجيه نظرة لممارسة المهن المحاسبية في ظل الاصلاح المحاسبي الذي جاءت به الجزائر .وهذا ما سنحاول معرفته من خلال :

المبحث الأول :استطلاعات واقع مهنة المحاسبة في الجزائر .

المبحث الثاني :الدراسة الميدانية

المبحث الأول :استطلاعات واقع مهنة المحاسبة في الجزائر.

المطلب الأول : العمل التنظيمي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر .

ما تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفا مقلقا جدا بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري فقد عرفت اختلالات وانعكاسات عديدة ويرجع ذلك الى جملة من الاسباب لعل اهمها :

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفقا لقواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية؛[1]
- تدني ملحوظ للمستوى العلمي لخريجي الجامعات من حيث نقص اكتساب المعرفة؛
- غياب الرقابة المهنية والتي ساعدت في هذا التدني؛
- غياب التعليم المستمر للمهنة وغياب الرقابة القوية للممارسة الاخلاقية لا صحاب المهنة؛
- افتقار مهنة المراجعة وقطاع الاعمال باسره الى الثقة؛
- ايضا المسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ اكتر من 10سنوات مما يطرح العديد من التساؤلات حول النية المبيتة من وراء ذلك ،خاصة وان عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدودة جدا على المستوى الوطني؛
- ايضا تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية اجنبية للسوق الجزائرية من طرف مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين والخبراء الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة .

المطلب الثاني : الاصلاحات المحاسبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF

في ظل هذا الوضع قامت الجزائر وكمثيلاتها من دول العالم الثالث بإصلاحات محاسبية مطلع العشرية الاخيرة من خلال محاولة تكييف نظامها المحاسبي الذي يتوافق الى حد كبير ومعايير المحاسبة الدولية ،توج هذا الاصلاح بتطبيق النظام المحاسبي الماليSCF منذ اول يناير 2010 بموجب القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25نوفمبر2007 ،وجاءت هذه الاصلاحات لخدمة متطلبات التوجه الاقتصادي للبلد والسعي نحو الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة والشراكة الاوروبية .ولقد كان لهذه الاصلاحات اثر على مختلف القوانين والانظمة ذات العلاقة بمهنة المحاسبة ومنها على وجه الخصوص المراجعة في الجزائر ،من خلال القانون 01/10 المؤرخ في 29يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،وتم اعتماد سبعة معايير للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .

[1] ناصر مراد واخرون ، "**مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"– رؤية استشرافية –** مداخلة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول :تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الاغواط ،20– 21 نوفمبر 2013،ص 12.

الفرع الأول :النظام المحاسبي المالي الجديد [1]

قصد تجاوز القصور والنقائص في المجال المحاسبي ،باشرت وزارة المالية سنة 2001 في اصلاح المخطط المحاسبي الوطني ،الذي نجم عنه النظام المحاسبي المالي ويتمثل هذا الاصلاح في تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير المحاسبة الدولية المطبقة في بلدان الاتحاد الاوروبي .

دخل هذا النظام حيز التنفيذ في سنة 2010 بموجب القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المعدل ،والمرسومين المتضمنين الاطار التصوري والمعالجة الالية لمسك المحاسبة على التوالي ،القرار المتضمن قواعد تقييم مدونة الحسابات وتقييدها محاسبيا .

ويهدف مشروع النظام المالي الجديد تحقيق ستة اهداف رئيسية :

- ايجاد حلول محاسبة لعمليات غير معالجة بواسطة المخطط الوطني المحاسبي؛
- اخد في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسة الدولية التي تدمج معايير محاسبية دولية المصادق عليها من قبل الاغلبية ؛
- السماح للمؤسسة الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة اكثر شفافية واكثر سهولة لنحقق بها بالفعل توضيحا افضل للقواعد المحاسبية ؛
- الاستجابة لاحتياجات الاعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين او مستثمرين اعضاء المستخدمين ،مقترضين ،دائمين ،زبائن ،جمهور ، وللدولة اي الاطراف الخارجية والداخلية ؛
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق ؛
- ضمان قراءة افضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الاجانب بخصوص عملية الشراكة .

ومن خلال هذه الاهداف يمكن للمنظومة المحاسبية في الجزائر ان تصبح قادرة على التكيف مع واقع ومتطلبات النظام العالمي للمحاسبة (عولمة المحاسبة) ويضمن الاقتصاد الجزائري التطور والانتعاش .

ونجد محتوى مشروع القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد يشتمل على سبعة ابواب هي :

- التعريف ومجال التطبيق؛
- الاطار التطور ومبادئ المحاسبة والمعايير المحاسبية؛
- تنظيم المحاسبة؛
- وضعية المالية؛
- التوحيد والحسابات المشتركة؛
- تغيرات التقييم والمناهج المحاسبية؛

[1] احمد نقاز ،مصطفى نعامة ، "**اصلاح مهنة المراجعة في الجزائر كحتمية لتفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول :متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الاصلاح المحاسبي الواقع ،المعوقات ،الحلول ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية ،يومي :01- 02ديسمبر 2014،ص3.

- الاحكام النهائية .

الفرع الثاني :مهنة المراجعة في الجزائر بعد 2010.

بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير اعداد التقارير المالية بصدور القانون 11/07المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي الغى الامر 35/75 المؤرخ في 1975/04/29 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان من الضروري اعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر لتتماشى مع التوجه المحاسبي الجديد حيث تم اصدار القانون 10/ 01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .والذي الغى في مادته 23جميع القوانين المخالفة لهذا القانون .حيث نصت المادة الاولى منه "يهدف هذا القانون الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد."[1]

الفرع الثالث :معايير المراجعة في الجزائر.

في اطار ملائمة مهنة المراجعة في الجزائر ومطابقتها لمعايير المراجعة الدولية ISA ،تم اعتماد سبعة معايير للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بهدف تكييفها مع السياق الجزائري والاعمال ذات الصلة وتشمل اساسا معايير المراجعة الاتية [2]:

- المعيار 200 : الاهداف والمبادئ العامة في مجال مراجعة البيانات المالية ؛
- المعيار 210 :اجل مهمة المراجعة ؛
- المعيار 240 :مسؤولية المراجع عند الأخذ بعين الاعتبار الغش في مراجعة البيانات المالية ؛
- المعيار 250 :الأخذ في الحسبان النصوص التشريعية والتنظيمية في مراجعة البيانات المالية ؛
- المعيار 300 : التخطيط لمهمة مراجعة البيانات المالية ؛
- المعيار 315 :المعرفة بالكيان ومحيطه وتقييم خطر حدوث اختلالات كبيرة ؛
- المعيار 580 :تصريح الادارة .

ان معايير المراجعة الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية ذات الصلة .تسمح في الوقت نفسه بتسهيل مهمة المراجعة كما تضمن للمراجع الجزائري ممارسة مهمته التي تبدا من التوجيه لتنتهي بأعداد تقارير المراجعة المتضمنة في المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26ماي 2011الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارساله .[3]

[1] احمد نقاز ،مصطفى نعامة ،مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] الجمهورية الجزائرية ،التقرير المرحلي الثاني حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة ،2012،ص124.

[3] احمد نقاز ،مصطفى نعامة ،مرجع سبق ذكره ،ص17.

المطلب الثالث : هيئة المعايرة لمهنة المحاسبة في الجزائر .

الفرع الأول : هيئات المحاسبة .

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة.

تم انشاءه بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96/ 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتعلق بالإنشاء والتنظيم الوطني للمحاسبة ،وهو هيئة استشارية تقع تحت سلطة وزير المالية (جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك).

تتمثل مهمته الاساسية في التنسيق والتحليل والتلخيص في مجال البحث والابداع المحاسبي والافكار المحاسبية الابداعية التي تسعى الى تنظيم وضبط مهنة المحاسبة التي من خلالها تدعم تنمية الادارة .

كما يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بصلاحيات واسعة النطاق ،اذ تشمل مهامه كذلك عمليات جمع وتحليل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة ،الاضافة الى اجراء دراسات وتحاليل في مجال تطوير واستعمال الادوات والتقنيات المحاسبية (الطرق والسياسات) وايضا الاقتراحات والاجراءات التي من شانها تدعيم وتطوير المحاسبي اي ما يعرف بالأبداع المحاسبي .[1]

وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلفة باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر ،فانه ساهم في الاصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على اصلاح المخطط المحاسبي الوطني من خلال تبني المعايير الدولية IAS/IFRS.

ثانيا : مجلس النقابة الوطنية لا عضاء المهنة.[2]

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لا عضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92/ 20 المؤرخ في 1992/01/13والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01.والذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لا عضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائد عمله .

الفرع الثاني :التنظيمات المهنية[3]

بموجب المادة رقم14من قانون المالية لسنة 2010"ينشا مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين او المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

---

[1] عجيلة محمد ،"**دور الابداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاد القرار**" دراسة ميدانية – حالة الجزائر – اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة البليدة ،2008-2009،ص242.

[2] الجريدة الرسمية :قانون 01/10المؤرخ في 29جوان 2010،المادة رقم 14.

[3] سماي علي ،بلخير فاطمة ، "**واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية مع الاشارة الى حالة الجزائر**"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول :تأهيل مهنتي التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،يومي 01-02ديسمبر 2014،ص 7.

أولا : المصف الوطني للخبراء المحاسبين .

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ،ويضم الاشخاص الطبيعيين والمعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب .

ثانيا : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

هي تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ،ويضم الاشخاص الطبيعيين او المعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

ثالثا :المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

هي تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ،ويضم الاشخاص الطبيعيين او المعنويين ،والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد .

ويسير كل من هذه الاجهزة المهنية مجلس وطني ينتخبه مهنيون بالإضافة الى مجالس جهوية ،وتسند الى هذه الأجهزة المهام التالية :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة اعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن واعرافها؛
- اعداد انظمتها الداخلية التي يوافق عليها وزير المالية ،وينشرها في اجل شهرين من اعدادها؛
- اعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ابداء الراي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

مما سبق نلاحظ ان المنظمات المهنية والمتمثلة في (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ،المجلس الوطني للمحاسبة) كانت تعمل في الاساس وفق اطار مخطط المحاسبة الوطني (PCN).وعليه من الضروري الان ان تتكيف مع اطارها الجديد في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر المعايير المحاسبة الدولية ،والعمل على الاندماج مع هذه الاصلاحات .

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تبين ان الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية (IFRS) المعايير المحاسبية الدولية (ISA). من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي شرع العمل به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .بداية سنة 2010،ادى الى العمل على تعزيز دور الهيئات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق بما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في المتابعة والاشراف على هذا النظام المحاسبي المالي قصد ترقية مكانته بما يتوافق والمعايير الدولية IAS/FRS.من خلال هيكلة المنظمات المهنية الممتهنة والمشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ،حيث تأهيل هذه الاخيرة من خلال اعادة تنظيم مهنة التدقيق بإضافة مهام جديدة لهذه الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق .

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية.

ارتأينا ان ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية ،وهي عبارة عن استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين في المحاسبة والمراجعة ،بغية الاجابة عن الاشكالية المطروحة واختبار صحة فرضيات الدراسة .

المطلب الاول :منهجية الدراسة.

يتناول هذا المطلب وصفا مفصلا لمنهجية الدراسة ،والاجراءات المتبعة في تنفيد البحث الميداني ،وافراد مجتمع الدراسة وعينتها ،وكذلك اداة الدراسة المستخدمة وطرق اعدادها ،كما يتضمن وصفا للإجراءات المتبعة في تقنين ادوات الدراسة وتطبيقها ،واخيرا المعالجات الاحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة .

الفرع الاول :ادوات الدراسة.

لدراسة الموضوع ومعالجة مختلف الجوانب التحليلية له ،ولبلوغ هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ،ومن اجل الوصول الى المعلومة اعتمدنا على "المقابلة "و"الاستبيان" كأداة رئيسية للبحث ،تم تصميمها خصيصا لهذا الغرض ،حيث شملت العينة المدروسة ثلاث فئات رئيسية والمتمثلة في المهنيين والاكاديميين وكذا العاملين بالمجال المحاسبي والمالي لدى المؤسسات بالقطاعين العام والخاص، ومن اجل تحديد اراء المستجوبين قمنا بالاعتماد على برنامج الاختبارات الاحصائية SPSS،والاستعانة ببرنامج الEXCEL في التفريغ والتحليل .

واستنادا إلى ما سبق سيتم التعرض الى تفاصيل الادوات وكدا مصادر الحصول على المعلومة من خلال :

أولا :جمع الوثائق والمعلومات.

من اجل الوصول الى المعلومة والوثائق المتاحة تم الانطلاق من مجموعة المصادر العلمية والمتمثلة في :

- النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية .
- الملتقيات والمؤتمرات سواء المحلية او الدولية .
- البحوث العلمية.

ثانيا:المقابلة .

اثناء الدراسة ومن خلال زيارتنا لمحافظي الحسابات في مكاتبهم ،قمنا بأجراء مقابلة معهم ،وذلك بغرض اخد اراءهم حول قانون 10/01،المتعلق بتنظيم مهن محافظي الحسابات .

ثالثا :الاستبيان .

تمثل استمارة الاستبيان الاداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات ،باعتبارها اداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين ،لما تتميز به من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع افراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان ،والمتمثلة في اراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين حول مشكلة الدراسة .

ا –تصميم الاستبيان

لكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون فقد تم تصميمها وفق المراحل التالية :

1– مرحلة تصميم الاستمارة :

انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الاسئلة مع مراعاة اشكالية البحث والفرضيات الموضوعة ،ولقد حاولنا قدر الامكان اعداد الاسئلة بصفة بسيطة واستعمال لغة سليمة وترتيبها وفقا للأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية .وقد تم تقديم الاستمارة بفقرة تعريفية ،والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة وكذا مبررات القيام بهده الاستبانة ،مع رجائنا لهم الاهتمام والجدية في الاجابة على الاسئلة وكذا احاطتهم علما ان الاجابة لن تستخدم الافي اطار البحث العلمي ،كما اشرنا الى الجهة الاكاديمية التي تنتمي اليها الطالبة .

اقسام ومحاور الدراسة :

القسم الاول :اسئلة عامة تضم معلومات تعريفية بالحالة الشخصية للمجيب تخص الجنس ،العمر .
المؤهل العلمي ،اسم الوظيفة ،سنوات الخدمة .

القسم الثاني :ويضم اربعة محاور رئيسية موزعة على30سؤال والذي من شانه معالجة مشكلة الدراسة.

المحور الاول :يضم 10اسئلة حول متطلبات مهنة محافظ الحسابات .

المحور الثاني :يضم 7 اسئلة حول مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة.

المحور الثالث: يضم 7 اسئلة حول اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة .

المحور الرابع :يضم 7 اسئلة حول كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية .

ب– نشر وتوزيع الاستمارة :

بعدما تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين وكذا الاستعانة ببعض محافظي الحسابات ،جاءت مرحلة توزيع الاستمارات على افراد عينة الدراسة بالاعتماد في ذلك على :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستمارة شخصيا.
- مساعدة بعض الزملاء في التسليم والاستلام.

2– العراقيل والصعوبات الخاصة بالاستبيان

لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والعراقيل ومن اهمها :

- عدم تجاوب العديد من افراد العينة مع الدراسة؛
- صعوبة الاتصال المباشر مع افراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين؛
- تماطل بعض افراد العينة في الاجابة رغم الزيارات المتكررة لهم ؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على افراد لهم اطلاع جيد عليه.

الفرع الثاني :منهجية الدراسة الميدانية.

لنتمكن من الوصول إلى النتائج المطلوبة لابد من وضع منهجية للدراسة الميدانية وذلك بتحديد :

أولا :فرضيات الدراسة الميدانية .

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضيات التالية :

- هناك مجموعة من المتطلبات لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفرها ؛
- يلتزم محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة؛

ترتكز ربحية المؤسسة على مجموعة من الاساسيات؛

- يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية .

ثانيا :مجتمع وعينة الدراسة.

ا– مجتمع الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات التالية :

الفئة الاولى :المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

الفئة الثانية :الأساتذة الجامعيين والاكاديميين المختصين في المحاسبة والمالية .

الفئة الثالثة :العاملين في مجال المحاسبة والمالية لدى المؤسسات في القطاعين العام والخاص.

ب– عينة الدراسة :

قمنا بتوزيع (60) استمارة على عينة عشوائية من ولاية غرداية اشتملت على الفئات الثلاثة المذكورة في اطار مجتمع الدراسة .وذلك بالاعتماد على التسليم والاستلام المباشر ،وكذا الاستعانة بعض الزملاء ،والجدول التالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة :

الجدول رقم (01) :عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة.

البيان	التكرار	النسبة%
الاستمارات الموزعة	60	100
الاستمارات الواردة بعد اجل	9	15
الاستمارات الملغاة والمستبعدة	1	1,66
الاستمارات المعتمدة	50	83 ,83

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

يبين الجدول رقم (01) ، العدد الاجمالي للاستمارات الموزعة ،والبالغ عددها 60 استمارة .حيث تم الغاء استمارة بسبب عدم الجدية في الاجابة ، الى جانب استبعاد 9 استمارات وهذا للتأخر في الرد من طرف المستجوبين ،وبالتالي تم الإبقاء على 50 استمارة صالحة للتحليل اي ما يعادل نسبة 83,83%.

ولقد تم اعتماد مقياس LIKERT المكون من 05 درجات بغية معرفة الاتجاه العام لآراء افراد العينة حول كل عنصر من عناصر الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (02) :درجة اهمية عناصر الاستمارة.

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

المصدر :من اعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الارقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي ذو الأهمية النسبية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج ،وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (03) :مقياس تحديد الاهمية النسبية للمتوسط الحسابي.

الاهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	1,79-1	2,59-1,8	3,39-2,6	4,19-3,4	4,2-5

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على نتائج الSPSS

المطلب الثاني :المعالجة الاحصائية

من اجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان ،تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الاحصائية SPSS،وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل ،كما تم الاعتماد على برنامج EXCEI من اجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة اعمدة ودوائر نسبية ،وكدا حساب معامل الثبات لبيان صدق الاستبيان وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول اليها .

الفرع الاول – صدق وثبات الاستبيان .

اولا :صدق الاستبيان .

يقصد بصدق الاستبيان ان الاستمارة قادرة على قياس ما وضعت لأجله ،وبالتالي تحقيق أهداف الدراسة ويمكن قياس صدق الاستبيان من خلال :

ا– صدق المضمون :وذلك بعرض الاستمارة على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة ،بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الاسئلة ، وتفادي الاخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول الى الاهداف المنشودة .

ب– الصدق البنائي :تم كذلك الاعتماد على تقييم صدق الاستبيان من خلال حساب معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الفا كرو نباخ ، حيث يقيس هذا الاخير ثبات اداة الدراسة .

ثانيا :قياس ثبات الاستبيان.

لا جراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان ،تم استخدام معامل الثبات الفا كرو نباخ ،حيث يأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح حيث كلما اقتربت قيمته من الواحد كلما دلت على ثبات الاستبيان .

جدول رقم (04) :قياس ثبات الاستبيان.

عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
30	0,818	0,904

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الSPSS.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

يتضح من خلال الجدول رقم (04) ان معامل الفا كرو نباخ للاستبانة ككل بلغ 0,818 وهي قيمة جيدة من الناحية الاحصائية في مثل هذه الدراسات، واما عن صدق الاستبيان فقد قمنا بجدر معامل الفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0,904والذي يدل على صدق الاستبيان.

وعليه يمكننا القول ان هذا الاستبيان يتميز بالصدق مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحميل النتائج والاجابة على كافة تساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات .

الفرع الثاني– الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة .

اولا : توزيع افراد العينة حسب الجنس.

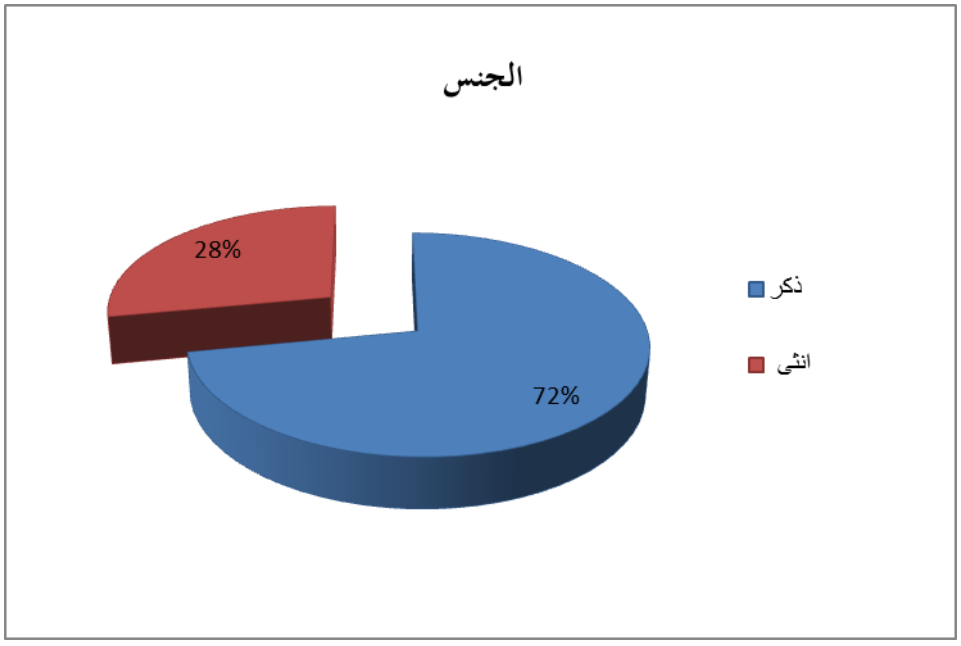
فيما يلي سيتم عرض توزيع افراد عينة الدراسة حسب فئات الجنس .

الجدول رقم (05) :توزيع افراد العينة حسب فئات الجنس .

البيان	التكرار	النسبة
ذكر	36	72
انثى	14	28
المجموع	50	100

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على بيانات الSPSS.

شكل رقم (02) :يوضح توزيع افراد العينة حسب فئات الجنس.



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

يتضح من خلال الجدول (05)و الشكل السابق (02)اعلاه :ان نسبة 72% تمثلها فئة الذكور اي ما يعادل 36 ذكر في ،حين بلغت نسبة الاناث 28% من عينة الدراسة ما يعادل 14 انثى ،وبالتالي نلاحظ ان نسبة الذكور تفوق بكثير نسبة الاناث بفارق نسبة 44%.

وربما يعزي هذا الامر الى هيمنة عنصر الذكور على المهن المحاسبية مقابل عزوف الاناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة وهذا راجع اما لصعوبة اداء المهنة والتي تتطلب التنقل وتكريس القدر الكافي من الوقت والجهد او ربما للعادات المجتمعية .

ثانيا : التوزيع حسب الفئات العمرية.

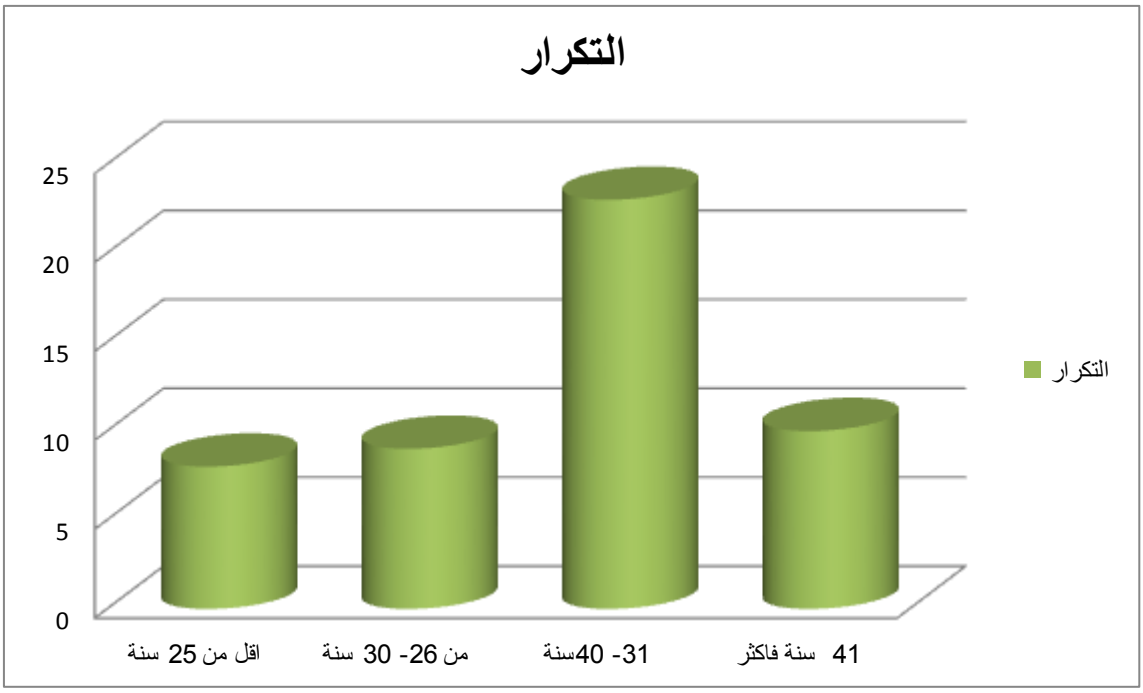
فيما يلي يتم عرض توزيع افراد مجتمع العينة حسب الفئات العمرية :

الجدول رقم(06) :يوضح توزيع افراد مجتمع الدراسة حسب الفئات العمرية.

الفئات العمرية	التكرار	النسبة %
اقل من 25 سنة	8	16
من 26– 30 سنة	9	18
31– 40سنة	23	46
41 سنة فاكثر	10	20
المجموع	50	100

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على بيانات الSPSS.

الشكل رقم (03): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

يتضح من خلال الجدول (06) والشكل السابق (03) :ان اغلبية من قاموا بتعبئة الاستبيان ،افراد تتراوح اعمارهم من 31- 40 سنة بنسبة 46% ، تليها فئة 41سنة فاكتر بنسبة 20 %، ثم فئة من 30الى 26 سنة بنسبة 18% ،واخيرا وباقل نسبة 16 %للفئة التي تتراوح اعمارهم اقل من 25 سنة ، ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بالتركيز على الفئات التي تجمع بين التعليم العالي والخبرة الميدانية اي انها ملائمة بين فئة الشباب واصحاب الخبرة الميدانية . مما يساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد.

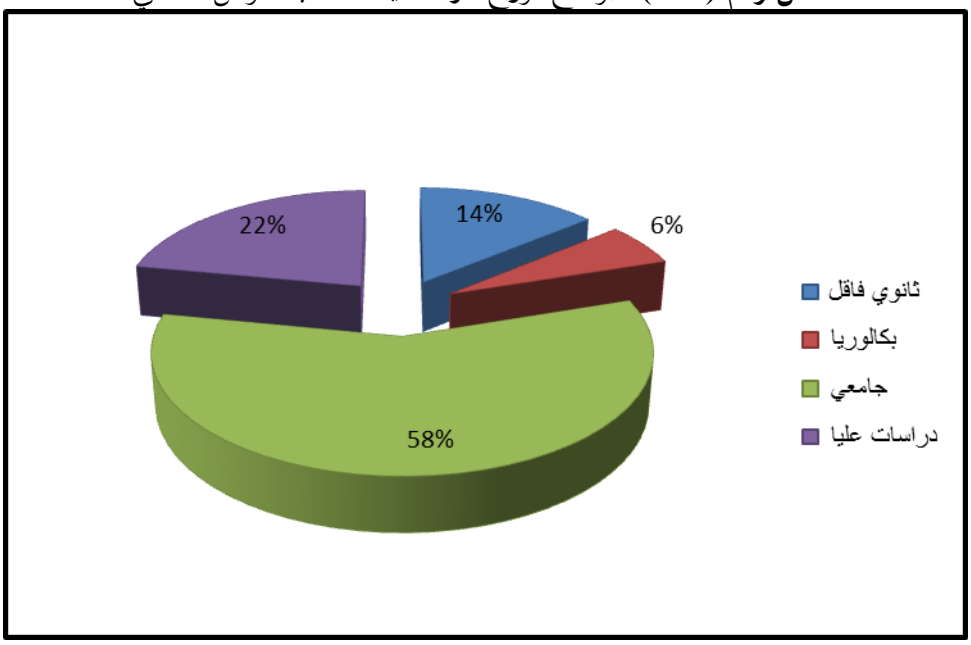
ثالثا : التوزيع حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (07) :يبين توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ثانوي فاقل	07	14
بكالوريا	03	6
جامعي	29	58
دراسات عليا	11	22
المجموع	50	100

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS

شكل رقم (04) :يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

من خلال الجدول رقم (07) والشكل رقم (04) :الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي ،ان اغلبية افراد العينة جامعيين ،بنسبة **58%** اي ما يعادل 29 شخص ،ويرجع ذلك من جهة محافظي الحسابات ان النصوص القانونية تنص على انه من اجل الحصول على الاعتماد يجب توفر شهادة ليسانس كحد ادنى ، اما من جهة المحاسبين فان اغلب المؤسسات توظف اصحاب الشهادات، تليها عينة الدراسات العليا

حيث كانت النسبة **22%** اي مايعادل11 شخص ، لتليها فئة ثانوي فاقل بنسبة**14%**،وباقل نسبة فئة البكالوريا حيث كانت نسبتها **6%**، وهذا كون الاستبيان وجه ايضا لمعرفة اراء اصحاب التكوين المهني والمعهد بغرض الحصول على مختلف اراء الفاعلين في الميدان المحاسبي .

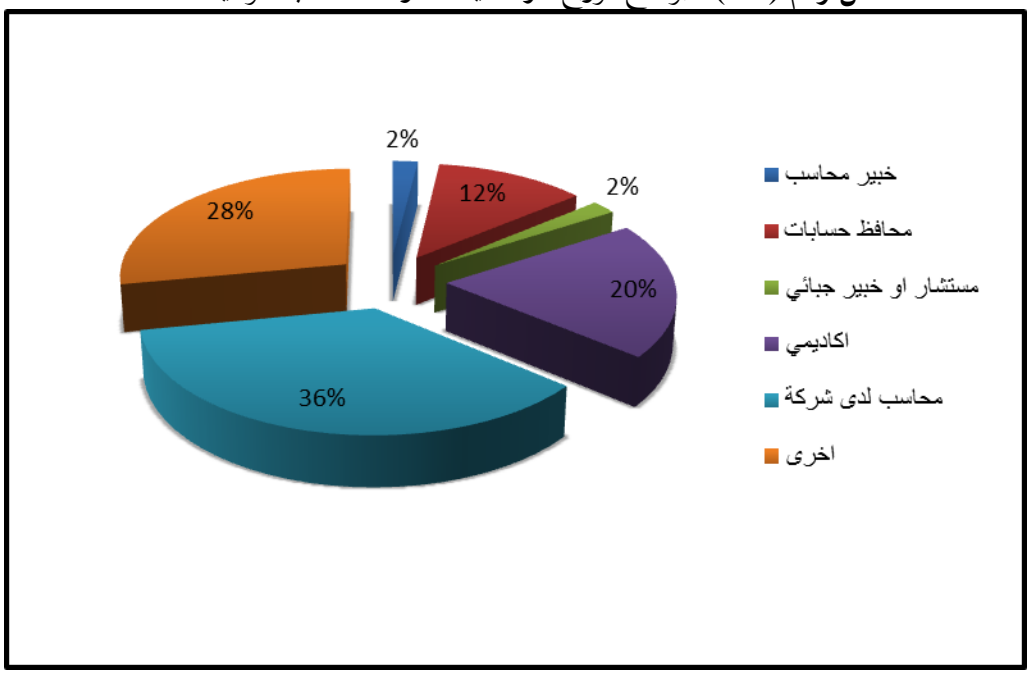
رابعا :التوزيع حسب الوظيفة .

الجدول رقم (08) :يوضح توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

خبير محاسب	01	02
محافظ حسابات	06	12
مستشار او خبير جبائي	01	02
اكاديمي	10	20
محاسب لدى شركة	18	36
اخرى	14	28
المجموع	50	100

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS.

شكل رقم (05) :يوضح توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على نتائج الSPSS.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (05) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة، نجد ان فئة المحاسبين قد احتلت الدرجة الاولى بنسبة 36%،وتليها فئة الاخرى بنسبة 28%، بينما بلغت فئة الاكاديميين نسبة 20% ،لتليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 12%،وبالأخير وبنسب متساوية فئة الخبراء المحاسبين والمستشارين الجبائيين2.

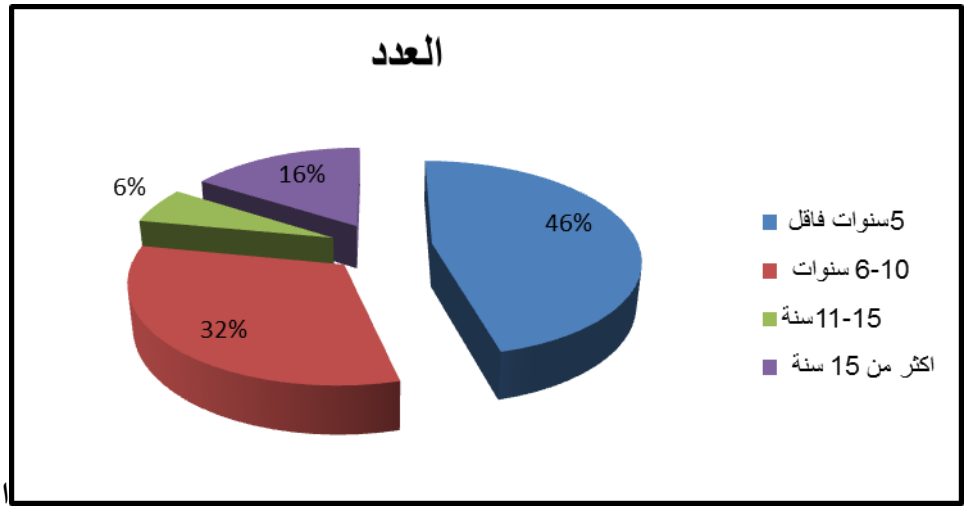
خامسا :توزيع افراد العينة حسب سنوات الخدمة

جدول رقم (09) :يوضح توزيع افراد عينة الدراسة حسب سنوات الخدمة .

الفئات	التكرار	النسبة%
5سنوات فاقل	**23**	**46**
6–10 سنوات	**16**	**32**
11–15سنة	**3**	**6**
اكثر من 15 سنة	**8**	**16**
المجموع	50	100

لمصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS.

الشكل(06) : نسبة افراد عينة الدراسة حسب سنوات الخدمة .



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق .

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

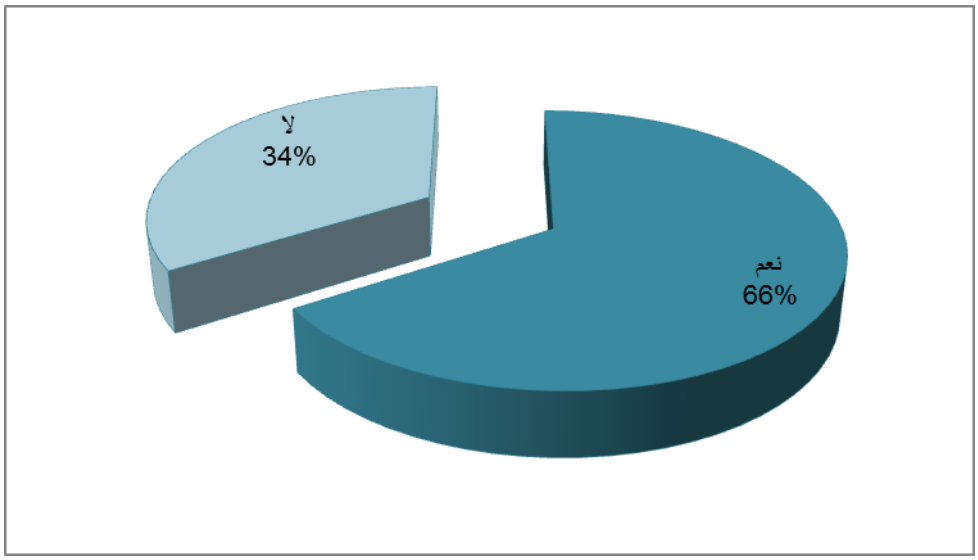
من خلال الجدول رقم (09)والشكل رقم (06) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب سنوات الخدمة ،اذ تبين ان اكبر نسبة كانت لفئة 5 سنوات فاقل بنسبة46% ،تليها فئة6- 10 سنوات بنسبة32%،ونجد و نجد فئة اكثر من 15سنة اي فئة الخبرة بنسبة 16%،وفي الاخير بأدنى نسبة والتي حددت ب6%من اجمالي افراد عينة الدراسة للفئة من 11- 15 سنة ،مما يدل على ان عينة الدراسة تجمع ما بين عنصر اصحاب الخبرة وعنصر الشباب ،ما يدل على انها تتمتع بقدر كاف على فهم مشكلة الدراسة وبالتالي المساهمة في الاجابة بكل موضوعية .

الجدول رقم (10) :راي افراد العينة حول الحصول على برامج تدريبية ضمن المهنة .

البيان	الاجابة	التكرار	النسبة %
	نعم	33	66
حصولكم على برامج تدريبية ضمن المهنة (ندوات ومؤتمرات)	لا	17	34
المجموع	/	50	100

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على بيانات الSPSS

شكل رقم (07) :نسبة حصول افراد العينة على برامج تدريبية



المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم (**10**) والشكل رقم (**07**) :الخاص بالتمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب مشاركتهم في برامج تدريبية ضمن المهنة ،اذ تشير نسبة 66 %من افراد العينة كانوا قد تحصلوا على برامج تدريبية ضمن المهنة ،بينما تقابلها نسبة 34 %لم يتحصلوا عليها ،نجد هذه النتائج تعكس مدى قدرة المستجوبين على فهم الاسئلة وبالتالي الاجابة بكل موضوعية .

المطلب الثالث :عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

الفرع الاول : الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأقسام الاستبيان .

فيما يلي سيتم عرض نتائج اقسام الاستبيان وتحليل اراء افراد العينة حول فقرات الدراسة الخاصة بالجزء الثاني.

أولا :المتطلبات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات.

جدول رقم (11) :تحليل فقرات عبارة متطلبات مهنة محافظ الحسابات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية اثناء تأدية مهامه	4,32	0,55
2	يتميز محافظ الحسابات بالكفاءة والمهارة والقدرة على تقييم التقارير المالية بشفافية	4,36	0,63
3	يقوم بعمله مستقلا دون اعتبار للمصلحة الشخصية او لرغبات الادارة	3,9	1,07
4	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة العلمية والعملية ،والخبرة المهنية مما يعزز القدرة على اكتشاف الغش والخطأ	4,3	0,64
5	استقلالية محافظ الحسابات لا تتعلق بالأتعاب التي يتقاضاها من الجمعية العامة	3,72	0,78
6	يقوم بأعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ او بدون تحفظ عن انتظامية ودقة الحسابات	3,94	0,71
7	يساهم التأهيل العلمي والعملي في خبرة وكفاءة محافظ الحسابات واعداد التقرير بكفاءة	4,52	0,64
8	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس ايجابا على استقلاليته .	4,18	0,74
9	مراعاة محافظ الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام باي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق .	4,24	0,93
	المجموع	4,16	0,38

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

تشير النتائج الموجودة في الجدول رقم (11)على :

اجمال افراد عينة الدراسة بالموافقة والتأكيد على متطلبات مهنة محافظ الحسابات ،ويظهر ذلك من خلال المتوسط الحسابي العام والمقدر ب4,16 ،وانحراف معياري مقدر ب0,38،مما يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين افراد عينة الدراسة حول المحور.

ونجد درجة استجابة افراد العينة للعبارة " يساهم التأهيل العلمي والعملي في خبرة وكفاءة محافظ الحسابات واعداد التقرير بكفاءة "جد عالية وذلك من خلال المتوسط الحسابي 4,52،والانحراف المعياري المقدر ب0,64حيث احتلت المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة ،لتليها العبارات (2) و(1) و(4) بنسب متقاربة ،حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي 4,36 ،4,32 ،4,3وانحراف معياري مقدر ب0,631 و 0,551و0,646،مما يعطي درجة موافقة جد عالية بتقدير "موافق بشدة" ،من خلال هذه النسب نلاحظ تأكيد عينة الدراسة وبشدة على توفر عناصر الكفاءة المهنية اللازمة وكذا الاستقلالية التي تمكن محافظ الحسابات من ابداء رايه الفني والمحايد ،والتي تعتبر من اساسيات ومتطلبات مهنة محافظ الحسابات .

كما جاءت العبارة "استقلالية محافظ الحسابات لا تتعلق بالأتعاب التي يتقاضاها من الجمعية العامة "في الترتيب الاخير من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة ،اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 3,72 وانحراف معياري قدر ب0,78، مما يدل على ان لتحقق الاستقلالية لابد من انعدام المصالح المادية وكذا الاتعاب التي يتقاضاها محافظي الحسابات .

يتضح من خلال ما تقدم ،اجمال عينة الدراسة على ضرورة توفر مجموعة من المتطلبات والاساسيات في مهنة محافظ الحسابات ،والمتمثلة في التكوين و التأهيل العلمي والعملي ،وكذا تحقق الكفاءة المهنية والاستقلالية التي تؤدي الى ابداء راي فني محايد.

ثانيا:مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة.

جدول رقم (12) :قياس مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات في تكوين راي مهني ذو مصداقية حول البيانات المالية	3,6	0,9
2	يقوم محافظ الحسابات باكتشاف الاخطاء والمخالفات استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية	4,32	0,55
3	يقوم محافظ الحسابات باتخاذ منهجيات تدقيق معينة للكشف عن عمليات تنطوي على غش الادارة.	4,14	0,53
4	يعلم المسيرين او الجمعية العامة او الهيئة المداولة العامة بكل نقص يكتشفه ،ومن شانه عرقلة نشاط المؤسسة	4,08	0,87
5	يتعرض محافظ الحسابات الى مسؤوليات مدنية وجزائية وتأديبية اذا بدر منه غش او تقصير عند اداء مهامه .	4,22	0,86
6	التأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة وبيان الانحرافات والابلاغ عنها	4,02	0,74
7	يقوم محافظ الحسابات بالرقابة حفاضا على اموال المالكين والمساهمين من جهة واضفاء نوع من الثقة على مختلف المتعاملين مع المؤسسة .	4,32	0,58
	المتوسط العام	4,10	0,40

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS.

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

تشير النتائج في الجدول رقم (12) الى ان :

المتوسط العام للمحور ككل قد بلغ4,10،بانحراف معياري0,40 ،مما يدل على الاتفاق الكبير من قبل عينة الدراسة "بالتزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة "،اذ حصلت العبارتان .

(02)،(07) "يقوم محافظ الحسابات باكتشاف الاخطاء والمخالفات استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية "،" يقوم محافظ الحسابات بالرقابة حفاضا على اموال المالكين والمساهمين من جهة واضفاء نوع من الثقة على مختلف المتعاملين مع المؤسسة "على المرتبة الاولى بمتوسط حسابي 4,32،وانحراف معياري 0,55 ،0,58 ،ثم تليها العبارة (05)"يتعرض محافظ الحسابات الى مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية اذا بدر منه غش او تقصير عند اداء مهامه "بمتوسط حسابي 4,22وانحراف معياري0,86،وهذا ما يشير الى ان محافظ الحسابات مسائل قانونيا اذا بدر منه غش او تقصير عند اداء مهامه تتمثل في المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية لتليها العبارات (03)،(04)،(06) التي بلغت المتوسطات الحسابية 4,14،4,08،4,02 على التوالي ،وبانحراف معياري يقدر ب 53, 0،0,87،0,74.

في حين كان هناك تردد من قبل افراد العينة حول العبارة (01) "تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات في تكوين راي مهني ذو مصداقية حول البيانات المالية "، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,6، وانحراف معياري قدره0,92 ،فاحتلت المرتبة الاخيرة من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة .

مما تقدم يمكن القول ان جميع اراء افراد عينة الدراسة حول محور "مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة". هي ايجابية كما هو مشار اليه في الجدول اعلاه ،مما يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين اراء افراد عينة الدراسة ،ويرجع ذلك الى ان مسؤولية محافظ الحسابات تتلخص بان يقوم بمراجعة حسابات الشركة وفحص البيانات المالية ،ومن ثم ابداء رايه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشاة وعلى نتيجة اعماله ،ولا شك ان اخلاله بواجباته ومسؤولياته المهنية او عدم وفائه بها على الوجه المطلوب ،يترتب عليه عدة انواع من المسؤوليات والمتمثلة في ،المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية .

ثالثا:أساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة

جدول رقم (13) :تحليل فقرات اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة .

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تعبر الربحية عن مدى كفاءة الادارة في رسم سياستها التمويلية .	4,16	0,73
2	تهم ربحية المؤسسة جميع المتعاملين معها وتعزز ثقتهم.	4,3	0,73
3	تتوقف الربحية على صحة المعلومات الموجودة في القوائم المالية .	4,12	0,55
4	يتم تحديد الربحية من خلال نظم المعلومات المالي والمحاسبي.	4,02	0,51
5	يتم تخطيط الربحية من خلال الموازنات التقديرية.	3,94	0,79
6	تعتبر الربحية بمثابة معيار لكفاءة النتائج والاستغلال الامثل للوسائل .	4,04	0,78
7	ترتكز الربحية على الفصل بين الربحية الجبائية والربحية المحاسبية .	3,84	0,86
	المتوسط العام	4,06	0,38

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS.

التحليل واتخاد القرار الاحصائي :

تشير النتائج في الجدول رقم (13) الى ان :

اتجاهات اراء افراد العينة تدل على وجود اتفاق حول المحور الثالث "اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة "،وهذا من خلال المتوسط الحسابي العام والذي بلغ 4,06يوافقه انحراف معياري اجمالي 0,38 ، اما على مستوى العبارات فنلاحظ ان اجابات افراد عينة الدراسة كانت جلها بالموافقة ، وهذا ما يفسر درجة الاستجابة لهذا المحور ،اذ نجد العبارة الثانية والمتمثلة في "تهم ربحية المؤسسة جميع المتعاملين وتعزز ثقتهم "،قد جاءت بالمرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة ،اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 4,3 بانحراف معياري قدره 0,73، بدرجة موافق .ما يؤكد على ان الربحية هدف ومقصد تسعى اليه المؤسسة لضمان الاستمرارية والنمو ،كما انها مؤشر جيد لزيادة ثقة مختلف الاطراف المتعاملة مع المؤسسة .

كما نلاحظ ان العبارة الاولى والمتمثلة في "تعبر الربحية عن مدى كفاءة الادارة في رسم سياستها التمويلية " قد جاءت بالترتيب الثاني ،اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 4,16 ،بانحراف معياري قدره 0,73، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هده العبارة من طرف افراد عينة الدراسة كانت باتجاه "موافق ".

ما يؤكد على ان الربحية اداة هامة لقياس كفاءة الادارة في استخدام الموارد الموجودة لرسم سياستها التمويلية .

وتليها العبارات (03) ،(06)، (04)،(05) التي بلغت متوسطاتها الحسابية (4,12) ،(4,04) ،(3,94) على التوالي ،وبانحراف معياري يقدر ب (0,73)،(0,78)،(0,51) ، (0,79) مما يدل على ان اجابات افراد عينة الدراسة تؤكد على مختلف العوامل المحددة للربحية بمستوى قبول نحو الاتجاه "الموافق".

بينما قد نالت العبارة السابعة " ترتكز الربحية على الفصل بين الربحية الجبائية والربحية المحاسبية " الترتيب الاخير من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل افراد عينة الدراسة ،اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 3,84 وبانحراف معياري قدره 0,86.ما يشير الى اقل درجة موافقة من قبل عينة الدراسة .

رابعا: كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية

جدول رقم (14) :تحليل كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	محافظ الحسابات له القدرة على دراسة العوامل المرتبطة بتحقيق الربحية.	3,90	0,83
2	لمحافظ الحسابات القدرة على تقييم النسب والمؤشرات المتعلقة بالربحية واضفاء المصداقية.	4,02	0,74
3	يعتمد محافظ الحسابات على مؤشرات التحليل المالي كأداة فعالة في القياس والتقييم	4,1	0,61
4	وجود قدر من الشفافية التي تظهر حقيقة المركز المالي لموجودات المؤسسة واثر ذلك على الربحية	4,00	0,60
5	القدرة على تقييم الوضع المالي والأدائي لفترة معينة وكذا نتائج العمليات	4,06	0,58
6	القدرة على قياس استمرارية المؤسسة ومعدلات النمو المتوقعة فيها	3,900	0,78
7	قدرة محافظ الحسابات على قياس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة من خلال تحليل نسب الربحية	3,74	0,85
	المتوسط العام	3,96	0 ,74

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على معطيات الSPSS

التحليل واتخاذ القرار الاحصائي :

تشير النتائج في الجدول رقم (14)على :

اجمال افراد عينة الدراسة حول "كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية " ،وهذا من خلال المتوسط الحسابي العام والذي بلغ 3,96 وانحراف معياري 0,74 ، اما على مستوى العبارات فنلاحظ إن إجابات المبحوثين عنها كانت جلها مؤيدة بالموافقة ،اذ نجد العبارة الثالثة والمتمثلة في :"يعتمد محافظ الحسابات على مؤشرات التحليل المالي كأداة فعالة في القياس والتقييم " قد جاءت بالترتيب الاول من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة ، اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 4,1وانحراف معياري قدره 0,61، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه "موافق "،وهذا ما يؤكد على ان مؤشرات التحليل المالي تعطي صورة اوضح وذلك من خلال اضفاء المزيد من المصداقية على تقرير المراجعة وذلك بكونها توفر قاعدة جيدة للمعلومات والتي يمكن ان يستفيد منها محافظ الحسابات في عمليات القياس والتقييم الصحيح.

كما نلاحظ ان العبارة الخامسة والمتمثلة في :"القدرة على تقييم الوضع المالي والادائي لفترة معينة وكدا نتائج العمليات ." قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة ، اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة 4,06وانحراف معياري قدره 0,58، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة من طرف افراد عينة الدراسة كان باتجاه " موافق "، ان تأكيد افراد عينة الدراسة للعبارة يعود الى ان محافظ الحسابات الناجح هو من يملك المؤهلات للقدرة على تقييم الوضع المالي والادائي وكدا نتائج العمليات .

وقد جاءت العبارة الثانية والمتمثلة في :"لمحافظ الحسابات القدرة على تقييم النسب والمؤشرات المتعلقة بالربحية واضفاء المصداقية " بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4,02وانحراف معياري قدره 0,74 ، بدرجة "موافق ".

بينما نالت العبارة السابعة والمتمثلة في :"قدرة محافظ الحسابات على قياس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة من خلال تحليل نسب الربحية " الترتيب الاخير من حيث الاهمية النسبية المعطاة لها من قبل افراد عينة الدراسة ، اذ بلغ المتوسط الحسابي 3,74 وانحراف معياري قدره 0,85. ما يشير الى اقل درجة "موافقة " من قبل عينة الدراسة على هذه العبارة .

من خلال ما تقدم يظهر لنا تأييد افراد عينة الدراسة على كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية ،وذلك بناء على مجموعة من المؤشرات والمتمثلة في مؤشرات التحليل المالي والتي تساعده في عملية التخطيط والمراجعة اذا قام ببذل العناية المهنية اللازمة .

الفرع الثاني :اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الاولى :هناك مجموعة من المتطلبات يجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

من خلال الجدول السابق والذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرع الاول " متطلبات مهنة محافظ الحسابات"، نلاحظ ان الفقرة السابعة " يساهم التأهيل العلمي والعملي في خبرة وكفاءة محافظ الحسابات واعداد التقرير بكفاءة "

قد عكست اراء عينة الدراسة من خلال احتلالها المرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ 4,52، اي بتقدير درجة "موافق بشدة "

وان الفقرة الخامسة " استقلالية محافظ الحسابات لا تتعلق بالأتعاب التي يتقاضاها من الجمعية العامة " قد حازت على ادنى متوسط حسابي بقيمة 3,72، اي بتقدير "موافق ".

نستخلص من خلال ما سبق ان الفرضية الاولى محققة والمتمثلة في "هناك مجموعة من المتطلبات يجب توفرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات وهذا من خلال قيم المتوسط الحسابي .

الفرضية الثانية : يلتزم محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة .

من خلال الجدول السابق ،والذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرع الثاني "مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة ".نلاحظ ان العبارتين الثانية والسابعة " يقوم محافظ الحسابات باكتشاف الاخطاء والمخالفات استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية "،"يقوم محافظ الحسابات بالرقابة حفاضا على اموال المالكين والمساهمين من جهة واضفاء نوع من الثقة على مختلف المتعاملين مع المؤسسة "،احتلال المرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ 4,32،اي بتقدير درجة "موافق بشدة" ،وان العبارة الاولى "تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات في تكوين راي مهني ذو مصداقية حول البيانات المالية " ، قد حازت على ادنى متوسط حسابي بقيمة 3,6،اي بتقدير "موافق ".

نستخلص من خلال ما سبق ان الفرضية الثانية محققة والمتمثلة في" يلتزم محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهمة" وهذا من خلال قيم المتوسط الحسابي.

الفرضية الثالثة :ترتكز ربحية المؤسسة على مجموعة من الاساسيات والمرتكزات.

من خلال الجدول السابق ،والذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرع الثالث "اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة "، نلاحظ ان العبارة الثانية "تهم ربحية المؤسسة جميع المتعاملين معها وتعزز ثقتهم " قد حازت على المرتبة الاولى بمتوسط حسابي قدره4,3 ، اي بتقدير درجة "موافق بشدة "، وان العبارة السابعة " ترتكز الربحية على الفصل بين الربحية الجبائية والربحية المحاسبية " جاءت بالمركز الاخير بمتوسط حسابي جاءت بالمركز الاخير بمتوسط حسابي 3,84 اي بتقدير "موافق "

نستخلص من خلال ما سبق ان الفرضية الثالثة محققة ولمتمثلة في "ترتكز ربحية المؤسسة على مجموعة من الاساسيات والمرتكزات " وهذا من خلال قيم المتوسط الحسابي .

الفرضية الرابعة :يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية .

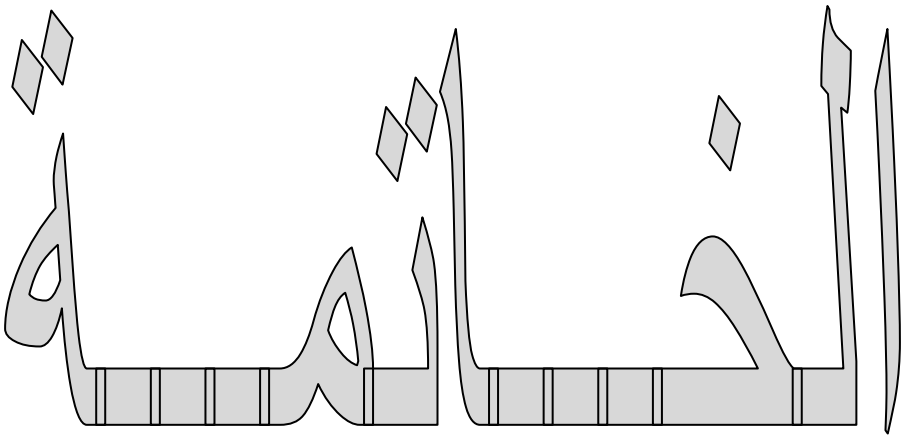
من خلال الجدول السابق والذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرع الرابع "كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية " نستخلص ان الفقرة الثالثة "يعتمد محافظ الحسابات على مؤشرات التحليل المالي كأداة فعالة في القياس والتقييم " بمتوسط حسابي 4,1 بدرجة "موافق " ،وان الفقرة السابعة "قدرة محافظ الحسابات على قياس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة من خلال تحليل نسب الربحية " جاءت بالمركز الاخير ،بمتوسط حسابي قدره جاءت بالمركز الاخير ،بمتوسط حسابي قدره 3,74.بتقدير "موافق ".

نستخلص من خلال ما سبق صحة الفرضية الرابعة والمتمثلة في "يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية "وهذا من خلال قيم المتوسط الحسابي .

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمحاسبة في الجزائر ،وذلك من خلال التعرف على اهم المشاكل التي تواجه المهن المحاسبية ، الى جانب استعراض اهم الاصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني الانظمة المحاسبية ،كما كان علينا التطرق لاهم المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة ومساعيها في تطوير المهنة .

اما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية ،ومن خلال النتائج التي توصلنا اليها انطلاقا من اجابات افراد العينة المدروسة والتي مست فئة الاكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة ،فقد توصلنا الى ان لتوفر مهنة محافظ الحسابات مجموعة من المتطلبات الاساسية والمتمثلة في الكفاءة والاستقلال لدى محافظ الحسابات ،وكذا توفر المؤهلات العلمية والعملية التي تؤدي به الى اعطاء راي مهني محايد حول عدالة القوائم المالية .كما تبين ان الربحية هدف ومقصد تسعى اليه المؤسسة الاقتصادية ،وبغية قياسها تستخدم عدة مؤشرات ،من بينها النسب المالية .ونجد من خلال تأكيد عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات ،والمتمثل في توفير الضمانات حول صحة حقيقة هاته الارباح ،وذلك من خلال القدرة على قراءة وتحليل هاته المؤشرات.


الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع " دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسات الاقتصادية ".جاءت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الاطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل تغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية ،والاطار العملي الذي اصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا .

وقد كان الغرض من ذلك هو الاجابة على الاسئلة المطروحة في اشكالية البحث ،بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة حول دور محافظ الحسابات في اضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يود تدقيق حساباتها ،وهذا في ظل تمتع ، محافظ الحسابات بالاستقلالية والحياد في الراي ،والاعتماد الكبير على معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ،اضف الى ضرورة التمتع بمختلف المؤهلات العلمية والعملية التي تسمح بالقدرة على التقييم والقياس حول مختلف مؤشرات ونسب الربحية، وبالأخير اعطاء الضمان حول حقيقة هاته الارباح ،مما يعطي صورة أوضح في قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء والنمو .

على ضوء ما سبق ارتأينا ان يتضمن مسك ختام هذه الدراسة ،بعرض اختبار الفرضيات الرئيسية وكذا النتائج والتوصيات ومن تم تقديم الافاق المستقبلية للدراسة :

أولا :اختبار فرضيات الدراسة .

بعد عرض وتحليل جوانب الموضوع بإطاريه النظري والتطبيقي ،توصلنا الى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة في بداية الدراسة كما يلي :

- بالنسبة للفرضية الاولى :"يوجد فهم واضح لقانون 01/10 من قبل محافظي الحسابات "، من خلال المقابلة التي اجريت مع مجموعة من محافظي حسابات وكذا المهتمين بالمجال المحاسبي ،تبين لنا ان هناك اشكال وغموض حول قانون 01/10،الذي يحدد ضوابط مهنة محافظ الحسابات ،وهذا ما يفسر الواقع العملي في الجزائر الذي يظهر تقاعس بعض المهتمين بالمجال المحاسبي في اقامة دورات تكوين حقيقية تعد مختلف القائمين على المجال المحاسبي ،وبالتالي نرفض الفرضية الاولى والتي مفادها "يوجد فهم واضح لقانون 01/10من قبل محافظي الحسابات "؛
- بالنسبة للفرضية الثانية :"التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة "،قد تحقق هذا الفرض بناء على ما تم استخلاصه من الجانب النظري وكذا المحور الثاني من الاستبيان :"مدى التزام محافظ الحسابات بالمهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة" فلقد اكد المستجوبون التزام محافظ الحسابات بمختلف المهام المحددة لممارسة المهنة وان هناك مسؤوليات تقع على عاتقه اذا لم يقم ببدل العناية المهنية المطلوبة، وبالتالي نقبل الفرضية الثانية ونثبتها؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة :"توجد علاقة بين تحقق الربحية العالية وتوفر الامكانيات ، المادية ،البشرية والمالية" هي كذلك قد تحققت ، بناء على ما تم استخلاصه من الجانب النظري و التطبيقي ، حيث ان الربحية ترتكز

على مجموعة من الاساسيات والمتمثلة في مختلف العوامل سواء المادية ،البشرية او المالية ، وان القياس والتقييم والرقابة من حين لأخر لمختلف المؤشرات والنسب يؤدي حتما الى تحقيق ربحية عالية وبالتالي نقبل الفرضية ونثبتها؛

- بالنسبة للفرضية الرابعة :" يوجد اثر لكفاءة محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية" هي كذلك كانت محققة ،وهذا بناء على ما تم استخلاصه من الجانب النظري وكذا المحور الرابع من الاستبيان : "كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية "فان غالبية المستجوبين راوا ان هناك تأثير ايجابي لكفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة ،وبالتالي نقبل الفرضية ونثبتها .

ثانيا :نتائج الدراسة

من ما تقدم ومن خلال الجانب النظري والدراسة التطبيقية خلصت الدراسة الى النتائج التالية :

- ان للمراجعة القانونية اهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومة المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية؛
- المراجعة القانونية وظيفة تتم من قبل شخص مؤهل ومستقل والمتمثل في محافظ الحسابات؛
- تقوم مهنة محافظ الحسابات على مجموعة من المتطلبات والاساسيات التي حددها المشرع الجزائري؛
- ترجع سلطة تعيين محافظ الحسابات وتحديد اتعابه وكذا عزله من اختصاص الجمعية العامة في المؤسسة؛
- يعتبر استقلال محافظ الحسابات عاملا اساسيا في ممارسة مهنة المراجعة؛
- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية اللازمة التي تمكنه من الوصول الى ابداء راي فني محايد؛
- تكمن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات في فحص الحسابات والقوائم المالية بغرض التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والاجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة؛
- مؤشرات الربحية دلالة على قدرة المؤسسة على توليد لأكبر قدر ممكن من الارباح؛
- اجمال افراد عينة الدراسة حول ،دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسة وذلك ببدل العناية المهنية اللازمة؛
- لا يمكن ان يكون هناك تحسين من دون قياس ،فاذا كانت المؤسسة لا تعلم بمستوى عملياتها فأنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها ،وبالأكيد فأنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها .

ثانيا :اقتراحات و توصيات الدراسة .

مما تقدم يمكن الخروج بالمقترحات والتوصيات التالية :

- على محافظي الحسابات ان يبذلوا العناية المهنية اللازمة من اجل جودة المهنة؛

- ضرورة تفعيل دور المجالس الوطنية للمحاسبة في ضمان التكوين المحاسبي الجيد وكذا اقامة ملتقيات دورية للاطلاع على التطورات الحاصلة في الجانب المهني؛
- التأكيد على ضرورة تدعيم استقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية؛
- اوصي الهيئات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بإعطاء تسهيلات للدخول للمهنة مع ادراج برامج تكوين جيدة؛
- ضرورة توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل اجباري ،وهذا لمساعدة محافظ الحسابات على اداء مهامه بشكل جيد؛
- توصي الباحثة على ضرورة اجراء مزيدا من الدراسات حول محافظ الحسابات والبحية وهذا بالتوسع اكبر .

ثالثا :افاق البحث

ان موضوع محافظ الحسابات يعد من المواضيع المهمة والتي تحضي باهتمام الكثير من المنظرين الباحثين والتي لاتزال تحتاج الى دراسات ونتائج من شانها توضيح الافكار ، ويبقى مجال البحث مفتوحا لدراسات اعمق وادق تساهم في اثراء معارفنا وتطلعاتنا ،والتي لم نتمكن من الالمام بها في بحثنا هذا ،ومنها :

- دور محافظ الحسابات في اضفاء المصداقية الفعلية على نتائج واعمال المؤسسات الاقتصادية؛
- دور المراجع في الحد من اثار ادارة الارباح؛
- انعكاس تبني معايير المحاسبة والمراجعة على جودة الاداء المهني لمراجعة الحسابات.

وفي الاخير نتمنى اننا قد وفقنا في الموضوع ولو بقليل ،وان تكون خاتمة بحتنا هذا انطلاقة لبحوث مستقبلية اخرى.

قائمة المراجع

أولا :المراجع بالغة العربية.

- **الكتب**

1. خالد امين ،علم تدقيق الحسابات ،دار وائل للنشر ،عمان، ط1 ، 2000.
2. خالد زاغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الاردن، ط1،1998.
3. خالص صالح صافي ،رقابة تسيير المؤسسات في ظل اقتصاد السوق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2007.
4. سيد الهواري ،الاستثمار والتمويل ،مكتبة عين شمس ،القاهرة ،1982.
5. عبد الحليم كراجة واخرون ،الادارة والتحليل المالي ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،ط2،2006.
6. علي حسين واخرون ،الإدارة الحديثة لمنظمات الاعمال البيئية :الوظائف والاستراتيجيات ،دار ومكتبة حامد للنشر ،عمان ،ط1999،1.
7. مفلح عقل ،مقدمة في الادارة المالية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان ،ط1 ،2009.
8. هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق ، دار وائل للنشر ،عمان ، ط02،2004.

- **الأطروحات والرسائل العلمية :**

9. امينة معمر ،دور محافظ الحسابات في تقييم ادلة الاثبات– دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات– ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،جامعة محمد خيضر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013-2014.
10. بن بخلف امال ،المراجعة الخارجية في الجزائر ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2002.
11. بوخالفة حفيظة ،المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات –مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013-2014.

12. حجة الله شاوش ،دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2013.

13. حكيمة مناعي ،تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة .

14. خرف الله محمد راسم ،دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2013-2014.

15. عاد البشير ،دور المراجع الجبائي في ترشيد القرارات الجبائية للمؤسسة—دراسة حالة مؤسسة نفطال— حاسي مسعود —الفترة ما بين 2011-2012،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2011-2012.

16. عجيلة محمد، دور الابداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاد القرار —دراسة ميدانية —حالة الجزائر — اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة البليدة ،2008-2009.

17. قادير ابراهيم ،دور محافظ الحسابات في تامين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCNالى النظام المحاسبي الماليSCF – دراسة حالة – ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،جامعة ورقلة ،2011-2012.

18. لقليطي الاخضر ،مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر —دراسة حالة من خلال الاستبيان –،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2008-2009.

19. ماهر الخزاعي ،ادارة السيولة والربحية ،كلية اقتصاد ،جامعة دمشق ،2009.

20. محمد امين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

21. نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2011-2012.

22. وجدان علي احمد ،دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ،رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3،2009-2010.

23. يمينة بومدين ،دور التسويق بالعلاقات في زيادة ربحية الشركة—دراسة حالة شركة نفطال (مركز الزفت بغرداية)-،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي في مسار :التسويق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية،2012-2013.

- **المؤتمرات والملتقيات العلمية :**

24. سماي علي ،بلخير فاطمة ،واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية مع الاشارة إلى حالة الجزائر ،مداخلة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول :تأهيل مهنتي التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،يومي 01-02 ديسمبر 2014.

25. ناصر مراد واخرون ،مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد —رؤية استشرافية-،مداخلة ضمن الملتقى الوطني الرابع حول :تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الاغواط ،20-21 نوفمبر 2013.

26. احمد نقاز ،مصطفى نعامة ،اصلاح مهنة المراجعة في الجزائر كحتمية لتفعيل تطبيق النظام المحاسبي المال ،مداخلة ضمن الملتقى الولي الثاني حول :متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الاصلاح

المحاسبي الواقع المعوقات ،الحلول ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية ،يومي :01-02 ديسمبر 2014.

27. رواني بوحفص ،تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10،الملتقى الوطني الرابع حول :تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي الاغواط ،20-21 نوفمبر 2013 .

28. عبد اللطيف مصيطفى ،دور محافظي الحسابات في تقديم الاستشارات الاقتصادية والمالية ،الاهمية الاقتصادية ومتطلبات كفاءة المشروعات ،يوم دراسي حول :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر –الواقع والتحديات – جامعة غرداية ،يوم الاثنين 14افريل 2014.

- **القوانين والمراسيم :**

29. القانون 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42لسنة 2010،المادة 22.

30. الجمهورية الجزائرية ،التقرير المرحلي الثاني حول تنفيد برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة ،2012.

- **المجلات العلمية :**

31. خالص صالح صافي ،الربحية :مفاهيمها وصيغ التعبير عنها، مجلة العلوم التجارية ،المعهد الوطني للتجارة ،العدد 01،الجزائر ،2002.

32. شريقي عمر ،مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 2012،01.

33. عبد اللطيف مصيطفى ،عبد القادر مراد ، اثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ،مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ،العدد04/ديسمبر 2013،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

34. الفاتح الامين عبد الرحمان الفكي ،مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع في اكتشاف الغش المالي – دراسة تحليلية – المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية ، كلية العلوم والدراسات الانسانية بالدوامي ،جامعة شقرا، العدد الخامس :يناير 2014.

ثانيا :المراجع بالغة الاجنبية.

Lionel et Gérard. v :audit et control interne،Dallos،paris،1992.

ثالثا :المواقع الإلكترونية.

WWW.startims.com/f.apxt=3385133;10/03/2015.

الملاحق

استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد

في اطار التحضير لمذكرة ماستر تحت عنوان **"دور محافظ الحسابات في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية"** يرجى المساهمة في اثراء هذا الموضوع ,بالإجابة على جملة الاسئلة التالية بتمعن بوضع اشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رايكم,وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين .

نعتقد انكم ستولون كل الاهتمام والجدية في الاجابة على الاسئلة ,علما ان معلوماتكم لن تستخدم الا في اطار البحث العلمي وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في اي وقت ,ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في اتمام هذه الدراسة .

الباحثة :اولاد مسعود غمار هاجر

المشرف على المذكرة :الدكتور محمد عجيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غارداية

سنة ثانية ماستر – تخصص مالية مؤسسة –

القسم الاول :لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الاتية من اجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي :

الجنس : ذكر ( ) انثى ( ).

العمر : اقل من25سنة ( ) 26 – 30 سنة ( ) 31 – 40سنة ( ) 41سنة من اكثر( ).

المؤهل العلمي :ثانوي فاقل ( ) بكالوريا ( ) جامعي ( ) دراسات عليا ( ).

اسم الوظيفة :خبير محاسب ( )محافظ حسابات ( ) مستشار او خبير جبائي ( )اكاديمي ( ).

محاسب لدى شركة ( ) اخرى ( ).

سنوات الخدمة :5سنوات فاقل ( ) 6 – 10 سنوات ( ) 11 – 15 سنة ( ) 16 – 20 سنة ( )

اكثر من 15 سنة ( ).

حصولكم على برامج تدريبية ضمن المهنة (ندوات ومؤتمرات) : نعم ( ) لا ( ).

القسم الثاني :ويتضمن اربعة محاور كما يلي :

المحور الاول :متطلبات مهنة محافظ الحسابات :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية اثناء تأدية مهامه .					
2	يتميز محافظ الحسابات بالكفاءة والمهارة والقدرة على تقييم التقارير المالية بشفافية.					
3	يقوم بعمله مستقلا دون اعتبار للمصلحة الشخصية او لرغبات الادارة .					
4	يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة العلمية والعملية,والخبرة المهنية مما يعزز القدرة على اكتشاف الغش والخطأ					
5	استقلالية محافظ الحسابات لا تتعلق بالأتعاب التي يتقاضاها من الجمعية العامة .					
6	يقوم بأعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ او بدون تحفظ عن انتظامية ودقة الحسابات .					

7	يساهم التأهيل العلمي والعملي في خبرة وكفاءة محافظ الحسابات واعداد التقرير بكفاءة .					
8	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس ايجابا على استقلاليته .					
9	مراعاة محافظ الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام باي عمل يسيئ لسمعة مهنة التدقيق .					

المحور الثاني : مدى التزام محافظ الحسابات با المهام والمسؤوليات المحددة لممارسة المهنة .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات في تكوين راي مهني ذو مصداقية حول البيانات المالية.					
2	يقوم محافظ الحسابات باكتشاف الاخطاء والمخالفات استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.					
3	يقوم محافظ الحسابات باتخاذ منهجيات تدقيق معينة للكشف عن عمليات تنطوي على غش الادارة.					
4	يعلم المسيرين او الجمعية العامة او هيئة المداولة العامة بكل نقص يكتشفه ,ومن شانه عرقلة نشاط المؤسسة .					
5	يتعرض محافظ الحسابات الى مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية اذا بدر منه غش او تقصير عند اداء مهامه .					
6	التأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعة وبيان الانحرافات والابلاغ عنها .					

7	يقوم محافظ الحسابات بالرقابة حفاظا على اموال المالكين والمساهمين من جهة واضفاء نوع من الثقة على مختلف المتعاملين مع المؤسسة .					

المحور الثالث :اساسيات ومرتكزات الربحية في المؤسسة .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعبر الربحية عن مدى كفاءة الادارة في رسم سياستها التمويلية.					
2	تهم ربحية المؤسسة جميع المتعاملين معها وتعزز ثقتهم .					
3	تتوقف الربحية على صحة المعلومات الموجودة في القوائم المالية .					
4	يتم تحديد الربحية من خلال نظم المعلومات المالي و المحاسبي.					
5	يتم تخطيط الربحية من خلال الموازنات التقديرية.					
6	تعتبر الربحية بمثابة معيار لكفاءة النتائج والاستغلال الامثل للوسائل.					
7	ترتكز الربحية على الفصل بين الربحية الجبائية والربحية المحاسبية .					

المحور الرابع : كفاءة محافظ الحسابات المهنية في تقييم ربحية المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	محافظ الحسابات له القدرة على دراسة العوامل المرتبطة بتحقيق الربحية .					
2	مدى قدرة محافظ الحسابات على تقييم النسب					

	والمؤشرات المتعلقة بالربحية واضفاء المصداقية.					
3	يعتمد محافظ الحسابات على مؤشرات التحليل المالي كأداة فعالة في القياس والتقييم .					
4	مدى وجود قدر من الشفافية التي تظهر حقيقة المركز المالي لموجودات المؤسسة واثر ذلك على الربحية.					
5	القدرة على تقييم الوضع المالي والادائي لفترة معينة ,وكذا نتائج العمليات .					
6	القدرة على قياس استمرارية المؤسسة ومعدلات النمو المتوقعة فيها .					
7	قدرة محافظ الحسابات على قياس الكفاءة التشغيلية للمؤسسة من خلال تحليل نسب الربحية.					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,818	30

س1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,0	4,0	4,0
	موافق	30	60,0	60,0	64,0
	بشدة موافق	18	36,0	36,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	1	2,0	2,0	4,0
	موافق	27	54,0	54,0	58,0
	بشدة موافق	21	42,0	42,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

س3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	5	10,0	10,0	12,0
	محايد	10	20,0	20,0	32,0
	موافق	16	32,0	32,0	64,0
	بشدة موافق	18	36,0	36,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

4س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	2	4,0	4,0	6,0
	موافق	28	56,0	56,0	62,0
	بشدة موافق	19	38,0	38,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

5س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	3	6,0	6,0	6,0
	محايد	15	30,0	30,0	36,0
	موافق	25	50,0	50,0	86,0
	بشدة موافق	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

6س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	3	6,0	6,0	6,0
	محايد	5	10,0	10,0	16,0
	موافق	34	68,0	68,0	84,0
	بشدة موافق	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

7س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	1	2,0	2,0	4,0
	موافق	19	38,0	38,0	42,0

	بشدة موافق	29	58,0	58,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

8س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	4	8,0	8,0	12,0
	موافق	27	54,0	54,0	66,0
	بشدة موافق	17	34,0	34,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

9س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	2	4,0	4,0	6,0
	محايد	5	10,0	10,0	16,0
	موافق	18	36,0	36,0	52,0
	بشدة موافق	24	48,0	48,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

10س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	9	18,0	18,0	18,0
	محايد	8	16,0	16,0	34,0
	موافق	27	54,0	54,0	88,0
	بشدة موافق	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

11س

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	محايد	2	4,0	4,0	4,0
	موافق	30	60,0	60,0	64,0
	بشدة موافق	18	36,0	36,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

12س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	8,0	8,0	8,0
	موافق	35	70,0	70,0	78,0
	بشدة موافق	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

13س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	2	4,0	4,0	6,0
	محايد	5	10,0	10,0	16,0
	موافق	26	52,0	52,0	68,0
	بشدة موافق	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

14س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	4	8,0	8,0	8,0
	محايد	2	4,0	4,0	12,0
	موافق	23	46,0	46,0	58,0
	بشدة موافق	21	42,0	42,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

15س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	3	6,0	6,0	6,0
	محايد	4	8,0	8,0	14,0
	موافق	32	64,0	64,0	78,0
	بشدة موافق	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

16س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	6,0	6,0	6,0
	موافق	28	56,0	56,0	62,0
	بشدة موافق	19	38,0	38,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

17س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	4	8,0	8,0	12,0
	موافق	28	56,0	56,0	68,0
	بشدة موافق	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

18س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	2	4,0	4,0	4,0
	محايد	2	4,0	4,0	8,0
	موافق	25	50,0	50,0	58,0
	بشدة موافق	21	42,0	42,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

19س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	2	4,0	4,0	6,0
	موافق	37	74,0	74,0	80,0
	بشدة موافق	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

20س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	3	6,0	6,0	8,0
	موافق	40	80,0	80,0	88,0
	بشدة موافق	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

21س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	4	8,0	8,0	8,0
	محايد	5	10,0	10,0	18,0
	موافق	31	62,0	62,0	80,0
	بشدة موافق	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

22س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	3	6,0	6,0	6,0
	محايد	5	10,0	10,0	16,0
	موافق	29	58,0	58,0	74,0
	بشدة موافق	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

23س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	3	6,0	6,0	8,0
	محايد	8	16,0	16,0	24,0
	موافق	29	58,0	58,0	82,0
	بشدة موافق	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

24س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	3	6,0	6,0	6,0
	محايد	11	22,0	22,0	28,0
	موافق	24	48,0	48,0	76,0
	بشدة موافق	12	24,0	24,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

25س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	10	20,0	20,0	22,0
	موافق	26	52,0	52,0	74,0
	بشدة موافق	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

26س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	4	8,0	8,0	10,0

	موافق	34	68,0	68,0	78,0
	بشدة موافق	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

27س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	6	12,0	12,0	14,0
	موافق	35	70,0	70,0	84,0
	بشدة موافق	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

28س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	4	8,0	8,0	10,0
	موافق	36	72,0	72,0	82,0
	بشدة موافق	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

29س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	2	4,0	4,0	6,0
	محايد	6	12,0	12,0	18,0
	موافق	33	66,0	66,0	84,0
	بشدة موافق	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

30س

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة معارض	1	2,0	2,0	2,0
	معارض	3	6,0	6,0	8,0
	محايد	11	22,0	22,0	30,0
	موافق	28	56,0	56,0	86,0
	بشدة موافق	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart-type
	Valide	Manquante		
المجموع	50	0	4,0711	,30078
س1	50	0	4,3200	,55107
س2	50	0	4,3600	,63116
س3	50	0	3,9000	1,07381
س4	50	0	4,3000	,64681
س5	50	0	3,7200	,78350
س6	50	0	3,9400	,71171
س7	50	0	4,5200	,64650
س8	50	0	4,1800	,74751
س9	50	0	4,2400	,93808
س10	50	0	3,6000	,92582
س11	50	0	4,3200	,55107
س12	50	0	4,1400	,53490
س13	50	0	4,0800	,87691
س14	50	0	4,2200	,86402
س15	50	0	4,0200	,74203
س16	50	0	4,3200	,58693
س17	50	0	4,1600	,73845
س18	50	0	4,3000	,73540
س19	50	0	4,1200	,55842
س20	50	0	4,0200	,51468
س21	50	0	3,9400	,79308
س22	50	0	4,0400	,78142
س23	50	0	3,8400	,86567
س24	50	0	3,9000	,83910
س25	50	0	4,0200	,74203
س26	50	0	4,1000	,61445
س27	50	0	4,0000	,60609
س28	50	0	4,0600	,58589
س29	50	0	3,9000	,78895
س30	50	0	3,7400	,85261
مج1	50	0	4,1644	,38636
مج2	50	0	4,1000	,40535
مج3	50	0	4,0600	,38299
مج4	50	0	3,9600	,47075