

تأثير إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية)

The effect of reforming the external auditing profession in improving the performance of Algerian economic institutions (A field study)

جريو صارة 02

جامعة حسية بن بوعلي بالشلف ، الجزائر

s.djeriou@univ-chlef.dz

تاريخ القبول : 2023/05/13

طاهري مليكة *

جامعة حسية بن بوعلي بالشلف ، الجزائر

m.tahri@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام : 2023/03/31

مستخلص: يهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى دراسة تأثير إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ودورها في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى محورين، تطرقنا في المحور الأول إلى مراحل تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالإضافة إلى أهم الإصلاحات التي طالت هذه المهنة مؤخرا، أما المحور الثاني تم من خلاله إعداد إستبيان إستهدف التعرف على آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر حول تأثير هذه الإصلاحات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وتم التوصل من خلاله إلى تأكيد لدى غالبية العينة المدروسة حول أهمية تفعيل هذه الإصلاحات وضرورة تبني معايير المراجعة الدولية وتطبيقها في الجزائر، وتطوير أداء مهنة المراجعة الخارجية والإرتقاء بها، الأمر الذي يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، إصلاح مهنة المراجعة، تحسين الأداء، معايير المراجعة، المؤسسات الاقتصادية.

تصنيف JEL:؛؛

Abstract: Through this paper, we aim to study the impact of the reforms of the external auditing profession in Algeria and its role in improving the performance of the Algerian economic institutions. To achieve the goal of the research, it was divided into two axes. profession recently. As for the second axis, a questionnaire was prepared through which it aimed to identify the opinions of a sample of accountants and accountants in Algeria about the impact of these reforms on improving the performance of Algerian economic institutions. Through it, an affirmation was reached among the majority of the sample studied about the importance of activating these reforms and the necessity of adopting international auditing standards and applying them in Algeria, and developing and upgrading the performance of the external auditing profession, which contributes to improving the performance of economic institutions in Algeria.

* المؤلف المراسل : طاهري مليكة.

keywords: External auditing, reforming the auditing profession, improving performance, auditing standards, economic institutions

Jel Classification Codes : ; ;

مقدمة

تعتبر المراجعة الخارجية أهم وسيلة رقابية من خلال الدور الذي تؤديه في مراقبة أعمال المؤسسات الاقتصادية، ومحاولة تطوير الأنظمة الرقابية والمحاسبية فضلا عن تطوير المهام والمسؤوليات للمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين، لبذل العناية المهنية اللازمة وتحسين الأداء داخل المؤسسات الاقتصادية. كما أنها تعتبر أداة للرقابة وإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية لتلك المؤسسات، وإعداد تقرير نهائي يسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ قراراتهم بكل ثقة. بالمقابل فإن الجزائر شهدت العديد من الإصلاحات الاقتصادية في هذا المجال من أجل الإرتقاء إلى المستوى العالمي، تتجسد هذه الإصلاحات في سن العديد من القوانين والتشريعات والنصوص القانونية المنظمة لكيفية ممارسة مهنة المراجعة الخارجية كونها الوسيلة التي تعبر عن صدق وشرعية الحسابات ونتائج أعمال المؤسسات. وعليه فإن مهنة المراجعة الخارجية تأثرت تأثرا كبيرا بهذا الإصلاح، حيث شملت هذه الإصلاحات إصدار عدت قوانين وأهمها القانون 01/10 الصادر في 29 جوان 2010 والذي كان بمثابة التحول الهام في مهنة المراجعة في الجزائر، كما تم مؤخرا إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة كخطوة هامة لتبني المعايير الدولية للمراجعة.

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو تأثير الإصلاحات التي شهدتها مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

أهمية البحث

يستمد هذا الموضوع أهميته من خلال سعي الجزائر إلى إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية والإرتقاء بها إلى مصف الدول المتطورة في هذا المجال، يتضح ذلك جليا من خلال الإصلاحات المتواصلة في هذا المجال، وكذا جهودها الكبيرة نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة وتكييفها مع البيئة المحلية للمؤسسات الاقتصادية وذلك من أجل تحسين الأداء وزيادة المردودية.

أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر، وإبراز أهم الإصلاحات المنتهجة في هذا المجال.
- تسليط الضوء على معايير المراجعة المحلية مع عرض كل الإصدارات التي قامت بها الجزائر في هذا المجال.

- محاولة إبراز مدى تأثير إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين الأداء والفعالية وتحقيق الأهداف المنشودة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المنهج المتبع

إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل، من خلال عرض الإطار التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمفاهيم المرتبطة بها. إعتمدنا كذلك على المنهج الاستقرائي خلال الدراسة الميدانية لمعرفة مدى تأثير إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عن طريق إستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية، كالاستقصاء الذي تم تقديمه للعيينة المستهدفة، وإعتمدنا أيضا على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لمعالجة وتفرغ الاستبيان وإستخلاص النتائج.

وللخوض أكثر في الموضوع تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

المحور الأول: واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

المحور الثاني: تأثير إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية)

1. واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تم إعتماد عدة مراحل أساسية لتقديم المراجعة في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية من إصلاحات.

1.1 الإطار التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بعدة مراحل يمكن ذكرها فيما يلي:

1.1.1 المراجعة في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980: بدأ تاريخ المراجعة في الجزائر في سنة 1969 وتحديدًا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية (سيد، بوعرار، 2011، ص: 3). بعدها صدر الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 1971-12-29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي حيث تعرض إلى تحديد اختصاصات كل منهما (مقراني، قمان، 2011، ص: 7).

2.1.1 المراجعة في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1988: في هذه الفترة تم صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة. وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها، كما تم إنشاء المفتشية العامة للمالية (IGF) سنة 1980 كمؤسسة رقابية وطنية تابعة لوزارة المالية (عزة، 2012، ص: 20).

3.1.1 المراجعة في الجزائر في الفترة ما بين 1988-2010 في سنة 1988 تم صدور القانون رقم 01/88 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 04/88 من نفس السنة المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية وأصبحت تتمتع بالشخصية المعنوية، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الإقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (سيد، بوعرار، 2011، ص: 20)، إضافة إلى صدور القانون 96/136 الصادر في 15/04/1996 والمتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

4.1.1 المراجعة في الجزائر خلال الفترة من 2010 حتى الآن: خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 الذي يلغي القانون 91-08 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب معظمها في إطار تنظيم مهنة المراجعة، وكذلك صدور مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للمراجعة وذلك في الفترة الممتدة ما بين فيفري 2016 إلى غاية سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

2.1 المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

نص القانون رقم 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية لكل مهنة: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وذلك كما يلي (القانون 10/01، 2010، المواد: 04، 05، 14، 15، 16، 17):

1.2.1 المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية.

2.2.1 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (l'ordre des experts comptables): هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي يحددها القانون 01-10.

3.2.1 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (la chambre nationale des CAC): هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون 01-10.

4.2.1 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون 01-10.

ويعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

3.1 لمحة عن القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

يتكون القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة ، يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث سمح هذا القانون لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص وتحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب ، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها، ويتوجب عليهم إحترام الأخكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

4.1 الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد حدد القانون 01-10 مفهوم محافظ الحسابات بالإضافة إلى المهام الموكلة إليه وشروط وكيفية ممارسة مهامه، بالإضافة إلى التقارير التي يعدها، هذا ما سنتعرض له بالتفصيل في هذا المطلب.

1.4.1 تعريف محافظ الحسابات

يمكن تحديد مفهوم محافظ الحسابات من خلال التعاريف التالية:

- محافظة الحسابات رقابة تمارس من طرف أشخاص متخصصين ومؤهلين قانونا للمصادقة على صدق وإنظامية الوضعية المالية والمستندات السنوية للمؤسسة: الجرد، حساب النتائج والميزانية (Belaiboud

(2011,P 10،

- محافظ الحسابات هو شخص طبيعي أو معنوي يقوم بمهمة قانونية تهدف إلى التصديق على الحسابات وفقا للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها (Omri et al., 2009, p.3).
- كما عرف القانون 01-10 في مادته 22 محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (القانون 01/10، 2010 ، المادة: 22).

2.4.1. تعيين محافظ الحسابات:

- يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة المؤسسة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات (القانون 01/10، 2010، المواد: 26-28).

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات .

3.4.1. مهام محافظ الحسابات

بين القانون 01-10 مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 24، 23، 25، وتمثل هذه المهام في النقاط التالية (القانون 01، 2010/10، المواد: 23، 24):

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير .
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة .

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه.
- يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة.

4.4.1 شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهنة تتمثل فيما يلي (القانون 01/10، 2010، المادة: 08):

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة (الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها)؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم.

5.1 عرض المعايير الجزائية للمراجعة

لقد تم صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على شكل مجموعة من التقارير سيتم ذكرها فيما يلي:

1.5.1 المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للمراجعة وهي كالآتي (المقرر رقم 02، 2016):

✓ معيار المراجعة الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة

✓ معيار المراجعة الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية

✓ معيار المراجعة الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة

✓ معيار المراجعة الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية

2.5.1. المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للمراجعة وهي كالآتي (المقرر رقم 150، 2016):

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 تخطيط مراجعة القوائم المالية

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 العناصر المقننة

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 مهام المراجعة الأولية –الأرصدة الإفتتاحية

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول القوائم المالية

3.5.1. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للمراجعة وهي كالآتي (المقرر رقم 23، 2017):

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 الإجراءات التحليلية

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 إستمرارية الإستغلال

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 استعمال أعمال المراجعين الداخليين

✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع

4.5.1. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للمراجعة وهي كالآتي (المقرر رقم 77، 2018):

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230 وثائق المراجعة
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 أدلة الإثبات – إعتبارات خاصة
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 السّبر في التدقيق
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

2. تأثير إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية)

سنحاول في هذا المحور التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية لموضوعنا، ومحاولة إسقاطها على الواقع الجزائري. و تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية والوصول إلى نتائج يمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة.

1.2 فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة على مشكلة الدراسة، تم صياغة الفرضيات التطبيقية التالية:

- الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لإصلاح مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ للتحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لمقومات تطبيق مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الرابعة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ في إستجابة أفراد عينة الدراسة حول درجة تأثير إصلاح المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).

2.2 مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئة المهنيين والمتمثلة في المراجعين والخارجيين والمرخص لهم القيام بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وبما أن مجتمع الدراسة محدد بدقة حيث أنه تم تحديد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المسجلين لدى المجلس الوطني للمحاسبة، وعليه يقدر عدد الخبراء المحاسبين بحوالي 293 خبير محاسبي، أما محافظي الحسابات فيقدر عددهم بحوالي 2035 محافظ حسابات.

وعليه فإنه ولصعوبة الوصول إلى جميع المهنيين عبر كافة التراب الوطني فقد تم الإعتماد على طريقة العينة الميسرة، بحيث أن حجم مجتمع الدراسة كبير ومنتشر على نطاق جغرافي واسع يصعب الوصول إليه، بالإضافة إلى الوقت والجهد والتكلفة العالية، وبما أن هناك تجانس بين وحدات الدراسة فإن الطريقة الأنسب في هذه الحالة لإختيار العينة هي طريقة العينة الميسرة. وبما أن جميع المهنيين مسجلين في قوائم تتوفر فيها أرقامهم الهاتفية وبريدهم الإلكتروني وعناوينهم المهنية لدى المجلس الوطني للمحاسبة، فقد تم إختيار عينة من المهنيين المسجلين في هذه القوائم وإرسال الإستبيان إليهم إما إلكترونيا أو بالتسليم المباشر لهم ، وعليه تمثلت عينة الدراسة في توزيع 300 إستمارة على المراجعين وقد تم إسترجاع 53 إستمارة صالحة للدراسة.

3.2 بناء وتصميم الإستبيان

من أجل الوصول إلى نتائج موضوعية ومحاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، تم تصميم إستبيان يتكون من قسمين رئيسيين، يحتوي القسم الأول على المعلومات الديمغرافية الخاصة بالمستجوبين والمتمثلة أساسا في المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية، أما القسم الثاني يتكون من ثلاث محاور يحتوي كل محور على مجموعة من الأسئلة.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل 05 إجابات كما هو موضح

في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، "البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين-"، دار وائل

للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص: 115.

كما تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي لتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (5-4) ثم نقسمه على عدد الفئات فنحصل على 0.8 ثم نضيف النتيجة بالتدرج إبتداء من الفئة الأولى كما يلي:

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الإستبيان ما بين 1 إلى أقل من 1.80 هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل غير موافق بشدة.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الإستبيان ما بين 1.80 إلى أقل من 2.60 هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل غير موافق.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الإستبيان ما بين 2.60 إلى أقل من 3.40 هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل محايد.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الإستبيان ما بين 3.40 إلى أقل من 4.20 هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل موافق.
- وأخيرا إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الإستبيان ما بين 4.20 إلى أقل من 5 هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل موافق بشدة.

4.2. أساليب المعالجة الإحصائية

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للإستبيانات المقبولة، والتي قدرت بـ 53 إستمارة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package For Social Sciences، وذلك بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

5.2 قياس صدق أداة الدراسة

يقصد بالصدق إلى أي مدى يقيس المقياس أو الأداة ما صممت من أجله. وللتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس ما وضعت لقياسه، تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 07 أعضاء من الهيئة التدريسية في الجامعات الجزائرية متخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء التطبيقي، بالإضافة إلى عرضه على مهنيين مختصين في مجال المراجعة، وبالإعتماد على تصويباتهم وملاحظاتهم تم إعداد الإستبيان في صورته النهائية لنقوم في الأخير بتوزيعه على عينة الدراسة.

6.2 قياس ثبات أداة الدراسة

ثبات أداة الدراسة يعني أن النتائج ستكون واحدة تقريبا ولو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبيان يعني الاستقرار في نتائج الإستبان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الافراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة ولكن تحت نفس الظروف والشروط.

الجدول رقم (02) يبين معاملات الثبات لمحاوَر أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول	11	0.81
المحور الثاني	09	0.61
المحور الثالث	14	0.80
الثبات الكلي للإستبيان	34	0.88

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (02) أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) كانت مرتفعة حيث بلغت 0.81 أمام جميع عبارات المحور الأول، أما فيما يخص المحور الثاني فقد بلغت قيمت معامل الثبات 0.61، وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ قيمة 0.80 أمام جميع عبارة المحور الثالث وهو معامل مرتفع نوعا ما مما يشير إلى ثبات النتائج المتوصل إليها في هذا الإستبيان، أما الثبات الكلي للإستبيان ككل (الإتجاه العام) قد بلغ قيمة 0.88، وهو معامل مرتفع نوعا ما وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، كما نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن قيمة ألفا كرونباخ لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى لمعامل ألفا كرونباخ وهي 60%، وهو معامل مرتفع، ونستنتج مما سبق أن أداة القياس (الإستبيان) صادقة في قياس مدى تأثير إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بمعنى أنه لو تم توزيع الإستبيان على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 88 % منهم سوف يعيدون نفس الإجابة الأولى.

7.2 تحليل ومناقشة نتائج الإستبيان

من خلال تحليل ومناقشة نتائج إجابات أفراد العينة على أسئلة وفقرات الإستبيان التي تم توزيعها عليهم، وقد تم تحليل هذه النتائج باستخدام المتوسط الحسابي، والمتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري والانحراف المعياري المرجح، وذلك عند مستوى الدلالة المعنوية الذي يساوي 5 %، وتحليل الإنحدار البسيط، وإستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي " One –Way ANOVA " من أجل اختبار الفرضيات .

1.7.2 تحليل نتائج آراء عينة الدراسة حول تأثير إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03) آراء عينة الدراسة حول واقع إصلاحات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تأثير إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية)

طاهري مليكة & جريو صارة

/

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة
01	إستوفي القانون 01/10 كافة شروط وكيفيات ممارسات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	3.18	1.42	0.000
02	تضمن الإصلاح في مهنة المراجعة تشكيل إطار كامل لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.	3.26	1.39	0.000
03	تميز القانون 01 /10 بتحديد صلاحيات إضافية لمحافظي الحسابات.	3.18	1.42	0.000
04	يعتبر تبني معايير المراجعة الدولية في الجزائر ضروري للارتقاء بمهنة المراجعة في الجزائر.	4.33	0.88	0.000
05	تعتبر المعايير الجزائرية للمراجعة مرجعية هامة يتم الإستناد إليها أثناء أداء عملية المراجعة الخارجية.	3.94	0.86	0.000
06	يوجد توافق بين معايير ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وبين معايير المراجعة الدولية.	3.69	0.90	0.000
07	تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر يسهل على محافظ الحسابات سرعة اكتشاف الممارسات المخالفة.	3.64	1.15	0.000
08	إصدار معايير مراجعة جزائرية يعطي مصداقية أكثر للمعلومات المالية.	3.98	1.59	0.000
09	تطبيق معايير جزائرية للمراجعة يعمق الثقة بالنسبة لمستخدميها.	4.07	0.61	0.000
10	المعايير الدولية للمراجعة تتلاءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية للمؤسسات المحلية.	3.15	1.40	0.000
11	المعايير الجزائرية للمراجعة تساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قراراتهم بكل ثقة.	3.79	0.70	0.000
الاتجاه العام		3.65	1.12	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (03) حول فقرات المحور الأول، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول كل فقرات هذا المحور، حيث تراوحت آرائهم بدرجة إجابة موافق، وبلغ المتوسط الحسابي المرجح 3.65 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من 3.40 إلى 4.20، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر ب 3 حسب مقياس ليكارت الخماسي كما بلغت قيمة الانحراف المعياري المرجح لدرجة الموافقة على عبارات المحور ككل 1.12.

2.7.2 تحليل نتائج آراء عينة الدراسة حول تأثير التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04) يبين آراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة
01	القانون 01/10 لم يعطي الحرية الكاملة لمحافظي الحسابات.	3.05	1.40	0.000
02	ركز القانون 01/10 على إستقلالية محافظ الحسابات.	3.56	1.55	0.000
03	القانون 01/ 10 لم يعطي الحماية القانونية اللازمة لمحافظي الحسابات.	2.84	1.59	0.000
04	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بقواعد السلوك الممي.	3.50	1.33	0.000
05	إصدار معايير جزائرية للمراجعة يتلاءم بصعوبة مع البيئة الإقتصادية للمؤسسات الجزائرية.	3.43	1.52	0.000
06	لا توجد معايير جزائرية للمراجعة تنص على الإفصاح الكامل عن المعلومة المالية.	3.15	1.51	0.000
07	العقوبات المنصوص عليها في القانون 01/10 لا تعتبر ردية إذا ما قورنت بالعقوبات المنصوص عليها في القانون 08/91 لمحافظي الحسابات.	2.98	1.13	0.000
08	لا يوجد هيئات مستقلة تشرف على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.	3.73	1.73	0.000
09	تعرض محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه بعض النقائص بسبب عدم وجود معايير تتوافق إلى حد ما والمعايير الدولية التي تحكم مهنة المراجعة.	3.50	1.06	0.000
الاتجاه العام		3.30	1.42	محايد

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (04) حول فقرات المحور الثاني، يتبين أن هناك اختلاف في آراء عينة الدراسة حول وجود فعلا بعض المشاكل والنقائص والتي تم الإشارة إليها ضمن فقرات هذا

المحور، حيث تتراوح آرائهم بين الموافق والمحايد وقدر المتوسط الحسابي لهذا المحور بالقيمة 3.30 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي من 2.61 إلى 3.40، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة محايد، وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 3 حسب مقياس ليكارت الخماسي كما بلغت قيمة الانحراف المعياري المرجح لدرجة الموافقة على عبارات المحور ككل 1.42.

3.7.2. تحليل نتائج آراء عينة الدراسة حول تأثير مقومات تطبيق المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05) آراء عينة الدراسة حول مقومات تطبيق المراجعة الخارجية كآلية للرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة
01	تفرض مقاييس مهنة المراجعة في الجزائر على محافظ الحسابات القيام بمهامه بعناية مع مراعاة قواعد أخلاقية المهنة.	4.15	0.59	0.000
02	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من مصداقية القوائم المالية.	4.50	0.75	0.000
03	يمثل التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية أحد العناصر الضرورية لضمان تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة.	4.45	0.75	0.000
04	يتضمن التخطيط لعملية المراجعة الخارجية وضع إستراتيجية عامة.	4.28	0.82	0.000
05	محافظ الحسابات يطلب من القائمين بالإدارة كل التوضيحات اللازمة.	4.52	0.63	0.000
06	يشهد محافظ الحسابات على انتظامية الحسابات السنوية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة.	4.26	0.85	0.000
07	يقوم محافظ الحسابات بتقييم المخاطر التي تواجه المؤسسة.	4.01	1.13	0.000
08	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من مدى الالتزام بالقوانين المعمول بها داخل المؤسسة.	4.32	0.83	0.000
09	يقوم محافظ الحسابات بإقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا داخل المؤسسة.	3.54	1.79	0.000
10	يطبق محافظ الحسابات أساليب فنية فعالة للكشف عن مواطن القصور في الأداء المالي.	4.01	0.90	0.000
11	يحرص محافظ الحسابات على تقييم النظام المحاسبي المستخدم داخل المؤسسة.	4.16	0.75	0.000

12	يقوم محافظ الحسابات بالكشف عن كل الانحرافات التي حدثت في المؤسسة.	3.54	1.59	0.000
13	يسعى محافظ الحسابات إلى تطوير قدراته في المؤسسة بالتدريب والتعليم المهني المستمر.	3.75	1.22	0.000
14	يكون محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.	4.22	0.87	0.000
الاتجاه العام		4.12	0.96	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (05) حول فقرات المحور الثالث ، يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون بالإيجاب حول كل فقرات هذا المحور، حيث تراوحت آرائهم بدرجة إجابة موافق، وبلغ المتوسط الحسابي المرجح 4.12 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من 3.40 إلى 4.20، وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق، وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر ب 3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري المرجح لدرجة الموافقة على عبارات المحور ككل 0.96.

8.2. اختبار صحة الفرضيات

لقد قمنا بتحليل فرضيات الدراسة معتمدين في ذلك على تحليل الإنحدار البسيط، من خلال اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات التي تتعلق بتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وذلك بالاعتماد على اختبار فيشر (f)، حيث إذا كانت قيمة (f) المحسوبة أكبر من قيمة (f) الجدولية فإننا نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع عند مستوى معنوية 0.05 ، كما تم كذلك اختبار صحة الفرضيات بالاعتماد على مستوى الدلالة، حيث إذا كان مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة المعتمد والمقدر ب 0.05 فإننا نؤكد صحة الفرضية البديلة.

1.8.2. اختبار الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لواقع إصلاح مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الإختبار بالنسبة للفرضية الأولى ممثل وفقاً للجدول الآتي:

الجدول رقم (06) نتائج اختبار أثر إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المتغير التابع	إختبار F					
----------------	----------	--	--	--	--	--

المتغير المستقل	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل المتغير المستقل b	المقدار الثابت a	قيمة f	مستوى المعنوية	
إصلاح مهنة المراجعة الخارجية	0.102	0.010	0.104	3.644	1.113	0.294	أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يتبين من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة معامل الارتباط لكارل بيرسون بين المتغير المستقل والمتمثل في إصلاح مهنة المراجعة الخارجية والمتغير التابع المتمثل في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قدرت ب 0.102 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة جدا بين المتغيرات، كما بلغ معامل التحديد R2 قيمة 0.010 والتي تدل على أن 1 % من التغير الكلي في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود سببه إلى التغير في إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر والباقي راجع لعوامل أخرى لم تدرج في النموذج، كما بلغت قيمة f المحسوبة 1.113 وهي أقل من قيمة f الجدولية والتي تبلغ قيمة 3.90، كما أظهرت النتائج أن مستوى الدلالة يساوي $Sig=0.294$ وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة والمقدر ب $\alpha=0.05$ ، وهو ما يسمح أخيرا بقبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لواقع إصلاح مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

بناء على ما تقدم يكون تمثيل نموذج معادلة الانحدار البسيط لأداء المؤسسات الاقتصادية بدلالة الإصلاح في مهنة المراجعة في الجزائر كما يلي:

$$Y = 3.644 + 0.104x$$

حيث

X: يمثل المتغير المستقل (إصلاح مهنة المراجعة الخارجية)

Y: يمثل المتغير التابع (أداء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر)

2.8.2. إختبار الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ للتحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. الإختبار بالنسبة للفرضية الثانية ممثل وفقا للجدول الآتي:

الجدول رقم (07) نتائج إختبار أثر التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المتغير التابع	إختبار F		المقدار الثابت a	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة f					
أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	0.000	17.272	2.486	0.459	0.141	0.376	التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

يتبين من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة معامل الارتباط لكارل بيرسون بين المتغير المستقل والمتمثل في التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية والمتغير التابع المتمثل في أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، قدرت ب 0.376 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة، كما بلغت قيمة معامل التحديد R2 قيمة 0.141 والتي تدل على أن 14.1 % من التغير الكلي في أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية يعود سببه إلى التغير في التحديات والنقائص التي تواجهها مهنة المراجعة في الجزائر، والباقي راجع لعوامل أخرى لم تدرج في النموذج، كما بلغت قيمة f المحسوبة 17.272 وهي أكبر من قيمة f الجدولية والتي تبلغ قيمة 3.90، كما أظهرت النتائج أن مستوى الدلالة يساوي $Sig=0.000$ وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة والمقدر ب $\alpha=0.05$ ، وهو ما يسمح برفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ للتحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

بناء على ما تقدم يكون تمثيل نموذج معادلة الانحدار البسيط لأداء المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بدلالة التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر كما يلي:

$$Y = 2.486 + 0.459x$$

3.8.2 إختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لمقومات تطبيق المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الإقتصادية في الجزائرية.

الاختبار بالنسبة للفرضية الثالثة ممثل وفقا للجدول الآتي:

الجدول رقم (08) نتائج إختبار أثر تطبيق مقومات المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المتغير التابع	إختبار F		المقدار الثابت a	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة f					
مقومات تطبيق المراجعة الخارجية	أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	0.000	41.398	1.107	0.717	0.283	0.532

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

يتبين من خلال الجدول رقم (08) أن قيمة معامل الارتباط لكارل بيرسون بين المتغير المستقل والمتمثل في مقومات تطبيق المراجعة الخارجية والمتغير التابع المتمثل في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قدرت ب 0.532 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة، كما بلغت قيمة معامل التحديد R2 قيمة 0.283 والتي تدل على أن 28.3 % من التغير الكلي في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود سببه إلى التغير في مقومات تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والباقي راجع لعوامل أخرى لم تدرج في النموذج، كما بلغت قيمة f المحسوبة 41.398 وهي أكبر من قيمة f الجدولية والتي تبلغ قيمة 3.90، كما أظهرت النتائج أن مستوى الدلالة يساوي $Sig=0.000$ وهو أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة والمقدر ب $\alpha=0.05$ ، وهو ما يسمح أخيرا برفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لمقومات تطبيق المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

بناء على ما تقدم يكون تمثيل نموذج معادلة الانحدار البسيط لأداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بدلالة مقومات تطبيق مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر كما يلي:

$$Y = 1.107 + 0.7174x$$

4.8.2 الجدول رقم (09) نتائج تحليل التباين الأحادي "One – Way ANOVA" لإجابات المبحوثين حول درجة تأثير إصلاح المراجعة الخارجية على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية.

متغير الدراسة	المتغيرات الديمغرافية	مصدر التباين	متوسط مجموع المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية (sig)
	المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.898	0.887	0.618

		1.013	داخل المجموعات		أداء المؤسسات الاقتصادية
0.156	1.358	0.690	بين المجموعات	المستوى الوظيفي	
		0.508	داخل المجموعات		
0.435	1.035	0.777	بين المجموعات	سنوات الخبرة	
		0.751	داخل المجموعات		

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات spss

أشار التحليل الإحصائي بإستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي " One –Way ANOVA " إلى عدم وجود أي فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ في آراء عينة الدراسة حول درجة تأثير إصلاح المراجعة الخارجية على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية والمتمثلة في: المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة، حيث أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (0.887، 1.358، 1.035) على التوالي وهي أقل من F الجدولية والتي تبلغ قيمة 3.90، كما أن مستوى الدلالة قد بلغ قيمة (0.618، 0.156، 0.435) على التوالي وهو أكبر من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ في آراء مجتمع الدراسة حول درجة تأثير إصلاح المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية.

الخلاصة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات التي تهدف إلى تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر أهمها القانون 01/10، بالإضافة إلى المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة مؤخرا عن المجلس الوطني للمحاسبة في إطار جهود الدولة لتحقيق التوافق الدولي والإرتقاء بمهنة المراجعة.
- قامت الجزائر بالتبني الضمني للمعايير الدولية للمراجعة منذ أفريل 2016 إلى غاية سبتمبر 2018 تحت تسمية المعايير الجزائرية للمراجعة، حيث بلغ عددها حوالي 16 معيار، ما يوجب إلى أنها متجهة نحو التبني الكامل للمعايير الدولية للمراجعة.

- بينت نتائج الدراسة الميدانية وجود العديد من المشاكل والنقائص التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، تتمثل أساسا في ضعف الإستقلالية لدى محافظي الحسابات وخاصة عند إعداد التقرير وإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية.

- أظهرت نتائج تحليل الفرضية الأولى عدم وجود تأثير لإصلاح مهنة المراجعة على تحسين أداء مهنة المراجعة وتطويرها، وهو ما يسمح بقبول فرضية العدم التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لو وقع إصلاح مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة الاقتصادية في الجزائر ورفض الفرضية البديلة.

- بينت نتائج اختبار الفرضية الثانية على وجود تأثير للتحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو ما يسمح برفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ للتحديات التي تواجهها مهنة المراجعة الخارجية على أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- بينت نتائج اختبار الفرضية الثالثة على وجود تأثير لمقومات المراجعة الخارجية على تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو ما يسمح أخيرا برفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لمقومات تطبيق المراجعة الخارجية على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- بينت نتائج اختبار الفرضية الرابعة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ في إستجابة أفراد عينة الدراسة حول درجة تأثير إصلاح المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).

التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة التبنى الكامل للمعايير الدولية للمراجعة وتكييفها بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية في إطار إصلاح مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

- ضرورة تفعيل دور المراجعة الخارجية داخل المؤسسات الاقتصادية عن طريق التطبيق الجيد لآليات ومقومات المراجعة الخارجية وفرض مقاييس مهنة تسهل على محافظي الحسابات القيام بمهامهم بعناية مع تطبيق أساليب فنية فعالة لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- العمل على التقليل من التحديات والمعوقات التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية، والتي من شأنها التأثير في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

- توفير معايير أداء تتماشى وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، مع برمجة دورات تكوينية لمزاوي المهنة لشرح وتوضيح هذه المعايير، وهذا يعزز الثقة عند اداء المراجعين لمهامهم، والذي بدوره يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

➤ المقالات في مجلة علمية:

الأزهر عزة، (2012)، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر.

➤ المداخلات في المؤتمرات

- سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين، (2011)، مدى توافق التدقيق في الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 01-10 (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة البليدة، الجزائر.

- مقراني عبد الكريم، قمان عمر، (2011)، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف و المراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة البليدة، الجزائر.

➤ الرسائل الجامعية

- بن قارة إيمان، (2014)، واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة إستقصائية)، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة وتسويق في المؤسسة، جامعة عنابة، الجزائر. القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

➤ قوانين ومقررات

- المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة

- المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

المراجع باللغة اللاتينية:

- Belaiboud Mokhtar, (2011), **Pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**, BERTI édition, Alger.
- Omri, A., Ghorbel, F. & Baklouti, F., (2009) , **Impact de l'audit externe sur la qualité du résultat comptable des entreprises tunisiennes cotées**. Revue Gouvernance, 6(2).