

مساهمة تطور مهنة التدقيق في الجزائر في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"

The contribution of the development of auditing profession in Algeria to improving financial performance "An exploratory study on a sample of Practitioners and Interested in the Profession "

ياسمين لعلايية

جامعة باجي مختار-عنابة- (الجزائر)، yasmine.lalaibia@yahoo.com

تاريخ النشر: 2022/01/31

تاريخ القبول: 2021/11/26

تاريخ الاستلام: 2021/05/12

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة تطور مهنة التدقيق في الجزائر بتحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال الوقوف على مدى مواكبة تطور المهنة في الجزائر بالتطورات العالمية للمهنة، ومن أجل تحقيق ذلك تم توزيع 45 استبانة على الممارسين والمهتمين بالمهنة، حيث تم الاعتماد في تحليل الاستبيان على البرنامج الإحصائي SPSS v22 .

وتوصلت الدراسة إلى وجود مواكبة مقبولة لتطور مهنة التدقيق في الجزائر مع التطورات العالمية، وهذا ما يجعلنا نجيّب على إشكالية الدراسة على أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر يساهم بشكل كبير في تحسين الأداء المالي وهذا من خلال التطبيق الصارم للإجراءات والمعايير المتبعة والارتقاء بمستوى جودة ممارسة المهنة التي تنعكس بدورها على جودة الأداء المالي.

كلمات مفتاحية: مهنة التدقيق، المدقق الخارجي، الأداء المالي.

Abstract:

This study aimed to identify the Relationship of the development of the auditing Profession in Algeria to improve financial performance by examining the extent to which the profession's development in Algeria keeps pace with the global developments of the profession. Therefore, to realize that goal; we have distributed 45 questionnaires on a sample of practitioners and those interested in the profession. In the survey, we relied on SPSS v22.

The study has revealed that there is an acceptable keeping up of the development of the auditing profession in Algeria with the global developments, this through the strict application of the procedures and standards followed and the improvement of the quality level practicing the profession.

Keywords: Auditing Profession, External Auditor, Financial Performance.

1. مقدمة :

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات ازدادت حاجة المؤسسات للحصول على معلومات محاسبية وتقارير مالية موثوقة، ومن أجل مواكبة هذا التطور الحاصل شهدت مهنة التدقيق على مستوى العالم تطورا كبيرا يلبي مختلف احتياجات المؤسسات من أجل إضفاء الشفافية والمصداقية حول حقيقة المركز المالي للمؤسسة. وانتهجت الجزائر بدورها سياسة الإصلاح المحاسبي حيث كان لابد من إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، فعملت على إعطائه إطارا قانونيا وتنظيمه أكثر وهذا من خلال إصدار القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ظروفًا عسيرة تميزت بضعف مردوديتها وقلة إنتاجها وتراكم ديونها وفي كثير من الأحيان عجزها على تأدية دورها الطبيعي المتمثل في خلق الثروة، تحقيق الربح والقدرة على المنافسة في السوق وهو ما يعبر عن ضعف أدائها المالي بشكل عام.

إشكالية الدراسة

من خلال هذا المنطلق فإن إشكالية الدراسة تتبلور في التساؤل الرئيسي التالي:

"ما مدى مساهمة تطور مهنة التدقيق في الجزائر في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟"

فرضيات الدراسة

بهدف معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق أهدافها وللإجابة على الأسئلة الفرعية فإن هناك جملة من الفرضيات التي سيجري اختبارها:

- H01: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر والتطورات المهنية عالميا؛
- H02: تقييم الأداء المالي هو تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل؛
- H03: أدى تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى تحسين الأداء المالي وذلك من خلال تطوير معايير ممارسة المهنة.

هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى إبراز تطور مهنة التدقيق في الجزائر، والتعرف على القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة؛ ومحاولة ربط الأداء المالي الجيد في المؤسسات بتطور مهنة التدقيق.

منهج الدراسة

ارتأينا في هذه الدراسة اعتماد المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الأدوات والأساليب الكمية الإحصائية

لبرنامج SPSS v22 في معالجة البيانات، للخروج بنتيجة تؤكد صحة الفرضيات من خطأها.

2. الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر:

مع ازدياد الحاجة إلى إضفاء الثقة والصدق وعدالة القوائم المالية أدى ذلك إلى ضرورة وجود طرف محايد يحكم موضوعية على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

1.2 تعريف مهنة التدقيق في الجزائر

إن تعريف مهنة التدقيق في الجزائر ترتبط بتعريف كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وتعد مهنة محافظ الحسابات الأقرب لمفهوم التدقيق على مستوى العالم.

1.1.2 التعريف القانوني للمهنة

يعرف القانون 01-10 المهنة كمايلي: (القانون 01-10، 2010، الصفحات ص ص 6-7)

الخبير المحاسبي: حسب نص المادة 18 يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

محافظ الحسابات: حسب نص المادة 22 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

المحاسب المعتمد: يعد محاسباً معتمداً، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

2.1.2 التعريف من الجانب الأكاديمي

التعريف الأول: التحقق الإئتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لمستخدمي هذه التقارير. (بوتين، 2002، صفحة 30)

التعريف الثاني: تتمثل مهنة التدقيق حسب (زريقات، 2011، صفحة 21) في تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات المحاسبية من أجل تحديد درجة ارتباط وامتنال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة والإبلاغ عن النتيجة من خلال رأي مهني ومحايد بواسطة شخص كفؤ ومؤهل ومحايد.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن: مهنة التدقيق يقوم بها شخص مهني كفؤ ومستقل ومؤهل يقوم بتجميع أدلة الإثبات حول صدق وعدالة التقارير والوثائق المحاسبية وامتنالها للمعايير والأسس

المتبعة وذلك من خلال رأي فني محايد.

2.2 مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر:

إن المتمعن في السلم التدريجي لنسق تطور المهنة يلاحظ الفرق من خلال القفزات النوعية المحسوسة الملموسة في تصاعد نسق المهنة، بناء على التعديلات القانونية لهيكل المهنة من وظيفة إلى مهنة حرة ثم مهنة منظمة.

الفترة ما بين: 1988-1991: كان تطور مهنة التدقيق في الجزائر بطيئا (نمار، 2017، صفحة 177) إلى غاية سنة 1988، صدر القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وإعادة تنظيم كامل لتدقيق الحسابات، تم الفصل بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظ الحسابات وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

الفترة ما بين: 1991-2010: في هذه المرحلة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهو المعمول به إلى غاية سنة 2011، حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. (المرسوم 91-08، 1991، صفحة 651)

إضافة إلى ذلك صدور المرسوم التنفيذي 96-136 سنة 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ليحدد طبيعة القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

الفترة من 2010 إلى يومنا هذا: ميزت هذه المرحلة (لونيسة، صفحة 141) بصور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة منذ سنة 1991 وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-10-2010، حيث منح هذا الأخير الاعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها، وتم إنشاء ثلاث هيئات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

إن مجمل ما خلصت إليه النصوص القانونية عبر المراحل الثلاثة هو ما تعكف على تحقيقه جميع الأنظمة العالمية لمطالبة المدقق بتوفير الأسباب دون النتائج. حيث يؤدي الالتزام الفعلي بالمعايير الموضوعية والتقييد بخطواتها العملية إلى حتمية تحقيق النتيجة المنتظرة "معلومة مالية صادقة وشفافة ذات جودة عالية".

3. ماهية الأداء المالي:

1.3 تعريف الأداء المالي

يمثل الأداء المالي جزءا من أداء المؤسسات حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، كما أنه يعبر على أداء المؤسسات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسات، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. (Bouquin, 2008, p. 75)

من خلال التعريف السابق نستنتج أن الأداء المالي يمثل الميدان الأكثر أهمية من ميادين الأداء الأخرى، باعتباره أداة لتقييم النتائج المالية الفعلية التي تم تحقيقها من طرف المؤسسة، كما يعتبر المحدد لمدى نجاح واستمرارية ونمو المؤسسة ومدى قدرتها على مواجهة المستقبل.

2.3 تقييم الأداء المالي وأهميته

1.2.3 تقييم الأداء المالي: عملية تقييم الأداء المالي تعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة، أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقا.

2.2.3 أهمية تقييم الأداء المالي: تتمثل أهميته في مايلي: (Voyer, 1999 , p. 68)

- يحتل تقييم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية الاقتصاديات حيث ركزت عليها الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد عليها منشآت الأعمال قياسا بحجم الاحتياجات المالية الكثيرة لها والمتنافس عليها، ومن هذا المنطلق نجد أن ضرورة الحصول وتحقيق العوائد القصوى وديمومة واستمرار المؤسسة ونموها وتطورها يتأتى من الاستغلال الأمثل لتلك الموارد؛
- يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها، ولهذا يوفر أساسا في تحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها.

4. مساهمة تطور مهنة التدقيق في الجزائر ودورها في تحسين الأداء المالي:

1.4 الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها وذلك من خلال توزيع 45 استبانة على الممارسين والمهتمين بالمهنة.

محتوى الاستبيان: يحتوي الاستبيان على جزأين:

الجزء الأول: شمل المعلومات الشخصية للعينة من (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، سنوات الخبرة).
الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث محاور شكلت في مجملها 33 سؤالاً.
 و حتى يتم الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالاستبيان تم استخدام مقياس ليكارت (Likert) الخماسي.

الجدول رقم (01): مقياس ليكارت الخماسي

الوزن	1	2	3	4	5
الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	1.79 – 1.00	2.59 – 1.80	3.39 – 2.60	4.19 – 3.40	5.00 – 4.20

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول (01) نلاحظ أن درجة القبول المتوسط هي الدرجة الثالثة (3)، بينما الدرجتين (4، 5)، يعبران عن درجة الموافقة، في حين الدرجتين (1، 2) فيعبران على عدم الموافقة.
 ومنه طول المجال المستخدم هنا هو (5/4) أي حوالي 0,80 على أساس أن المسافة بين الأرقام الخمسة 1، 2، 3، 4 حصرت فيما بينها 4 مسافات.

الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة

من أجل تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) النسخة 22، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية من أجل وصف خصائص عينة الدراسة؛ معمل الثبات ألفا كرونباخ، المتوسطات الحسابية؛ الانحراف المعياري؛ الإحصاء الاستدلالي اختبار ستودنت (T-test)، اختبار التوزيع الطبيعي، الانحدار البسيط .

- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات أداة الدراسة تم استخدام ألفا كرونباخ وهو أحد معاملات ثبات وصدق البيانات وقيمه تكون محصورة بين 0 و 1 كما هو موضح في الملحق رقم (01). حيث تزداد قيمته كلما اقترب من الواحد وهذا يعني زيادة مصداقية البيانات والتأكد من ثبات الأداة، تم استخراج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات. حيث وجد معامل ألفا بالنسبة لجميع الأسئلة يساوي 0.773 أي أنه قريب من 1 هذا يعني أن الاستبيان يتمتع بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ.

2.4 تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

تحليل ووصف العينة: تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة الدراسة، وقد تم تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

الخصائص الديمغرافية	الإجابات	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	37	82,2
	أنثى	8	17,8
الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	13	28,9
	من 30 إلى 40 سنة	15	33,3
	من 41 إلى 50 سنة	12	26,7
	أكثر من 50 سنة	5	11,1
المؤهل العلمي	ليسانس	20	44,4
	ماستر /ماجستير	20	44,4
	دكتوراه	5	11,1
	محافظ حسابات	27	60,0
الصفة	خبير محاسبي	9	20,0
	محاسب معتمد	9	20,0
	أقل من 5 سنوات	17	37,8
سنوات الخبرة	من 5 - 10 سنوات	12	26,7
	من 11 - 15 سنة	7	15,6
	أكثر من 15 سنة	9	20,0

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن:

- أفراد العينة التي شملتهم الدراسة أغلبهم ذكور بنسبة 82.2% أكثر من نسبة الإناث التي بلغت 17.8% بتكرارات توزعت بين 37 و 8 على التوالي، وهذا ما يفسر اهتمام فئة الذكور بمهنة التدقيق.
- هناك تباين في أفراد العينة، فكانت أعلاهم الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بـ 15 فرد، أي بنسبة 33.3% وهي تمثل السن العادي للحصول على الاعتماد بالنسبة للمهنيين.
- نجد أن الأغلبية الساحقة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين حائزين على شهادة ليسانس، ماستر/ ماجستير وهي شريحة المهنيين الأكثر تواجدا في الواقع العملي بالجزائر لأن التحصيل العلمي يكسب المفردات قيما وأخلاقا تسهم إلى حد كبير في تكوين اتجاهات إيجابية أو سلبية نحو موضوع معين؛ وكذلك لاشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة المهنة.
- يشير الجدول إلى أن المنصب المشغول بكثرة هو مهنة محافظ الحسابات بنسبة 60%، إذ يمكن القول أن منصب محافظ الحسابات هو المنصب المشغول للقيام بمهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- فيما يخص سنوات الخبرة نجد أن أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة متفاوتة، فنجد الفئة التي تحوز على أقدمية معينة أكثر من 15 سنة بنسبة تقدر بـ 20.0%، بينما بلغت نسبة أصحاب الأقدمية المهنية التي أقل من 05 سنوات نسبة 37.8 % أما من هم بين 11 سنوات و 15 سنة فقدرت نسبتهم بـ 15.6%، حيث

يفترض أن يكون لدى أفراد العينة الإمام الجيد بالموضوع، وهذا يدل على أن النتائج المتحصل عليها من إجاباتهم نابعة من تجربة وخبرة جيدة تمكنهم من إبداء آرائهم بموضوعية ومهنية في الدراسة.

3.4 تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

– تحليل قيم متوسطات المحور الأول

الجدول رقم (03): تحليل متوسطات المحور الأول – تطور مهنة التدقيق في الجزائر –

العبارة	تطور مهنة التدقيق في الجزائر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.	4,02	0,91	4	موافق
2	تطور المهنة مرتبط بتطور الهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.	3,64	0,9	7	موافق
3	تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر مرتبط بالتطورات العالمية.	3,64	0,9	7	موافق
4	إن استبدال القانون 08-91 بالقانون 01-10 كان ضرورة حتمية لإضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنية كميزة النوعية.	3,53	0,93	8	موافق
5	عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 01-10	3,47	0,86	9	موافق
6	المواكبة الفعلية لتطورات المهنة وطنيا مرهون باعتماد المعايير الدولية للتدقيق.	3,93	0,8	5	موافق
7	عزم وزارة المالية تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في معهد تعليم مختص من شأنه أن يعود بالإيجاب على التأهيل العلمي	4,16	0,82	2	موافق
8	تطور المهنة عالميا كان نظير الأزمات المالية العالمية	3,67	0,97	6	موافق
9	حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين الأداء المالي.	3,38	0,97	10	محايد
10	تعمل معايير التدقيق العالمية على زيادة جودة الأداء المالي	4,09	0,59	3	موافق
11	تطور المهنة من شأنه زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية.	4,29	0,5	1	موافق بشدة
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول		3,8	0,89	–	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

في المحور الأول ومن خلال الجدول السابق يتضح أن غالبية أفراد العينة متفقون على أن تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية وكذلك بتطور الهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر وهذا ما يؤكد أنه المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور المقدر ب 3.8 وهي الواقعة في المجال بين [3.01- 4.21] وهي الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي مما يعني وجود تأييد شبه تام من أفراد العينة بضرورة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA وكذا توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية.

– تحليل قيم متوسطات المحور الثاني

الجدول رقم (04): تحليل متوسطات الخور الثاني- ما هي وجهة نظرك حول تقييم الأداء المالي ومدى قدرته في مواجهة المستقبل؟

العبارة	تقييم الأداء المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	يعتبر الأداء المالي عملية من عمليات المراقبة والتدقيق لسياسة المؤسسة.	4,02	0,65	5	موافق
2	يعتبر الأداء المالي عنصر فعال لنمو المؤسسة وتطورها.	4,22	0,51	2	موافق بشدة
3	تقييم الأداء المالي يقتصر على القوائم المالية.	3,18	1,08	11	محايد
4	يعتبر الأداء المالي للمؤسسة محفزا ايجابيا لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.	4	0,6	6	موافق
5	يكن الحكم الموضوعي على مدى كفاءة المؤسسة من خلال الأداء المالي.	3,71	0,75	9	موافق
6	يمكن التنبؤ بالنجاح أو الفشل المالي من خلال تقييم الأداء المالي.	3,87	0,69	8	موافق
7	تعتبر خطوات تقييم الأداء المالي أساسية في تحديد الأداء المالي الفعلي للمؤسسة.	3,91	0,63	7	موافق
8	يوجد تكامل بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومتطلبات عملية تقييم وقياس الأداء المالي للمؤسسة.	4,09	0,75	4	موافق
9	لا يمكن قياس الأداء المالي إلا إذا توفرت معلومات من النظام المحاسبي المالي.	4,24	0,6	1	موافق بشدة
10	المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي ملائمة لقياس الأداء المالي.	3,58	1,06	10	موافق
11	التحليل المالي الخارجي يعطي نظرة حول الصحة المالية للمؤسسة.	4,09	0,63	3	موافق
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول					
		3,9	0,8	-	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول (04) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثاني والذي يتمحور حول تقييم الأداء المالي ومدى قدرته في مواجهة المستقبل هو 3.9 أين يأخذ المدى المتوسط من [3.16-4.21] وانحراف معياري 0.8 مما يدل على عدم وجود تباين بين أفراد العينة، حيث أظهرت نتائج المحور الثاني أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين. باستثناء العبارة رقم (03) التي تنص على أن تقييم الأداء المالي يقتصر على القوائم المالية. وبلغ متوسطها الحسابي 3.18 ومن خلال مقياس ليكارت تقع في الفئة [2.60 - 3.39] مما يعني أنها في درجة الحياد.

- تحليل قيم متوسطات الخور الثالث:

الجدول رقم (05): تحليل متوسطات الخور الثالث- ما هي وجهة نظرك حول تطور مهنة التدقيق في الجزائر في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال تطوير معايير ممارسة المهنة؟

العبارة	تقييم الأداء المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	تطور مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة الأداء المالي انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF	3,96	0,7	7	موافق
2	الإطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ طابع إيجابي في ميدان المحاسبة المالية أكثر منه السلبي.	3,58	0,88	10	موافق

3	ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائم على معايير ذات جودة تنعكس ضمنيا على جودة الأداء المالي.	3,4	0,9	11	موافق
4	تحسين الأداء المالي مرهون بتطور معايير ممارسة المهنة.	4,13	0,54	4	موافق
5	تطور مهنة التدقيق في الجزائر يضمن تحسين الأداء المالي من خلال تطوير معايير إصدار التقارير.	4,02	0,71	6	موافق
6	هناك توافق بين تطور أهداف التدقيق ودقة وموثوقية وسلامة المركز المالي.	3,91	0,63	8	موافق
7	يقوم المدققين بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.	3,62	0,95	9	موافق
8	تؤثر الكفاءة المهنية للمدقق على الأداء المالي للمؤسسة.	4,09	0,72	5	موافق
9	تقرير المدقق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة من خلال إتباع التوصيات والاقتراحات.	4,18	0,44	3	موافق
10	استقلالية محافظ الحسابات لها دور مهم في تحسين الأداء المالي.	4,27	0,44	2	موافق بشدة
11	يبقى تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين الأداء المالي في الجزائر نسبيا إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة واضحة ومعلمة.	4,6	0,49	1	موافق بشدة
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول		3,98	0,77	-	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه وبتحليل نتائجه عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري يتبين أن تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين الأداء المالي يبقى نسبيا إلى غاية اعتماد معايير تدقيق خاصة واضحة ومعلمة مع عدم وجود رفض لذلك، وبالاتماد على آراء أفراد العينة اتجاه هذا المحور، تظهر موافقتهم على ذلك، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.98 وبالتالي يقع في الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي بانحراف معياري قدر ب 0.77 وهو ما يثبت صحة هذا المحور.

4.4 اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

بعد القيام بتفريغ وتحليل الاستبيان بواسطة برنامج Spss v22 الإحصائي، تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية لاختبار نتائج الاستبيان وتم التوصل إلى:

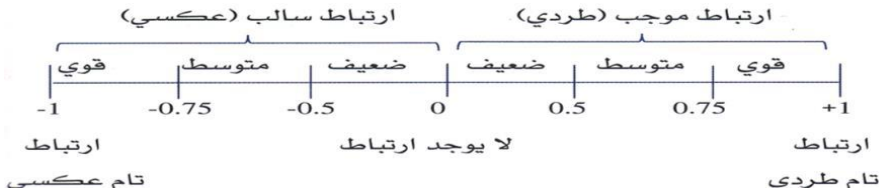
1.4.4 اختبار كولجروف_ سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov Z):

تم إجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov Z لمعرفة هل البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعيا، حيث أوضحت نتائج الاختبار أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($\text{sig} > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا، بالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية. يتضح أن القيمة الاحتمالية Sig لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة (≤ 0.05) وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع. أنظر الملحق رقم (02)

2.4.4 اختبار معامل الارتباط لبيرسون (pearson):

الغرض من هذه الخطوة هو تحديد مقدار الارتباط بين المتغيرات ونوع العلاقة بينهما، هل هي علاقة طردية أو عكسية. ولاختبار العلاقة بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتحسين الأداء المالي تم استخدام معامل الارتباط بيرسون وتحليل النتائج يكون بالاعتماد على الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : مقياس معامل الارتباط لبيرسون



المصدر: إيهاب عبد السلام لزموذ، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 27
 نلاحظ أن معامل الارتباط بين محاور الدراسة مساوي للقيم (0.734 / 0.773 / 0.707) بمستوى أكبر من 0.5 وبالرجوع إلى السلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في مجال أكبر من 0.5 بالموجب و بالتالي علاقة طردية كبيرة موجبة. أنظر الملحق رقم (03)

3.4.4 اختبار فرق المتوسطات (T.test)

تستخدم فرق المتوسطات t ستودنت لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة والمتغير الوصفي (الجنس).
 بالرجوع إلى الملحق رقم (05) نجد:

– نتائج اختبار T للفرضية الأولى

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتطورات المهنة عالميا".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتطورات المهنة عالميا".

نلاحظ أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول التطورات الجزائرية لمهنة التدقيق والتي تقدر (78,8188) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.684 عند مستوى دلالة 0.000 أصغر من $\alpha=0.05$ مما يعني وجود دلالة إحصائية. وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونأخذ بالفرضية البديلة القائلة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتطورات المهنة عالميا"، وبالتالي فإن الفرضية الأولى محققة.

– نتائج اختبار T للفرضية الثانية

H_0 : "لا يمكن لتقييم الأداء المالي تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل".

H_1 : "يمكن لتقييم الأداء المالي تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل".

نلاحظ أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول تقييم الأداء المالي والتي تقدر بـ (102,2874) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 1.684، فإن مستوى الدلالة 0.000 أصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ يعني وجود دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونأخذ بالفرضية البديلة القائلة "يمكن لتقييم الأداء المالي تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل"، ومنه الفرضية الثانية محققة.

– نتائج اختبار T للفرضية الثالثة

H₀: "لا يؤدي تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى تحسين الأداء المالي من خلال تطوير معايير ممارسة المهنة".
H₁: "يؤدي تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى تحسين الأداء المالي من خلال تطوير معايير ممارسة المهنة".
 لاختبار هذه الفرضية نلاحظ في الملحق (05) السابق أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول تطور مهنة التدقيق في الجزائر في تحسين الأداء المالي والتي تقدر بـ (123,7903) وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 1.684، فإن مستوى الدلالة 0.000 أصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ يعني وجود دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة "تطور مهنة التدقيق في الجزائر أدى إلى تحسين الأداء المالي وذلك من خلال معايير ممارسة المهنة"، إذا الفرضية الثالثة محققة.

4.4.4. اختبار تحليل التباين (ANOVA one way)

لمعرفة تأثير متغيرات الدراسة على إجابات محاور الدراسة قمنا باختبار تحليل التباين.

– اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة

نضع الفرضيتين التاليتين:

H₀: لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 .

H₁: يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 .

الجدول رقم (06): اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة

Sig.	F	متوسط المربعات	Df	مجموع المربعات		
,436	,848	11,389	2	22,778	بين المجموعات	مج. محور 1.
		13,433	42	564,200	مع المجموعات	
			44	586,978	المجموع	
,657	,424	8,622	2	17,244	بين المجموعات	مج. محور 2.
		20,343	42	854,400	مع المجموعات	
			44	871,644	المجموع	

مج. محور 3.	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	41,561 666,750 708,311	2 42 44	20,781 15,875	1,309	,281
-------------	--	------------------------------	---------------	------------------	-------	------

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

من الجدول (06) نلاحظ القيم المعنوية الإحصائية لاختبار التحليل الأحادي ANOVA بحيث:
— قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على المحور الأول مساوية للقيمة 0.436 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة.

— قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على المحور الثاني مساوية للقيمة 0.657 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة.

— قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على المحور الثاني مساوية للقيمة 0.281 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة.

— اختبار تأثير المهنة على إجابات محاور الدراسة
نضع الفرضيتين:

H_0 : لا يوجد تأثير لمتغير المهنة على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 .

H_1 : يوجد تأثير لمتغير المهنة على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 .

الجدول رقم (07): اختبار تأثير المهنة على إجابات محاور الدراسة

Sig.	F	متوسط المربعات	Df	مجموع المربعات	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	مج. محور 1.
,088	2,581	32,119 12,446	2 42 44	64,237 522,741 586,978	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	مج. محور 1.
,541	,623	12,563 20,155	2 42 44	25,126 846,519 871,644	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	مج. محور 2.
,512	,681	11,119 16,335	2 42 44	22,237 686,074 708,311	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	مج. محور 3.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق القيم المعنوية الإحصائية لاختبار التحليل الأحادي ANOVA بحيث:

– قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المهنة على إجابات العينة على المحور الأول مساوية للقيمة 0.088 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المهنة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الأول.

– قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المهنة على إجابات العينة على المحور الثاني مساوية للقيمة 0.541 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المهنة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثاني.

– قيمة المعنوية الإحصائية بالنسبة لمتغير المهنة على إجابات العينة على المحور الثالث مساوية للقيمة 0.512 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المهنة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثالث.

– اختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة
نضع الفرضيتين:

H_0 : لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

H_1 : يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على محاور الدراسة الثلاثة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الجدول رقم (08): اختبار تأثير سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة

Sig.	F	متوسط المربعات	Df	مجموع المربعات	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	محور 1.
,685	,499	6,895 13,812	3 41 44	20,685 566,293 586,978	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	محور 2.
,713	,458	9,426 20,570	3 41 44	28,277 843,368 871,644	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	محور 3.
,563	,690	11,345 16,446	3 41 44	34,036 674,275 708,311	بين المجموعات مع المجموعات المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ أن القيم المعنوية الإحصائية لاختبار تحليل الأحادي ANOVA بحيث:

– قيمة المعنوية الإحصائية مساوية للقيمة 0.685 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الأول.

— قيمة المعنوية الإحصائية مساوية للقيمة 0.713 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثاني.

— قيمة المعنوية الإحصائية مساوية للقيمة 0.563 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة بالنسبة للمحور الثالث.

من خلال ما تم التطرق إليه من عرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة لمختلف المتغيرات المدروسة نستخلص بأن هناك تطور مقبول لمهنة التدقيق في الجزائر في ظل التطورات العالمية للمهنة، وكان لهذا التطور تأثير في ممارسة المهنة وطنيا وذلك من خلال إصدار قوانين ومراسيم للتنظيم والارتقاء بمستوى ممارسة المهنة وإصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA المستندة إلى المعايير الدولية ISA وفق ما يتلائم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية وبالتالي ساهم هذا التطور في تحسين الأداء المالي.

5. خاتمة:

إن التطور الكبير لبيئة الأعمال الاقتصادية جعل المؤسسات بحاجة إلى معرفة دقة وموثوقية مركزها المالي من أجل الوقوف على مدى قدرة أدائها المالي على المنافسة والبقاء ومواكبة التطورات المستمرة من خلال تحسينه، الأمر الذي يسمح لها بالنمو والاستمرارية، هذا ما توفره مهنة التدقيق التي هي الأخرى تسعى دائما إلى تطوير إجراءات معاييرها لتلبية احتياجات مستخدميها، وهذا ما عاجلته دراستنا انطلاقا من إبراز تطور مهنة التدقيق في الجزائر في ظل التطورات العالمية للمهنة.

تناولت هذه الدراسة تحليلا وعرضا تفصيليا للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسة ميدانية على مستوى مكاتب المهنيين والمهتمين بمهنة التدقيق ويمكن إيجاز ذلك على النحو التالي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتطورات المهنة عالميا.
 - تقييم الأداء المالي هو تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومعرفة مدى قدرتها على مواجهة المستقبل.
 - أدى تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى تحسين الأداء المالي وذلك من خلال معايير ممارسة المهنة.
- وفي الأخير ومن خلال النتائج المتحصل عليها يمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- ✓ يجب تفعيل النصوص القانونية والتنظيمية وهذا من أجل أن تكون الممارسة المهنية تساهم بارتقاء مستوى التطلعات الوطنية في مواكبة التطورات العالمية؛
- ✓ ضرورة تبني معايير التدقيق الدولي ISA حتى تكون الإضافات التي استحدثها القانون 10-01 في مستوى تطورات المهنة عالميا؛
- ✓ يجب العمل على تطبيق القوانين والمراسيم المرتبطة بالمهنة على أرض الواقع والعمل بها من أجل تحقيق مستويات أكبر من الأداء في المؤسسات.

6. قائمة المراجع:

أولا: باللغة العربية

- القانون 10-01. (2010). القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم 91-08. (1991). المرسوم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.
- تمار خديجة. (2017). تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية-. مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية .
- رأفت سلامة محمود؛ أحمد يوسف كلبونة؛ عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري (المجلد الطبعة الأولى). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- محمد بوتين. (2002). المراجعة ومراقبة الحسابات: من النظرية إلى التطبيق (المجلد الطبعة الثانية). بن عكنون، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

ثانيا: باللغة الأجنبية

- Bouquin. (2008). **Le contrôle de gestion** (Vol. 8e édition, PUF).
- Voyer. (1999). **le tableau de bord de gestion et indicateurs de Performance**. édition Pug.

6. ملاحق:

الملحق رقم 01: Fiabilité

- [Jeu_de_données1] C:\Users\FUJITSU\Desktop\sav
- Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,773	33

الملحق رقم 02: Kolmogorov-Smirnov Z

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
مج. المحور 1.	,085	45	,200*	,976	45	,483
مج. المحور 2.	,128	45	,074	,923	45	,007
مج. المحور 3.	,139	45	,037	,955	45	,091
المجموع الكلي للقياس	,130	45	,067	,974	45	,437

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 03 : Corrélations de Pearson

		المجموع الكلي للم قياس	مج. محور. 1	مج. محور. 2	مج. محور. 3
المجموع الكلي للم قياس	Corrélation de Pearson	1	,734**	,773**	,707**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	45	45	45	45
مج. محور.1.	Corrélation de Pearson	,734**	1	,380*	,306*
	Sig. (bilatérale)	,000		,010	,041
	N	45	45	45	45
مج. محور.2.	Corrélation de Pearson	,773**	,380*	1	,270
	Sig. (bilatérale)	,000	,010		,073
	N	45	45	45	45
مج. محور.3.	Corrélation de Pearson	,707**	,306*	,270	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,041	,073	
	N	45	45	45	45

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 04 : اختبار الأحادي البسيط T Test

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مج. المحور.1.	45	3,8205	,89851	,14685
مج. المحور.2.	45	3,9414	,81588	,12162
مج. المحور.3.	45	3,9825	,77126	,11497

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
مج. المحور.1.	78,818	44	,000	3,8205	3,3867	4,2919
مج. المحور.2.	102,287	44	,000	3,9414	3,1839	4,2480
مج. المحور.3.	123,790	44	,000	3,9825	3,1303	4,6046