

العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية: دراسة ميدانية

Contributing factors in the trend of the Algerian external audit firms to provide Consulting Services : An Empirical Study

نور الدين مزياني (*)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة – الجزائر

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة وأهمية الخدمات الإستشارية المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية، و مدى مساهمة مجموعة من العوامل في توجه تلك المكاتب إلى تقديم الخدمات الإستشارية. لتحقيق أهداف الدراسة و اختبار فرضيتها، قام الباحث بتصميم إستبيان موجه إلى مسؤولي عينة مكونة من 85 مكتب تدقيق، و إعتد أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لبيانات الدراسة، ولإختبار فرضيتها. توصلت الدراسة إلى إثبات مساهمة مجموعة من العوامل المتعلقة بالمحيط الإقتصادي المحلي والدولي، وأخرى تخص المحيط المهني، في توجه تلك المكاتب إلى تقديم مزيج من الخدمات الإستشارية، تشتمل أساسا على الخدمات الضريبية، المالية، و القانونية ؛ غير أن النتائج تشير إلى أن مساهمتها في الدخل الإجمالي لتلك المكاتب تعد ضعيفة بالمقارنة مع حجم الخدمات المؤداة.

الكلمات المفتاح : تدقيق خارجي، خدمات إستشارية، إستقلالية المدقق الخارجي، قانون 01/10.

تصنيف JEL : M41, M 42, C12 .

Abstract : The purpose of this study is to identify the nature and the importance of consulting services provided by the Algerian external audit Firms, and the contribution of some factors in trend of these Firms to provide consulting services. To achieve the objectives of this study, and test its hypothesis, a questionnaire had been made, and it was distributed to a sample of 85 Audit firms. The descriptive and the inferential statistical techniques were applied to describe and analyze collected data and test of hypothesis study. The study was demonstrated the contribution of various factors related to local and international economic environment, and the others concerning to the professional environment, in the trend of these firms to provide a mix of consulting services, include services tax, financial, and legal; However, the results show that the contribution of these services in global income of those firms is weak, compared to the volume of the services provided.

Keywords : External audit, Consulting services, The external auditor independence, Law 10/01.

Jel Classification Codes : M41, M 42, C12.

1- تمهيد :

لقد تطورت إحتياجات المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي، و أصبحوا لا ينتظرون من المدقق الخارجي التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية للمنشأة فقط، بل أن يقوم أيضا بتقييم طريقة تسيير المنشأة، وتحديد الأعمال غير المشروعة وحالات الغش الممكنة التي ارتكبتها الإدارة؛ وكذلك أن يقوم المدقق بتفسير البيانات المالية، بما يُمكن المساهمين والمستثمرين المحتملين من تقييم ما إذا كان الإستثمار في المنشأة مجد أو لا. بينما تنتظر الإدارة من المدقق الخارجي المساهمة في الإرتقاء بالأداء المستقبلي للمنشأة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال المساعدة في تصميم النظم المستخدمة في المنشأة، وتوفير المعلومات الملائمة للإدارة و توجيهها لإتخاذ القرارات الصائبة.

إستجابة للتوقعات العالية لدى المستفيدين من خدمات المدقق الخارجي، تبنت مهنة التدقيق في جيلها الرابع من التطور مقارنة جديدة تتمثل في توسيع تشكيلة الخدمات المهنية للمدقق ومسؤولياته إلى تقديم الخدمات التي تضيف قيمة للعملاء، وترتبط بمخاطر أعمالهم، وعدم الإقتصار فقط على خدمات المحاسبة و المصادقة على الحسابات. لذا نجد أن مكاتب التدقيق الكبرى في العالم تتسابق لتقديم مزيج من الخدمات الأخرى غير التدقيقية لعملائها، تتمثل -أساسا- في الخدمات الإستشارية المختلفة، في ظل ما تتميز به هذه المكاتب ذات الأصول الأمريكية من تنظيم محكم، واستخدام أدوات وأساليب عمل متقدمة، إضافة إلى إنتشارها العالمي الواسع؛ وقد شجع على ذلك طبيعة سوق الخدمات الإستشارية التي تتميز بأنها سوق مفتوحة لا تخضع لضوابط قانونية ومعايير صارمة بالمقارنة مع سوق الخدمات التدقيقية، وإنما تخضع إلى مدونات أخلاقيات المهنة بشكل رئيسي.

لقد أوضحت أتعاب الخدمات الاستشارية تساهم بشكل ملحوظ في رقم أعمال مكاتب التدقيق خاصة الكبيرة ؛ ففي الولايات المتحدة الأمريكية انتقلت حصة الخدمات الاستشارية ضمن مداخل مكاتب التدقيق الكبيرة من 12% إلى 32% خلال سنوات التسعينات، وقد تجاوزت في بعض الأحيان قيمة أتعاب الخدمات الاستشارية قيمة خدمات التدقيق، كما حصل مع مكتب Arthur Andersen.

تؤكد العديد من الدراسات أن توجه مكاتب التدقيق إلى تأدية الخدمات الاستشارية هو بمثابة إستجابة منها للتغيرات الهامة في بيئة الأعمال منذ عقد الثمانينات، ورغبة لدى هذه المكاتب في مواكبتها والتأقلم معها من أجل البقاء في سوق مهنة التدقيق. وفي هذا السياق، فقد أظهرت دراسة **الجفري والعنقري (2008)** أن تفشي ظاهرة إنخفاض أتعاب التدقيق المالي (مراجعة الحسابات) في المملكة العربية السعودية يعد من أهم العوامل التي ساهمت في إتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية، ومن ذلك الخدمات الاستشارية، سعياً منها لإيجاد مصادر دخل إضافية¹، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة **Coulier (2006)**، والتي أكدت أن هناك علاقة عكسية بين مستوى أتعاب التدقيق المالي ومستوى أتعاب تأدية الخدمات الاستشارية، حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى رفع أتعاب الخدمات الاستشارية لتعويض الجهد المبذول منها في إنجاز مهام التدقيق المالي ؛ و هو ما تدل عليه نسب أتعاب الخدمات الاستشارية العالية المحققة من قبل شركات التدقيق الكبرى بالمقارنة مع نسب أتعاب عمليات التدقيق، فقد وصلت لدى KPMG، Arthur Andersen (سابقاً)، و PriceWaterhouse إلى حوالي 50% من أتعاب التدقيق².

لقد دفعت المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق الصغيرة، وما نتج عنها من إنخفاض أتعاب التدقيق، إلى توسيع نطاق خدماتها لتشمل الخدمات الاستشارية رغبة منها في التميز في سوق التدقيق، بإعتبار أن خدمات التدقيق (التدقيق المالي) هي خدمات متشابهة لدى كافة مكاتب التدقيق المتماثلة، وهذا هو المدخل الذي مكن مكاتب التدقيق الكبيرة من احتكار السوق (نسبياً)، خاصة مع سمعتها الطيبة على المستوى الدولي نتيجة الجودة العالية لخدماتها. وقد أوضحت دراسة **Stefani & Bleibtreu (2012)** أن عدم تقديم الخدمات الاستشارية من شأنه تخفيض مداخل شركات التدقيق، وهذا ما يؤدي إلى وضعية عدم التوازن في عدد تلك الشركات في سوق التدقيق، ولهذا تجتهد هذه الشركات في تقديم خدمات استشارية لعملائها لتجنب تركيز السوق في عدد محدود من الشركات، وبالتالي تحافظ على مركزها التنافسي، خاصة مع زيادة حالات الاندماج بين شركات التدقيق³. وقد ذكرت دراسة **Raffournier & Schatt (2011)** أن ثلاث شركات تدقيق عالمية وهي : Ernst & Young، KPMG، PwC، تمكنت من السيطرة على 90% من عمليات التدقيق، و تتقاسم فيما بينها ما يقارب 95% من الأتعاب، وهذا خلال الفترة 2002-2009⁴.

عامل آخر كان له دور في توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية ألا وهو رغبة هذه المكاتب في تحسين معرفتها بالصناعة التي ينتمي إليها عملاء الخدمات التأكيدية، وبالتالي زيادة قدرة المدقق الخارجي على إصدار أحكام مهنية سليمة حول حسابات هؤلاء العملاء؛ فتقديم مثل هذه الخدمات له أثر إيجابي على سمعة مكتب التدقيق، وعلى جودة مهام التدقيق المالي، وتساهم في تخفيض تكاليفها⁵. إن تقديم مكتب التدقيق للخدمات الاستشارية من شأنه تخفيض تكلفة الخدمات التأكيدية، تحت تأثير إقتصادات الحجم، بإعتبار أن المدقق الخارجي كثيراً ما يستخدم معلومات مشتركة عند تأديته للخدمات التأكيدية و الخدمات الاستشارية لمجموعة مختلفة من العملاء ينتمون إلى نفس الصناعة، خاصة تلك المعلومات المتعلقة بطبيعة نظم الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة.

لقد سادت في العقدين الأخيرين نظرة سلبية نحو مكاتب التدقيق بأنها لا تساهم في تطوير المؤسسات، وأن هذه المكاتب لا تستجيب بشكل جيد لإحتياجات العملاء، من خلال تقديم خدمات ذات قيمة مضافة⁶؛ وهذا ما يفسر سعي الجهات الحكومية في الكثير من البلدان إلى استعادة السيطرة على مهنة التدقيق وفرض قيود على المهنيين. كان هذا الموقف عامل مهم في توجه مكاتب التدقيق إلى توسيع نطاق خدماتها لتشمل الخدمات الاستشارية وخدمات أخرى، وذلك سعياً منها للإبقاء على الدور الرئيسي للمهنيين في تنظيم المهنة و خدمة المجتمع، و تقديم نفسها على أنها البديل الأفضل عن مكاتب الاستشارة المتخصصة، و هذا ما تعكسه الإستراتيجيات والسياسات المتبعة من قبل شركات التدقيق المختلفة للترويج لخدماتها المهنية المتنوعة.

أشار الباحث **قريط (2008)**⁷ إلى عامل آخر في توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية، ألا وهو توفر المهارات والمعارف والخبرات لدى المدققين، الذين اعتادوا على استخدامهم والتعامل معها بمهارة، إضافة إلى خبرة المدقق المتراكمة والناجمة عن تنفيذه عمليات التدقيق المالي القانوني، والتي تؤهله مثلاً لتصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية وإستخلاص النتائج.

تعرضت النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر⁸ إلى الخدمات الاستشارية بشكل صريح و واضح، وذلك في عدة مواضع من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وحددت حالات المنع منها في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات. نصت المادة (19) من القانون المذكور أنفاً على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. وهذا ما يدل على إعتراف المشرع الجزائري بأهمية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا كانت لم تكن مهمته الأصلية في المؤسسة هي محافظة الحسابات. كما نصت المادة (37) من هذا القانون على أنه " لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى

أي أجره أو إمتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته"، وعليه فلا يسمح المشرع لمحافظ الحسابات بتقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تدرج ضمن مهمة التدقيق المكلف بها، ويتقاضى عليها أتعاب. بينما تناولت المادة (65) من القانون 01/10 مجموعة من الممنوعات على محافظ الحسابات، و منها "ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها".

من خلال إستقراء المواد المذكورة أعلاه، يتضح أن المشرع الجزائري اقتدى بالتجربة الفرنسية في هذا الجانب أيضا، إذ اعتنى بشكل كبير بعنصر إستقلالية المدقق، حيث منعه من تقديم أية خدمات أخرى لا تدرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، بل إنه شدد من خلال المادة (67) على منع مختلف المهنيين من القيام بأية مهام لمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أو لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية مثل مسك المحاسبة، إستشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة ؛ ويدل ذلك على الإهتمام البالغ من الجهات الوصية على تحقيق إستقلالية مهنة المحاسبة والتدقيق، وحمايتها من كل ما يؤدي إلى الشك في حيادها ونزاهتها، حتى ولو كان في إطار تأدية خدمات غير تدقيقية. ولهذا، يمكن اعتبار إستقلالية المدققين في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق.

إن فتح سوق التدقيق والخدمات الإستشارية في الجزائر، وإعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق الأجنبية بإمكانية ممارسة نشاطها في الجزائر بشكل مباشر ورسمي، أجبر مكاتب التدقيق الجزائرية على تغيير أساليب عملها وإعادة النظر في تشكيلة خدماتها بتقديم الخدمات الإستشارية المختلفة لعملائها، وعدم الإعتماد على أتعاب خدمات التدقيق المالي ومسك المحاسبة، لرفع تحدي المنافسة الشديدة من مكاتب التدقيق الأجنبية التي تفوقها خبرة وسمعة و تنظيمًا.

يعتقد الباحث أن هناك حاجة ملحة إلى القيام بدراسة استكشافية لتقدير وضعية سوق الخدمات الإستشارية في الجزائر، و الخروج بنتائج عملية تفيد في ترقية مهنة التدقيق، وتفعيل دورها المحوري في المنظومة الإقتصادية الجزائرية. وعليه، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

ما هي العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية، إلى جانب الخدمات المهنية الأخرى ؟

تحاول هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

- تشخيص واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ضوء الإصلاحات المهنية الأخيرة ؛
- تحديد أهمية الخدمات الإستشارية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق في الجزائر بالمقارنة مع خدمات المصادقة على الحسابات ؛
- معرفة طبيعة الخدمات الإستشارية المؤداة من قبل مكاتب التدقيق الجزائرية لعملائها ؛
- تحديد العوامل وراء توجه مكاتب التدقيق الجزائرية لتقديم مثل هذه الخدمات لعملائها.

قمنا بتحديد الفرضية التالية لتكون منطلقا لدراستنا هذه، نوجزها فيما يلي :

"يعود إتجاه مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية إلى جانب خدمات المصادقة على الحسابات إلى عملائها إلى عوامل تتعلق ببيئة التدقيق في الجزائر، وما تشهده من تحولات وتحديات."

لدراسة إشكالية الدراسة المستمدة من واقع بيئة التدقيق في الجزائر، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة، الذي يمكننا من تحليل و تفسير حالة مكاتب التدقيق و وضعية سوق الخدمات الإستشارية في الجزائر، و ذلك بالإستناد إلى مختلف الأدبيات و المساهمات في مجال التدقيق الخارجي.

II- الطريقة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب التدقيق الجزائرية التي تمارس مهنة التدقيق الخارجي في ثلاث ولايات من الشرق الجزائري وهي، سكيكدة، قسنطينة، وعنابة. تم إختيار هذه الولايات لتكون مجالا جغرافيا للدراسة وذلك لتوفرها على نسيج واسع من المؤسسات الإقتصادية والمالية، جعلها بمثابة أقطاب إقتصادية مهمة، مما سمح بوجود طلب كبير على الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق ؛ وهذا ما يؤكد العدد الكبير لهذه المكاتب العاملة بتلك الولايات و المقدّر بـ: 199 من أصل 400 مسجلة بالمصنف الجهوي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالشرق(سابقا). من جهة أخرى، فإن الدراسة على منطقة جغرافية واسعة تسمح برسم طبيعة الواقع العملي والمهني للمهنة في الجزائر. إعتدنا على الإستبيان للحصول على بيانات الدراسة الميدانية، وقد تم توزيعها على عينة مكونة من 85 مكتب وشركة. تم إسترجاع 71 إستبيان صالحة للإستعمال. تم توجيه الإستبيان مباشرة إلى مدير مكتب أو شركة التدقيق، وذلك للحصول على معلومات ذات مصداقية عن نشاط المكتب أو الشركة.

إعتمدنا في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين رئيسيين من الأدوات هما :

أ- **المسح المكتبي :** و ذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم الحصول عليها من خلال بعض الكتب المتخصصة في مجال التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الدراسات السابقة حول الموضوع.

ب- **الإستبيان :** و ذلك لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة، حيث تم تصميمها و توزيعها على عينة الدراسة، مع الإشارة إلى الإستعانة بالمقابلات الشخصية مع بعض أصحاب المكاتب الخاضعة للدراسة لمعرفة المزيد عن واقع ممارسات المهنيين في الجزائر، وكذا لإزالة أي غموض بخصوص أهداف الدراسة و الأسئلة الواردة في الإستبيان.

✓ **القسم الأول :** وهي البيانات الديموغرافية لمسؤولي مكاتب التدقيق و شركات التدقيق المكونة لعينة الدراسة ؛

✓ **القسم الثاني :** يحتوي على بعض الأسئلة، تخص المعلومات العامة عن مكتب أو شركة التدقيق ؛

✓ **القسم الثالث :** يهدف هذا القسم من الإستبيان إلى تحديد مدى مساهمة مجموعة من العوامل في توجه مكاتب وشركات التدقيق الخارجي في الجزائر إلى تقديم الخدمات الإستشارية. وأستخدم مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي لبيان درجة مساهمة كل عامل من العوامل المذكورة، وذلك من وجهة نظر مسؤولي مكاتب وشركات التدقيق المكونة للعينة، وقد خُصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خصص للإجابة "موافق بشدة" (5 درجات، و " موافق" (4 درجات، والإجابة " لا أدري" (3 درجات، والإجابة " غير موافق" درجتين (2)، وأخيرا الإجابة " غير موافق بشدة" درجة واحدة (1). وقد تم حساب درجة أهمية العوامل المقترحة من طرف الباحث، عن طريق حساب المتوسطات، وتم وضع سلم يتكون من خمسة فئات، للتعبير عن الدرجة الوصفية لأهمية تلك العوامل. تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5-1=4)، ثم قسمته على عدد الفئات (4=5÷0.8)، وهو يمثل مدى الفئة، والذي يتم إضافته لكل حد أدنى من الفئة بالتدرج، ابتداءً من 1 الحد الأدنى للفئة الأولى.

و لغرض إختبار الإتساق الداخلي للإستبيان بشكل عام، إستخدم الباحث معامل ألفا كرومباخ (Alpha Cronbach). وعند تطبيق إختبار الثبات على أسئلة القسم الثالث للإستبيان، بلغت قيمة معامل ألفا، 0,9654 وهي قيمة تطمئن على مصداقية أداة الدراسة.

بعد جمع البيانات الثانوية قمنا باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالإستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، وهي :

أ- **الإحصاء الوصفي :** استخدمت النسب المئوية و التكرارات لوصف الخصائص الديموغرافية للمستجوبين، وكذلك الخصائص التنظيمية للمكاتب المكونة لعينة الدراسة، إضافة إلى إستخدام المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لترتيب وبيان درجة مساهمة العوامل المذكورة في توجه هذه المكاتب إلى تأدية خدمات إستشارية لعملائها ؛

ب- **إختبار T للعينة الواحدة من طرف واحد (One simple T-test) :** لإختبار مجموعة من عوامل يفترض مساهمتها في توجه مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية لتقديم الخدمات الإستشارية، كما هو مبين في القسم الثالث من الإستبيان.

III. النتائج ومناقشتها:

1. وصف خصائص المستجوبين :

1-1- المركز الوظيفي : نلاحظ من الجدول رقم (1) أن 59,15% من المستجوبين هم من محافظي الحسابات، بينما تمثل نسبة الخبراء المحاسبين المستجوبين نسبة 40,85% ، وهذا ما يدل على أهمية آراء المستجوبين، وإمكانية تزويدنا بصورة حقيقية عن واقع سوق الخدمات الإستشارية المقدمة من طرف المدققين الخارجيين الجزائريين، وذلك أن الإستبيان تم الإجابة عليه من طرف نسبة مهمة من فئة الخبراء المحاسبين، الذين لديهم تجربة أكثر ومعرفة أعمق بهذا السوق، باعتبارهم أكثر تأدية للخدمات الإستشارية من محافظي الحسابات.

2-1- أعلى مؤهل علمي : يبين الجدول رقم (1) أن أغلبية المستجوبين يحملون شهادة ليسانس، بنسبة 74,65% ، وتمثل نسبة حملة شهادات الماجستير أو الدكتوراه 22%. ويعتقد الباحث أن الحد الأدنى المطلوب للتأهيل العلمي لممارسة المهنة متوفر في أغلب المستجوبين، وأن هناك مؤشر على توجه فئة حملة الشهادات العليا إلى ممارسة مهنة التدقيق والمحاسبة، مما يرفع مستوى كفاءة المهنة في الجزائر، خصوصا الجمع بين الكفاءة العلمية للمدقق من خلال التكوين النظري المتواصل، والكفاءة العملية من خلال الممارسة الميدانية.

3-1- التخصص : يوضح الجدول رقم (1) أن كل المهنيين المستجوبين يحملون شهادات أكاديمية في تخصص العلوم المالية أو المحاسبة، وهذا أمر منطقي بالنظر إلى أن النصوص القانونية تشترط ذلك، للقبول في الترخيص المهني الضروري للحصول على الإعتماد القانوني لممارسة المهنة. ويعتقد الباحث أن حاملي الشهادات في تخصصات المحاسبة والعلوم المالية أقدر من غيرهم على ممارسة مهنة التدقيق وتأدية الخدمات الاستشارية ذات الطابع المالي، بالنظر إلى اكتسابهم معارف نظرية كافية في المحاسبة، التدقيق، القانون، والإدارة ضمن مسارهم الدراسي، وبالتالي فليس هناك حاجة ملحة لإجرائهم تكويناً نظرياً قبل ممارسة التدقيق على الأقل، وإنما هم في حاجة إلى تدريب مهني. ويمكن الإعتماد على الدورات التكوينية الدورية كأسلوب للتكوين المتواصل لتحسين الكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق.

4-1- الجنس : يشير الجدول رقم (1) إلى أن 95,77% من المستجوبين هم ذكور، وهذا يدل على عدم إقبال المرأة (طوعياً) على العمل في مجال التدقيق الخارجي، وتفضيلها العمل في أسلاك أخرى مثل التعليم. في تقديرنا، يمكن أن يفسر ذلك بصعوبة المهنة على المرأة بالنظر إلى طبيعة عمل التدقيق الخارجي، والذي يتميز بكثافة الأعمال خلال السنة، وما تتطلبه من تنقلات لإنجاز المهام المكلف بها؛ أضف إلى ذلك أن عمل التدقيق والاستشارة يتطلب توفر صفات ذاتية في المدقق، مثل: الشجاعة، الثقة في النفس، قوة التحمل، والحزم لمواجهة أية محاولة ترمي إلى التأثير على نتائج المهام المنجزة، وهو ما يصعب تحقيقه في المرأة، التي يمكن أن تستجيب للضغط.

5-1- العمر : يشير الجدول رقم (1) إلى أن 80,28% من المستجوبين لا تقل أعمارهم عن 45 سنة، ويلاحظ على التوزيع العمري أن أغلبهم ذوي تجارب مهنية معتبرة، وبعضهم مارس مهام إدارية لفترة طويلة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية في أقسام التدقيق الداخلي، المالية، والمحاسبة، وهو مؤشر جيد على وجود تأثير إيجابي لأعمار هؤلاء المدققين في التطبيق الجيد لقواعد ومبادئ المهنة.

6-1- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق : يوضح الجدول رقم (1) أن المدققين المستجوبين يتمتعون بخبرات معتبرة من حيث عدد سنوات ممارسة مهنة التدقيق، حيث أن 69,01% منهم لا تقل عدد سنوات خبرتهم عن 15 سنة، بينما نجد أن 18,31% يتمتعون بخبرة تتراوح بين 10 سنوات وأقل من 15 سنة. وذلك أن الكثير من المستجوبين قد مارسوا مهنة التدقيق والمحاسبة ضمن الشركة الوطنية للمحاسبة (SNC) سابقاً. يعتقد الباحث أن ارتفاع عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق للمهنيين المستجوبين مؤشر جيد على توفر الخبرة الطويلة في من يقومون بتأدية الخدمات الاستشارية، وذلك أن هذه المهنة تحتاج إلى فترة طويلة حتى يصبح المدقق ماهراً، فكلما تعددت الحالات والمواقف ازدادت الخبرة والمعرفة لدى المهنيين بأحوال قطاع الأعمال، وكيفية التعامل بفعالية مع مختلف الظروف والتحديات.

2. وصف خصائص مكاتب/شركات التدقيق المكونة للجنة :

1-2- نوع المكتب : يتضح من الجدول رقم (2) أن 90% من عينة الدراسة تتكون من مكاتب تدقيق فردية يمارس أصحابها نشاط التدقيق والمحاسبة والاستشارات لحسابهم الخاص بناء على اعتماد قانوني، بينما تمثل شركات التدقيق 9,86%. وهذا ما يدل على ضعف تركيز مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وتفضيل المدققين الجزائريين العمل بشكل فردي عوض إنشاء شركات تدقيق. يمكن أن يقلل هذا الأسلوب من فرص حصول تلك المكاتب على عمليات تدقيق ضخمة، والفوز بعقود لتأدية خدمات استشارية ذات عائد مرتفع، لصالح شركات التدقيق الكبرى المحلية والأجنبية. يعتقد الباحث أن هذا الخيار ناتج عن الأنانية التي أصابت الكثير من ممارسي المهنة في الجزائر، وغياب روح العمل الجماعي، ورغبة كل مكتب في السيطرة على أداء خدمات التدقيق والاستشارات لعدد أكبر من المؤسسات والهيئات. كما أن التبعات القانونية والآثار الجبائية السلبية ساهمت في نفور المهنيين عن تنظيم أنفسهم في شكل شركات.

2-2- سنوات التأسيس : يشير الجدول رقم (2) إلى أن 60,56% من المكاتب وشركات التدقيق المكونة لعينة الدراسة تم إنشاءها خلال الفترة 1992-2000، بينما شهدت الفترة 2001-2005 ركوداً في وتيرة تأسيس مكاتب وشركات التدقيق، لترتفع (نسبياً) هذه الوتيرة خلال الفترة 2006-2010. وهذا ما يدل على التأثير الواضح للقانون السابق (08/91) المنظم للمهنة، حيث ساهم في إعادة تنظيم المهنة، وعزز من استقلاليتها المهنية، وفتح المجال لإنشاء مكاتب وشركات تدقيق خاصة بشكل أقل تعقيداً مما سبق، في فترة عرفت تنامي القطاع الخاص، وتطبيق إصلاحات على المؤسسات العمومية، و تنامي الحاجة إلى عدد كبير من المكاتب لتغطية الطلب على خدماتها.

3-2- عدد الموظفين العاملين بالمكتب/الشركة : يبين الجدول رقم (2) أن ما يقارب 86% من عينة الدراسة لا يتجاوز عدد الموظفين العاملين بها ست (6) أشخاص وهو يعكس بالضرورة الحجم المتواضع لأغلب مكاتب التدقيق في الجزائر باعتبارها مكاتب فردية لا يمكن لأصحابها توظيف عدد أكبر من المتخصصين لأسباب اقتصادية. وهذا ما يؤكد على أن قلة عدد الموظفين في مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية، في ظل تنوع الخدمات المهنية وارتفاع الطلب عليها، يضع العاملين بها تحت ضغط نفسي قوي، مما ينعكس سلباً على جودة خدماتها المهنية المقدمة.

2-3- هل للمكتب علاقة شراكة مع مكتب تدقيق آخر ؟ وجدنا أن أغلب مكاتب التدقيق المكونة لعينة الدراسة تعتمد على إمكانياتها الخاصة، ولا تدخل في شراكة مع مكاتب تدقيق أخرى لتأدية مختلف الخدمات المهنية بما فيها الخدمات الإستشارية. وهذا ما يؤكد النتيجة المتوصل إليها سابقا، والتي مفادها أن المهنيين الجزائريين يفضلون العمل الفردي عوض تنظيم أنفسهم في شركات مهنية أو عقد علاقات تعاون لتقديم خدمات مهنية بجودة عالية. إن إستمرار الوضعية الحالية لمكاتب التدقيق لا يساهم في ترقية جودة الخدمات المهنية في الجزائر، وسيحتم على المؤسسات الكبيرة اللجوء إلى مكاتب التدقيق و الإستشارة الأجنبية للحصول على الخدمات الإستشارية والخدمات الأخرى.

2-4- طبيعة الخدمات الإستشارية المقدمة من طرف مكاتب/شركات التدقيق : يشير الجدول رقم(2) إلى أن أهم الاستشارات المقدمة من طرف مكاتب وشركات التدقيق المكونة لعينة الدراسة هي استشارات ضريبية ومالية، وتأتي في المقام الثاني الاستشارات القانونية، التي تقدم من طرف 47 مكتب وشركة من أصل 71، بينما لا تقدم الاستشارات الإدارية إلا من قبل 35,21% من عناصر العينة. يعتقد الباحث أن مزيج الخدمات الإستشارية المقدمة من قبل هذه المكاتب منطقي و ينسجم مع طبيعة عملها الأصلي(التدقيق المالي)، ومع المؤهلات والخبرات المتوفرة لديها. من جهة أخرى، يرجع ضعف الطلب على الخدمات الإستشارية الإدارية والتقنية إلى تفضيل الكثير من المؤسسات والهيئات المختلفة في الجزائر للاستشارات المقدمة من قبل موظفين لديها، و لجوء البعض منها لمكاتب استشارات متخصصة للإستفادة من هذه الخدمات، أين تتوفر الكفاءات المتخصصة في الخدمات الإدارية والتقنية بمستوى عال.

2-5- نسبة مساهمة مداخل الخدمات الإستشارية في الدخل الإجمالي لمكتب/شركة التدقيق : يشير الجدول رقم (2) إلى أن ما يزيد عن 88% من مكاتب التدقيق المكونة لعينة الدراسة تقل نسبة مساهمة الخدمات الإستشارية في دخلها الإجمالي عن 20%، وهي نسبة ضعيفة إذا ما قورنت بحجم الخدمات الإستشارية المقدمة. وترجع هذه الوضعية إلى وجود صعوبة في إقناع طالبي الخدمات الإستشارية بالأتعاب الحقيقية التي تطلبها مكاتب التدقيق الجزائرية، و المقابلة للجهد المبذول؛ بل إن البعض منها لا تتمكن من تحصيل أتعاب الخدمات الإستشارية، وقد تقدمها بدون مقابل إذا ما اقترن تقديمها بتأدية خدمة مسك المحاسبة. كما أن الكثير من هذه المكاتب تفضل التركيز على الخدمات المهنية الأخرى مثل خدمات مسك المحاسبة والتدقيق التعاقدية.

3. تحليل آراء المستجوبين حول مدى مساهمة مجموعة من العوامل في توجه مكاتب التدقيق الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية :

يقدم الجدول رقم (3) ملخصا للوصف الإحصائي لآراء وتصورات المستجوبين، و بصورة عامة يتبين ما يلي:

- هناك إتفاق تام بين أغلب المستجوبين على أن ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الإستشارية في الجزائر كان عامل ذا تأثير قوي جدا في توجه مكاتب التدقيق الجزائرية إلى تقديم مجموعة من الخدمات الإستشارية للمؤسسات ومختلف الهيئات والمنظمات. وقد بلغ متوسط إجابات المستجوبين 4,239 من أصل 5 وبنحرف معياري يقدر بـ 1,006 ؛ وتختلف هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الجفري و العنقري (2008)، التي أظهرت أن هذا العامل كان له تأثير متوسط في إتجاه مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية نحو توسيع تشكيلة الخدمات المهنية. وهذا ما يدل على أن سوق الخدمات الإستشارية في الجزائر لا يزال سوقا غير ناضج، حيث أن تقديم الخدمات الإستشارية يكاد ينحصر في مكاتب التدقيق، بالرغم من وجود طلب مرتفع على هذه الخدمات، خصوصا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- يعتبر أغلب المستجوبين أن العاملين الرابع(4) والتاسع(9) لهما تأثير ضعيف الأهمية في توجه مكاتب التدقيق الجزائرية إلى تأدية الخدمات الإستشارية لعملائها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما 2,366 و 2,154 على التوالي. وهو ما يدل على أن محفظة عملاء الخدمات الإستشارية تتشكل -أساسا- من المؤسسات الاقتصادية والمالية. كما أن أغلب المستجوبين لا يوافقون على أن العملاء يقبلون أتعاب الخدمات الإستشارية، حتى في حال إرتفاعها، بل بالعكس يرون أنه من الصعوبة بمكان إقناعهم، فهم يعتبرونها مرتفعة، وإن كانت تعكس تلك الأتعاب أهمية الخدمات المقدمة والجهد المبذول من طرف مكتب التدقيق، بل إن قيمة الأتعاب التي يطلبها المكتب عادة ما تدفع الكثير من طالبي تلك الخدمات إلى الإعراض عنها كليا؛
- اختلفت آراء المستجوبين حول أهمية العوامل التالية : الثامن، الحادي عشر، والرابع عشر في توجه مكاتب التدقيق الجزائرية لتقديم الخدمات الإستشارية، وهذا ما تدل عليه قيم الإنحرف المعياري المحسوبة (1,070، 1,187، و 1,241 على التوالي) ؛ إلا أن قيم المتوسطات الحسابية لإجاباتهم (وهي 2,647، 2,183، و 2,873 على التوالي) تظهر أن العوامل السابقة ذات أهمية متوسطة عموما، وهذا ما يتفق مع نتائج دراسة الجفري و العنقري (2008) و دراسة قريط (2008)، حيث أظهرت أن محدودية المعايير والأنظمة المهنية التي تحكم تقديم الخدمات الإستشارية بالمقارنة مع الخدمات التأكيدية (العامل الثامن) لم تكن دافعا قويا لإتجاه مكاتب التدقيق إلى تقديم الخدمات الإستشارية، بإعتبار أن عمل المدقق الخارجي تحكمه مبادئ وقواعد عامة (الإستقلالية، النزاهة، الموضوعية، السرية،...) يجب إحترامها، مهما كانت طبيعة الخدمات المهنية المقدمة. كما أكد كل من Coulier (2006)، و Schatt & Raffournier (2011) أن إرتفاع أتعاب الخدمات الأخرى بالمقارنة مع الخدمات التدقيقية، و اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب التدقيق العالمية للإستفادة من

الخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب، كان لهما تأثير قوي في دفع مكاتب التدقيق الصغيرة إلى تقديم الخدمات الاستشارية لتجنب وقوع حالة تركيز سوق التدقيق والاستشارات في عدد محدود من المكاتب، خاصة مكاتب التدقيق العالمية (4Big)؛ وهذا ما يعكس أثر إختلاف الإطار التشريعي المنظم لمهنة التدقيق في تحديد مزيج الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، حيث أدى السماح بممارسة المهنة من المكاتب الأجنبية في المملكة العربية السعودية، وفي فرنسا إلى إشتداد المنافسة بين مكاتب التدقيق المحلية والأجنبية، الأمر الذي كان له دور كبير في تطوير الخدمات المهنية، وهو ما لم يحصل في السوق الجزائرية؛

- حظيت بقية العوامل بتأييد قوي من المستجوبين، حيث لا تقل متوسطاتها الحسابية عن 3,591، وهو ما يدل على الأهمية الكبيرة لهذه العوامل في دفع مكاتب التدقيق الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية لعملائها. و نسجل أن العاملين (12) و(15)، كان لهما تأثير أقوى من العوامل الأخرى المماثلة، حيث كان المتوسط الحسابي لكل منهما يتجاوز (4). و يدل ذلك على أن مكاتب التدقيق الجزائرية تستغل خبرتها المتركمة ومعرفتها بواقع المؤسسات الاقتصادية والمالية في إطار مهام التدقيق المالي الإلزامي، وخدمات مسك المحاسبة، في تقديم خدمات إستشارية تتناسب مع ظروفها الداخلية والخارجية؛ خصوصاً أن معظم المدققين الخارجيين المعتمدين كانوا موظفين في المؤسسات العمومية الاقتصادية والمالية، ولديهم تجربة معتبرة فيها خلال المراحل المختلفة التي مرت بهذه الشركات. وذلك في إطار العمل ضمن الشركة الوطنية للمحاسبة (SNC). وفي الحقيقة، أن هذه الخبرة تفيد كثيراً المؤسسات الجزائرية من خلال تثمين المعارف والخبرات الموجودة لدى المدققين الخارجيين في شكل نصائح وإقتراحات قابلة للتطبيق، ويعود من ناحية أخرى بالفائدة على مكاتب التدقيق في شكل تحسن في مداخلها الإجمالية، وإكتساب معارف ومؤهلات جديدة وتطويرها، أثناء الإحتكاك بالإطارات الكفاءة في المؤسسات والهيئات الطالبة للخدمات الإستشارية. وهذا ما يتفق مع نتائج دراسة قريط (2008)، ودراسة **Sunsunic & Stein (1990)**، اللتين أكدتا أن خبرة المدقق المتركمة والناجمة عن تنفيذه عمليات التدقيق المالي القانوني للعملاء، كانت دائماً دافعا قويا له لتقديم خدمات إستشارية ذات نوعية، لأنها تساعد على تحسين معرفته بالصناعة التي ينتمي إليها العملاء، وبالتالي سيؤثر ذلك إيجابيا على كفاءة المدقق الخارجي. ومن ناحية أخرى، فإن إشتداد المنافسة في سوق خدمات التدقيق الإلزامي، والخوف من تركيز هذا السوق في عدد محدود من مكاتب وشركات التدقيق التي لديها سمعة طيبة وخبرة طويلة، دور مهم في دفع مكاتب التدقيق الأقل شهرة وخبرة إلى السعي لتوسيع مزيج خدماتها المهنية لتشمل الخدمات الإستشارية كمدخل للتميز في سوق التدقيق والإستشارة، خصوصاً أن أنعاب مهام التدقيق الإلزامي أصبحت خاضعة لمبدأ العرض والطلب، ولم تعد تحدد من طرف المشرع، كما جرى العمل به سابقا.

4. إختبار فرضية الدراسة :

تم إجراء إختبار T للعينه الواحدة لتحديد أهم عوامل عرض الخدمات الإستشارية من قبل مكاتب التدقيق الجزائرية، وقد تم ذلك بمقارنة المتوسط الحسابي لكل عامل من العوامل الخمسة عشر بقيمة إفتراضية وهي 3، والتي تم إختيارها على أنها متوسط الفئة الثالثة، وهي الفئة متوسطة الأهمية، وبالتالي فإن نتيجة هذا الإختبار هي المحدد لأهمية عامل ما من عدمها. أظهرت نتائج إختبار T أن هناك 14 عاملا مهما من أصل 15 في توجه مكاتب التدقيق الجزائرية لتوسيع خدماتها المهنية لتشمل الخدمات الإستشارية، حيث حصلت هذه العوامل على متوسط أعلى من 3 بمقياس لكرت. وكان إختبار T ذو دلالة معنوية، كما يتضح من الجدول رقم (4). بينما كان إختبار T على العامل رقم (14) غير معنوي، وهذا يدل على عدم أهمية هذا العامل بتاتا. وعليه يتأكد لدينا صحة فرضية الدراسة والتي كان نصها كما يلي : "يعود إتحاف مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية إلى تقديم الخدمات الإستشارية إلى جانب خدمات المصادقة على الحسابات إلى عملائها إلى عوامل تتعلق ببيئة التدقيق في الجزائر، وما تشهده من تحولات وتحديات."

IV - خلاصة:

لقد سمحت معالجة وتحليل البيانات الميدانية من إستخلاص النتائج التالية:

- يفضل أغلب المدققين الخارجيين في الجزائر العمل ضمن مكاتب فردية، ولا يرغبون في تكوين شركات تدقيق تسمح لهم بإنجاز مهام تدقيق و تقديم إستشارات ذات جودة لشركات كبيرة تتطلب عدد كبير من المدققين وتنوع في تخصصاتهم؛ و يرجع الباحث ذلك لأسباب ذاتية وتنظيمية، تتمثل- أساسا- في ضعف التواصل و روح العمل الجماعي، و ضعف مستوى الشفافية لدى المهنيين في الجزائر. ويدل على ذلك أن أغلب المكاتب المكونة لبيئة الدراسة ليس لها علاقة شراكة مع مكاتب أخرى محلية أو أجنبية، وبالتالي غياب تبادل الخبرات والخدمات؛

- تعرض مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية مزيجا من الخدمات الإستشارية، وتشمل أساسا على الخدمات الضريبية والمالية والقانونية، مما يدل على وجود طلب متزايد على تلك الخدمات، و يؤكد المساهمة الفعالة للمدققين الخارجيين في تلبية حاجات العملاء لتلك الخدمات، خصوصا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي تحتاج إلى المرافقة الدائمة لمساعدتها في مرحلة الإنطلاق و أثناء نشاطها، للإيفاء بكل الإلتزامات المفروضة عليها؛

- أغلب مكاتب التدقيق المكونة لعينة الدراسة لا تقدم الخدمات الإستشارية بشكل منتظم وبنفس الوتيرة، وذلك أن الطلب عليها لا يكون بنفس المستوى على مدار السنة، وهذا ما دفع تلك المكاتب إلى التركيز على تقديم خدمات التدقيق الإلزامي، وخدمات المحاسبة، التي تتميز بارتفاع أتعابها وسهولة التعاقد عليها مع العملاء، بالمقارنة مع الخدمات الإستشارية؛

- رغم امتلاك أغلب المدققين الخارجيين في الجزائر للخبرة المهنية الطويلة، إلا أن هذه الخبرة لا تكفي في كل الأحوال لتقديم خدمات استشارية ذات جودة، ما لم يتم تطوير معارفهم و مهاراتهم المهنية من خلال التكوين المستمر، من خلال تنظيم ندوات وملتقيات متخصصة لفائدتهم؛

- تعاني أغلب مكاتب التدقيق الخارجي المكونة لعينة الدراسة عجزا معتبرا في عدد الموظفين لديها، بسبب صعوبة توظيف الكفاءات المطلوبة والملائمة لطبيعة خدماتها المهنية، نظرا لندرة هذه الكفاءات في سوق العمل، ورغبة بعض المكاتب في تقليل المصاريف العامة للمكتب، بتوظيف عدد محدود جدا من الموظفين للقيام بمهام ذات طبيعة مختلفة، وبالتالي تحميل عبء أكبر على هؤلاء الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة الخدمات المهنية لتلك المكاتب؛

- رغم تقديم مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية لمزيج واسع من الخدمات الإستشارية لعملائها، إلا أن إيراداتها من تلك الخدمات تمثل نسبة ضئيلة نسبيا من إجمالي دخلها السنوي، فهي لا تتعدى 20% في أغلب المكاتب المكونة للعينة. وهذا ما يؤكد انخفاض أتعاب الخدمات الإستشارية في الجزائر، وأن الكثير من المكاتب لا تقوم بفوترة تلك الخدمات بشكل مستقل، وأحيانا يتم احتسابها ضمن أتعاب الخدمات الأخرى مثل خدمات المحاسبة؛

- لا يؤثر تقديم الخدمات الإستشارية من قبل المدققين الخارجيين في الجزائر على إستقلاليتهم وموضوعيتهم، وذلك أن التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر تمنع تقديم تلك الخدمات لعملاء التدقيق، في نفس العهدة؛

- أكدت هذه الدراسة أن التحولات التي عرفها الإقتصاد الجزائري، وما شهده المحيط المهني من صعوبات وتحديات، ساهمت في إحداث تطوير على مستوى تنظيم وممارسة مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، حيث أصبح المهنيون يسعون لتقديم مزيج متنوع من الخدمات الإستشارية لتلبية لاحتاجات المؤسسات والهيئات المختلفة لها.

في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، نورد بعض التوصيات، التي نتوجه بها إلى الجهات المعنية بتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر :

- بعث روح التواصل والعمل الجماعي لدى المدققين الخارجيين الجزائريين من خلال تشجيعهم على الإنتظام في شكل شركات كبرى لتقديم خدمات التدقيق، المحاسبة والإستشارة، وكذا بناء علاقات شراكة بين المكاتب الجزائرية كإستراتيجية للتعاون وتبادل الخبرات بينها، وذلك لحماية وتدعيم المركز التنافسي للمدققين الخارجيين في حالة دخول مكاتب أجنبية إلى السوق الجزائرية ؛

- ضرورة سعي مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر لتدعيم نفسها بالكفاءات الملائمة والمتخصصة، في مجال الخدمات الإستشارية التي يقوم المكتب بتأديتها، وذلك لتكريس التخصص والفصل في أداء الأعمال بين من يقوم بمهام التدقيق ومسك المحاسبة، ومن يقدم خدمات إستشارية معينة تتطلب مؤهلات ومهارات خاصة ؛

- تنظيم ندوات وملتقيات وطنية ودولية متخصصة ودورية لفائدة ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة، كطريقة للتكوين المتواصل لهؤلاء المدققين، تتناول مختلف المواضيع المستجدة في البيئتين المحلية والدولية والتي تهم المدققين الخارجيين، مثل حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، والممارسات المحاسبية المحلية والدولية، مع التركيز على إبراز المساهمة الفعالة للمهنيين في مساعدة المؤسسات والهيئات المختلفة في تقييمها وتطويرها ومعالجة مختلف المشكلات المطروحة، وهو ما يساهم في تحسين وتطوير معارفهم، وبالتالي رفع مستوى كفاءتهم المهنية ؛

- ضرورة إلزام المجلس الوطني للمحاسبة مكاتب التدقيق في الجزائر بالإفصاح عن طبيعة الخدمات الإستشارية المقدمة للعملاء، وقيمة الأتعاب المفوترة، وتوضيح طبيعة الخدمات الإستشارية المرتبطة بتأدية خدمات مهنية أخرى، وتحديد الجهات المستفيدة منها، للتأكد من أن هذه المكاتب لا تقدم خدمات إستشارية إلى نفس المؤسسة التي تقوم بتدقيقها، وفي نفس العهدة، وهذا لحماية إستقلالية المدققين الخارجيين من أي تهديد أو شك ؛

- يفضل تحديد قائمة رسمية بالخدمات الإستشارية التي يمكن لمكاتب التدقيق والمحاسبة تقديمها للعملاء، بمراعاة ملائمة هذه الخدمات لطبيعة مهنة التدقيق، حيث يمنع المدقق من تقديم خدمات أخرى لا تتلاءم مع مجال عمله، وذلك لدفع المدقق إلى التركيز على الخدمات المهنية الرئيسية والمتمثلة أساسا في التدقيق والمحاسبة، وترك الخدمات ذات الطابع الإداري لمكاتب الإستشارة المتخصصة ؛

- وضع وتنفيذ برامج مراقبة جودة الأداء المهني بما يضمن إلزام مكاتب التدقيق بالتشريعات والقواعد المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر ؛ كما ينبغي وضع معايير مهنية خاصة بتأدية الخدمات الإستشارية من قبل مكاتب

التدقيق الخارجي، تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية، وتكون ملزمة ومتوافقة مع الإطار المرجعي الدولي (ISAs)، و الممارسات الدولية المتعارف عليها ؛

- ضرورة انفتاح المهنيين أكثر على المؤسسات العمومية والخاصة على حد سواء، وذلك بإعتماد سياسة إتصالية فعالة تهدف إلى التعريف بدور المدقق الخارجي ومسؤولياته، والترويج لمختلف الخدمات المهنية التي يقدمها ؛ وهذا من شأنه أن يسمح بتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في الجزائر، ويعطي انطباعا جيدا عن قدرة المدققين الجزائريين على المساهمة في نجاح المؤسسات، وتحسين تنافسيتها محليا ودوليا.

- ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الجدول رقم: (1) : الخصائص الديموغرافية للمستجوبين

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة(%)
المركز الوظيفي	خبير محاسبي	29	40,85
	محافظ حسابات	42	59,15
	المجموع	71	100
الجنس	ذكر	68	95,77
	انثى	3	4,23
	المجموع	71	100
العمر	أقل من 35 سنة	2	2,82
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	12	16,90
	45 سنة فأكثر	57	80,28
	المجموع	71	100
عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	أقل من 5 سنوات	2	2,82
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	7	9,86
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	18,31
	15 سنة فأكثر	49	69,01
	المجموع	71	100
أعلى مؤهل علمي	شهادة ليسانس	53	74,65
	شهادة ماجستير	11	15,49
	شهادة دكتوراه	5	7,04
	أخرى	2	2,82
التخصص العلمي	المجموع	71	100
	محاسبة	14	19,72
	علوم مالية	57	80,28
	المجموع	71	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان

الجدول رقم: (2): خصائص المكاتب المكونة لعينة الدراسة

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة(%)
نوع المكتب	مكتب فردي	64	90,14
	شركة	7	9,86
	المجموع	71	100
سنوات التأسيس	قبل سنة 1992	09	12,68
	1992 - 2000	43	60,56
	2001 - 2005	7	9,86
	2006-2010	12	16,90
	المجموع	71	100
عدد الموظفين العاملين بالمكتب/الشركة	1-2	23	32,40
	3-6	38	53,52
	7-10	7	9,86

4,22	3	أكثر من 10	هل للمكتب علاقة شراكة مع مكتب تدقيق آخر؟
100	71	المجموع	
16,90	12	نعم	
83,10	59	لا	طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة من طرف مكاتب/شركات التدقيق
100	71	المجموع	
100	71	إستشارات ضريبية	
95,78	68	إستشارات مالية	هل يقدم مكتبكم / شركتكم الخدمات الاستشارية بشكل منتظم؟
66,20	47	إستشارات قانونية	
35,21	25	إستشارات إدارية	
18,31	13	إستشارات أخرى	نسبة مساهمة مداخل الخدمات الاستشارية في دخلها الإجمالي
36,62	26	نعم	
63,38	45	لا	
100	71	المجموع	أقل من 10%
64,79	46	أقل من 10%	
23,94	17	10%-20%	
8,45	6	20%-30%	أكثر من 30%
2,82	2	أكثر من 30%	
100	71	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الإستبيان

الجدول رقم (3): درجة مساهمة مجموعة من العوامل في توجه مكاتب /شركات التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية

الرقم	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية (%)	الدرجة الوصفية
1	زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية.	3,831	0,9854	76,62	هام
2	ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب التدقيق على تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب الخدمات التأكيدية (المصادقة على الحسابات).	3,971	0,970	79,42	هام
3	ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية في الجزائر.	4,239	1,006	84,78	هام جدا
4	اتساع دائرة المستفيدين من الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر.	2,366	1,186	37,32	ضعيف الأهمية
5	التطورات التي شهدتها ممارسة مهنة التدقيق، وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي يقدمها التدقيق الخارجي الحديث.	3,760	1,061	75,20	هام
6	قرب انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن.	3,985	1,035	79,70	هام
7	إمكانية استخدام المدقق الخارجي لترخيصه النظامي لمزاولة نطاق واسع من الخدمات المهنية ذات الطبيعة الاستشارية.	4,000	0,878	80,00	هام
8	محدودية المعايير والأنظمة المهنية التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع الخدمات التأكيدية.	2,647	1,070	52,94	متوسط الأهمية
9	سهولة إقناع الزبائن بقبول اتعاب الخدمات الاستشارية حتى في حالة ارتفاعها.	2,154	0,995	43,08	ضعيف الأهمية
10	التقديم المشترك للخدمات المهنية يقلل من مخاطر فقدان الزبائن ويزيد الثقة بينهم وبين المدققين الخارجيين.	3,591	1,459	71,82	هام
11	ارتفاع مبالغ اتعاب الخدمات الأخرى عن مبالغ اتعاب الخدمات التأكيدية (المصادقة على الحسابات).	2,183	1,187	55,66	متوسط الأهمية
12	سعي مكاتب التدقيق إلى تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني في الجزائر، من خلال إيجاد انطباع إيجابي عنها بأهمية ما تقدمه من خدمات.	4,183	0,703	83,66	هام
13	ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب التدقيق في ظل انخفاض اتعاب خدمة المصادقة على الحسابات.	4,028	0,894	80,56	هام
14	اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب التدقيق العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب.	2,873	1,241	57,46	متوسط الأهمية
15	توافر خبرة سابقة لدى مكاتب التدقيق في أعمال المؤسسات، مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المؤسسات.	4,169	0,736	83,38	هام

المصدر: نتائج التحليل بالإعتماد على برنامج SPSS

الجدول رقم (4): اختبار T للعوامل المتوقع مساهمتها في توجه مكاتب /شركات التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	المعنوية	الدلالة
زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية.	3,831	0,9854	7,106	70	0,000	معنوي
ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب التدقيق على تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب الخدمات التأكيدية (المصادقة على الحسابات).	3,971	0,970	8,437	70	0,000	معنوي
ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية في الجزائر.	4,239	1,006	10,375	70	0,000	معنوي
اتساع دائرة المستفيدين من الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي في الجزائر.	2,366	1,186	-4,503	70	0,000	معنوي
التطورات التي شهدتها ممارسة مهنة التدقيق، وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي يقدمها التدقيق الخارجي الحديث.	3,760	1,061	6,035	70	0,000	معنوي
قرب انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن.	3,985	1,035	8,028	70	0,000	معنوي
إمكانية استخدام المدقق الخارجي لترخيصه النظامي لمزاولة نطاق واسع من الخدمات المهنية ذات الطبيعة الاستشارية.	4,000	0,878	9,594	70	0,000	معنوي
محدودية المعايير والأنظمة المهنية التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع الخدمات التأكيدية.	2,647	1,070	-2,772	70	0,007	معنوي
سهولة إقناع الزبائن بقبول آتاعب الخدمات الاستشارية حتى في حالة ارتفاعها.	2,154	0,995	-7,157	70	0,000	معنوي
التقديم المشترك للخدمات المهنية يقلل من مخاطر فقدان الزبائن ويزيد الثقة بينهم وبين المدققين الخارجيين.	3,591	1,459	3,415	70	0,001	معنوي
ارتفاع مبالغ آتاعب الخدمات الأخرى عن مبالغ آتاعب الخدمات التأكيدية (المصادقة على الحسابات) .	2,183	1,187	-5,799	70	0,000	معنوي
سعي مكاتب التدقيق إلى تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني في الجزائر، من خلال إيجاد انطباع إيجابي عنها بأهمية ما تقدمه من خدمات.	4,183	0,703	14,175	70	0,000	معنوي
ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب التدقيق في ظل انخفاض آتاعب خدمة المصادقة على الحسابات.	4,028	0,894	9,691	70	0,000	معنوي
اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب التدقيق العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب.	2,873	1,241	-0,891	70	0,392	غير معنوي
توافر خبرة سابقة لدى مكاتب التدقيق في أعمال المؤسسات، من خلال عمليات التدقيق المحاسبي، مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المؤسسات.	4,169	0,736	13,374	70	0,000	معنوي

المصدر: نتائج التحليل بالاعتماد على برنامج SPSS

- الإحالات والمراجع :

¹. فوزية حامد الجفري و حسام عبد المحسن العنقري : " اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2007، ص. 273.

². Audousset Sophie, « L'influence du gouvernement d'entreprise et du co-commissariat aux comptes sur la détermination des honoraires d'audit des sociétés cotées françaises », Montpellier, à 16h.3France, 3/ 2006, P. 11, www.halshs.archives-ouvertes.fr/doc, consulté le : 27/ 12/ 201

³. Bleibtreu Christopher and Stefani Ulrike, « The Interdependence between Audit Market Structure and the Quality of Financial Reporting : The Case of Non-Audit Services», Working Paper Series, University of Konstanz, Germany, 2/2012, P.10, www.wiwi.uni-konstanz.de/forschung, at : 10h.00.3consulted in 16/ 11/ 201

⁴. Bernard Raffournier & Alain Schatt, « La Relation entre honoraires d'audit et honoraires de conseil des auditeurs dans un contexte post-SOX : Le Cas SUISSE », Revue "Comptabilités, économie et société", Montpellier, France, 12/ 2011, www.halshs.archives-ouvertes.fr/doc, consulté le : 21/12/2013, à 21h.00.

⁵. Sunsunic Dan & Stein Michael, «Audit risk in client portfolio context », Contemporary Accounting Research, Vol 6, Issue 2, Canadian Academic Accounting Association, 329 –343, Spring 1990 , P.P.329-343. <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1911-1911.1990.tb00762.x>, at : 14h.00.33846.1990.tb00762, consulted in 29/10/ 201

⁶. Aljaaidi, Khaled Slamen Ysalam, « Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007 », *International Postgraduate Business Journal (IPBJ)*, Vol 1, Utara University, Malaysia, 32009, P.P.41-75, www.oyagsb.uum.edu.my/index.php/ipbj-list-of-issue consulted in 16/12/ 201 at : 20h.00

⁷. عصام قريط، "الخدمات الإستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، جامعة دمشق، سورية، 2008، ص.ص.7-39.

⁸. للمزيد، أنظر :

- القانون رقم 01-10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ، الموافق لـ 29 يونيو 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

- مجموعة مراسيم تنفيذية صادرة في 27 يناير 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7.