



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات
في الجزائر
دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمدققين
-بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

عباسي صابر

إعداد الطالبة:

شرقي مروى

رقم التسجيل:/2015
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا
فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ
وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَ
لَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ



تَشْكُر

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع
ولا يسعني إلا أن اسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه لي، وأذكر أهل الفضل كل
جميل وحسن صنيع.

هذا العمل ثمرة جهد دراسة عميقة في موضوع لازال محور الساعة

لذا

أشكر كل من ساهم في مساعدتي على إتمام هذه الدراسة

أشكر الأستاذ الفاضل على الطرح و المعلومات القيمة التي أفادني بها

و أشكر والدي على سندهم لي و زوجي على الجهد الذي بذله معي و كل الأساتذة الكرام الذين

ساهموا ولو بكلمة تدفع للأمام

وكل الزملاء دفعة السنة الحالية



إهداء

إلى والدتي التي علمتني الصبر...

إلى والدي الذي علمني حب العمل ونبذ الكسل...

إلى زوجي الغالي

إلى كل أشقائي وشقيقاتي كل واحد باسمه...

إلى جدتي العزيزة أطل الله في عمرها

إلى كل فرد من عائلة شرقي وعائلة ناجي وعائلة حساني و كل الأهل والأقارب كل واحد باسمه...

إلى كل أصدقائي وزملائي...

إلى كل أساتذتي في كل الأطوار...

إلى كل باحث وطالب علم...

إلى كل من ذكره قلبي و نسيهم قلمي

أهدي هذا العمل المتواضع

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة.
	آية قرآنية.
	الإهداء.
	شكر وعرهان.
III-1	فهرس المحتويات.
III	قائمة الجداول.
III	قائمة الأشكال.
أ - هـ	مقدمة.
29-7	الفصل الأول : مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
7	تمهيد.
8	المبحث الأول : مهنة محافظ الحسابات.
8	المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات و الشروط الواجب توافرها لممارسة المهنة.
9	المطلب الثاني : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات.
13	المطلب الثالث : حقوق و واجبات محافظ الحسابات.
17	المبحث الثاني : معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات.
17	المطلب الأول : المعايير العامة.
19	المطلب الثاني : معايير العمل الميداني.
21	المطلب الثالث : معايير إيداء الرأي.
24	المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظة الحسابات.
24	المطلب الأول :الجهات التي تنظم المهنة.
26	المطلب الثاني : صعوبات وتحديات مهنة محافظ الحسابات.
29	خلاصة الفصل الأول.

57-30	الفصل الثاني : أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
31	تمهيد.
32	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.
32	المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي.
32	المطلب الثاني : أهمية و أهداف النظام المحاسبي المالي.
34	المطلب الثالث : صعوبات و عوامل نجاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر.
36	المبحث الثاني : الثقافة المحاسبية.
36	المطلب الأول : مفهوم الثقافة المحاسبية.
41	المطلب الثاني : أثر الثقافة المحاسبية على المهنة المحاسبية.
44	المطلب الثالث : أهداف الثقافة المحاسبية.
45	المطلب الرابع : أهمية الثقافة المحاسبية.
46	المبحث الثالث :العلاقة بين الثقافة المحاسبية و مهنة محافظ الحسابات.
46	المطلب الأول : علاقة الكفاءة المهنية بمهنة التدقيق.
48	المطلب الثاني : علاقة التوحيد المحاسبي بمهنة التدقيق.
50	المطلب الثالث : علاقة الإبلاغ المالي بمهنة التدقيق .
54	المطلب الرابع : علاقة القياس المحاسبي بمهنة التدقيق.
59	خلاصة الفصل الثاني.
83-60	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين و المدققين.
61	تمهيد.
61	المبحث الأول: نتائج الاستبيان.
61	المطلب الأول :عرض الاستبيان.
64	المطلب الثاني : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.
84	خاتمة
86	ملخص
87	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
42	العلاقة بين أبعاد الثقافة المحاسبية حسب هوفستد و غراي - دراسة أثار أبعاد الثقافة المحاسبية لـ: Gray سنة 1988.	01
60	معايير تحديد الإتجاه.	02
62	جدول توزيع العينة حسب الوظيفة.	03
63	جدول توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	04
63	جدول توزيع العينة حسب الخبرة.	05
64	جدول توزيع العينة حسب الجنس.	06
64	جدول معامل الإرتباط.	07
78	جدول أسئلة الاستبيان.	08

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
41	دراسة أثار أبعاد الثقافة المحاسبية لـ: Gray سنة 1988.	01

مقدمة

تجاوباً مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، و وجود تأثير جوهري للأبعاد الثقافية للمجتمع، أدى إلى امتلاك أفراد عناصر مشتركة بحكم نشأتهم الثقافية الواحدة، حيث تسمى هذه العناصر المشتركة لأبناء الثقافة الواحدة بالمنظور الثقافي.

والمحاسبة بوصفها أبرز سلوكيات المجتمع الاقتصادي فهي نتاج المنظور الثقافي لأي مجتمع من المجتمعات، و على أساس ذلك انطلقت بعض الجهود و المحاولات لإرساء أسس مهنة المحاسبة و بالتالي إلى نشوء ما يعرف بالثقافة المحاسبية، وهو المسار الذي سلكته الجزائر كغيرها من الدول من أجل ضمان حسن تسيير المؤسسات وفعالية نشاطها.

ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها أصبح من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك، و من بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده و نظرياته، ومع تطور النشاطات الاقتصادية و كبر حجم المؤسسة و رؤوس أموالها ووجب الفصل بين الملكية و التسيير، و بذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، كما لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك المساهمين في التسيير و حتى في حالة انتخاب و تعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات و توسع أجهزتها فظهور المراجعة الذي يقوم بها شخص محترف محايد و مستقل و خارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه

وبما أن المعرفة تعد انعكاساً للواقع فلا شك أن ما يطرحه الفرد من أفكار وما يقدمه من معرفة يعدان ترجمة صادقة للانتماء الطبقي والسياسي هذا ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي و الخبرة الكافية من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح و المتمثل في المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات، ذلك أن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو إضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية والتحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و ذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، والنتيجة التي تم تسجيلها من طرفها وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلاً عن المؤسسة و ذو خبرة و كفاءة مهنية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق عند أداء مهامه و التي تحضى بالقبول العام.

يتبع محافظ الحسابات في عمله بعدة مراحل لكي يقوم بمهمته على أكمل وجه، حيث يتصل بالمؤسسة للتعرف عليها و على محيطها من خلال جمع مختلف المعلومات اللازمة لذلك ،كما يقوم بفحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير والحصول على أدلة إثبات وإعداد التقرير الذي يعتبر حوصلة مهمته، وذلك من أجل إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية و الأداء، كما على المنشأة مراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها، حجمها و طبيعة نشاطها لنشر معلومة أكيدة كاملة، عادلة موثوق فيها وذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين وضمان متابعة مرضية لأموالهم.

ولقد كان للتحويلات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية التي شهدتها الجزائر، آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية الذي شهد بدوره تطورا ملحوظا، خاصة بفضل الإصلاحات الاقتصادية، حيث تبدو الحاجة إلى مهمة محافظ الحسابات حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب و الرقابة على الأداء، إذ لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة المراجعة ،حيث عملت على تنظيم المهنة و السهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه ، حيث توالى التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها .

ومن خلال هذا تبرز لنا الإشكالية التالية:

الإشكالية:

و على ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية التالية:

ما هو أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ؟

الإجابة على الإشكالية يتطلب تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما أثر ثقافة الكفاءة المهنية و تطبيق وتحسين القوانين على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- 2- ما هو أثر توحيد الممارسات المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- 3- فيما يتمثل أثر ثقافة القياس المحاسبي على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- 4- هل ثقافة الإفصاح و الشفافية على المعلومات المحاسبية أثر على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ؟

فرضيات الدراسة:

- 1- الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين تأثر على مهنة محافظة الحسابات.
- 2- توحيد الممارسات المحاسبية يساعد في تمثيل عمل مهنة محافظة الحسابات.
- 3- القياس المحاسبي في إطار مقارنة حذرة يدعم عمل محافظ الحسابات في تسيير المخاطر.
- 4- وجود ثقافة الإفصاح و الشفافية يسهل على المدقق الوصول للمعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- أن موضوع البحث يدخل ضمن التخصص و هو الفحص المحاسبي.
- الرغبة في معرفة مدى العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
- دور الأبعاد الثقافية للمجتمع الاقتصادي وعلاقتها و ارتباطها بالتطبيقات المحاسبية المعتمدة.
- تعتبر دراسة هذه المهنة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

أهمية الدراسة :

- يساعد هذا البحث في إبراز أهمية الثقافة المحاسبية بالتأثر على واقع مهنة محافظ الحسابات باعتبار أن النظام المحاسبي المالي له مرجعية دولية و بالتالي على محافظ الحسابات اليوم تحديات في مدى الفحص الجيد ليس كنصوص النظام المحاسبي المالي وإنما لفلسفته المبنية على الإفصاح و الشفافية .
- معرفة مدى تكيف الثقافة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي مع الثقافة الوطنية في الجزائر و أثر ذلك على مهنة محافظ الحسابات.

أهداف الدراسة :

- محاولة اكتشاف نقاط الضعف لدى محافظ الحسابات أثناء تبني الجزائر لثقافة محاسبية .
- محاولة معرفة محددات الثقافة المحاسبية في الجزائر .
- تحليل واقع الثقافة المحاسبية في الجزائر .

منهج الدراسة :

من أجل الإجابة على إشكالية البحث وجد أنه من المناسب إتباع المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري للإجابة على إشكالية الموضوع و من أجل دراسة ميدانية نستعين بالاستبانة لتحديد العلاقة بين المتغيرات وذلك باستخدام برنامج SPSS الذي يساعدنا في عملية التحليل وتحديد العلاقة بين المتغيرات.

هيكل الدراسة :

تم تقسيم العمل إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين و فصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، التي ألحقت تحتها مجموعة من الإشكاليات الفرعية، وفرضيات البحث، أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، المنهج المتبع، الدراسات السابقة.

أما فيما يخص فصول البحث ففي الفصل الأول تطرقنا إلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و الفصل الثاني أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أما الفصل الثالث يحتوي على دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات.

الدراسات السابقة :

إن الدراسات المتعلقة بالمجال قليلة إلى حد ما، ويمكن عرض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة :

1- د.محمد الشجيري - 2011: دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الثالث والعشرون (2) ، 2011.

تناول هذه الدراسة دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في التأثير والمساهمة في تشكيل مفهوم الجوانب السلوكية للمجتمع ورسم ملامحها بشكل عام، ومنها نظمها وتطبيقاته المحاسبية خاصة. كما توفر لها التبرير والدعم والقبول لاختيارها وتطبيقها كأحد السلوكيات الاقتصادية التنظيمية المقبولة من قبل المجتمع وفي هذا الإطار فإن البحث الحالي يتبنى اختبار فرضية رئيسية. تؤكد وجود تأثير جوهري للأبعاد الثقافية للمجتمع مقارنة بالعوامل الأخرى في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات المحاسبية التي يتبناها المجتمع.

لذا يركز التحليل بإطاره النظري على دراسة مفهوم الثقافة ومتغيراتها وعلاقتها المؤثرة في سلوكيات المجتمع بشكل عام، وما يرتبط بسلوكيات المجتمع الاقتصادية تجاه وضع التطبيقات المحاسبية وتنظيمها خاصة.

أما في مجال التحليل الميداني، فقد صمم في هذه الدراسة استبانة للحصول على البيانات الخاصة بطبيعة الأبعاد الثقافية للمجتمع العراقي كمجتمع للدراسة ودورها في رسم ملامح التطبيقات المحاسبية المعتمدة فيه.

وقد خلص البحث إلى مجموعة من النتائج التي تدعم فرضية البحث الرئيسية، ومن خلالها فرضياته الفرعية، إذ حصل البعد الاجتماعي على ما نسبته 98.58% من نسبة تفسير التطبيقات المحاسبية المقبولة في العراق، فيما كان البعد الاقتصادي يفسر ما نسبته 48.9% وتلاه البعد السياسي والقانوني بنسبة تفسير بلغت 32.5% وهو ما يعني أن الأبعاد الثقافية للمجتمع العراقي ذات تأثير معنوي في التطبيقات المحاسبية المقبولة والسائدة فيه.

1- كريستان هوب ، ط. كانج، و. توماس، ي.ك. يو: الثقافة و اختيار المدقق: تطبيق نظرية التحفظ ، 2008:

الهدف من هذه الدراسة هو استثمار خيارات المدقق المرتبطة بالثقافة الوطنية وبناء مقياس جديد لسرية الأحداث حسب هوفستد لثقافة المصانع باستعمال نظريات واسعة السياط من 37 بلد و مراقبتها بعدد من النظريات ومستوى المصانع فيها

فوجدنا أن النظريات في معظم الدول المتكتمة لا تحب أن يكون لديها أكثر من 04 مدققين، أيضا الوثائق التي تظهر العلاقة بين الأبعاد السرية للثقافة الوطنية واختيار المدقق يخضع لدرجة firm الخارجية، هذه النتائج تأسس رابط بين الثقافة الوطنية ووجود التقارير المالية من خلال اجتياز منهجية اختيار المدقق.

3- دراسة Katarzyna Kolesnik سنة 2013 بعنوان: دور الثقافة في المحاسبة على ضوء الأبعاد الثقافية في أعمال: hofstede, gray & Schwartz

حاولت الدراسة التحقق من أثر الثقافة الوطنية على المحاسبة على ضوء ما قام به Gray سنة 1988 أين إستعمل الأبعاد الثقافية ل: hofstede لتحديد أربع أبعاد للثقافة المحاسبية المتمثلة في:

- الكفاءة المهنية مقابل الرقابة القانونية؛
- التوحيد مقابل المرونة؛
- المحافظة مقابل التفاؤل؛
- السرية مقابل الشفافية

كما تجدر الإشارة أن العلاقة بين الأبعاد الثقافية المحاسبية ل: Gray و الأبعاد الثقافية ل: Hofstede تتمثل في تحديد الأبعاد التي تميز النظام المحاسبي.

- Gray يميز بين السلطة التشريعية (statutory authority) والنظام المحاسبي (accounting systems)، وخصائص الإفصاح والقياس في النظم المحاسبية.

- وهناك العديد من الباحثين مثل Doupnik & Salter سنة 1995، أضافا عوامل أخرى عند دراسة المقارنة بين الثقافة المحاسبية بين الدول هي: النظام القانوني، العلاقة بين الأعمال التجارية للمؤسسات ومقدمي رأس المال، القوانين الضريبية، مستويات التضخم، مستوى التعليم، مستوى التطور الاقتصادي.

الفصل الأول : مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: مهنة محافظة الحسابات.

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظة الحسابات.

المبحث الثالث: الجهات التي تحكم مهنة محافظة الحسابات.

تمهيد

تحتل محافظة الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية، التجارية و المالية نظرا للدور الذي تؤديه من أجل الحفاظ على القيم و المبادئ المحاسبية و على ممتلكات و حسابات الشركة من سوء الاستخدام و ترقية النشاطات و تطور المؤسسات، لتأتي أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالرقابة، حيث ينتج عن مهمة التدقيق القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة، من أجل الحماية من مختلف الضغوط و الممارسات المأثرة للخروج بعصارة من المعلومات المحاسبية الموثوقة حول الشركة محل التدقيق.

ونظرا للأهمية البالغة لمهنة محافظ الحسابات خصصنا الفصل الأول الذي يتناول بدوره ثلاث مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: مهنة محافظة الحسابات.

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظة الحسابات.

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظة الحسابات.

المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات

تمتاز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي و التعقيد، نتيجة للتوسع في النشاط الاقتصادي و كبر حجم المؤسسات، لذلك أصبحت مهنة محافظ الحسابات تشكل دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و الشروط الواجب توفرها لممارسة المهنة

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة مفاهيم أهمها :

التعريف الأول:

- محافظ الحسابات: "هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات شركة ما و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."¹

التعريف الثاني:

- محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات يعرف حسب المادة (715) مكرر(4) من القانون التجاري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و قي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها , كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة , وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحتها."²

التعريف الثالث:

بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما."³

¹ القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة 22.

² القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، طبعة 2008/2007، الجزائر 2006، ص220

³ Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن:

محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة و تحت مسؤوليته، و ذلك عن طريق فحص و مراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية و يصادق على صدق و شرعية هذه الحسابات و من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير التي تعتبر حوصلة عمله.

ثانيا: الشروط الواجب توافرها لممارسة المهنة

من بين الشروط الواجب توافرها نذكر منها:¹

- أن يكون جزائري الجنسية.
- حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في شأنه حكم قضائي على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير و التصرف.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية من المصف الوطني و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة (6) من القانون.
- أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي المحددة في القانون.

المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

إن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات متنوعة نوجزها فيما يلي:

أولا: مهام محافظ الحسابات.

لقد نصت المادة 23 من القانون 10. 01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله كما يجب أن يكون و تتمثل هذه المهام في:²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 5.
² المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر 2010، ص 08.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
 - يقدم شروط إبرام شرط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و الشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه و تخصص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
 - عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة و صورتها الصادقة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظ الحسابات لدى الفروع و الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ❖ كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية و صورتها الصادقة أو عند الاقتضاء رفض مبرر قانوني للمصادقة؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخصوصية الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ما إذا لوحظ تهديد على استمرار الاستغلال؛

- تحديد معايير التقرير وأشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم؛
- أيضا:
- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظ الحسابات وهذا بعد موافقتها كتابيا من بين المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك في إطار دفتر الشروط؛
- مدة وكالة محافظ الحسابات لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ حسابات بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة لثلاث سنوات مالية متتالية، يتعين على محافظ الحسابات الاستقالة من مهامه و يعلم بذلك وكيل الجمهورية المختص إقليميا، في هذه الحالة لا يجري تجديد وكالة محافظ حسابات.
- عندما تعين شركة أو هيئة ما شركة محافظ حسابات بصفة محافظ حسابات، فان هذه الخبرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المصنف الوطني محافظا للحسابات يتصرف باسمها.
- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات إعلام " لجنة مراقبة نوعية " لتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما (15) يوما.
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من المتصرفين الإداريين والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى توجد معها علاقة مساهمة.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركة كل ست أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبي يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابيا الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء و سيرورة مهمة الرقابة القانونية للحسابات في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهني الموافق عليها.

- يحضر محافظ الحسابات للجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولة، جدول الأتعاب المتفق عليه مع السلطات العمومية؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى باستثناء الأتعاب المتفق عليها مع السلطات العمومية.
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته أي أجره أو امتياز مهما كان شكله.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (3) أشهر و يقدم تقريراً على المراقبات و الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن تكون سبب الاستقالة.
- لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة للشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10)سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات.

للمراجع ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي :

1 - المسؤولية المدنية :

في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية تعاقدية و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، أي أن كل خطأ يسبب ضرر للغير يلتزم من ارتكاب بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاث أركان رئيسية :

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله لواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي؛

¹ غسان فلاح المطانة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الاردن، 2006، ص99.

2- المسؤولية الجزائية: ¹

تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإصرار بالمجتمع و تنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات و تكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه؛
- عدم احترام المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3- المسؤولية التأديبية: ²

إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، و يترب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة وغيرها.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

خص القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات مجموعة من المواد لحقوق و واجبات محافظ الحسابات:

أولا : حقوق محافظ الحسابات :

طبقا للمواد 35 إلى 46 من قانون 91-08 المتضمنة حقوق محافظ الحسابات يأتي بما يلي: ³

- 1- يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات و الموازنات والمراسلات ز المحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق كذا الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها ،ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات و أن يقوموا بكل التفيشات التي يرونها لازمة.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص 57، 58.

² القانون التجاري مرجع سابق، ص 256، 257.

2- يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

3- يقوم القائمون بالإدارة في الشركات بتقديم في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولاً للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

4- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابة الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، ويحدد محافظ الحسابات بكل حرية كفيات و مدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الإلزام بمقاييس وواجبات المهنة.

5- يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج و موازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده، كما يستدعي أيضا أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري.

6- يمكن تعيين محافظين للحصص طبقاً للأحكام القانونية المعمول بها، ويمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم و تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر.

7- يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما تتعدد للمداولة على أساس تقرير أعده هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطاً بتأدية مهمتهم.

8- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يحترم إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة و لايمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

وحسب المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري:²

يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقله فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه للأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته.

ثانياً: واجبات محافظ الحسابات.

كذلك لمحافظ الحسابات واجبات أيضا لابد من القيام بها سنوضح أهمها فيما يلي:¹

1- إعداد التقارير:

يعتبر إعداد التقارير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات و يجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة (193) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 على: "يقدم محافظو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة و عليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة، وذلك يعني أن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد- عما توصل إليه من خلال الإفصاح- و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبدئها الحضور في التقرير .

2- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين :

يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير و التأكد من محتوياته و يقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشتها و المصادقة عليها و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة الشركة، لذلك نصت المادة (198) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 على مجلس إدارة الشركة أن يزود محافظ الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة و على المحافظ أو من يمثله حضور الاجتماع. مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن محافظ الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما حينها يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على لأن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس الشركة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي يمكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية. و يجب عليه أن يتأكد من بعض الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدير محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر سألقة الذكر مع رئيس الجمعية و سكرتيرها.
- التحقق من صحة الاجتماع و النصاب قانوناً.

¹ رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات -النظري -، دار الميسرة للنشر و الطباعة و التوزيع عمان، الأردن، 2011، الطبعة الأولى، ص115،118.

3- التدقيق و التحقيق في أصول و خصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات و ذلك كونه مطالباً بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة، و لكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة و استقلالية المعلومات لابد أن يقوم بالفحص و التحقق من أصول الشركة و خصومها.

4- مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها :

من واجبات محافظ الحسابات مراقبة الحسابات، مراقبة أعمال الشركة و التحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات و أنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها و قد نص قانون الشركات المادة (193) على أنه من واجبات محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5- فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة :

من واجبات المحافظ أن يقوم بفحص الوضعية المالية للشركة محل التدقيق، النظام الإداري و كذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملائمتها، حيث نصت المادة (193) من قانون الشركات على أنه يتولى محافظوا الحسابات مجتمعين أو مفردين القيام بفحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة و أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة و المحافظة على أموالها.

6- الالتزام بأصول المهنة :

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل، فقد نصت المادة (24) من القانون العام رقم (73) لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، و قبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس.

➤ الاطلاع على قرارات الشركات.

➤ المحافظة على أسرار الشركة.

➤ عدم تلوين السمعة المالية للشركة.

➤ تقديم التقرير.

➤ استلام كتاب رسمي من إدارة الشركة عند تعيينه.

المبحث الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات.

تقوم مراجعة الحسابات على عدة معايير أو مستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسات لهذه المهنة.

المطلب الأول: المعايير العامة.

تتمثل في مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لممارسي مهنة التدقيق منها:

- قبول المهمة وبداية العمل¹

يعالج هذا المعيار في ضوء القوانين و التشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات العمل بها.

أولاً: قبول المهمة.

قبل إعطاء المراجع موافقته على قبول المهمة عليه القيام بما يلي:

1- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملائمة و المخالفات القانونية و النظامية المنصوص عليها في القانون و القانون 08/91 المنظم للمهمة.

2- طلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة و مقدمي الحصص العينية.

3- التأكد من أن الإمكانيات المتوفرة لمكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة.

4- كما يجب عليه التأكد من أنه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية.

وبعد قيام المراجع بالإجراءات المذكورة سابقا، فإنه يقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة له و بالتالي يقرر إما بقبول أو رفض المهمة وتبليغ الشركة بقراره.

ثانياً: بداية العمل.

بعد تقديم المراجع تقرير لقبول المهمة عليه القيام بالإجراءات التالية:

¹ عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2002، 119، 121.

- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه إما بواسطة الجمعية العامة أو بواسطة الجمعية التأسيسية حيث أنه إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا عين بواسطة جمعية علمية عادية وكان حاضرا فإنه يوقع على محضر الجمعية التي عينته، أما إذا كان غائبا فإنه يبلغ الشركة كتابيا.

- بعد التأكد من صحة تعيينه، فإنه يجب أن يصرح كتابيا لإدارة الشركة بأنه لا يوجد في حالة عدم الملائمة.

- كما يجب عليه إعلام مجلس المنظمة الوطنية تعيينه بالشركة خلال 15 يوما التي تلي قبوله الوكالة بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام كما يذكر مسيري الشركات بعمليات الإشهار القانونية والتي يتكفل بها وهي:

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية.

- نشر عملية تعيينه أو تجديد وكالته في جريدة الإعلانات القانونية.

- يجب على المراجع و إدارة الشركة التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة، وتشمل على الخصوص:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها و حجمها.

- دورية المهمة و مدتها.

- المبلغ الإجمالي لمقابل الأتعاب وكذا مبالغ التسبيقات عن هذه الأتعاب.

- شروط التعاون بين الأطراف.

- كما تبين هذه الرسالة الآجلة القانونية لإيداع التقارير وكذا المتدخلون.

- الاتصال بزميله السابق لجمع المعلومات الضرورية التي تسهل عليه الشروع في العمل وهذا بموجب التضامن بين الزملاء.

كما تجدر الإشارة أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم ملزم باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه.

أما في حالة رفضه للمهمة التي وكلت إليه، فعليه أن يبلغ الشركة بعدم إمكانية لقبول المهمة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك، و ذلك أنه إذا قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية و النظامية فإنه يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:¹

تعتبر معايير العمل الميداني معايير تنفيذية لعملية المراجعة حيث تتمثل:

- تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً و كافياً ويجب الإشراف على أعمال المساعدين عن وجدوا بطريقة مناسبة و فعالة.
 - يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و وافي حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
 - يجب الحصول على أدلة و براهين كافية مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي عن القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.
- ❖ أدلة الإثبات التي يستخدمها محافظ الحسابات.

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن أن يجمعه محافظ الحسابات من أدلة محاسبية لتدعيم رأيه حول صحة القوائم المالية و كل المعلومات و الإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية التحقق من صحة و سلامة العمليات، كما لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية:

¹ طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 37-

أولاً : أنواع أدلة الإثبات.

(1) الوجود الفعلي:¹

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الأراضي، العقارات، التجهيزات، النقدية، المخزون.... الخ، وبعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة الشركة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المحافظ الحصول على المستندات والشهادات المؤدية للملكية، وينظر للجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المحافظ شخصياً و قد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي يملك المحافظ الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ على خبراء للقيام بعملية الجرد.

(2) الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:²

تعتبر الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر و السجلات قرينة و دليل على صحة العمليات و دقة البيانات، و ذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر و المستندات و دفاتر الأستاذ و موازين المراجعة و الكشوف المالية الأخرى.

(3) نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:

من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية و حسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة و بعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات المرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، و التي يقوم المدقق بفحصها، فمثلاً قد يتأكد المدقق من صحة التزام بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة و تأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته.

¹ مفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن: "أسس التدقيق - الأسس العلمية و العملية -"، الدار الجامعي، الإسكندرية - مصر، 2004، ص 160.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص 129.

(4) المصادقات:

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد،¹ للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق.

تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المستخدمين، لأنه يصدر من مصر مستقل عن المدقق و المؤسسة.

و يتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف و أيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي.

تتمثل معايير إبداء الرأي في :

- تقرير محافظ الحسابات.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدم القوائم المالية، حيث أن تقرير محافظ الحسابات يلعب دورا أساسيا عند مستخدم القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

❖ خصائص تقرير محافظ الحسابات :

تتصف تقارير محافظي الحسابات بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي:²

أ - يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.

ب - من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 246.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق - الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 563.

ج- يجب أن يكون التقرير منظما و معروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة و المعبرة و المفيدة.

د- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.

❖ معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات:

يمكن تقسيم معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات إلى أربع معايير كالآتي :

- يجب أن ينص تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص التقرير عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ المطبقة في إعداد القوائم المالية في السنوات السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكامل.
- يجب أن يكون التقرير ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء الرأي وفي حالة استحالة ذلك يجب أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي.

❖ و تجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية:¹

- التصديق الصريح والبسيط بدون تحفظات.
- التصديق مع التحفظ.
- رفض المصادقة مع إعطاء مبررات.
- عدم القدرة على المصادقة.

أ - المصادقة (تقرير نظيف) بدون تحفظ :

هذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية و الصحة ، مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه، و يكون لديه الأدلة الكافية لإبداء الرأي.

ب - المصادقة (تقرير متحفظ) بتحفظ :

وهو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

¹ بن يخلف أمال، - المراجعة الخارجية في الجزائر-، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 144، 145.

ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء رأي تحفظي على سبيل المثال مايلي:

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن المبادئ المحاسبية المتعرف عليها.
- التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلا).
- فيما يخص المعلومات المقدمة من تقرير مجلس الإدارة.
- استحالة القيام ببعض الفحوصات.
- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية.
- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة).
- الأحداث المحتملة و غير المؤكدة، و القائمة في نهاية السنة و لا تعرف نتائجها و لا يمكن تقديرها بدقة.

ج- رفض المصادقة (تقرير سلبي) :

في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي و لا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء و بشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي (سبب رفض المصادق).

و يمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفة :

- وجود عوائق وعقبات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة.
- وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل أو مضمون القوائم المالية.
- رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجيهات و توضيحات محافظ الحسابات.

د - عدم القدرة على المصادقة (الامتناع عن إبداء الرأي) :

يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه و المصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة و ذلك لما تكون هناك عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة المراجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب و غيرها لا تسمح له بتأدية مهمته و منه لا يكون له الإثبات و الأدلة الكافية للمصادقة وبالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة.

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظة الحسابات .

قام المشرع الجزائري بإنشاء هيئات تعمل على تنظيم مهنة المراجعة لضمان السير الحسن لها

المطلب الأول: الجهات التي تحكم المهنة

تتمثل الجهات التي تحكم المهنة في:¹

1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة و تحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل مناسب مع التغيرات التي تبنتها الجزائر و تتمثل هذه المجالس حسب نص المادة (14) من القانون 10-01.

2-المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي حددها القانون، وقد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس وصلاحياته بموجب المرسوم (11-25) الصادر 2011/10/24 حيث يتكون من (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يعين (03) منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كعمثلين في المصف، ويكلف المجلس بالمهام التالية:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة و تسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني لخبراء المحاسبة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها و توزيعها؛
- تمثيل المصف لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

¹ سارة حدة بو درباله، محاولة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، ص219-221.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بشكل تنفيذ الميزانية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، و قد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس و صلاحياته بموجب المرسوم 11-26 الصادر بتاريخ 2011/01/27 حيث يتكون من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 03 منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كممثلين للغرفة، و يكلف هذا المجلس بـ:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، و العمل على نشرها و توزيعها.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، و عرضها على الجمعية العامة مرفقة بشكل تنفيذ الميزانية و مشروع ميزانية السنة المالية.

4- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

وهو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، حسب الشروط التي يحددها القانون، و قد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس و صلاحياته بموجب المرسوم 11-27 الصادر بتاريخ 2011/02/27 حيث يتكون من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يعين 03 منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كممثلين للمنظمة، و يكلف المجلس بالمهام التالية:

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ضمان تعميم و نشر و توزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل المنظمة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، و عرضها على الجمعية العامة مرفقة بشكل تنفيذ الميزانية و مشروع ميزانية السنة المالية.

5- المجلس الوطني للمحاسبة

لقد نص القانون 10-01 في المادة 04 على أنه يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهمة الاعتماد والتقييس المحاسبي، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية و يضم المجلس الوطني للمحاسبة من خلال تحديد تشكيلة المجلس و تنظيمه و قواعد سير.

المطلب الثاني : صعوبات و تحديات مهنة محافظ الحسابات.

1: صعوبات مهنة محافظ الحسابات.

تواجه مهنة مراجعة الحسابات مشاكل وصعوبات عديدة ناجمة عن عدة عوامل أهمها:

- ✓ الشك في استقلال المراجعين و نقص الكفاءة المهنية عندهم، و انخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.
- ✓ قصور التقارير المحاسبية على مسايرة التغيرات في المجتمع.
- ✓ وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات .
- ✓ وجود ضعف و ثغرات في نظام الرقابة الداخلية تؤثر على سلامة الإجراءات و على حماية أصول المنشأة و ممتلكاتها.
- ✓ وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية بهدف الحصول على مميزات غير مشروعة مثل: المناورات و التلاعب والتزييف أو التحريف في المستندات و السجلات المحاسبية.....
- ✓ احتمال الوصول إلى استنتاجات أو نتائج بالنسبة للعيينة تختلف عن دراسة المجتمع ككل لأن عدم اكتشاف مشاكل في العينة لا يعني عدم وجودها في المجتمع.

- ✓ تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، و تأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة و المنفعة.¹
- ✓ تضارب المصالح بالنسبة للمهنيين و ما ينتظر من المهنة و بالأخص فيما يتعلق بالمجتمع.
- ✓ تعرض المدققين إلى انتقادات واسعة من قبل مستخدمي القوائم المالية، و ما تبع ذلك من توجيه اتهامات لأصحاب المهنة مما أدى إلى اتسام المهنة بالدعاوي القضائية ولهذا أصبح المراجع الخارجي مطالباً
- بعدد من المسؤوليات، أهمها مسؤوليته عن اكتشاف الغش و التلاعب الإداري.²
- ✓ تحديد نطاق عمل المدقق بطريق تأثير بشكل جوهري على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل فعال.
- ✓ حالة عدم التأكد التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، و التي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.
- ✓ عدم استقلال المدقق عن العميل و الذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.³

2 : تحديات مهنة محافظ الحسابات.

- كما يعمل محافظ الحسابات على تحدي هذه الصعوبات من خلال مجموعة من المحاولات منها:
- ✓ تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المدقق في حالة عجز و برنامج جز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج التدقيق.
 - ✓ التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ المحاسبية (استخدام الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات مثلاً بشكل يربط التكاليف بالإيرادات و تخصيصها على الفترات المحاسبية).⁴

¹ يوسف جربوع، محددات مراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي "دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، غزة 2005.
² بدور بنت سعيد عودة الرفاعي، مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية محافظ الحسابات عن اكتشاف عمليات الغش و التقرير عنها، استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، السعودية، 2009.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار مرجع سابق، ص 49
⁴ توماس وليام و امرسن هنكي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، ترجمة و تعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد و سلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986، ص 62.

- ✓ يعمل على مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المالي لإعطاء صورة حقيقية على المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق.
- ✓ العمل على تحقيق أعلى مستوى من الجودة المطلوبة أثناء أداء المهام الموكلة إليه.¹
- ✓ العمل على ثبات اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.
- ✓ التنبأ بالأخطاء التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص37.

خلاصة الفصل الأول:

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مهنة محافظ الحسابات أو التدقيق الخارجي و تبيّن لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب و توفير معلومات مالية صحيحة و مساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة و صحيحة، خاصة و أن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كآلية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

و اتضح لنا أن المهمة الأساسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة و باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما، و الهدف من كل هذا هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية و الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

ولا شك أن وجود هذا الرأي المهني الصادر من طرف خارجي محايد يشترط فيه الخبرة و المعرفة والاستقلال، و بالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على معلومات القوائم المالية و الرفع أكثر من درجة الثقة فيها، فيخدم كل من إدارة المؤسسة التي ترى في تقرير المدقق المحايد شهادة لها بحسن أدائها و قيامها بالمهام المسندة إليها من طرف الملاك أو المساهمين، كما يخدم تقرير المدقق الدائنين مثل البنوك و غيرها من المؤسسات المالية و التي تعتمد على القوائم المالية كأساس للتوسع لمنح الائتمان.

نستطيع القول إذن أن مهمة التدقيق منذ أن ظهرت إلى يومنا الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء و المخالفات بأي طريقة و العمل على تطوير المهنة و تحسينها، أنه بتطور الأوضاع الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة قابله تطورا موازي في التدقيق، من خلال الإصدار المستمر للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية و المرتبطة بمعالجة بعض الشؤون التي تظهر نتيجة هذا التطور.

الفصل الثاني : أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مفهوم الثقافة المحاسبية

المبحث الثالث: تأثير الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد و هو النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة نتيجة الإصلاحات الاقتصادية و المالية، لمحاولة الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري.

كما تم تبني اختبار فرضية رئيسية، تؤكد وجود تأثير جوهري للأبعاد الثقافية للمجتمع مقارنة بالعوامل الأخرى في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات المحاسبية التي يتبناها المجتمع، لذا تم التطرق لدراسة الأبعاد الثقافية للمجتمع في التأثير و المساهمة في وضع التطبيقات المحاسبية و ذلك بواسطة ثقافة محاسبية تتمثل في أنها إطار معرفي ينبع منه نمط فكري يختلف من بلد لآخر يتجلى من قدرته الاتساق مع المبادئ الأساسية للنظم الثقافية و الاجتماعية و قولبته بالجانب النظري و التطبيقي على حد سواء وهو ما يترجمه (Gray،1988) من خلال القيم المحاسبية لمعرفة أساسها الثقافي وفق أبعاد Hofstede للثقافة، ومن خلال هذا خصصنا الفصل الثاني الذي تضمن ثلاث مباحث وهي كالاتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مفهوم الثقافة المحاسبية

المبحث الثالث: تأثير الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض النظام المحاسبي من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية في القانون 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007 في المادة 03، على أنه " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها و وضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية.²⁴

تطبق أحكام القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنيون الخاضعون لقاعد المحاسبة العمومية، حيث تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و الغير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عملية متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- و يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعماله و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.²⁵

المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي.

يحضى النظام المحاسبي المالي أهمية و أهداف تتمثل في:

1: أهمية النظام المحاسبي المالي.²⁶

²⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

²⁵ سفيان بن بلقاسم،- النظام المحاسبي المالي و ترشيد عملية إتخاذ القرارات في سياق العولمة و الأسواق المالية،- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 246.

²⁶ ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2009.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين حيث تكمن أهميته في:

- ✓ يسمح بتوفير المعلومة المالية المفصلة و الدقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي.
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار و تحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل أو خارج الوطن (الدول المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية).

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي.²⁷

يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية.
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- ✓ جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- ✓ إعطاء صورة صادقة على القوائم المالية و الأداء و تغيرات الوضع المالية عن المؤسسة.
- ✓ قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستوى الوطني و الدولي.
- ✓ المساعدة على نمو مرودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير.

²⁷ آيت محمد مراد، أبحري سفيان،-النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات و أهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009، ص3 - 4.

- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفائيتها.
- ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- ✓ يسمح بتسجيل مجموع تعاملات المؤسسة بطريقة موثوق بها و شاملة مما يسمح بإعداد التصريح الجباية بموضوعية ومصداقية.
- ✓ يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية.
- ✓ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- ✓ النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة و التي تسمح بتقليل التكاليف في تسجيل البيانات المحاسبية و إعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

المطلب الثالث: صعوبات و عوامل نجاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

أولا : صعوبات النظام المحاسبي المالي²⁸

يسعى النظام المحاسبي المالي إلى إعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية من أجل تقديم وضعيتها المالية بكل شفافية و هذا ما أدى بالجزائر اللجوء لهذا النظام الذي يشكل تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة في المؤسسات الجزائرية وهو بذلك يواجه صعوبات نذكر منها :

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام من حيث أنظمة المعلومات الغير فعالة و الموارد البشرية الغير مؤهلة لتطبيق النظام الجديد.
- ضعف أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و اعتمادها على نظام المحاسبة العامة.
- عدم مقدرة العديد من المؤسسات على تحمل نفقات التحول إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.
- ضعف تكنولوجيا المعلومات و الاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، باعتبار النظام المالي الجديد نظام متطور يعتمد على عناصر التكنولوجيا خاصة المعلوماتية و الاتصال.
- غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في النظام المحاسبي المالي الجديد.

²⁸ بن بلغيث مداني، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد و بيئة المحاسبة في الجزائر، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 2009 .

- غياب نظام معلومات اقتصادي يتميز بالمصداقية و الشمولية.29
- غياب سوق مالي نشط في الجزائر حيث يعبر عن الواجهة التي تعكس السياسات والاستراتيجيات المالية للمؤسسة.
- بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات و مراكز التكوين من تعليم محاسبي يركز على التلقين على حساب الإبداع و هذا راجع إلى غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية و ليست علما.
- غياب البحوث و الدراسات الاقتصادية حول نظام المحاسبة الجديد.
- ضعف الثقافة المحاسبية عند مستعملو القوائم إلى درجة يصعب فيها قراءة قوائم أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى.
- غياب إطارات خبيرة بالنظام الجديد.
- صعوبة تغيير الذهنيات من محاسبة كقائمة حسابات إلى محاسبة كتطبيق مع أهداف و قواعد واتفاقيات.

ثانيا: عوامل نجاح النظام المحاسبي المالي.³⁰

- من أجل إنجاح عملية التطبيق الفعال لابد من تهيئة و تطوير آليات تطبيق النظام نذكر منها:
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات.
- تخصيص الأطراف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.
- دعم الدولة عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب الإنتاج و تحمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير و تكنولوجيا المعلومات.
- وجود سلطة إلزامية بتنفيذ هذه القواعد و المعايير .
- تأهيل الأنظمة التسييرية في المؤسسات المرتبطة بهذا النظام (كالنظام الجبائي و نظام الأجور..).
- تحديد البرامج البداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة.
- التأهيل العلمي و العملي للأنظمة و القوانين الناظمة للمحاسبة.

²⁹ كنوش عاشور، النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.

³⁰ كنوش عاشور، النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مرجع سابق.

- تكوين ورسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد و الإنطلاق في تكوين و تأطير الطلبة و المترشحين حول المعايير الجديدة المكونة للنظام و حث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.
- تفعيل دور مجالس و جمعيات المحاسبين .
- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات، واعتماد النظام الجديد في المراكز التدريبية لتسهيل التطبيق عن طريق عقد دورات تدريبية و ورشات عمل للمحاسبين و مدققي الحسابات.
- تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات مما يسمح بانتقالها بسرعة و التمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام إذ أن للإعلام دور أساسي في تبليغ و إيصال المعلومة الصحيحة من خلال الوسائل المتاحة لديه.

المبحث الثاني: الثقافة المحاسبية

تعد دراسات Hofstede حول الأبعاد الثقافية و تأثيراتها في التطبيقات و النظم المحاسبية فيها من الدراسات الرائدة في هذا المجال مما يساهم في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات المحاسبية التي يتبناها المجتمع، و سنتطرق من خلال هذا إلى ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم الثقافة المحاسبية

تجمع الدراسات على أن الثقافة تتجسد في نواحي المجتمع وتصرفاته كافة، و تعد نسقا يتميز بكثير من الانسجام الداخلي العميق لمكوناته أو قوانينه التي تقوم عليها الممارسات المتأصلة التي تعبر عن الأغراض الاجتماعية الحيوية و تمثل الأبعاد التي تنتشر فيها و تتخللها.

1- تعريف الثقافة المحاسبية لـ Hofstede و Gray:³¹

هي مجموعة من العوامل التي تكون نتاج المنظور الثقافي لأي مجتمع من المجتمعات، والتي لها دور في التأثير و المساهمة في تشكيل مفهوم الجوانب السلوكية للمجتمع و رسم ملامحها بشكل عام، ومنها نظمه و

³¹ مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات- العدد 23(2)- دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة، حزيران 2011.

تطبيقاته المحاسبية خاصة، كما تعكس تفضيل الأحكام الشخصية للمهنيين و التنظيم الذاتي للمهنة إزاء الأحكام و المتطلبات القانونية وسيطرته على تنظيم المهنة.

2 - الأبعاد الثقافية للمجتمع

تمثل الثقافة نموذج إدراكي رفيع يبين كيف نرى العالم، أي هي رؤيتنا و تقويمنا لعالمنا، نقوم بتهديبها و غرسها في عقولنا كمدرجات و نماذج تصبح فيما بعد سمتنا الثقافية عن طريق التعلم والتدريب كوسائل أساسية نستخدمها في غرس قيمنا و رؤانا الرمزية في نماذجنا العقلية، و هي بهذا فهي ذات ارتباط و ثيق بالإنسان، فهو الذي صنع الثقافة من وحي حاجاته الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية، وبدوره يؤثر في نوع الثقافة التي يتسم بها و عن طريقها يتم وصف جميع نشاطاته التي يقوم بها، و نمط إدراكه و أسلوب تفكيره (الدباس، 1999:106) لذا يرى Antallo، Gebre أن هناك أربعة أنواع تكاملية ونظامية للثقافة هي:

- الثقافة الذهنية: وتتضمن النظم الإنسانية المتكونة من الأفكار و التفكير و الإدراك و الروح مثل: الأيديولوجية و الفلسفة و النظرية و المعتقد، إذ إن مجموع نسق القيم و الإدراك و الرؤية و نسق المعتقدات تمثل بمجموعات هذا النوع من الثقافة.
- الثقافة الرمزية: و هي نظم المعرفة و المعلومات التي لا تحتاج إلى تفسير كالقواميس و الموسوعات.
- الثقافة المادية أو الطبيعية: و تشير إلى الأشياء التي صنعها الإنسان مثل الحاسب الالكتروني والطرق و الورق و الأقلام و غيرها.
- ثقافة التصرف: و تتضمن كل تصرفاتنا المعبرة التي نستخدمها لتوصيل كوامننا الداخلية على العالم.

و في هذا الإطار يمكن إجمال أهم مكونات الثقافة أو قوانينها بالآتي:

- **اللغة:** تعد اللغة مضمون الهوية الثقافية و مخزونها الفكري للغة تتجلى في تراكيبها و نوعية جملها، فشكل الجملة مرتبط دائما بضرب معين من الفكر.

- **القيم :** تمثل القيم موجّهات سلوك الإنسان، التي تأتي من الخبرات التي يكتسبها من خلال تنشئته الاجتماعية لذا يعرفها وليام ايكهارت بأنها: " هدف أو مستوى قياسي للحكم على الأشياء حيث ينظر لها داخل الثقافة باعتبارها مسائل مرغوب فيها" (السموري و سعادة 1998: 403) ، إذ من المستحيل أن يحتفظ أي مجتمع

بتماسكه و استمراره مالم يشترك أعضاؤه بقيم معينة تسود بينهم، و بخاصة تلك القيم المركزية التي تعطي للثقافة طابعا معيناً يميزها عن غيرها (جلال، 19984: 100).

- **المعتقدات** : يعرف قاموس Webster (1986: 666) المعتقد بأنه " شيء ما يتم تعلمه، أو شيء ما يعتنق كحقيقة يدعمها و يرسخها معلم أو مدرسة أو طائفة"، و تشير دراسات و ارمز و دوركايم على أن أبناء الطبقات الاجتماعية المختلفة يختلفون في معتقداتهم و اتجاهاتهم نحو المسائل المختلفة .

- **الدين** : تشكل الأديان عقائد راسخة جدا و مؤثرة في حيات المجتمعات، و غالبا ما تشكل القاعدة المعرفية لها، فالدين يقدم رؤية شمولية تجيب عن الأسئلة النهائية المتعلقة بالكون و الحيات و الإنسان، و هو نظام معرفي متميز يؤثر في المجالات المعرفية و العلوم المتخصصة كافة (ملاوي، 2000، 32) و المعتقدات الأخرى كافة.

و على أساس ذلك تجمع الدراسات على أن الثقافة تتجسد في نواحي المجتمع وتصرفاته كافة، و هي تمثل الأبعاد التي تنتشر فيها و تتخللها و منها:

1- البعد الاجتماعي:

تتجلى الثقافة بشكل طبيعي في أفراد المجتمع من خلال مختلف السلوكيات التي يقومون بها فهي تعد المرآة الحقيقية التي تعرض طبيعتها، الحقيقية لذا يمكن عد هذا البعد من الأبعاد الأكثر ظهورا لثقافة مجتمع ما وفي هذا الإطار فقد حدد Hofstede أبرز القيم الثقافية الآتية(4: 2000، Amat*et.al):

أ- الفردية إزاء الجماعية: تعني الفردية تحمل الفرد مسؤولية نفسه و حريته بينما تعني الجماعية بأن الفرد مسؤول أمام عائلته ومجموعته ووطنه.

ب- الميل القوي لاستخدام السلطة إزاء الميل الضعيف: فإن المجتمع يقبل الهرمية في السلطة، و لا يطلب تبريرها إزاء الميل القوي للمجتمع في تفضيل معادلة القوة و يطلب تبريرات لها مفصلة حول توزيعها بين الهياكل المختلفة.

ج- الميل القوي لتجنب عدم التأكد المحيط بالمستقبل إزاء الميل الضعيف: إن تجنب عدم التأكد هو حقيقة إنسانية في حيات البشر، ولكن هناك مجتمعات ذات تجنب عال لعدم التأكد فهي تستخدم في ذلك القواعد و

النظم من أجل تجنبه، أما المجتمعات ذات التجنب الأقل فهي غير مهتمة بهم ولهذا يكون التطبيق عندها حرا و مخططا وأكثر أهمية من المبادئ و الأفكار .

د- حب الظهور إزاء التواضع: إن المجتمع الذي يميل إلى حب الظهور يعني تفضيله للبطولة و الإنجازات الفردية و النجاح المادي، فيما يعني التواضع اهتمام المجتمع بقوة العلاقات و نوعية الحيات و المساواة بين الأفراد و الانسجام.

2- البعد السياسي و القانوني:

يعد هذا البعد انعكاسا للفلسفة العامة للمجتمع تجاه طبيعة تنظيم المجتمع و إحكام علاقاته المتبادلة فالمناخ السياسي هو انعكاس لفلسفة نظام الحكم الذي يحدد شكل هذا النظام و طبيعته و أسلوب الحكم و مواقفه تجاه القضايا الأساسية في المجتمع ، أما النظام القانوني فإنه يعكس البيئة التشريعية السائدة و أحكامها لذا فإن أهم متغيرات البيئة السياسية و القانونية هي:

أ-النظام السياسي:

وهو يعبر عن فلسفة نظام الحكم لد المجتمع التي تعبر عن درجة التركيز في السلطة و مقدار التدخل الحكومي التي لها تأثير مباشر في الأفراد و المجموعات و في النشاطات التي يقومون بها.

ب- النظام القانوني:

يشكل النظام القانوني القائم على الأساس التشريعي أو المؤسس على السوابق القانونية (القانون العام) مسارا معيناً في حماية المجتمع و محدداً رئيسياً لدور الأفراد و المجموعات و طبيعة أدوارهم الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية و منع الاختلال الذي يقع عند أداء مثل هذا الدور .

ج- الأنظمة و التعليمات: و هي مجموعة القواعد و الأسس و الإيضاحات التي تهدف إلى ترشيد تطبيق مفاهيم معينة على حالات أو مواقف معينة، و هي من القواعد التخصيصة و التفصيلية للقوانين.

3- البعد الاقتصادي:

يعد أحد نظم التفاعل الإنساني من خلال عملية تبادل الحاجات فيما بينهم، و هي تعد من البيئات المعقدة نظرا لما تفرضه من قيود و محددات و ما تتطلبه من وضع نظم خاصة، وبما يجعلها أكثر استجابة لإشباع الحاجات وتحقيق الغايات وفي إطار ذلك فإن أبرز متغيرات هذا البعد تتمثل في:

أ- النظام الاقتصادي: تنوع الأنظمة الاقتصادية من أنظمة قائمة على قوى السوق إلى أنظمة تتفاوت فيما بين ذلك، إلا أن التوجه الأساسي للنظام الاقتصادي محكوم بدرجة تدخل الدولة في هذا القطاع كما يعكس نوع السياسات النقدية و المالية المستخدمة و درجة الاستخدام.

ب- درجة النمو الاقتصادي: تشكل درجة النمو القاعدة الأساسية للتفكير في الاتجاهات القادمة للتطوير و التأثير في أساليب التنظيم و العمل الاقتصادي، إذ أن التحولات الاقتصادية لها مشاكل مؤثرة تنعكس في متطلبات استجابة المجتمعات لمثل هذه التحولات (Gray* Radebaugh).

ت- طبيعة الوحدات الاقتصادية و درجة تعقيدها تشكل الوحدات الاقتصادية ائتلافا لقدرات الأشخاص في التمويل و الإدارة و لذا فهي تشكل إطارا لنوع الائتلافات المقبولة و السائد، و الذي يؤثر في اتجاهات الاستثمار و حجمه و قراراته التمويلية.

ث- درجة الاستقرار الاقتصادي: يتمثل لاستقرار من خلال درجة توافر الموارد الاقتصادية و البشرية و المادية فضلا عن الاستقرار العام في مستوى الأسعار، و نوع المنافسة و طبيعتها التي تنعكس بمجملها في درجة تقدم المجتمع الاقتصادي و استقراره.

ج- درجة تقدم المجتمعات المالية و تعقيدها : وهي أحد أبرز الخصائص الاقتصادية للمجتمعات التي تفسر مصدر الأموال الموجهة للاستثمار و حجمها و طبيعة رؤوس الأموال العاملة كما تعد الأسواق المالية إحدى المتغيرات التي تعرض حجم الإدراك المالي لطبيعة الوحدات الاقتصادية و دورها في تحقيق النمو و توجيه الموال و الاستثمار.

3- دور الأبعاد الثقافية في تشكيل السلوكيات المحاسبية للمجتمع الاقتصادي:³²

يختلف الأفراد فيما بينهم في استخدامهم لأنماط التفكير التي اعتادوا لأن يتعاملوا بها، مع المعلومات المتاحة حيال المشكلات و المواقف التي يواجهونها، و قد يصل ذلك الاختلاف إلى مستوى المجموعات داخل المجتمع الواحد أو بين المجتمعات بأسرها نسبيا، إذ يقول الكريم في محكم كتابه العزيز: « لكل جعلنا منكم

³² Gray, S. J. (1988), towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus. Vol. 24 – P1-15.

شرعة و منهاجا و لو شاء الله لجعلكم أمة واحدة ولكن ليلوكم في ما آتاكم « (المائدة -48) ، فالفكر لا ينطلق عموما من فراغ في بناء منهجه ووضع تصوراته و رؤاه، و لا يعتمد الخيال في صياغة أحكامه و مواقفه و لا يبدأ من العدم في تحديد أهدافه، ولكنه في كل ذلك يصدر عن إطار معرفي يترك بصماته بشكل أو آخر عليه، و التي تؤثر بطريقة مباشرة في منهجية تفكيره، و تحدد أنماط سلوكياته و نشاطه العقلي، و بذلك فإن قيمة نمط فكري تتبع من قدرته على الاتساق مع المبادئ الأساسية للنظم الثقافية و الاجتماعية التي يولد منها، و في هذا الإطار وجد Hofstede أن هناك اختلافات شاملة بين التوليفة الثقافية للدول التي درسها بما يعزز كون أنظمة الثقافة مختلفة دوليا، و بالتالي فإن نمط التفكير مختلف دوليا، لأن إحدى مكوناته المعرفية الأساسية مختلفة دوليا، و من جانب آخر فإن تأثير هذه القيم على الفكر العلمي يؤدي دورا أساسيا في تكوينه و قولته بالجانب النظري و التطبيقي على حد سواء و هو ما يترجمه (Gray، 1988) تحديد القيم المحاسبية لمعرفة أساسها الثقافي وفق أبعاد Hofstede للثقافة، و بالتالي تصنف البيئات محاسبيا وفق إطارها الثقافي ، فق حد Gray أربع قيم محاسبية (Gray *redbaugh، 74:1998):

- السيطرة المهنية إزاء السيطرة القانونية: و هذه القيمة تعكس تفضيل الأحكام الشخصية للمهنية والتنظيم الذاتي للمهنة إزاء الأحكام و المتطلبات القانونية و سيطرته على تنظيم المهنة.

- التوحيد إزاء التنوع: و هذه القيمة تعكس تفضيل إلزامية توحيد التطبيقات المحاسبية بين الشركات إزاء التنوع في الاستخدام طبقا لحالة كل شركة.

- التحفظ إزاء التفاؤل: وهذه القيمة تعكس أفضلية المدخل الحذر في القياس و العرض الذي يساعد في تجنب عدم التأكد الذي يحيط بالأحداث المستقبلية إزاء مدخل متفائل بشكل أكبر، مثل مدخل حساب المخاطر، ومدخل عدم التدخل الحكومي.

- السرية إزاء الشفافية: حيث أن السرية تعكس تفضيل موثوقية عالية لكي يفصح عن المعلومات حول الشركة فقط لأولئك الذين تربطهم علاقة بالإدارة و التمويل، إزاء وضوح و شفافية أكثر عمومية.

المطلب الثاني: أثر الثقافة المحاسبية على المهنة المحاسبية: 33

في إطار الربط بين القيم الثقافية Hofstede و القيم المحاسبية لـ Gray³⁴، نجد أن التكوين الفكري والتطبيق المحاسبية مختلف فيما بين البيئات الدولية بسبب الاختلاف الثقافي، كما تجدر الملاحظة أن الأدبيات المحاسبية

³³ Noravesh, Iraj, Dianati, Zahra Dilami & Bazaz Mohammad S. , (2002) , *The impact of culture on accounting: does Gray's model apply to Iran*, Review of Accounting and Finance, Emerald Group Publishing Limited Volume 6 issue 3, pp. 254 – 272.

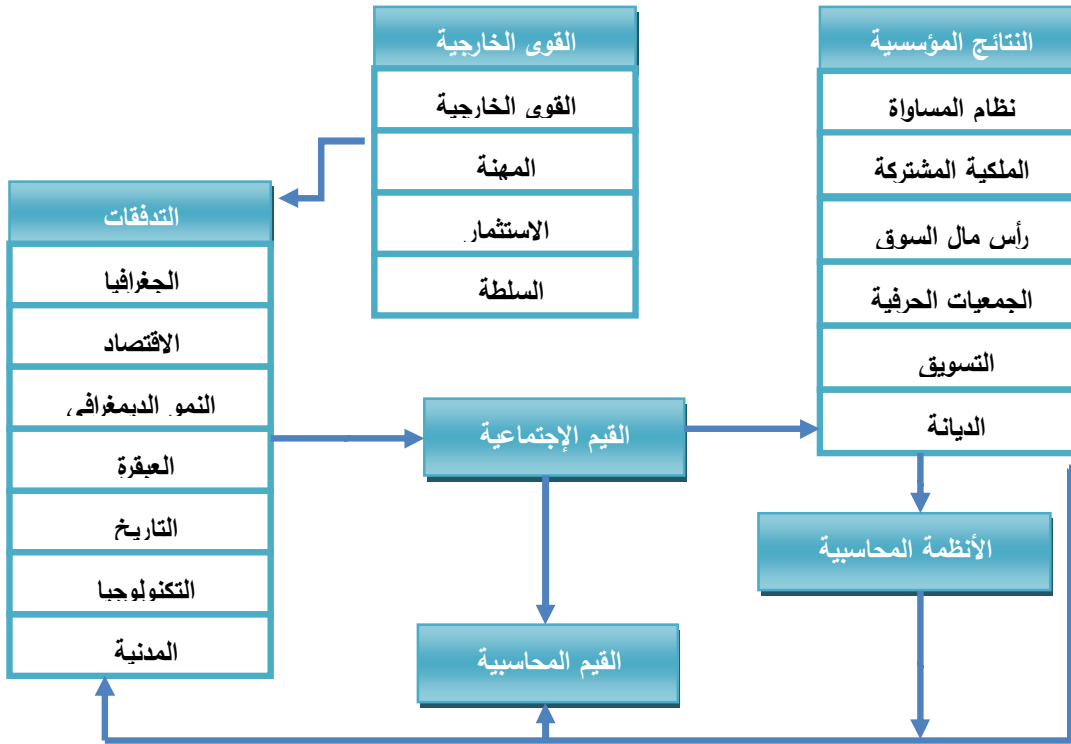
³⁴ Gray, S. J. (1988) , *towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus. Vol. 24, pp. 1- 15.

تم ربط الممارسات المحاسبية بالقيمة الثقافية في المجتمع. (Pourjalali & Meek, 1995; & Chow, 1999).³⁵ كالآتي:

- إن السيادة المهنية في دولة ما يعني أن توليفتها الثقافية هي فردية عالية، مع تجنب عدم تأكد ضعيف مع ميل ضعيف لاستخدام السلطة و حب للظهور عالي، و عكس ذلك تماما لو كانت المحاسبة في دولة تسيطر عليها الحكومة أو القانون ، فالمهنية ترتبط بالفردية كونها تحتاج لعلاقات اجتماعية ضعيفة بحيث يتصرف كل فرد أو مجموعة بشكل مستقل.
 - إذا ما كانت دولة ما تستخدم التوحيد/فرنسا مثلا فان توليفتها الثقافية تعكس جماعية عالية وتجنب عدم تأكد عال مما يدعو ذلك إلى استخدام القانون و الأنظمة، و كذلك الميل لاستخدام السلطة و حب للظهور و ضعيفة نتيجة التماسك الأسري و تفضيل الرعاية الأبوية للدولة.
 - إن الدولة التي تسود تطبيقاتها المحاسبية سمة التحفظ العالية يعني ذلك أن توليفتها الثقافية تعكس ميلا قويا لتجنب عدم التأكد و حب للظهور ضعيف، و ارتباط عال مع الجماعية.
 - ترتبط السرية بالتحفظ لذا فهناك علاقة قوية بين السرية ، و تجنب عدم التأكد لأن المدير يحاول دائما كتمان مصادره في تقاريره المالية منعا لمعرفة خصومه لخصوصيات الوحدة، مما يتطلب الدخول معهم في معارك تنافسية، و هناك علاقة قوية بين السرية و الميل القوي لاستخدام السلطة، لأن الإدارة ذات التوجهات البيروقراطية تحاول إبقاء جميع المعلومات لديها لتركيز القوة بيديها حصرا، و هناك ارتباط قوي بين السلطة و الجماعية، وكذا حب للظهور .
- وبما أن مهنة محافظ الحسابات تعد إحدى التنظيمات الاجتماعية التي تمارس دورا اجتماعيا خدميا هادفا بمعنى أن تستجيب لحاجات المجتمع و متغيراته و أن تعكس الظروف الاقتصادية و القانونية و السياسية و الاجتماعية داخل نشاطها العلمي و المهني و أن جدواها تعتمد على قدراتها في أنها تعكس هذه الظروف، لذا فان وضوح ملامح التطبيقات العملية للمهنة، يعتمد على قدرتها في إبراز هوية ثقافة المجتمع ذات الارتباط الوثيق ببيئتها. وكما سبق و ذكرنا في مقدمة البحث دراسة k. Kolečnik سنة 2013 بعنوان: دور الثقافة في المحاسبة على ضوء الأبعاد الثقافية للتحقق من أثر الثقافة الوطنية على المحاسبة، على ضوء ما قام به Gray سنة 1988 أين إستعمل الأبعاد الثقافية ل: Hofstede لتحديد أربع أبعاد للثقافة المحاسبية المتمثلة في:

³⁵ Liming Guana and Hamid Pourjalalia, Effect of Cultural Environmental and Accounting Regulation on Earnings Management: A Multiple Year-Country Analysis, Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, University of Hawaii at Manoa, 2010, p2

- الكفاءة المهنية مقابل الرقابة القانونية: Professionalism versus Statutory Control يعني تفضيل ممارسة المهنة بالحكم الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي بدلا من الالتزام بالمتطلبات القانونية الإلزامية والسيطرة القانونية؛ (تطبيق وتحسين القوانين)
- التوحيد مقابل المرونة: Uniformity versus Flexibility تفضيل تنفيذ ممارسات محاسبية موحدة بين الشركات والاستخدام المستمر لهذه الممارسات على مر الزمن بدلا من المرونة وفقا للظروف المتصورة للشركات،
- المحافظة مقابل التفاؤل: Conservatism versus Optimism تفضيل نهجا حذرا للقياس وذلك لمواجهة عدم اليقين للأحداث المستقبلية بدلا من نهج المخاطرة الأكثر تفاؤلا (القياس المحاسبي للأصول والأرباح)؛
- السرية مقابل الشفافية: Secrecy versus Transparency تفضيل السرية وتقييد إنشاء المعلومات عن الأعمال التجارية فقط لأولئك الذين يشاركون بشكل وثيق مع إدارة المؤسسة خلافا لنهج أكثر شفافية وانفتاحا ومساءلة علنا (الإفصاح عن المعلومات)، والشكل يوضح أبعاد الثقافة المحاسبية لـ: Gray سنة 1988 ذلك:



شكل رقم 01 : دراسة آثار أبعاد الثقافة المحاسبية لـ: Gray سنة 1988

كما تجدر الإشارة أن العلاقة بين الأبعاد الثقافية المحاسبية لـ: Gray و الأبعاد الثقافية لـ: Hofstede تتمثل في الجدول التالي:

أبعاد الثقافة المحاسبية حسب هوفستد				القيم المحاسبية حسب Gray
مؤشر تجنب عدم اليقين	الذكورية	الفردية	مؤشر مسافة السلطة	
سالب	لا يوجد رابط	موجب	سالب	التكوين
موجب	لا يوجد رابط	سالب	موجب	التوحيد
موجب	سالب	سالب	لا يوجد رابط	القياس
موجب	سالب	سالب	موجب	الإفصاح

جدول رقم 01 : العلاقة بين أبعاد الثقافة المحاسبية حسب هوفستد و غراي - دراسة آثار أبعاد الثقافة المحاسبية لـ: Gray سنة 1988

و في إطار تحديد الأبعاد التي تميز النظام المحاسبي، Gray يميز بين السلطة التشريعية (statutory authority) والنظام المحاسبي (accounting systems)، وخصائص الإفصاح والقياس في النظم المحاسبية³⁶.

هناك أيضا العديد من الباحثين مثل Doupnik & Salter سنة 1995، أضافا عوامل أخرى عند دراسة المقارنة بين الثقافة المحاسبية بين الدول هي: النظام القانوني، العلاقة بين الأعمال التجارية للمؤسسات ومقدمي رأس المال، القوانين الضريبية، مستويات التضخم، مستوى التعليم، مستوى التطور الاقتصادي.³⁷

المطلب الثالث: أهداف الثقافة المحاسبية

- تحسين المحاسبة و ترسيخها.
- فهم المحاسبة و إجراءات الرقابة عليها.

³⁶ Katarzyna Koleśnik, Financial Internet Quarterly „e-Finanse”, University of Information Technology and Management Sucharskiego, 2013, Vol9, p 2-3 / www.e-finanse.com

³⁷ Oriol Amat, John Blake, Philip Wraith , Ester Oliveras, DIMENSIONS OF NATIONAL CULTURE AND THE ACCOUNTING ENVIRONMENT- THE SPANISH CASE., SSRN, 2000, p 8

- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت و المكان.
- دمج الحسابات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط و الدولة.
- تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية و المهتمين بالمعلومات المحاسبية و طانيا أو دوليا.³⁸
- تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافتهم و لغاتهم.
- تبادل المعلومات المحاسبية و المالية و التي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين و المقرضين و الجهات الحكومية...
- تساعد على اتخاذ القرار المناسب.
- تساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية.
- تهدف إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير تتحرى الصدق والوضوح.³⁹
- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية.
- نشر الوعي المحاسبي.
- المساعدة على حسن فهم و تطبيق المعايير المحاسبية.
- التعرف على المبادئ المحاسبية و المعايير الأساسية التي يتم تطبيقها، و البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية و الاجتماعية المعاصرة.

المطلب الرابع: أهمية الثقافة المحاسبية

تكمن أهمية الثقافة المحاسبية في:

- التمكن من الفهم الصحيح للمعايير المحاسبية و سهولة استخدامها.⁴⁰
- إمكانية مقارنة القوائم المالية.
- التوصل إلى قرارات رشيدة.

³⁸ مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 01/2002، ص53.

³⁹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص68.
⁴⁰ نمر حلمي محمود، النظرية المحاسبية المالية، دار النهضة العربية، مصر، 1977، نقلا عن بالرفي تيجاني، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، الملتقى الوطني حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007، ص5-6.

- تحقيق التنمية الاقتصادية.
- المساهمة بوضع إطار محاسبي يستجيب لاحتياجات مختلف مستعملي المعلومات المحاسبية.⁴¹
- تنظيم الممارسات المحاسبية.
- إيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستفيدة.
- تحديد القيم المحاسبية لمعرفة أساسها الثقافي.
- الاستجابة لحاجات المجتمع و تغيراته.
- تعكس الظروف الاقتصادية و القانونية و السياسية و الاجتماعية داخل نشاطها العلمي و المهني.
- ترجمة الواقع الاقتصادي إلى اللغة الرمزية للمحاسبة.
- تنوع الطرق المحاسبية من خلال تنوع الثقافات و الحضارات.
- ترجمة القواعد العامة للمجتمع إلى قواعد محاسبية تساعد على إنجاز سلوك مرغوب اجتماعيا.
- مواجهة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، سياسية، اقتصادية، تكنولوجية، كلها تعد من العوامل ذات التأثير.

المبحث الثالث: العلاقة بين الثقافة المحاسبية و مهنة محافظ الحسابات

يمثل التأهيل العلمي و العملي الأساس الأول الذي يركز عليه نجاح مهنة المحاسبة و التدقيق، باعتبارها وسيلة لتثمين المعارف و الخبرات التي تساعد على ممارسة المهنة على أكمل وجه، كما أن طبيعة القياس المحاسبي، الإبلاغ و ثقافة الإفصاح المالي تساهم في مساعدة مهنة محافظة الحسابات على أداء مهامها وفق ما هو مطلوب.

المطلب الأول: علاقة الكفاءة المهنية بمهنة التدقيق.

تعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، و تتوفر لديه خبرة فنية تظهر تلك الكفاءة، و لكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي و العملي المناسبين، و حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي و العملي و الاستقلال عند إبداء الرأي.

⁴¹ بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-جامعة ورقلة، العدد رقم 01، 2002، ص54.

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي و التأهيل العملي والتكوين المهني المستمر.⁴²

أ- التأهيل العلمي: معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعا في المحاسبة و التدقيق كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية و الإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء. يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فتر من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ب- التكوين المهني المستمر: على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق المنتقيات و فرض التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته و معرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

ولقد سلط الضوء من الكثير على الاهتمام بالتأهيل العلمي و العملي و المهني و الخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات و دعمها، التخطيط المسبق و التنفيذ السليم لعملية المراجعة، كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لآتعاب مراعي الحسابات، مع فرض نظام مناسب وعلمي في تحديد تلك الأتعاب، كما أوصى الباحث الجهات الرسمية و الجمعيات المهنية بتبني معايير محاسبية و مراجعة محلية و إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص و القصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات و التعليمات الصادرة عنها.

تعتمد مهنة محافظ الحسابات على الكفاءة المهنية من أجل ممارسة المهنة بكل مصداقية وجدية و إتقان و يفضل محافظ الحسابات ممارسة المهنة بالحكم الفردي و الحفاظ على التنظيم الذاتي (الاستقلالية) بدلا من الالتزام بالمتطلبات القانونية الإلزامية و السيطرة القانونية التي تقيد عمله، وهذا يتوافق مع الثقافة المحاسبية مما يساهم في تحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، أي أنه كلما كانت هناك كفاءة مهنية عالية كان هناك تطبيق أمثل وتحسين للقوانين.

⁴² محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص52.

المطلب الثاني: علاقة التوحيد المحاسبي بمهنة التدقيق.

يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي، من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها، و عليه فالتوحيد المحاسبي أصبح مطلباً أساسياً لموائمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة و المتلاحقة و التي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة التي تعني بها المحاسبة.

ويمكن تعريف التوحيد المحاسبي على أنه:⁴³

"هو أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات و قواعد مشتركة و متشابهة، و أن تصدر و تائق و قوائم مالية يكون محتواها و تقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى". فهو يعني التماثل و التطابق و الانتظام.

1- أهداف التوحيد المحاسبي:

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافتهم و لغاتهم، لازمته دائما الحاجة إلى تبادل المعلومات المحاسبية و المالية و التي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين و المقرضين و الجهات الحكومية... وهي بذلك تعتبر جوهر عملية اتخاذ القرارات سواء محليا أو دوليا، و هو ما يفترض و جود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد و عرض البيانات المحاسبية و المالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات (استثمارية، تمويلية،...) رشيدة.

يعتبر التوحيد، التبسيط، و التمييز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي من خلال:⁴⁴

- توحيد المسار المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات، الوثائق) و ينتهي بالقوائم الختامية، يهدف التوحيد المحاسبي في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة.

- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة و إمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه

⁴³ COLASSE Bernard, Comptabilité général : PCG 1999 et IAS.Economica , Paris,2001,P :26.

⁴⁴ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، ص68.

القوائم، حتى تتم الإجابة على احتياجات أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون جامدة، بل ينبغي أن تكون مرنة و قابلة للتفسير من عدة جوانب، و أن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجات معينة لدى مستعملي هاته المعايير، لأنه الأمر الوحيد الكفيل بضمان حسن فهم و تطبيق هذه المعايير.

- تحسين المحاسبة.⁴⁵

- فهم الحسابات و إجراء الرقابة عليها.

- مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت و المكان.

- دمج الحسابات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط و الدولة.

- إصدار الإحصائيات.

يهدف أيضا التوحيد المحاسبي إلى تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية و المهتمين بالمعلومات المحاسبية و تستجيب مهنة محافظ الحسابات التي تعد مهنة هادفة إلى تفضيل إلزامية توحيد التطبيقات المحاسبية بين الشركات وجعلها مرنة في الاستخدام طبقا لحالة كل شركة، كلما كانت هناك بيانات موحدة كانت هناك إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة و ذلك يعمل على ضبط المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية و تسهيل أداء مهنة محافظ الحسابات من خلال إضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي تكون بحاجة إليها، فالتوحيد المحاسبي يعد مطلبا أساسيا لضمان موائمة المحاسبة و مسايرة الممارسة المحاسبية للتغيرات و التحولات الاقتصادية العديدة و المتلاحقة، مما يضمن للمدقق تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي خدمة لوظيفة الإخبار التي تعني بها المحاسبة، ومن ثم تلبية الاحتياجات من المعلومات لمختلف الأطراف المستعملة باختلاف طبيعتهم وأهميتهم.

⁴⁵ مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، مرجع سابق، ص53.

المطلب الثالث: علاقة الإبلاغ المالي بمهنة التدقيق.

-الإبلاغ المالي:

تمثل وظيفة إيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستفيدة العلاقة الرابطة للمحاسبة ببيئتها، كما أن نوع المستخدمين و طبيعة حاجاتهم و التوجهات الأساسية للنظام، و السعي الحثيث للإيفاء بها، و أسلوب عرضها و توصيفها و مدى ملائمتها مكونات ملازمة لنظام الإبلاغ الآلي، إذ تختلف نظم الإبلاغ المالي فيما بين البيئات الدولية المختلفة تأسيسا على اختلافاتها في طبيعة القوائم المالية و تسلسل أهميتها و صيغ عرضها و مصطلحاتها الفنية و درجة الإفصاح عن المعلومات المقدمة القوائم المالية و معها، و تختلف أيضا في توجهاتها نحو مستخدمين معينين و السعي للإيفاء بحاجاتهم، فضلا عن ذلك من خلال الظروف المؤثرة في حاجات المستخدمين، و على قوة مجموعات المستخدمين المختلفة في تأكيد حاجاتهم من المعلومات، و يؤكد Mcki*Harrison (1986: 236) وجهة نظره بقوله "إذا ما أردنا فهم نظام الإبلاغ المالي للشركات في بلد ما، فإننا يجب أن نكون قادرين على وصف طبيعة الاعتمادية المتبادلة و التفاعل بين مكونات النظام، كما يجب أن تكون قادرين على وصف معايير النظام، و قيمه و الطريقة التي تؤثر بها الثقافة في تلك المعايير و القيم و في سلوك المجموعات داخل النظام، من خلال الغير الحاصل في النظام نفسه و الأنظمة الزميلة الأخرى عبر الزمن" لذا فانه رغم الجهود المستمرة في مجال تماسك الإبلاغ المالي، فإن التغيير في البيئة يهدد بشكل ثابت ملائمة القوائم المالية، إذ أن مسائل الإبلاغ المالي الجديدة تعاني تنظيما من التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال، فالعلاقة الجديدة بين الشركات و القوانين الجديدة وكذلك التغييرات في البيئة السياسية و الاجتماعية و التكنولوجية و الاقتصادية كلها تعد من العوامل ذات التأثير في النظام، لذا فإن أي نظام للإبلاغ المالي يمثل نتيجة تفاعل مؤسسات النظام الاجتماعي المختلفة مع السلطات المنظمة سواء كانت حكومية أو شبه حكومية أو مؤسسات مهنية محاسبية، فضلا عن كونه يتحدد في ضوء النشاطات المتبادلة بين الإبلاغ المالي كنظام و النظم الأخرى داخل البيئة كالنظم القانونية و السياسية و نظم الشركات و التبادل، لذا تؤثر درجة سرية المجتمع كقيمة ثقافية تأثيرا مباشرا جدا في حجم الإفصاح الذي يكون المشروع راغبا في الإعلان عنه في تقاربه الخارجية، إذ كلما كانت درجة السرية أو عدم الثقة بالجهات الخارجية أكبر، كلما انخفض مستوى الإفصاح كما يعد التحفظ أحد أبرز أوجه الاختلاف في نظم الإبلاغ المالي فيما بين البيئات الدولية، لذا ففي العديد من الحالات تكون المعايير المحاسبية ما هي إلا نتيجة لعمليات تسوية بين مبدأ التحفظ و المبادئ المحاسبية الأخرى، و يبرز تأثير عامل التضخم في فرض نوعية من المعلومات التي يقدمها نظام الإبلاغ المالي كالقوائم المالية الملحقة و المعدلة كما يؤدي التدخل الحكومي دورا مهما في تحديد محتوى التقارير

المحاسبية و طبيعتها فقد يكون التدخل الحكومي دورا محكما في تحديد محتوى التقارير المحاسبية وطبيعتها، فقد يكون التدخل شاملا في بعض البيئات ليصل إلى حد التفاصيل الدقيقة و هي البلدان ذات المنظور القانوني كفرنسا مثلا و بعكسها الدول الانكلوسكسونية التي تنيط المهمة بهيئات مهنية مستقلة أو شبه مستقلة لذا فهي تؤثر بشكل خاص في نوع التنظيم و درجة التخطيط المركزي (Gray*Radebaugh1997) .

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة و المحاسبين، و بين مراجعي الحسابات من جهة و بين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى.

إذ هو وسيلة لتوصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل.

1- تعريف الإفصاح المالي: يمكن تعريفه على أنه:

- عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة⁴⁶.

_ وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه " الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية والتقارير المحاسبية"⁴⁷

2- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛

⁴⁶ زغدار أحمد سفير - خيار الجزائر بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) - مجلة الباحث، العدد السابع 2009/2010، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، (ص 84).

⁴⁷ لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا المجلد 29، العدد الأول، 2007، ص 179 .

- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.⁴⁸

3- أساليب الإفصاح المحاسبي:⁴⁹

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية، وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق.

و هي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن اعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهوامش، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:

أ- إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب- الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

ج. الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق

⁴⁸ وليد ناجي الحياي و لعبيبي هاتو خلف - الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية - مذكرة ماجستير - 2009 بغداد - عضو اتحاد الجامعات العربية \ عضو اتحاد الجامعات العالمي - الأكاديمية العربية في الدنمارك - (ص 29).
⁴⁹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة و النشر، مصر، 2005، ص584 .

الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي... الخ.

د- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

ج- تقرير المراجع: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة و عن الخطط المستهدفة.

4- العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي:

أ. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصحة عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

ب. الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين و اللوائح.

ج. المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي قامت بإصدار العديد من

المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

فالإفصاح يساعد محافظ الحسابات بتقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرار، بغرض المساعدة على زيادة قيمة و جودة المعلومات المحاسبية ، وبلورتها في تقرير يشمل جميع المعلومات اللازمة و الضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية حيث يعتبر الإفصاح مصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة، وحتى تكون المعلومات موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستفيدين وتلبي احتياجاتهم، لابد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين و المدقق وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، كما يجب على المدقق الإفصاح على أية أخطاء أو مخالفات تم اكتشافها خلال عملية الفحص، مما يزيد هذا من الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها من قبل المدقق، وهذا ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

كما تعود بعض منافع الالتزام بالإفصاح المحاسبي على محافظ الحسابات فهو يساعدهم على الوفاء بمسؤولياتهم عند إبداء الرأي على أرصدة الحسابات بالقوائم المالية محل المراقبة و الهادفة للريح ووضع هذا الرأي أمام متخذي القرار، ففي الوقت الحالي يتفاوت أسلوب العرض و الإفصاح العام في القوائم المالية بين المؤسسات المختلفة من حيث درجة التفصيل و طبيعة و أنواع الإيضاحات العامة التي تتعلق بأمر تؤثر تأثيرا هاما على التي تعطىها القوائم المالية.

المطلب الرابع: علاقة القياس المحاسبي بمهنة التدقيق

يحتل موضوع القياس محور الارتكاز على المستوى النظري و التطبيقي في المحاسبة لما يشكله من أهمية في ترجمة الواقع الاقتصادي إلى اللغة الرمزية للمحاسبة، و يعد المدخل العلمي النفعي أحد أبرز المؤثرات في صيغة قواعد التقويم من الناحية المنهجية في حين تعد البيئة و متغيراتها من العوامل المهمة، فسبب تنوع الحضارات و الثقافات تنوعت الطرق المحاسبية، وبسبب ذلك أيضا لم تلق معايير المحاسبة الدولية إلا انجازا ضئيلا(2: 1983، Violet) ، فمثلا عقيدة التحفظ التي يعكسها المجتمع كقيمة ثقافية تؤثر على عدد من المبادئ، و كذلك الممارسات المحاسبية، فالتكلفة التاريخية كأساس فكري و تطبيقي، تعكس درجة من التحفظ في جوانبها المختلفة، كما في قاعدة التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل و تسجيل الطلبات المحتملة و الإفراط في تحديد المخصصات المختلفة، و استخدام تشكيلة من الاحتمالات المختلفة إذ تؤدي الأبعاد الثقافية تاريخيا

دورا كبيرا في تطوير نظم التسجيل و القياس و الإفصاح، إذ تترجم المحاسبة المواقف العامة للمجتمع إلى قواعد محاسبية تساعد على إنجاز سلوك مرغوب اجتماعيا، وتطرد السلوك غير المرغوب ، أما من الناحية الاقتصادية فمثلا تؤدي خاصية درجة النشاط التجاري الدولي المتمثلة بزيادة عدد و حجم الشركات المتعددة الجنسية التابعة للبلد دورا رئيسيا في تطوير قواعد محاسبية لتوحيد تقارير الشركات الأجنبية التابعة و أسعار التحويل الدولية، وفرض الضرائب وغيرها (Arpan*radebugh ، 1985: 22) و إذا اتفقنا على أن البيئات الاقتصادية ومنظمات الأعمال ليست نفسها في كل الأقطار فان ما يتبع ذلك هو عدم إمكانية إيجاد مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة تكون مفيدة، وذات معنى في كل البلدان، أما لو كانت هناك رأسمالية خاصة و مكثفة في أحد البلدان، فمن المحتمل إن تكون الطرق الرئيسية للحصول على رأس المال مختلفة، و بالتالي فان الطرق المحاسبية فضلا عن أسلوب الإبلاغ سيختلف أيضا ، أما في ظل البعد السياسي والقانوني فإن التنظيم السياسي للمجتمع على سبيل المثال يؤثر بشكل طبيعي في الممارسات المحاسبية ، فإذا ما كانت الصناعة تعمل في ظل قرار سياسي فإن الكلفة تصبح اعتبارا ثانويا ، أما في البلدان التي تسود فيها القواعد القانونية التفصيلية و المرتبطة بالمحاسبة الضريبية و التجارية فإن المتوقع بأن نظام التقويم السائد سيكون موحدًا ويشمل قدرا من الأحكام الشخصية المهنية القليلة ، وعلى هذا الأساس فإن كل من Choi*Muelle يؤكدان على أن التناقض الظاهري في التراث الدولي للمحاسبة يمكن ملاحظته في أغلب الأقطار وهو ناتج عن كون المحاسبة شأنًا وطنيا صرفا بتطبيقات و معايير وطنية ذات ارتكاز عميق جدا على محتوى بيئتها .

مما سبق يمكن تعريف القياس المحاسبي على أنه:

1- مفهوم القياس المحاسبي:

- هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية، وقائمة الدخل.⁵⁰

- هو تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث.⁵¹

⁵⁰ عفاف إسحق أبوزر ، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية ، جامعة البترا ، الأردن 2008 ، ص 4.

⁵¹ رولا كاسر لايقة ، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار ، مذكرة ماجستير ، جامعة تشرين سوريا ، 2007 ، 41.

- من خلال التعريفات السابقة نخرج بمفهوم مبسط هو: عملية مقابلة حدث اقتصادي بخاصية التعداد النقدي باستخدام مقياس معين وهو وحدة النقد ، وبموجب قواعد معينة هي قواعد الاحتساب.⁵²

2- العوامل المؤثرة على عملية القياس المحاسبي⁵³:

- عدم ثبات وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد).
- ظهور الموجة التضخمية.
- تأثر مخرجات عملية القياس وجعلها عرضة للتقلب وعدم الثبات.
- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى مع متطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة ومتوافقة مع السوق.
- الاعتماد على السوق كمرجع أساسي للقياس.
- عدم الملائم في اتخاذ القرار حيث تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وبنعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار . - الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى التظليل في عرض القوائم المالية لأن قيمة النقد تتغير .

2-1-1- محددات جودة القياس المحاسبي:

لكي يكون نموذج القياس المحاسبي على قدر من الجودة لابد أن تتوفر فيه محددات الجودة حسب ما اقتره الفكر المحاسبي، والمتمثلة في:⁵⁴

2-1-1-1- خلو أخطاء التوقيت:

⁵² محمد مطر، موسى السويطي، التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس - العرض - الإفصاح، دار وائل للنشر، طبعة 2008، ص130

⁵³ محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2013

⁵⁴ نمر محمد الخطيب، صديقي فواد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية- تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي - SCF الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 05

وتنتج هذه الأخطاء عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقارير عنها محاسبيا في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.

خلو أخطاء وحدة القياس: وتنتج هذه الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

2-1-2- القابلية للتفسير:

ونقصد بها أن القوائم المالية المعدة ينبغي أن تكون قابلة للفهم من حيث المعنى ومن حيث الاستخدام . سيكون تفسير القوائم المالية واحدا مما يلي:

- إذا اعتمد القياس المحاسبي أيا من خواص وحدات النقود، فسوف يتم التعبير عن النتائج بعدد من وحدات النقد الوطني المعتمد .

- إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس التكلفة التاريخية وفق وحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه ما تزال معبرا عنها بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة (وحدات النقد الوطني المعتمد).

- إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس القيم الجارية بوحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه سيكون معبرا عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي، التي تستبعد وهم النقود باعتبارها وسيلة للتبادل وحفظ القيمة وليس غاية بحد ذاتها .

2-1-3- الملائمة:

ونقصد بها ملائمة المعلومات المحاسبية المنتجة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المعنيين؛ وبما أن "وحدات السيطرة والتحكم السلعي" تعبر عن تغيرات كل من المستوى الخاص والمستوى العام للأسعار، فإنه ينظر إليها باعتبارها الخاصية الأكثر ملائمة .

يعتبر القياس المحاسبي الأساس الذي يقوم عليه عمل المدقق فهو أحد وظائف المحاسبة الأساسية وأحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو اختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة ليوافق المدقق المصدقية للمعلومات المحاسبية، و لإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار

السليم، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات دقة و شفافية، حيث تعتمد البيئة الجزائرية على التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل لقياس سيولة أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما سبق تؤثر نخلص إلى أن الأبعاد الثقافية في التطبيقات و النظم المحاسبية كما جاء في دراسة Hofstede التي تعد من الدراسات الرائدة في هذا المجال إذ قام بدراسة الأبعاد الثقافية من خلال دراسة الاختلافات الثقافية الوطنية، اعتمد في ذلك على دراسة مسحية لما يقارب من 112000 موظفا من موظفي شركة IBM في 39 بلدا، وقد توصل إلى أبعاد أساسية للثقافية في تلك البلدان، أما (Gray(1988 فقد وضع أربعة أبعاد للقيم المحاسبية التي يمكن التي يمكن أن تستخدم لتعريف الثقافة المحاسبية في بلد ما، كما تم توصل إلى أن المحاسبين ذوي المؤهلات الأكاديمية العليا الذين يعملون بالجانب الأكاديمي من خلال التدريس بالجامعات و المؤهلات المهنية العليا الذين يعملون كمهنيين في مكاتب التدقيق الخاصة ديوان الرقابة المالية أن كل منهم يرتبط بالقيم الثقافية للمجتمع و تفضيل ممارسة المهنة بالحكم الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي بدلا من الالتزام بالمتطلبات القانونية الإلزامية والسيطرة القانونية؛ (تطبيق وتحسين القوانين) ، وهو ما يعني أن الأبعاد الثقافية للمجتمع ذات تأثير جوهري مقارنة بالعوامل الأخرى في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات الممارسات المحاسبية المقبولة و السائدة فيه.

أيضا على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فهناك تأثير جوهري لأبعاد الثقافة المحاسبية مقارنة بالعوامل الأخرى في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات المحاسبية لذا يركز التحليل النظري على دراسة مفهوم و أهداف الثقافة المحاسبية و تأثيرها على مهنة محافظ الحسابات من خلال إبراز الأثر المتوقع لأهمية توحيد الممارسات المحاسبية، و منهج القياس المحاسبي و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على أداء مهنة التدقيق.

الفصل الثالث : الدراسة التحليلية للإستبيان لمدى تأثير الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول : عرض الاستبيان.

المطلب الثاني : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

تمهيد:

إن واقع ممارسة الثقافة المحاسبية في الجزائر تركز على المحددات الأربعة التالية:

- الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين : من محددات و معايير الكفاءة المهنية و القوانين المطبقة وتحسينها؛
- التوحيد المحاسبي؛
- القياس المحاسبي؛
- الإبلاغ أو الإفصاح المحاسبي.

كما أن هذا الواقع نفسه الممارس في الجزائر يعتمد على شخصية محافظ الحسابات و شروط أداء مهنته عند قيامه بالممارسات المحاسبية على الوجه المطلوب.

المبحث الأول: نتائج الاستبيان

سنحاول في هذا المبحث الوقوف على واقع تأثير الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات، من خلال استجواب مهنيين - محافظي حسابات - أكاديميين لمعرفة مجموعة من القضايا المرتبطة بالموضوع ، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستبيانات (Questionnaires) ، التي تم إعدادها لهذا الغرض، و تم تفرغ البيانات و تحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS (Statiscal Pakage for social Sience).

المطلب الأول: عرض الاستبيان:

الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات من عدد كبير من الأفراد خلال فترة قصيرة، بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع.

سنتعرض في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الإستبيان و كيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي.

و في النهاية إختباره بالشكل الذي يفى بالغرض، إضافة إلى ذلك سنسلط الضوء على المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

1-1 مراحل إعداد الاستبيان:

2-1 بناء استمارة الاستبيان:

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن 40 سؤال، و تم صياغتها باللغة العربية. و قد حرصت الطالبة قبل نشر الاستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي والمحاسبي.

3-1 نشر استمارة الاستبيان على عينة الدراسة:

إعتمدنا في توزيع الإستبيان على عدة طرق هي: التوزيع الإلكتروني، المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات وموظفي مصلحة المالية و المحاسبة، ولقد كانت المساعدة الأكبر من طرف أستاذي وزملائي من ولاية بسكرة.

4-1 معالجة استمارة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين (03) مصفوفات الاستبيان، متعلقة الأولى بالفرضية رقم (01) و التي تضم 30 سؤالاً ، والثانية متعلقة بالفرضية رقم (02) و التي تضم 06 أسئلة، و الثالثة متعلقة بالفرضية رقم (03) و التي تضم 04 أسئلة و بعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في البرنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة. وبذلك بلغ عدد فقرات المجالات 40 فقرة، كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الثلاثي. يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر، مستخدمين ثلاث أنماط للإجابة حيث تتدرج من (معارض، محايد، موافق) حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإتجاهات الإيجابية ثلاث درجات، وللإجابة التي تليها درجتين ثم درجة واحدة و هكذا و بالعكس للإتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (02): تصنيف درجات الاستبيان

الدرجة	1	2	3
التصنيف	معارض	محايد	موافق

و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول (03): معايير تحديد الإتجاه	
المستوى	المتوسط المرجح
1	من 1 إلى 1.66
2	من 1.67 إلى 2.33
3	من 2.34 إلى 3

1- منهجية الدراسة:**1-2 هيكل الاستبيان و فرضياته:**

تضمنت استمارة الاستبيان 40 سؤالاً بوبت في 03 مجالات، المجال الأول يحتوي على أربع محاور، و لقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الإستبيان المغلق، وتم تبويب أسئلة الإستبيان و فق المجالات و المحاور التالية:

المجال الأول: يتضمن أسئلة عامة متعلقة مدى إرتباط عينة الدراسة بأبعاد الثقافة المحاسبية في الجزائر والتي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 30؛ وينقسم إلى 04 محاور:

المحور الأول: أسئلة عامة متعلقة بمدى تأثير الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين في الجزائر و التي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 06؛

المحور الثاني: أسئلة متعلقة بتأثير التوحيد المحاسبي في المؤسسات الجزائرية و هي من السؤال 07 إلى غاية 11؛

المحور الثالث: أسئلة متعلقة بتأثير القياس المحاسبي في الجزائر و هي من السؤال 12 إلى غاية 23؛

المحور الرابع: أسئلة متعلقة بتأثير الإبلاغ و الإفصاح المحاسبي المالي في الجزائر من السؤال 23 إلى غاية 30.

المجال الثاني: يتضمن أسئلة عامة متعلقة بواقع أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر و التي تبدأ من السؤال 31 إلى غاية السؤال 36.

المجال الثالث: يتضمن أسئلة متعلقة بمدى تأثير الثقافة المحاسبية وأثرها على أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر و التي تبدأ من السؤال 37 إلى غاية السؤال 40.

حيث جاء هذا التقسيم متماثيا مع الفرضيات التي تم بنائها من أجل هذا الإستبيان، للتحقق من مدى تحققها من عدمها و هي:

1- الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين تأثر على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وذلك من خلال عينة الدراسة.

2- توحيد الممارسات المحاسبية يساعد في تمثيل عمل مهنة محافظة الحسابات.

- 3- القياس المحاسبي في إطار مقارنة حذرة يدعم عمل محافظ الحسابات في تسيير المخاطر .
4- وجود ثقافة الإفصاح و الشفافية يسهل على المدقق الوصول للمعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

المطلب الثاني : معالجة و تحليل نتائج الاستبيان:

1- الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة:

يتكوم مجتمع الدراسة من 60 مشاهدة تتكون من: محافظي الحسابات، موظفي مصلحة المحاسبة و المالية، أساتذة جامعيين متخصصين في مسائل التدقيق و المحاسبة و محافظة الحسابات، حيث تم توزيع استمارة الاستقصاء في الفترة من 09 ماي إلى 15 ماي 2015 ، و قد تم استرجاع 38 استمارة، وبذلك تكون النسبة المئوية للردود حوالي 64 % وهي نسبة معقولة قياسا بالأبحاث المماثلة وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة عشوائية فيما يلي:

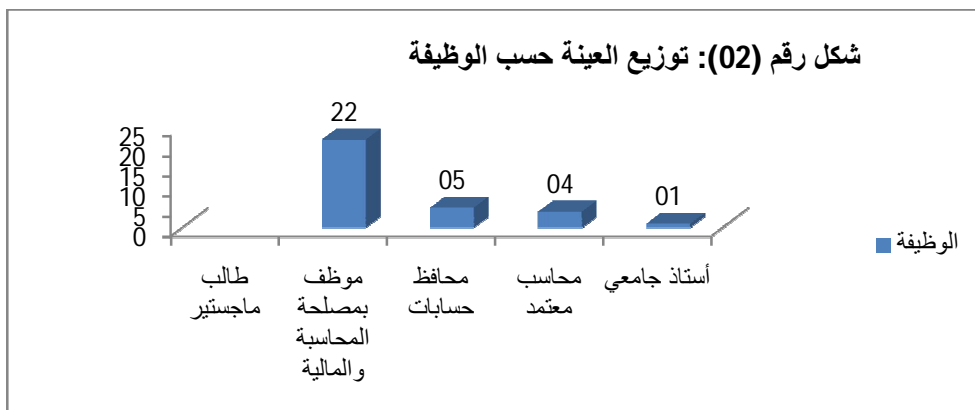
و الجداول التالية تبين سمات و خصائص مجتمع الدراسة كالتالي:

يبين الجدول رقم (04) أن 69% من عينة الدراسة موظفين بمصلحة المحاسبة و المالية، 18% يعملون كمحافظي حسابات، 13% محاسبين معتمدين.

جدول رقم (04) : توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	تكرار الوظيفة	نسبة الوظيفة %
موظف بمصلحة المحاسبة والمالية	22	0,69
محافظ حسابات	06	0,18
محاسب معتمد	04	0,13
المجموع	32	100

المصدر : حسب نتائج الإستبيان

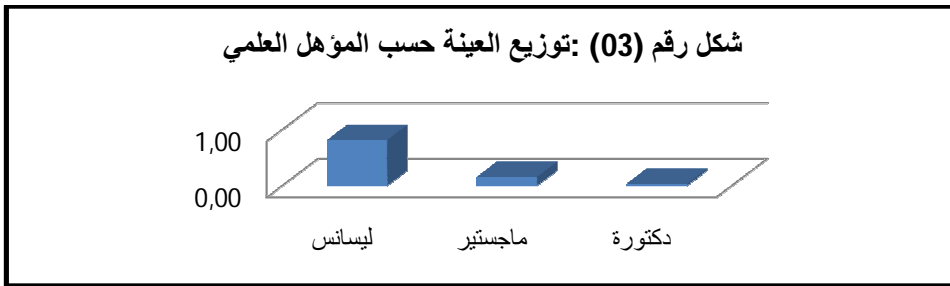


يبين الجدول رقم (05) أن 81 % من عينة الدراسة هم حاملو شهادة ليسانس تخصص محاسبة، و 16 % هم طلبة ماجستير، و 03 % متحصلين على شهادة الدكتوراة.

جدول رقم (05): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
0,81	26	ليسانس
0,16	5	ماجستير
0,03	1	دكتوراة
100	32	المجموع

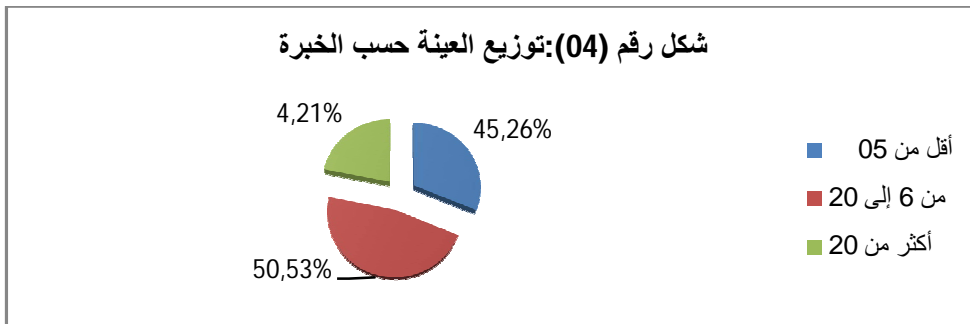
المصدر: حسب نتائج الاستبيان



يبين الجدول رقم (06) أن 31% من عينة الدراسة نقل خبرتهم عن 05 سنوات، و 47% تتراوح خبرتهم بين 06 إلى 20 سنة، و 22% خبرتهم أكثر من 20 سنة.

جدول رقم (06): توزيع العينة حسب الخبرة

نسبة الخبرة %	تكرار الخبرة	مدة الخبرة
31,25	10	أقل من 05
46,88	15	من 6 إلى 20
21,88	07	أكثر من 20
100	32	المجموع

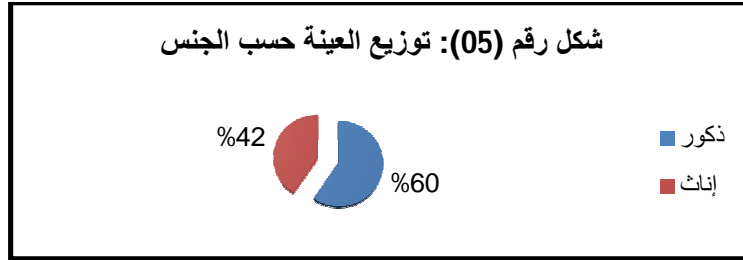


يبين الجدول رقم (07) أن 59% من عينة الدراسة ذكور، 41% إناث.

الجدول رقم (07): توزيع العينة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
0,59	19	ذكور
0,41	13	إناث
100	32	المجموع

شكل رقم (05): توزيع العينة حسب الجنس



2- دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان:

يقصد بصدق الأداة (Validity) مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، و هو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات (Reliability) يعني الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الأداة على نفس العينة من قبل نفس الباحث أو الباحثين في نفس الظروف أو في ظروف مشابهة.

- ثبات الإستبانة:

و للتأكد من ثبات الأداة تم استخراج معامل ألفا كرومباخ (Alpha Crombach)، إذ تم تقدير معامل الثبات لكل مجال، و جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (08)

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المجموع	40	0.710	0.707

صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاختبار:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة لكل مجال، و ذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له.

جدول رقم (09) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة و الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.044)، و بذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (09)

من خلال نتائج الدراسة نجد أن معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول للمجال الأول يساوي 70.11 %

معامل الارتباط	رقم الفقرة
0,696	x1
0,723	x2
0,707	x3
0,705	x4
0,696	x5
0,68	x6

معامل الارتباط	رقم الفقرة
0,686	x7
0,71	x8
0,732	x9
0,675	x10
0,704	x11

من خلال نتائج الدراسة نجد أن معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني للمجال الأول يساوي 70.14 %

معامل الارتباط	رقم الفقرة
0,703	x12
0,707	x13
0,689	x14
0,692	x15
0,711	x16
0,678	x17
0,713	x18
0,701	x19
0,693	x20
0,691	x21
0,687	x22
0,716	x23

من خلال نتائج الدراسة نجد أن معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث للمجال الأول يساوي 69.84 %

معامل الارتباط	رقم الفقرة
0,696	x24
0,727	x25
0,707	x26
0,689	x27
0,68	x28
0,7	x29
0,693	x30

من خلال نتائج الدراسة نجد أن معامل الارتباط بين فقرات المحور الرابع للمجال الأول يساوي 69.88 %

من خلال نتائج الدراسة نجد أن معامل الارتباط بين المحاور للمجال الأول الكلي يساوي 69.95 % .

3- حساب المتوسط المرجح و الانحراف المعياري لكل مجال:

3-1 بالنسبة للمجال الأول:

تراوحت المتوسطات الحسابية بين (1.42 - 2.95)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.23-1.93) بدرجة تقدير بين موافق و معارض و محايد.

• **المحور الأول:** يظهر الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1.74 - 2.82)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.51-0.83) بدرجة تقدير بين موافق و معارض و محايد، أما المتوسط العامل للمحور ككل فقد بلغ 2.32 بانحراف معياري 0.70، و بدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى أن الثقافة المحاسبية تأثر على الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين في الجزائر.

الجدول رقم (10)

عبارات مدى تأثير الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين في الجزائر	معارض	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الاتجاه
محافظي الحسابات يتميزون بالكفاءة العالية في الجزائر	8	18	12	0,73	2.11	محايد
الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر متوسطة	4	4	30	0,66	2.68	موافق
الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ضعيفة	18	12	8	0,80	1.74	معارض
يحدد القانون معايير الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	2	3	33	0,51	2.82	موافق
السلطات تسعى جاهدة إلى تطوير القوانين المنظمة لمهنة محافظة الحسابات	4	10	24	0,69	2.53	موافق
يوجد مراكز تكوين مستقلة تعمل على تكوين محافظي الحسابات	15	12	11	0,83	1.89	معارض

- جاءت الفقرة (04) في المرتبة الأولى " يحدد القانون معايير الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر " بمتوسط حسابي (2.82) و انحراف معياري (0.51) وبدرجة تقدير موافق؛ ثم تليها الفقرة (02) في المرتبة الثانية " الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر متوسطة " بمتوسط حسابي (2.68) وانحراف معياري (0.66) وبدرجة تقدير موافق؛ ثم جاءت الفقرة (05) في المرتبة الثالثة " السلطات تسعى جاهدة إلى تطوير القوانين المنظمة لمهنة محافظة الحسابات " بمتوسط حسابي (2.53) وانحراف معياري (0.69) وبدرجة تقدير موافق.

- ثم جاءت الفقرة (01) في المرتبة الرابعة " محافظي الحسابات يتميزون بالكفاءة العالية في الجزائر " بمتوسط حسابي (2.11) و انحراف معياري (0.73) وبدرجة تقدير محايد.

- ثم جاءت الفقرات (06) في المرتبة الخامسة " يوجد مراكز تكوين مستقلة تعمل على تكوين محافظي الحسابات " بمتوسط حسابي (1.89) و انحراف معياري (0.83) وبدرجة تقدير معارض - عند مقارنته بمجال

قيم المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت فإن درجة التقدير محايد وهذا لأن درجة الارتباط كبيرة 0,514؛ ثم جاءت الفقرات (03) في المرتبة السادسة " الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ضعيفة " بمتوسط حسابي (1.74) و انحراف معياري (0.80) وبدرجة تقدير متقاربة - محايد و معارض - ولكن ترجح معارض بالرجوع لعدد الاستبيانات.

• **المحور الثاني:** يظهر الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.32 - 2.95)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.23-1.93) بدرجة تقدير موافق، أما المتوسط العامل للمحور ككل فقد بلغ 2.60 بانحراف معياري 0.85، و بدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى أن الثقافة المحاسبية تأثر على التوحيد المحاسبي في الجزائر.

الجدول رقم (11)

الاتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق	محايد	معارض	عبارات مدى تأثير التوحيد المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
موافق	2,61	0,68	27	7	4	هناك توحيد للممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية
موافق	2,66	0,63	28	7	3	هناك استمرارية في تطبيق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية
موافق	2,5	1,93	17	11	9	النظام الجبائي متكيف مع النظام المحاسبي تلقائيا
موافق	2,32	0,81	20	10	8	إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد الدولية
موافق	2,95	0,23	36	2	0	البيانات الموحدة يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة

- إذ حصلت الفقرة رقم (11) "البيانات الموحدة تزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.95) و انحراف معياري (0.23) و بدرجة تقدير موافق بدون معارض؛ ثم تليها الفقرة (08) في المرتبة الثانية " هناك استمرارية في تطبيق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية " بمتوسط حسابي (2.66) وانحراف معياري (0.63) وبدرجة تقدير موافق؛ ثم جاءت الفقرة (07) في المرتبة الثالثة " هناك توحيد للممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية " بمتوسط حسابي (2.61) وانحراف معياري (0.68) وبدرجة تقدير موافق؛ إلى غاية الفقرة (10) " إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد الدولية " بمتوسط حسابي (2.32) و انحراف معياري (0.68) وبدرجة تقدير موافق لكن عند مقارنته بمجال قيم المتوسط الحسابي المرجح فإن درجة تقديره محايد وهذا لأن درجة الارتباط كبيرة 0,601.

• **المحور الثالث:** يظهر الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1.92 - 2.92)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.34-0.83) بين درجة تقدير موافق و محايد، أما المتوسط العامل للمحور ككل فقد بلغ 2.43 بانحراف معياري 0.60، و بدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى أن الثقافة المحاسبية تأثر على طرق و أدوات القياس في الجزائر.

الجدول رقم (12)

الإتجاه	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	موافق	محايد	معارض	عبارات مدى تأثير القياس المحاسبي في الجزائر
موافق	2,92	0,36	36	1	1	التضخم يعمل على تشويه صورة القوائم المالية
موافق	2,76	0,43	29	9	0	يعتبر القياس المحاسبي القاعدة الأساسية لإعداد القوائم المالية
موافق	2,11	0,80	14	14	10	أداة القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية هي التكلفة التاريخية
محايد	1,92	0,54	4	27	7	أداة القياس في المؤسسات الاقتصادية هي التكلفة الاستبدالية
محايد	2,39	0,72	20	13	5	الطريقة المحاسبية المستخدمة هي قسط الإهلاك الثابت أكثر من القسط المتناقص
موافق	2,42	0,83	24	6	8	الطريقة المحاسبية المستخدمة هي التكلفة الوسطية المرجحة أكثر من LIFO
محايد	2,26	0,60	13	22	3	الطرق المحاسبية المستخدمة، مخصصات كبيرة للديون المشكوك فيها والخسائر المحتملة
محايد	2,21	0,62	12	22	4	هناك فهم جيد للمعالجة المحاسبية عند استخدام الإيجار التمويلي
موافق	2,55	0,65	24	11	3	المحددات المحاسبية تركز على الحيطة والحذر
محايد	2,32	0,57	14	22	2	المحددات المحاسبية تكمن في تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني
موافق	2,47	0,76	24	8	6	جذور المفاهيم والطرق المحاسبية تعتمد على بيانات دولية أخرى
موافق	2,87	0,34	33	5	0	يعتبر كل من قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي

- إذ حصلت الفقرة رقم (12) المرتبة الأولى " التضخم يعمل على تشويه صورة القوائم المالية "، بمتوسط حسابي (2.92) و انحراف معياري (0,36) و بدرجة تقدير موافق؛ ثم تليها الفقرة رقم (23) في المرتبة الثانية "يعتبر كل من قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي"، بمتوسط حسابي (2.87) وانحراف معياري (0,34) و بدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (13) في المرتبة الثالثة "يعتبر القياس المحاسبي القاعدة الأساسية لإعداد القوائم " بمتوسط حسابي (2.76) و انحراف معياري (0.43) وبدرجة تقدير موافق؛ ثم تليها الفقرة (20) " المحددات المحاسبية تركز على الحيطة والحذر"، بمتوسط حسابي (2.55) وانحراف معياري (0,65) و بدرجة تقدير؛ ثم الفقرة (17) " الطريقة المحاسبية المستخدمة هي التكلفة الوسطية المرجحة أكثر من LIFO"، بمتوسط حسابي (2.42) وانحراف معياري (0,83) و بدرجة تقدير موافق؛ إلى غاية الفقرة (14) " أداة القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية هي التكلفة التاريخية"، بمتوسط حسابي (2.11) وانحراف معياري (0,80) و بدرجة تقدير موافق ومحايد بنفس الوقت لتساوي عدد آراء العينة.

- ثم جاءت الفقرة (15) (16) (18) (19) بدرجة محايد مما يشير للتحفظ على أدوات القياس وصعوبة طبيعة أداة القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية؛ وتليها الفقرة (21) " المحددات المحاسبية تكمن في تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني "، بمتوسط حسابي (2.32) وانحراف معياري (0,57) و بدرجة تقدير محايد.

• **المحور الرابع:** يظهر الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1.42 - 2.74)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.55-0.89) بين درجتني تقدير موافق و معارض، أما المتوسط العامل للمحور ككل فقد بلغ 2.25 بانحراف معياري 0.67، و بدرجة تقدير محايد، مما يشير إلى متوسط تأثير الثقافة المحاسبية على الإبلاغ والإفصاح المحاسبي ولكن توجد نية تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر حسب الجدول.

الجدول رقم (13)

الاتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق	محايد	معارض	عبارات مدى تأثير الإبلاغ والإفصاح المحاسبي المالي في الجزائر
معارض	1.42	0,68	4	8	26	يوجد ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر
موافق	2.74	0,55	30	6	2	ضعف البورصة يضعف من ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر
موافق	2.74	0,55	30	6	2	الإفصاح في الجزائر مازال موجه لإدارة الضرائب بصور كبيرة
معارض	1.76	0,85	10	9	19	المعلومات المحاسبية المالية المقدمة كافية وملائمة لكافة المستخدمين
معارض	1.97	0,89	14	9	15	المعلومات المحاسبية المقدمة كافية وملائمة لكافة المستخدمين
موافق	2.63	0,68	28	6	4	يهتم الإفصاح أو الإبلاغ بموضوع توصيل المعلومات إلى المستخدمين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل
موافق	2.55	0,56	22	15	1	هناك نية من طرف السلطات على تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر

- إذ جاءت الفقرة (25) " ضعف البورصة يضعف من ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر " و الفقرة (26) "الإفصاح في الجزائر مازال موجه لإدارة الضرائب بصور كبيرة" بمتوسط حسابي (0.55) وانحراف معياري (2.74) بدرجة تقدير موافق؛ و جاءت الفقرة رقم (30) " هناك نية من طرف السلطات على تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر "، بمتوسط حسابي (2.55) و انحراف معياري (0,56) و بدرجة تقدير موافق.

- ثم جاءت الفقرات : (24) " يوجد ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر " بمتوسط حسابي (0.68) وانحراف معياري (1.42) وبدرجة تقدير معارض؛ (27) " المعلومات المحاسبية المالية المقدمة كافية وملائمة لكافة المستخدمين " بمتوسط حسابي (0.85) و انحراف معياري (1.76)؛ في المرتبة الأخيرة " وبدرجة تقدير معارض.

2-3 بالنسبة للمجال الثاني:

الجدول رقم (14)

الإتجاه	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	موافق	محايد	معارض	عبارات مدى تأثير أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
موافق	2,68	0,62	29	6	3	محافظ الحسابات يحرص على إبلاغ إدارة المؤسسة بالأخطاء والغش في القوائم المالية قبل إعداد تقريره
موافق	2,45	0,76	23	9	6	يوجد الاستقلالية و الحياد في التقارير التي يعدها محافظ الحسابات
موافق	2,87	0,48	35	1	2	يأخذ محافظ الحسابات بمبدأ الحيطة و الحذر في التقصي عن الممارسات المحاسبية
موافق	2,61	0,68	27	7	4	توجد صعوبات أثناء قيامه بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات
موافق	2,58	0,68	26	8	4	الاطلاع الكافي على معايير المراجعة الدولية يرتقي بالمهنة إلى طابع الثقافة المحاسبية
موافق	2,13	0,91	18	7	13	شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين والتي جاءت بها الإصلاحات، تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة

• يظهر الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.13-2.87)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.48-0.91) بدرجة تقدير بين محايد و موافق، أما المتوسط العامل للمجال ككل فقد بلغ 2.55 بانحراف معياري 0.68، و بدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى اتفاق كبير على كيفية أداء مهنة محافظ الحسابات بالجزائر حول الفقرات (31) - (36).

- إذ حصلت الفقرة رقم (33) " يأخذ محافظ الحسابات بمبدأ الحيطة و الحذر في التقصي عن الممارسات المحاسبية " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.87) و انحراف معياري (0.48) وبدرجة تقدير موافق، ثم تلاها الفقرة رقم (31) في المرتبة الثانية " محافظ الحسابات يحرص على إبلاغ إدارة المؤسسة بالأخطاء والغش في القوائم المالية قبل إعداد تقريره " بمتوسط حسابي (2.68) و انحراف معياري (0.62) و بدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (34) في المرتبة الثالثة " توجد صعوبات أثناء قيامه بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات " بمتوسط حسابي (2.61) و انحراف معياري (0.68) و بدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (35) في المرتبة الرابعة " الاطلاع الكافي على معايير المراجعة الدولية يرتقي بالمهنة إلى طابع الثقافة المحاسبية " بمتوسط حسابي (2.58) و انحراف معياري (0.68) و بدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (32) في المرتبة الخامسة " يوجد الاستقلالية و الحياد في التقارير التي يعدها محافظ الحسابات " بمتوسط حسابي (2.45) وانحراف معياري (0.76) و بدرجة تقدير موافق. ثم جاءت الفقرة (36) في المرتبة السادسة " شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين والتي جاءت بها الإصلاحات، تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة " بمتوسط حسابي (2.13) و انحراف معياري (0.91) وبدرجة تقدير موافق لكن عند مقارنته بمجال قيم المتوسط الحسابي المرجح فإن درجة تقديره محايد وهذا لأن مجموع عدد آراء المعارض و المحايد أكبر من آراء الموافقين.

3-3 بالنسبة للمجال الثالث:

الجدول رقم (15)

الإتجاه	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	موافق	محايد	معارض	عبارات مدى تأثير الثقافة المحاسبية وأثرها على أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
موافق	2,92	0,36	36	1	1	الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات تساهم في تحسين مستوى أداء مهنة محافظة الحسابات
موافق	2,95	0,32	37	0	1	توحيد الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يعمل على ضبط المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وتسهيل أداء مهنة محافظة الحسابات
موافق	2,53	0,65	23	12	3	طبيعة القياس المحاسبي يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على أداء مهنة محافظة الحسابات
موافق	2,84	0,44	33	4	1	ثقافة الإفصاح المالي تساهم في مساعدة مهنة محافظة الحسابات على أداء مهامها وفق ما هو مطلوب

• يظهر الجدول رقم (15) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.53-2.95)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.32-0.65) بدرجة تقدير موافق، أما المتوسط العامل للمجال ككل فقد بلغ 2.81 بانحراف معياري 0.44، و بدرجة تقدير موافق ، مما يشير إلى اتفاق كبير على آثار أبعاد الثقافة المحاسبية الأربعة على أداء مهنة محافظ الحسابات بالجزائر؛ الفقرات (37) - (40). إذ حصلت الفقرة رقم (38) "توحيد الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يعمل على ضبط المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وتسهيل أداء مهنة محافظة الحسابات" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.95) و انحراف معياري (0.32) وبدرجة تقدير موافق ، ثم تلاها الفقرة رقم (37) في المرتبة الثانية " الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات تساهم في تحسين مستوى أداء مهنة محافظة الحسابات" بمتوسط حسابي (2.92) و انحراف معياري (0.36) و بدرجة تقدير موافق ، ثم جاءت الفقرة (40) في المرتبة الثالثة "ثقافة الإفصاح المالي تساهم في مساعدة مهنة محافظة الحسابات على أداء مهامها وفق ما هو مطلوب" بمتوسط حسابي (2.84) و انحراف معياري (0.44) و بدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (39) في المرتبة الرابعة " طبيعة القياس المحاسبي يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على أداء مهنة محافظة الحسابات" بمتوسط حسابي (2.53) وانحراف معياري (0.65) و بدرجة تقدير موافق.

النتائج و التوصيات:

نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق نجد أن واقع ممارسة الثقافة المحاسبية في الجزائر تعمد بنيتها العامة على أربعة محددات هي: الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين ، التوحيد المحاسبي ، القياس المحاسبي ، الإبلاغ أو الإفصاح المحاسبي. بالتالي التأثير على أداء مهنة محاسب الحسابات الممارسة في الجزائر و التي تعتمد على شخصية محاسب الحسابات وشروط أداء مهنته عند قيامه بالممارسات المحاسبية على الوجه المطلوب.

من خلال الدراسة التطبيقية وجدنا أن أبعاد الثقافة المحاسبية مؤثرة على أداء مهنة محاسب الحسابات في الجزائر من خلال دراسة قيمة الأبعاد الثقافية: الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين، التوحيد المحاسبي، القياس المحاسبي، الإبلاغ أو الإفصاح المحاسبي.

بالتالي وجدنا أن:

الفرضية الأولى: الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات تساهم في تحسين مستوى أداء مهنة محافظة الحسابات، فالهدف من البعد الأول للثقافة المحاسبية هو تحسين الكفاءة المهنية.

أما الفرضية الثانية: توحيد الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يعمل على ضبط المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وتسهيل أداء مهنة محافظة الحسابات، فالبيانات الموحدة تزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف بعد التوحيد المحاسبي.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة: طبيعة القياس المحاسبي يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على أداء مهنة محافظة الحسابات، فيعتبر كل من قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي.

أما الفرضية الرابعة: فيما يخص تقرير ثقافة الإفصاح المالي تساهم في مساعدة مهنة محافظة الحسابات على أداء مهامها وفق ما هو مطلوب، إلا أنه لا يوجد ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر، وللاستفادة من مهنة محافظة الحسابات، و للقيام بالتصحيحات اللازمة هناك نية من طرف السلطات على تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر.

1- توصيات البحث:

- على ضوء نتائج الدراسة، يوصي الطالب بالتوصيات التالية و التي من شأنها أن توسع مجال الثقافة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر كما تجعل و الأبعاد المهمة و المؤثرة على مهنة محافظ الحسابات:
- ضرورة الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المحاسبين والمهنيين و التي من شأنها أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي
 - العمل على تكوين مراكز مستقلة تعمل على تكوين محافظ الحسابات.
 - تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر.
 - توحيد نماذج البيانات للزيادة من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة.
 - توسيع وتطبيق محددات القانون وتشجيع التخصص لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
 - تشجيع التكوين في الخارج لمحافظي الحسابات للتمكن من فهم الممارسات المحاسبية العالمية.
 - العمل على تطوير القوانين المنظمة للمهنة من طرف السلطات العليا.

	x 1	x 2	x 3	x 4	x 5	x 6	x 7	x 8	x 9	x1 0	x1 1	x1 2	x1 3	x1 4	x1 5	x1 6	x1 7	x1 8	x1 9	x2 0	x2 1	x2 2	x2 3	x2 4	x2 5	x2 6	x2 7	x2 8	x2 9	x3 0
1	1	3	3	3	3	1	3	3	1	1	3	3	3	2	2	1	3	2	2	3	3	1	3	1	2	2	3	3	1	3
2	1	3	1	2	2	3	1	1	1	1	3	1	3	1	1	3	3	3	2	3	3	2	3	1	3	3	1	1	3	2
3	3	3	1	3	3	2	1	2	2	1	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	3	3	3	3	3	2
4	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	3	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	2	3	3	3	3
5	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	3	2	2	3	2	3	3	3	2	3	3	3	3	3
6	1	2	3	3	1	1	3	3	1	2	3	3	3	3	2	1	3	3	1	3	3	2	3	1	3	3	1	3	3	2
7	3	2	1	3	3	1	3	3	3	1	3	3	3	3	2	3	1	2	3	2	3	3	3	1	3	3	1	1	3	3
8	3	2	1	3	3	1	3	3	3	1	3	3	3	3	2	1	2	2	1	2	3	3	3	2	3	3	2	2	3	3
9	1	3	1	3	3	1	1	3	3	1	3	3	3	1	1	3	1	3	1	1	3	1	3	1	3	1	1	1	3	3
10	2	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	3	3	1	1	1	1	1	2	2	3	3	3	1	3	1	1	1	3	3
11	3	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	3	3	1	1	1	1	1	2	2	3	3	3	1	3	3	1	1	3	3
12	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	1	3	3	3	3	3
13	3	3	1	3	3	3	3	3	1	3	3	3	3	2	2	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	2	1	1	3	3
14	2	3	1	3	3	1	3	3	2	1	3	3	2	1	2	3	1	3	2	1	1	3	3	1	3	3	1	1	1	2
15	1	3	3	3	1	1	1	3	3	1	3	3	3	1	1	3	1	3	3	1	3	1	3	1	3	3	1	1	1	1
16	2	3	2	3	2	1	3	2	3	2	3	3	3	3	2	2	2	2	3	3	3	3	3	1	3	3	1	1	1	2
17	2	3	2	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	1	2	3	3	2	2	3	3	3	3	1	3	2	1	2	3	2
18	2	3	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	1	3	3	1	3	2	2	3	3	1	3	3	3	3	3	3
19	1	1	3	3	2	2	3	2	3	3	3	3	3	2	2	2	2	1	3	3	2	3	3	3	3	3	2	2	3	2
20	1	3	2	3	2	3	2	1	1	3	3	3	3	2	2	3	2	3	2	3	3	3	3	1	3	3	1	1	3	3
21	3	3	2	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	2	2	2	3	2	2	3	3	3	3	2	2	2	3	3	3	2
22	3	3	2	2	3	2	3	3	2	3	3	3	3	3	2	2	3	2	2	3	2	3	2	3	3	2	3	3	3	3
23	2	3	1	1	2	1	2	3	2	2	2	3	2	2	2	2	1	1	2	3	3	1	3	2	3	3	2	2	3	2
24	2	3	3	3	2	2	2	2	2	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	3	1	2	3	2	2	3	2
25	2	3	2	3	3	3	3	3	2	2	3	3	2	3	2	2	3	2	3	2	1	2	3	1	2	3	2	2	2	2
26	3	1	1	3	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	3	1	3	3	1	1	2	3

27	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	1	2	3	3	3	3	3	3	1	3	2	3	3	3	3	3	3
28	2	3	2	3	2	1	2	3	1	2	3	3	3	3	1	3	3	3	1	3	3	2	3	2	3	3	2	2	3	2	
29	2	3	1	3	3	2	3	3	3	2	3	3	2	1	2	3	3	2	2	2	2	3	2	2	3	3	2	2	2	3	
30	2	3	1	3	2	2	3	2	2	2	3	3	2	2	2	2	3	2	2	2	2	2	3	1	3	3	1	1	3	2	
31	2	3	1	3	1	2	2	2	1	2	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	3	1	3	3	1	1	3	3	
32	2	3	2	3	3	2	3	3	2	3	3	3	2	2	3	2	3	2	3	2	3	3	3	1	3	3	1	1	3	3	
33	3	1	1	3	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	3	1	3	3	1	1	2	3	
34	2	3	1	1	2	1	2	3	2	2	2	3	2	2	2	2	1	1	2	3	3	1	3	2	3	3	2	2	3	2	
35	2	3	1	2	3	2	3	3	2	3	3	3	3	3	2	2	3	2	2	3	2	3	2	3	3	3	3	3	3	3	
36	3	3	2	3	3	2	3	3	1	3	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	3	1	3	3	1	3	2	3	
37	2	3	3	3	2	2	2	2	2	3	3	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	2	3	3	2	
38	2	3	3	3	1	3	3	1	3	3	3	3	3	3	2	3	3	2	2	3	1	3	3	1	3	3	1	3	2	3	

	y1	y2	y3	y4	y5	y6
1	3	1	3	3	3	1
2	2	1	3	3	3	3
3	3	3	3	3	3	2
4	3	3	3	3	2	2
5	3	2	3	2	3	3
6	3	3	3	2	1	3
7	3	3	3	3	2	3
8	3	3	3	3	2	3
9	1	3	3	3	3	1
10	3	1	3	3	3	1
11	3	1	3	3	3	1
12	2	2	2	3	3	3
13	3	3	3	3	3	3
14	3	1	3	3	3	1

15	3	1	3	3	3	1
16	1	2	1	3	3	2
17	1	2	1	3	3	2
18	3	3	3	2	3	3
19	3	3	3	3	3	3
20	3	3	3	3	3	3
21	2	2	3	3	1	1
22	3	2	3	3	3	3
23	3	3	3	2	2	3
24	3	2	3	2	2	2
25	3	3	3	2	2	3
26	3	3	3	1	3	1
27	2	3	3	3	3	3
28	2	3	3	3	3	3
29	3	3	3	3	3	2
30	3	2	3	3	1	2
31	3	3	3	1	3	1
32	3	3	3	3	3	3
33	3	3	3	1	3	1
34	3	3	3	2	2	1
35	3	3	3	3	2	3
36	3	3	3	1	3	1
37	3	3	3	3	3	3
38	2	2	3	3	1	1

	z1	z2	z3	z4
1	3	3	1	3
2	3	3	3	3
3	3	3	2	3
4	3	3	3	3
5	3	3	3	3
6	2	3	3	3

7	3	3	1	3
8	3	3	1	3
9	3	3	3	3
10	3	3	3	3
11	3	3	3	3
12	3	3	3	3
13	3	3	3	3
14	3	3	3	3
15	1	1	3	1
16	3	3	3	3
17	3	3	3	3
18	3	3	3	3
19	3	3	2	2
20	3	3	3	3
21	3	3	3	3
22	3	3	2	2
23	3	3	2	2
24	3	3	2	3
25	3	3	3	3
26	3	3	2	3
27	3	3	3	3
28	3	3	2	3
29	3	3	3	3
30	3	3	3	3
31	3	3	2	3
32	3	3	3	3
33	3	3	2	3
34	3	3	2	3
35	3	3	3	3
36	3	3	2	3
37	3	3	2	2
38	3	3	3	3

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة



كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : علوم التسيير

تقوم الطالبة شرقي مروى بدراسة لمدى أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وذلك في إطار إعداد مذكرة ماستر في علوم التسيير بعنوان "أثر الثقافة المحاسبية على أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر". من خلال إبراز الأثر المتوقع لكل من: الكفاءة المهنية وتحسين القوانين، وأهمية توحيد الممارسات المحاسبية، ومنهج القياس المحاسبي والإفصاح عن المعلومات المحاسبية على أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

فبعد التطرق لما سبق، و المتمثل في الجانب النظري للموضوع، ارتأينا قصد- استقاء هذا البحث- أن نتبعه بدراسة ميدانية بغرض معرفة مدى مطابقة الواقع لما تم التوصل إليه في الجانب النظري.

لذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم . ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لمأى بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي والصالح العام.

• البيانات الشخصية:

- 1- اللقب والاسم (اختياري):
- 2- الجنس: ذكر أنثى
- 3- الشهادة العلمية و مجال التخصص
- 4- الوظيفة
- 5- المؤسسة التي تنتمي إليها
- 6- مدة الخبرة

المجال الأول: الثقافة المحاسبية في الجزائر

- الكفاءة المهنية وتطبيق وتحسين القوانين في الجزائر

موافق	محايد	معارض	البيان
			محافظي الحسابات يتميزون بالكفاءة العالية في الجزائر
			الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر متوسطة
			الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ضعيفة
			يحدد القانون معايير الكفاءة المهنية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر
			السلطات تسعى جاهدة إلى تطوير القوانين المنظمة لمهنة محافظة الحسابات
			يوجد مراكز تكوين مستقلة تعمل على تكوين محافظي الحسابات

- التوحيد المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

موافق	محايد	معارض	البيان
			هناك توحيد للممارسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية
			هناك إستمرارية في تطبيق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية
			النظام الجبائي متكيف مع النظام المحاسبي تلقائيا
			إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يأخذ بعين الإعتبار أعمال التوحيد الدولية
			البيانات الموحدة يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة

- القياس المحاسبي في الجزائر

موافق	محايد	معارض	البيان
			التضخم يعمل على تشويه صورة القوائم المالية
			يعتبر القياس المحاسبي القاعدة الأساسية لإعداد القوائم المالية

			أداة القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية هي التكلفة التاريخية
			أداة القياس في المؤسسات الإقتصادية هي التكلفة الاستبدالية
			الطريقة المحاسبية المستخدمة هي قسط الإهلاك الثابت أكثر من القسط المتناقص
			الطريقة المحاسبية المستخدمة هي التكلفة الوسطية المرجحة أكثر من LIFO
			الطرق المحاسبية المستخدمة، مخصصات كبيرة للديون المشكوك فيها والخسائر المحتملة
			هناك فهم جيد للمعالجة المحاسبية عند استخدام الإيجار التمويلي
			المحددات المحاسبية تركز على الحيطة والحذر
			المحددات المحاسبية تكمن في تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني
			جذور المفاهيم والطرق المحاسبية تعتمد على بيانات دولية أخرى
			يعتبر كل من قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي

- الإبلاغ والإفصاح المحاسبي المالي في الجزائر

موافق	محايد	معارض	البيان
			يوجد ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر
			ضعف البورصة يضعف من ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر
			الإفصاح في الجزائر مازال موجه لإدارة الضرائب بصورة كبيرة
			المعلومات المحاسبية المالية المقدمة كافية وملائمة لكافة المستخدمين
			المعلومات المحاسبية المقدمة كافية وملائمة لكافة المستخدمين
			يهتم الإفصاح أو الإبلاغ بموضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل
			هناك نية من طرف السلطات على تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر

المجال الثاني: أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

موافق	محايد	معارض	البيان
			محافظ الحسابات يحرص على إبلاغ إدارة المؤسسة بالأخطاء والغش في القوائم المالية قبل إعداد تقريره
			يوجد الاستقلالية و الحياد في التقارير التي يعدةا محافظ الحسابات
			يأخذ محافظ الحسابات بمبدأ الحيطة و الحذر في التقصي عن الممارسات المحاسبية
			توجد صعوبات أثناء قيامه بالممارسة المحاسبية لمعالجة بعض العمليات
			الاطلاع الكافي على معايير المراجعة الدولية يرتقي بالمهنة إلى طابع الثقافة المحاسبية
			شروط التأهيل العلمي وطبيعة التكوين والتي جاءت بها الإصلاحات، تعد كافية لضمان ممارسة مهنية جيدة

المجال الثالث: الثقافة المحاسبية وأثرها على أداء مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

موافق	محايد	معارض	البيان
			الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات تساهم في تحسين مستوى أداء مهنة محافظة الحسابات
			توحيد الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يعمل على ضبط المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وتسهيل أداء مهنة محافظة الحسابات
			طبيعة القياس المحاسبي يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على أداء مهنة محافظة الحسابات
			ثقافة الإفصاح المالي تساهم في مساعدة مهنة محافظة الحسابات على أداء مهامها وفق ما هو مطلوب

خاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع " أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر " والذي حاولنا من خلاله تقييم واقع أثر الثقافة المحاسبية و رصد الممارسات المحاسبية في الجزائر، وذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول اختبار " أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ". إن معالجة هذه الإشكالية تطلب تقسيم البحث على ثلاث فصول، حاولنا من خلالها الإجابة على إشكالية البحث وذلك انطلاقا من تبني أربعة فرضيات تم اختبارها على مستوى الموضوع و باستخدام المناهج والأدوات الضرورية للمعالجة و التحليل سوف نحاول من خلال هذا تقديم أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة.

نتائج اختبار الفرضيات

تتأثر الممارسات المحاسبية بجملة من العوامل البيئية المتمثلة في النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا المهنة المحاسبية والعوامل الثقافية، على أساس ذلك انطلقت بعض الجهود و المحاولات لإرساء أبعاد مهنة المحاسبة و بالتالي إلى نشوء ما يعرف بالثقافة المحاسبية التي من شأنها نشر الوعي المحاسبي وفتح مجال للإطلاع على أساسيات المهنة المحاسبية حيث تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في الجزائر فهي تعتبر البنية الأساسية التي يقوم عليها العلم في الفكر المحاسب.

كما تعتبر أيضا حقل من حقول المعرفة التي تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ، ومن ثم تمكن من الاعتماد على أشخاص مهنيين من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح فللمدقق أهمية بالغة في ترشيد القرارات حيث تعتبر الثقافة المحاسبية أحد مقومات التدقيق، بالأبعاد الآتية:

الكفاءة المهنية؛ المدقق يحتاج إلى تأهيل علمي وخبرة للوصول إلى الكفاءة المهنية المطلوبة وتكوين ثقافة محاسبية تعتمد على أسس من أجل الوصول إلى وعي محاسبي للتمكن من الفهم الصحيح للمهنة و الإلمام بجوانبها، فهي تسمح للمدقق من توسيع إدراكه و كيفية تطبيق معارفه للوصول إلى القرارات الصائبة بسلاسة وتروى.

التوحيد المحاسبي؛ أحد مقومات الثقافة المحاسبية حيث يساعد كذلك محافظ الحسابات على إضفاء الصبغة النظامية للمعلومات من خلال التماثل و التطابق و الانتظام، باعتباره المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية حيث يلبي مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة فهو أمر كفيل بضمان حسن فهم و تطبيق المعايير المحاسبية، يضمن للمدقق تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي و رفع إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير محاسبية تتحرى الصدق.

الإفصاح المحاسبي؛ الوسيلة المساعدة للمدقق لتوصيل المعلومات و توضيح الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل و يزيل الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية و الإطلاع عليها عند إعداد الحسابات والقوائم المالية و الوصول إلى تقارير محاسبية دقيقة وفق ما يخوله القانون، يساعد الإفصاح المدقق على تقليل الغموض و الوصول إلى القرار المناسب كما يجب على المدقق الإفصاح على أي مخالفات تم اكتشافها خلال عملية التدقيق مما يزيد من الثقة بالقوائم المالية.

القياس المحاسبي؛ يعمل على تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية و التي ستظهر في القوائم المالية و هذا يساعد المدقق في القيام بمهمته و التعبير على النتائج، فالقياس يعتبر الأساس الذي يقوم عليه عمل المدقق باعتباره أحد و وظائف المحاسبة الأساسية لأهميته في التسيير نحو اختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة ليوثر المدقق المصدقية للمعلومات المحاسبية و عرض القوائم المالية بدقة وشفافية.

التوصيات

نحاول فيما يلي أن نورد بعض التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية لتوسيع مجال الثقافة المحاسبية في الجزائر:

- ضرورة الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المحاسبين والمهنيين و التي من شأنها أن تساهم في ترقية الممارسة المحاسبية والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.
- العمل على تكوين مراكز مستقلة تعمل على تكوين محافظ الحسابات.
- تشجيع ثقافة الإفصاح المالي في الجزائر.
- توحيد نماذج البيانات للزيادة من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- توسيع وتطبيق محددات القانون وتشجيع التخصص لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.
- ومن خلال ما سبق تظهر الأهمية البالغة للثقافة المحاسبية ومدى تأثير أسسها على مهنة محافظ الحسابات.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى تأثير الثقافة المحاسبية بأبعادها : الكفاءة المهنية، التوحيد المحاسبي، القياس المحاسبي و الإفصاح المحاسبي على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .

تمثلت الدراسة الميدانية في توزيع استمارة لعينة من :

- محظي الحسابات؛

- المحاسبين المعتمدين؛

- مسيري مصلحة المحاسبة و المالية.

خلصت الدراسة أن الثقافة المحاسبية مؤثرة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، فهي تقرب الممارسة المحاسبية من الممارسات العالمية في المؤسسات الاقتصادية وتطور قيمة الأبعاد الثقافية للمهنة.

الكلمات المفتاح: ثقافة محاسبية، محافظة الحسابات، مؤسسة اقتصادية.

Résumé:

Cette recherche a pour objectif d'estimer le degré de l'influence de la culture comptabilité dans ses dimensions suivantes : professionnalisme, uniformité, conservation et secret, sur la fonction du commissaire aux comptes en Algérie.

L'étude opérationnel représente une publication sous forme d'un questionnaire dédié à :

- commissaires aux comptes ;
- comptables agréés ;
- personnels chargés du service comptabilité et finance.

D'après le diagnostic de notre étude on déduit que la culture comptabilité influe sur la fonction du commissaire aux comptes en Algérie. et elle rapproche l'exerce comptabilité à l'universel dans les organismes économiques et développe les valeurs de ses dimensions culturelles.

Mots clés : culture comptabilité, commissaire aux comptes, organisme économique.

قائمة الراجع

أولا - الكتب العربية:

- 1 أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الأردن، 2000
- 2 أحمد مطر، موسى السويطي ، التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض - الإفصاح ، دار وائل للنشر، طبعة 2008
- 3 أحمد نور، مراجعة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق -، مصر، 1990
- 4 ألفين أرينز ، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الدسطي و أحمد حجاج،السعودية،2009
- 5 توماس وليام و امرسن هنكي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، ترجمة و تعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد و سلطان محمد علي السلطان ، الرياض، 1986.
- 6 رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات -النظري - ، الأردن، 2011.
- 7 طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الجزائر
- 8 عفاف إسحق أبوزر ، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية ، جامعة البترا ، الأردن 2008
- 9 عفاف إسحق أبوزر ، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية ، جامعة البترا ، الأردن ، 2008
- 10 غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الأردن ،2006
- 11 محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ، مصر،2005
- 12 محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الجزائر، 1999

13 مفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس التدقيق - الأسس العلمية و العملية -
مصر ، 2004

14 يوسف جربوع، محددات مراجعة القوائم المالية تحدي كبير للمراجع الخارجي "دراسة تحليلية لآراء
المراجعين القانونيين في فلسطين"، غزة، 2005

القوانين

1- القانون الجزائري مؤرخ في 29 /07/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات

2- القانون التجاري، النص الكامل للقانون، 2006

3- الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، 2011

4- المادة 23 من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007

- سفيان بن بلقاسم، - النظام المحاسبي المالي و ترشيد عملية إتخاذ القرارات في سياق العولمة و الأسواق
المالية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010.

المراجع بالفرنسية

- Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l’audit de l’information financière des entreprises, 1ere édition , Dunod , Paris , 1991.
- COLASSE Bernard, Comptabilité général : PCG 1999 et IAS. Economica , Paris, 2001.
- Gray, S. J. (1988) , towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus. Vol. 24.
- Noravesh, Iraj, Dianati, Zahra Dilami & Bazaz Mohammad S. , (2002) , The impact of culture on accounting: does Gray’s model apply to Iran, Review of Accounting and Finance, Emerald Group Publishing Limited Volume 6 issue 3.
- Oriol Amat, John Blake, Philip Wraith , Ester Oliveras, Dimensions Of National Culture And The Accounting Environment- The Spanish Case, Ssrn, 2000.

- 1 بن يخلف أمال، - المراجعة الخارجية في الجزائر-، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2002
- 2 بدور بنت سعيد عودة الرفاعي، مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية محافظ الحسابات عن اكتشاف عمليات الغش و التقرير عنها، استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، السعودية، 2009
- 3 رولا كاسر لايقة ، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار ، مذكرة ماجستير ، جامعة تشرين سوريا ، 2007
- 4 سارة حدة بو دريالة، محاولة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط.
- 5 عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2002
- 6 محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2013
- 7 مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2004
- 8 مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004
- 9 وليد ناجي الحياي و لعبيبي هاتو خلف - الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية - مذكرة ماجستير - 2009 بغداد -

- 1 آيت محمد مراد، أبحري سفيان،-النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات و أهداف"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009
- 2 بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي"تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، صادرة عن كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير -جامعة ورقلة، العدد رقم 01، 2002.
- 3 بن بلغيث مداني، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد و بيئة المحاسبة في الجزائر،الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،2009
- 4 دراسات Hofstede*Gray، حول أثر الثقافة المحاسبية في المجتمع، 1988
- 5 زغدار أحمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية مجلة الباحث، العدد السابع 2009/2010، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة
- 6 كنوش عاشور، النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.
- 7 لطيف زيود، حسان قيطيم، نعم احمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات افسنثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سوريا ، 2007
- 8 مجلة جامعة القدس المفتوحة الأبحاث و الدراسات - - دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة،حزيران 2011.
- 9 مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي"تجربة الجائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2002/01
- 10 ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليلة،2009
- 11 نمر حلمي محمود، النظرية المحاسبية المالية، دار النهضة العربية، مصر، 1977، نقلا عن بالرقى تيجاني، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، الملتقى الوطني

حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار،
عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2007

نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية
12 والمالية- تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي SCF - الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح
المحاسبي ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة.