



جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين الواقع والمأمول - دراسة استقصائية -

الأستاذ المشرف:

الدكتور سعدي فارس

إعداد الطالب:

زنكري عيسى

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸ هـ

شكر وعرفان

أولاً أشكر الله الذي وفقني إلى ما كنت أطمح إليه

اللهم لك الحمد ولك الشكر

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ سعيدي فارس

على مساعدته لي وعلى نصحته القيمة طول فترة الدراسة والبحث

كما أشكر جميع الأسرة الجامعية وكل الذين قدموا لي يد العون.

محمد سبي

إهداء

إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه

أهدي ثمرة جمدي هذا إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي، التي أنارت دربي بنوائرها،

وكانت بحرا صافيا يجري بفيض الحب، والبسمة

إلى من زينته حياتي بضياء البدر، وشموع الفرح

إلى من منحتني القوة والعزيمة، لمواصلة الدرب، وكان سببا في مواصلة دراستي

إلى من علمتني الصبر والاجتهاد، إلى الغالية على قلبي

أمي

إلى الذين تقاسمت معهم طو الحياة ومرها

إخوتي فاطمة، خيرة، محمد، حليلة، نزيهة

إلى الأسرة الجامعية بخميس مليانة

إلى كل الزملاء والزميلات تخصص محاضرة و تدقيق

إلى أعز الناس على قلبي أهدي عملي المتواضع

إلى وطني الغالي.....الجزائر

خميس

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على واقع إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وكذا البحث في آفاق هذه المهنة، وفي الأخير القيام بدراسة مسحية لآراء بعض المهنيين، والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة، والتدقيق.

ولتحقيق الأهداف السابقة اقتضى البحث دراسة مختلف الجوانب النظرية للتدقيق الخارجي مع تسليط الضوء على واقع هذه المهنة من خلال الإطار التنظيمي لها، والهيئات المشرفة عليها، كما تناول البحث مراحل تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، والتغيرات الهيكلية التي مستها نتيجة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر.

وللوصول إلى الإجابة على إشكالية الدراسة، واختبار الفرضيات الموضوعة قمنا بالقيام بدراسة مسحية لآراء بعض المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق عبر مختلف ولايات الوطن.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تواجه صعوبات وتحديات قصد النهوض بها، وأن واقع هذه المهنة يحتاج إلى إعادة تأهيل وانسجام مع الواقع الدولي.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، واقع التدقيق الخارجي في الجزائر، آفاق التدقيق الخارجي في الجزائر، إصلاح مهنة التدقيق الخارجي.

SUMMARY :

This study aims to try to identify the reality of the reform of the external audit profession in Algeria, as well as to research the prospects for this profession, and finally to conduct a survey study of the opinions of some professionals and academics specialized in the field of accounting and auditing.

To achieve the previous goals, the research required a study of the various theoretical aspects of external auditing, highlighting the reality of this profession through its organizational framework, and the supervising bodies.

In order to reach the answer to the problem of the study, and to test the hypotheses developed, we conducted a survey study of the opinions of some professionals and academics specialized in the field of accounting and auditing across the various states of the country.

The study concluded that the profession of external auditing in Algeria faces difficulties and challenges in order to advance them, and that the reality of this profession needs rehabilitation and harmony with the international reality.

key words :

External auditing, the reality of external auditing in Algeria, the prospects for external auditing in Algeria, reforming the profession of external auditing.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
الملخص	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات والرموز	
مقدمة	ا-ث
الفصل الأول: الأدبيات النظرية	
تمهيد	5
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	6
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.	6
المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومراحل تطورها.	13
المطلب الثالث: التغيرات الهيكلية لمهنة التدقيق الخارجي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر	23
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.	27
المطلب الأول: دراسات باللغة العربية.	27
المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية.	30
المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.	31
خلاصة الفصل.	34
الفصل الثاني: دراسة استبائييه حول إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (الجانب التطبيقي).	
تمهيد	36
المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.	37
المطلب الأول: منهج الدراسة.	37
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.	38
المطلب الثالث: وصف وتشخيص عينة الدراسة.	41
المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات الاستبيان	48

48	المطلب الأول: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات المحور الأول.
52	المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات المحور الثاني.
57	المطلب الثالث: قياس ارتباط المحاور، واختبار فرضيات الدراسة.
61	خلاصة الفصل.
65-62	الخاتمة.
69-66	قائمة المراجع.
75-71	قائمة الملاحق.

قائمة الجداول

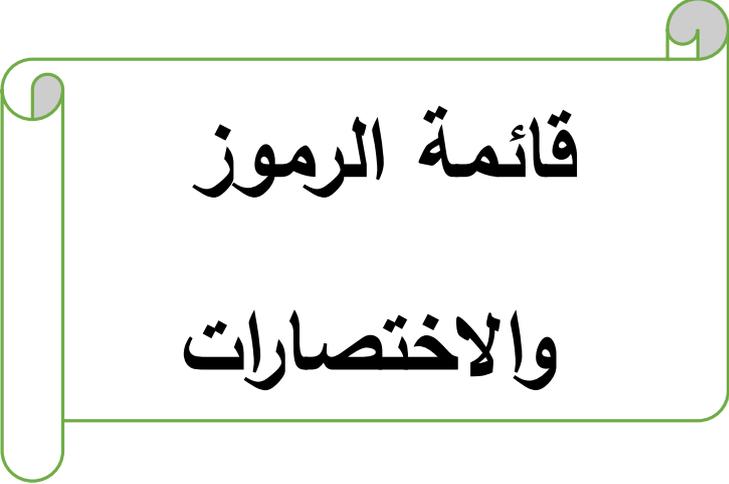
الصفحة	العنوان	الرقم
31	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	1-1
37	الإحصائيات المتعلقة باستمرار الاستبيان	1-2
39	مقياس ليكارث الخماسي	2-2
39	ثبات المحور الأول من الدراسة	3-2
40	ثبات المحور الثاني من الدراسة	4-2
40	ثبات الاستبيان	5-2
41	توزيع أفراد العينة حسب السن	6-2
43	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	7-2
44	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	8-2
45	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	9-2
46	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	10-2
48	التحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول	11-2
52	التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثاني	12-2
57	ارتباط عبارات المحور الأول	13-2
58	ارتباط عبارات المحور الثاني	14-2
59	اختبار الفرضية الأولى	15-2
60	اختبار الفرضية الثانية	16-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
42	رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب السن	1-2
43	رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	2-2
44	رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	3-2
45	رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	4-2
46	رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	5-2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
76-71	الاستبيان	1



**قائمة الرموز
والاختصارات**

الإختصارات	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SPSS	Statistical Packages for Social Science	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

توطئة:

لقد شهد العالم مؤخرا تحولات كبرى سياسية واقتصادية وقد رافقته تحولات على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية وفي هذا الإطار ظهرت مفاهيم اقتصادية عالمية جديدة مثل العولمة ، الشركات المتعددة الجنسية ، تدويل رؤوس الأموال فكان من الضروري توفير وسيلة ضمان للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة الاقتصادية ، ومستخدمي القوائم المالية ، كما تبين مستوى أدائها الفعلي والحكم على صحة المعلومات المقدمة من طرف الإدارة ، مما توجب الاهتمام إلى إحالة الأمر إلى ذوي الاختصاص وهو المدقق الخارجي ، حيث أنه طرف محايد يعمل على إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ، ومدى إمكانية الاعتماد عليهما والتأكد من تطبيق الخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة بصورة جيدة .

قد كان في السابق اختلافات في أسلوب التدقيق الخارجي حسب كل بلد، ولكن تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح مؤخرا قائما على العلاقات الاقتصادية المشتركة والتكتلات وزحف الشركات المتعددة الجنسيات كان له دور كبير في تذليل الفروقات بين ممارسي مهنة التدقيق بين الدول، وإعطاء بعد دولي لمهنة التدقيق الخارجي، الأمر الذي أدى إلى إفراز معايير دولية للتدقيق، حيث تبنت معظم الدول هذه المعايير الدولية للرفع من كفاءة الاقتصاد المحلي وتسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي.

والجزائر كغيرها من الدول ليست بمنأى عما يحدث خارج حدودها نتيجة للعولمة وأكثر من ذلك التزاماتها الدولية خصوصا مع اتفاقات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، وانضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة فقد عمدت إلى القيام بإصلاحات في منظومة التدقيق من خلال إصدارها قوانين منظمة مهنة التدقيق الخارجي تمثلت أهمها في القانونون 10-01 الذي يخص الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، وكذلك إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، بغية الإرتقاء بمهنة التدقيق الخارجي.

1- الإشكالية:

على ضوء ما سبق، فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه يتمثل في:

ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجى في الجزائر؟ وماهى آفاقها؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح السؤالين الفرعيين التاليين:

* ماهي العراقيل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجى في الجزائر؟

* ماهي التحديات المنتظرة من هذه المهنة لتتسجم مع الواقع الدولى لها؟

2-فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤل الرئيسي للإشكالية والأسئلة الفرعية المرتبطة بها، يمكن طرح الفرضيات الآتية:

- * يشير واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى أن هناك نقص كبير في مكاتب التدقيق الخارجي وقلة خبرتها، مما يضع المهنة في أزمة.
- * هناك عدة تحديات منتظرة من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، خصوصا بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد وتجعلها موضع مسؤولية كبيرة.

3-مبررات اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع إلى اعتبارات موضوعية وأخرى ذاتية.

- الاعتبارات الموضوعية: وتتمثل فيما يلي:

- ✓ تزايد الاهتمام والحاجة إلى مكاتب التدقيق الخارجي في ظل التطورات الاقتصادية.
- ✓ الاندماج في الاقتصاد العالمي فرض ضرورة إصلاح مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ أهمية الموضوع من الجانب العملي بالنظر للدور الذي يلعبه التدقيق في بناء وتوجيه مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ غرض إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والنهوض بها.

- الاعتبارات الذاتية: تتمثل فيما يلي:

- ✓ ارتباط الموضوع بمجال تخصص الدراسة.
- ✓ قلة الدراسات السابقة في هذا الموضوع.
- ✓ اهتمام الباحث بمهنة التدقيق الخارجي.

4-أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث أساسا في دراسة مهنة التدقيق الخارجي، والإصلاحات التي قامت بها الجزائر للمهنة، حيث أن التدقيق الخارجي له دور هام في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المدقق على أنشطة المؤسسات الاقتصادية وما يوفره من معلومات ملائمة ودقيقة للمتعامل الاقتصادي، وكذلك الوقوف على واقع هذه المهنة من خلال الدراسة الميدانية للتعرف على كل من معوقاتها وتحدياتها للنهوض بها.

5- أهداف البحث:

- تسعى هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:
- التعريف بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أهم التشريعات المنظمة، الهيئات المشرفة على مزاولي المهنة.
 - محاولة تشخيص الواقع المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر.
 - الاطلاع على آراء أهل الاختصاص فيما يخص معوقات وآفاق هذه المهنة.

6- حدود البحث:

- **الحدود الزمانية:** تم إنجاز هذا البحث سنة 2022، وهذا من خلال توزيع الاستبيان بتاريخ: 27 أبريل 2022 إلى غاية 15 ماي 2022.
- **الحدود المكانية:** حاولنا في هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين (خبراء، محاسبين، ومحافظي الحسابات)، والأكاديميين (أساتذة في الاختصاص)، لذا تمثلت الحدود المكانية في العديد من ولايات الوطن.

7- منهج البحث:

للإجابة على الإشكالية ومحاولة اختبار مدى صحة الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، من خلال التطرق إلى الأدبيات النظرية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، والبحث فيها من خلال الكتب، الأطروحات، الرسائل والمقالات، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، حيث تم تصميم استبيان مكون من 18 عبارة وتوزيعه على عينة مكونة من 120 فرد على مجتمع الدراسة (أساتذة جامعيين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين).

8- صعوبات البحث:

- تتمثل صعوبات الدراسة فيما يلي:
- قلة المراجع والبحوث العلمية، بحيث لا توجد دراسات علمية تتناول هذا الموضوع نظرا لحدائته.
 - صعوبة في جمع المعلومات، بسبب الإمتناع عن الرد.
 - التجاوب السلبي لبعض أفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى أن هناك بعض التماطل في الإجابة على الاستبيان الإلكتروني.
 - ضيق الوقت المخصص للدراسة.

9- هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين ، حيث يتناول الفصل الأول الأدبيات النظرية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ، وتم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول الأدبيات النظرية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ، يحتوي هذا المبحث على ثلاثة مطالب ، المطلب الأول حول ماهية مهنة التدقيق الخارجي ، والمطلب الثاني تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومراحل تطورها ، المطلب الثالث التغيرات الهيكلية لمهنة التدقيق الخارجي في ظل اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق ، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض وتحليل دراسات سابقة ، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب ، المطلب الأول دراسات باللغة العربية ، المطلب الثاني دراسات باللغة الأجنبية ، المطلب الثالث مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة .

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى دراسة ميدانية لواقع مهنة التدقيق الخارجي وآفاقها في الجزائر من خلال استبيان إلكتروني على عدد من المهنيين والأكاديميين (أساتذة جامعيين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين).

الفصل الأول الأدبيات النظرية

تمهيد:

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، حيث يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، على أساس أنه المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المدقق نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة والتدقيق.

فالتدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسي وهو الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية الذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى إن التدقيق الخارجي ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية أصول المؤسسة موضوع التدقيق، كما أن المدقق المستقل يساعد على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية. وهذا ما سنتطرق في هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

إن أهم ما ميز مهنة التدقيق في الوقت الحالي تعرضها لعدة هزات أدت إلى فقدان الثقة في منتجاتها، وذلك بعد ثبوت تواطؤ بعض مكاتب التدقيق العالمية في عمليات غش واحتيال مع الشركات التي تتعامل معها، خلفت خسائر معتبرة، مست العديد من الشركات العالمية ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، الأمر الذي دفع بالعديد من المنظمات والدول إلى مراجعة السياسات والتشريعات والقواعد التي تحكم ممارسة هذه المهنة، ومحاولة ربطها ببعض المبادئ والمعايير العملية والأخلاقية لضمان جودتها وتحقيق أهدافها ورغبة مختلف الأطراف المستفيدة منها.

إن الجزائر وبهدف النهوض بمهنة التدقيق الخارجي، وجعلها تواكب هذه التطورات الحاصلة، خاصة في ظل سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها ورغبتها في إصلاح المنظومة الاقتصادية للبلاد، قامت بمجموعة من الإصلاحات مست الأطراف التشريعية والتنظيمية والأخلاقية التي تحكم وتنظم ممارستها هذه المهنة، والتي سوف نحاول تناولها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الأساسية وخاصة الاقتصادية منها، ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها. فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلفة مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المطلب إلى:

-تعريف وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي.

-أهمية وأهداف التدقيق الخارجي.

-أنواع التدقيق الخارجي، وحدوده.

- المعايير الجزائرية للتدقيق، وأهميتها.

أولا: تعريف وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي

1-تعريف التدقيق الخارجي:

تعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الخارجي وهذا لتعدد الجوانب التي تناولها وتعدد

الجهات المهتمة به، وفيما يلي عرض لأهم هذه التعريفات:

- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"¹
- كما أن هناك تعريف أوردته المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مفاده أن: "التدقيق هو عملية فحص واختبار للبيانات الواردة بالقوائم المالية وهذا بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها وكذا المستندات المؤيدة لها، وذلك بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة موضوع التدقيق".²
- كما يعرف على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تصوير أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة".³
- وعرفه GERMOND ET BANMOUL على أنه " اختبار فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومة المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام المبادئ والقوانين المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".⁴
- أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) FÉDÉRATION INTERNATIONALE ACCOUNTANTS OF عرف التدقيق على أنه عبارة عن: "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة"⁵.

1-حسين القاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص13.

2-إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط 5، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، ص 16.

3-إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص17

4-أحمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، ط 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 10.

5- Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, paris, 1991, P28.

2- نشأة التدقيق الخارجي:

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمرحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر. وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:¹

- **فترة ما قبل 1500:** في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل كلمة Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة علماً أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حياة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

- **الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:** انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات.

- **الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:** تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبياً وذات العمليات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستمر. وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها. ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء، وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائداً مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

- **الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960:** لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء،

¹-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط 3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص، ص 17-18.

غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

• **الفترة ما بعد 1960:** عرفت هذه المرحلة ازدهاراً كبيراً للتدقيق، حيث شهدت التأكيد

على:¹

أ- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية.

ب- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

ج- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدقيق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.

د- استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

¹ -بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 06.

ثانيا: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

1-أهداف التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي بشكل رئيسي إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من ظاهرة الغش والتزوير من خلال تحقيق الأهداف التالية:¹

- **الوجود والتحقق:** يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق.

- **الشمولية أو الكمال:** الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

- **التقييم أو التخصص:** يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن...الخ.

- **الملكية والمديونية:** يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

- **العرض والإفصاح:** الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.

- **التسجيل المحاسبي:** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

- **إبداء الرأي:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.

¹-محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، ص 15-17.

2- أهمية التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية ككل، وتبرز أهميته في أنه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية التي يعتمدها المدقق الخارجي وهذا لاتخاذ قراراتها ورسم سياستها المستقبلية، ويمكن تلخيص أهم هذه الجهات فيما يلي:¹

- **إدارة المشروع:** يركز غرضهم الأساسي في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية كالقرارات المتعلقة بالتخطيط ورسم السياسات العامة للمؤسسة.
- **الأسهم:** وتسعى هذه الفئة للحصول على معلومات تمكنهم من معرفة الوضع المالي للمؤسسة وتقييم العائد المحقق من استثماراتهم، وبذلك اتخاذ القرار حول زيادة، خفض، أو المحافظة على الاستثمار الحالي.
- **العملاء والموردون والمنافسون:** يحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها باعتبارها مصدر للسلع والخدمات من جهة، وكستهلكة لها من جهة أخرى (المواد الأولية)، وكذا تقييم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- **الموظفون واتحادات العمال:** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية للمؤسسة، وتقدير مدى إمكانيةها على ضمان أجورهم في المدى القصير، ومعاشات التقاعد في المدى البعيد، وكذا من أجل المفاوضات حول اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- **مؤسسات حماية البيئة:** تحتاج هذه المؤسسات إلى معلومات تساعد في تقييم الأضرار البيئية التي قد تلحق بالبيئة الخارجية نتيجة لمزاولة المؤسسة لنشاطها خاصة الصناعي.
- **البنوك:** تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك بهدف تمويل مختلف مشاريعها، وقبل موافقة هذه البنوك على منح القروض هي بحاجة لمعلومات تساعد على فحص وتحليل المركز المالي للمؤسسة ونتيجة الأعمال للمشروعات، وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.
- **حملة السندات الحاليون:** يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بديونها اتجاههم.
- **إدارة الضرائب:** تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة وتعكس الواقع الاقتصادي فإن قيمة

¹- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص، ص 55-56.

الضريبة تكون حقيقة، أما إذا كانت المؤسسة تسعى للتهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة فإن نتيجة عملية التدقيق تعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي، وهذا ما يساعدها على حساب مبلغ الضريبة الحقيقي.

ثالثا: أنواع التدقيق الخارجي وحدوده¹.

1-أنواع التدقيق الخارجي:

سوف نوضح بشكل خاص أنواع التدقيق الخارجي، كما هي في الواقع والتي تتمثل في ثلاثة أنواع تدقيق قانوني، تدقيق تعاقدية، خبرة قضائية.

• **التدقيق القانوني:** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها، واعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة، ولا بد أن يكون هذا التدقيق كاملا بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل التدقيق من طرف الإدارة، كما هو الحال في حسابات شركات المساهمة.

• **التدقيق التعاقدية الاختياري:** وهو تدقيق تطلبه إدارة المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام به.

• **الخبرة القضائية:** وهو التدقيق حيث أن المسؤول عليه طرف خارجي بطلب من المحكمة، للحكم في نزاع، وأن كل هذا النزاع يتطلب مراجعة القوائم المالية مثلا لإصدار حكم على مصداقيتها.

2- حدود التدقيق الخارجي:

لا يعتبر القيام بوظيفة التدقيق الخارجي ضمان بأن القوائم المالية دقيقة أو خالية من التحريفات، وذلك لعدة أسباب:

✓ يتم التوصل إلى كثير من الاستنتاجات على أساس فحص عينة من الأدلة والتدقيق كغيره من الخدمات المهنية تؤدي في ظل ظروف قيود تكلفة وزمن معين وهذا يتطلب فحص عينة من الأدلة المؤيدة للقيم النقدية، ويمكن لهذه العينات أن تصمم علميا لتقديم درجة كبيرة من الثقة، ورغم ذلك فإن الاستنتاجات المشتقة من فحص عينة من الأدلة المتاحة معرضة بالضرورة لعدم التأكد.

✓ بعض الأدلة المؤيدة للقيم النقدية الظاهرة في القوائم المالية يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء شفويا أو كتابيا مثل التقديرات

¹- وليد بن كيكي، واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014، ص ص 17-19.

المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات المدينين، وعلى الرغم من أن المدقق يمكن أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي تأكيدات الإدارة في هذا الصدد إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري الاعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات فإذا كانت الإدارة تنقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع إلى استنتاجات غير سليمة من الأدلة التي تم فحصها.

رابعاً: المعايير الجزائرية للتدقيق، وأهميتها:

1- مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق¹:

هي إحدى الركائز لعمل المدقق الخارجي، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال التدقيق والمحاسبة.

كما يمكن تعريفها على أنها مرجع أساسي للمراجع سواء الداخلي أو الخارجي يسترشد به أثناء قيامه بعملية التدقيق الخارجي، بغية الوصول إلى تقرير ذو جودة وتوحيد طريقة العمل بين ممارسي مهنة التدقيق.

2- أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق:

يمكن حصر أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في النقاط الأساسية التالية:

- رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- تعتبر دليلاً يسترشد به المدقق الخارجي عند مراجعة الكشوف المالية.
- تبيين واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي.
- تساعد المدقق الخارجي على تجنب الأخطاء أثناء مراجعة الكشوف المالية.
- تحسن من جودة تقارير المراجعة المبنية على الموضوعية والمصادقية بعيداً عن الشكلية.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف التدقيق.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومراحل تطورها.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

من خلال هذا الفرع الأول سنعرض مراحل تطور التدقيق الخارجي في الجزائر تناول

المحطات التاريخية التي مرت بها وسيتم تقسيم هذه المراحل إلى:

¹بوقرن دليلة، شعباني لطي، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة، ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، جوان

1- الفترة ما بين 1969 - 1980:

بدا تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر سنة¹ 1969 حيث أشار الأمر رقم 69-107. المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 بمادته 48 إلى الرقابة الواجبة فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على انه: "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدقق الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من راس مالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

كما تناول المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة الموالين:

- المراقبون العامون للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشو المالية.

كما أوكلت للمدققين الخارجيين المهام التالية:

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض ان تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة وغير مباشرة.

- متابعة أعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة، مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

تجدر الإشارة إلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، ألا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين لذلك:

2- الفترة 1980-1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات

¹ -SAMIR ADG ALI ; **le commissaire aux comptes: caractéristique et missions ; revue algérienne de comptabilité et audit** ; société nationale de comptabilité N 03 . ALGER 3 eme trimestre ; 1994. p 10 .

وضعف التحكم في النظام المحاسبي ، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحدد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة ، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980¹ المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ، ومصداقيتها .

3- الفترة 1989-1991:

كان تطور تدقيق الحسابات في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأنتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق بما يمكنه من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

4- الفترة 1992-2001:

عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، الذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة.

5- بعد سنة 2002:

تم إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة، مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة.

الفرع الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

بغية ضبط المهنة وضمان تحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة والمراجعة والعمل على تصحيح الاختلالات الموجودة أجبر المشرع الجزائري، على سن آليات رقابية وإنشاء منظمات مهنية يخول إليها الحق في الإشراف على المهنة، ومن هذه الهيآت²:

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة:

¹- القانون رقم 80-05، المؤرخ في 01/03/1980 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1980.

²- قانة نورة، سعدوني نورة، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10-01، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 25.

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته، وصلاحيته والقواعد التي تسيره.

ولقد تم تحديث المجلس الوطني للمحاسبة على إثر الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر والذي جاء به المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلته وتنظيمه وقواعد سيره، والذي نعرضه فيما يلي:

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: بين المرسوم التنفيذي رقم 11-24 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حيث نصت المادة 2 منه على: يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية والتعليم.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم وزير المالية.

يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة (06) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة أعلاه، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (02) وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب

الشروط القانونية ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة، كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة: جاء في المادة 9 من المرسوم التنفيذي 11-24 يمارس المجلس طبقا للمادة 4 من القانون 10-01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم متابعة المهن المحاسبية ."

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.

- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين وأخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الحسابات.

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.

- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

كما يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة وغير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ثانيا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين¹

(ONEC)Ordre national des experts comptable

لقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث جاء في المادة 14 منه ما يلي " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهمة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون ".

هذا واتباع صدور هذا القانون المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي حدد:

✓ تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره حيث يسمى في صلب النص المجلس حيث تم تحديد مقره بمدينة الجزائر مع إمكانية نقله لأي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من وزير المالية ، حيث يتشكل المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء يتم انتخابهم في الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، و يتم انتخاب أعضاء المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري و يتم ترتيب المترشحين حسب عدد الأصوات المتحصل عليها حيث ينصب صاحب المرتبة الأولى في التصويت رئيسا للمجلس و الثاني أمينا عاما للمجلس و الثالث أمينا

¹- المرجع السابق، ص 25.

للخزينة و يرتب الأعضاء الستة المتبقون حسب العدد التنازلي للأصوات أما اذا كان هناك تساوي في عدد الأصوات بين المترشحين يتم تفضيل المترشح الأقدم في المهنة

✓ تدوم عهدة المجلس ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مع الإشارة إلى عدم إمكانية تقديم أي عضو الترشح بعد نهاية العهدة الثانية إلا بعد مرور ثلاثة (03) سنوات من نهاية هذه الأخيرة ، كما تطرق المرسوم إلى حالة شغور منصب في المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين حيث نص على تعويض المنصب الشاغر بالمترشح الأحسن ترتيباً في الانتخاب الأخير إما اذا خص الشغور رئيس المجلس يتم انتخاب رئيس جديد من بين أعضاء المجلس و في حالة شغور ثلاثة مناصب على الأقل يستدعي الأعضاء الآخرين في المجلس جمعية عامة انتخابية قصد استبدال الأعضاء الذين تركوا مناصبهم .

✓ وقد تم تحديد شروط معينة لقبول ترشح أي عضو وهي كالآتي:

- استيفاء الشروط القانونية لكل مترشح.
- تقديم طلب ترشيح يتضمن الاسم واللقب وتاريخ الازدياد، رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصنف مع نسخة مطابقة للأصل وهذا قبل (15) يوماً على الأقل من التاريخ المحدد للاقتراع.
- عدم قبول سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس.
- لا يحق للمترشح أن يكون مترشحاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- عدم قبول تعويض أي مترشح.
- يقوم رئيس المجلس بتمثيل هذا الأخير في جميع الأعمال المدنية وأمام العدالة كما يقوم بضمان تنفيذ القرارات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس.
- كما يلتزم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذلك الوثائق المتعلقة به (15) يوماً قبل تاريخ انعقاد المجلس إلى وزير المالية، في حين يحزر الأمين العام للمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين محضر اجتماع المجلس والذي يتم توقيعه من طرف رئيس المجلس وممثل وزير المالية أما أمين الخزينة فيعتبر المؤتمر على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس.

✓ ولقد حدد المرسوم 11-25 صلاحيات المجلس فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.

- أقال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- أعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹

Chambre National des Commissaire aux Comptes (CNCC)

أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك وفقا بما جاءت به المادة 14 منه.

وقد اتبع هذا القانون صدور المرسوم التنفيذي 11-26، والذي يحدد:

✓ تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحيته و قواعد سيره و الذي يدعى في صلب النص المجلس مقره الجزائر العاصمة مع إمكانية نقله إلى أي مكان آخر في التراب الوطني و ذلك بموجب قرار من وزير المالية ، يتكون المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء معتمدين و مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يتم تعيينهم عن طريق الانتخاب في الجمعية العامة و يتم تعيين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة على أساس قرار من وزير المالية بموجب اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

✓ ينتخب الأعضاء عن طريق الاقتراع السري ويرتبون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها من طرف كل مترشح وينصب أصحاب المراتب الأولى على الترتيب كالتالي: رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الأمين العام، وأمين الخزينة ويزالون أعضاء المجلس أعمالهم لمدة (3) سنوات قابلة للتجديد مع عدم إمكانية ترشح أي عضو بهذه العهدة الثانية إلا بعد مرور ثلاثة سنوات.

✓ في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان يقوم الأعضاء بتعويض العضو بالمرشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، أما إذا خص الشغور منصب

¹ - المرجع السابق، ص 26.

رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، أما إذا كان هناك شغور متزامن لثلاثة أعضاء على الأقل يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لتعويض المناصب الشاغرة هذا وقد بين المرسوم 11-26 شروط الترشح فيما يلي:

- استيفاء الشروط القانونية بالنسبة لكل مترشح.
- تقديم طلب الترشح والمتضمن الاسم واللقب وتاريخ ومكان الازدياد إضافة إلى رقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ونسخة مصادق عليها عن هذه الشهادة.

- عدم قبول سحب لأي ترشيح بعد إيداعه لدى المجلس.
- عدم إمكانية تعويض أي مترشح.
- لا يحق للمترشح أن يكون مترشحا كذلك في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يمثل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بواسطة رئيس المجلس في جميع الأعمال المدنية وأمام العدالة.

كما يضمن الرئيس السير المنتظم للمجلس ويقوم بتنفيذ القرارات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة كما يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذلك الوثائق المتعلقة به 19 يوما من تاريخ انعقاد المجلس إلى وزير المالية في حين يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الوطني للغرفة والذي يتم توقيعه من قبل رئيس الجلسة وممثل وزير المالية، ويعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصلحة المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

رابعا-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

Organisation nationale des comptables agréés (ONCA)

تم إنشاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يليه صدور المرسوم 11-27 والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، وهي:

-حدد مقر المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالجزائر العاصمة مع إمكانية نقل مقر

المجلس إلى أي مكان آخر على التراب الوطني وذلك بموجب قرار من وزير المالية؛

-يضم المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من

الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويتم تعيين من بين الأعضاء التسعة ثلاثة

أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بموجب قرار من وزير المالية وباقتراح من رئيس المنظمة الوطنية

للمحاسبين المعتمدين .

يتم انتخاب الأعضاء عن طريق الاقتراع السري ويرتب المرشحون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها من

طرف كل مرشح حيث ينصب أصحاب المراتب الثلاثة الأولى على الترتيب رئيس للمجلس، أمين عام، أمين الخزينة

ويزاول أعضاء المجلس مهامهم لثلاث سنوات قابلة للتجديد ولا يجوز لأي عضو الترشح من جديد إلا بعد مرور

ثلاث سنوات عن العهدة الثانية.

-في حالة شغور منصب رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يتم انتخاب رئيس جديد

من بين الأعضاء أما إذا كان الشغور في منصب عضو يتم تعويضه بالمرشح الأحسن ترتيبا في آخر انتخابات

وتستدعى جمعية عامة انتخابية لإستخلاف الأعضاء إذا كان هناك شغور متزامن لثلاثة أعضاء على الأقل.

-يتم تمثيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين عن طريق رئيس المجلس ويتولى الأمين

العام مهمة تحرير محضر اجتماع المجلس والذي يتم توقيعه من رئيس الجلسة وممثل وزير المالية بينما يؤتمن

أمين الخزينة على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس.

يكلف المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بما يلي:

-تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير .

-تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

-تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

-ضمان تعميم ونشر نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.

-تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

-الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة وذلك بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الثالث: التغييرات الهيكلية لمهنة التدقيق الخارجي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الفرع الأول: ماهية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

1- مفهوم الإصلاح المحاسبي في الجزائر: بدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) منذ أول يناير 2010 بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، يحكم شروط وكيفيات تطبيق هذا النظام حاليا مرسوم وقراران كما تم إصدار وتنفيذ التعليمات رقم 02 المؤرخة 29 أكتوبر 2009 وتتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي وكذلك مذكرة منهجية تتضمن كيفيات تطبيق التعليمات.

في إطار أعمال التنسيق ومتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، تم تشكيل لجنة يرأسها السيد وزير المالية، وفيما يخص مرافقة التنفيذ وعقب الاستماع إلى مؤسسات وهيئات أخرى، تم القيام بالأنشطة التالية:¹

❖ تنظيم حلقتين تدريبيتين حول النظام المحاسبي المالي لفائدة المهنيين ومستخدمي المحاسبة والقطاعات التي توفر التكوين.

❖ إعداد سبع مذكرات منهجية لمرافقة النظام المحاسبي المالي والتي تتضمن:

- الأصول الرأسمالية المادية.
- الأصول الرأسمالية المعنوية.
- المخزونات.
- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- عقود طويلة المدى.
- الأصول والخصوم المالية.
- الأعباء/النتائج خارج الاستغلال وحسابات نقل أعباء الخطة المحاسبية الوطنية.

2/ أهمية الإصلاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية:

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث يعبر هذا التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليد الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية

¹ - محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 8.

التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا زيادة عالمية أسواق راس المال".¹

وتكمن أهمية هذه الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدتها في ظل تعدد الارتباطات من الأسواق المالية والأنشطة التجارية، والمالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب في حركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضيف عليها صفة القبول.²

الفرع الثاني: انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق في الجزائر.

في إطار مواءمة الممارسات ومطابقتها للمعايير الدولية في مجال المراجعة التي تركزها المعايير المحاسبية الدوليه IAS، تم اعتماد سبعة معايير للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بهدف تكيفها مع السياق الجزائري، والأعمال ذات الصلة هي في طور الإتمام وتشمل أساسا عملية إعداد معايير المراجعة الآتية:³

❖ المعيار 200: الأهداف والمبادئ العامة في مجال مراجعة البيانات المالية.

❖ المعيار 210: أجل مهمة المراجعة.

❖ المعيار 240: مسؤولية المراجع عند الأخذ بعين الاعتبار الغش في مراجعة البيانات المالية.

❖ المعيار 250: الأخذ في الحسبان النصوص التشريعية في مراجعة البيانات المالية.

❖ المعيار 300: التخطيط لمهمة مراجعة البيانات المالية.

❖ المعيار 315: المعرفة بالكيان ومحيطه وتقييم خطر حدوث اختلالات كبيرة.

❖ المعيار 580: تصريح الإدارة.

سبق صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ردود فعل وأراء متباينة من قبل أصحاب المهنة (المحاسبة والتدقيق)

¹ - ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 170.

² - مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 117.

³ - دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 4، العدد 1، 2020، ص 117.

تراوحت بين مؤيد للإصلاح المحاسبي في الجزائر ومعارض لها لأسباب مختلفة، منها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بالإدارة (وزارة المالية) باعتبارها الوصي على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، ومنها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين ببعضهم البعض، ومنها ما هو مرتبط بالمستفيدين من خدماتهم (المؤسسات الاقتصادية).

فيعارض الكثير من أصحاب المهنة وبشدة عزم الإدارة الوصية على تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبراء والمحاسبة الأجنبية، بهدف تلبية متطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو الأمر الذي يحد من مصالح بعض أصحاب المهنة المحليين.

كما تشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، وفتح أمام المهنة مجالا واسعا للأعمال من خلال التقييم والتطهير المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية.

وفي هذا الإطار أصبح اهتمام أصحاب المهنة منصبا حول السعي في الحصول على مقعد في مجلس المنظمة الذي بات انتخاب أعضائه رهنا بالحسابات وضغط جماعات المصالح.

ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات، هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبية (comptables Paradis) المتمثلة في:¹

محافظات الحسابات للمؤسسة الوطنية الاستراتيجية كسوناطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء.... إلخ.

-محافظات الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين.

-محافظات الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة في تقديم الاستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة.

¹ - مرجع سابق، ص118.

عموما ما يعاب على الإصلاح المحاسبي في هذا الشأن أنه تم بصفة مفاجئة دون أن يسبقه أي تعديل للأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمؤسسات الاقتصادية ذات الصلة بالمجال المحاسبي (البنوك، المؤسسات المالية، إدارة الضرائب، مهنة المحاسبة)، وبالتالي تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني وحل محله النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية لازالت المشاكل تتخر هياكلها، ولهذا كان من المفروض أن يتم الإصلاح بصفة تدريجية حتى تتمكن الأطراف المعنية من تكييف مؤسساتها مع هذا النظام الجديد، ومما سبق يمكننا تحديد بعض النتائج والتأثيرات المرتقب حصولها على مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة¹.

❖ فمن الناحية القانونية وبالنظر إلى واقع الممارسة المهنية في الجزائر يتضح لنا عدم الاستقرار وتزايد حدة الصراع ما بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية، ولذا عملت وزارة المالية على إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها واسترجاع وصايتها، وهو ما تجسد جليا في القانون الجديد المصادق عليه والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ أما الجانب المتعلق بإجراءات فحص الحسابات ففيما يتعلق بالمنهجية العملية ابتداء من مرحلة التخطيط والتوجيه إلى غاية إعداد التقرير النهائي، فإن كل هذه الإجراءات لن تتغير ولن تتأثر بأية مرجعية محاسبية مهما كانت.

❖ الجانب المتعلق بمعايير التدقيق المعتمدة: ستتأثر مهنة التدقيق في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة في شقها المتعلق بالمعايير والقواعد العامة الواجب إتباعها في المهنة، ومكمن هذا التأثير برز في إمكانية تبني معايير دولية للتدقيق على أثر تبني معايير دولية للمحاسبة.

❖ من حيث التقارير: في ظل البيئة المحاسبية الجديدة فإن طبيعة نماذج تقارير المدققين تأخذ احتمالين:

الأول: إمكانية الإبقاء على النماذج الحالية المعتمدة وإجراء تعديلات تتوافق مع التدقيق المحاسبي الجديد.

الثاني: إمكانية توحيد نماذج التقارير المعدة من طرف المدققين في سياق توحيد القوائم المالية على المستوى الدولي.

¹ - زوهري جليبة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبيلي اليااس سيدي بلعباس، الجزائر، 2015، ص 94.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث على الدراسات التي تتعلق بموضوعنا (عربية وأجنبية) وإبراز أهم نقاط التشابه، والاختلاف بينهما وبين الدراسة الحالية كما نشير أيضا إلى القيمة المضافة للدراسة.

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية.

1- دراسة شبلوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020/2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بالإضافة إلى آفاق هذه المهنة في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المتكونة من أكاديميين ومهنيين مختصين في مجال التدقيق الخارجي. وقد توصلت هذه الدراسة أن هناك تدهور في الظروف المهنية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والتي كانت سائدة بموجب القانون 08/91، كما أن الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين التي جاء بها القانون 01-10 ستفتح الأفق أمام الطلبة المتفوقين للولوج إلى المهنة وبالتالي انعكاس إيجابي على جودة الخدمات التي يؤديها المدقق الخارجي، كما أنه ساهمت الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بجعل مهنة التدقيق الخارجي أكثر تنظيما وذلك بالفصل بين الهيئات المهنية المشرفة عليها، كما هناك تحسن في تقارير المدقق الخارجي بناء على الإصلاحات الأخيرة المتمثلة في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، وكذلك القرارين المؤرخين في كل من 24 جوان 2013 و 12 يناير 2014.

أما من حيث السلبيات فخلصت إلى أنه بيئة التدقيق الخارجي بحاجة إلى معايير جزائرية للتدقيق لجعل الخدمات أكثر مرونة وتنظيما، كما أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية له تأثير إيجابي على الممارسات المهنية للمدققين الخارجيين، حيث أن هذه المعايير تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الدولية إلا أنه ليس هناك إمام جيد بهذه المعايير لنقص الدورات التكوينية مع ضرورة الاحتكاك بفئة المهنيين والأكاديميين لتذليل الصعوبات ومن أهم ما أوصت به الدراسة:

- ضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان التدقيق والمحاسبة لمواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة.

- تنظيم دورات تكوينية لشرح المعايير الجزائرية للتدقيق لأصحاب مهنة التدقيق الخارجي.

2- دراسة ريمة سلطاني، مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بين الواقع والمأمول،

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019/2018.

هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى دراسة تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وكذلك التعرف على مختلف القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة والتعرف على الهيئات المنظمة

للمهنة في الجزائر وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبيان ضم عينة من المهنيين والأكاديميين حيث أهم ما توصلت إليه الدراسة كان:

- وجود علاقة بين مهنة المحاسبة والتدقيق فتطور مهنة المحاسبة يؤدي إلى تطور مهنة التدقيق.
- ظهور العديد من القوانين والمراسيم التي أدت إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.
- توجد تغييرات جاء بها القانون 10-01 ومراسيم تنظيمية لسنة 2011 ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.
- كما كان من أهم توصيات هذه الدراسة:

- العمل على مواكبة التغيرات العالمية فيما يخص مهنة المحاسبة والتدقيق.
- ضرورة تنظيم مننديات وملتقيات للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق.
- العمل على إصدار معايير مهنية وتدقيقية يلزم المهنيين بتطبيقه.

3- دراسة بوقرن دليلية، شعباني لطفى، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي المجلد 04، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي - الجزائر، جوان 2021.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على البيئة والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة في الجزائر وعرض المعايير الجزائرية للمراجعة ومدى ملائمة هذه المعايير للواقع المهني، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الاعتماد على الاستبيان في الدراسة التطبيقية حيث حصر مجتمع الدراسة في فئتين الأكاديميين والمهنيين وكانت من أهم نتائج الدراسة:

- الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية ساهمت في تنظيم المهنة.
- سعي الجزائر إلى ضبط ممارسة المراجعين الخارجيين من خلال إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة.
- توافق معايير المراجعة الجزائرية مع متطلبات البيئة الاقتصادية.
- تشابه كبير بين المعايير الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.
- كما كانت لهذه الدراسة توصيات من أهمها:

- مواصلة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق لتصبح إطار مرجعي لأصحاب مهنة التدقيق.
- المواكبة الدائمة للتطورات الحاصلة دوليا في مجال المراجعة.
- توفير البيئة المناسبة التي تسمح بتحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

4-دراسة آسيا هيري، أطروحة دكتوراه شعبة علوم التسيير، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وجودة المعلومات، حيث خلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي، كما يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات وعليه فإن التدقيق الخارجي في الجزائر يلعب دور فعال في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق في ظل أخلاقيات المهنة.

كما أن المدقق الخارجي بالجزائر يتميز بالكفاءة المهنية ويتمتع بقدرات تمكنه من تحسين وإتقان عمله. وتتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي الجزائري بالموثوقية والملاءمة.

أما من حيث أهم توصياتها فكانت:

- الرفع من قيمة أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي وذلك من خلال الدورات التكوينية
- زيادة الوعي بأهمية التدقيق الخارجي، وأهمية أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي.

5-دراسة تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مهنة التدقيق المحاسبي ومدى إلزامية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتعرف على معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر ودراسة مهنة التدقيق في تونس والمغرب.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم التوصل إلى:

- ضمان استمرارية ونجاح مهنة المراجعة يتطلب تنظيم ورقابة داخلية وخارجية.
- تشترك كل من الجزائر وتونس والمغرب في تاريخ وتطور المهنة لأن جميع قوانينهم كانت مستمدة من القانون الفرنسي.

كما كانت لها مقترحات من أهمها:

- تتطلب مهنة المراجعة في الجزائر المزيد من التطور لمواكبة التحديات الحالية.
- القيام بدورات تكوينية لاكتساب مهارات جديدة.
- إبرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات.
- إمكانية توحيد مهنة التدقيق في دول المغرب العربي.
- ضرورة تعامل الجزائر مع المنظمات المهنية الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة وزيادة تفعيل عضويتها فيها.

المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

**1- Study of suliman hussein ; Al-Bashtawi Atallah Al-Husban.
Determinants of auditing electronic accounting information systems Acase
study in the jordanian commercial banks ; european scientific journal, vol
09 ; no 10 :2013**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على المعوقات التي يواجهها المدقق الخارجي خلال تدقيقه لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية مع تحديد المخاطر وآثارها على عملية التدقيق والتعرف على طبيعة تقرير المدقق الداخلي في البيئة الإلكترونية وتحديد مدى اعتماد ذلك من طرف المدقق الخارجي . تم ذلك من خلال توزيع استبيان على مجتمع الدراسة ممثلة في آراء مجموعة من المديرين وموظفين بالمصارف.

وتوصلت الدراسة إلى ما يواجهه المدقق الخارجي من عوائق مثل تحديد إمكانية التعامل مع القضايا الرئيسية وعدم اليقين وكيفية تحديد تلك الشروط، وما يجب القيام به في حالة حدوثها بسبب تهديدهم الخطير نتيجة لاحتمالية تكرير الحدث.

**2- Study of Reem okab Electronic Audit Role in cheveing competitive
Advantages and support the Strategy of the external audit in auditing offices
in the hashemite King dom of jordan ; Vol 06 ; No 06 : 2013 .**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية وكذلك دعم استراتيجية التدقيق الخارجي التي تستخدمها مكاتب التدقيق في الأردن من خلال اختبار مجموعة فرضيات.

كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام التدقيق الإلكتروني يساهم في تحقيق مزايا تنافسية منها خفض التكلفة، الجودة، المرونة وحصص السوق باستخدام التدقيق الإلكتروني كما يساهم في دعم استراتيجية التدقيق الخارجي

كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود معوقات التدقيق الإلكتروني بما في ذلك تكلفة البرنامج وارتفاع أسعارها وعدم وملاءمتها لجميع منشآت الأعمال بالإضافة إلى تدريب المدقق على كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات أثناء تقديم الخدمات.

**3- Study of Abdullah mohammed ; mohammed al zoubi . the efect of
electronic environement complexity of accounting informationsystem on
the auditor, reasarch journal of finance and accounting ; Vol 7 No 14 2016**

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى بيان أثر التدقيق الإلكتروني في تخفيف عبء تعقيدات البيئة الإلكترونية لنظام المعلومات المحاسبي التي يواجهها المدقق وقد تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة متمثلة في المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في عمان.

وقد توصلت الدراسة إلى تأثير التدقيق الإلكتروني في تخفيف تعقيدات البيئة الإلكترونية التي يواجهها المدقق فيما يتعلق بزيادة عامل الاعتماد على المعلومات المستخرجة من نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والتعامل مع الأجيال المتعددة من نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ومتابعتها وتصنيفها بشكل مباشر.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

يمكننا إجراء مقارنة بين دراستنا الحالية والدراسات السابقة المحلية والأجنبية وإظهار أوجه التشابه والاختلاف والمبينة في الجدول التالي:

الجدول (1-1): المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية .

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة شبلاوي إبراهيم	اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاسـتـتـبـان، حيث استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي كذلك كلتا الدراستين تبحثان في واقع وآفاق التدقيق الخارجي.	هدفت الدراسة السابقة إلى استكشاف واقع وآفاق التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية (منظور خاص)، أما الدراسة الحالية فقد بحثت في واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من منظور عام.
دراسة ريمة سلطاني	اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاسـتـتـبـان، حيث استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي	هدفت الدراسة السابقة إلى البحث في واقع وآفاق مهنة المحاسبة والتدقيق، أما الدراسة الحالية فخصت فقط بجانب التدقيق الخارجي والذي هو جزء من التدقيق.
دراسة بوقرن دليلة	اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاسـتـتـبـان، حيث استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي	هدفت الدراسة السابقة إلى الوقوف على البيئة والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وعرض المعايير الجزائرية للمراجعة ومدى ملائمة هذه المعايير للواقع المهني، أما الدراسة الحالية فبحثت في كل من الواقع وآفاق هذه المهنة بمنظور عام.
دراسة آسيا هيري	اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاسـتـتـبـان، حيث	هدفت الدراسة السابقة إلى معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي

استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي	وجودة المعلومات، أما الدراسة الحالية فبحثت في واقع المهنة بشكل أوسع.
استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي	هدفت الدراسة السابقة إلى دراسة واقع مهنة التدقيق الخارجي من الناحية التنظيمية ومقارنتها مع الدول المغاربية، أما الدراسة الحالية فكانت دراسة استقصائية لواقع المهنة من منظور أصحاب مهنة التدقيق الخارجي
اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاستبيان	بحثت الدراسة السابقة في التعرف على المعوقات التي يواجهها المدقق الخارجي خلال تدقيق نظم المعلومات المحاسبي، بينما الدراسة الحالية فبحثت في كل المعوقات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى التحديات.
اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاستبيان	هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجيات التدقيق الخارجي في الأردن، أما الدراسة الحالية فقد بحثت في التدقيق الخارجي بصفة عامة سواء إلكتروني أو غير إلكتروني وفي الجزائر.
اعتمدت كل من الدراسة السابقة والدراسة محل البحث على الاستبيان	هدفت الدراسة السابقة إلى بيان التدقيق الإلكتروني في تخفيف عبء تعقيدات البيئة الإلكترونية لنظام المعلومات المحاسبي، بينما هدفت الدراسة الحالية إلى البحث في مهنة التدقيق الخارجي.

المصدر: من إعداد الطالب.

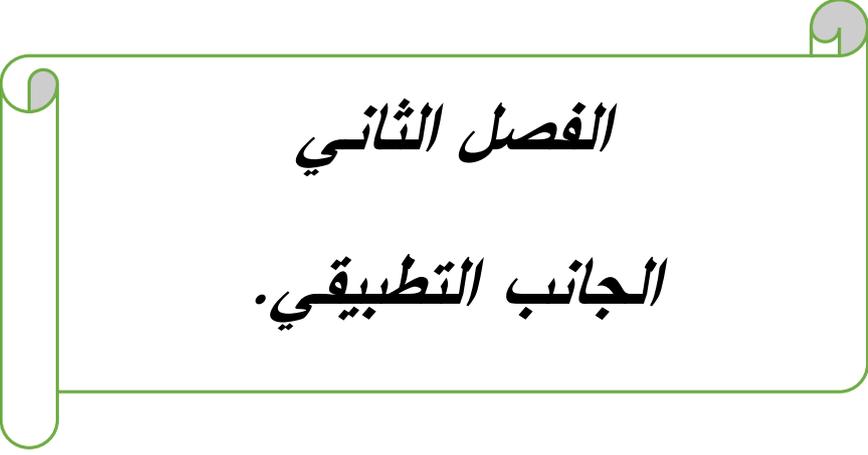
*القيمة المضافة للدراسة:

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها العديد من الدراسات السابقة، حيث أن معظم الدراسات السابقة تناولت واقع مهنة التدقيق الخارجي وربطه بمتغيرات أخرى، أو بناء

على مقارنته بدول أخرى، إضافة إلى ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز بأنها تناولت الواقع الحالي لمهنة التدقيق الخارجي وآفاق هذه المهنة مستقبلا من خلال منظور المهنيين والأكاديميين لمهنة التدقيق الخارجي من خلال الاستبيان وذلك من منظور عام أي باعتبار كل المتغيرات التي تؤثر في المهنة دون أن نخص بالذكر تأثير متغير فيها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نجد أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عرفت عدة مراحل أثناء تطورها، وبحكم أن التدقيق الخارجي علم اجتماعي ذو طابع اقتصادي، كان هذا التطور تابعا للتغيرات في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها الجزائر. كما أن التدقيق الخارجي في الجزائر كغيره من المهن تحكمه قواعد وآليات ولوائح قانونية، أهمها القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات. ويمارس مهنة التدقيق الخارجي شخص مستقل ومحايّد، مؤهل ذو تكوين وخبرة في مجال عمله، وذلك باستخدام معايير محددة، من بينها المعايير الجزائرية للتدقيق. كما تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض وتحليل الدراسات السابقة، والذي من خلاله تم التطرق للدراسات ذات الصلة بموضوعنا المحلية، والأجنبية وإبراز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات فيما بينها إضافة إلى القيمة المضافة لدراستنا.



الفصل الثاني
الجانب التطبيقي.

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية التدقيق الخارجي وكذا واقع الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة، كان لزاما التطرق للجانب التطبيقي من موضوع البحث وذلك لمحاولة منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، وكذا لإثبات أو نفي الفروض من خلال استخدام أسلوب الاستبانة لجمع البيانات الأولية، عن طريق تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها من هذا الاستبيان، ولبوغ هذا الهدف قسمنا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات الاستبيان.

المبحث الأول: طريقة أدوات الدراسة.

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة، ومن ثمة وصف وتشخيص عينة الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة وقد تم استخدام منهج دراسة الاستبيان لدراسة إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أولاً: مجتمع الدراسة.

لقد استهدفنا في مجتمع الدراسة فئتين فئة المهنيين ممثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وفئة الأكاديميين ممثلة في الأساتذة الجامعيين للمزاوجة بين آراء الفئتين والذين يمثلون عينة مستهدفة تمثل التدقيق الخارجي تم اختيارهم من مختلف الولايات.

ثانياً: عينة الدراسة.

حجم العينة لم يكن مضبوطا بشكل مسبق لعدم التجاوب من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو عدم الاهتمام أصلا ومن جهة أخرى صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع، فاستخدمنا أسلوب الاستبيان الإلكتروني لتغطية شريحة واسعة.

حيث قمنا بإرسال الاستبيان إلكترونيا، فكانت إجمالي الاستثمارات المسترجعة 120 استمارة، أما الاستثمارات التي أجريت عليها الدراسة فكانت 111 استمارة، حسب ما هو موضح وفق الجدول أدناه:

جدول رقم (2-1): الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	200	100.00%
عدد الاستثمارات المسترجعة	120	60.00%
عدد الاستثمارات المفقودة (أرسلت ولم يتم الإجابة عليها)	80	40.00%
عدد الاستثمارات الملغاة (غير مطابقة)	9	4.50%
عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة	111	55.50%

*المصدر: من إعداد الطالب.

الملاحظ من خلال الجدول رقم 01 أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 200 استمارة بنسبة 100% والتي استرجعنا منها 120 استمارة بنسبة 60% أقصى بينما 09 استمارات بنسبة 4.5%

نظرا لعدم الرد وفق الأطر النموذجية للاستبيان، كما أن عدد الاستثمارات غير المسترجعة (مرسلة ولكن لم ترد) فكان عددهم 80 استثمارات بنسبة 40%، وعليه الاستثمارات محل الدراسة كانت 111 استمارة بنسبة 55.50%.

ثالثا: حدود الدراسة.

حيث أن حدود الدراسة تمثلت في الحدود المكانية والزمانية والبشرية والموضوعية.

***حدود مكانية:** تمت هذه الدراسة في كل ولايات الوطن وذلك لتكون عينة موسعة قدر

الإمكان.

***حدود زمانية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه

الدراسة، حيث تمت الدراسة ما بين الفترة 11 ماي إلى 15 ماي 2022،

***حدود بشرية:** شملت هذه الدراسة على أكاديميين لهم شهادات علمية في المحاسبة

والتدقيق وما يعادلها، ومهنيين يمتلكون خبرة في ذات المجال.

***حدود موضوعية:** كان اهتمام الدراسة التي قمنا بها في واقع مهنة التدقيق الخارجي في

الجزائر، وماهي التحديات التي تواجهها؟

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

بعد دراسة الموضوع جيدا ومراجعة الدراسات السابقة تبين لنا ضرورة اللجوء إلى تصميم

استبيان من أجل جمع المعلومات اللازمة من أفراد عينة البحث، سنتناول في هذا المطلب

أهم العناصر التي تمت مراعاتها لإنشاء استمارة الاستبيان بالإضافة إلى مكوناته وطرق

تبويب الأسئلة وطرق التفريغ والمعالجة المنتهجة والوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل

الاستثمارات من أفراد العينة.

*إعداد الاستبيان وهيكله:

- تم إعداد أسئلة الاستبيان وفق أسلوب بسيط ولغة مفهومة.

- أسئلة متدرجة حيث يختار الأفراد خيار واحد من خمسة بدائل.

- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها في ضوء إشكالية البحث.

- تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين حيث شمل القسم الأول على البيانات الشخصية للعينة

محل الدراسة، أما القسم الثاني فقد تم تجزئته إلى جزئين وذلك تماشيا مع طبيعة الموضوع.

- قد أعدنا القسم الثاني من الاستبيان وفق مقياس ليكرث من خمس (5) درجات بغية

معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل محور من محاور القسم الثاني من الاستبيان.

- حيث أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات : (موافق بشدة - موافق - محايد - غير

موافق - غير موافق تماما) مقياس مرتب وبالتالي فإن الأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر

عن الأوزان موضحة حسب الجدول أدناه :

جدول رقم (2-2): مقياس ليكارث الخماسي.

الدرجة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الأوزان	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.79	من 1.80 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

*المصدر: من إعداد الطالب.

حيث يرمز إلى درجة موافق بشدة بالوزن 5، ويرمز إلى درجة موافق بالوزن 4، وإلى درجة محايد بالوزن 3، وإلى درجة غير موافق بالوزن 2، وإلى درجة غير موافق تماما بالوزن 1.

ليتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولا وهي حسب الاستبيان محل الدراسة عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث 4 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 تمثل المسافة الأولى، من 2 إلى 3 تمثل المسافة الثانية، من 3 إلى 4 تمثل المسافة الثالثة، من 4 إلى 5 تمثل المسافة الرابعة) و 5 تمثل عدد الاختيارات، وعليه عند قسمة عدد المسافات على عدد الاختيارات 5/4 ينتج طول الفترة مساويا لـ: 0.80 ويصبح التوزيع كما هو موضح حسب الجدول أعلاه.

*اختبار ثبات الاستبيان:

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي " ألفا كرو نباخ " وهذا يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا، والجدول الموالي يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (2-3): ثبات المحور الأول من الدراسة التطبيقية.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,978	9

*المصدر: نسخة من مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (2-4): ثبات المحور الثاني من الدراسة التطبيقية.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,969	9

*المصدر: نسخة من مخرجات برنامج SPSS.

جدول رقم (2-5): ثبات الاستبيان.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,981	18

*المصدر: نسخة من مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجداول أعلاه، نلاحظ أنه:

1) عند تطبيق اختبار الثبات "ألفا كرو نباخ" على إجابات عينة الدراسة المكونة من فرد 111، والخاصة بعبارات المحور الأول وجدنا أن قيمة معامل الثبات بلغت 0.978 وهي درجة عالية، تفوق الحد الأدنى، وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً

2) عند تطبيق اختبار الثبات "ألفا كرو نباخ" على إجابات عينة الدراسة المكونة من فرد 111، والخاصة بعبارات المحور الثاني وجدنا أن قيمة معامل الثبات بلغت 0.969 وهي درجة عالية، ولكنها أقل من قيمة معامل الثبات الخاصة بالمحور الأول، وهي تفوق الحد الأدنى، وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

3) عند تطبيق اختبار الثبات "ألفا كرو نباخ" على إجابات عينة الدراسة المكونة من فرد 111، والخاصة بثبات الاستبيان ككل، وجدنا أن قيمة معامل الثبات بلغت 0.981 وهي درجة عالية، تفوق الحد الأدنى، وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

*الأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل :

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج إكسال (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية ، وذلك لتسهيل عملية الملاحظة و التحليل ، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS) ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي قصد التعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة ، وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تضمنتها أداة الدراسة واستخراج مختلف النسب المئوية ، وكذا حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض الاستجابات لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة ، كما مكننا برنامج SPSS من حساب الانحرافات المعيارية لتحديد مدى انعكاس الاتجاه العام لأفراد العينة في إجاباتهم .

المطلب الثالث: وصف وتشخيص عينة الدراسة.

نتناول في هذا الإطار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية التي تم اختيارها لعينة الدراسة، وذلك لبيان الخصائص المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، حيث قمنا باستخراج التكرارات والنسب المئوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقا لما تم الحصول عليه من إجابات، وتبين النتائج خصائص أفراد العينة من حيث:

- السن.
- المؤهل العلمي.
- التخصص العلمي.
- المسمى الوظيفي.
- وعدد سنوات الخبرة.

1- السن:

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب السن.

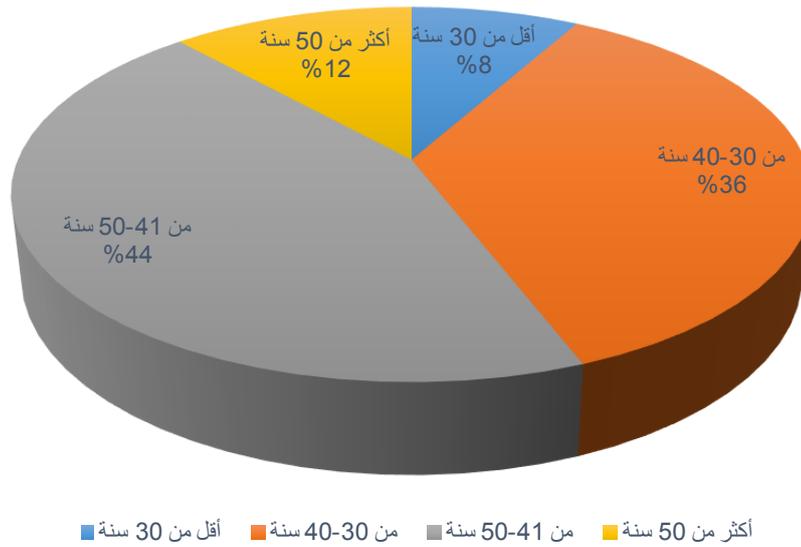
الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	09	8.10%
من 30 سنة إلى 40 سنة	40	36.00%
من 41 سنة إلى 50 سنة	49	44.10%
أكبر من 50 سنة	13	11.70%
المجموع	111	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

والشكل الموالي يلخص نتائج الجدول أعلاه.

الشكل رقم (1-2): رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

حسب الجدول و الشكل السابقين نجد أن هناك تباين في أعمار أفراد العينة فكانت الفئة العمرية التي حازت على أكبر نسبة مقدرة بـ (44.10%) من 41 سنة إلى 50 سنة بـ 49 فرد ، حيث يعكس ذلك أن هذه الفئة العمرية هي بمثابة السن الملائمة إلى حد ما للحصول على الاعتماد بالنسبة للمهنيين وكذلك لاستيفاء الخبرة اللازمة التي تمكن من ممارسة التدقيق الخارجي ، و هي مركبة أيضا من الأساتذة الجامعيين المختصين في ذات المجال ، ثم تليها الفئة العمرية من 30 سنة إلى 40 سنة بـ 40 فرد ما نسبته (36.00%) وهي نسبة هامة تتقارب إلى حد ما مع نسبة الفئة السابقة حيث تبرر هذه النسبة السن القانونية الأدنى لممارسة المهنة من المهنيين (محافظي الحسابات) أما من حيث فئة الأكاديميين فهي السن الأدنى في الغالب لإتمام الدراسات العليا والحصول على شهادات الدكتوراه ، ثم بعد ذلك تليها فئة أكثر من 50 سنة بـ 13 أفراد ما نسبته (11.70%) ، و أخيرا فئة أقل من 30 سنة بـ 9 أفراد بأدنى نسبة مقدرة بـ (08.10%) ، حيث أن سن هذه الفئة لا تسمح بصورة كبيرة ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

2- المؤهل العلمي:

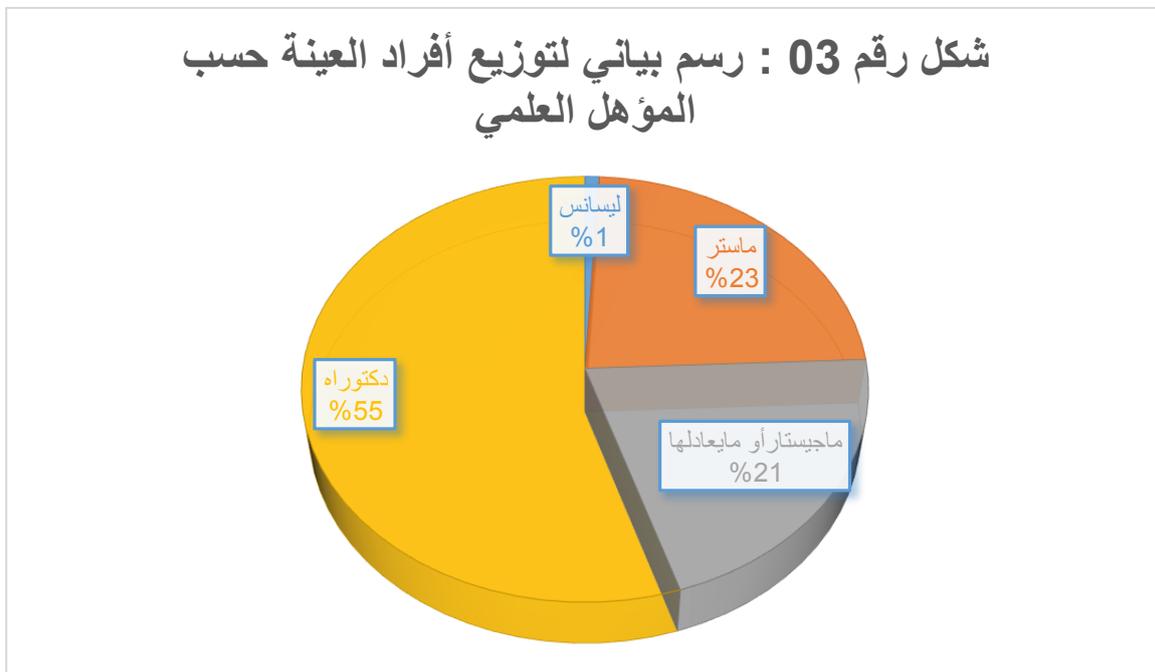
يبين الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم 06: توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة (%)	التكرار	المؤهل العلمي
%0.9	1	ليسانس
%23.40	26	ماستر
%20.7	23	ماجستير أو ما يعادلها
%55	61	دكتوراه
%100	111	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.
والشكل الموالي يلخص نتائج الجدول السابق.

شكل رقم 03 : رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

حسب الجدول والتمثيل البياني السابقين ، نلاحظ أن أغلب أفراد العينة حاصلين على شهادة الدكتوراه ممثلة بـ 61 فردا أي بنسبة (55%)، وهي تمثل الماجستير أو ما يعادلها من كلا الفئتين سواء أكاديميين أو مهنيين حيث عدد الأفراد 23 فرد بنسبة (20.70%) تأتي بعدها فئة الحاصلين على شهادة ماستر 26 فرد بنسبة (23.40%) أما شهادة ليسانس بممثلة بفرد واحد بنسبة ضئيلة جدا (0.9%) ويعكس كل هذا المعرفة بمفاهيم الدراسة الحالية ومن المتوقع أن ينعكس هذا بالإيجاب على أجوبة أفراد العينة ، باعتبار أن فئة حاملي شهادة الدكتوراه تمثل نصف العينة .

3- التخصص العلمي:

يبين الجدول الموالي توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي.

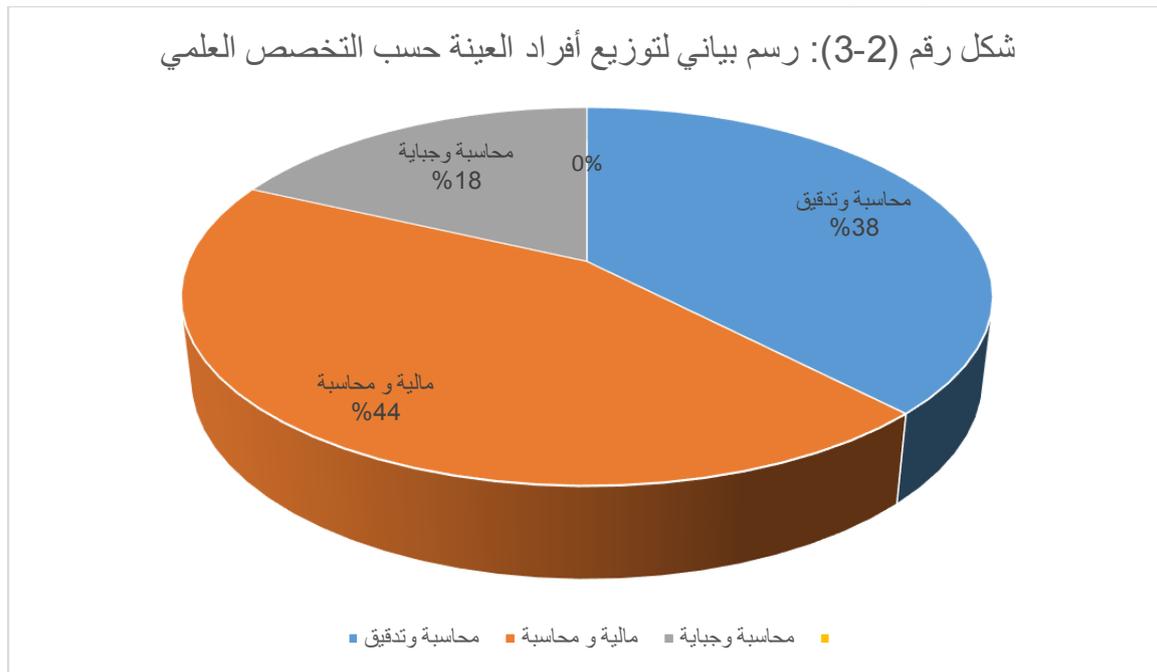
الجدول رقم (2-8): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
37.83%	42	محاسبة وتدقيق
44.14%	49	محاسبة ومالية
18.03%	20	محاسبة وجباية
%100	111	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

والشكل الموالي يوضح نتائج الجدول السابق.

شكل رقم (2-3): رسم بياني لتوزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان وإكمال اعتمادا على SPSS.

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة من مهنيين وأكاديميين حيث كانت النسبة أكبر لمن لهم تخصص آخر غير المحاسبة والتدقيق بنسبة إجمالية (62.16%) ممثلة بـ 69 فرد، أما المتخصصين في المحاسبة والمالية فتمثلت في 16 فرد أي بنسبة (44.14%) ممثلة بـ 49 فرد، أما لتخصص المحاسبة والجباية فكانت النسبة (18.01%) ممثلة بـ 20 فردا.

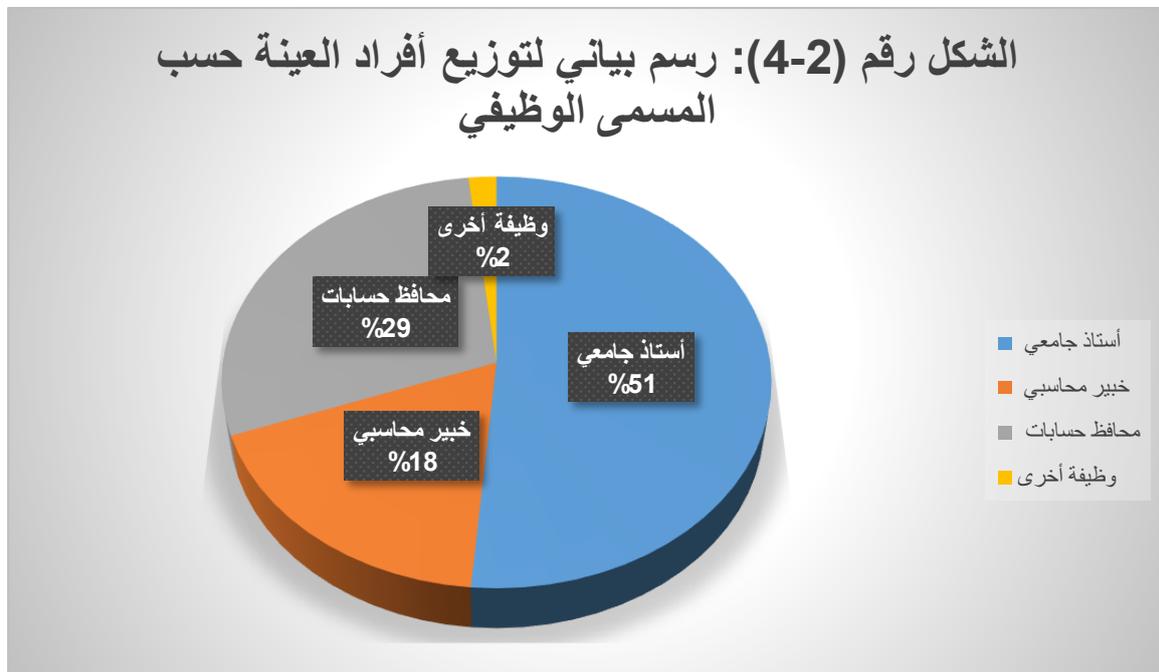
4- الوظيفة الحالية:

يبين الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الجدول رقم (2-9): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	57	51.35
خبير محاسبي	20	18.01
محافظ حسابات	32	28.82
وظيفة أخرى	02	1.82
المجموع	111	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS. والشكل الموالي يوضح نتائج الجدول السابق.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

احتكنا في تصنيف الشهادات المهنية إلى ما أفرزته نتائج عملية إفراغ البيانات وهي : شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات ، أما من ناحية الأكاديميين فالفئة ممثلة في أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والتدقيق ، من الجدول الموالي وكذلك التمثيل البياني نلاحظ أن فئة الأساتذة الجامعيين هي الفئة الغالبة حيث أنها تمثل نصف العينة بنسبة (51.35%) ما يعادل 57 فردا ، تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة (28.82%) ما يعادل 32 فردا ، تليها فئة الخبراء المحاسبين بنسبة (18.01%) ما يعادل 20 فردا ، وهي منخفضة لقلّة الخبراء المحاسبين ، كما أن هذا التوزيع مناسب للدراسة حيث أن المهنيين والأساتذة الجامعيين هم على إطلاع جيد على أحوال المهنة .

5- سنوات الخبرة:

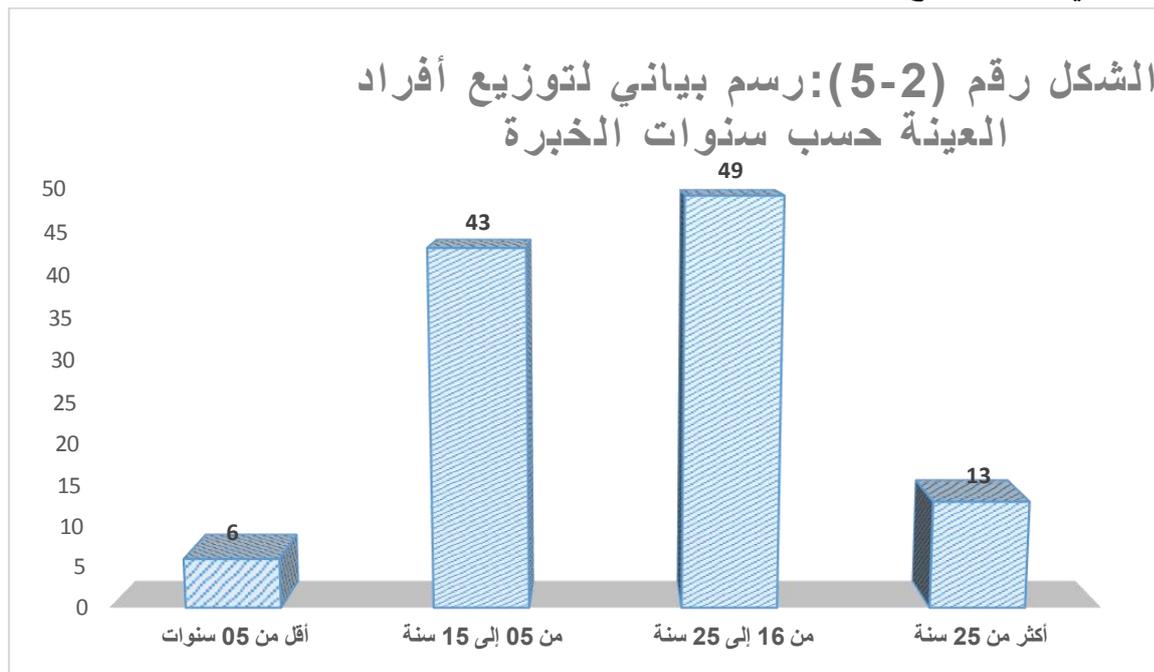
يبين الجدول الموالي توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

الجدول رقم (2-10): توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	6	5.40
من 5 سنوات إلى 15 سنة	43	38.73
من 16 سنة إلى 25 سنة	49	44.14
أكثر من 25 سنة	13	11.71
المجموع	111	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

والشكل الآتي يلخص نتائج الجدول السابق.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

وفقا للجدول والشكل السابقين، نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة: من 16 سنة إلى 25 سنة بنسبة (44.14%) ما يعادل 49 فردا، تأتي بعد ذلك فئة من 5 سنوات إلى 15 سنة ممثلة بـ 43 فرد أي بنسبة (38.73%) ثم تليها فئة أكثر من 25 سنة بنسبة (11.71%) ممثلة بـ 13 فردا، وأخيرا فئة أقل من 5 سنوات تمثلت بـ 6 أفراد وبنسبة (5.40%)، حيث أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات وهذا يعني أنهم عايشوا التحولات التي مرت بها المهنة من إصلاحات.

من كل ما سبق نخلص إلى أن خصائص العينة تعكس خصائص المجتمع الذي تمثله بشكل كبير، وبالتالي فإن النتائج المستخلصة من تحليل بيانات العينة يمكن أن يكون مؤشرا قويا على واقع مجتمع العينة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات الاستبيان.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان، كل محور على حدى، وذلك اعتمادا على الطريقة الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS والاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات المحور الأول.

شمل هذا المحور مجموعة من العبارات الخاصة بـ واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث سنقوم بعرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال الاستبيان ونقوم بتحليل كل عبارة على حدى، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-11): التحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجمالي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار (ت) النسبة (%)	العبارة
موافق بشدة	.575	4.68	111	-	2	-	30	79	ت	يعود البطء في تطور المهنة إلى قلة مكاتب التدقيق الخارجي وصغر حجمها، وقلة خبرتها
			100	-	1.80	-	27.02	71.17	%	
موافق بشدة	.525	4.61	111	-	-	2	39	70	ت	القصور والفراغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلبا على تطوير المهنة
			100	-	-	1.80	35.13	63.06	%	
موافق بشدة	.513	4.66	111	-	-	2	34	75	ت	تجميد منح الاعتمادات الخاصة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي أدى إلى ضعف في تغطية احتياجات المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمة
			100	-	-	1.80	30.63	67.56	%	
موافق بشدة	.495	4.59	111	-	-	-	46	65	ت	إهمال وعدم إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات المنتهجة أدى إلى تدني مستوى مهنة التدقيق الخارجي
			100	-	-	-	41.44	58.55	%	

موافق بشدة	.474	4.67	111	-	-	-	37	74	ت	قلة الملنقيات والندوات العلمية للتعريف بالتدقيق الخارجي أثر بالسلب على جودة المهنة
			100	-	-	-	33.33	66.66	%	
موافق بشدة	.477	4.66	111	-	-	-	38	73	ت	تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية وضعف تطبيقها انعكس سلبا على كفاءة مهنة التدقيق الخارجي
			100	-	-	-	34.23	65.76	%	
موافق بشدة	.553	4.53	111	-	1	-	49	61	ت	ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائري لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي
			100	-	0.90	-	44.14	54.95	%	
موافق بشدة	.493	4.71	111	-	-	2	28	81	ت	الاختلالات والفضائح المالية التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع مهنة التدقيق الخارجي محل الشك
			100	-	-	1.80	25.22	72.97	%	
موافق بشدة	.489	4.72	111	-	-	2	27	82	ت	القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات لم يقدم ما كان منتظرا منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي
			100	-	-	1.80	24.32	73.87	%	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

❖ العبارة الأولى: يعود البطء في تطور المهنة إلى قلة مكاتب التدقيق الخارجي

وصغر حجمها، وقلة خبرتها.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية العينة 71.17% من أفراد العينة أكدوا على قلة مكاتب التدقيق الخارجي وصغر حجمها من الأسباب الهامة التي أدت إلى بطء تطور مهنة التدقيق الخارجي هذا مقابل 1.80% أجابوا بغير موافق، وعموما وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نجده يساوي 4.68 أي في الفئة الخامسة {4.20-5} من مقياس ليكرت الخماسي، والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة، بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.575

وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى، ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة

❖ **العبرة الثانية:** القصور والفرغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة

لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلبا على تطوير المهنة.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية العينة 63.60% من أفراد العينة أكدوا على أن هناك قصور وفرغ حاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و انعكس سلبا على تطور المهنة هذا مقابل 35.13% أجابوا بموافق و 1.80% أجابوا بمحايد، وعموما وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.61 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة ، بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر بـ 0.525 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة

❖ **العبرة الثالثة:** تجميد منح الاعتمادات الخاصة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي

أدى إلى ضعف في تغطية احتياجات المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمة.

من الجدول السابق نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على أن تجميد منح الاعتمادات الخاصة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي كان له بالغ الأثر في عدم تغطيته لاحتياجات المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمة بنسبة 67.56% ، بالمقابل 30.63% من أفراد العينة عبروا بالرأي موافق وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نجده يساوي 4.66 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة، بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر بـ 0.513 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة

❖ **العبرة الرابعة:** إهمال وعدم إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات

المنتجة أدى إلى تدني مستوى مهنة التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن نصف أفراد العينة تتفق بشدة على أن إهمال وعدم إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات المنتجة أدى إلى تدني مستوى مهنة التدقيق الخارجي بنسبة 58.55% ، أما النصف الثاني عبر بالموافقة على هذه العبارة بنسبة 41.44% وعموما وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.59 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة ،بالإضافة إلى إنحراف معياري قدره 0.495 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

❖ **العبارة الخامسة:** قلة الملتقيات والندوات العلمية للتعريف بالتدقيق الخارجي أثر بالسلب على جودة المهنة.

من الجدول السابق نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على أنه كان افتقار شديد للملتقيات العلمية والندوات التي تهتم بالتعريف بمهنة التدقيق الخارجي ، كما انعكس ذلك على جودة الخدمة المقدمة من طرف المهنة وذلك بنسبة 66.66%، أما ما يعادل نسبة 33.33% من أفراد العينة عبروا عن رأيهم بالموافقة وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.67 أي في الفئة الخامسة {5.00-4.20} من مقياس ليكرث الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة ، بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر بـ 0.474 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

❖ **العبارة السادسة:** تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية وضعف تطبيقها انعكس سلبا على كفاءة مهنة التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية العينة 65.76% من أفراد العينة أفادو بأن هناك تأخر في صدور معايير التدقيق الجزائرية لذلك لم تحصل هذه المهنة على الكفاءة المطلوبة بالموافقة بشدة، هذا مقابل 34.23% أجابوا بموافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.66 أي في الفئة الخامسة {5.00-4.20} من مقياس ليكرث الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.477 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

❖ **العبارة السابعة:** ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن نصف العينة بنسبة 54.95% من أفراد العينة وافقوا بشدة على أن هناك ضعف في تطبيق معايير التدقيق الجزائر، الأمر الذي لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي، هذا مقابل 44.14% أجابوا بموافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.53 أي في الفئة الخامسة {5.00-4.20} من مقياس ليكرث الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.553 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

❖ **العبارة الثامنة:** الاختلالات والفضائح المالية التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع مهنة التدقيق الخارجي محل الشك.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية العينة 72.97% من أفراد العينة وافقوا بشدة على أن الاختلالات والفضائح المالية التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع

مهنة التدقيق الخارجي محل الشك، الأمر الذي لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي ، هذا مقابل 28.9% أجابوا بموافق ، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.71 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.493 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ورضا غالبية أفراد العينة .

❖ العبارة التاسعة: القانونون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ

الحسابات لم يقدم ما كان منتظرا منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 73.87% وافقوا بأن القانونون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ، ومحافظ الحسابات لم يقدم ما كان منتظرا منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي، الأمر الذي لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي ، هذا مقابل 24.32% أجابوا بموافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.72 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.489 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة .

المطلب الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإجابات على عبارات المحور الثاني.

شمل هذا المحور مجموعة من العبارات الخاصة بآفاق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث سنقوم بتحليل كل واحدة على حدى، كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (2-12): التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثاني.

العبارة	التكرار (ت) النسبية (%)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين وفق القانون رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 من شأنه أن يرفع من جودة المهنة من خلال ولوج الطلبة المتفوقين لها	ت	94	16	1	-	-	111	4.84	.394	موافق بشدة
	%	84.68	14.41	0.90	-	-	100			
الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد، من شأنه	ت	95	15	-	1	-	111	4.84	.438	موافق بشدة
	%	85.58	13.51	-	0.90	-	100			

										أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولية كبيرة
موافق بشدة	.551	4.74	111	-	1	-	15	95	ت	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق الخارجي
			100	-	0.90	-	13.51	85.58	%	
موافق بشدة	.485	4.73	111	-	-	2	26	83	ت	الإعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية
			100	-	-	1.80	23.42	74.77	%	
موافق بشدة	.420	4.77	111	-	-	-	25	86	ت	تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين
			100	-	-	-	22.52	77.47	%	
موافق بشدة	.386	4.82	111	-	-	-	20	91	ت	تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل كبير بتعديل القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات
			100	-	-	-	18.01	81.98	%	
موافق بشدة	.480	4.77	111	-	1	-	22	88	ت	الإستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والإقتصادية البيئة الجزائرية، من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي
			100	-	0.90	-	19.81	79.27	%	
موافق بشدة	.435	4.78	111	-	-	1	22	88	ت	تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على
			100	-	-	0.90	19.81	79.27	%	

الصعيد الدولي										
موافق بشدة	.333	4.87	111	-	-	-	14	97	ت	للنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للتدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية
			100	-	-	-	12.61	87.38	%	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

❖ **العبارة الأولى:** الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين وفق القانون رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 من شأنه أن يرفع من جودة المهنة من خلال ولوج الطلبة المتفوقين لها.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 84.68% وافقوا بشدة على أن الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين وفق القانون رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 من شأنه الرفع من جودة المهنة من خلال ولوج الطلبة المتفوقين لها ، هذا مقابل 14.41% أجابوا بموافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.84 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكرت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.384 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة .

❖ **العبارة الثانية:** الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد، من شأنه أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولية كبيرة.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 85.58% وافقوا بشدة على أن الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد ، من شأنه أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولية كبيرة ، هذا مقابل 13.51% من أفراد العينة أجابوا بموافق، ونسبة قليلة 0.90% المتبقية من العينة أجابت بغير موافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.84 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكرت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.438 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة .

❖ **العبارة الثالثة:** تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 85.58% وافقوا بشدة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير مكاتب التدقيق الخارجي،

هذا مقابل 13.51 % من أفراد العينة أجابوا بموافق، ونسبة قليلة 0.90% المتبقية من العينة أجابت بغير موافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.74 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.551 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى، ورضا غالبية أفراد العينة.

❖ **العبرة الرابعة:** الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في

تحسين جودة التدقيق الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 74.77% وافقوا بشدة على أن الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه المساهمة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، هذا مقابل 23.42% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة ونسبة قليلة 1.80% المتبقية من أفراد العينة بمحايد، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.73 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.485 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى، ورضا غالبية أفراد العينة.

❖ **العبرة الخامسة:** تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف

الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 77.47% وافقوا بشدة على أنه تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين، هذا مقابل 22.52% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.77 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.420 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى، ورضا غالبية أفراد العينة.

❖ **العبرة السادسة:** تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل كبير بتعديل

القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 81.98% وافقوا بشدة على أن تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل كبير بتعديل القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، هذا مقابل 18.01% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 4.82 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن

الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.386 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة .

❖ **العبرة السابعة:** الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية، من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 79.27% وافقوا بشدة على أن الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي ، هذا مقابل 19.81% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة ، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.77 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.480 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة

❖ **العبرة الثامنة:** تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الصعيد الدولي.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 79.27% وافقوا بشدة على أنه تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الصعيد الدولي ، هذا مقابل 19.81% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة ، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.78 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.435 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة

❖ **العبرة التاسعة:** للنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للتدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 87.38% وافقوا بشدة على أن للنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للتدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية ، هذا مقابل 12.61% من أفراد العينة أجابوا بموافق، على ذات العبارة ، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي ، نجده يساوي 4.87 أي في الفئة الخامسة {4.20-5.00} من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الرأي موافق بشدة بالإضافة إلى إنحراف معياري يقدر 0.333 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ، ورضا غالبية أفراد العينة.

المطلب الثالث: قياس ارتباط المحاور، واختبار فرضيات الدراسة.

من خلال هذا المطلب سنقوم بتطبيق معامل الارتباط لبيرسون من أجل قياس ارتباط محاور الدراسة واختبار الفرضيات.

أولاً: معامل الارتباط بيرسون لقياس ارتباط عبارات محاور الاستبيان:

الجدول الموالي يوضح مدى ارتباط المحاور ببعضها البعض.

(1) ارتباط عبارات المحور الأول:

الجدول الموالي يوضح ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول بالمحور ذاته.

جدول (2-13) ارتباط عبارات المحور الأول:

المحور_الاول	العبارات	
,920**	Corrélation de Pearson	يعود البطء في تطور المهنة إلى قلة مكاتب التدقيق الخارجي وصغر حجمها وقلة خبرتها.
,957**	Corrélation de Pearson	القصور والفرغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلباً على تطوير المهنة.
,879**	Corrélation de Pearson	إهمال وعدم إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات أدى إلى تدنى مستوى مهنة التدقيق الخارجي.
,944**	Corrélation de Pearson	قلة الملتقيات والندوات العلمية للتعريف بالتدقيق الخارجي أثر بالسلب على جودة المهنة.
,941**	Corrélation de Pearson	تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية وضعف تطبيقها انعكس سلباً على كفاءة مهنة التدقيق الخارجي.
,860**	Corrélation de Pearson	ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي.
,927**	Corrélation de Pearson	الاختلالات والفضائح المالية التي شهدتها الاقتصادية في الجزائر تضع مهنة التدقيق الخارجي محل الشك.
,913**	Corrélation de Pearson	القانون 01.10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات لم يقدم ما كان منتظراً منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي.

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

*المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول والمحور الأول (واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر)، تراوح بين المجال [0.860،0.957] ، ويفسر هذا بوجود علاقة طردية قوية جدا، وذات دلالة إحصائية عالية جدا بين المحور الأول، وعباراته (كما هو موضح بالنجمتين) ، حيث كانت أدنى قيمة ارتباط (0.860) للعبارة السادسة (ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي)، أما أعلى قيمة ارتباط (0.957) للعبارة الثانية (القصور والفرغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلبا على تطوير المهنة).

(2) ارتباط عبارات المحور الثاني:

الجدول الموالي يوضح ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني بالمحور ذاته.

جدول (2-14) ارتباط عبارات المحور الثاني:

المحور_الثاني	العبارات	
,912**	Corrélation de Pearson	الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين من شأنه أن يرفع من جودة المهنة من خلال ولوج الطلبة المتفوقين لها.
,874**	Corrélation de Pearson	الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد من شأنه أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولة كبيرة.
,913**	Corrélation de Pearson	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق الخارجي.
,921**	Corrélation de Pearson	الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي المالية.
,938**	Corrélation de Pearson	تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين.
,920**	Corrélation de Pearson	لتطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل بتعديل 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.
,873**	Corrélation de Pearson	الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية، من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي.

تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الصعيد الدولي.	Corrélation de Pearson	,927**
للنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة التدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية.	Corrélation de Pearson	,834**
	N	111

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

*المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن:

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني والمحور الثاني (واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر)، تراوح بين المجال [0.834،0.938] ، ويفسر هذا بوجود علاقة طردية قوية جدا، وذات دلالة إحصائية عالية جدا بين المحور الثاني، وعباراته (كما هو موضح بالنجمتين) ، حيث كانت أدنى قيمة ارتباط (0.834) للعبارة التاسعة (لنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة التدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية)، أما أعلى قيمة ارتباط (0.938) للعبارة الخامسة (تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين).

ثانيا: اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار

القيمة المحسوبة T

- اختبار الفرضية الأولى:

للتأكد من صحة الفرضية الأولى سوف يتم الاعتماد على نتائج المحور الأول وفق

الجدول التالي:

جدول رقم (2-15): اختبار الفرضية الأولى.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة (T)	مستوى الدلالة (sig)
واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	4.6	0.510	96.3	0.000

*المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول السابق تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بالمحور الأول قد بلغ 4.64 بانحراف قدره 0.510، ونلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة قد بلغت (96.31) وقيم (sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن يشير واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى أن هناك نقص كبير في مكاتب التدقيق الخارجي وقلة خبرتها، مما يضع المهنة في أزمة.

- اختبار الفرضية الثانية:

للتأكد من صحة الفرضية الثانية سوف يتم الاعتماد على نتائج المحور الثاني وفق الجدول التالي:

جدول رقم (2-16): اختبار الفرضية الثانية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة (T)	مستوى الدلالة (sig)
آفاق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	4.79	0.435	118.34	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بالمحور الأول قد بلغ 4.79 بانحراف قدره 0.435، ونلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة قد بلغت (118.34) وقيم (sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن هناك عدة تحديات منتظرة من مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، خصوصا بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد وتجعلها موضع مسؤولية كبيرة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل التطبيقي دراسة إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال محورين يهتمان بواقع وآفاق هذه المهنة، من وجهة نظر أساتذة جامعيين، ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تخصصات أخرى، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة، والتي تجسدت من خلال استمارة استبيان، شملت عينة من المجتمع مكونة من 111 فرد، حيث يمكن من خلال ذلك الإجابة على الفرضيات، وقمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة، وتفريغ بياناته، ثم تحليل نتائج الاستبيان. حيث لاحظنا أن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أن مهنة التدقيق الخارجي تعاني من عراقيل وقصور في الإصلاحات، كما تواجهها تحديات كبيرة من أجل النهوض بالمهنة على الصعيد المحلي والدولي.

الخاتمة

الخاتمة:

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا، بالإضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة في ظل الانفتاح الدولي والعولمة إلى انعكاسه على مختلف دول العالم بالعديد من المتطلبات والتحديات خصوصا في القطاع الاقتصادي، والجزائر على غرار العديد من الدول أصبحت مطالبة أكثر من أي وقت مضى بإعادة هيكلة العديد من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتخطيط لمواكبة هذه المستجدات بشكل سريع.

ومن بين هذه التحديات التي تواجهها الجزائر وخصوصا في ظل سعيها للمنظمة العالمية للتجارة ضرورة مواكبة التغيرات الدولية الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق، كما سعيها من خلال هذا البحث إلى دراسة جانب من الجوانب المتعلقة بإصلاح مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وذلك عن طريق تسليط الضوء على إصلاح مهنة التدقيق الخارجي والبحث في واقع هذه المهنة، وآفاقها.

فقد اتضح لنا أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عرفت إصلاحات على عدة مراحل وذلك تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة، لكون التدقيق الخارجي علم اجتماعي ذو طابع اقتصادي.

كما أن للتدقيق الخارجي في الجزائر عدة ضوابط تنظم عمل المهنيين متمثلة في مجموعة من النصوص القانونية المنظمة للمهنة، فمن أهم المعايير التي تركز عليها معيار الاستقلال مع معيار بذل العناية المهنية، وتوفر التأهيل العلمي والعملية

أما بخصوص دراستنا الميدانية استخلصنا أن هناك قصور في الإصلاحات الخاصة بمهنة التدقيق الخارجي ومن الضروري إصلاح منظومة التدقيق الخارجي بما يتماشى مع المتطلبات والمستجدات الدولية.

مكنتنا الدراسة من الوصول إلى النتائج المختصرة في النقاط الآتية:

- نلاحظ فراغ زمني كبير بين فترات الإصلاحات المنتهجة والتشريعات وبين إصدارها الفعلي وتطبيقها مما يؤكد بوضوح عدم الإحاطة الكاملة بكل ما تتطلبه المهنة لتحقيق الغاية المرجوة منها.

- تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر العديد من التحديات على المستوى المحلي والدولي منها الثقة في التدقيق الخارجي، فشل التدقيق الخارجي، الفساد والممارسات الخاطئة، نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية، تطور المهنة على المستوى الدولي وغيرها.

- صدور معايير التدقيق الجزائرية لها أهمية كبرى في تنظيم ممارسة هذه المهنة، إلا أن هناك تأخر في إصدارها وتعميمها وإلزام العمل بها.
- يؤدي إهمال المهنة إلى تحملها للمسؤولية القانونية أمام الأطراف ذات الصلة، كما يؤدي إلى تفشي الانحرافات والممارسات الفاسدة التي تهدد هذه المهنة، وتشكك في مصداقيتها.
- قصور الإصلاحات المنتهجة لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر وعدم فعاليتها يضع المهنة في أزمة، كما أن عدم توفر العدد الضروري واللازم من مكاتب التدقيق الخارجي يطرح إشكالية أزمة تدقيق.
- لم تتطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع واقع هذه المهنة على الصعيد الدولي

التوصيات:

- الاعتماد على نتائج مهنة التدقيق الخارجي في تقييم أداء المؤسسات العمومية أو الخاصة والأخذ بالتوجيهات المقترحة، إضافة إلى دعم الأبعاد الاجتماعية لمهنة التدقيق الخارجي فيما يخص التنمية.
- ينبغي نشر الوعي بالتدقيق الخارجي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دون اقتصره على الضرورة القانونية
- التركيز على استقلالية المدققين الخارجيين ومتابعتهم والعناية بتطلعاتهم وأنشغالاتهم، مع ضرورة التأكيد على أن يكون الطرف الرئيسي الفعال في الرفع من مستوى المهنة، عن طريق استخدام الطرق الحديثة في التدقيق الخارجي ومواكبة التطور التكنولوجي.
- إنشاء معهد جزائري متخصص في التدقيق الخارجي يتعاون فيه الأكاديميون والمهنيون للمساهمة في ترقية المهنة ومجابهة المنافسة من قبل مكاتب التدقيق الأجنبية.
- إقامة ملتقيات علمية دورية تخص مهنة التدقيق الخارجي للاستفادة منها مما ينعكس على تحسين هذه المهنة.
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة.
- إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر.

آفاق البحث:

- يندرج خلف هذا البحث مواضيع وأبحاث كثيرة لم يتطرق لها في هذه الدراسة، تفتح المجال للباحثين من أجل دراستها، منها:
- تم في هذا البحث دراسة إصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، فيمكن فتح المجال لدراسة إصلاح مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.
- دراسة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق الخارجي.

- مدى استخدام الطرق الحديثة للتدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التجارة الإلكترونية.
- دور تبني معايير التدقيق الدولية في إصلاح منظومة التدقيق الخارجي.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

• الكتب:

- 1- أحمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 2- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008.
- 3- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حديثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 4- ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 5- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 6- محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 7- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

• الرسائل الجامعية:

- 1- بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود وماليه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 2- زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للتدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2013.
- 3- قانة نورة، سعدوني نورة، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10-01، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
- 4- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

5- مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

6- مسعود صديقي، تحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

7- وليد بن كيكي، واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014.

• الدوريات والمجلات العلمية

1- بوقرن دليلة، شعباني لطفى، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة، ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، جوان 2021.

2- دليلة بوقرن، محمد الصالح بلول، إثر تطسق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 4، العدد 1، 2020.

3- زوهري جليلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02.

• قوانين وجرائد رسمية:

1- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1970.

2- القانون رقم 80-05، المؤرخ في 01/03/1980 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1980.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991.
- 2- SAMIR ADG ALI ; **le commissaire aux comptes : caractéristique et missions ; revue algérienne de comptabilité et audite** ; société nationale de comptabilité N 03. ALGER 3 eme trimestre ; 1994.

الملاحق

الملحق رقم: 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم المالية، والمحاسبة.

استبيان لبيان واقع إصلاح
مهنة التدقيق الخارجية وأفاقها.
في الجزائر

تحت إشراف الدكتور: سعدي فارس

من إعداد الطالب: زكري عيسى

السنة الجامعية: 2022/2021

الإيميل: zenkriissa@gmail.com

السيد (ة) الكريم (ة)

السلام عليكم، ورحمة الله وبركاته ...

يشرفنا أن نضع هذه الاستبانة بين أيديكم، حيث أن حرصكم على تقديم الإجابة الكافية بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الوصول إلى نتائج واقتراحات أكثر دقة.

لذا نلتمس منكم الإجابة على جميع فقرات هذه الاستبانة بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسى عبارات الاحترام والتقدير.

شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم معنا.

قائمة الملاحق

القسم الأول (معلومات عامة): الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

1- السن:

أقل من 30 سنة من 30 سنة إلى 40 سنة

من 41 سنة إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

2- المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر

ماجستير، أو ما يعادلها دكتوراه

3- التخصص العلمي:

محاسبة وتدقيق محاسبة وجباية

مالية ومحاسبة آخر

4- الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي محافظ حسابات

خبير محاسبي أخرى.....

5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 15 سنة

من 16 إلى 25 سنة أكثر من 25 سنة

قائمة الملاحق

القسم الثاني (متعلق بموضوع الدراسة): الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

المحور الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

سوف نتطرق في هذا المحور إلى دراسة واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الإجابة					العبارات
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					1- يعود البطء في تطور المهنة إلى قلة مكاتب التدقيق الخارجي وصغر حجمها وقلة خبرتها
					2- القصور والفرغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلبا على تطوير المهنة
					3- تجميد منح الاعتمادات الخاصة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي أدى إلى ضعف في تغطية احتياجات المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمة
					4- إهمال وعدم إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات المنتهجة أدى إلى تدني مستوى مهنة التدقيق الخارجي
					5- قلة الملتقيات والندوات العلمية للتعريف بالتدقيق الخارجي أثر بالسلب على جودة المهنة
					6- تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية وضعف تطبيقها انعكس سلبا على كفاءة مهنة التدقيق الخارجي
					7- ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي
					8- الاختلالات والفضائح المالية التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع مهنة التدقيق الخارجي محل الشك
					9- القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات لم يقدم ما كان منتظرا منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي

قائمة الملاحق

- أي إضافة ترونها مناسبة (مع ذكر رقم العبارة إن أمكن)

.....

.....

.....

قائمة الملاحق

المحور الثاني: آفاق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

سوف نتطرق في هذا المحور إلى البحث في آفاق مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

الإجابة					العبارات
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					10- الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين وفق القانون رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011 من شأنه أن يرفع من جودة المهنة من خلال ولوج الطلبة المتفوقين لها
					11- الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد من شأنه أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولية كبيرة
					12- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق الخارجي
					13- الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية
					14- تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاتف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين
					15- تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل كبير بتعديل القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات
					16- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية، من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي
					17- تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الصعيد الدولي

قائمة الملاحق

					18- للنهوض بالمهنة يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للتدقيق الخارجي خصوصا في ظل التجارة الإلكترونية
--	--	--	--	--	--

- أي إضافة ترونها مناسبة (مع ذكر رقم العبارة إن أمكن)

.....

.....

.....