

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

Université kasdi merbah – Ouargla-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

قسم العلوم التجارية

Département des Sciences Commerciales



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: بن حميدة محمد الأمين

بعنوان :

## تقييم بيئة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 ( دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية ورقلة )

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ. قزون محمد العربي .....أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

أ. غوالي محمد بشير .....أستاذة محاضرة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... مشرفا

أ. بضياف أحمد .....أستاذة محاضرة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة..... مناقشا

السنة الدراسية: 2013 / 2014

## الإهداء

إلى معلم الإنسانية رسول الهدى والرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من أمرني ربي بالترحم عليهما كما رباني صغيراً أبي أُمي

أطال الله عمرهما وحفظهما ورعاهما

إلى كل... إخوتي وأخواتي وأهلي وأقاربي

إلى كل... الإخوة الأعماء الذين أعرفهم

إلى كل ذي فضل ومن له حق علي... مشايخ وأساتذة ومعلمين

إلى من أبتغى العلم طريقاً لمرضاة الله

أهدي هذا العمل

محمد الأمين

## الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أماننا على إتمام هذا البحث، نحمده على توفيقه ورعايته  
وبعد...

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لكل من مد يد العون  
وأسهم في إنجاز هذا البحث ، وخص بالذكر الأستاذ المشرفه تولى محمد  
بشير على توجيهاته واقتراحاته القيمة ، ونصائحه المخلصة، كما نتقدم  
بجزيل الشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة، الذين سألنا شرفه مناقشتهم  
لهذه الدراسة،

فلمن مني كل الشكر والعرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم  
وانتقاداتهم التي ستنير مسارنا العلمي و كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية  
وعلوم التسيير الذين كان لهم فضل في إنجاز هذا البحث ولو باليسير.  
ونتقدم بالشكر والتقدير لكل من كان له الفضل في إنجاز هذا البحث ،  
جزاهم الله عنا كل خير .

محمد الأمين

## ملخص :

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر وتأهيلها في ضل تطبيق القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق و المستمد من المعايير الدولية ,حيث بدأت الجزائر في تحسين مهنة التدقيق من خلال ادخال بعض الإصلاحات والمتمثلة أساسا في مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تمس إعادة هيكلة المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق والمحاسبة، من خلال إعادة تنظيم مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق، بتحديد مهام هذه الهيئات والمنظمات ، والتي تتمثل مهامها في الأساس في ترقية وتطوير كل ما من شأنه أن يعمل على تعزيز وتحسين مهنة التدقيق والمحاسبة ؛

وقد اعتمدنا في دراستنا على إستبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور، كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة.وقد تم توزيعه على مستوى ولاية ورقلة ، بحيث تمت الدراسة على عينة شملت محاسبين ، محافظي حسابات ، وأساتذة . وقد اعتمدنا في التحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية (EXCEL) ؛ وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن القانون 01-10 حقق قفزة في مجال تنظيم مهنة مدقق الحسابات في الجزائر لكن ورغم هذا لا يزال هناك العديد من النقائص والعيوب الموجودة في هذا القانون لانه بعيد عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية .

**الكلمات المفتاحية :** تدقيق الحسابات , قانون 01-10 ( المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد ), معايير دولية

## Abstract:

The study aimed to shed light on the audit profession in Algeria and qualify under the application of the law 10-01 – the law that organizes Audit , derived from international accounting standards , Where Algeria began in improving the auditing profession by introducing some reforms represented mainly in a range of executive decrees affecting the restructuring of professional organizations and bodies on the profession of auditing and accounting, through the reorganization of the audit profession in accordance with international Standards on Auditing, to identify the functions of these bodies and professional organizations supervising the audit profession, which functions are basically in the promotion and development of all that would serve to strengthen the framework for financial accounting system in Algeria in line with the requirements of international accounting standards.

We have adopted in our study questionnaire which includes questions related to three axes, each axe is in the idea of the study hypotheses. It has been distributed in ouargla's state, the study was on a sample included accountants, auditors, financial analysis and professors. We have relied in the data analysis on questionnaires results treated by (SPSS) program, and(EXCEL)

The study concluded that the law 10-01 has achieved a leap in the field of career auditor in Algeria and in spite of this there are many shortcomings and defects in this Aleghanohnlonh far from international standards, especially in the aspects of a detailed evidence that the difficulty of the application of international standards for the preparation of the report in the Algerian Environment

**Keywords :** audit , law10 -01, international standard .



## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VI	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول : الاطار النظري للدراسة
03	المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي وواقع تطبيقه وطنيا ودوليا
15	المبحث الثاني : الادبيات السابقة لموضوع الدراسة
20	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
22	المبحث الأول : الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
26	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها
42	الخاتمة العامة
45	قائمة المصادر والمراجع
48	الملاحق
61	الفهرس

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان الجدول	رقم الجدول
23	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	( 1-2 )
25	التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي	( 2-2 )
25	التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي	( 3-2 )
27	تمثيل افراد العينة حسب الجنس	( 4-2 )
27	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	( 5-2 )
28	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	( 6-2 )
28	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	( 7-2 )
29	توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي	( 8-2 )
30	النتائج المتعلقة بأداء المهني وشكل المراجعة الخارجية في الجزائر	( 9-2 )
31	النتائج المتعلقة بتطور المراجعة وارتكازها على معايير كافية ، ورضى المستخدم عن عمل المدقق	( 10-2 )
32	النتائج المتعلقة بضرورة وجود لجان مراجعة ، واصلاح منظومتها ككل	( 11-2 )
33	النتائج المتعلقة بالقانون 10-01 وهم ماجاء به من جديد	( 12-2 )
34	النتائج المتعلقة بتوافق المراجعة والتدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية	( 13-2 )
39	اختبار الفرضية الأولى	( 14-2 )
39	اختبار الفرضية الثانية	( 15-2 )
40	اختبار الفرضية الثالثة	( 16-2 )

## قائمة الاشكال البيانية

الصفحة	العنوان الشكل	رقم الشكل
05	أهمية التدقيق والمراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية	( 1-1 )
27	توزيع افراد العينة حسب الجنس	( 1-2 )
27	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	( 2-2 )
28	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	( 3-2 )
28	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	( 4-2 )
29	توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي	( 5-2 )

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان الملحق	رقم الملحق
52-49	استمارة الاستبيان	01
53	قائمة المحكمين	02
53	قياس ثبات الدراسة ( معامل الفاكورنباخ )	03
54	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجبات عينة الدراسة	04
60-54	التكرارات والنسب لاسئلة الاستبيان	05
60	اختبار الفرضيات Test-t	06

# المقدمة العامة

## مقدمة :

شهد العقد الحالي تغيرات كبيرة عالمية ودولية وقومية لمست مختلف الجوانب لمهنة المحاسبة والتدقيق وحدثت تغييرات جذرية سواء من ناحية الاطار الفكري او اسلوب ممارسة العمل المهني حيث سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تقليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه ، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق ( متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني) ، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق .

وسعى من الجزائر إلى تطويره وإصلاحه المنظومة المحاسبية بشكل يتناسب مع البيئة الدولية اخذت بعين الاعتبار الاتجاهات الدولية الحديثة ، وبعد صدور قرار تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2009 استوجب بالضرورة تطوير شامل لمناهج المحاسبة والتدقيق لتناسب مع البيئة العالمية من هنا قامت الجزائر بإصلاح مهنة المحاسبة من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق - بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي حل محل القانون 91-08 وهذا بهدف جعل المهنة أكثر ملائمة للواقع الدولي، وهو التوجه الذي انتهجته الجزائر في إطار سعيها إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة الأمر الذي يقتضي إعادة النظر في القوانين المحلية وتكييفها مع المعايير الدولية العالمية.

ومن هنا اعتبرت هذه المعايير المرجعية الدولية الأساسية لعملية التدقيق عموما ، سواء ما تعلق بجانب القائم بالعملية أو بإجراءات عملية التدقيق أو بالمنتج النهائي للعملية والمتمثل في تقرير مدقق الحسابات ، هذا الأخير الذي يعكس مدى التطور الذي وصلت إليه أي دولة في مجال تأهيلها لخدمات التدقيق من خلال إحداثها التوافق بين قوانينها أو معاييرها المحلية مع المعايير الدولية . ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

**ماهو واقع الممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر في ظل انتهاج القانون 10-01 ( المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ) ؟**

و يمكن تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. الى اي مدى تطورت بيئة التدقيق في الجزائر في ظل الاصلاحات التي قامت بها ؟
2. ما مضمون القانون 10-01 ( المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ) ؟ وما مدى تغطيته للجوانب التي تتطلبها المهنة ؟
3. هل يتوافق واقع المراجعة في الجزائر مع معايير الدولية للمراجعة ؟

## فرضيات البحث :

بغرض الإمام بحوثيات الموضوع ومحاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها، وهي كالتالي:

1. لم تتطور مهنة التدقيق في الجزائر بالشكل المناسب، ولا تزال بعيدة عن الواقع الدولي ؛



# المقدمة

2. لم يغطي القانون 10-01 ( المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد ) كافة الجوانب والاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق ؛
3. لاتتوافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة , ولايمكن تطبيقها الا بعد التكيف مع الواقع الدولي .

## مبررات اختيار الموضوع :

إن إختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

1. الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المراجعة والتدقيق المحاسبي ، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص ( الدراسات المحاسبية )؛
2. الميول الشخصي للبحث في هذا النوع من المواضيع بهدف التحكم في المفاهيم المرتبطة بالمراجعة والتدقيق وتطوير توافق البيئة الجزائرية لمهنة التدقيق.

## اهداف البحث :

تهدف هذه الدراسة بالاضافة الى الاجابة على تسؤولات البحث , واثبات صحة الفرضيات الموضوعية الى مايلي :

1. محاولة إبراز الاطار النظري للتدقيق و إبراز موقع تطبيق المعايير على أرض الواقع مع تبيان مدى إستفادة المعايير الدولية للتدقيق من هذا الإطار الكلي للتدقيق؛
2. التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر وتنظيم هذه المهنة في ضل الظروف الراهنة ؛
3. استعراض الجانب الدولي لمهنة المراجعة والتدقيق والمنظمات التي تحكمه ؛
4. التوصل الى مقارنة بيئة التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية للتدقيق , وتحديد درجة التوافق بينهما .

## اهمية البحث :

تتمثل اهمية الدراسة في كونها تتناول موضوع حديث وخاصة بعد الاصلاحات التي انتهجتها الجزائر وتوجهها نحو تحقيق التوافق والتوحيد خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة ، حيث ان الظروف الراهنة تستدعي اهتمام الجزائر بالمعايير الدولية وتحديد الفروقات الموجودة بينها وبين واقع المراجعة في الجزائر ، ومن هنا يجب على المراجعين الامام بكافة المعايير الدولية للمراجعة بغية اعطاء الثقة للمعلومات الناتجة عن عملهم وجعلهم أكثر احترافية ، وهذا قصد الاستفادة باكثر درجة من هذه المعايير وتكييفها مع النظام المحلي ؛

## حدود البحث:

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على تقييم بيئة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 المنضم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد، وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث الطار الزمني بسنة 2013/2014 والاطار المكاني بولاية ورقلة، بلدية حاسي مسعود وبلدية تقرت .ويتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين، محافظي الحسابات، وأساتذة جامعيين ، وطلبة دراسات عليا .

## منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي، بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من أهم الدراسات والكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS بالإضافة الى برنامج معالج الجداول . MS.EXCEL

## صعوبات البحث: عند قيامنا بإعداد البحث وجهتنا جملة من صعوبات من بينها:

1. رفض معظم مكاتب محافظي الحسابات ملاً استمارة الاستبيان، بسبب انشغالهم ؛
2. قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ؛
3. عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم ؛
4. قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيم ا تعلق بمعايير التدقيق الدولية .

## هيكل البحث:

للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناولنا الموضوع من خلال فصلين ، **الفصل الأول** متعلق بالإطار النظري للدراسة، ويتضمن مبحثين الأول يتحدث عن ماهية التدقيق المحاسبي وواقع تطبيقه وطنياً ودولياً ، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الادبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة تم تطرق فيه للدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا ، **والفصل الثاني** متعلق بالدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين هو الآخر، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما البحث الثاني نتناول فيه نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها.

# الفصل الأول

## الاطار النظري للدراسة

تمهيد :

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الإهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالتمرن فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الإقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

و عليه سنحاول من خلال هذا الفصل معرفة ماهية التدقيق المحاسبي مفهومه ، اهميته ، انواعه ثم التطرق الى واقع مهنة التدقيق وطنيا ودوليا ، وهذا ضمن **المبحث الأول** ، أما **المبحث الثاني** فنحاول من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها، فكان تقسيم الفصل كالتالي:

**المبحث الأول** : ماهية التدقيق المحاسبي وواقع تطبيقه وطنيا ودوليا

**المبحث الثاني** : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

## المبحث الأول : ماهية التدقيق وواقع تطبيقه وطنيا ودوليا

لقد تزايد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات على المستوى العالمي بشكل كبير وذلك نتيجة لمهام عمل المدقق والمتمثلة في النظرة الانتقادية للبيانات والمعلومات المقدمة اليه وفي نفس الوقت تقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

### المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق

سنحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم التدقيق المحاسبي من خلال معرفة أهميته وانواعه واهدافه

#### الفرع الأول : نشأة وتطور مهنة التدقيق

" ان المتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق في العصر الحديث ( بداية النصف الثاني من القرن العشرين ) يجد انها تطورت في ضل فكرة انفصال الملكية عن الادارة وذلك لحاجة ملاك المنشأة الى رأي مهني مستقل عن كيفية ادارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة ، ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الاشكال القانونية للمنشآت ، فان هدف التدقيق اضحى اعم واوسع مما استدعى معه التطور في اجراءاته ووسائل ايصال نتائجه الى المستفيدين ، بينما كان هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية وقائي بحيث ينحصر في اكتشاف الاحطاء والغش والتلاعبات او الاختلاس ، وقد ركزت المنظمات المهنية و المهنيين والاكاديميين والباحثين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق واجراءاته لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق (المستقل ) القانونية واحتياجات مستخدمي البيانات المالية ، وفي عام 1932 اصدرت هيئة الاوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير المدقق ليكون " رأي " بدلا من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ( GAAP ) ، وفي عام 1989 وبسبب ما يعرف " بفجوة التوقعات " اصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بيان التدقيق الامريكي ( 58 ) المرسوم : التقرير عن البيانات المالية المدققة وقد تضمن ثلاث فقرات رئيسية ( المقدمة - النطاق - الرأي ) وفي سنة 1994 اصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية ( IAPC ) معيار التدقيق الدولي (700) والذي يشبه محتواه محتوى التقرير النمطي الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عام 1989 ، وفي عام 2006 اصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي المعدل (700) والذي طبق اعتبارا من 2006/12/31 ."<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة ، الا انها كلها تصب في اطار واحد ، فنجد أن التدقيق عرف على أنه " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ماهو ظاهر على الدفاتر و السجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت و هذه الأحداث وفق مقاييس معينة، و نقل النتائج إلى الأطراف المعنية "<sup>2</sup>

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكدات الحديثة ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 ، ص: 30-31 .

<sup>2</sup> أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الاغواط . 2006/2007،ص05.

وعرف على انه " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المتقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات و الوضعية المالية و نتائج المؤسسة"<sup>1</sup>.

كما عرفتها جمعية المحاسبين الامريكية على انه " عملية منظمة ومنهجية لجمع الادلة القرائن وتقييمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية , وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك الى الاطراف المعنية "<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : اهمية واهداف التدقيق

#### 1. اهمية التدقيق

ترجع اهمية مهنة التدقيق الى مستخدمي البيانات الحاسبية او المستفيدين منها , ولذلك كلما كبر حجم المنشأة جغرافيا وزاد اعداد مستخدمي البيانات الحاسبية كلما اوضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرار او القرارات الاقتصادية , ولذلك يتمثل دور المدقق في انه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية ومن هنا سنذكر اهم الاطراف التي تهتم بعملية التدقيق والمراجعة :

"1-1 أصحاب المؤسسة: سواء كان المالك فردا أو شركاء أو مساهمين فان تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكنهم من

الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة .

1-2 إدارة المؤسسة : على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع لتدقيق أعمالها من قبل المراجعين . فإنها من أول الأطراف

التي تستفيد من البيانات الحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط و الرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة .

1-3 المستثمرون : وذلك للحكم على معدلات ربحية المؤسسة و تقرير حدود الإسهام في رأس مالها .

1-4 المصارف و مؤسسات الإقراض : لغرض تقرير منح المؤسسة قروض أو تسهيلات ائتمانية ، إضافة للاطمئنان على

مقدرة المؤسسة على الإبقاء بالتزاماتها .

1-5 الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية : لكون تعليمات هذه العينات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات

التي يتم تداول أسهمها و سنداتها قد تمت مراجعتها .

1-6 الممثلون الماليون و الاقتصاديون : حيث يعتمدون على قوائم المالية و تقرير المراجع الحسابات ، عند تقديم

توصيتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار .

1-7 الباحثون و طلبة الدراسات العليا : باعتبار القوائم المالية من المصادر و المراجع المهمة لبحوثهم و أن مصداقية هذه

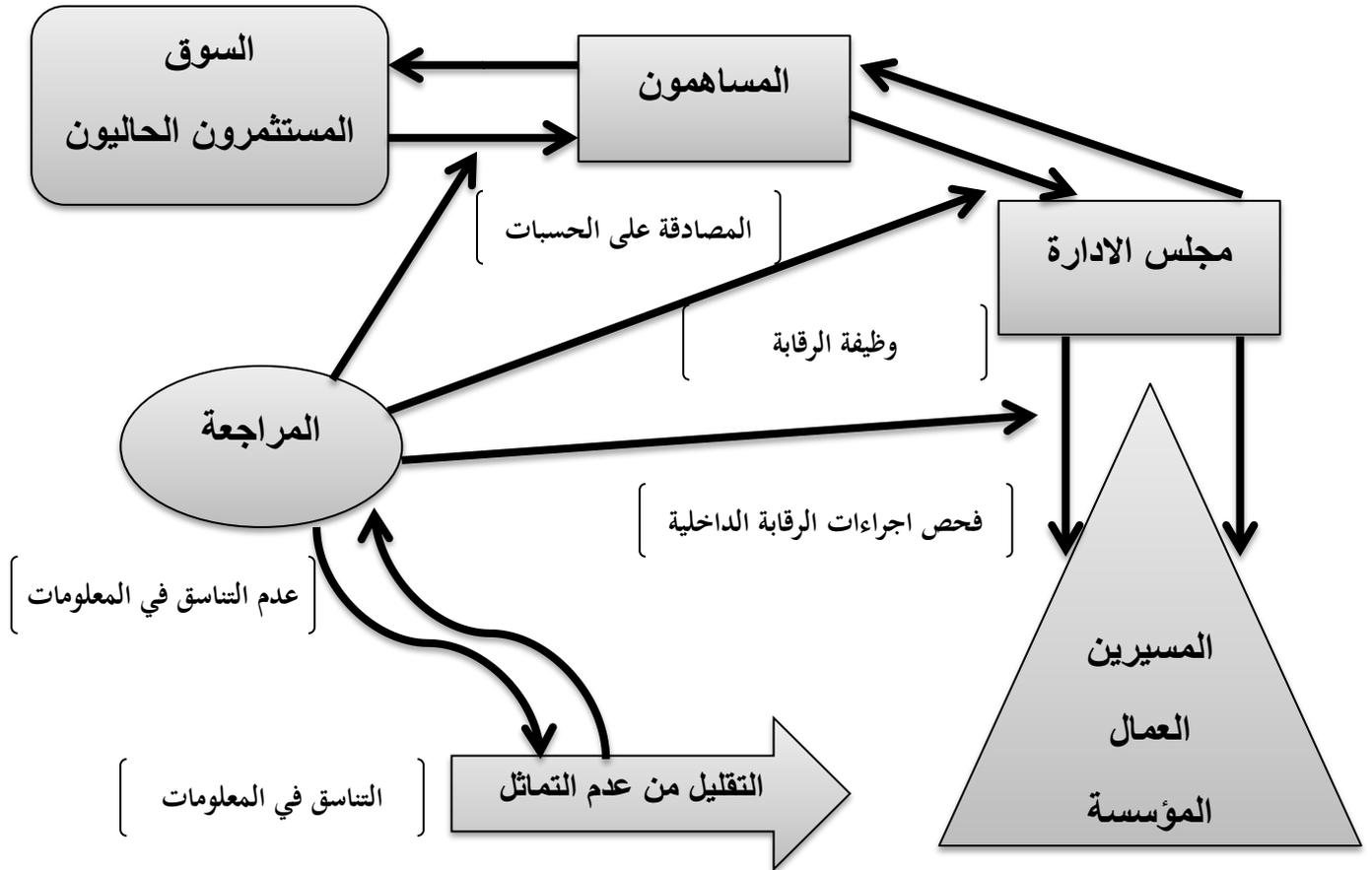
المصادر تكون أعلى في حالة كونها موقعة من مراجع الحسابات .

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر , مسعود صديقي , المراجعة وتدقيق الحسابات , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر, 2002, ص: 09.

<sup>2</sup> محمد السيد سريا , اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 , ص: 29 .

- 8-1 الدائنون: للتأكد من المقدرة الحالية والمستقلة القريبة للمؤسسة الإيفاء بالتزاماتها.
- 9-1 الجهات العامة: وذلك لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم البيانات الاقتصادية للدولة أو اتخاذها أساسا لضبط الضريبة ولتحديد أسعار بعض المنتجات أو لتقديم إعانات مالية لجهات معينة .
- 10-1 النقابات والجمعيات المهنية والعمالية: لغرض التحقق من سير أعمال المؤسسة وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة كما يعتمد ممثلوا الموظفين والعمال على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة حول مرتباتهم وأنصبتهم من الأرباح.
- 11-1 جهات أخرى: إضافة الى الجهات المشار إليها أعلاه فان هناك جهات أخرى تحتاج الى خدمات المراجع ووجود قوائم مالية مدققة كشركات التامين في حال تعويض الخسائر والشركاء في حال انضمام الشريك الجديد والبائعين والمشتريين لمؤسسة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحل.<sup>1</sup>

الشكل 1-1 : أهمية المراجعة والتدقيق لدى مستخدمي القوائم المالية



المصدر : أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الاغواط. 2006/2007 ص12.

<sup>1</sup> حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس الجزء الأول، 2003، ص : 33 .

2. اهداف الت

" قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والاحطاء , ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية , ومن عام 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالاضافة الى اكتشاف التلاعب والاحطاء , وبدا الاهتمام بالرقابة الداخلية , ومن عام 1940 حتى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية , ومن عام 1960 وحتى الان اضيف اهداف عامة للتدقيق اهمها :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ماحققته من اهداف ؛
- دراسة الاسباب التي حالت دون الوصول الى الاهداف المحددة ؛
- تقييم نتائج الاعمال بالنسبة الى ماكان مستهدفا منها ؛
- القضاء على الاسراف من خلال تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .<sup>1</sup>

وهذه بعض الاهداف الاخرى :

- " الوجود و التحقق : يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا .
- الملكية و المديونية : تعمل المراجعة في هذا البند الى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها .
- الشمولية و الكمال : بما أن الشمول من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة الى الحدث .
- التقييم و التخصيص : يهدف التدقيق من خلال هذا البند الى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونان ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية ، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة , مرجع سبق ذكره , ص:35 .

- **العرض و الفحص :** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية الى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات ، التي أعدت للمعايير الممارسة المهنية ، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية .
- **إبداء رأي فني :** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق الى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير ، و في إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- التأكد من صحة التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة كشف أنواع الغش ، التلاعب و الأخطاء ؛
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل ؛
- تقييم الاهداف و الهيكل التنظيمي .<sup>1</sup>

### الفرع الرابع : أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الهدف المرجو منها وكذلك الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق منها حيث نجد:

#### ● من حيث نطاق عملية التدقيق:

- " أ - **التدقيق الكامل:** هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات قصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد يكون هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي فحص القيود وغيرها بنسبة 100 % وقد يكون تدقيق كامل اختياري يتابع أسلوب العينة والاختبار.<sup>2</sup>
- " ب - **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية ، وهنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات والبنود دون غيرها كان يعهد إليه أو يكلف بمراجعة النقدية فقط، وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من بنود .<sup>3</sup>
- " من حيث توقيت عملية التدقيق :

أ - **التدقيق المستمر:** تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة بطريقة منضمة حسب برنامج عمل مضبوط مسبقا، ونجد هذا النوع أكثر في المؤسسات الكبيرة وذلك لتعدد الأنشطة.

<sup>1</sup> يوسف بوقرين ، محمد شارف ، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الاغواط ، 2011 ، ص: 9-10 .

<sup>2</sup> خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( الناحية النظرية والعلمية ) ، دار وائل للنشر ، الاردن ، 2000 ، ص: 27 .

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص: 43 .

ب - التدقيق النهائي :يقوم بما المراجع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها وبعد إجراءات التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ، وذلك ضمانا بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقا.

### • من حيث الالتزام :

أ - التدقيق الإلزامي :وهو الذي يلزم القانون القيام به.

ب - التدقيق الاختياري :وهو يتم بدون إلزام القانون بل بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال والمركز المالي.

### • من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق :

أ - التدقيق الداخلي :نشاط مستقل وموضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة من جهة وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى .

ب - التدقيق الخارجي :يؤدى من طرف مدقق خارج المؤسسة محل التدقيق يتميز بالتأهيل والاستقلال ،ومجال تلك التدقيق تتمثل بوجه عام في التدقيق المالي و تدقيق القوائم المالية ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : واقع مهنة التدقيق في الجزائر والبيئة الدولية

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية للتدقيق المحاسبي والتطرق الى اهميته وانواعه سوف نتطرق في هذا المطلب الى تطور مهنة التدقيق في الجزائر وواقعها والاليات التي تحكم هذه المهنة ومن ثم التطرق الى الجانب الدولي لها .

## الفرع الأول : واقع مهنة التدقيق في الجزائر

لتأهيل الجزائر لمهنة التدقيق ولكي تسهل التعامل مع النظام المحاسبي المالي كان لابد من إجراء تغييرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والتي سوف نتطرق لها بالتفصيل في هذا المحور

### 1. طبيعة التغييرات بهيكل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت إلى عدة تغييرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

<sup>1</sup> احمد فايد نورالدين ، بروية الهام ، تاهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ملتقى تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة الاغواط ، 20-21 نوفمبر 2013 ، ص:3-4.

"- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-08-2010 المتعلق بمجلس المحاسبة , حيث يهدف هذا الامر الى تميم الامر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بالامر نفسه , وجاء فيه من مادته الثانية انه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغيير للمرافق العمومية .

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة .

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والتي تصب في اطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة واعادة توزيع الادوار وتوضيح الصلاحيات واهمها باختصار القوانين الاتية :

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد تسييره ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحاضي الحسابات وصلاحيته وقواعد تسييره ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد تسييره ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحاضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم ؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم .<sup>1</sup>

### 2. التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق :

" أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها خاصة منها التي حدثت في العشرية الأخيرة , والمتمثلة في الاساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي ( SCF ) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالافصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية ( IAS\IFRS ) الى احداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق , حيث ظهرت هيكلية جديدة لها , وفي مايلي اهم هذه التغييرات :

#### 2-1. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحاضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين

المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغييرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر.

<sup>1</sup> براق محمد و قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي بعنوان: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص: 10.

## 2-2. المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27-01-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني

للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة وتمثل مهامهم في :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف ؛

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجلس الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها ؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛

- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية ؛

- إعداد النظام الداخلي للمصنف.

## 3-3. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-01-2011

وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة وتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف ؛

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها ؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية ؛

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

## 2-4. المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-01-2011 حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية

للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها وقواعد تسييرها، كما يحدد المهام المضطلع بها.

وتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها ؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف ؛

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها ؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛

- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية ؛

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

إن إتباع الجزائر خيار الإصلاح المحاسبي من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة

بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا

إليها، وعليه بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية

الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي ، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي

#### "1. الهيئات المهنية الدولية المهتمة بمهنة التدقيق

##### 1-1. مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB"

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 من خلال اتفاقية و وضعتها هيئات محاسبة وضعتها هيئات من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة و إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ما بين عام 1983 إلى 2001 شملت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية المهنية كافة الهيئات المحاسبية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي:

- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة و القابلة للفهم والتطبيق وتتطلب معلومات ذات نوعية جديدة وشفافة وقابلة لمقارنة في البيانات المالية والتقرير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية ؛
- تحسين استخدام تطبيق هذه المعايير ؛
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

##### 2-1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، وتم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة شكل تنظيم مهنة الحسابات وواقع المهنة في الجزائر مستمر لصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات بتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة .

وعضوية الاتحاد الدولي المحاسبية (IFAC) مفتوحة أمام هيئات المحاسبة المعترف بها قانونيا أو بالإجماع العام ضمن بلدانها على أنها منظمات وطنية كبيرة ذات وضع جيد ضمن مهن المحاسبة وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

##### 3-1. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات للإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IAPC) علي أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة الممارسة التدقيق الدولية (IAPC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد وقد تظم لجان فرعية التي تشكلها لجنة

<sup>1</sup> براق محمد وقمان عمر ، مرجع سبق ذكره ، ص: 11 .

ممارسة التدقيق الدولية، وذلك للحصول على أكثر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط وتتضمن لجنة الممارسة التدقيق منذ سنة 1994 اعضاء من 13 دولة وهي :  
 أستراليا ، البرازيل ، كندا ، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا، الولايات المتحدة الأمريكية.  
 وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) باختيارها مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية. بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصايا أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم اللجنة بدراستها ومناقشتها وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريانه.

### 1-4. فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR)

أنشاء هذا الفريق بموجب قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي رقم (67-1982) وهو الفريق الحكومي الدولي العامل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة الذي يكرس جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات وتجرى الانتخابات أثناء انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ، وتقوم الأمانة العامة للاونكتاد " مجلس التجارة والتنمية ) بتنظيم أعمال اجتماعات الفريق الذي يشتمل على المنظمات الحكومية وغير حكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة للأعضاء في مجلس التجارة والتنمية ويجتمع فريق الخبراء العامل الحكومي مرة واحدة في السنة لبحث المواضيع المتعلقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ والمواضيع المتعلقة بمهنة التدقيق والمحاسبة. "1

### 2. كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية :يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي :

- انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة الت دقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛
- أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:

✓ فحص القوائم المالية ربع السنوية ؛

✓ اختبار القوائم المالية التقديرية ؛

✓ تجميع القوائم المالية .

- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛ - يمكن لمصدق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛

<sup>1</sup> يوسف بوقرين ، محمد شارف ، مرجع سبق ذكره ، ص:43-44 .

- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ؛
- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى ، وغني عن القول بان مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير ؛
- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق ؛
- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح ، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة ، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة ؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛<sup>1</sup>

### الفرع الثالث : مقارنة بين القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر و معايير المراجعة الدولية

من خلال مقارنة القوانين الصادرة في إطار تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ومحتوى معايير المراجعة الدولية يمكن ذكر نقاط التوافق والاختلاف الآتية:

#### " 1. نقاط التوافق مع معايير المراجعة الدولية

- 1-1. **تعيين المراجع** : ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على انه تتم عملية التعيين وفقا لدفتر شروط يبين جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الاهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال و شرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة .
- 2-1. **رقابة الجودة** : نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة نوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.
- 3-1. **تحديد مهام المراجع الأساسي والمراجع الثانوي** : وهو ما نصت عليه المواد 30 , 46 , 47 , 48 , 49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع .
- 4-1. **التقرير وأنواعه** : نصت المادة 25 من المادة 10-01 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الاستمرارية والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد امين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور العايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2011 ، ص 70 .

1-5. التوثيق وحفظ الملفات: حيث نصت المادة 40 من القانون 10-01 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق .

### 2. نقاط الاختلاف مع معايير المراجعة الدولية

حيث لم تتعرض النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر إلى النقاط الآتية:

- ✓ تقييم المخاطر ؛
- ✓ عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية ؛
- ✓ الأطراف ذات العلاقة ؛
- ✓ الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة وأثرها على التقرير ؛
- ✓ مراعاة عمل التدقيق الداخلي ؛
- ✓ الاستفادة من عمل خبير<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : عرض القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات

#### والمحاسب المعتمد في الجزائر

" جاء القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 والصادر بالجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في

11 يوليو 2010 في إطار اصلاح منظومة التدقيق بعد الاصلاح الذي مس منظومة المحاسبة بالجزائر باصدارها القانون 11-07

المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر وقد تضمن القانون 12 فصلا تدرج تحتهم 84 مادة يمكن تفصيلها في مايلي :

**الفصل الأول - أحكام عامة :** يتضمن المواد من 01 الى 06 تناولت هذه المواد الهدف من القانون والمجلس الوطني للمحاسبة

ولجانته وكذا عن اليمين المطلوبة من كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

**الفصل الثاني - أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :** يتضمن المواد من 07

الى 13 تناولت هذه المواد شروط منح الاعتماد للأطراف الثلاثة ( الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، والمحاسب المعتمد )

واجال منح الاعتماد وكذا شروط ممارسة المهنة ( وجود عنوان مهني خاص ) .

**الفصل الثالث : المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية**

**للمحاسبين المعتمدين :** يتضمن المواد من 14 إلى 17 تكلمت عن الهيئات الثلاث ومهامها.

**الفصل الرابع - ممارسة مهنة الخبير المحاسبي :** يتضمن المواد من 18 الى 21 تناولت تعريف الخبير المحاسبي والمهام الموكلة

اليه وكذا اتعابه .

**الفصل الخامس - ممارسة مهنة محافظ الحسابات :** يتضمن المواد من 22 الى 40 عرفت محافظ الحسابات ، مهامه ،

التقارير المطلوبة منه ، عهده ، حقوقه في الاطلاع على الحسابات المطلوبة ، اتعابه ومدة الاحتفاظ بملفات العميل .

**الفصل السادس - ممارسة مهمة المحاسب المعتمد :** يتضمن المواد من 41 الى 45 والتي عرفت المحاسب المعتمد ، مهامه

واتعابه .

**الفصل السابع - شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة :** يتضمن المواد من 46 الى 58 يعد هذا من

<sup>1</sup> عبد الله بن صالح ، دراسة تحليلية تقييمية لواقع اصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية ، مداخلة بالملتقى الوطني الرابع حول " تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة الاغواط ، نوفمبر 2013 ، ص 8-9 .

العناصر الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 بالمقارنة مع القانون السابق .

**الفصل الثامن - مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين :** يتضمن المواد من 59 الى

63 تناولت كل من المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية للأطراف الثلاثة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ،

والمحاسب المعتمد .

**الفصل التاسع - حالات التنافي والموانع :** يتضمن المواد من 64 الى 74 تناولت الانشطة المحضورة على الاطراف الثلاثة وكذا

الإجراءات الواجب القيام بها في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة ، إضافة إلى ما تعلق بالحفاظ على السر

المهني و عقوبات ممارسة النشاط بطريقة غير شرعية.

**الفصل العاشر - أحكام مختلفة :** يتضمن المواد من 75 الى 79 تكلمت عن عقد التأمين الواجب على كل طرف من

الأطراف الثلاث الاككتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف عن

ممارسة المهنة كما تناولت الخبير المحاسبي المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص.

**الفصل الحادي عشر : أحكام انتقالية :** يتضمن المادتين 80 و 81 واللذان تناولتا حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وعن مدة سريان القانون 91-08 .

**الفصل الثاني عشر : أحكام نهائية :** يتضمن المواد 82 و 83 و 84 تكلم عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي

الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصنف بالهيئات الجديدة المستحدثة والمتمثلة في كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين بعد الغاء القانون 91-08 .<sup>1</sup>

## المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

### المطلب الأول : الدراسات العربية

سنحاول في هذا المطلب عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث العربية ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك حسب التسلسل

التاريخي لها من الأحدث إلى الأقدم .

1. محمد امين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور العاير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2011 .

تدور اشكالية البحث حول معايير التدقيق الدولية واللى اي مدى يمكنها تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة

لمستخدمي القوائم المالية . وما مدى إمكانية إنتهاجها في الجزائر ؛

قسم الباحث الموضوع إلى اربعة فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل للإطار النظري للتدقيق المحاسبي ، وتطرق في الفصل الثاني

إلى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي ، اما الفصل الثالث فتناول فيه عرض لمعايير التدقيق الدولية ، والفصل الرابع كان عبارة على

دراسة تطبيقية وهذا من خلال دراسة ميدانية و اهم ماتوصل اليه الباحث هو :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2010 ، ص:5-6 .

- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية ؛
- على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ؛
- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية ، خاصة بظهور الشركات متعة ددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم ؛
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولي ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود ، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ، يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان ؛
- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية .

2. يوسف بوقرين ، محمد شارف ، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الاغواط ، 2011.

تدور اشكالية البحث حول مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، و مدى قدرتها على مساندة التطورات الدولية في مهنة التدقيق ؛

قسم الباحث الموضوع الى ثلاثة فصول فتناول الفصل الأول المدخل العلمي لمهنة التدقيق من خلال تقديم اهم الجوانب العلمية مع ابراز اهم انواعها، اما الفصل الثاني فتكلم عن الهيئات الدولية ودورها في تحقيق التوافق المحاسبي من خلال توحيد الرؤى والتعاون بين الدول لاعضاء ، أما الفصل الثالث فيهدف الى معرفة واقع بيئة التدقيق في الجزائر ومدى مساندة للمعايير الدولية من خلال اجراء استبيان لايجاد حلول ممكنة ؛

واهم ما توصل اليه الباحث في هذه الدراسة :

- لا بد على المراجع من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية بغية إبداء رأيه بشأنها حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة في استغلال الأدلة والقرائن لإعداد التقارير كمهمة نهائية يضع فيها النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة ؛

- إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني ؛

- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق حيث يرى المراجعون أنهم ملتزمون بهذه القاعدة بينما يرى مستخدموا البيانات المالية عكس ذلك ؛

- ان مهمة تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل مهنة التدقيق وأسبابها وطرق علاجها كما أن من أسباب عدم الرضى عن المهنة في الجزائر راجع الى:

✓ عدم وجود معايير خاصة محلية ؛

✓ قصور النظام المحاسبي ؛

✓ عدم مواكبة المهنة للتطورات الحاصلة في المجال التكنولوجي كالتطورات في مجال الحاسوب والمعلوماتية.  
3. لقطيبي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، جامعة باتنة ، 2009 .

وتدور إشكالية البحث حول ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها ، وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر ؛  
قسم الباحث الدراسة الى اربعة فصول حيث تناول في الفصل الأول التاصيل العلمي للمراجعة ، اما في الفصل الثاني تعرض لخطوات واجراءات عملية المراجعة ، اما الفصل الثالث فتناول فيه تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ، والفصل الرابع شمل دراسة ميدانية لواقع مهنة المراجعة في الجزائر ، ولتحقيق أهداف الدراسة وزع استبيان مزج بين آراء مراجعي الحسابات من جهة و مستثمرين وأساتذة أكاديميين من وجهة أخرى ؛  
وخلصت الدراسة أن مراجعي الحسابات يتقيدون بقواعد السلوك المهني، وما يحول دون تطوير مهنة المراجعة في الجزائر نقص التدريب المهني لعدم وجود معهد تدريبي متخصص، ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وعدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري .

4. محي الدين محمود عمر ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، دراسة مقارنة (حالة الجزائر) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي بالمدينة ، 2008 .

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر ؛  
قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة ، وتطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الإثنين ، أما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية ؛

قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة ، وتطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الإثنين ، أما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية ؛

أهم ما توصل إليه الباحث ، أن نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة ، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة ، وهذا بالإعتماد على معايير المراجعة الدولي ؛  
الملاحظ في هذه الدراسة ، أن الباحث إكتفى بالجانب النظري للمراجعة و معايير المراجعة الدولية والمعايير العامة ، مع دراسة مقارنة بين الإثنين ، دون إستعانتة بالجانب الميداني ، وهو ما سنحاول إعتماده في بحثنا.

5. صديقي مسعود ، نحوإطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول ، فتطرق للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول ، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة ، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات بينما كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية ، وفي الفصل الخامس إتمدت توزيع وتحليل نتائج إستبيانين في محاولة منه لتصوير إطار المراجعة المالية في الجزائر .

و من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث ، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعو إلى ضرورة موافقة وإنسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا ، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني و نتائجها على مستوى الدول ، خاصة في ظل قيد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والإفتتاح الإقتصادي الدولي .

### 1. بوحفص روائي ، مداخلة بعنوان ( تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 ) ، الملتقى الوطني الرابع

حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات , جامعة الاغواط , نوفمبر 2013 .

وتدور اشكالية البحث حول كيفية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 ؛

حيث تناول الباحث في اول بحثه المفاهيم الاساسية لتدقيق الحسابات ، ثم تطرق الى تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، ثم

تنظيم مهنة الخبير المحاسبي ، وفي الاخير وضع الاختلاف بين مهن المراجعة ؛

وخلصت الدراسة الى اقتراح بعض التوصيات والتي من بينها :

- ضرورة إعطاء مهنة تدقيق الحسابات الاهتمام الأكبر للوصول إلى الحوكمة ؛

- يجب على المهتمين بالمهنة خاصة أساتذة المحاسبة والتدقيق عقد مؤتمرات و ورشات عمل مهمتها الأساسية

لتطوير مهنة التدقيق ؛

- ضرورة الفصل بين صلاحيات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ؛

- ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني لوزارة المالية بتطبيق معايير التدقيق الدولية، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة

لذلك .

### المطلب الثاني : مميزات الدراسة

ويكمن اختلاف دراستنا عن الدراسات السابقة في :

- عرض القانون 10-01 وإبراز أهم ما جاء به من جديد لمهنة التدقيق ؛
- مقارنة القانون 10-01 مع معايير التدقيق الدولية وإيضاح أهم الاختلافات بينهما ؛
- عرض مختلف المنظمات الدولية المهتمة بمهنة التدقيق ؛
- إيضاح جل التغييرات بميكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر ؛
- تقييم بيئة مهنة التدقيق في ظل الظروف الراهنة وأهم التطورات الحاصلة بعد الإصلاحات ؛
- التعرف على آراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة وطلبة الدراسات العليا حول واقع المهنة في الجزائر والصعوبات التي تقف أمام تطورها ؛
- محاولة تقديم حلول واقتراحات للنهوض بمهنة المراجعة والتدقيق ومواكبة الواقع الدولي .

### خلاصة الفصل :

إن عملية التدقيق المحاسبي تمكن المدقق من أن يبدي رأيه الفني حول مدى عدالة القوائم المالية الختامية ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها فأصبحت أداة تبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة حيث إن حاجة هذه المؤسسات لمعلومات مؤهلة للاتخاذ القرارات المختلفة زادت من اللجوء إلى أعمال التدقيق كمساعد للوصول إلى ذلك ونظرا للأهمية التدقيق الحسابات للمجتمع فإن معظم دول العالم تقوم بتنظيم مهنة تحديد قواعدها والأخلاقية وتحديد المتطلبات الضرورية لذا لا بد أن اخذ هذه المهنة بعين الاعتبار وجعلها وظيفة أساسية في المؤسسة كغيرها من الوظائف لتطوير الاقتصاد ومعالجة أشكال الفساد.

# الفصل الثاني

## الدراسة الميدانية

### تمهيد :

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال مؤسسة تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تعظيم منافعها ، والجزائر كغيرها من دول العالم تسعى إلى النهوض بمهنة التدقيق وجعلها في إطار قانوني ، ويعرف محيط المؤسسة الاقتصادية تغيرا قويا نتيجة انفتاح على العالم ، وسجلت الجزائر خلال السنوات الأخيرة تحسنا ملحوظا في مختلف المؤشرات الاقتصادية و ثم إمداد من القوانين والتشريعات في هذا المجال للإرساء قواعد السوق وإخضاع المؤسسات لضرورة مراجعة الحسابات ووضع معايير وأسس موحدة والاستفادة من المعايير الدولية في هذا المجال.

في الدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين، **المبحث الأول** نتعرض فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة ، كبيانات الدراسة الميدانية ، و طريقة تصميم قائمة الاستبيان بدءا بمرحلة الإعداد إلى هيكل الاستبيان ، وذلك في المطلب الأول . أما المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة . والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات من الاستبيان . **والمبحث الثاني** الذي تناول فيه مطلبين، الأول نعرض فيه نتائج الدراسة الميدانية، أما المطلب الثاني فنحاول من خلاله تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

**المبحث الأول :** الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

**المبحث الثاني :** نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

### المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على تقييم بيئة التدقيق في الجزائر وهذا على ضوء القانون 10-01 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وهذا من وجهة نظر المهنيين (محاسبين، محافظي حسابات) ومن وجهة نظر الأكاديميين (أساتذة في المحاسبة والمالية) ، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

#### المطلب الأول : الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

#### الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين متمثلة في الاساتذة الجامعيين وطلبة الدراسات العليا المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق ، وفئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية ان يكون مفرداتها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية ؛

وبالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان ونظرا لصعوبة التقرب الى ورفض البعض منهم الاجابة على الاستبيان ، استوجب علينا ضرورة الاعتماد على أكبر عدد من العينات الممكنة عبر عدت مناطق شملت ( ورقلة ، تقرت ، حاسي مسعود ) ، وللحصول على أكبر عينة معبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 65 استمارة شملت المهنيين (محاسبين، محافظي حسابات) ب 25 استمارة و الأكاديميين ب 40 استمارة وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم ، تقرر الابقاء على 55 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة ، وهذا بعد الغاء باقي الاستمارات المقدرة ب 10 استمارات وهذا بسبب النقص في الاجابات او لضياعها ؛

ورغم العمل على جمع أكبر عدد من الاستبيان الا ان هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة الميدانية حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة العناصر المناسبة والتي تفيدنا في الحصول على نتائج موضوعية ومن بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة :

- وجود اساتذة وطلبت دراسات عليا متحصلين على اعتماد محافظي الحسابات او خبير معتمد او يزاولون تربص من اجل نيل هذه الشهادة ؛
- وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ؛
- وجود مهنيين متحصلين على شهادات أكاديمية عليا ؛
- توسع الحدود الجغرافية للعينة ، حيث ينحدر معظم طلبة الدراسات العليا من مناطق مختلفة .

الجدول رقم (2-1) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
100 %	65	الاستمارات الموزعة
10,77 %	07	الاستمارات المفقودة
4,62 %	03	الاستمارات الملغاة
84,61 %	55	الاستمارات الصالحة لتحليل

## الفرع الثاني : بينات الدراسة وطرق وأدوات جمعها

### 1. بينات الدراسة :

ولقد تم الاعتماد فيها على الجانبين النظري والميدان ، وتمثلا فيما يلي :

**الجانب النظري :** حيث حاولنا في هذا الجزء بقدر الامكان مسح الدراسات السابقة للموضوع ومراجعة الدراسات المنشورة حول موضوع المراجعة والتدقيق وواقعه في الجزائر ودوليا ، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة ( كتب ، مقالات ، انترنيت ، رسائل جامعية ) ، بالإضافة الى الطلاع على المنشورات كاجرائد الرسمية ومنشورات لمنظمات مهنية وهذا لتقييم البيئة الراهنة لمهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر .

**الجانب الميداني :** وفي هذا الجزء اعتمدنا في جمع البينات على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة ، وقد قسمت هذه الأسئلة إلى ثلاثة أجزاء حسب فرضيات الدراسة ، ومن ثم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية , مجموعة (من المحاسبين، محافظي الحسابات، وأساتذة متخصصين في المحاسبة ، وطلبت الدراسات العليا ) .

### 2. أدوات جمع البيانات :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع ، و المتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين وطلبة لدراسات العليا حول مشكلة الدراسة. ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل:

✓ مرحلة التصميم الأولى.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعية، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي :

- صياغة عبارات الاسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس؛
- استعمال لغة سليمة ؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية ؛
- ترتيب الاسئلة وتدرجها وتسلسلها وربطها بالاهداف المرجوة من الدراسة الميدانية ؛

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تمّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة وعدم الرد من البعض الآخر ؛

✓ مرحلة التصميم النهائي :

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين ، انتقلنا الى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان ، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذلك على :

- التسليم المباشر لأفراد العينة خصوصا في منطقة تقرت و ورقلة؛
  - الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة ) فيما يخص الاستمارات الموزعة في منطقة حاسي مسعود ؛
  - البريد الالكتروني خاصة فيما يخص الأساتذة المتهنين لمهنة محافظ الحسابات.
- أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي :
- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين ؛
  - استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم ؛

### 3. محتوى الاستبيان :

احتوت استمارة الاستبيان جزئين من الاسئلة :

الجزء الأول : خاص بالاسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لافراد عينة الدراسة ؛

الجزء الثاني : متعلق بالاسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسمت الى ثلاث محاور

- المحور الأول تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى والمتعلقة بواقع بيئة التدقيق في الجزائر وقد اشتمل هذا المحور على 07 اسئلة
- المحور الأول تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية والمتعلقة بالقانون 10-01 واهم ما جاء به من جديد لمهنة التدقيق وقد اشتمل هذا المحور على 06 اسئلة ؛
- المحور الثالث تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة والمتعلقة بمدى توافق المراجعة والتدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية وقد اشتمل هذا المحور على 07 اسئلة .

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعدنا على تحقيق الهداف بحثنا ، تم اعداد الاسئلة على اساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الثلاثي و الخماسي ، حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال ، بالاضافة الى تحديد اراء افراد العينة لفقرات الاستبيان ، ويسهل ترميز وتنميط الاجابات كما هو مبين في الجداول التالية :

الجدول رقم (2-2) التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف )	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة ( الوزن )	1	2	3
المتوسط المرجح	[ 1,66-1 ]	[ 2,33-1,67 ]	[ 3-2,34 ]

المصدر : عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، الجزء الثالث ( موضوعات مختارة ) ، ص538 .

الجدول رقم (3-2) التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي

الرأي ( التصنيف )	غير موافق بشدة	غير موافق او سيئ جدا	محايد او مقبول	موافق او جيد	موافق بشدة او ممتاز
الدرجة ( الوزن )	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[ 1,79-1 ]	[ 2,59-1,80 ]	[ 3,39-2,60 ]	[ 4,19-3,40 ]	[ 5-4,20 ]

المصدر : عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، الجزء الثالث ( موضوعات مختارة ) ، ص541 .

### المطلب الثاني : الأدوات والاجراءات المتبعة

ونحاول من خلال هذا المطلب ايضاح الأدوات الاحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان

#### الفرع الأول : الأدوات الاحصائية والقياسية المتبعة

##### 1.تحكيم الاستبيان

بعد انتهاء من صياغة الاسئلة تم اللجوء الى بعض الاساتذة المختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة بالاضافة الى اساتذة مختصين في مجال المراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة ، وتغطية جميع جوانب البحث ، وقد مكنتنا هذه الاجراءات من تفادي بعض الاحطاء التقنية ، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق اهداف الاستبيان ؛ وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الاساتذة والمحكمين .

##### 2.اختبار ثبات الاستبيان

"من اجل اختبار ثبات الاستبيان , استخدمنا المؤشر الاحصائي الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ، وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد . ( 1,0 ) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح .أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة " <sup>1</sup>

<sup>1</sup> وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، الندوة العالمية للشباب الإسلامي ، المتاح على الموقع :

[www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d...](http://www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d...) Consulté le 18-04-2014 à 14 : 35

نتائج اختبار الثبات : عند تطبيق اختبار المصدقية والثبات ألفا كرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 55 فرد، وجدنا أن قيمة ألفا بلغت ( 0,985 ) وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد جدا ومقبول إحصائيا.

### الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى رسومات بيانية في اعمدة ، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات ، كما تم استخدام بعض الاساليب الاحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS) ، ومن هذه التحليل انتهجنا التحليل الاحصائي الوصفي ومايندرج تحته من تحليل ك :

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة ؛
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة ؛
- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة ؛

ولتحقيق اهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت ، استخدمنا العديد من الاساليب الاحصائية التي تتمثل في مايلي :

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان ؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان ؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة .

### **المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها ومناقشتها**

وستعرض في هذا المبحث الى المطلب الأول والذي يتم فيه عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتفسيرها ؛ والمطلب الثاني الذي يتم فيه تحليل الاستبيان و مناقشة النتائج المتحصل عليها .

#### **المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة وتفسيرها**

ونعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان ويتم تفسيرها بالأدوات الاحصائية والبرامج المذكورة سلفا ؛

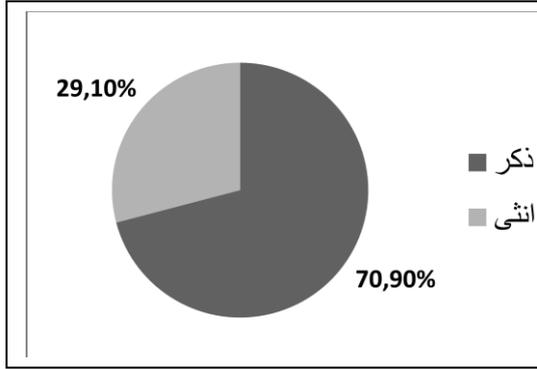
#### الفرع الأول : الخصائص العامة لعينة الدراسة

1. الجنس : يبين الجدول والشكل التاليين توزيع الجنس لافراد عينة الدراسة كمايلي

الجدول(2-4):تمثيل افراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	39	70,9%
أنثى	16	29,1%
المجموع	55	100%

الشكل (2-1) : توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

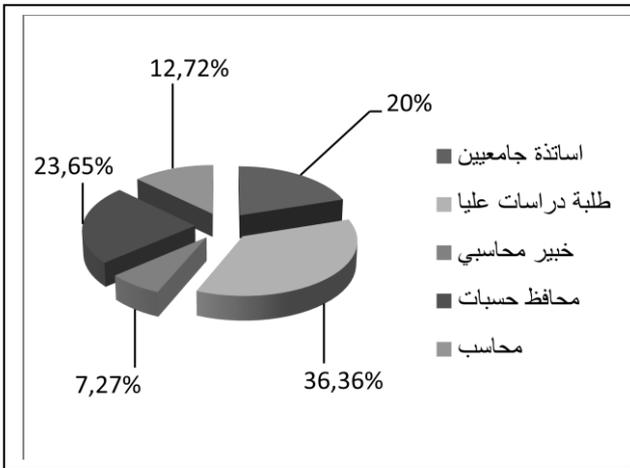
من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة ، حيث بلغت نسبة الذكور 70,9% ، ونسبة الإناث 29,1% ، وتعود نسبة الإناث التي تمثل 16 فردا من أفراد العينة إلى الأكاديميين من أساتذة وطلبة دراسات عليا ، أما الهنئين فتسيطر عليه فئة الذكور وهو ما يفسر النسبة المرتفعة لها 70,9% .

2. الوظيفة: تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات تمثل الوظيفة المهنية لكل فرد ، وقد قمنا بتختيار الفئات وما يتناسب مع أفراد العينة ، وتحصلنا على التوزيع التالي :

الجدول(2-5): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
استاذ جامعي	11	20%
طالب دراسات عليا	20	36,36%
خبير محاسبي	4	7,27%
محافظ حسابات	13	23,65%
محاسب	7	12,72%
المجموع	55	100%

الشكل (2-2) : توزيع افراد العينة حسب الوظيفة



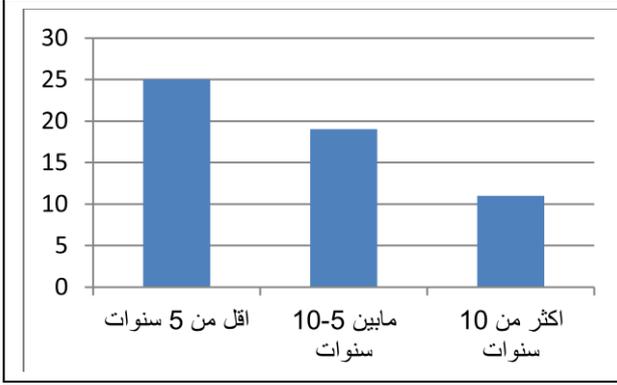
المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة ، حيث نجد ان النسبة الأكبر تعود لفئة ( طلبة الدراسات العليا ) والتي تمثل 36,36% ، أما النسبة الثانية فهي لمحافظي الحسابات بنسبة 23,65% ، وكانت النسبة الثالثة للأساتذة الجامعيين ب 20% ، وفئة المحاسبين ب 12,72% ، وأخيرا فئة الخبراء المحاسبين والتي تمثل

07,27% ؛ ويتقسيم العينة الى مهنيين و اكاادميين نجد ان 56,36% ( اساتذة وطلبة ) اكاادميين ، و 43,64% ( خبراء محاسبين، محافظي حسابات ، محاسبين ) مهنيين ، وهو مؤشر ايجابي يدل على توازن نسبي بين المهنيين والاكاديميين .

3.الخبرة :

الجدول(2-6): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة الشكل (2-3) : توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



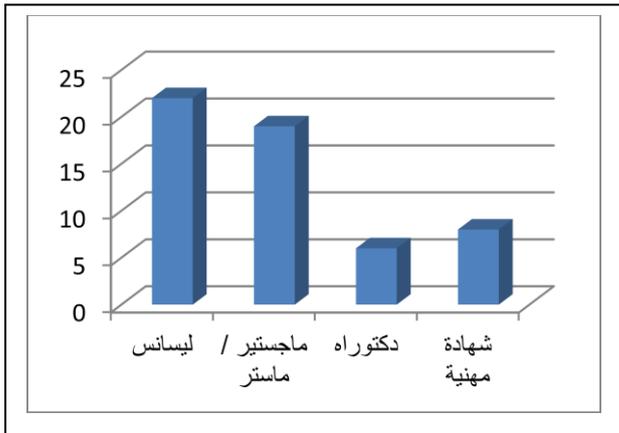
النسبة	التكرار	فئة الخبرة
45,45%	25	أقل من 05 سنوات
34,55%	19	05 - 10 سنوات
20%	11	أكثر من 10 سنوات
100%	55	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ توزيع النسبة حول سنوات الخبرة لافراد العينة ، حيث نجد نسبة 45,45% خبرتهم اقل من 5 سنوات ، ونسبة 34,55% خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات ، اما الذين يمتلكون خبرة اكثر من 10 سنوات فكانو بنسبة 20% ، وهي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية ، كون اكثر من 55% اكاادميين ( اساتذة و طالبين ) ، ومهنيين متخرجين حديثا وهو مؤشر ايجابي بالنظر الى حداثة الموضوع .

4. المؤهل العلمي :

الجدول(2-7): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي الشكل (2-3) : توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
40%	22	ليسانس
34,54%	19	ماجستير / ماستر
10,91%	6	دكتوراه
14,55%	8	شهادة مهنية
100%	55	المجموع

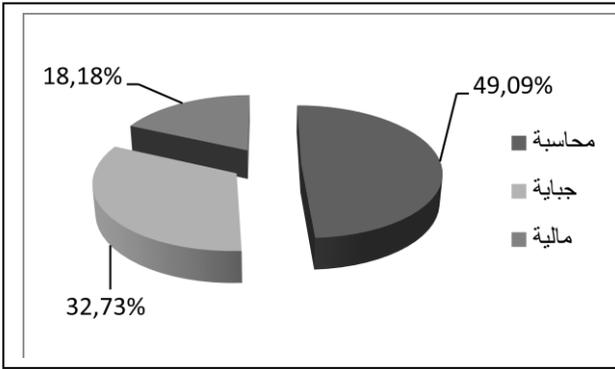
المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

يوضح لنا الجدول والشكل السابقين ، الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى افراد العينة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 40 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير 34,54 % ، والحاصلين على شهادة الدكتوراه 10,91 % ، اما نسبة الحاصلين على شهادة مهنية فكانت 14,55 % ؛

الملاحظ ان اكر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة المهنيين ، وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كونها تغطي الوظائف الاربعة ( اساتذة ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، طلبة ) .

### 5. التخصص العلمي :

الجدول(2-8): توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي الشكل (2-3) : تمثيل توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي



التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	27	49,09%
جباية	18	32,73%
مالية	10	18,18%
المجموع	55	100%

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين ، نلاحظ التوزيع النسبي حسب التخصص العلمي ، حيث نجد تخصص المحاسبة يمثل النسبة العالية من بين التخصصات الاخرى وهذا بنسبة 49,09% ، ثم تليها نسبة 32,73% بالنسبة للمتخصصين في الجباية ، واخيرا تخصص المالية بنسبة 18,18% ، وان ارتكاز عينة الدراسة على تخصصي المحاسبة والمالية اعتمادا في الدراسة على مكاتب المحاسبين و محافظي الحسابات ، والاساتذة والطلبة المتخصصين في المحاسبة والجباية ، وهو مؤشر جيد لانه مرتبط بالتخصص .

### الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان

#### 1. نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول :

يوضح الجدول الأول النتائج التي تم التوصل اليها حول اسئلة المحور الأول من الاستبيان ، والمتعلق بواقع مهنة المراجعة والتدقيق في البيئة الجزائرية

الجدول(2-9): النتائج المتعلقة بأداء المهني وشكل المراجعة الخارجية في الجزائر

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	جيد جدا	جيد	مقبول	سيئ	سيئ جدا	العبرة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
سيئ	0,596	2,40	-	01	22	30	02	1. الشكل العام لمهنة التدقيق في الجزائر .
			-	%1,8	%40	% 54,5	% 3,6	
مقبول	0,564	2,60	-	-	35	18	02	2. اداء المدققين الخارجيين في الجزائر .
			-	-	63,6%	32,7	%3,6	
سيئ	0,580	2,50	المتوسط العام للسؤالين 1 و 2					

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS )

نلاحظ من خلال الجدول السابق (2-9) ان جل اجابات افراد العينة تركزت حول عبارتي مقبول وسيئ ، لاحظنا بالنسبة للشكل العام للمراجعة في الجزائر فان النسبة الاكبر لافراد العينة كانت % 54,5 بعبارات سيئ وتليها % 40 بعبارات مقبول ، ثم % 3,6 بعبارات سيئ جدا ، واخيرا عبارة جيد بنسبة % 1,8 ، كما نلاحظ عدم وجود اجابات بعبارة جيد جدا ؛ وبالنسبة للعبارة الثانية لاحظنا ان اعلى نسبة % 63,6 من افراد العينة يرون ان اداء المدققين الخارجيين في الجزائر مقبول ، وتليها نسبة % 32,7 يرون ان اداء المدققين الخارجيين في الجزائر سيئ ، اما المحبون بعبارة سيئ جدا مثلت % 3,6 باجابة فردين من العينة ؛

من خلال التحليل السابق يتضح لنا ان المتوسط الحسابي للعبارة الأولى ( اداء المدققين الخارجيين في الجزائر ) كان 2,60 وهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي [ 3,39-2,60 ] ، وهنا يتضح ان الاتجاه العام للعينة تركزت حول الاجابة (مقبول) وهذا بانحراف معياري بلغ 0,59 والذي يدل على عدم تواجد تباين كبير في الاراء لعينة الدراسة ؛ وكان المتوسط الحسابي للعبارة الثانية ( الشكل العام لمهنة التدقيق في الجزائر ) 2,40 وهو يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي [ 2,59-1,80 ] وهذا مايبين تركز الاتجاه العام للعينة حول الاجابة (سيئ) بانحراف 0,56 ؛ وعموما فان المؤشرات السابقة تدل على ان نسبة كبيرة من العينة اتفقت على ان اداء المهنيين في الجزائر مقبول لكنه قريب من السيئ ، اما بالنسبة للشكل العام للمراجعة في الجزائر فهو سيئ .

الجدول(2-10): النتائج المتعلقة بتطور المراجعة وارتكازها على معايير كافية ، ورضى المستخدم عن عمل المدقق

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
غير موافق	0,735	1,60	08	17	30	3.ترتكز مهنة التدقيق في الجزائر على اساس معايير واضحة وكافية .
			%14,5	%30,9	%54,5	
غير موافق	0,610	1,32	04	10	41	4. تطورت مهنة المراجعة في الجزائر بشكل سريع وواكبت التغيرات الدولية للمهنة .
			%07,3	%18,2	%74,5	
غير موافق	0,683	1,60	06	21	28	5.مستخدمي تقارير المراجع في الجزائر راضين عن عمله .
			%10,9	%38,2	%50,9	
غير موافق	0,676	1,50	المتوسط العام للاسئلة 3 و 4 و 5			

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول السابق (2-10) ان جل اجابات افراد العينة تركزت حول الاجابة (غير موافق) ، حيث ان اعلى نسبة 54,5% من افراد العينة يرون ان مهنة التدقيق في الجزائر لا تركز على اساس معايير واضحة وكافية ، وتليها نسبة 30,9% محايدون ، اما المجيبون بعبارة نعم مثلت 14,5% باجابة 08 فرد من العينة وهي نسبة ضعيفة مقارنة بسابقتها ؛ ووبلغ المتوسط الحسابي للعبارة (3) 1,60 وهو مايشير الى ان الاتجاه العام للعينة ارتكز في الاجابة (غير موافق) ؛ اما بالنسبة لتطورت مهنة المراجعة في الجزائر فان النسبة الاكبر لافراد العينة كانت 74,5% بعبارة (لا) وتليها 18,2% بعبارة (محايد) ، ثم 7,3% بعبارة (موافق) ، ووبلغ المتوسط الحسابي للعبارة (4) 1,32 وهو مايشير الى ان الاتجاه العام للعينة ارتكز في الاجابة (غير موافق) ؛ ام عن رضى المستخدمين بتقارير المراجع في الجزائر فان نسبة 50,9% اجابو ب (غير موافق) ، اما الفئة المحايدة فبلغت 38,2% ، وجاءت الاجابة ب (غير موافق) اخيرا بنسبة 10,9% ، بمتوسط حسابي 1,60 وهو مايشير الى ان الاتجاه العام للعينة ارتكز في الاجابة (غير موافق) ؛

وكان المتوسط العام للاسئلة (3) و (4) و (5) بلغ 1,50 والذي يشير ان افراد العينة اتجهوا الى الاجابة ب (لغير موافقا) وهذا بانحراف معياري قدره 0,67 وهو يدل على عدم وجود تشتت كبير في اراء العينة واتفاق اغلبها على الاجابة ب (غير موافق)



2. نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثاني :

الجدول(02-12): النتائج المتعلقة بالقانون 10-01 واهم ماجاء به من جديد

العينة	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارة
				بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0,576	03,96	08	37	10	-	-	-	1. القانون 01-10 سيساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرار احسن.
				%14,5	%67,3	%18,2	-	-	
موافق	0,818	03,81	10	29	12	04	-	-	2. صياغة مجموعة من القوانين والتشريعات لمحافضي الحسابات سيرفع من كفاءة المهنة.
				%18,02	%54,5	%20	%07,3	-	
موافق	0,897	3,56	06	28	12	09	-	-	3. تمديد الخبرة المحاسبية ستساعد المدقق على اداء مهامه بشكل افضل.
				07,3%	43,6%	21,8%	16,4%	-	
موافق	0,832	3,58	04	32	11	08	-	-	4. سيساهم المجلس الوطني للمحاسبة ، في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
				5,5%	52,7%	20%	14,5%	-	
موافق	0,573	03,49	-	29	24	02	-	-	5. ستساهم الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ، في تنمية و تفعيل دور المدقق في الجزائر.
				-	52,7%	43,6%	03,6%	-	
موافق	0,879	03,49	06	23	18	08	-	-	6. ممارسة مهنة المدقق وفقا للقانون 01-10 ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر.
				10,9%	27,3%	47,3%	14,5%	-	
موافق	0,762	3,64	المتوسط العام للمحور الثاني						

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS)

اشار الجدول رقم ( 2-12 ) إلى أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بالقانون 10-01 واهم ماجاء به من جديد ، تراوحت بين ( 3,49 و 3,96 ) ، وبانحرافات معيارية بين ( 0,573-0,897 ) ، وهذا يعني موافقة نسبية لعينة الدراسة على الفقرات التي وضحت اهم ما جاء به القانون 10-01 ، وباجبات كانت معظمها ( موافق )

كما يتضح من خلال الجدول ان العبارتين الأولى والثانية احتلتا المراتب الأولى على التوالي حيث كانتا الاكثر موافقة بين بقية العبارات بمتوسط حسابي بلغ 3,96 للاولى و 3,81 للعبارتين الثانية ، ومن ثم تاتي العبارة الرابعة في الرتبة الثالثة والتي تنص على (سيساهم المجلس الوطني للمحاسبة ، في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر ) ، ومن ثم العبارات الثالثة بمتوسط حسابي اقل بلغ ( 3,56 ) ، وكما يلاحظ ان العبارتين الخامسة والسادسة (ستساهم الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ، في تنمية و تفعيل دور المدقق في الجزائر) و ( . ممارسة مهنة المدقق وفقا للقانون 10-01 ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر ) كانتا اخيرا بمتوسط حسابي بلغ 3.49 ؛ بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال بيانات الجدول موافقة عينة الدراسة على ان الاصلاحات والاضافات التي جاء بها القانون 10-01 والعمل به سيرفعان ويحسنان من جودة التدقيق في الجزائر ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للعام للمحور الثاني ( 3,64 ) و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني أقل من الواحد مما يعني عدم وجود تشتت كبير في الفقرات ، وبانحراف معياري عام بلغ ( 0,762 ) .

### 3. نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثالث :

الجدول(02-13): النتائج المتعلقة بتوافق المراجعة والتدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارة
			بشدة	بشدة	بشدة	بشدة		
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
موافق	0,746	04,12	17	30	06	02	-	1. لا توافق مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر مع البيئة الدولية .
			%30,9	%54,5	%10,9	%03,6	-	
موافق	0,848	04,05	18	25	09	03	-	2. المراجعة الخارجية الجزائرية لا تتطور بشكل صحيح مع تطورات الواقع الدولي للمهنة.
			%32,7	%45,5	%16,4	%5,5	-	
موافق بشدة	0,716	04,49	34	14	07	-	-	3. من الضروري توافق مهنة المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي.
			%61,8	%25,5	%12,7	-	-	

4. من الضروري تحقيق توافق بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة.	-	-	10	22	23	04,23	0,744	موافق بشدة
			%18,2	%40	%41,8			
5. ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.	-	01	07	20	27	04,32	0,771	موافق بشدة
			%12,7	%36,4	%49,1			
6. معايير التدقيق الدولية هي الحل الامثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر .	-	02	17	28	08	03,76	0,744	موافق
			%30,9	%50,9	%14,5			
7. معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة .	-	16	26	11	02	02,98	0,804	محايد
			%29,1	%47,3	%03,6			
<b>المتوسط العام للمحور الثالث</b>								
						<b>03,99</b>	<b>0,767</b>	<b>موافق</b>

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS )

ومن خلال الجدول ( 2-13) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بتوافق المراجع والتدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية تراوحت بين ( 2,98-4,49) ، وبانحرافات معيارية بين ( 0,716-0,804) ، وهذا يعني موافقة اغلبية افراد العينة على هذا المحور والذي يقيس مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية ، وهل يمكن تطبيقها في ظل الظروف الراهنة ، حيث الرتكزت اغلب اجابات افراد العينة بين (الموافق) و (الموافق بشدة) ؛ وكانت العبارات الاكثر موافقة ( موافق بشدة ) من طرف افراد عينة الدراسة هي العبارة الثالثة والتي توضح انه من الضروري توافق مهنة المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي ، ثم تليها العبارة الخامسة والتي تنص على ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر بمتوسط حسابي 4,32 ، وفي المرتبة الثالثة كانت العبارة الرابعة ( من الضروري تحقيق توافق بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة ) قد حصلت على موافقة اكثر من 85 % ، ثم تليها العبارات الأولى والثانية والتي وافق فيها افراد العينة ان المراجعة في الجزائر لا تتوافق مع البيئة الدولية ولا تتطور بشكل مناسب معها ، واخيرا كانت الاجابة على العبارتين السادسة من طرف افراد العينة بانهم موافقون على ان معايير التدقيق الدولية هي الحل الامثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر وهذا بنسبة اكثر من 65 % ، ثم العبارة السابعة باقل متوسط حسابي لهذا المحور والذي بلغ ( 2,98 ) وهو يوضح أن افراد العينة كانوا محايدين في الاجابة على ان معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الظروف الراهنة ؛

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال بيانات الجدول موافقة عينة افراد الدراسة على فقرات المحور الثالث، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني ( 03,99 ) و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث كانت (0,767) وهي تبين عدم تشتت كبير في آراء عينة الدراسة .

### المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق و المتعلقة باتجاه و آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

#### الفرع الأول : تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول من الاستبيان

من الجدول رقم (2-9) نرى ان اجبات افراد العينة تركزت ما بين (مقبول) و (سيئ) وهذا مايوضح ان الاداء المهني للمراجعين ، والشكل العام لمهنة المراجعة في الجزائر سيئ ، ويعود هذا الى عدة عوامل منها :

- غياب التكوين والتأطير فضلا عن عدم وجود التدريب والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة ؛
- قدم القانونين المنظمة للمهنة ؛
- قصور وغياب الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر ؛
- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق القوانين النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مما يمس باستقلالية المهنة ؛
- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات ؛
- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات فيما لها وما عليها تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات .

ومن الجدول رقم (2-10) يتضح ان افراد العينة اجمعو على عدم وجود اطار نظري كاف لمهنة التدقيق في الجزائر ، وهذا راجع في نظرنا الى الغياب الكلي للمنظمات والهيئات التي تهتم بوضع معايير وطنية ، على عكس بعض الدول الاخرى والتي استحدثت معايير محلية خاصة بها ومستمدة من المعايير الدولية ، وهذا مامن شأنه رفع مستوى المهنة وتحسين اداء المراجعين ورفع مستواهم وتفعيل القرارات المتخذة على اساس معلومات صحيحة وموثوقة ؛

اما بالنسبة لتطور مهنة المراجعة و التدقيق محليا بما يتناسب مع النمو الاقتصادي المتسارع فان اغلبية افراد العينة كانوا غير موافقين على هذه العبارة وهذا يبين ان مهنة المراجعة لم تتطور بالشكل المناسب ولم تنمو لتواكب البيئة الدولية ، وهذا يرجع الى عدة عوامل من بينها قدم القانون المنظم للمهنة سابقا ( 91 - 08 ) ، بحيث انه لم يتم تعديل او تغيير القانون الا بعد اكثر من 20 سنة ، وهي مدة طويلة نسبيا هذا ماجعلها لاتواكب التطورات المتسارعة خاصة في ظل العولمة و التنامي السريع للتكنولوجيا وكبر حجم المؤسسات وكبر نشاطها ، ولهذا ضلت مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر مهنة تقليدية ولا تخرج اهميتها عن كونها مفروضة قانونيا على المؤسسات ؛

اما في مايخص تقارير المراجع في الجزائر ومدى رضى المستخدمين منها فان نسبة كبيرة ، اكثر من 50% يرون ان تقارير المراجع في الجزائر لاتزال بعيدة عن رضى المستخدمين ، وهذا راجع الى وجود فجوة توقعات ، اي وجود فارق بين توقعات المستخدمين ومايستطيع المراجع اداءه بصورة فعالية ومعقولة ، وفي ظل توسع حجم المؤسسات وكبر نشاطها اصبح اصحاب المصالح يزيدون من مطالبهم بما لا يتناسب مع الواقع بشكل معقول ، اما في مايخص المراجع فاصبح يهتم بالجانب المادي لمهنته على حساب جودة عمله ؛

ومن الجدول (2-11) وفي مايخص العبارة رقم (6) يتضح لنا ان الاجابات اقتصرت بين (الموافق) و (الموافق بشدة) وهذا بنسبة كبيرة وصلت الى 85% اي انا غالبية افراد العينة موافقون بشدة على استحداث لجان مراجعة في المؤسسات فهذه الاخيرة تعمل على تواصل بين المدقق من جهة والادارة من جهة ثانية ، وتعمل على اعطاء الحرية والاستقلالية لمراجع الحسابات ، وتعمل على فحص نظام الرقابة ، وهذا

مايفعل دور المراجع ويعطي الثقة والصحة للتقارير الناتجة عنه وبالتالي فان هذا يرفع ويحسن جودة مهنة التدقيق ويزيد ثقة المستخدمين للتقارير الناتجة عنها ؛

وتعتبر لجان المراجعة من الحلول المهمة والاساسية للنهوض بمهنة المراجعة في الجزائر ، وهي كفيلة بتحقيق مايلي :

- التقليل من فجوة التوقعات وهذا من خلال التواصل بين المراجع وادارة المؤسسة ؛
- زيادة فعالية المراجعة الداخلية ، مما يسهل من مهمة المراجع ؛
- احداث قفزة نوعية في جودة خدمات المراجع ؛

وبالنسبة للعبارة رقم (7) نجد ان اغلب افراد العينة موافقون بشدة على ضرورة اصلاح منظومة المراجعة في الجزائر ، وهذا متوقع نظرا لما توصلنا اليه من نتائج سابقة كضعف هذه المنظومة من حيث ادائها ، وضعف اداء المهنيين والمنظمات وقصور الاطار النظري المنظم لها وهذا يرجع لعدة عوامل اخرى ، كالعوامل المتعلقة بالمهنيين كالاهتمام بالجانب التجاري التجاري على حساب الجودة ، ضعف التكوين ، اقتصار عمل المراجع على الجانب القانوني دون المبادرة في تحسين العمل ؛ عوامل متعلقة بمهنة المراجعة في حد ذاتها كقصور الهيئات المشرفة على المهنة ، وضعف نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات ، ضعف الاطار النظري .

### الفرع الثاني : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني من الاستبيان

من الجدول رقم ( 2-12 ) يتضح لنا ان اغلب افراد عينة الدراسة ، اي اكثر من 80% موافقون على ان القانون 10-01 سيساعد مستخدميه تقرير المدقق على اتخاذ قرارات افضل واحسن وهذا يعود في نظرنا الى تحسين جودة العمل و تضيق حجم فجوة التوقعات بتقليص الفارق بين مستوى الاداء المهني للمراجع كما يتوقعه المستخدمون ومستوى الاداء المهني كما يراه المراجعون ، وهذا مايجعل مستخدم التقارير راض عن عمل المراجع وبالتالي تكون القرارات المتخذة افضل ؛

وبالنسبة للعبارة (2) وافق اكثر من 70% من افراد عينة الدراسة على صياغة مجموعة من القوانين والتشريعات لمحاضي الحسابات سيرفع من كفاءة المهنة ، هذا لان القوانين والتشريعات الجديدة تعمل على التقليص من ثغرات التي يستغلها اصحاب المصالح ، ومن جهة نظرنا يجب يجب استحداث هيئة تعمل على وضع قوانين وأطر وطنية موحدة ، ويجب ان تكون هذه القوانين مستمدة من المعايير الدولية لانها تقدم مجموعة كبيرة من التسهيلات والايجابيات و تحسن من جودة المعلومات المالية ومستوى اداء المدققين ، كما تساعد في التقليل من التباين بين مخرجات التدقيق محليا ودوليا ، وهذا ما يعطي مستخدم التقرير النهائي ثقة في التقارير الناتجة عن المراجعين وبالتالي اتخاذ قرارات احسن ؛

اما بالنسبة لتمديد الخبرة المحاسبية فكانت اراء عينة الدراسة مشتتة بين الاربع اجبات الاخيرة لكن الغالب عليها الموافقة على هذه العبارة بنسبة 43% ، فمستخدمو تقارير المراجعة يجب ان يتقو في نوعية المعلومات المقدمة من طرف المراجع ، فهذه المعلومات لاتكون موثوقة وصادقة بدرجة كبيرة الا اذا كان المراجع يمتلك خبرة ومؤهل علمي جيد ، فتقدم الخدمات الاستشارية يجب ان يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق او المدخل التحليلي ، كما ينبغي على المراجع الامتناع عن تقديم تلك الخدمات التي لايمكك الكفاءة الفنية المطلوبة لادائها ؛

وكانت اراء افراد عينة الدراسة موافقون بنسبة كبيرة على ان المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، وان الغرفة الوطنية لمحاضي الحسابات ستساهم في تنمية و تفعيل دور المدقق في الجزائر ، وهذا متوقع في نظرنا كون ان هذه هيئات المهنية تنظم واقع الممارسة لمهنة التدقيق ، وتعمل على تفعيل القوانين وتطبيقها في ارض الواقع ، وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق والتنافس مع نظرائهم من مختلف الدول ، وهذا مايرفع ويحسن من مستوى اداء المدققين ويزيد في تطوير هذه المهنة ؛

وكانت النسبة الأكبر من افراد عينة الدراسة ما بين ( محايدة ) و ( الموافقة ) بالنسبة للعبارة (6) والتي تقول ان ممارسة مهنة المدقق وفقا للقانون 10-01 ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر ، وهذا في نظرنا راجع الا ان هذا القانون مازال جديد ولم يطبق على ارض الواقع بشكل كلي وحدي ، وتفعيل هذا القانون وتطبيقه على ارض الواقع لا يكون الا بصياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الحديثة تسمح بارساء قاعدة لتفعل وتدعم القانون 10-01 والذي هو في راينا متماشي جزئيا مع المعايير الدولية الحديثة .

### الفرع الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث من الاستبيان

من الجدول (2-13) اشارت نتائج الدراسة ان غالبية افراد العينة اجمعو على وجود هوة كبيرة بين مهنة المراجعة و التدقيق في الجزائر والبيئة الدولية ، وانه لا يوجد انسجام وتوافق للواقع الجزائري مع المتطلبات الدولية الحديثة ، وقد يرجع ذلك إلى وجود قدم وثبات سلبي للقوانين المنضمة للمهنة ، وغياب الارشادات في إطار ممنهج مسبقا و متفق عليه محليا ، واقتصره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققون وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به ؛ وتماشيا مع اعتماد الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية ، يجد معظم افراد العينة انه من الضروري تكييف المراجعة والتدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ، وذلك بغية خلق توافق بين الواقع العام للمراجعة في الجزائر والمعايير الدولي للمراجعة وهذا ربما للارتباط بين الموظفين ، ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أكبر ؛ ولقد رأى مانسبته 70% من افراد العينة ان معايير التدقيق الدولية هي الحل الامثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر والارتقاء به الى مستويات افضل ، ولكنه هذه المعايير لوحدها لا تكفي للنهوض بمهنة المراجعة حيث يجب تدعيم هذه المعايير باجراءات اخرى مثل :

✓ صياغة نصوص قانونية جديدة تعمل على تطبيق القوانين بشكل افضل ؛

✓ تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنضمة للمهنة ؛

✓ انشاء منظمات وهيئات مهنية فاعلة ، تهتم بوضع اطار نظري متكامل لمهنة التدقيق .

وحول امكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في ظل الظروف الراهنة ، نرى ان نسبة كبيرة من افراد العينة محايدون في الاجابة ، وربما يعود هذا الى القصور والنقص الكبير الذي تعرفه منظومة المراجعة محليا ، والاهتمام بالمعايير الدولية لوحدها لا يكفي ، حيث ان اصلاح منظومة المراجعة بشكل كلي هو الطريق الوحيد لوضع اساس سليم تبنى عليه هذه المعايير وتتكيف طبقا للبيئة الجزائرية دون المساس بمحتواها الاساسي .

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

"لاختبار الفرضيات (T) لعينة واحدة (one-sample t-test) للحكم على معنوية الفروق بين متوسط العينة وقيمة ثابتة محددة سابقا ويقوم برنامج spss بحساب اختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة وبين متوسط مجتمع ."<sup>1</sup>

و لاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإشارة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية :

➤ الفرضية الصفرية = H0

➤ الفرضية البديلة = H1

<sup>1</sup> محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن ص: 177 .

- إذا كانت  $\text{sing}$  أكبر من 0.05 نقبل الفرضية  $H_0$
- أما إذا كانت  $\text{sing}$  أقل من 0.05 نرفض الفرضية  $H_0$  ونقبل  $H_1$

اختبار الفرضية الأولى : تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتوافقها مع الواقع الدولي

- $H_0$  الفرضية الصفرية: تطورت مهنة التدقيق في الجزائر بالشكل المناسب, وهي مسايرة للواقع الدولي .
- $H_1$  الفرضية البديلة : لم تطورت مهنة التدقيق في الجزائر بالشكل المناسب, ولا تزال بعيدة عن الواقع الدولي .

الجدول رقم (2-14) اختبار الفرضية الأولى

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	35,222	0.000	2,618

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

لقد تم اختيار t-test وتشير النتائج في الجدول (2-14) الى أن الدلالة الإحصائية  $\text{sing}$  (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة: لم تطورت مهنة التدقيق في الجزائر بالشكل المناسب, ولا تزال بعيدة عن الواقع الدولي .

اختبار الفرضية الثانية : مدى تغطية القانون 10-01 للجوانب المتعلقة بمهنة التدقيق

- $H_0$  الفرضية الصفرية : غطى القانون 10-01 كافة الجوانب والاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق .
- $H_1$  الفرضية البديلة : لم يغطي القانون 10-01 كافة الجوانب والاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق.

الجدول رقم (2-15) اختبار الفرضية الثانية

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	37,976	0.000	3,651

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

لقد تم اختيار t-test وتشير النتائج في الجدول (2-15) الى أن الدلالة الإحصائية  $\text{sing}$  (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة : لم يغطي القانون 10-01 كافة الجوانب والاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق .

اختبار الفرضية الثالثة : مدى توافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة ، وتكيفها مع الواقع الدولي .

H0 الفرضية الصفرية: تتوافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة ، ويمكن تطبيقها بدون التكيف مع الواقع الدولي .

H1 الفرضية البديلة : لاتتوافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة , ولايمكن تطبيقها الا بعد التكيف مع الواقع الدولي .

الجدول رقم (2-16) اختبار الفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	Sing الدلالة الإحصائية	قيمة T	نتائج الفرضية الصفرية
3,99	0.000	41,989	قبول

لقد تم اختبار t-test وتشير النتائج في الجدول (2-16) الى أن الدلالة الإحصائية sing (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة : لاتتوافق المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة , ولايمكن تطبيقها الا بعد التكيف مع الواقع الدولي .

### خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية الدراسة المتمثلة في واقع الممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر في ظل انتهاج القانون 01-10 ، حيث حولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية. إذ تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها وخلصت الدراسة الى ان :

- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف بشكل كبير عن الممارسات الدولية ؛
- عدم وجود معايير وطنية موحدة خاصة بمهنة التدقيق ، وعدم توحيد المعايير بين المؤسسات ؛
- ضرورة استحداث هيئة ومنظمات تعمل على وضع قوانين وأطر وطنية موحدة ؛
- ضرورة تفعيل القانون 01-10 وتعديله وتطويره ليتوافق مع المعايير الدولي ، وتطبيقه على أرض الواقع ؛
- من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي وهذا لخلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة الى تبني معايير التدقيق الدولية ؛
- بيئة المراجعة والتدقيق في الجزائر حاليا لاتساعد على تبني المعايير الدولية للتدقيق .

الخدمة العامة

## الخاتمة :

عرفت مهنة التدقيق انتعاشا و انتشارا في الوقت الحالي كنتيجة لتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال و الأعمال اليوم حيث تشهد طلبا متزايدا سواء من أطراف داخلية ، او خارجية ، و ذلك من اجل الحصول على الرأي الفني المحايد الذي يصدره مراجع الحسابات وهذا لاتخاذ قرارات استراتيجية وسليمة ، وبغية توحيد الممارسات وتطوير مهنة التدقيق سعت الجزائر الى اصلاح منظومة المراجعة مع الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات والمرجعيات الدولية وفي هذا السياق صدر القانون 10-01 المؤرخ في 11-07-2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ويؤكد واقع الأمر أن الجزائر أرادت تأمين هذه المهنة حسب الظروف والإمكانيات المتاحة من خلال حرص المشرع الجزائري على منحها الإطار القانوني المناسب من أجل ممارستها في أحسن الظروف وحمايتها من مختلف الضغوط والممارسات التي تؤثر عليها ؛ وفي هذا الاطار ، سعينا من خلال الجانب النظري الى ابراز الاطار المفاهيمي للتدقيق من حيث نشأته وتطوره واهدافه وانواعه ، بالاضافة الى دراسة واقع مهنة التدقيق في الجزائر والبيئة الدولية من خلال ابراز جميع التغيرات بميكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق بعد الاصلاحات التي مست هذه المهنة ، بالاضافة الى عرض الهيئات المهنية الدولية المهتمة بمهنة التدقيق ، وقرنا القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية ، وفي الاخير تطرقنا الى عرض القانون 10-01 واهم ماجاء به من تغييرات لهذه المهنة ؛

ومن خلال قيامنا بالدراسة الميدانية لاحظنا وجود تأكيدات على الدور الكبير الذي تلعبه المعايير الدولية ، حيث يستفيد منها العديد من الاطراف ، وتوصلنا الى عدم وجود رضى على تطور هذه المهنة في الجزائر ، وضعف الاطار النظري ( القوانين ) ، والهيئات المنظمة لها ، وهذا راجع لعدة اسباب كالتقصير الذاتي لمهنة المراجعة ، وضعف اداء المراجعين وضعف النظم المحاسبية والرقابية في المؤسسات الجزائرية ، ومن خلال النتائج المتوصل اليها وجدنا انه من الضروري تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ، وذلك بغية خلق توافق بين الواقع العام لمهنة التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية لها .

## • نتائج اختبار الفرضيات :

بالعودة الى فرضيات الدراسة ، والنتائج المتحصل عليها من الجانب النظري وتحليل نتائج الاستبيان نجد :

## الفرضية الأولى :

توصلنا الى اثبات هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات T-TEST ومن خلال تعرضنا الى واقع المهنة في الجزائر وطبيعة التغيرات في هيكلية المنظمات المشرفة عليها في الجانب النظري واما في الجانب التطبيقي ومن خلال تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان اتضح لنا ان مهنة التدقيق في الجزائر لم تتطور بالشكل المناسب لانها لا تركز على اطار نظري كاف وواقعها لا ينسجم ويتوافق مع المتطلبات الدولية الحديثة.

## الفرضية الثانية :

من خلال اختبار الفرضيات T-TEST من خلال اسقاط الجانب النظري للدراسة وتعرضنا الى القانون 10-01 وعرض اهم ماجاء فيه ومن خلال تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان توصلنا الى اثبات الفرضية الثانية واتضح لنا ان هذا القانون جاء

كمكمل للإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر ، وهو مستمد جزئيا من المعايير الدولية ، ولكنه لا يزال بعيد عنها بشكل كبير ، ولم يغطي هذا القانون كافة الجوانب المتعلقة بمهنة التدقيق ، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

## الفرضية الثالثة :

من خلال تعرضنا الى الواقع الدولي لمهنة التدقيق والمعايير الدولية وكيفية اصدارها في الجانب التطبيقي ، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من المحور الثالث للاستبيان و اختبار الفرضيات T-TEST ، اتضح لنا صحة الفرضية الثالثة والتي تقول ان المراجعة في الجزائر لا تتوافق مع المعايير الدولية ولا يمكن تطبيقها الا بعد التكيف مع الواقع الدولي ، فنظرا للتغيرات المتسارعة في هذا المجال وقدم القوانين المنظمة للمهنة ، ضلت الجزائر بعيدة عن تطبيق هذه المعايير ، ولم تتكيف مع الواقع الدولي لانه يحتاج الى العديد من المتطلبات ولا يمكن تطبيقها في ظل الظروف الراهنة .

## • نتائج الدراسة :

- عدم تطور مهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم الحاجة لها ؛
- قصور القوانين المنظمة لمهنة التدقيق ، وضعف اداء المراجعين والمنظمات المهنية ؛
- ضرورة مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المتسارعة للوضع الاقتصادي حتى تكون قادرة على اداء الدور المنوط بها ؛
- وجود فجوة توقعات كبيرة في الجزائر وعدم رضی المستخدمين لعمل المراجع ؛
- ضرورة اصلاح منظومة المراجعة في الجزائر ؛
- بيئة التدقيق في الجزائر حاليا لا تساعد على تبني المعايير الدولية للتدقيق .

## • التوصيات

- صياغة نصوص قانونية جديدة تعمل على تطبيق القوانين بشكل افضل ؛
- تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة ؛
- انشاء منظمات وهيئات مهنية فاعلة ، تحتم بوضع اطار نظري متكامل لمهنة التدقيق ؛
- تكوين وتاثير المراجعين والاستفادة من الخبرات الوطنية ؛
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة .

## • آفاق البحث :

إن موضوع مهنة التدقيق والمعايير الدولية يبقى مفتوحا للدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراءه .وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- 1- تبني المعايير الدولية ودورها في اصلاح منظومة المراجعة في الجزائر ؛
- 2- داسة مقارنة للممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسات وفق المعايير الدولية ؛
- 3- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية على تحقيق مسعها نحو الانفتاح الاقتصادي .

# قائمة المصادر و المراجع

## I- الكتب :

- 1- احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتاكيادات الحديثة ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 .
- 2- م حمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2002.
- 3- محمد السيد سريرا ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007 .
- 4- حازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس الجزء الأول، 2003 .
- 5- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( الناحية النظرية والعلمية ) ، دار وائل للنشر ، الاردن ، 2000 .
- 6- محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، الأردن ، 2008 .

## II – البحوث الجامعية :

- 1- أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرارات، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الاغواط . 2007/2006 .
- 2- يوسف بوقرين ، محمد شارف ، مدى مطابقة بيئة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الاغواط ، 2011 .
- 3- محمد امين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور العايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، 2011/2010 .
- 4- لقطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، جامعة باتنة ، 2009 .
- 5- محي الدين محمود عمر ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، دراسة مقارنة (حالة الجزائر) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي بالمدينة ، 2008 .
- 6- . صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

## III – الملتقيات :

- 1- احمد قايد نورالدين ، بروية الهام ، تاهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ملتقى تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المالية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة الاغواط ، 20-21 نوفمبر 2013 .
- 2- براق محمد و قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي بعنوان: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011 .

- 3- عبد الله بن صالح , دراسة تحليلية تقييمية لواقع اصلاح مهنة المراجعة بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية , مداخلة بالملتقى الوطني الرابع حول " تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات , جامعة الاغواط , نوفمبر 2010 .
- 4- . بوحفص رواني ، مداخلة بعنوان ( تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 ) ، الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات , جامعة الاغواط , نوفمبر 2013 .

### IV- القوانين :

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 لسنة 2010 .

### V- المواقع الالكترونية :

- 1- [http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire\\_analyzis.pdf](http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire_analyzis.pdf) Consulté le 19/04/2014 à 14 :35

عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، الجزء الثالث (موضوعات مختارة) .

- 2- <http://www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d>  
Consulté le 29/03/2014 à 20 :15

وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ، الندوة العالمية للشباب الاسلامي .

الملاحق



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية: العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم: العلوم التجارية



الملحق رقم : 01

استمارة الاستبيان

أخي الفاضل. أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد:

أتوجه إليكم بالتقدير و الاحترام راجيا منكم تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الاستبانة المتعلقة ب

( تقييم بيئة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد ) استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات

محاسبية وجبائية معمقة.

علما أن جميع المعلومات التي سنزود بها ستحظى بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي

فقط.

تقبلوا مني خالص الاحترام شاكرين لكم تعاونكم.

❖ ضع علامة (x) في المكان المناسب:

أولاً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

1. الجنس:

ذكر  أنثى

2. الوظيفة :

خبير محاسب  محاسب  محافظ حسابات  محاسب  
 استاذ  طالب جامعي

3. الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 05 الى 10 سنوات   
 اكثر من 10 سنوات

4. المؤهل العلمي:

شهادة الكفاية المهنية  ليسانس   
 ماجستير/ماستر  دكتوراه

5. التخصص العلمي:

محاسبة  جباية   
 مالية

## 1. المحور الأول : واقع المراجعة والتدقيق في البيئة الجزائرية

1. كيف تقيم أداء المدققين الخارجيين في الجزائر؟

سيئ جدا  سيئ  مقبول  جيد  ممتاز

2. كيف ترى الوضع العام للمراجعة في الجزائر؟

سيئ جدا  سيئ  مقبول  جيد  ممتاز

3. تطورت المراجعة في الجزائر بشكل مناسب بالنظر الى التغيرات الاقتصادية المتسارعة؟

غير موافق  محايد  موافق

4. مهنة التدقيق في الجزائر تركز على اطار نظري (معايير) كاف؟

غير موافق  محايد  موافق

5. مستخدمو تقاري المراجعة في الجزائر راضين عن عمله؟

غير موافق  محايد  موافق

6. وجود لجان مراجعة في الشركات يؤدي الى الاتصال بين الادارة و مدقق الحسابات ويؤدي الى تحسين عمله؟

لا اوافق بشدة  لا اوافق  محايد  اوافق  اوافق بشدة

7. من الضروري اصلاح منظومة المراجعة في الجزائر بناء على التطورات الدولية الحاصلة في هذا المجال؟

لا اوافق بشدة  لا اوافق  محايد  اوافق  اوافق بشدة

## 2. المحور الثاني : اهم ماجاء به القانون 10-01 من جديد

الرقم	الايضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	القانون 10-01 سيساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرار احسن ؟					
02	صياغة مجموعة من القوانين والتشريعات لمحافضي الحسابات سيرفع من كفاءة المهنة ؟					
03	تمديد الخبرة المحاسبية ستساعد المدقق على اداء مهامه بشكل افضل ؟					
04	بعد تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة , سيساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر ؟					
05	استحداث الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات , ستساهم في تفعيل دور المدقق في الجزائر ؟					
06	ممارسة مهنة المدقق طبقا لاحكام هذا القانون ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر ؟					

## 3. المحور الثالث : توافق المراجعة والتدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية

الرقم	الايضاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المراجعة الخارجية الجزائرية لا تتطور بشكل صحيح مع تطورات الواقع الدولي للمهنة ؟					
02	لا يوجد اسهام وتوافق لواقع المراجعة والتدقيق في الجزائر والبيئة الدولية ؟					
03	من الضروري تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي ؟					
04	من الضروري تحقيق توافق بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة ؟					
05	من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر ؟					
06	معايير التدقيق الدولية هي الحل الامثل لتحسين واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر ؟					
07	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة ؟					

## الملحق رقم: 02

### قائمة الاساتذة المحكمين

التخصص	اسم الاستاذ المحكم
محاسبة	د.غوالي محمد البشير
محاسبة	أ.موساوي عمر

## الملحق رقم: 03

### معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

### Echelle : TOUTES LES VARIABLES

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	55	98,2
Observations Excl <sup>a</sup>	1	1,8
Total	56	100,0

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

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,985	20

## الملحق رقم: 04

### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مخرجات برنامج SPSS

#### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	55	1,00	4,00	2,4000	,59628
Q2	55	1,00	3,00	2,6000	,56437
Q3	55	1,00	3,00	1,3273	,61024
Q4	55	1,00	3,00	1,6000	,73535
Q5	55	1,00	3,00	1,6000	,68313
Q6	55	3,00	5,00	4,2727	,65134
Q7	55	3,00	5,00	4,5273	,57267
M1	55	2,00	5,00	3,8182	,81856
M2	55	3,00	5,00	3,9636	,57618
M3	55	2,00	5,00	3,5636	,89781
M4	55	2,00	5,00	3,5818	,83202
M5	55	2,00	4,00	3,4909	,57325
M6	55	2,00	5,00	3,4909	,87924
L1	55	2,00	5,00	4,0545	,84805
L2	55	2,00	5,00	4,1273	,74671
L3	55	3,00	5,00	4,4909	,71680
L4	55	3,00	5,00	4,2364	,74445
L5	55	2,00	5,00	4,3273	,77111
L6	55	2,00	5,00	3,7636	,74445
L7	55	2,00	5,00	2,9818	,80487
N valide (listwise)	55				

### الملحق رقم : 05 التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال

#### اسئلة المحور الأول

##### Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سليى جدا	2	3,6	3,6	3,6
سليى	30	53,6	54,5	58,2
مقبول	22	39,3	40,0	98,2
جيد	1	1,8	1,8	100,0
Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8	
Total	56	100,0		

**Q2**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سيئ جداً	2	3,6	3,6	3,6
	سيئ	18	32,1	32,7	36,4
	مقبول	35	62,5	63,6	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

**Q3**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	41	73,2	74,5	74,5
	محايد	10	17,9	18,2	92,7
	موافق	4	7,1	7,3	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

**Q4**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	30	53,6	54,5	54,5
	محايد	17	30,4	30,9	85,5
	موافق	8	14,3	14,5	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

**Q5**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	28	50,0	50,9	50,9
	محايد	21	37,5	38,2	89,1
	موافق	6	10,7	10,9	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

**Q6**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	10,7	10,9	10,9
	موافق	28	50,0	50,9	61,8
	موافق بشدة	21	37,5	38,2	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**Q7**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	3,6	3,6	3,6
	موافق	22	39,3	40,0	43,6
	موافق بشدة	31	55,4	56,4	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**اسئلة المحور الثاني****M1**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	7,1	7,3	7,3
	محايد	12	21,4	21,8	29,1
	موافق	29	51,8	52,7	81,8
	موافق بشدة	10	17,9	18,2	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**M2**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	17,9	18,2	18,2
	موافق	37	66,1	67,3	85,5
	موافق بشدة	8	14,3	14,5	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**M3**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	16,1	16,4	16,4
	محايد	12	21,4	21,8	38,2
	موافق	28	50,0	50,9	89,1
	موافق بشدة	6	10,7	10,9	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**M4**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	14,3	14,5	14,5
	محايد	11	19,6	20,0	34,5
	موافق	32	57,1	58,2	92,7
	موافق بشدة	4	7,1	7,3	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**M5**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
	محايد	24	42,9	43,6	47,3
	موافق	29	51,8	52,7	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**M6**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	14,3	14,5	14,5
	محايد	18	32,1	32,7	47,3
	موافق	23	41,1	41,8	89,1
	موافق بشدة	6	10,7	10,9	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**اسئلة المحور الثالث****L1**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,4	5,5	5,5
	محايد	9	16,1	16,4	21,8
	موافق	25	44,6	45,5	67,3
	موافق بشدة	18	32,1	32,7	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

**L2**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
	محايد	6	10,7	10,9	14,5
	موافق	30	53,6	54,5	69,1
	موافق بشدة	17	30,4	30,9	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

## L3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	12,5	12,7	12,7
	موافق	14	25,0	25,5	38,2
	موافق بشدة	34	60,7	61,8	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

## L4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	17,9	18,2	18,2
	موافق	22	39,3	40,0	58,2
	موافق بشدة	23	41,1	41,8	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

## L5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,8	1,8	1,8
	محايد	7	12,5	12,7	14,5
	موافق	20	35,7	36,4	50,9
	موافق بشدة	27	48,2	49,1	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Systeme manquant	1	1,8		
	Total	56	100,0		

## L6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
	محايد	17	30,4	30,9	34,5
	موافق	28	50,0	50,9	85,5
	موافق بشدة	8	14,3	14,5	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

## L7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	28,6	29,1	29,1
	محايد	26	46,4	47,3	76,4
	موافق	11	19,6	20,0	96,4
	موافق بشدة	2	3,6	3,6	100,0
	Total	55	98,2	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,8		
Total		56	100,0		

الملحق رقم: 06 اختبار الفرضيات

## Test-t

## Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
moyen1	55	2,6182	,55127	,07433
moyen2	55	3,6515	,71310	,09615
moyen3	55	3,9974	,70603	,09520

## Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
moyen1	35,222	54	,000	2,61818	2,4692	2,7672
moyen2	37,976	54	,000	3,65152	3,4587	3,8443
moyen3	41,989	54	,000	3,99740	3,8065	4,1883

الفهرس

## الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
ب	طرح مشكلة البحث
ب	فرضيات البحث
ج	مبررات اختيار الموضوع
ج	اهداف البحث
ج	اهمية البحث
ج	حدود البحث
ج	منهج البحث والأدوات المستخدمة
د	صعوبات البحث
د	هيكل البحث
01	الفصل الأول : الاطار النظري للدراسة
02	تمهيد

03	المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي وواقع تطبيقه وطنيا ودوليا
03	المطلب الأول : الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي
03	الفرع الأول : نشأة وتطور مهنة التدقيق
03	الفرع الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي
04	الفرع الثالث : اهمية واهداف التدقيق المحاسبي
07	الفرع الرابع : انواع التدقيق المحاسبي
08	المطلب الثاني : واقع مهنة التدقيق في الجزائر والبيئة الدولية
08	الفرع الأول : واقع مهنة التدقيق في الجزائر
11	الفرع الثاني : البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي
13	الفرع الثالث : مقارنة بين القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية
14	المطلب الثالث : عرض القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
15	المبحث الثاني : الادبيات السابقة لموضوع الدراسة
15	المطلب الأول : الدراسات العربية
18	المطلب الثاني : مميزات الدراسة
19	خلاصة الفصل الأول
20	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
21	تمهيد
22	المبحث الأول : الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
22	المطلب الأول : الطريقة المتبعة
22	الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة
23	الفرع الثاني : بينات الدراسة وطرق وأدوات جمعها

25	المطلب الثاني : الأدوات والاجراءات المتبعة
25	الفرع الأول : الأدوات الاحصائية والقياسية المتبعة
26	الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
26	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية تفسيريها ومناقشتها
26	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة وتفسيرها
26	الفرع الأول : الخصائص العامة لعينة الدراسة
29	الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين حول محاور الاستبيان
36	المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
36	الفرع الأول : تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول من الاستبيان
37	الفرع الثاني : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني من الاستبيان
38	الفرع الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث من الاستبيان
38	المطلب الثالث : اختبار الفرضيات
41	خلاصة الفصل الثاني
42	خاتمة
45	قائمة المصادر والمراجع
48	الملاحق
61	الفهرس