

# ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق

## The practice of external auditing in Algeria with the adoption of international auditing standards and the readiness of the environment for application

شعباني لطفي

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس - الجزائر

[l.chabani@univ-boumerdes.dz](mailto:l.chabani@univ-boumerdes.dz)

تاريخ النشر: 2021/06/30

بوقرن دليلة\*

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس - الجزائر

[d.boukerne@univ-boumerdes.dz](mailto:d.boukerne@univ-boumerdes.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2021/05/20

تاريخ الاستلام: 2021/05/12

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر خاصة بعد الإصلاحات التي مست المهنة وصدور القانون 01-10، كما تسعى أيضا إلى إلقاء الضوء على معايير المراجعة الجزائرية التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2016، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم إعداد استبيان لعينة من الأكاديميين والمهنيين يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة.

توصلت الدراسة أن هناك تطور وتحسن في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد صدور القانون 01-10 وأن المعايير الجزائرية للمراجعة تتماشى وتلائم البيئة الاقتصادية الجزائرية، كما أن هناك توافق بين المعايير الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية؛ المعايير الدولية للمراجعة؛ المعايير الجزائرية للمراجعة.

تصنيف JEL: H 23، H 78

### Abstract :

The aim of this study is to learn the reality of the practice of external auditing in Algeria ,especially after the reforms that affected the profession and the promulgation of Act 10-01, It also seeks to highlight the Algerian auditing standards issued by the National Accounting Council since 2016 ,In order to achieve the objectives of the study and test hypotheses ,a questionnaire was prepared for a sample of academics and professionals ,including a set of questions on the subject of the study.

The study found that there has been an improvement in the practice of external audits in Algeria following the promulgation of the 10-01 Act ,that the Algerian criteria for auditing are in compliance with the Algerian economic environment ,the Algerian standards of audits are also compatible with International standards of the audits.

**Keywords:** External audit; International standards of Auditing; Algerian standards for Auditing.

**Jel Classification Codes:**H 23 .H78.

\* المؤلف المراسل.

## 1. مقدمة:

شهدت المعايير الدولية للمراجعة على مدار السنوات السابقة إقبالا واسعا من طرف العديد من الدول الراغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي، والجزائر كغيرها من الدول سعت إلى إصلاح منظومة المراجعة الخارجية من خلال جملة من الإصلاحات للقوانين المنظمة للمهنة أهمها صدور القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم إصدار مراسيم تنفيذية تسعى للارتقاء بالمهنة وبغية تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية. واستمرت جهود السلطات الجزائرية في تطوير وتحسين المهنة حيث قامت بإصدار مجموعة من المعايير تحت مسمى المعايير الجزائرية للمراجعة مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة بلغها عددها إلى غاية الآن 16 معيارا، والتي تعتبر خطوة هامة للرقى بمهنة المراجعة الخارجية ومواكبة التغيرات على المستوى الدولي ومسايرتها والرفع من أداء المراجعين الخارجيين.

### 1.1. الإشكالية: سنحاول من خلال ورقتنا البحثية الإجابة على الإشكالية التالية:

ما هو واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني معايير المراجعة الدولية ومدى جاهزية البيئة للتطبيق؟

### 2.1. فرضيات الدراسة:

✓ تساهم القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

✓ تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة؛

✓ هناك توافق بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.

3.1. الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على البيئة والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وعرض المعايير الجزائرية للمراجعة وفق آخر إصدار ومدى ملائمة هذه المعايير للواقع المهني.

4.1. منهج الدراسة: اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليل، من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات.

## 2. الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية

1.2. مفهوم معايير المراجعة الدولية: تعرف معايير المراجعة الدولية بأنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم (الخطيب، 2009).

وتعرف كذلك على أنها مجموعة معايير تمثل إطارا متكاملًا لعملية المراجعة، يتعين على المراجع الالتزام بها وتطبيقها حتى تساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني، يتم إصدارها وتطويرها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، من خلال مجلسه للمعايير الدولية للتدقيق والتأمين (IAASB)، بغية تطوير توجهات وإرشادات تقنية وضوابط لسلوك المهنة ذات طابع دولي للمراجعين، وتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية المراجعة (بكيحل، 2018، صفحة 122).

2.2. أهمية معايير المراجعة الدولية: تلعب معايير المراجعة الدولية دورا محوريا في دفع عجلة التنمية، ويمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية (بهلولي، 2018، صفحة 248):

✓ ، تعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية؛

✓ ، تشجيع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية؛

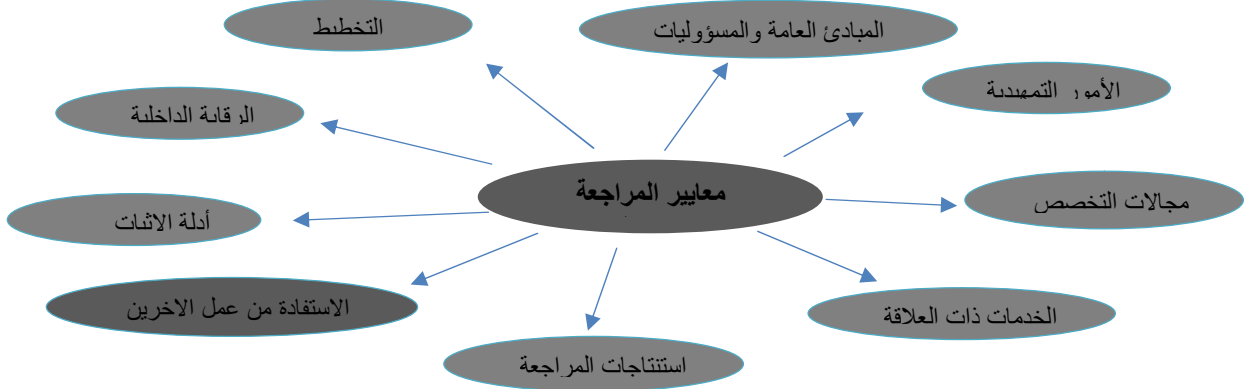
✓ ، تعتبر أساسا لتوحيد معايير المراجعة خاصة في ظل بعض التغييرات مثلا العمولة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛

✓ ، تعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

✓ ، تعتبر أكثر ملائمة لمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

**3.2. عرض معايير المراجعة الدولية:** يمكن عرض معايير المراجعة الدولية وفق الشكل الآتي:

**الشكل 1: معايير المراجعة الدولية**



المصدر: طارق عبد العال حماد (2004)، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 11.

### 3. تنظيم المراجعة الخارجية في الجزائر

الجزائر كغيرها من الدول اهتمت بمهنة المراجعة الخارجية من القوانين والتشريعات التي تصدرها في كل مرة.

**1.3. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر:** عرفت مهنة المراجعة في الجزائر خلال تطورها التاريخي بعدة مراحل نلخصها فيما يلي:

✓ **المرحلة ما قبل 1988:** بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بعد سنة 1969، تميزت هذه الفترة بعدك كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة المهنة لنقص استقلالية المراجع، حيث كلف آنذاك وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية وفي الشركات التي تملك الدولة فيها رأسمال، أما في سنة 1973 تم تحديد مهام وواجبات المراقب حيث اعتبر حين ذاك محافظ الحسابات كمراقب دائم في تسيير المؤسسة العمومية (مداني، 2018، صفحة 7).

✓ **المرحلة من 1988 إلى 2010:** بقيت مهنة المراجعة في الجزائر تتطور بشكل بطيء نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وذلك إلى غاية سنة 1988 تاريخ صدور القانون 88/01 والذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة إعادة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية، بما يسمح بمزاولة الرقابة على المؤسسات حيث صدر القانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 (رميلة، 2019، صفحة 4).

✓ **المرحلة من 2010 إلى 2018:** في 29 جوان 2010 صدر القانون 01-10 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة المهنة، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وإنشاء ثلاث هيئات متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعدما كانت سابقا هيئة واحدة. مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 08-91. وفي 27 جانفي 2011 تم صدور المرسوم التنفيذي 11-

32 الذي يبين تعيين محافظ الحسابات، وتم صدور القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات.

وفي 30 أبريل 2014، تم صدور القرار المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات. وفي سنة 2016 تم إصدار أول مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة (المقرر 002، 2016، صفحة 2)، تضمنت أربعة معايير (المعيار رقم 210، المعيار رقم 505، المعيار رقم 560، المعيار رقم 580)، وفي نفس السنة تم إصدار المجموعة الثانية من المعايير الجزائرية للمراجعة (المقرر 150، 2016، صفحة 2)، والتي تضمنت أربعة معايير أيضا (المعيار رقم 300، المعيار رقم 500، المعيار رقم 510، المعيار رقم 700)، وفي سنة 2017 تم إصدار المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للمراجعة (المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)، والذي تضمنت أربعة معايير (المعيار رقم 520، المعيار رقم 570، المعيار رقم 610، المعيار رقم 620)، و في سنة 2018 تم صدور المجموعة الرابعة والأخيرة من المعايير الجزائرية للمراجعة (المقرر 77، 2018، صفحة 2) وتضمنت هي الأخرى أربعة معايير (540-530-501-230).

**2.3 الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:** لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر.

✓ المجلس الوطني للمحاسبة: نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

✓ المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته. يتشكل المجلس من تسعة 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

✓ المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته. يتشكل المجلس تسعة 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وله نفس صلاحيات المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين.

#### 4. الإطار النظري لمعايير المراجعة الجزائرية

قامت السلطات الجزائرية بإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة على شكل مقرارات يتضمن كل واحد منها أربعة معايير في السنوات 2017، 2016 و 2018.

**1.4 أسباب إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة:** من أهم الأسباب التي دفعت الجزائر الى إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة مايلي (جاوحدو، 2020، صفحة 3):

✓ الإصلاح المحاسبي وتبني النظام المحاسبي المالي والذي توافق بصورة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية، مما أدى إلى ضرورة تكييف مهنة المراجعة المحلية مع معايير المراجعة الدولية؛

✓ سد الاحتياجات في مهنة المراجعة من معايير تغطي جوانب القصور وتتماشى مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛

✓ عدم وجود نص قانوني يلزم مراجعي الحسابات في الجزائر على تطبيق معايير المراجعة الدولية، وبالتالي فإن إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة سوف يلزم مراجعي الحسابات بتطبيق هذه المعايير الأمر الذي سيساهم في زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية.

#### 2.4. مفهوم المعايير الجزائرية للمراجعة:

تعرف المعايير الجزائرية للمراجعة على أنها "إحدى الركائز الأساسية لعمل المراجع سواء كان داخليا أو خارجيا وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة" (فايز، 2017، صفحة 44). كما تعرف أنها بمثابة مرجع أساسي للمراجع والإطار العام المنظم لمهنة المراجع الخارجي في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها المراجع الخارجي منذ قبوله المهمة من خلال رسالة المهمة وصولا الى ثمره عمله وهو التقرير النهائي (بصري، 2019، صفحة 119).

من التعريفين السابقين نستنتج أن المعايير الجزائرية للمراجعة هي بمثابة مرجع يسترشد به المهنيين أثناء القيام بعملية المراجعة الخارجية، بغية الوصول إلى تقرير ذو جودة وتوحيد طريقة العمل بين ممارسي مهنة المراجعة الخارجية .

#### 3.4. أهمية المعايير الجزائرية للمراجعة: تكمن أهمية المعايير الجزائرية للمراجعة في (حبرش، 2018، صفحة 157):

- ✓ رفع مستوى مهنة المراجعة بالجزائر؛
- ✓ تعتبر دليلا يسترشد به المراجع الخارجي عند مراجعة الكشوف المالية؛
- ✓ تبين واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي عن مراجعة الكشوف المالية؛
- ✓ تساعد المراجع الخارجي على تجنب الأخطاء أثناء مراجعة الكشوف المالية؛
- ✓ تحسن من جودة تقارير المراجعة المبينة على الموضوعية والمصادقية بعيدا عن الشكلية؛
- ✓ تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المراجع لتحقيق أهداف المراجعة.

#### 4.4. عرض المعايير الجزائرية للمراجعة: سوف يتم عرض المعايير الجزائرية للمراجعة وفق كل صنف تنتهي اليه وفق الجدول الموالي:

##### جدول 1: المعايير الجزائرية للمراجعة

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور المعيار	مجال التطبيق
<b>معايير المسؤوليات</b>			
210	اتفاق حول مهام أحكام المراجعة.	04 فيفري 2016	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة المراجعة.
230	وثائق المراجعة.	24 سبتمبر 2018	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويقصد بمصطلح التوثيق ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدلة المراجعة.
<b>معايير التخطيط</b>			
300	تخطيط مراجعة الكشوف المالية	11 أكتوبر 2016	يعالج هذا المعيار التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية يخص هذا المعيار المراجعات المتكررة، تعالج على

حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة المراجعة الأولية.			
<b>معايير أدلة الاثبات</b>			
500	العناصر المقنعة.	11 أكتوبر 2016	يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة.
501	العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة.	24 سبتمبر 2018	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المراجع عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للمراجعة المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والتزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة الكشوف المالية.
505	التأكيدات الخارجية .	04 فيفري 2016	يعالج هذا المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف وضع هذه الإجراءات حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
510	مهام المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية.	11 أكتوبر 2016	يعالج هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة المراجعة الأولية بالإضافة الى أنه يعالج واجبات المراجع المتعلقة بهذه الأرصدة.
520	الاجراءات التحليلية.	15 مارس 2017	يعالج هذا المعيار استخدام المراجع للاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.
530	السير في المراجعة.	24 سبتمبر 2018	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير.
540	مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	24 سبتمبر 2018	يعالج واجبات المراجع المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة الكشوف المالية.
560	أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.	04 فيفري 2016	يعالج هذا المعيار التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.
570	استمرارية الاستغلال.	15 مارس 2017	يعالج هذا المعيار التزامات المراجع في مراجعة الكشوف المالية والمتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية.	04 فيفري 2016	يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية كما يهدف أن الادارة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بالكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع بالإضافة الى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية.

معايير استخدام عمل الآخرين			
610	استعمال أعمال المراجعين الداخليين.	15 مارس 2017	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجع الداخلي.
620	استعمال أعمال خبير معين من طرف المراجع.	15 مارس 2017	يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة إضافة الى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
معايير إعداد التقرير			
700	تأسيس الرأي وتقرير المراجع على الكشوف المالية.	11 أكتوبر 2016	يدرس هذا المعيار التزامات المراجع فيما يخص تشكيل رأي حول الكشوف المالية. و يحتوي هذا المعيار على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات ذات علاقة حول مضمون المعيار الذي يتضمن تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المقررات الوزارية

- إن المقررات التي صاحبت صدور المعايير الجزائرية للمراجعة، استمدت محتواها من المعايير الدولية للمراجعة واستوحت كذلك من القوانين، الأوامر، المراسيم والقرارات التالية (عيساوي، 2018، صفحة 43):
- ✓ الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم؛
  - ✓ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛
  - ✓ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
  - ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
  - ✓ مرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره؛
  - ✓ مرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره؛
  - ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير سنة 2011، والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
  - ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 مايو سنة 2011، والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرساله؛
  - ✓ القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013، والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
  - ✓ القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق لـ 12 يناير سنة 2014 والذي يحدد كيفية تسليم التقارير.

## 5. الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية الى التعرف على واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والتعرف على آراء المختصين حول واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية من خلال تبني المعايير الدولية للمراجعة. **1.5. عرض الدراسة:** للوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة سنعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات، ومن ثم تحليل النتائج المتحصل عليها.

✓ **مجتمع الدراسة:** تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين وفئة المهنيين المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس الإجابات باستخدام مقياس ليكارت الخماسي بهدف معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

**جدول 2: مقياس ليكارت الخماسي**

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1,8-1]	[2,60-1,81]	[3,40-2,61]	[4,20-2,41]	[5,00-4,21]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصبري في (2006)، البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين-، دار وائل للنشر، عمان، ص 115.

✓ **اختبار صدق وثبات الاستبيان:** يبين الجدول الموالي قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" للاستبيان والمحاور المكونة له، وذلك بغرض التأكد من ثبات وصدق مكونات هذا الاستبيان .

**جدول 3: ثبات وصدق الاستبيان**

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول	7	0,745
المحور الثاني	6	0,757
المحور الثالث	5	0,782
المحور ككل	18	0,761

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول السابق ثبات وصدق محاور الاستبيان، إذ أن جميع قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من النسبة المقبولة 60% مما يعني أن كل النسب جيدة وتصلح لأغراض البحث.

✓ **دراسة خصائص عينة الدراسة:** تضمن القسم الأول من الاستبيان البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة، ويمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول التالي:



جدول 4: وصف أفراد خصائص عينة الدراسة

المعلومات الشخصية	البيان	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	دكتوراه	15	39,4%
	ماجستير	13	34,2%
	ماستر	5	13,2%
	ليسانس	5	13,2%
	المجموع	38	100%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	15,8%
	من 5 إلى 15 سنة	29	76,3%
	من 16 إلى 25 سنة	3	7,9%
	أكثر من 25 سنة	00	00%
	المجموع	38	100%
الوظيفة	خبير محاسب	2	5,3%
	محافظ حسابات	16	42,1%
	محاسب معتمد	2	5,3%
	أستاذ جامعي	18	47,4%
	المجموع	38	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تبين النتائج الملخصة في الجدول أن حاملي شهادة الدكتوراه لهم أعلى نسبة التي قدرت بـ 39,4%، ثم حاملي شهادة الماجستير بنسبة 34,2%، أما حاملي شهادة الماستر وليسانس قدرت بـ 13,2%، بالنسبة للخبرة المهنية فإن الفئة الغالبة شملت متوسطي الخبرة التي تتراوح بين 5-15 سنة بنسبة 76,3% تليها فئة أصحاب أقل خبرة بنسبة 15,8%، ثم فئة أصحاب الخبرة من 16-25 سنة بنسبة 7,9%، بالنسبة للوظيفة نلاحظ أن الأساتذة الجامعيين هم الأكثر إجابة حيث بلغ عددهم 18 فرد بنسبة 47,4%، بعدها فئة محافظي الحسابات المقدر عددهم بـ 16 فرد بنسبة 42,1%، ثم فئة خبير محاسب ومحاسب معتمد بنسبة 5,3%.

## 2.5. نتائج الدراسة:

يتم في هذه المرحلة تحليل البيانات التي تم الحصول على إجاباتها من عينة الدراسة، حيث يتم عرض النتائج وتحليلها وفقا لتسلسل أسئلة الاستبيان للوصول إلى مدى تحقيق هدف الدراسة الميدانية.

### ✓ تحليل نتائج المحور الأول:

تم تخصيص في المحور الأول للاستبيان 7 فقرات، تهدف إلى معرفة مدى مساهمة القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وكانت نتائج فقرات المحور الأول حسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 4: مدى مساهمة القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	0,82	2,15	تقوم الهيئات المهنية بإصدار معايير وتشريعات تتوافق مع البيئة المحلية.
موافق	0,97	2,39	تتسم القوانين والتشريعات التي تحكم مهنة المراجعة بالوضوح.
موافق	0,58	1,92	تسعى الجزائر الى وضع إطار قانوني خاص لمهنة المراجعة وذلك عن طريق إصدار تشريعات وقوانين.
موافق بشدة	0,62	1,78	فصل الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر أثر بشكل إيجابي على بيئة المراجعة الخارجية.
موافق	0,89	1,81	يعتبر القانون 01-10 المرجع الأولي القانوني الذي ينظم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
موافق	0,82	2,42	ممارسة مهنة المراجعة وفق القانون 01-10 ساهم في تحسين جودة خدمات المهنة.
موافق	0,88	2,23	أصبحت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تتماشى والممارسات الدولية بعد صدور القانون 01-10.
موافق		2,1	المتوسط الحسابي العام للمحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الوسط الحسابي الأعلى المسجل للمحور الأول بلغ 1,78 وهو متعلق بالفقرة الرابعة ، ما يعني أن هناك موافقة كبيرة لأفراد العينة أن فصل الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية ساهم بشكل إيجابي في تحسين مستوى المهنة، أما الفقرة الخامسة سجلت المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره 1,81 وبانحراف معياري قدره 0,89، وهذا يدل أن القانون 01-10 هو القانون الأساسي الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي في تأدية مهامه والمرجع الأساسي الذي ينظم المهنة.

كما سجلت الفقرة الثالثة وسط حسابي قدره 1,92 بانحراف معياري قدره 0,58، ما يعني أن أفراد العينة يتفقون أن السلطات الجزائرية من خلال إصدارها القوانين والتشريعات تسعى إلى وضع إطار قانوني ينظم مهنة المراجعة الخارجية، يتضح مما سبق أن القوانين والتشريعات التي أصدرتها السلطات الوصية تساهم في تنظيم المهنة وهذا ما أثبتته إجابات أفراد العينة وكذا المتوسط العام لأسئلة المحور الأول المقدر بـ 2,1 الذي يمثل الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي " موافق".

✓ تحليل نتائج المحور الثاني: تم تخصيص في المحور الثاني للاستبيان 6 فقرات، تهدف إلى معرفة توافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة ، وكانت نتائج فقرات المحور الثاني حسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 5: توافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	0,96	1,92	المعايير الجزائرية للمراجعة تتماشى مع الواقع المهني في الجزائر.
موافق	0,78	2,15	محتوى المعايير الجزائرية للمراجعة يتوافق إلى حد كبير مع القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر.
موافق	0,99	2,34	تعتبر المعايير الجزائرية للمراجعة مكمل ومدعم للقانون 10-01 وتتماشى مع المتطلبات الدولية.
موافق	0,83	2,10	تعتبر التشريعات والقوانين كدليل لمعايير المراجعة الجزائرية في ضبط المهنة بين المراجعين.
موافق	0,8	2,28	المعايير الجزائرية للمراجعة قبولا قبولاً من طرف المراجعين الخارجيين.
موافق	0,84	2,34	يتابع المراجع الخارجي الإصدارات الخاصة بالمعايير الجزائرية للمراجعة.
موافق		2,18	المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي الأعلى المسجل للمحور الثاني بلغ 1,92 وهو متعلق بالفقرة الأولى ما يدل أن أفراد العينة يتفوقون أن معايير المراجعة الجزائرية تلائم وتتماشى مع الواقع المهني، وبلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 2,15 والذي يعبر أن هناك موافقة بين أفراد عينة الدراسة أن محتوى معايير المراجعة الجزائرية يتوافق ويتلائم مع القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وأجمع غالبية أفراد الدراسة أن المعايير الجزائرية للمراجعة تعتبر مكمل ومدعم للقانون 10-01 بمتوسط حسابي قدره 2,34 وانحراف معياري قدره 0,99، كما إتفق غالبية أفراد العينة أن التشريعات والقوانين تعتبر دليل لمعايير المراجعة الجزائرية حيث بلغ الوسط الحسابي 2,10 وانحراف معياري قدره 0,83، بعد ملاحظة إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 2,18، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الفئة [1,81-2,60]، يمكن القول أن الاتجاه العام حول المحور الثاني المتعلق بتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة، تركزت حول الاختيار "موافق".

✓ تحليل نتائج المحور الثالث: تم تخصيص في المحور الثالث للاستبيان 5 فقرات، تهدف الى معرفة مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، وكانت نتائج فقرات المحور الثالث حسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول 6: توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق بشدة	0,55	1,73	لا يوجد اختلاف كبير بين المعايير الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.
موافق	0,78	2,39	تتوافق النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.
موافق بشدة	0,84	1,78	المعايير الجزائرية للمراجعة مستوحاة من المعايير الدولية للمراجعة
موافق	1,04	2,34	تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة يساهم في جعل بيئة المراجعة المحلية مسيرة لبيئة المراجعة الدولية.
موافق	0,92	2,18	يتم اللجوء إلى معايير المراجعة الدولية في الجوانب التي لم تصدر معايير جزائرية بشأنها.
موافق		2,08	المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي الأعلى المسجل للمحور الثالث بلغ 1,73 وهو متعلق بالفقرة الأولى، ما يعنى أن هناك موافقة كبيرة لأفراد العينة أنه لا يوجد اختلاف كبير بين المعايير الجزائرية للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية حيث نجد أنها أخذت نفس أرقام المعايير الدولية للمراجعة ونفس التسمية مع اختلاف بسيط في بعض المصطلحات، أما الفقرة الثالثة سجلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 1,78 وبانحراف معياري قدره 0,84. وهذا يدل أن المعايير الجزائرية للمراجعة مستوحاة ومقتبسة من المعايير الدولية للمراجعة. في حين سجلت الفقرة الخامسة المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2,18، وهذا يدل أن المراجع الخارجي يلجأ إلى المعايير الدولية للمراجعة في الجوانب التي لم تصدر معايير جزائرية بشأنها، كما أكد أفراد عينة الدراسة أن تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة يساهم في جعل بيئة المراجعة المحلية تتماشى وتسائر البيئة الدولية، بعد ملاحظة إجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثالث نجد أن قيمة المتوسط الحسابي 2,18، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الفئة [1,81-2,60]، يمكن القول أن الاتجاه العام حول المحور الثالث المتعلق بتوافق المعايير الجزائرية للمراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة، تمركزت حول الاختيار "موافق".

### 3.5 اختبار الفرضيات: لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T:

✓ اختبار الفرضية الأولى: للتأكد من صحة الفرضية الأولى سوف يتم الاعتماد على نتائج المحور الأول وفق الجدول التالي:

جدول 7: اختبار الفرضية الأولى

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig
مدى مساهمة القوانين والتشريعات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.	2,1	0,79	16,52	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بالمحور الأول قد بلغ 2,1 بانحراف معيار قدره 0,79، ونلاحظ أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (16,52) وقيم (sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص أن القوانين والتشريعات تساهم في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. ✓ اختبار الفرضية الثانية: للتأكد من صحة الفرضية الثانية سوف يتم الاعتماد على نتائج المحور الثاني وفق الجدول التالي:

جدول 8: اختبار الفرضية الثانية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig
تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة.	2,18	0,86	15,63	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بالمحور الثاني قد بلغ 2,18 بانحراف معيار قدره 0,86، ونلاحظ أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (15,63) وقيم (sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الجزائرية للمراجعة.

✓ اختبار الفرضية الثالثة: للتأكد من صحة الفرضية الثالثة سوف يتم الاعتماد على نتائج المحور الثالث وفق الجدول التالي:

جدول 9: اختبار الفرضية الثالثة

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig
تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية.	2,08	0,82	15,88	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بالمحور الثالث قد بلغ 2,08 بانحراف معيار قدره 0,82، ونلاحظ أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (15,88) وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص أن هناك توافق بين معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية.

6. خلاصة: من خلال النتائج المتحصل عليها من خلال هذه الدراسة بينت أن الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية من خلال إصدار القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أثر بشكل إيجابي في تحسين مستوى المهنة والرفع من كفاءة أداء مراجعي الحسابات في الجزائر.

كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة تتوافق وتتماشى مع البيئة الإقتصادية الجزائرية وهذه المعايير تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للمراجعة.

7. خاتمة: قامت الجزائر بسلسلة من الإصلاحات لتحسين بيئة المراجعة الخارجية وتكييفها مع البيئة الدولية، وهذا من خلال سن مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تمس إعادة هيكلة المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المهنة، أهمها القانون 01-10.

ومن أهم الأهداف التي تسعى الجزائر لتحقيقها من خلال هذه الإصدارات التشريعية هو انجاز مشروع معايير جزائرية للمراجعة تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.

1.7. النتائج: وعلى ضوء ما سبق استخلصنا مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كما يلي:

✓ الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية ساهمت في تحسين تنظيم المهنة؛  
 ✓ تسعى الجزائر من خلال إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة إلى ضبط ممارسة المراجعين الخارجيين وجعلها تتماشى مع الممارسات الدولية؛

✓ قامت الجزائر بإصدار مجموعة من المعايير مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة على فترات، بلغ عددها ستة عشر 16 معياراً؛

✓ المعايير الجزائرية للمراجعة بمثابة دليل يعتمد عليه ممارسي المهنة أثناء أداء مهامهم؛

✓ المعايير الجزائرية للمراجعة تتوافق مع متطلبات البيئة الإقتصادية الجزائرية؛

✓ المعايير الجزائرية للمراجعة مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة؛

✓ هناك تشابه كبير بين المعايير الجزائرية للمراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.

2.7. التوصيات: وبناء على نتائج التحليل، نقترح التوصيات التالية:

✓ ضرورة تبني إطار تصوري لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

- ✓ مواصلة إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة لتصبح إطار مرجعي يعتمد عليه ممارسي المهنة؛
- ✓ المواكبة الدائمة للتطورات الحاصلة دوليا في مجال المراجعة؛
- ✓ توفير البيئة المناسبة التي تسمح بتحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- ✓ تكثيف العمل والتنسيق بين الجامعات ومعاهد التكوين وممارسي مهنة المراجعة الخارجية قصد تطوير هذه المهنة.

## 8. قائمة المراجع:

1. المقرر المقرر رقم 23. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.
2. المقرر رقم 002. (بلا تاريخ). اقرلمؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المادة الأولى. 2016.
3. المقرر رقم المقرر 77. (2018). المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
4. المقرر رقم 23. (2017). المقرر رقم 23.
5. المقرر 002. (2016). المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016.
6. المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016. (2016). المجموعة الأولى من المعايير الجزائرية للمراجعة. وزارة المالية .
7. المقرر رقم 150. (2016). المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
8. بن بلقاسم سفيان ، ريمة بصري. (2019). مدى تطبيق مدقي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار 505 المصادقات الخارجية - دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر. مجلة الدراسات المالية ، المحاسبية والإدارية ، 119.
9. بن يحي علي، لعمور ريميلة. (2019). واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر - دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018. مجلة دفاتر اقتصادية ، 4.
10. بوزيدة حميد، سايج فايز. (2017). تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين . مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، 44.
11. خالد راغب الخطيب. (2009). التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية . عمان الأردن: دار البداية.
12. زوينة ربال ، سهيلة، أمال بوقاسمي مداني. (2018). معايير التدقيق والواقع المهني للتدقيق في الجزائر. واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (صفحة 7). جامعة أحمد بوقرة بومرداس: الجزائر.
13. عبد القادر بكيجل. (2018). أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق isa في البيئة الاقتصادية الجزائرية. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، 122.
14. قاسمي السعيد، أحمد حيرش. (2018). تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق بولاني المسيلة وبرج بوغريج. (صفحة 157). بومرداس الجزائر: جامعة أحمد بوقرة بومرداس.
15. نصر الدين عيساوي. (2018). التدقيق المالي وفقا للمعايير الدولية، المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات. الجزائر: مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار.
16. نور الهدى هلولي. (2018). أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية ، 248.
17. هامل عبد المالك. (بلا تاريخ). اقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر. 5.
18. وآخرون رضا جاوحدو. (2020). التجربة الجزائرية في إصدار معايير التدقيق المحلية. التوجه الدولي نحو معايير التدقيق الدولية وأمكانية تطبيقها في الدول النامية (صفحة 3). عنابة الجزائر: جامعة باجي مختار.