Analyze and Evaluation of Auditing Services Market in Algeria

-**SID Mohammed** [1]: *Professor A, Khemis Miliana University, Algeria*
-**BOURKAIB Mohamed abdelmadjed** [2]: *Professor A, Khemis Miliana University, Algeria*

Received:25/08/2021 ***Accepted :16/01/2022*** ***Published : 31/01/2022***

ABSTRACT

The major aim of this study is to provide a detailed image over the auditing services market in Algeria from the corner of demand and supply of auditing services. To achieve these aims we have used the descriptive approach to accomplish the theoretical; and we have designed and distribute a questionnaire to survey opinions of a sample of auditors in Algeria. Overall, the findings show that the market of auditing services is different from the markets of other professions services, because the auditing services demand is mandatory by an act, while the supply of auditing services is organized by professional rules and standards that insure the independence and the quality of auditing profession.
Keywords: Auditing in Algeria, Auditing Services Market, Auditing Services Supply, Auditor Fees.
Jel Codes Classification : M400. M420. M480 .

1 - ***Author Corresponding****, Digital Economy in Algeria Laboratory, sid.mohamed@hotmail.fr*
2 - Digital Economy in Algeria Laboratory, a.bourkaib-mohamed@univ-dbkm.dz

تحليل وتقييم سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر

– **سيد محمد** [1]: أستاذ محاضر "أ"، جامعة خميس مليانة، الجزائر.
– **بوركايب محمد عبد الماجد**[2]: أستاذ محاضر "أ"، جامعة خميس مليانة، الجزائر.

تاريخ الإرسال: 2021/08/25 **تاريخ القبول: 2022/01/16** **تاريخ النشر: 2022/01/31**

ملخص:

تهدف هذه الدراسة لتقديم صورة مفصلة حول سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر من حيث الطلب والعرض، وكذا توضيح ما يميزها عن باقي الخدمات أو المهن الأخرى؛ ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على المنهج الوصفي لتحليل الجوانب المرتبطة بالطلب على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر، أساليب العرض المعتمدة، وقواعد تسويق خدمات التدقيق والأتعاب، وتم استعمال أسلوب الاستبيان لمسح آراء عينة من مدققي الحسابات في الجزائر.

أظهرت الدراسة أن سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر مميز عن أسواق الخدمات الأخرى، حيث أن الطلب على هذه الخدمات يعود للإلزامية القانونية عليها، في حين أن عرض هذه الخدمة مقيد ببعض الشروط والقواعد التي تضمن استقلالية المهنة وكفاءتها.

الكلمات المفاتيح: تدقيق الحسابات في الجزائر، سوق خدمات تدقيق الحسابات، عرض خدمات تدقيق الحسابات، أتعاب مدقق الحسابات.

التصنيف JEL: *M400. M420. M480.*

– مقدمة:

يتميز عالم المال والأعمال بالأهمية البالغة للمعلومة خاصة في زمن تكنولوجيا المعلومات والرقمنة، حيث أن المعلومة عن الأموال أهم من الأموال نفسها؛ ولعل أهم المعلومات المطلوبة هي القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، إلا أن هذه القوائم المالية لا تصبح معلومات مفيدة إلا إذا اكتسبت الشرعية والمصداقية من خلال المصادقة عليها من طرف مدقق الحسابات.

إن مهنة تدقيق الحسابات خدمة كباقي الخدمات، تتميز بكونها علاقة ثنائية تجمع طرفين ؛ من هو بحاجة لخدماتها ويمثل جانب الطلب من مستخدمي القوائم المالية والمقدم لخدماتها ويمثل جانب العرض وهو مدقق الحسابات، وتختلف خصائص سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر عن مختلف الأسواق الأخرى، لأن الطلب في هذا السوق ناتج عن إلزامية قانونية بالدرجة الأولى بغض النظر عن الحاجة الاقتصادية لإثبات مصداقية وشرعية المعلومات المفصح عنها من طرف الشركات، أي أن كل من يطلب خدمات مدقق الحسابات في الجزائر هو في الأساس ملزم بنص قانوني ذلك وليس مخير، بحيث ألزم المشرع الجزائري في أكثر من نص تشريعي مختلف الشركات والهيئات الأخرى على تعيين مدقق حسابات أو أكثر، وإلا وضعت نفسها تحت طائلة القانون وأقرت ضدها عقوبات مختلفة.

[1]-**المرسل**، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، *sid.mohamed@hotmail.fr*
[2]-مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، *a.bourkaib-mohamed@univ-dbkm.dz*

إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق، فإن التساؤل الجوهري لدراستنا كما يلي: **ما هي خصائص سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر من حيث الطلب والعرض والأتعاب؟**

الأسئلة الفرعية:

و تتفرع هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي شروط عرض مدققي الحسابات لخدماتهم؟
- هل الطلب على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر نابع من فهم الشركات لأهميته، أو أن الطلب ناتج عن الإلزامية القانونية فقط؟
- هل يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيتين التاليتين:

- طلب خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر ناتج عن الإلزامية القانونية أكثر من كونه طلب اقتصادي حقيقي؛
- يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لتقديم صورة مفصلة حول سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر من حيث الطلب والعرض، وكذا توضيح ما يميز سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر عن باقي الخدمات أو المهن الأخرى نظرا للطبيعة الإلزامية لتدقيق الحسابات في التشريع الجزائري.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها دراسة تقييمة لسوق خدمات التدقيق في الجزائر، وباعتبار أن تدقيق الحسابات من المواضيع الجديرة بالدراسة والتمحيص، فإن دراسة سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر من حيث الطلب، العرض، تسويق الخدمات والأتعاب مهم ومفيد للعديد من الجهات أهمها المجتمع الأكاديمي، المجتمع العملي، المشرع الجزائري.

منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ونظرا لما تستدعيه طبيعة الموضوع، تم الاستعانة بمجموعة من المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتحليل الجوانب المرتبطة بالطلب على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر، أساليب العرض المعتمدة، وقواعد تسويق خدمات التدقيق والأتعاب، وتم استعمال أسلوب الاستبيان لمسح آراء عينة من مدققي الحسابات في الجزائر.

I- الإطار النظري للدراسة:

I-1- إلزامية الطلب على خدمات تدقيق الحسابات

تختلف خصائص سوق خدمات تدقيق الحسابات عن مختلف الأسواق الأخرى، لأن الطلب في هذا السوق ناتج عن إلزامية قانونية، بحيث ألزم المشرع الجزائري في أكثر من نص تشريعي مختلف الشركات والهيئات الأخرى على تعيين مدقق حسابات أو أكثر، وإلا وضعت نفسها تحت طائلة القانون وأقرت ضدها عقوبات مختلفة.

I-1-1- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف الشركات ذات المسئولية المحدودة

الشركات التي لا تأخذ شكل المساهمة لم يلزمها المشرع الجزائري صراحة في القانون التجاري على تعيين مدقق حسابات، ولكن وفق (القانون التجاري، 2015، صفحة 147) وخلال عرض القوائم المالية على الجمعية العامة للشركة ذات المسئولية المحدودة (SARL)، أتاح المشرع الجزائري لشركاء هذه الشركة عند الاقتضاء طلب تقرير مدقق الحسابات قبل المصادقة عليها. ولكن المشرع عاد وألزم صراحة الشركة ذات المسئولية المحدودة بتعيين مدقق حسابات واحد أو أكثر ابتداءا من سنة 2006 (قانون المالي التكميلي، 2005، صفحة 5)، كما أقر المشرع بنفس المادة من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 عقوبة لمسيري هذه الشركة في حالة لم تقم بتعيين مدقق حسابات، وتتمثل العقوبة في غرامة مالية تتراوح بين 100.000دج و1.000.000دج (قانون المالي التكميلي، 2005، صفحة 5).

أما الشركة ذات المسئولية المحدودة والشخص الوحيد (EURL) فهي الأخرى لم يلزمها المشرع الجزائري صراحة في القانون التجاري على تعيين مدقق حسابات، ولكنه أشار إلى أن الشريك الوحيد له صلاحية الجمعية العامة بحيث يصادق على القوائم المالية بعد تقرير مدقق الحسابات (القانون التجاري، 2015، صفحة 147)، إلا أن المشرع وضع شرط لهذه الإلزامية وهو أن يكون رقم الأعمال السنوي للشركة لا يقل عن عشرة ملايين دينار 10.000.000دج. وفي حالة عدم تعيين مدقق حسابات يعاقب مسير الشركة والذي هو الشريك الوحيد بعقوبة تتمثل في غرامة مالية تتراوح بين 100.000دج و1.000.000دج (قانون المالية، 2010، صفحة 16).

I-1-2- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف الشركات ذات الأسهم

بالنسبة للشركات ذات الأسهم (SPA) وشركات التوصية بالأسهم (SA) فقد ألزمها المشرع الجزائري صراحة على تعيين مدقق حسابات واحد على الأقل (القانون التجاري، 2015، صفحة 715 مكرر 4)، وفي حالة عدم التزام رئيس الشركة أو القائمون على إدارتها بالعمل على تعيين مدقق حسابات من خلال إعلام الجمعية العامة بضرورة تعيينه أو حثها على ذلك، فإنهم سيعاقبون بالحبس لمدة تتراوح ما بين ستة (6) أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح بين 20.000دج و200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط (القانون التجاري، 2015، صفحة 245).

I-1-3- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف شركات الأشخاص

بالنسبة لشركات الأشخاص لم يشر المشرع الجزائري إطلاقا لإلزامية تعيينها مدقق الحسابات أو لا، لا بشكل صريح ولا بشكل ضمني، سواء تعلق الأمر بشركة التضامن (SNC) أو بشركة التوصية البسيطة (SCS) ؛ ويمكن تبرير أو تعليل عدم إلزام المشرع الجزائري شركات الأشخاص بتعيين مدقق حسابات لطبيعتها التضامنية، فالشركاء في هذا النوع من الشركات متضامنين فيما بينهم وجمعتهم الثقة بينهم.

I-1-4- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف البنوك والمؤسسات المالية

البنوك والمؤسسات المالية في الجزائر لا تسير وفق أحكام القانون التجاري فقط، بل لديها قانون خاص بها وهو قانون النقد والقرض الذي جاء به الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 27 أوت 2003، وقد ألزم المشرع الجزائري في المادة رقم

100 كل بنك أو مؤسسة مالية وكل فرع من فروع بنك أجنبي في الجزائر على تعيين محافظين اثنين للحسابات على الأقل، وليس الاكتفاء بمدقق واحد فقط (الأمر رقم 03-11، 2003، صفحة 16).

I-1-5- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف المؤسسات العمومية

في الجزائر هناك بعض المؤسسات العمومية غير اقتصادية بشكل قطعي مثل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC)، مراكز البحث والتنمية، هيئات الضمان الاجتماعي، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، ولكنها ملزمة قانونيا بتعيين مدقق حسابات واحد على الأقل (قانون المالية، 1996، صفحة 75)، والذي أصدر بعده المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 والمتضمن كيفيات تعيين مدققي الحسابات في هذه المؤسسات العمومية، ليوضح لكل تلك الجهات السابقة كيفيات وإجراءات تعيين مدقق الحسابات من طرفها.

I-1-6- الطلب على خدمات تدقيق الحسابات من طرف الجمعيات والمنظمات

الجمعيات والمنظمات المستفيدة من إعانات عمومية من طرف الدولة أو من طرف الجماعات المحلية هي الأخرى ملزمة بتعيين مدقق حسابات (قانون المالية، 2000، صفحة 79)، والذي أتبع بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 01-351، المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، والذي وضح فيه المشرع كيفية وإجراءات تعيين الهيئات الإدارية للجمعيات والمنظمات لمدقق الحسابات وكيفية قيام هذا الأخير بمهامه على مستوى الجمعيات والمنظمات.

I-2- عرض خدمات تدقيق الحسابات

نشأت مهنة تدقيق الحسابات وتطورت نتيجة للطلب والحاجة لخدماتها بمجتمع المال والأعمال من طرف مستعملي القوائم المالية، وما زاد من أهميتها جعلها إلزامية من الناحية القانونية لعدة جهات، وفي ضوء هذا الطلب تنشط مهنة تدقيق الحسابات وتعرض خدماتها لسد الطلب على خدمة إضفاء الثقة بالقوائم المالية وما تحتويه من معلومات (السقا و أبو الخير، 2002، صفحة 432). وتقدم خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر بصفة فردية لمدقق الحسابات كشخص طبيعي من خلال مكتب لتدقيق الحسابات أو بصفة مشتركة مع ممارسين آخرين كشخص معنوي بتكوين شركات تجارية أو مدنية.

I-2-1- مكاتب تدقيق الحسابات

عرض وتقديم خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر يتم بشكل حصري من طرف ممارسين مؤهلين ومرخصين من طرف وزارة المالية، وهم الذين يملكون البطاقة المهنية لمدقق الحسابات التي تسمح لهم بمزاولة المهنة (المرسوم التنفيذي 11-30، 2011، صفحة 21)، إذ يمكن لمدقق الحسابات تقديم خدماته بصفة فردية كشخص طبيعي ولصالحه الخاص وتحت مسئوليته بفتح مكتب يستوفي الشروط التي حددها المشرع من مساحة كافية وتجهيزات مادية وغير مادية لازمة (الرسوم التنفيذي 11-31، 2011، الصفحات 22-23). ومن شروط ممارسة المهنة ألا يجوز لمدقق حسابات واحد فتح أكثر من مكتب لتدقيق الحسابات بصفة فردية كشخص طبيعي، على أن يقدم خدماته عبر كامل الإقليم الوطني سواء من خلال التنقل عبر الولايات أو من خلال فتح فروع لمكتبه في مناطق مختلفة بعد الحصول على ترخيص من وزير المالية (القانون 10-01، 2010، صفحة 6).

I-2-2- شركات تدقيق الحسابات

مثل ما هو ممكن لمدققي الحسابات في الجزائر بتقديم خدماتهم بصفتهم الفردية كأشخاص طبيعيين، يمكنهم كذلك ممارسة مهامهم وتقديم خدماتهم بشكل مشترك فيما بعضهم البعض في شكل شركة أو تجمع (القانون 10-01، 2010، صفحة 6).

I-2-2-1- شركات تدقيق الحسابات في شكل شركات تجارية

لكي تؤهل شركات تجارية ويرخص لها بتقديم خدمات تدقيق الحسابات فيجب أن تكون شركات تدقيق حسابات (شركات محافظة الحسابات) أو شركات الخبرة المحاسبية، في شكل شركات ذات أسهم (SPA) أو شركات ذات مسئولية محدودة (SARL) فقط، ولا يمكن تكوينها وفق أشكال الشركات التجارية الأخرى.

ولإنشاء هذه الشركات ألزم المشرع الجزائري الراغبين في ذلك باستيفاء بعض الشروط الذي حددها في المواد من 47 إلى 58 من القانون 10-01، إذ اشترط بأن يكون ثلثي (3/2) شركاء شركة تدقيق الحسابات أو شركة الخبرة المحاسبية مسجلين في جدول مدققي الحسابات لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول الخبراء المحاسبين لدى المصف الوطني لخبراء المحاسبة على التوالي، الذي يصدرهما سنويا المجلس الوطني للمحاسبة، بحيث يجب أن يكون كل شريك مسجل بالجدول بصفة فردية كمدقق حسابات أو كخبير محاسبة، كما يجب أن تكون مساهمتهم برأسمال الشركة على أقل ثلثي (3/2) الحصص أو المساهمات؛ أما بالنسبة للثلث الشريك المتبقي الذي يمكن ألا يكون له صفة مدقق الحسابات أو صفة خبير محاسبة فيجب أن يكون من جنسية جزائرية وأن يكون حاملا لشهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة تدقيق الحسابات (القانون 10-01، 2010، صفحة 9).

إضافة للشروط السابقة فعلى الشركات التجارية لتدقيق الحسابات أو الخبرة المحاسبية الراغبة في تقديم خدمات تدقيق الحسابات استيفاء بعض الشروط الإضافية للحصول على الاعتماد من المجلس الوطني للمحاسبة، تتمثل فيما يلي (القانون 10-01، 2010، صفحة 9):

- أن تهدف الشركة التجارية لممارسة تدقيق الحسابات، بأن يظهر ذلك في سجلها التجاري؛
- أن تسير الشركة التجارية عن طريق ثلثي (3/2) الشركاء المسجلون في جدول المهنيين فقط، ولا يسمح للثلث (3/1) الشريك غير المسجل في جدول المهنيين بتسييرها أو المشاركة في التسيير؛
- ألا تكون الشركة التجارية تابعة بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة، حماية لاستقلالية المهنة؛
- أن لا تكون للشركة التجارية مساهمات في رأس مال شركات تجارية أو مدنية مهما كان نشاطها، إلا إذا كان نشاطها هو تقديم خدمة تدقيق الحسابات بشرط حصولها على ترخيص من المجلس الوطني للمحاسبة.

I-2-2-2- شركات تدقيق الحسابات في شكل شركات مدنية

لكي تؤهل شركات مدنية ويرخص لها بتقديم خدمات تدقيق الحسابات فيجب أن تكون شركات تدقيق حسابات (شركات محافظة الحسابات) أو شركات الخبرة المحاسبية، ويجب أن لا تضم كشركاء فيها إلا الأعضاء المسجلين في جدول مدققي الحسابات لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول الخبراء المحاسبين لدى المصف الوطني لخبراء المحاسبة على التوالي، الذي يصدرهما سنويا المجلس الوطني للمحاسبة.

P-ISSN: 2437-0916 / E-ISSN: 2437-0916/ Legal Deposit N°6970-2015

ولكن هناك استثناء قدمه المشرع لبعض الحالات، إذ يمكن أن تضم الشركة المدنية أعضاء غير مسجلين في الجدولين السابقين، بشرط أن يكونوا قانونيين أو اقتصاديين أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي، يساهم بتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، على ألا يتعدى عدد الشركاء غير المعتمدين لممارسة مهنة تدقيق الحسابات وغير مسجلين في الجدول ربع (4/1) عدد الشركاء الكلي للشركة المدنية ومن جنسية جزائرية، كما لا يسمح للربع (4/1) الشريك غير المسجل في جدول المهنيين بتسييرها أو المشاركة في التسيير.

I-3- تسويق خدمات مدقق الحسابات والإشهار لها

تسويق خدمات تدقيق الحسابات هو متطلبات تنظيم النشاطات وتصميم البرامج وتوفير الجودة الملائمة لخدمة إضفاء الثقة بالقوائم المالية، من أجل المحافظة على الزبائن الحاليين لأي مكتب أو شركة لتدقيق الحسابات، بالإضافة لاستعمال إستراتيجية لتسويق ما يقدمه مدقق الحسابات من خدمات ذات جودة وفقا للمعايير المهنية المعتمدة وباعتماد أساليب حديثة كالتدقيق الالكتروني لجذب زبائن جدد واقتناص فرص إضافية متاحة بالسوق (شاكر، 2011، صفحة 57).

وفي هذا الصدد، يجد مدقق الحسابات نفسه مطالب بتحقيق التوازن بين حاجته لتسويق خدماته وإعطاء صورة حسنة عن مؤهلاته من جهة، وبين ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة من جهة أخرى؛ فدليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يعتبر استعمال أي شكل من أشكال التسويق تهديدا للالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة وخاصة الاستقلالية المعنوية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 36).

تاريخيا كان التسويق لخدمات تدقيق الحسابات من طرف مدقق الحسابات ممنوعا بشكل مطلق، كما كان يعتبر تصرف غير أخلاقي مهنيا، على غرار ما كان عليه الحال بالولايات المتحدة الأمريكية التي بقي فيها هذا المنع سائر المفعول من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) لغاية سنة 1989 حينما فتح المجال باستعمال أشكال التسويق والإشهار، ولكن مع تقييد ومنع أشكال معينة منه كتمجيد الذات من طرف مدقق الحسابات أو مقارنة خدماته مع خدمات الغير من زملائه المهنيين (شاكر، 2011، صفحة 61).

ولكن بعدها وبموجب اتفاق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مع لجنة التجارة الفدرالية الأمريكية (FTC) سمح سنة 1991 لمدققي الحسابات باستعمال كل أشكال التسويق والإشهار ورفع التقييد السابق بشكل كلي بشرط أن يكون الإشهار غير كاذب وغير مضلل (شاكر، 2011، صفحة 61).

في الجزائر لم يعتمد المشرع نفس التوجه السابق بفتح المجال لمدققي الحسابات بتسويق خدماتهم والإشهار لها، بل اعتمد توجه معاكس تماما قائم على التقييد ؛ فبالنسبة لمحاولة مدقق الحسابات الحفاظ على زبائنه الحاليين لأكبر فترة ممكنة فهي مقيدة باعتبار أن المشرع قد حدد عهدة التعاقد مع الزبائن بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط (القانون 10-01، 2010، صفحة 7)، أما بالنسبة للبحث على زبائن جدد عن طريق الإشهار أو السعي لدى الزبون لعرض خدماته سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فقد منع المشرع ذلك في المادة رقم 70 من القانون 10-01، كما منع كل أشكال البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب، منح التعويضات أو تقديم أي امتيازات أخرى (القانون 10-01، 2010، صفحة 11).

ولم يقتصر التقييد على تسويق خدمات تدقيق الحسابات والإشهار لها فيما تم شرحه أعلاه فقط، بل وسعه المشرع الجزائري ليشمل حتى كيفيات التعريف بمحل مدقق الحسابات، إذ شدد على أن طريقة التعريف يجب أن تكون عن طريق

لافتة تعلق في المدخل الرئيسي للمكتب فقط ولا يجوز نشر إشهار مماثل لمكتب أو شركة تدقيق الحسابات في مكان آخر، كما شدد على خصائص هذه اللافتة التي يجب ألا تتجاوز أبعادها 20سم X 25سم، ولا تحتوي إلا على المعلومات الرئيسية وهي: اسم ولقب مدقق الحسابات، عنوان المكتب، أرقام الهواتف والصنف المهني (مدقق حسابات) (القرار رقم 07، 2013، صفحة 16)، وفي الشكل الموالي سنقدم مثال توضيحي يحاكي شروط اللافتات التعريفية :

ولكن من جهة أخرى، أجاز المشرع إمكانية الإشهار للمؤهلات المهنية والموارد التقنية لمدقق الحسابات، ضمن نطاق ضيق جدا، وهذا من خلال العروض التي يقدمها مدقق الحسابات بعد طرح الشركات أو الهيئات دفتر الشروط الخاص بها للبحث عن مدقق حسابات كما يفرض عليها القانون (المرسوم التنفيذي 11-32، 2011، صفحة 24).

I-4- كيفيات تحديد وتسديد أتعاب مدقق الحسابات

أتعاب مدقق الحسابات هي المقابل المالي الذي يتقاضاه مقابل خدمات إبداء الرأي التي يقدمها للشركة أو الجهة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية، وتكون محددة ومعروفة في بداية مهمته، كما تكون صافية ومستقلة عن التعويضات. فالتعويضات لا يمكن تحديدها في بداية المهمة ولا يمكن الجزم بوجودها مسبقا خلال مهمة التدقيق، لأنها عبارة عن المقابل المالي التي تقدمه الشركة لمدقق الحسابات تعويضا له على المصاريف التي تحملها خلال أداء مهامه المرتبطة بالشركة.

I-4-1- تحديد أتعاب مدقق الحسابات

ينص القانون 10-01 في المادة رقم 37 منه، على أن الجمعية العامة بالنسبة للشركات الاقتصادية أو الهيئات المكلفة بالمداولات بالنسبة للجمعيات والمنظمات هي من تحدد أتعاب مدقق الحسابات في بداية مهمته. بحيث لا يجب احتساب هذه الأتعاب على أساس النتائج المالية والأرباح المحققة من طرف الشركة أو الهيئة المعنية، وهذا حفاظا على استقلالية مدقق الحسابات (القانون 10-01، 2010، صفحة 8).

المادة السابقة الذكر من القانون 10-01 لم تكن واضح كفاية، لأن المقصود منها هو أن الجمعية العامة أو الهيئات المكلفة بالمداولات توافق على الأتعاب التي اقترحها مدقق الحسابات في عرضه المالي كما سبق وأن أشرنا إليه، وليست هي من تحدد قيمتها. إذ أنه يقوم بتقديم عرضه المالي المتضمن مبلغ أتعابه خارج الرسم على القيمة المضافة لفترة عهدته ككل وليس كل سنة بشكل مستقل (المرسوم التنفيذي 11-32، 2011، صفحة 24)، مع توضيح أتعاب كل سنة من السنوات الثلاثة واحتمال أن تكون الأتعاب غير ثابتة وغير متساوية بين السنوات الثلاث المكونة لعهدته.

شرط آخر نصت عليه المادة رقم 37 من القانون 10-01 في ما يخص أتعاب مدقق الحسابات، وهو عدم قانونية استلامه لأي أجرة إضافية أو امتيازات أخرى مهما كان شكلها (مالية أو مادية)، باستثناء الأتعاب والتعويضات (القانون 10-01، 2010، صفحة 8). على أن تكون قاعدة حساب هذه التعويضات وكيفية دفعها موضحة سلفا من قبل مدقق الحسابات في العقد المبرم بينه وبين الشركة أو الجهة محل التدقيق، كأن يضطر للاستعانة بخبير في مجال معين ليس له دراية كافية به مثل: الخبير العقاري، خبير تكنولوجيا المعلومات، خبير قانوني وغيرهم.

يمكن لمدقق الحسابات مراجعة أتعابه بعد الشروع في مهمته في حالة لاحظ وجود حدث معين قد يؤثر على أتعابه بشكل معتبر، وهذا بشرط أن يكون قد وضع هذا الشرط في العقد المبرم بينه وبين الجهة محل التدقيق وفق ما نصت عليه الفقرة رقم 9 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الموسوم بـ (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق).

I-4-2- تسديد أتعاب مدقق الحسابات

لم تحدد النصوص التشريعية ولا المعايير الجزائرية للتدقيق طريقة تسديد أتعاب مدقق الحسابات وآجالها، وتركتها مفتوحة يمكن التفاوض عليها بين مدقق الحسابات والجهة المتعاقد معها بحسب ما أشار إليه نموذج رسالة المهمة الملحق بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الموسوم بـ (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق). ولكن المعمول به في الواقع الجزائري أن تسديد الأتعاب يكون بعد انعقاد الجمعية العامة العادية للشركة أو الجهة المدققة من أجل المصادقة على القوائم المالية، وهذا بعد أن يقوم هذا الأخير بتقديم فاتورة أو مذكرة أتعاب لها.

ولكن ليس بالضرورة أن تسدد أتعاب مدقق الحسابات بالكامل بعد نهاية الدورة المالية محل عملية التدقيق وبعد انعقاد الجمعية العامة، إذ يمكن لمدقق الحسابات الاتفاق مع الشركة أو الجهة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية على استلام تسبيقات أو دفعات من أتعابه خلال فترة أدائه لمهمته وليس بعد انتهائها، بشرط أن يكون ذلك محدد في رسالة المهمة (رسالة قبول العهدة)، أما من حيث طريقة التسديد، فيمكن أن تكون بكل أدوات الدفع المعروفة (نقدا، شيك، تحويل بنكي، دفع إلكتروني وغيرها).

II- الجانب الميداني للدراسة:

قصد الوصول إلى إسقاط للجانب النظري المدروس، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، سنقوم بدراسة مسحية لتقييم سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر.

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية، استعملنا أسلوب المسح عن طريق استمارة استبيان، حيث حاولنا الحصول على آراء عينة من مدققي الحسابات في الجزائر، والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة وتحليل سوق تدقيق الحسابات في الجزائر.

II-1- الإطار المنهجي للدراسة

سيتم توضيح منهجية الدراسة المتبعة من حيث الأسلوب ومجتمع الدراسة، وتحديد العينة وطرق جمع البيانات، والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

II-1-1- منهج وحدود الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، وسوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل.

كما تتمثل حدود هذه الدراسية في ما يلي:

- ✓ الحدود المكانية: موضوع الدراسة متعلق بالجزائر من حيث الحيز الجغرافي؛
- ✓ الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها: من 06 فيفري 2021 إلى 19 أوت 2021؛
- ✓ الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بموضوع تدقيق الحسابات القانوني بغض النظر عن الأنواع الأخرى.

II-1-2- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات (محافظي الحسابات)، حيث أن عدد مفردات المجتمع محددة بموجب القرار رقم 165 الصادر عن وزارة المالية، والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2021، حيث تحصي الجداول المرفقة بالقرار 2745 محافظ حسابات في الجزائر لسنة 2021.

ونظرا لصعوبة المسح الشامل لجميع المهنيين (مجتمع الدراسة)، فقد تم اعتماد أسلوب العينة باعتبارها جزء من مجتمع الدراسة يختارها الباحث بأساليب مختلفة وبطريقة تمثل المجتمع الأصلي وتحقق أغراض البحث وتغني الباحث عن مشقات دراسة المجتمع الأصلي؛ حيث تم تحديد عينة ميسرة للدراسة (100 مفردة) وزع عليها الاستبيان (عينة من ولايات وسط البلاد: المدية، البليدة، تيبازة، عين الدفلى)، تم استرداد 68 استبيان صالح للتحليل، وروعي في اختيار عينة الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على سوق خدمات التدقيق في الجزائر.

II-1-3- بناء أداة الدراسة

تضمنت استمارة الاستبيان 17 سؤالا موزعا على قسمين، قسم متعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، وقسم ثاني يعالج إشكالية الدراسة ويتضمن محورين.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال؛ حيث يُستعمل المتوسط الحسابي لكل سؤال لمعرفة الاتجاه العامة لأفراد العينة.

II-1-4- اختبار ثبات وصدق الاستبيان: من أجل اختبار ثبات الاستبيان، استخدمنا المؤشر الإحصائي (ألفا كرومباك alpha cronbach)، ويمكن أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفا؛ ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (01): توزيع معامل ألفا كرومباك

عناصر الاستبيان	معامل ألفاكرومباك	جذر معامل ألفا كرومباك
المحور 2: العرض والطلب في سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر	0.823	0.91
المحور 3: تسويق تدقيق خدمات تدقيق الحسابات وأتعاب المدقق	0.784	0.88
جميع المحاور	0.803	0.89

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

II-2- عرض وتحليل نتائج الدراسة

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية، قمنا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة، بالإضافة إلى دراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة، كما يلي:

II-2-1- الخصائص العامة لعينة الدراسة

تفيد دراسة خصائص العينة في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المحصل عليها من خلال التأكد من كفاءة أفراد عينة الدراسة وقدرتهم على تقديم إجابات موضوعية، وكانت الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (02): توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات العامة للدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرارات	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	**60**	**% 88**
	أنثى	**8**	**% 12**
المؤهل العلمي	شهادة مهنية	**14**	**% 20.5**
	ليسانس / ماستر	**37**	**% 54.5**
	ماجستير / دكتوراه	**17**	**% 25**
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	**13**	**% 19**
	من 10 إلى 20 سنة	**28**	**% 41**
	أكثر من 20 سنة	**27**	**% 40**

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع المتغيرات على عينة الدراسة، فمن حيث الجنس بلغت نسبة الذكور 88 % والإناث 12 % وهذا طبيعي باعتبار أن أغلبية مهنيي التدقيق من الذكور؛ أما من حيث العمر فإن 41 % من عينة الدراسة من 40 إلى 50 سنة و 22 % لكل من الفئة أكثر من 50 سنة والفئة من 30 إلى 40 سنة؛ ومن حيث المؤهل العلمي لعينة الدراسة فإن 54.5 % حاملون لشهادة ليسانس أو ماستر و 25 % حاملون لشهادات جامعية عليا، وهو ما يؤكد اختيار العينة بطريقة سليمة؛ أما في ما يتعلق بالخبرة المهنية 41 % من أفراد العينة خبرتهم من 10 إلى 20 سنة و 40 % خبرتهم أكثر من 20 سنة وهو ما يجعل من آرائهم مفيدة للتحليل.

II-2-2- تحليل نتائج الاستبيان

من أجل حوصلة النتائج، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم تحديد الاتجاه العام للعينة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت لكل سؤال.

P-ISSN: 2437-0916 / E-ISSN: 2437-0916/ Legal Deposit N°6970-2015

II-2-2-1- النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

نوجزها في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثاني

العبـارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
يوجد طلب اقتصادي على خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر بعيدا عن الإلزامية القانونية لها	4.36	0.93	غير موافق بشدة
اقتراح مراقبة الأموال العمومية للمؤسسات العمومية من طرف مدقق الحسابات عوضا عن المراقب المالي	3.87	0.94	غير موافق
السماح لمدقق الحسابات بتقديم خدمات إضافية للشركة محل التدقيق دون المساس باستقلالية المهنة	2.51	0.68	موافق
السماح لمدققي الحسابات بتقديم خدماتهم دون وجود مكتب (مقر فيزيائي)، كوجود عنوان الكتروني مثلا	1.72	1.06	موافق بشدة
الشروط المتعلقة بمكتب مدقق الحسابات من حيث المساحة والتجهيزات صعبة	2.02	0.52	موافق
خطوات الحصول على اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر معقدة وتحتاج إلى زمن طويل	1.98	0.66	موافق
تبعية الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لوزارة المالية تضعف استقلالية المهنة	1.62	0.73	موافق بشدة

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من خلال الجدول السابق فإن أفراد عينة الدراسة يتفقون على ما يلي:

- الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر ناتج عن الإلزامية القانونية؛
- الاستفادة من الكفاءة والخبرة المهنية لمدقق الحسابات من خلال تقديم بعض النصائح والإرشادات للشركة محل التدقيق؛
- ضرورة تطوير خدمة تدقيق الحسابات والتماشي مع التكنولوجيا عن طريق الترخيص لإمكانية تقديم مدقق الحسابات لخدماته دون وجود مكتب خاص به؛
- ضرورة تسهيل الشروط المتعلقة بمكتب مدقق الحسابات من حيث المساحة والتجهيزات؛
- ضرورة تبسيط خطوات الحصول على اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر؛
- رفع استقلالية المهنة من خلال هيئات مشرفة مستقلة عن الوزارة الوصية.

P-ISSN: 2437-0916 / E-ISSN: 2437-0916/ Legal Deposit N°6970-2015

II-2-2-2- النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

نوجزها في الجدول الموالي

جدول رقم (04): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثالث

العبـارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
تمديد عهدة مدقق الحسابات لأكثر من ثلاث سنوات أو فتح العهدات يزيد من جودة خدمة تدقيق الحسابات	4.37	0.65	غير موافق بشدة
ضرورة السماح لمدققي الحسابات بالإشهار حول خدماتهم حتى تزيد تنافسية وكفاءة المهنيين	2.23	0.50	موافق
شروط اللافتة التعريفية لمكتب مدقق الحسابات مجحفة ولا تسمح له بالإشهار المناسب لعمله	2.43	1.08	موافق
من الأفضل حساب أتعاب مدققي الحسابات على أساس الأرباح كنوع من التحفيز	2.11	0.73	موافق
ضرورة السماح للشركات محل التدقيق بتقديم امتيازات مالية لمدققي الحسابات كتثمين لمهارتهم وبذلهم العناية المهنية المناسبة لتحفيزهم	3.53	0.80	غير موافق
يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدماتهم كما تنص عليه القوانين	4.23	0.67	غير موافق بشدة
رفع القيود القانونية على مهنة تدقيق الحسابات وجعلها تخضع لمنطق العرض والطلب	3.68	0.83	غير موافق

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من خلال الجدول السابق فإن أفراد عينة الدراسة يتفقون على ما يلي:

- تحديد عهدات مدقق الحسابات مناسب ويضمن الاستقلالية؛
- تدقيق الحسابات كغيره من الخدمات المقدمة يحتاج إلى إشهار وترويج؛
- إعادة النظر في شروط اللافتة التعريفية لمكتب مدقق الحسابات حتى تسمح له بالإشهار المناسب لعمله؛
- حساب أتعاب مدققي الحسابات على أساس الأرباح كنوع من التحفيز يزيد من التنافسية والكفاءة؛
- السماح للشركات محل التدقيق بتقديم امتيازات مالية لمدققي الحسابات يتنافى مع الاستقلالية؛
- لا يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدماتهم كما تنص عليه القوانين؛
- سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر هو سوق متميز عن الخدمات الأخرى، فمن الطبيعي ضبطه بقوانين وتشريعات.

II-3- اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان

بعد القيام بالتحليل الوصفي لنتائج الدراسة الميدانية، وإظهار الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة حول أسئلة كل محور، سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام اختبار T للعينة البسيطة one sample T test عند مستوى دلالة (α) sig 05 %؛ كما سندرس امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وذلك من خلال قياس تباين إجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي حول كل فرضية باستخدام اختبار ONE-WAY ANOVA عند مستوى دلالة (α) sig 05 %.

II-3-1- اختبار الفرضية الأولى

تم افتراض أن " عرض وتقديم خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر يتم بشكل حصري من طرف ممارسين مؤهلين ومرخصين من طرف وزارة المالية "؛ ومن خلال الجانب النظري للدراسة توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أن تدقيق الحسابات في الجزائر هو مهنة مضبوطة بقوانين وتشريعات (تم ذكرها)، تنظمها هيئات مشرفة تابعة لوزارة المالية، ولا يسمح لأي شخص أو كيان بممارسة المهنة إلا بترخيص من هذه الهيئات.

II-3-2- اختبار الفرضية الثانية

تم افتراض أن " الطلب في سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر ناتج عن الإلزامية القانونية "، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

II-3-2-1- اختبار الفرضية: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة (α) sig 05 % كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية:** الطلب في سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر ناتج عن الإلزامية القانونية؛
- ✓ **الفرضية البديلة:** الطلب في سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر غير ناتج عن الإلزامية القانونية.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (05): اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الثانية

	درجة T	مستوى الحرية	مستوى الدلالة Sig (α)	المتوسط الحسابي
الطلب على خدمات تدقيق الحسابات	2.435 -	68	0.16	4.36

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T، حيث نلاحظ أن متوسط درجة الموافقة على العبارة بلغت 4.36 وهي أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وبلغت قيمة t 2.435 - بمستوى 16 % وهو أكبر من 05 %، وعليه يتم قبول الفرضية العدمية " الطلب في سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر ناتج عن الإلزامية القانونية " ورفض الفرضية البديلة.

II-3-2-2- اختبار التباين: لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين مختلف فئات المؤهل العلمي، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة (α) sig 05 % كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بإلزامية الطلب على خدمات تدقيق الحسابات ؛

الفرضية البديلة: لا يوجد تباين بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بإلزامية الطلب على خدمات تدقيق الحسابات.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (06): اختبار ANOVA لدرجة تباين إلزامية الطلب على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.688	2	,740	,831	,506
Within Groups	58.744	66	,890		
Total	59.432	68			

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من الجدول السابق نجد أن قيمة sig (α) بلغت 50.6 % وهي أكبر من 05 %، كما بلغت قيمة F 0.831، وعليه نجد أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بإلزامية الطلب على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر.

II-3-3- اختبار الفرضية الثالثة

تم افتراض أنه " يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

II-3-3-1- اختبار الفرضية: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة sig (α) 05 % كما يلي:

الفرضية العدمية: يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات؛

الفرضية البديلة: لا يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (07): اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الثالثة

	درجة T	مستوى الحرية	مستوى الدلالة Sig (α)	المتوسط الحسابي
درجة التزام مدققي الحسابات بضوابط السوق	31.331-	68	0.000	4.23

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

P-ISSN: 2437-0916 / E-ISSN: 2437-0916/ Legal Deposit N°6970-2015

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T متوسط درجة التزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات، حيث نلاحظ أن متوسط درجة الالتزام بلغت 4.23 وهي أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ 03 حسب مقياس ليكارت الخماسي، وبلغت قيمة t 31.331 – بمستوى 00 % وهو أقل من 05 %، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة " لا يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات ".

II-3-3-2- اختبار التباين: لاختبار امكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين مختلف فئات المؤهل العلمي، نقوم بإجراء اختبار ANOVA عند مستوى دلالة (α) sig 05 % كما يلي:

الفرضية العدمية: يوجد تباين بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بالتزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات؛

الفرضية البديلة: يوجد تباين بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بالتزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (08): اختبار ANOVA لدرجة تباين التزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.189	2	1,280	2,655	,033
Within Groups	31.810	66	,482		
Total	33.001	68			

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من الجدول السابق نجد أن قيمة (α) sig بلغت 3.3 % وهي أقل من 05 %، كما بلغت قيمة F 2.655، وعليه نجد أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات المؤهل العلمي في ما يتعلق بالتزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات.

ولتحديد مصدر التباين بين الإجابات، يمكن إجراء اختبار بعدي لتحديد المؤهلات العلمية التي تختلف عن الأخرى، ويسمى هذا الاختبار POST HOC (دودين، 2013، صفحة 83)، حيث تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (09): اختبار POST HOC لدرجة تباين التزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات

(I) y2	(J) y2	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
x1	x2	-,157	,127	1,000	-,52	,20
	x3	,301	,137	,289	-,09	,69
x2	x1	,157	,127	1,000	-,20	,52
	x3	**,458***	,160	,046	,00	,91
x3	x1	-,301	,137	,289	-,69	,09
	x2	**-,458***	,160	,046	-,91	,00

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

المصدر: مخرجات برنامج spss مع إعادة التنظيم

من الجدول السابق نلاحظ أن الاختلاف في الإجابة حول درجة التزام مدققي الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدمات تدقيق الحسابات كما تنص عليه القوانين والتشريعات، متحور حول الاختيارين الثاني والثالث، أي فئة (ليسانس/ماستر) وفئة (ماجستير/دكتوراه) ضمن اختيارات المؤهل العلمي، وهذا يعود إلى الاختلاف بين ذوي المستوى الجامعي (تدرج) ومستوى الدراسات العليا في فهم التشريعات وظروف تطبيقها أثناء تقديم مدقق الحسابات لخدماته، فأصحاب الشهادات العليا قد يرون التزام المهنيين نسبي في تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة –في نظرنا–.

خاتمة

من خلال دراسة سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر، من خلال توضيح الطلب والعرض في الجانب النظري إستقصاء آراء عينة من المهنيين في الجانب التطبيقي توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

1. نتائج الدراسة

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في الجزائر مرتبط بإلزاميته القانونية أكثر من كونه طلب اقتصادي حقيقي؛
- تحديد عهدات مدقق الحسابات مناسب ويضمن استقلاليته؛
- تدقيق الحسابات كغيره من الخدمات المقدمة يحتاج إلى إشهار وترويج؛
- حساب أتعاب مدققي الحسابات على أساس الأرباح كنوع من التحفيز يزيد من التنافسية والكفاءة؛
- السماح للشركات محل التدقيق بتقديم امتيازات مالية لمدققي الحسابات يتنافى مع الاستقلالية؛
- لا يلتزم مدققو الحسابات في الجزائر بضوابط سوق خدماتهم كما تنص عليه القوانين؛
- سوق خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر هو سوق متميز عن الخدمات الأخرى، فمن الطبيعي ضبطه بقوانين وتشريعات.

2. توصيات الدراسة

خلصنا من دراستنا هذه إلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات أهمها:

- الاستفادة من الكفاءة والخبرة المهنية لمدقق الحسابات من خلال تقديم بعض النصائح والإرشادات للشركة محل التدقيق؛
- ضرورة تطوير خدمة تدقيق الحسابات والتماشي مع التكنولوجيا عن طريق الترخيص لإمكانية تقديم مدقق الحسابات لخدماته دون وجود مكتب خاص به؛
- ضرورة تسهيل الشروط المتعلقة بمكتب مدقق الحسابات من حيث المساحة والتجهيزات؛
- ضرورة تبسيط خطوات الحصول على اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر؛
- إعادة النظر في شروط اللافتة التعريفية لمكتب مدقق الحسابات حتى تسمح له بالإشهار المناسب لعمله؛
- رفع استقلالية المهنة من خلال هيئات مشرفة مستقلة عن الوزارة الوصية.

قائمة المراجع

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). *دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين*. (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين). الأردن.

2. السيد أحمد السقا، ومدثر طه أبو الخير. (2002). *مشاكل معاصرة في المراجعة*. بدون مكان نشر.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. *القانون التجاري*. (2015).

4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. المرسوم التنفيذي رقم 11-30. (27 جانفي، 2011). تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. المرسوم التنفيذي 11-31. (27 جانفي، 2011). *الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجريدة الرسمية رقم 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. المرسوم التنفيذي 11-32. (27 جانفي، 2011). *تعيين محافظ الحسابات*. الجريدة الرسمية رقم 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. قانون المالية لسنة 1996. (30 ديسمبر، 1995). الجريدة الرسمية رقم 82، الصادرة في 31 ديسمبر 1995.

8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. قانون المالية التكميلي لسنة 2005. (25 جويلية، 2005). الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة في 26 جويلية 2005.

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. قانون المالية لسنة 2010. (30 ديسمبر، 2009). الجريدة الرسمية رقم 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2010.

10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. القانون 10-01. (29 جوان، 2010). *مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. الأمر رقم 03-11. (26 أوت 2003). *قانون النقد والقرض*. الجريدة الرسمية رقم 52، الصادرة في 27 أوت 2003.

12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. *قانون المالية لسنة 2000*. (1999.12.23). الجريدة الرسمية رقم 92، الصادرة في 25 ديسمبر 1999.

13. وزارة المالية الجزائرية. *القرار رقم 07*. (2013.03.23). شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 48، الصادرة في 29 أكتوبر 2013.

14. حمزة محمود دودين. (2013). التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام spss. عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع.

15. عبد الكريم شاكر. (2011). عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق – دراسة تحليلية لتفضيلات الزبائن والمهنيين. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، *16* (06).