Route Educational & Social Science Journal

Volume 6(5); May 2019

Artical History

Received/ Geliş	Accepted/ Kabul	Available Online/yayınlanma
16.04. 2019	05.05.2019	15.05.2019

THE IMPACT OF AUDITING STANDARDS IN ALGERIA ON THE PROFESSION OF THE GOVERNOR OF ACCOUNTS

تأثير معايير التدقيق في الجزائر على مهنة محافظ الحسابات

مقرامنت عبدالقادر، طالب دكتوراه،كلية علوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر.

Faculty of PhD student, MAGRAMENT Abdelkader, Economic and Commercial Sciences, Management Sciences Jialali Lybes Sidi Bel Abbes, Algeria University of

د. ضيافي نوال، استاذة محاضرة "أ"، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر.

Faculty of Economic Dr. DIAFI Nawel, lector Professor A , and Commercial Sciences, Management Sciences University Jialali Lybes Sidi Bel Abbes, Algeria of

الملخص

من أكبر العقبات التي تواجه الجزائر من أجل انضمامها إلى منظمة التجارة الدولية هو التفاوت بين التقارير المالية في الجزائر و العالم، لهذا وجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات لتقليص فجوات الاختلاف، وكبداية أصلحت المنظومة المحاسبية من خلال تبنيها النظام المالي والمحاسبي سنة 2010 وأصدرت القانون 10-01 المنظم لمهمة محافظ الحسابات، كما تبنت المعايير الدولية للتدقيق(ISA) من

خلال إصدارها لعدة مراسيم تشمل 16 معيار للتدقيق (NAA) ، ونهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على محتوى معايير التدقيق الجزائرية وكيف أثرت في مهنة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، محافظ الحسابات، التدقيق.

Abstract

One of the biggest obstacles facing Algeria to join the WTO is the discrepancy between the financial reports in Algeria and the world. Therefore, the country must undertake a series of reforms to reduce the gaps in the differences. As a first step, the accounting system was reformed by adopting the financial and accounting system in 2010, And also adopted the ISA by issuing a number of decrees covering 16 standards of auditing (NAA). The aim of this study is to identify the content of Algerian auditing standards and how they have affected the audit profession.

Keywords: Algerian Auditing Standards, Governor of Accounts, Auditing.

المدخل:

مر اقتصاد الجزائر بعدة تطورات، بداية بالتوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية و التسيير المركزي، إلى الانفتاح على العالم الخارجي وتبني اقتصاد السوق، مما أدى بدوره الى عدة إصلاحات كخصخصة المؤسسات واعادة هيكلتها واصدار القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية وقانون النقد والقرض، كل ذلك ساهم في زيادة الحاجة الى مهنة محافظ الحسابات، مما انعكس بشكل ايجابي على تطورها من مرحلة لأخرى لمواكبة هاته المستجدات، في ظل هذه الاصلاحات سنت الجزائر مجموع من القوانين والتشريعات تتوافق والبيئة الاقتصادية، ومن بين هذه القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد القوانين المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات والعمل المحاسبي، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة معايير محلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي.

الإشكالية:

المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، والتي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، تبنتها العديد من الدول من اجل تسهيل عمل المدققين و تعميم الاستفادة من تقاريرهم، والرفع من جودة اعمالهم، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية:

❖ **هل يوجد أثر لمعايير التدقيق الجزائرية على مهنة التدقيق؟**

ويتفرع السؤال الرأسي الى أسئلة فرعية التالية:

- هل يمكن تطبيق محتوى المعايير الجزائرية في ظل الظروف الراهنة؟
- هل تطبيق معايير التدقيق المحلية ساعد على الرفع من اداء ممارسي المهنة ؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** وفر القانون 10-01 الظروف الملائمة لتطبيق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق .
- **الفرضية الثانية:** تؤثر المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل ايجابي على اداء المهنيين.

للإحاطة بكل جوانب الموضوع سيتم التطرق إلى النقاط التالية:

I. **مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر**
II. **معايير التدقيق الجزائرية**
III. **دراسة ميدانية لتأثير المعايير على مهنة التدقيق**

I. مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تعتبر مهنة محافظ الحسابات حديثة النشأة في الجزائر مقارنة بباقي دول العالم ويرجع سبب ذلك لتاريخ استقلالها وانتهاجها النظام الاشتراكي أين تقل الحاجة للتدقيق القانوني الخارجي ، نظرا للملكية العامة للمؤسسات الاقتصادية وخضوعها لرقابة الدولة، وفي مايلي تلخيص أهم المراحل التي مرت بها تنظيم المهنة في الجزائر:

1.1 قبل الاستقلال :

في تلك الفترة كانت الجزائر تحت الوصاية الفرنسية في كل المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية ولهذا كانت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر خاضعة لقوانين وتشريعات الاحتلال الفرنسي.

2.1 بعد الاستقلال:

1.2.1المرحلة الأولى: منذ الاستقلال إلى غاية سنة 1988م

✓ **الفترة الممتدة من 1962 إلى 1968** : (جمعة,2010)

بعد استقلال الجزائر واجهت جميع المؤسسات الجزائري مشاكل وفراغ و صعوبة في التسيير وخاصة على مستوى التنظيم وكذا عدم وجود كفاءات ونقص كبي في التأطير، حيث بقيت مهنة محافظ الحسابات والمحاسبة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقية إفيان والقانون الأساسي.

✓ **الفترة الممتدة ما بين 1669 إلى 1988** :

تطرق المشرع الجزائري إلى محافظ الحسابات بداية من خلال إصدار الأمر رقم 69/107 المؤرخ في 1969/ 12 / 31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م في مادته 39 ، حيث يشير إلى ما يلي: " يعين وزير المكلف بالمالية و التخطيط محافظي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحت حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم ، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض محافظ حسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها " (69-107، 1969/12/31) فبدأ التنظيم الفعلي للمهنة في المؤسسات العمومية الجزائرية ، حيث تم تكريس الرقابة على الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين و حماية أملاك وحق الدولة .

وقد تم إصدار المرسوم 2 رقم 70-173 المؤرخ في16 نوفمبر 1970م (70-173، 16 نوفمبر 1970م) لتحديد واجبات ومهام وكيفية تعيين محافظ الحسابات في المادة الأولى حيث نصت على أن محافظي الحسابات يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة والمعينون من قبل وزير

المالية، وعرفت هذه الفترة نقص في عدد محافظي الحسابات المؤهلين بحث كان يتم اختيارهم وتعيينهم من بين :

– المراقبون العامون للمالية ؛ – المراقبون الماليون ؛ – المفتشون الماليون ؛

الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية يتعن عليهم مراقبة المؤسسات العمومية بالتركيز على نقاط التالية:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس اقتصادي ومالي على التسيير؛
- متابعة مدى تطبيق الإجراءات والقواعد المسطرة في السجلات المحاسبية وكذا تغير وقيمة احتياطات المؤسسة؛
- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة وكذا المحاسبة التحليلية بالمؤسسة؛

كما صدر في هذه المرحلة القانون رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971م المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب والذي تضمن على شروط ممارسة المهنة في مادته الاولى، ووجوب توفر الامانة والموضوعية اثناء ممارسة مهنة التدقيق في مادته الثانية، اما المادة الثالثة فنصت على تكوين مجلس اعلى للمحاسبة للإشراف على المهنة تحت سلطة وزير المالية، كما اشتمل على مواد لتحديد اختصاص الخبراء المحاسبين ومكان عملهم، وتحديد الشروط الواجبة لدخول الى المهنة، بالإضافة الى مواد تضمنت تشكيل واختصاصات وكيفية تسيير المجلس الأعلى للمحاسبة (71-82، 29 ديسمبر 1971م)

ثم صدر القانون 80-05 المؤرخ في01 مارس 1980م والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة، (80-05، 01 مارس 1980م)حيث يلغي مضمونه ما سبق من القوانين السابقة فتم وضع المجلس تحت سلطة رئيس الجمهورية وتم منحه من خلال هذا القانون سلطة ذات صلاحيات قضائية وإدارية بخصوص رقابة المرافق والمؤسسات والهيئات العمومية بجميع أنواعها والجماعات المحلية، وهذا بالرجوع إلى المعايير المقررة ضمن أهداف المخطط المحاسبي الوطني و أيضا بالمقارنة مع المعايير الأخرى للتسيير المحددة على المستوى الوطني أو الدولي و يبدي أي اقتراح أو توجيه من شأنه أن يحسن التسيير المالي أو المحاسبي لأموال الدولة.

والملاحظ في هذا القانون عدم التطرق لما يخص تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فلم يحدد كيفية تعيين محافظ الحسابات وكذا حقوقه وواجباته ولا حتى مهامه الأساسية.

الا انه تم الاشارة الى ذلك من خلال المادة رقم " 196" من قانون المالية الصادر سنة 1985م حيث نصها يشير إلى أنه يتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة

حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم يتم توضيح كيفية تطبيق هذه المادة ولهذا لم يتم احراز تقدم كبير في هذه الفترة لهذه المهنة.

يتبين من خلال ما سبق ذكره ان هذه المرحلة تميزت بعدم وجود منهج واضح لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وبمسايرة الواقع الاقتصادي في الجزائر المعتمد كليا على الخزينة العمومية التي تعتبر الثروات الباطنية للبد اهم مصادرها وتعتبر الشركات وسيلة لتوفير رفاهية للشعب وتقسيم الثروة عليه من أجل تعويضه حرمان سنوات الاستعمار، فكانت المراقبة من صلاحيات الدولة كحال الاقتصاد، هذا ما سبب بطؤ وتأخر في تطور مهنة محافظ الحسابات.

2.2.1 المرحلة الثانية: منذ 1988م إلى غاية 2010م

تعتبر هذه المرحلة مرحلة انتقالية من الاقتصاد الموجه الى الاقتصاد الحر، والتخلص من احتكار الدولة للحياة الاقتصادية، فالهزة التي ضربت أسعار البترول سنة 1986م كانت سبب جوهري في تغيير عدة مفاهيم فتغيرت معها التوجهات الاقتصادية في الجزائر، ما أثر على تسيير المؤسسات فكان لابد على مهنة محافظ الحسابات أن تتكيف مع رغبات الطالبين عليها، بما أنها خدمة مقدمة من مهني مستقل.

وتميزت بإصدار القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث تم تحرير تسيير المؤسسات العمومية فأصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري حسب المادة 03 ويمكن أن تأخذ عدة أشكال:

شركات مساهمة؛ شركات محدودة المسؤولية ؛المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تم تعزيز آليات الرقابة من خلال المواد (من 39 إلى 44) للقانون التي تشرح كيفية ممارسة الرقابة كما أشار الى امكانية اعتماد خلية تدقيق داخلي. (88-01، 12 جانفي 1988)

الحركية التي عرفها الاقتصاد في هذه الفترة دفع المشرع الى إصدار العديد من القوانين التي تنظم مهنة محافظ الحسابات

فصدر القانون رقم 90-32 فأصبحت مهام المجلس الأعلى للمحاسبة بموجبه الرقابة اللاحقة للأموال العامة في المرافق العمومية والجماعات المحلية، (90-32، 04 ديسمبر 1990)وبهذا منحت الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية استقلالية.

وبإصدار القانون رقم 91-08 الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أصبحت خاضعة لرقابة مستقلة، هذا القانون هو إرساء لمبادئ وقوانين هذه المهنة كما منحها الاستقلالية، فهو إطار متكامل ومنهج واضح للممارسة عملية التدقيق الخارجي في الجزائر، اضافة الى انه نص على انشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(91-08، 27 أفريل 1991)ثم صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بتنظيم المهنة:

- ✓ مرسوم تنفيذي رقم 92 - 20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الهدف من هذا التنظيم، حماية المصالح المعنوية و المادية للمهنيين وتمثيلهم لدى السلطات العمومية التحكيم في النزاعات و الصراعات المهنية وتحصيل الاشتراكات المهنية كما تسهر على إحترام جميع الأعضاء للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها و كذا النظام الداخلي كما تقوم بالمساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتطبيقي للأعضاء و تحضير الملتقيات المهنية و تنظيمها و الإشراف عليها و مراقبتها و كذلك المشاركة في مهام التعليم و التكوين و البحث. (20/92، 13 جانفي 1992).
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 69-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن القانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يعتبر بمثابة دستور يحكم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، حيث احتوى على القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية و واجبات المهني في علاقاته مع زملائه وحتي واجباته المتعلقة بتأطير المتربصين و حقوق المهني في ممارسة مهامه. (136/96، 17 أفريل 1996)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي تم بموجبه إنشاء مجلس وطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث و التطور و التقييس في المجال المحاسبي. (318/96، 25 سبتمبر 1996)
- ✓ وبعد ذلك صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 الذي يوضح كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات طابع تجاري وصناعي و غيرها من المؤسسات والهيئات. (431/96، 30 نوفمبر 1996)

كما صدرت عدة مراسيم و قرارات كالتي صادرت على التوالي سنة 1998م و 1999م التي تخص كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات و كذلك شروط الخبرة المهنية التي تمنح حق ممارسة المهنة، والتي تم تعديلها لاحقا بما يتكيف مع متطلبات السياسة الاقتصادية.

تعتبر هذه الفترة محطة تاريخية هامة لتطور مهنة محافظ الحسابات والمحاسبة في الجزائر، حيث منحت المهنة صبغة قانونية ومنهجية تسمح بالممارسة و التطوير، لان المهنة أصبحت حرة و مفتوحة لجميع من تتوفر فيهم شروط ممارساتها دون الرجوع إلى وزارة المالية، وبذلك تكون قد حققت مكسب ضخم و المتمثل في شرط الاستقلالية و الحياد.

3.2.1 المرحلة الثالثة ما بعد إصلاحات 2010م

أهم ما يميز هذه المرحلة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر، والانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي و المالي الصادر بموجب القانون رقم 11-07 والذي أصبح ساري المفعول منذ سنة 2010م (07/11، 26 جويلية 2007)، والذي كان له الأثر المباشر على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، فقامت الجزائر بتغيرات جذرية وإصلاح شامل للمهنة، من خلال إصدار عدة قوانين وقرارات أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد (01/10، 29 جوان 2010)، حيث يلغي صدوره كل ما يخالفه في ما سبق، يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أعاد الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتما بعد صدور القانون 91 – 08، من خلال تغيير تقسيم الهيئة المكلفة بتسيير وتنظيم الممارسين للمهنة بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة و بحيث يتولى مهام الاعتماد و التقييم المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية وضعه تحت سلطة وزير المالية، وتجدر الإشارة إلا أن القانون رقم 10-01 جاء بعديد التغييرات نذكر منها:

إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء:

لجنة تقييس الممارسات المحاسبية؛ لجنة الواجبات المهنية؛ لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء.

و إنشاء الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ المنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين.

وليتم شرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع بمجموعة من المراسيم التنفيذية وهي:

- ✓ الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 جوان 2010 المعدل و المتمم للأمر رقم 92-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (02/10، 26 جوان 2010)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 10 - 08 المؤرخ في 27 أكتوبر 2010 المتضمن الموافقة على الأمر10 – 02 المتعلق بمجلس المحاسبة(الرسمية، 2010)

بعد ذلك صدرت الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07، لسنة2011 والتي احتوت على: (الجريدة، 2011)

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27جانفي2011 ، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27جانفي 2011، يخص تشكيلة وتنظيم قواعد سير المصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27جانفي 2011 والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .
- ✓ المرسوم التنفيذي 28 / 11 المؤرخ في 27جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين وصلاحياتها .
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27جانفي 2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصحف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبات والغرفة الوطنية للمحاسبين والمعتمدين وصلاحياتهم.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16فيفري 2011 والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن أرائهم في حالة الاختلاف. (فايز،، 14/13 ديسمبر 2011)
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبيين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. (10/13، 16 يناير 2013)
- ✓ القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير وحددها في 15 معيارا. (القرار، 24 جوان 2013)

3.1 عرض القانون 10-01 (رقم01/10، 29 جوان 2010)

يعتبر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المرجع الاساسي لهذه المهن، لاحتوائه على الاطار المنظم لها، حيث يتكون من 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة، يمكن تفصيلها فيما يلي :

- ✓ أحكام عامة (يتضمن المواد من 1 إلى 6)؛
- ✓ أحكام مشتركة للمهن الثلاث (يتضمن المواد من 7 إلى 13)؛
- ✓ المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (يتضمن المواد من 14 إلى 17)؛
- ✓ ممارسة مهنة الخبير المحاسب (يتضمن المواد من 18 إلى 21)؛
- ✓ ممارسة مهنة محافظ الحسابات (يتضمن المواد من 22 إلى 40)؛
- ✓ ممارسة مهنة المحاسب المعتمد (يتضمن المواد من 41 إلى 45)؛
- ✓ شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة (يتضمن المواد من 46 إلى 58)؛
- ✓ مسؤوليات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد(يتضمن المواد 59 إلى 63)؛
- ✓ حالات التنافي و الموانع (يتضمن المواد من 64 إلى 74)؛
- ✓ أحكام مختلفة (تتضمن المواد من 75 إلى 79)؛

✓ أحكام انتقالية (تتضمن المواد من 80 إلى 81)؛

✓ أحكام نهائية (تتضمن المواد من 82 إلى 84).

الهدف من اصدار القانون10-01، هو مواكبة التطورات الحاصلة في المهنة دوليا، ولهذا تميز بالعديد من الاختلافات عن القانون91-08، نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): أوجه الاختلاف والتشابه بين القانون 91-08 والقانون 10-01

تشابه: ت ، اختلاف: إ

عيار التفرقة		القانون 91-08	القانون 10-01
التعريف	ت	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته،	
	إ	مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات وفحصها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات في الحالات التي نص عليها القانون .	مهمة المصادقة على صحة وانتظام ومطابقة حسابات الشركات والهيئات لأحكام التشريع المعمول به.
المهام	ت	يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه و الذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة	
	أ		يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها
شروط التسجيل	ت	توفر الإجازات والشهادات الجزائرية المشترطة قانونا للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها.	
	إ	المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الجدول الخاص بالفئة التي ينتمي اليها.
الهيئة التابعة لها	إ	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

السلطة المشرفة	إ	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.
التربصات	إ	تجري التربصات على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجري تربصات كل مهنة على مستوى الغرفة الخاصة به، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

من أعداد الباحث بالاعتماد على القانون 91-08 والقانون 10-01

II. معايير التدقيق الجزائرية

من أجل تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وكذا العمل على الانضمام لمنظمة التجارة الدولية، تم تبني العديد من المعايير الدولية للتدقيق من خلال بإصدار 16 معيار جزائري محلي في مراسيم ، حيث كانت في شكل أربع اصدارات، كل واحد منهم يشمل 4 معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وايجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم عند أداء مهامهم. كالتالي:

1.2 معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر 002 (المالية، 04 فيفري 2016م)

احتوى المقرر 002المؤرخ في 04 فيفري 2016م، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق، فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواءا كانت قانونية أم تعاقدية وهي:

1.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" (المالية، 04 فيفري 2016م، صفحة 06/05)

عالج هذا المعيار الطريقة التي يتبعها المدقق من أجل الاتفاق مع الادارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يقصد الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق (سواء كان المدقق التعاقدي او القانوني) وكذا الأتعاب المقدمة لصاحب المهمة، حيث يعد هذا الإطار المفاهيمي لمهمة التدقيق، لأنه يبرز كل الواجبات والمسؤوليات اثناء مهمة المدقق، وهذا من خلال الزامية تدوين وتسجيل الأحكام المتفق عليها في رسالة مهمة التدقيق. كما بين محتوياتها حسب نوع المهمة الممارسة والمؤسسة التي تمارس عليها عملية التدقيق.

2.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية" (المالية، 04 فيفري 2016م، الصفحات 14-15)

عرف المعيار التأكيدات الخارجية، بأنها دليل يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال ترسل للمدقق المكلف بالمهمة، قصد مساعدته في أداء مهامه على أكمل وجه، حيث يهدف هذا المعيار الى توجيه المدقق الى الإجراءات التي يتبعها وكيفية ووضعها حيز التنفيذ، من أجل الحصول على أدلة اثبات بواسطة التأكيدات الخارجية ذات دلالة ومصداقية وكذا ذات شفافية، وتجنيبه الوقوع في الاخطاء.

3.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة" (المالية، 04 فيفري 2016م، الصفحات 20-23)

عالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة، حيث يهدف المعيار الى وضع وتوفير ارشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الاحداث اللاحقة التي تظهر سواءا بعد بين تاريخ اعداد الكشوف المالية وتاريخ اعداد تقرير المدقق، او بعد تاريخ اعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد هاته الكشوف للجهات المعنية.

4.1.2 المعيار الجزائري للتدقيق580- "التصريحات الكتابية" (المالية، 04 فيفري 2016م، الصفحات 25-27)

عرف هذا المعيار التصريحات الكتابية، والزامية حصوله عليها من طرف الادارة، كونها تعد عنصر ضروري للمدقق في اطار مراجعة الكشوف المالية وذلك بهدف التأكد من أن الادارة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه عند اعدادها للكشوف المالية خاصة، وتعزيز العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف.

2.2 معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر150 (المالية، 11اوت 2016)

احتوى المقرر 150 المؤرخ في 11 اوت 2016، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق، فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواءا كانت قانونية أم تعاقدية وهي:

1.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة" (المالية، 11اوت 2016، صفحة 6)

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

2.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 300"تخطيط تدقيق الكشوف المالية" (المالية، 11اوت 2016، صفحة 24)

تتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق"، عالج هذا المعيار

التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، يركز على التحقيقات المتكررة، المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية تعالج على حدا، حيث يساعد التخطيط الملائم المدقق، في إعداد إستراتيجية عامة للتحقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد تدقيق الكشوف المالية.

3.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 510"مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية" (المالية، 11اوت 2016، صفحة 36)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، والتي على أساسها يجب جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمان أن تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710.

4.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية" (المالية، 11اوت 2016، صفحة 48)

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، اضافة الى شكل ومضمون تقرير المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3.2 معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر23 (المالية، 15 مارس2017)

احتوى المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق، فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواءا كانت قانونية أم تعاقدية وهي:

1.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية " (المالية، 15 مارس2017، صفحة 6)

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية لأنها تقنية مراقبة، تتضمن مقارنة المعلومات المالية مع معطيات سابقة أو تقديرية وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة، أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق.

2.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال " (المالية، 15 مارس2017، صفحة 10)

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع. يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

3.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين" (المالية، 15 مارس2017، صفحة 17)

يعالج هذا المعيار شروط وكيفية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

4.3.2 المعيار الجزائري للتدقيق 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" (المالية، 15 مارس2017، صفحة 23)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير (شخص طبيعي أو هيأة)، يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير لمساعدته في جمع العناصر المقنعة والملائمة.

4.2 معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر 77 (المالية، 24 سبتمبر 2018)

احتوى المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الاصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق، فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية وهي:

1.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق" (المالية، 24 سبتمبر 2018، صفحة 5)

يعالج المعيار طبيعة و فائدة توثيق التدقيق، والمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما عرف التوثيق على انه ملفات العمل التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتكون من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق، قد تكون ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملفات.

2.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق 501" العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة " (المالية، 24 سبتمبر 2018، صفحة 12)

يعالج هذا المعيار مراعاة المدقق عند حصوله على أدلة مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، و هذا فيما يخص جوانب محددة متعلقة بوجود المخزونات و حالتها و إحصاء كل القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق" (المالية، 24 سبتمبر 2018، صفحة 17)

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية وتقييم نتائج الستير، بهدف الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4.4.2 المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به" (المالية، 24 سبتمبر 2018، صفحة 23)

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، بالخصوص التقديرات المحاسبية الفردية التي تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، وهذا في إطار تدقيق الكشوف المالية.

III. تأثير المعايير على مهنة التدقيق دراسة ميدانية

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في التدقيق المالي والمحاسبي، بالإضافة الى مجموعة من المهنيين، اعتمدنا في الدراسة الميدانية على استمارة الاستبانة وتم تصميمها في ضوء أهداف وفرضيات البحث وتضمنت أولا مقدمة تعريفية بينت طبيعة الدراسة وتعريف لبعض المصطلحات الواردة فيها، ثم الأسئلة التي غطت جوانب البحث الرئيسة وفرضياته وقسمت الأسئلة إلى مجموعتين المجموعة الأولى تضمنت الأسئلة العامة والمجوعة الثانية الأسئلة الخاصة باختبار فرضيات البحث، وكانت قيمة معامل ارتباط 0.87، وهي قيمة تسمح بالاعتماد على إجابات أفراد العينة والاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، الجدول التالي يبين تفصيلات توزيع الاستبانة:

الجدول(2): تفصيلات توزيع الإستبانة

	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	70	100%
الاستبيانات الضائعة	11	16%
الاستبيانات المسترجعة	59	84%
الاستبيانات المرفوضة	09	13%
الاستبيانات المقبولة	50	71%

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي باستخدام برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي(SPSS) وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من 70%، وكذا الانحراف المعياري اكبر من 0,5،كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار (T – test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع، وقمنا بوضع فرضيتين وهما: الفرضية الصفرية:H0: تأكيد ما جاء في فرضية المقدمة، الفرضية البديلة:H1: نفي فرضية المقدمة.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل فقرة فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية هامش الخطأ والتي تساوي: 0.05وهنا نكون أمام حالتين، إذا كان (Sig2 - tailed)>0.05فإننا نقبل H0ونرفضH1، إذا كان (Sig2 - tailed)< 0.05فإننا نرفض HoونقبلH1.

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الثلاثي والجدول التالي يوضح هذا المقياس:

الجدول(3): مقياس ليكارت الثلاثي

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1,00 إلى1,60	غير موافق
من 1,61إلى 2,35	محايد
من 2,36 إلى3,00	موافق

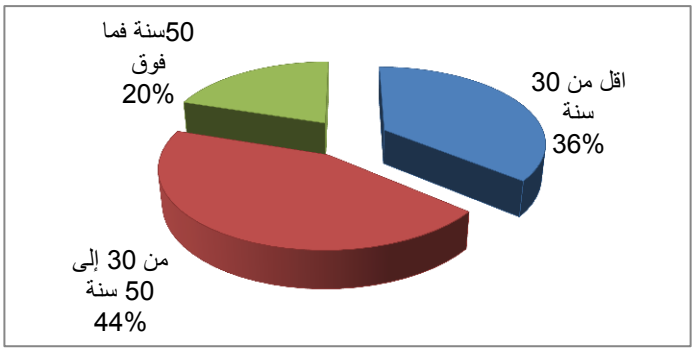
1.3 تحليل المتغيرات الديموغرافية :

1.1.3 توزيع أفراد العينة حسب السن:

الجدول(4): توزيع العينة حسب السن

	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	18	%36
من 30 إلى 50 سنة	22	%44
50 سنة فما فوق	10	%20
المجموع	50	%100

الشكل (1): توزيع العينة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

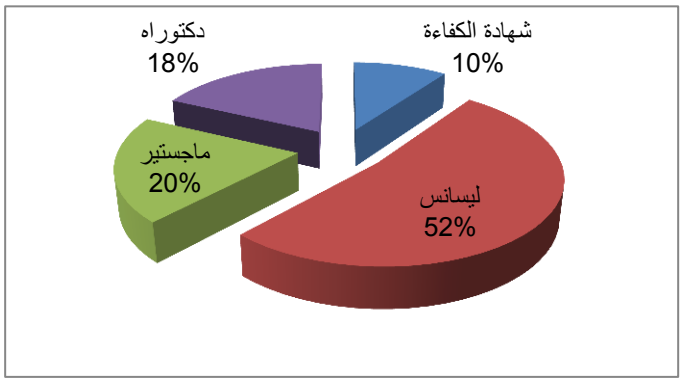
تضمنت عينة الدراسة إجمالي فئة شبانيه فاقت نسبته 50%، حيث اضافة الى الفئة الاولى بلغة نسبة الشباب بين 30 و40 سنة في الفئة الثانية 30% فبلغ التكرار 27 تكرار، مما يعطي لعينة الدراسة أفاق مستقبلية، في حين يبقى 13 تكرار للفئة بين 40 و50 سنة اما الفئة الاخيرة فبلغ تكرارها 10 تكرارات بنسبة 20%.

2.1.3 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول(5): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادة الكفاءة المهنية	5	10%
ليسانس	26	52%
ماجيستر	10	20%
دكتوراه	9	18%
المجموع	50	%100

الشكل (2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

يتضح جليا أن شهادة الليسانس الحائزة على النسبة الأكبر ب52%، وهذا راجع إلى اشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة مهنة المحاسبة حسب القانون 10-01، تليها شهادة الماجستير بنسبة 20% ما يدل على أن أكثر من خمس 5/1 العينة تسعى الى تطوير مستواها العلمي الأكاديمي، وهو ما يعطي الدراسة بعد أكاديمي حديث يتماشى والتطورات الحديثة مع مجريات المهنة على المستويين العالمي والجزائري، إضافة إلى ميزة أخرى هي شهادة الدكتوراه التي احتلت المرتبة الثالثة في التصنيف ب 20% ، ما يدل على الاهتمام الكبير من طرف الأكاديميين بالتطورات التي يعرفها الاقتصاد الوطني وسعيهم للجمع بين الجانبين الأكاديمي والمهني.

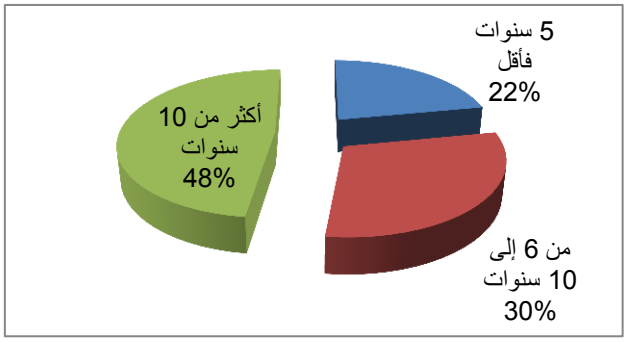
3.1.3 توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول(6): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

	التكرار	النسبة
5 سنوات فأقل	11	22%
من 06 إلى10 سنوات	15	30%
أكثر من 10 سنوات	24	48%
المجموع	50	%100

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الشكل (3): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى نسبة تتمركز في فئة أكثر من 10 سنوات خبرة بنسبة 48% ل 24 تكرار، أين نستطيع القول أن العينة تتصف بحداثة الفكر وبرؤى شبانية تتبع أدق جزئيات المهنة، في وسط مهني أكاديمي بمستوى ليسانس فما فوق، وهذا ما يتأكد من خلال نسبة حضور فئة 6سنوات إلى 10 سنوات ب30% ، حيث بلغ مجموع الفئتين أكثر من 78%.

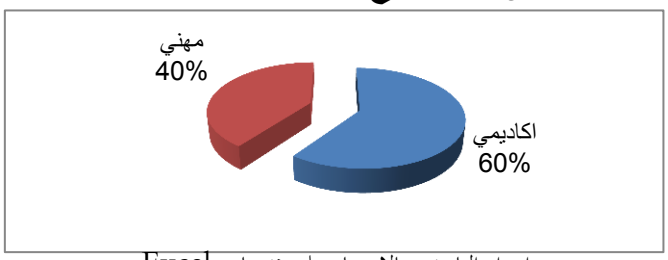
4.1.3 توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل:

الجدول(7): توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
أكاديمي	30	60%
مهني	20	40%
المجموع	50	%100

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الشكل (4): توزيع العينة حسب المهنة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

يتضح أن أغلبية أفراد العينة أساتذة جامعيون ما يمثل نسبة 60%، أما المهنيين فتتمثل نسبتهم 40%، هذا راجع لعدم اهتمامهم ولتفاعلهم بسلبية مع البحث العلمي خاصة من يفوق سنهم ال50 سنة.

2.3 اختبار صحة الفرضيات:

1.2.3 اختبار الفرضية الأول:

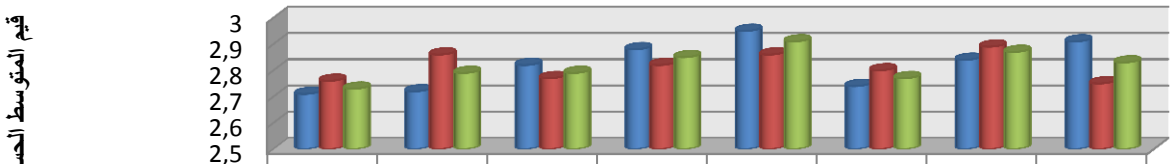
الجدول(8): اجابة افراد عينة الدراسة على اسئلة المحور الاول

اكاديمي: أ – مهني: م

		الإجابات						المؤشرات الإحصائية		
		موافق		محايد		غير موافق		المتوسط الحسابي		اتجاه العينة
		ت	%	ت	%	ت	%			
التدقيق في الجزائر لم يتطور بشكل مناسب مع التطورات الواقع الدولي للمهنة	أ	20	67%	7	23%	3	10%	2,71	2,73	موافق
	م	15	75%	3	15%	2	10%	2,76		
من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي	أ	23	77%	2	7%	5	17%	2,72	2,79	موافق
	م	17	85%	2	10%	1	5%	2,86		
توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبنى المعايير الدولية للتدقيق	أ	24	80%	4	13%	2	7%	2,82	2,79	موافق
	م	14	70%	5	25%	1	5%	2,77		
المعايير الدولية للتدقيق هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	أ	26	87%	3	10%	1	3%	2,88	2,85	موافق
	م	16	80%	1	5%	3	15%	2,82		
قانون 10- 01 سيرفع من كفاءة المهنة في الجزائر	أ	28	93%	2	7%	0	0%	2,95	2,91	موافق
	م	17	85%	2	10%	1	5%	2,86		
ممارسة مهنة المدقق طبقا لأحكام هذا القانون ستحسن من جودة التدقيق في الجزائر	أ	23	77%	3	10%	4	13%	2,74	2,77	موافق
	م	15	255%	4	20%	1	5%	2,80		
الغرفة الوطنية المحافظ الحسابات، تساهم في تفعيل دور المدقق في الجزائر	أ	25	83%	3	10%	2	7%	2,84	2,87	موافق
	م	18	90%	1	5%	1	5%	2,89		
تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	أ	26	87%	4	13%	0	0%	2,91	2,83	موافق
	م	16	80%	1	5%	3	15%	2,75		

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجاتspss

الشكل (5): قيم المتوسط الحسابي للمحور الاول



	سؤال 1	سؤال 2	سؤال 3	سؤال 4	سؤال 5	سؤال 6	سؤال 7	سؤال 8
المتوسط الحسابي أ	2,71	2,72	2,82	2,88	2,95	2,74	2,84	2,91
متوسط حسابي م	2,76	2,86	2,77	2,82	2,86	2,8	2,89	2,75
متوسط حسابي للسؤال	2,73	2,79	2,79	2,85	2,91	2,77	2,87	2,83

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجاتspss

من خلال الجدول يظهر لنا إن اتجاه آراء عينة الدراسة إيجابي نحو اسئلة محور البحث وباتجاه واحد وهو الموافقة، ما يؤكد على رضا أغلبية أفراد عينة الدراسة، إذ نجد السؤال الأول حول مقارنة تطور التدقيق محليا ودوليا بلغ متوسط حسابه2,73 وبنسبة متقاربة بين الأكاديميين والمهنيين حيث لم يتجاوز الفرق بينهما 0.05 وهذا ما يؤكد اتفاقهم على ان تطور التدقيق في الجزائر لم يساير التطورات العالمية، أما بخصوص السؤال الثاني حول ضرورة تكييف مهنة التدقيق محليا مع الواقع الدولي والسؤال الثالث حول توجه تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق كنتيجة لتبنيها المعايير الدولية للمحاسبة، هناك موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة فبلغ متوسط حسابهما 2.79 ،غير انه يوجد تباين طفيف بين اراء الفئتين حيث بلغ الفرق بين متوسط حسابهما 0.14، اما فيما يخص السؤالين الرابع حول اعتبار المعايير الدولية لتدقيق حل لتحسين واقع التدقيق المحلي، والسابع حول دور الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات فبلغ متوسط حسابها 2.85 و2.87 على التوالي مع نسب متقاربة بين فئتي الدراسة حيث لم يتجاوز الفرق بينهما 0.05، اما بخصوص السؤالين الخامس والسادس حول القانون 10-01 والدور الذي يلعبه في توفير بيئة مهنية ملائمة لتطور المهنة، فرغم موافق مجتمع الدراسة على تأثيره الايجابي الا اننا نلاحظ تباين في درجة الموافقة حيث فاق الفرق بين متوسط حسابي السؤالين 0.14مع تباين واضح بين وجهات نظر فئتي مجتمع الدراسة حيث بلغ الفرق بينهما 0.09 للسؤال الخامس و0.14 للسؤال السادس، اما السؤال الاخير للمحور حول ارتباط تطور المهنة بالتشريعات المنظمة لها نلاحظ تباين بين اراء فئتي مجتمع الدراسة وهذا راجع

للفرق الذي بلغ 0.16 بين متوسط حسابهما، أما في خصوص المحور بلغ متوسط حسابه 2.93 وقيم متقاربة بين فئتي الدراسة الأكاديميين ب 2,97 والمهنيين ب 2.90.

2.2.3 تحليل الاختبار:

من خلال الجدول نستدل على صحة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغييرات التي أحدثها القانون 01-10 لتوفير الظروف الملائمة لتطبيق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث نجد أن قيمة T.sig =0,15 المحسوبة لمجموع تكرارات المحور أكبر من القيمة الجدولية 0,05بإنحراف معياري قدر ب0,625، بالتالي نقبل الفرضيةHoيوجد تأثير كبير للقانون 10-01 في البيئة المهنية المحلية وهذا بتوفيره الظروف الملائمة لتطبيق محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق، تعليل ذلك أراء عينة الدراسة التي تؤكد ذلك، وعليه بما أن الفرضية الأولى محققة نجيب على التساؤل الفرعي الأول حول: "امكانية تطبيق محتوى المعايير الجزائرية في ظل الظروف الراهنة"

3.2.3 اختبار الفرضية الثانية:

الجدول(9): اجابة افراد عينة الدراسة على اسئلة المحور الثاني

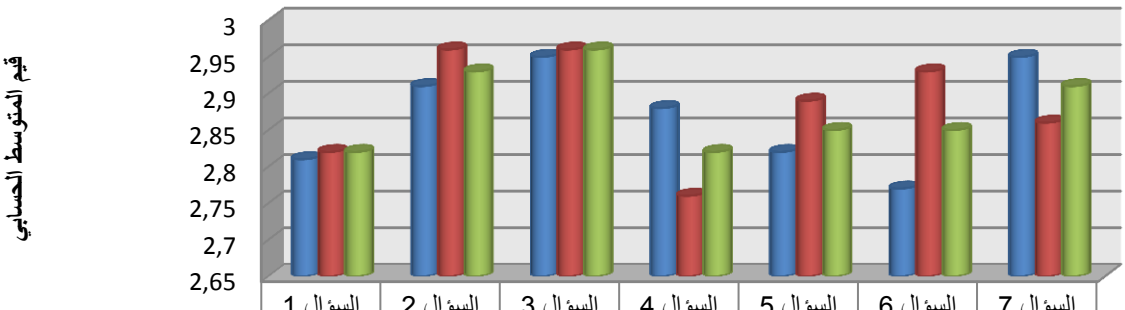
اكاديمي: أ – مهني: م

		الإجابات						المؤشرات الإحصائية		
		موافق		محايد		غير موافق		المتوسط الحسابي		اتجاه العينة
		ت	%	ت	%	ت	%			
تعمل المعايير على زيادة جودة المعلومة المالية	أ	25	83%	2	7%	3	10%	2,81	2,82	موافق
	م	17	85%	1	5%	2	10%	2,82		
هناك تطور ايجابي ملموس للمهنة بعد الاعتماد على المعايير	أ	27	90%	2	7%	1	3%	2,91	2,93	موافق
	م	19	95%	1	5%	0	0%	2,96		
تلبي هذه المعايير احتياجات المهنيين	أ	28	93%	2	7%	0	0%	2,95	2,96	موافق
	م	19	95%	1	5%	0	0%	2,96		
تقدم هذه المعايير الاضافة لمهنة التدقيق	أ	26	87%	3	10%	1	3%	2,88	2,82	موافق
	م	15	75%	3	15%	2	10%	2,76		
هذه المعايير مطابقة للواقع المهني	أ	24	80%	4	13%	2	7%	2,82	2,85	موافق

		2,89	5%	1	5%	1	90%	18	م	
موافق	2,85	2,77	10%	3	13%	4	77%	23	أ	يعتمد المهنيون على هذه المعايير كمرجع لحل المشاكل التي يوجهونها
		2,93	0%	0	10%	2	90%	18	م	
موافق	2,91	2,95	0%	0	7%	2	93%	28	أ	معايير التدقيق في الجزائر هي تبني لمعايير التدقيق الدولية
		2,86	5%	1	10%	2	85%	17	م	

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل (6): قيم المتوسط الحسابي للمحور الثاني



	السؤال 1	السؤال 2	السؤال 3	السؤال 4	السؤال 5	السؤال 6	السؤال 7
المتوسط الحسابي أ	2,81	2,91	2,95	2,88	2,82	2,77	2,95
المتوسط الحسابي م	2,82	2,96	2,96	2,76	2,89	2,93	2,86
المتوسط الحسابي للسؤال	2,82	2,93	2,96	2,82	2,85	2,85	2,91

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول يظهر لنا إن اتجاه آراء عينة الدراسة ايجابي نحو محاور البحث وباتجاه واحد وهو الموافقة، إذ نجد السؤال الأول والثاني حول دور المعايير في الرفع من جودة المعلومة المالية ومن تطوير المهنة بلغ متوسط حسابهما 2.82 و2.93 مع نفس الفرق بين متوسط حساب اراء فئتي مجتمع الدراسة وهو 0.05 أي إن هناك موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة على وجود اثر ايجابي لتطبيق المعايير على جودة المعلومة المالية وعلى المهنة، اما السؤال الثالث حول تلبية المعايير لحاجيات المهنيين فقد تحصل اكبر قيمة للمتوسط الحسابي 2.96 مع توافق كلى بين اراء فئتي مجتمع الدراسة وهذا ما يؤكد على اتفاقهم، اما بخصوص السؤال الرابع والخامس حول تطابق هذه المعايير مع الواقع المهني والاضافة التي تقدمها، نلاحظ توافق اراء مجتمع الدراسة حيث لم يتجاوز الفرق بين متوسط حساب السؤالين 0.03 مع نفس قيمة الفرق بين اراء فئتي مجتمع الدراسة وهي 0.07 وهذا ما يؤكد توافق المعايير مع الواقع المهني وتأثيرها الايجابي عليه، اما بخصوص السؤالين السادس والسابع حول اعتبار معايير التدقيق الجزائرية امتداد لنظيراتها الدولية،

وكذا اعتماد المدققين عليها لحل المشاكل التي تواجههم، بلغ متوسط حسابهما2.85 و 2.91 على التوالي مع نفس حساب الفرق بين متوسط حساب اراء فئتي مجتمع الدراسة ب 0.14 بالتقريب وهو ما يكسب المعايير الثقة في مصداقيتها وموضوعيتها، أما في خصوص المحور بلغ متوسط حسابه 2.91 وقيم متقاربة بين فئتي الدراسة الأكاديميين ب 2.89 والمهنيين ب 2.92.

4.2.3 تحليل الاختبار:

من خلال الجدول أعلاه نستقرأ صحة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة مهمة التدقيق في الجزائر، حيث نجد أن قيمة T.sig =0.254 لمجموع تكرارات المحور أكبر من القيمة الجدولية 0,05 بانحراف معياري قدر ب0.571بالتالي نقبل الفرضية Ho تؤثر المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل ايجابي على اداء المهنيين، وعليه بما أن الفرضية الأولى محققة نجيب على التساؤل الفرعي الثاني حول: " هل تطبيق معايير التدقيق المحلية ساعد على الرفع من اداء ممارسي المهنة"

خاتمة:

من خلال الواقع المهني وكذا ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة التي تناولت دور معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من اداء مهنة محافظة الحسابات، تبين لنا بأن المشرع الجزائري يسعى في كل مرة إلى تبني أفكار جديدة من أجل تطوير الممارسة العملية في بيئة التدقيق الجزائرية، وذلك من أجل الوصول إلى المعايير الدولية، وإضفاء الجودة على مخرجات عمل محافظي الحسابات، حيث سعت الجزائر جاهدة لتطوير مهنة محافظة الحسابات، وذلك بمسايرتها للمتغيرات الاقتصادية من خلال القيام بعديد الإصلاحات وذلك عبر مراحل مفصلية، وفقا لمتطلبات الوضع، وقد كان أهمها القانون 91-08، والقانون الحالي 10-01 الذي ألغى القانون السابق، وصولا الى اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال عديد المراسيم والقرارات.

النتائج:

✓ التغيرات الاقتصادية أثرت بشكل كبير على بيئة التدقيق، مما أدى إلى ضرورة انتهاج التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين.

✓ يجب تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي، و ذلك بغرض خلق توافق بين معايير التدقيق في الجزائر و المعايير الدولية للتدقيق.

✓ بيئة التدقيق في الجزائر حاليا تساعد على تبني المعايير الدولية لتدقيق.

✓ تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر كان سبب في تبني المعايير الدولية للتدقيق.

✓ صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة(القانون 10-01)، سمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق أو التكيف معها.

✓ إنشاء منظمات و هيئات مهنية فعالة وضع إطار نظري متكامل للتدقيق و بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق و التنافس مع نظرائهم من مختلف الدول.

التوصيات:

✓ اصدار معيار لتبني المعيار ISA 200، والذي يحتوي على الإطار المفاهيمي لجميع المعايير الأخرى مع تعاريف المصطلحات الضرورية لفهم المعايير ككل لأن كل واحد منها يحتوي على إحالة له،حيث يسمى بمعيار المعايير وفي المقابل لا يوجد معيار NAA200 رغم إصدار 16معيار.

✓ نشر مسودة للمعايير بمجرد الانتهاء من إعدادها عن طريق الإنترنت وفتح الباب لأصحاب الاختصاص والمهتمين بالمجال بما في ذلك الأساتذة والباحثين والمهنيين للحصول على ملاحظاتهم وأخذها بعين الاعتبار في الصيغة النهائية لها.

✓ فرض تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمجرد الانتهاء منها بقانون وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم المهنة، خاصة مهمات محافظة الحسابات والتي تعتبر إجبارية على كل شركات الأموال، بحيث تمثل أكثر من 90 بالمائة من مجموع مهام التدقيق.

المراجع:

الأمر رقم 02/10. (26 جوان 2010). المتعلق بمجلس المحاسبة 2010الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50،سنة 2010.

الأمر رقم 69-107. (1969/12/31). قانون المالية لسنة 1970م. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110*، 1969م.

الجريدة. (2011). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 07.

الجريدة الرسمية. (2010). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 66.

القانون 80-05. (01 مارس 1980م). انشاء مجلس المحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10. *1980*، 338.

القانون 88-01. (12 جانفي 1988). لقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 02،. *1988* .

القانون 90-32. (04 ديسمبر 1990). مهام المجلس الأعلى للمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 81،. *1990* .

القانون رقم 01/10. (29 جوان 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42 لسنة 2010م.

القانون رقم 07/11. (26 جويلية 2007). المتعلق بالنظام المحاسبي و المالي الجديد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74.

القانون رقم 71-82. (29 ديسمبر 1971م). بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107. *1971م.*، 1852-1856.

القانون رقم01/10. (29 جوان 2010). مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42 لسنة 2010م.

القرار. (24 جوان 2013). تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ، العدد 24. 19/12.

المرسوم التنفيذي رقم 10/13. (16 يناير 2013). درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 03،01.

المرسوم رقم 70-173. (16 نوفمبر 1970م). بواجبات ومهام مندوبي الحسابات بالمؤسسات الوطنية العمومية والهيئات العمومية الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد رقم 97، المادة 01. 1970م .

سايج فايز،. (14/13 ديسمبر 2011). إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظة الحسابات. *الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب*، 05.

عوام جمعة. (2010). *المحاسبية المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IFRS2010 -2009 /IAS*. ديوان المطبوعات الجامعية بالجزائر.

لقانون 91-08. (27 أفريل 1991). مهام المجلس الأعلى للمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20 . *1991*، 651-658.

مرسوم تنفيذي رقم 20/92. (13 جانفي 1992). مهام المجلس الأعلى للمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 03. *1992*، 82.

مرسوم تنفيذي رقم 136/96. (17 أفريل 1996). القانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 24، *1996*، 04-08.

مرسوم تنفيذي رقم 318/96. (25 سبتمبر 1996). قرار انشاء مجلس وطني للمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 56، *1996*، 18.

مرسوم تنفيذي رقم 431/96. (30 نوفمبر 1996). يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74. *1996*.

وزارة المالية. (04 فيفري 2016م). المقرر رقم: 002 ، المعايير الجزائرية للتدقيق(210-505-560-580. 03.

وزارة المالية. (11اوت 2016). *المقرر رقم 150 ، للمعايير الجزائرية للتدقيق(300-500-510-700)*، 02.

وزارة المالية. (15 مارس2017). *المقرر رقم: 23، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق(520-570-610-620)*، 02.

وزارة المالية. (24 سبتمبر 2018). *المقرر رقم: 77،المعايير الجزائرية للتدقيق(230-501-530-540*، 02.