الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة يحي فارس– بالمدية–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان المذكرة:

# تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي والتدقيق في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين :

- سلامة محمد العربي
- كوار محمد

تحت إشراف الدكتور:

بوعرار أحمد شمس الدين

السنة الجامعية: 2018/2017

## Abstract of the study:

The objective of this study is to assess the accounting reforms undertaken by Algeria, through demonstrating the computability and differences between the financial accounting system and the international accounting standards, the pros and cons, in addition to highlighting the integration between the economic, financial and social environment in Algeria and the international challenges including the international auditing standards adopted by Algeria through the issuance of a set of Algerian standards that in turn, comply with their international counterparts, and the impact of this on improving the quality of external audit in Algeria, this is in order to clarify the contents of these reforms, which came within the framework of law 10-01 related to the accounting professions and the contents of the Algerian auditing standards.

This study is an attempt to evaluate the accounting reforms in Algeria by surveying the opinions of a sample of academics and professionals through using a questionnaire, we reached several result, among which.

- The financial accounting system comply largely in line with the international accounting standards.
- There are great hardships with the Algerian accounting environment, which have hampered the accounting reform, most notably the fiscal difficulties.
- The accounting reform should be supported through involving in the process the role of universities and the specialized research laboratories.
- Comply with the international auditing standards and the legal background requirements governing the profession in Algeria
- The Algerian auditing standards issued until 2016 are identical to the international auditing standards.

**Key words**: the international accounting standards, the international auditing standards, the accounting reform, the financial accounting system, the Algerian auditing standards.

**تمهيد:**

نظرا إلى ما عرفه العالم من مستجدات على المستوى الدولي والمتمثلة في المعايير المحاسبة الدولية قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي من أهم الإصلاحات التي تبنتها الجزائر والتي تنصب في إطار التحولات والتعديلات الاقتصادية الحديثة والتي تسعى الدولة من خلالها إيجاد مناخ يساعد على تعزيز الثقة وتحقيق التوافق الدولي في المعاملات الاقتصادية والمالية وذلك بهدف دعم الشفافية وتحسين جودة المعلومة المالية وتطوير سياسات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالشكل الذي يرشد قرارات مستخدميها،وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال القيام بعملية تقييم لعملية الإصلاح التي قامت بها الجزائر.

## المبحث الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية

إن الإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر المتمثلة أساسا في تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بعين الاعتبار محيط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على هيكلة المنظمات المهنية خاصة منها المرتبطة بصورة مباشرة بمهنة المحاسبة بما يتوافق ومتطلبات هذه الإصلاحات من خلال المساهمة في الإشراف والمتابعة والمراقبة لتجسيد أسس وقواعد الإطار الخاص بالنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية وذلك للإجابة على احتياجات وتطلعات المتعاملين الاقتصاديين سواء الداخليين أو الخارجيين.

### المطلب الأول: علاقة النظام المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية

#### الفرع الأول: الإطار النظري للنظام المالي المحاسبي

**1) مفهومه:**

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11، وحسب المادة رقم 03 منه فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعاتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية[1]

يتميز النظام المالي المحاسبي بأربعة استحداثات أساسية وهي[2]:

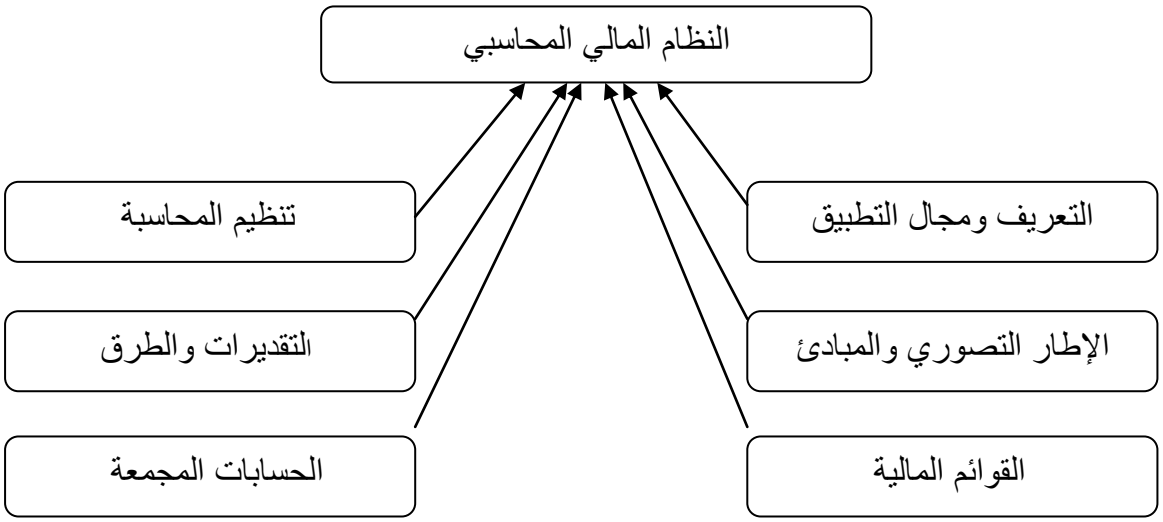
- اعتماد الحل الدولي الذي يقر بتطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الحالي وانتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي، لاسيما تسجيل المعلومات، تقييمها، وإعداد الكشوف المالية والذي يحدّ من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمرتقبة الذين لا يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حدّ سواء، متسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- تمكين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة

1) المادة 03 من قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المالي المحاسبي، الجريدة الرسمية، ص74، 25نوفمبر2007، الجزائر

2) مرزوقي مرزوقي، حولي محمد، النظام المالي المحاسبي للمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الواديومي06.05 ماي 2013،ص 02

2) **مكوناته:**

**الشكل رقم(1-1): مكونات النظام المالي المحاسبي**




المصدر: ابتسام ساعد " مدى ملائمة النظام المالي المحاسبي لصيغة المشروعات في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي يومي 05-06 ماي 2013، ص 04.

## 3) مجال تطبيق النظام المالي المحاسبي:

إن القانون رقم 07-11 يلزم على كل شخص طبيعي أو معنوي يستوفي الشروط المنصوص عليها قانونا بمسك محاسبة مالية ونستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين والخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية، إذا كانو يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ولقد دخل النظام المالي المحاسبي حيز التنفيذ ابتداءا من 01 جانفي 2010 وهذا وفقا للأمر 02/08 المؤرخ في 24 جويلية 2008[2].

1 ) مرزوقي مرزوقي، حولي محمد ؛ مرجع سبق ذكره، ص 02

2 ) المادة02 من قانون 02/08 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة، في 24جويلية 2008، الجزائر

## الفرع الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

### 1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، تهدف بشكل أساسي الى توفير معايير محاسبة على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالمية قابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

عملت لجنة المعايير الدولية على وضع معايير محاسبة تلقى القبول على النطاق العالمي وبغية الوصول الى التوفيق بقدر الامكان بين السياسات في المعايير المحاسبة المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية، كما أنه تبقى مراجعة هذه المعايير باستمرار لكي تأخذ في الاعتبار الوضع الحالي والحاجة للتحديث وهذه الأخيرة لا تطغى على المعايير المحلية والأنظمة الوطنية [1]

إن عملية التوحيد والتوافق المحاسبي لا تزال تعيقها الكثير من الصعوبات وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية مثلى تتمثل في معايير دولية موحدة ولاشك أن توفير نظام محاسبي موحد سيحقق مزايا نذكر منها ما يلي :[2]

- قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كثيرة من التكاليف
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية
- تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية الآليتين، الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال
- يتجه صوب الشركات الفعالة فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

1) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية، 2008، ص124

2)نفس المرجع أعلاه ،ص 125

## المطلب الثاني: نقاط التوافق بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

إن محتوى النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية قد يتفقان أو يختلفان من ناحية تطبيقيهما أو معالجتهما محاسبيا ف الأول يطبق إجباريا في كل المؤسسات لخضوعه للقانون التجاري، أما الأخير فيطبق اختياريا نظرا لغياب القوة الإلزامية وعدم ارتباطه بأي تشريعات خاصة.

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية حيث أن طريقة التقييم وفق التكلفة التاريخية هي الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى مثل( طريقة القيم العادلة) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية من أجل خدمة كل مستعملي القوائم المالية كالمستثمرين الحاليين والمحتملين المسيرين، المقرضين، والحكومة ودوائرها المختلفة نجد أن النظام المحاسبي يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بجودة وأكثر فعالية طبق للخصائص النوعية التي حددها النظام المحاسبي المالي.

تهدف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة أو تدفقات نقدية للمؤسسة وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية الأساسية هي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، وملحق يبين الطرق المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكملة وتوضيحية وهو ما يتوافق مع معايير المحاسبية الدولية.

اتفق النظام المحاسبي المالي مع جل المفاهيم المصدرة من قبل المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص عناصر القوائم المالية،حيث استعمل مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية، كما عرف حقوق الملكية على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها الجارية وغير الجارية، كما أخذ النظام المحاسبي المالي بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير المحاسبية الدولية إذ يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي الذي يستلزم عادة من المؤسسة تخليها عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء

بالتزاماتها نحو أطراف أخرى كما يتفقا أيضا في شكل وطريقة عرض الميزانية فتقدم الميزانية في شكل قائمة أو جدول، ترتب الأصول فيها حسب درجة سيولتها أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق وحسب مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية والغير الجارية.

أما الأعباء فتصنف بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبية الدولية حيث تصنف وفق طبيعتها أو وفق الوظائف.

جدول التدفقات النقدية يخضع لنفس كيفية العرض حسب معايير المحاسبة الدولية، اذ يتكون من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وحسب مصادرها سواء التدفقات المتعلقة بالاستغلال أو الاستثمار أوالتمويل.

إن تقييم المخزونات، التنازل عن الاستثمارات، قروض الإيجار وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يتم وفق نفس الشروط المحددة من طرف معايير المحاسبية الدولية فتقيم المخزونات إما بطريقة الوارد أولا، الصادر أولا أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وعند التنازل عن التثبيتات وبيعها يتوقف حساب الامتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل الفعلي، كما أن قروض الإيجار وتكاليف التطوير يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية في حال وجود سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية تمكن من معرفة القيمة العادلة.

يتحقق الإيراد من بيع السلع وتقديم الخدمات بتوفر نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف المعايير المحاسبية الدولية حيث يتحقق الإيراد من بيع السلع عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير وإمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة ويتم الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات اعتماد أعلى نسبة انجاز تقديم للخدمات بتاريخ إقفال القوائم المالية إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية.[1]

## المطلب الثالث: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

اعتمد المشروع السابع للنظام المحاسبي المالي والمعد سنة 2006 ليكون النسخة النهائية المقبولة التي سوف تطبق مستقبلا في الجزائر وتجسد ذلك بإصدار القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتضمن النظام المالي المحاسبي.

والمتتبع يجد أن النظام المالي المحاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية كما هي في جانفي 2005 غير أن المعايير المحاسبية الدولية في ذلك الوقت شهدت عدة تغييرات وتعديلات مما يجعل فجو الاختلاف بينها وبين النظام المالي المحاسبي تتوسع شيئا فشيئا بمرور الزمن فجميع التعديلات التي شهدتها المعايير المحاسبية الدولية منذ2005 غير متضمنة في النظام المحاسبي المالي وهنا يطرح التساؤل حول الأسلوب والمنهجية المعتمدة من قبل

1) سيد محمد، الاصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه غير منشوره ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة،2014-2015 ص 241

المجلس الوطني للمحاسبة من أجل مواكبته لمختلف التغيرات التي تطرأ على الساحة الدولية بخصوص هذا الشأن، وفي ما يلي سرد لأهم الاختلافات بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبي الدولي.

**جدول رقم (1-1): الاختلافات بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية**

| مجال الاختلاف | النظام المحاسبي المالي | المعايير المحاسبية الدولية |
|---|---|---|
| 1- التحديث | بطيء ويخضع للإجراءات القانونية | سريع وفق المستجدات والظروف الاقتصادية |
| 2- التفضيل | موجز واقتصر على تقنيات المعالجة للأحداث الاقتصادية. | مفصلة لنطاق كل عنصر مع تقديم شروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة مستجدة. |
| 3- الاطار المفاهيمي | هو الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية لسنة2001 فهو يغطي القوائم المالية فقط. | تم تحديث الإطار المفاهيمي سنة 2010 ليشمل جميع تفاصيل التقرير السنوي بما فيها القوائم المالية. |
| 4- التسمية | - الميزانية<br>- جدول حسابات النتائج<br>- التثبيتات | - المركز المالي<br>- جدول الدخل الشامل<br>- الممتلكات والمعدات والمصانع |
| 5- الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير | لايعالج الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير السنوي. | يهتم بمعالجة الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل المصادقة على التقرير السنوي. |
| 6- المؤونات | يعالج المؤونات التي يتم تكوين مخصص لها فقط. | بالإضافة الى ذلك يعالج الالتزامات الطارئة التي يفصح عنها فقط،وكذلك يعالج الاصول الطارئة بحيث يفصح عن الايرادات المستقبلية |
| 7- الأطراف ذوي العلاقة | غير مدرجة | يجب الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة في التقرير السنوي |
| 8- الوحدات التشغيلية | غير مدرجة | يجب على مؤسسة الوحدات التشغيلية التي تتوفر على شروط محددة اعداد تقرير مالي خاص بها |
| 9- المشتقات المالية | غير مدرجة | يتم الاعتراف بها ضمن الادوات المالية |
| 10- التقارير المرحلية | غير مدرجة | على المؤسسات اعداد تقارير سداسية يمكن اعدادها فصليا |
| 11- القيمة الحقيقية | لا يوجد معيار يحدد طرق وتقنيات قياس القيمة العادلة أو الحقيقية | تم اعتماد 3 تقنيات لقياس القيم العادلة، طريقةالسوق، طريقة التكلفة، طريقة الدخل وذلك حسب13 ifrs |
| 12- اندماج الأعمال | غير مدرج فقط اندماج القوائم المالية للفروع مع المؤسسة الأم | عند قيام شركة بتملك شركة أخرى يتم معالجته وفق طريقة الشراء المنصوص عليها في13 ifrs |

| | | |
|---|---|---|
| 13- تعليقات الإدارة | عدم وجود أي قسم يحدد طبيعة التعليقات التي تقوم بها الادارة | وجود معيار كامل يحدد طبيعة المعلومات التي تتضمنها تعليقات الادارة ومجالها وحدودها |
| 14- الالتزام | يحدد وجوب تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا لحجم النشاط وعدد العمال. | وجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على كامل الشركات المدرجة في البورصة مهما صغر حجمها والبقية مهما كانت كبيرة تلتزم بالمعيار الخاص بتكييف المعايير مع المؤسسات المتوسطة وصغيرة الحجم. |
| 15- محاسبة التضخم | غير مدرج | مدرج في المعيار الدولي رقم 29 |

المصدر: حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،ص ص 148-149، 2013/2012.

## المبحث الثاني: انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر

لقد تم خيار الإصلاح المحاسبي الجزائري بتغيير المخطط الوطني المحاسبي الذي قيل عنه أنه أصبح لا يساير المرحلة الاقتصادية الحالية بنظام محاسبي مالي مبني على أساس المعايير المحاسبة الدولية، وقد مس هذا القرار المحاسبي الجديد العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة المحاسبية الجزائرية فكان لابد من مرافقة التغيير الحاصل بتغييرات مماثلة على مستويات أخرى لضمان نجاح العملية، ومن أهم هذه الجوانب هي النظام الجبائي، السوق المالي، وكذا الجانب الاقتصادي، من خلال توضيح أثر الإصلاح المحاسبي في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

### المطلب الأول: النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي

#### الفرع الأول: النظام المحاسبي المالي والجباية

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفء قدر المستطاع لما لذلك من آثار ايجابية على الاقتصاد الوطني ككل، حيث تعتبر الجزائر من بين الدول التي تتبع النموذج القاري الأوروبي والذي يتميز بعلاقة وطيدة بين النظامين المحاسبي والجبائي وبالمقابل فإن معايير المحاسبة الدولية لا تمنح أي مجال لتأثير الأنظمة الجبائية على القواعد المحاسبية لضمان العرض العادل للقوائم المالية، وباعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات مطالبة بعرض قوائم مالية غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية لضمان الصورة الصادقة وفي ذات الوقت هي مطالبة بتحديد الوعاء الضريبي.

تتميز العلاقة بين المحاسبة والجباية بكونها علاقة اتصال بين الطرفين حيث تؤثر المحاسبة على الجباية وفي نفس الوقت تتأثر بها (تؤثر الجباية على المحاسبة) فيتم تحديد الضرائب المستحقة على الشراكات من خلال المحاسبة أين تفرض قواعد التقييم الجبائية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية، كما أنه في المحاسبة لايتم إدراجا لإيرادات إلاّ الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى التشريع الجبائي ولا تطرح النفقات إلاّ النفقات القابلة للحسم ضريبيا وهذا ما يسمح بالوصول إلى نتيجة خاضعة للضريبة.[1]

1) سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق العالمية،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ،2010/2009، ص 124-125

### الفرع الثاني: الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

عند تحليل واقع الممارسات الجبائية الجزائرية نجد أنها تعاني من اختلال ومشاكل رغم الإصلاحات والامتيازات المقدمة بين فترة وأخرى ولعل ابرز أشكال هذا الاختلال، ظاهرة التهرب الضريبي بأشكاله المتعددة، من تعامل بدون فاتورة في المعاملات التجارية وعدم استعمال الوسائل الحديثة في المعاملات المالية كالصك إلى ظاهرة تأجير السجلات التجارية وانتشار الأسواق الموازية بشكل ملفت، هذا بالإضافة إلى سوق العقارات الغير الشفافة والتي تطبعها المضاربة، لذلك دفع اعتماد النظام المحاسبي المالي نحو القيام ببعض الإجراءات التوافقية مع المعطيات الجديدة فقد تم جزء منها في :

1- قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بما تضمنته المواد(05- 06- 08- 10)

2- قانون المالية 2010 بما تضمنته المواد (08- 09 – 10 )[1]

## المطلب الثاني: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر فيظل الإصلاح المحاسبي

### الفرع الأول: ماهية سوق الأوراق المالية الجزائرية والمؤسسات المساهمة فيه

أنشئ سوق الأوراق المالية الجزائري نتيجة تحول الجزائر إلى اقتصاد السوق حيث اتخذت الحكومة عدة إجراءات تكللت بإنشاء لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة وشركة إدارة بورصة القيم، وهما الهيئتان المكلفتان بتسيير وإدارة سوق الأوراق المالية الجزائرية، وقد واجهت بورصة الجزائر العديد من العراقيل كعدم وجود قواعد وثقافة بورصية في الجزائر، وغياب الشفافية والإفصاح، ضعف الكفاءة المعلوماتية، هذه العراقيل كانت أهم الأسباب التي عرقلت العمل الحسن لبورصة الجزائر[2]

وشهدت البورصة الآن تسعير عدة مؤسسات وطنية يمكن ذكرها في الجدول التالي :

1) مداني بن بلغيث،فريد عوينات،الإصلاح المحاسبي في الجزائر،دراسة تحليلية تقييميه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة،2004 ،ص3

2)بهلول نور الدين، دور أخلاقيات المعلومة المحاسبية في تحقيق الكفاءة المعلوماتية لأسواق الأوراق المالية –دراسة تطبيقية على مستوى بورصة الجزائر– مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة،العدد 42 ص 465

**الجدول رقم(1-2):يوضح المؤسسات المسعرة لسنة 2018**

| الرقم | الرمز فيالبورصة | اسم الشركة | عدد الأسهم |
|---|---|---|---|
| 1 | ALL | ALLIANCE ASSURANCE | 5804511 |
| 2 | ROUI | NCA-ROUIBA | 8491950 |
| 3 | AUR | ECH ELAOURASSI | 6000000 |
| 4 | SAI | SAIDAL | 10000000 |
| 5 | BIO | BIOPHARM | 25521875 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الموقع الرسمي لبورصة الجزائر(WWW.SGBV.DZ)

## الفرع الثاني: كفاءة سوق الأوراق المالية

لقد أثارت إشكالية كفاءة سوق الأوراق المالية اهتمام الكثير من الباحثين حيث أن المعلومات تأتي إلى السوق في أي وقت ومستقلة، فيتقرر سعر الورقة المالية بناءا على المعلومات الواردة وتدور نظرية الكفاءة حسب مؤسسها حول مدى انعكاس المعلومات بالأسعار السوقية للورقة المالية بشكل كامل وسريع، فوفقا لمفهوم الكفاءة فإن أسعار الأوراق المالية تعكس جميع المعلومات المتاحة عنها [1]

ويمكن تعريف السوق الكفء بأنه ذلك السوق الذي يحقق تخصيصا كفءًا للموارد المتاحة أي توجيه تلك الموارد الى المجالات الأكثر ربحا[2]

ولكي تتحقق الكفاءة الكاملة ينبغي توفر الشروط التالية:

- المعلومات المتوفرة لجميع المتعاملين وبدون أي تكلفة، مما يؤدي الى تماثل توقعات المستثمرين نتيجة تماثل معلوماتهم.
- أن لا تكون هناك أي قيود على التعامل مثل تكاليف المعاملات، الضرائب وغيرها
- ينبغي تواجد عدد كبير من المستثمرين، وبالتالي فإن قرارات أو تصرفات أي واحد منهم لا تؤثر على الأسعار
- المتعاملين يتصفون بالرشد حيث يسعون الى تعظيم المنفعة من مواردهم المتاحة.

بالنظر إلى هذه الشروط يتضح أنه من الصعب أن تتوفر في أسواق الأوراق المالية الكفاءة الكاملة لصعوبة تحقق هذه الشروط دفعة واحدة.[1]

1) Jean-Laurent ,Viviani, Gestion de portefeuille , DUNOD ,paris,1997 , p230

2) ضياء مجيد الموسوي،البورصات ( سوق رأس المال و إدارتها الأسهم و السندات) مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص08

## الفرع الثالث: المعلومات المالية وأهميتها في سوق الأوراق المالية

تعد المعلومات من أهم المقومات السائدة لنجاح وتطور أسواق الأوراق المالية فهي تمثل المحرك الأساسي لتوجيه المدخرات نحو الفرص الاستثمارية وتحقيق التخصيص الكفء للموارد، كما تستخدم من قبل المستثمرين في اتخاذ قرارات شراء وبيع الأوراق المالية، درجة هذه الثقة تتحدد بنوعية وكمية المعلومات المتاحة لعموم المستثمرين بكلفة أرخص ومنفعة أعلى بشرط أن تعكس هذه المعلومات مؤشرات حقيقية عن واقع الجهات المصدرة للورقة المالية وظروف سوق تداولها إضافة إلى الوضع الاقتصادي العام للبلد المعني كما توفر المعلومات القدرة في توقع العائد المبني على أساس مستوى مخاطر معينة لورقة أو محفظة استثمارية، وتمكن المستثمر بالنتيجة من تحديد القيمة المحورية أساس القرار الاستثماري لكن كون المعلومات متاحة للجميع لا يعني أنهم يصلون إلى توقعات متشابهة في نفس الوقت، إذ أن قرارات بعضهم تكون أدق بسبب الخبرة مقارنة بآخرين ولكن في الأمد الطويل لابد أن تعكس أسعار الأوراق المالية مضمون المعلومات وتقترب توقعات المستثمرين من القيمة الحقيقية.[2]

## الفرع الرابع: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي

لقد استلزم تحول الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق ضرورة إنشاء سوق رؤوس الأموال، وإحداث تعديلات عميقة على نظام التمويل الذي كان يعتمد على سوق الإقراض، وكانت هذه التعديلات تهدف إلى تحقيق الانتقال من نظام تمويلي يرتكز على الإصدار النقدي والجباية البترولية غلى نظام تمويلي يعتمد على تأسيس سوق الأوراق المالية، ومن أهم الدوافع التي كانت وراء إنشاء بورصة الأوراق المالية في الجزائر هي تجسيد عملية خوصصة المؤسسات العمومية، باعتبار البورصة إطارا مناسبا لفتح رأس المال المؤسسات العمومية للمساهمين والخواص وضمان تحويل دائم للاستثمارات بشكل غير تضخمي والسماح للاقتصاد الوطني بالاندماج في الاقتصاد العالمي الذي يتجه شيئا فشيئا نحو العولمة الاقتصادية [3]

لقد واجهت بورصة الجزائر العديد من العراقيل منذ نشأتها كعدم وجود قواعد وثقافة بورصية في الجزائر وغياب الشفافية والإفصاح، وعدم توفير معلومات مالية كافية تعزز ثقة المستثمرين بالبورصة، وضعف الكفاءة المعلوماتية، إضافة إلى العديد من الأسباب التي أدت إلى عرقلة السير الحسن لبورصة الجزائر ( عراقيل سياسية،

1) عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، مداخلة بعنوان أهمية المعلومات المالية والمحاسبة وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الموسوم بعنوان الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة يومي 29-30 نوفمبر 2011

2) محمود الداغر، الأسواق المالية،مؤسسات أوراق البورصات، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان، ص2005،281

3) الجودي صابوري،أثر كفاءة سوق راس المال على الاستثمار في الاوراق الماليةمع دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص298، 2006

اجتماعية، ثقافية، واقتصادية) حالت دون إعطاءها مكنتها في النظام المالي، والقيام بالدور المنوط بها في الاقتصاد الوطني.

يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالية وأساس نجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمستثمرين وعليه فإن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ويسمح بتطوير بورصة الجزائر، ويجعل المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات ذات جودة عالية وقابلة للقراءة، ما يمنح المؤسسات الجزائرية مزيدا من الفرص في مجالات الاستثمار والتمويل وتنعكس شفافية المعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسات المقيدة في بورصة الجزائر ومصداقية هذه المعلومات على كفاءة البورصة وتعتبر شرطا لازما لحسن سيرها بطريقة ناجحة وفعالة.[1]

## المطلب الثالث: أهمية البيئة المحاسبية الجديدة في الجزائر في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

ساهم اتفاق الشراكة المبرم ستة 2005 بين الجزائر والاتحاد الأوروبي في ترقية الصادرات الجزائرية نحو الاتحاد الأوروبي وجلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأوروبية نحو الجزائر، وبتبني الجزائر النظام المالي المحاسبي أصبحت البنية المحاسبية الجزائرية متكيفة مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية، وهذا ما سهل من عمل المؤسسات الجزائرية والأوروبية التي أصبحت تعمل في بيئة محاسبية موحدة والتي تتطلب ضرورة لعب بورصة الجزائر دور فعال في تمويل المؤسسات.

### الفرع الأول: تدعيم البنية المحاسبية الجزائرية بالاستثمارات الأوروبية

بالإضافة للعوامل المشجعة والتسهيلات المقدمة في إطار الشراكة للمتعاملين الاقتصاديين الأوروبيين في مجال الاستثمار في الجزائر، تأتي المعلومة المالية التي يطلبها النظام المحاسبي المالي لتدعيم تلك العوامل، لأن هذه المعلومة تكون موثوق بها لدى المستثمرين الأوروبيين، بما أنها أعدت وفقا لنفس المعايير المطبقة بالاتحاد الأوروبي وهو ما يجلب شفافية أفضل في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسات العاملة بالجزائر، وفي نفس الوقت يمكن هذا التجانس من تسهيل التجميع المحاسبي للمؤسسات الأوروبية التي تستثمر في الجزائر من خلال الفروع التابعة لها.[2]

1)عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، مرجع سبق ذكره ص 18

2) سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 250.

عند قيام مؤسسة أوروبية بالاستثمار في الجزائر من خلال إحدى فروعها وفي ظل اختلاف طبيعة البيئة القانونية من دولة إلى أخرى فإن هذه الفروع والمؤسسات الأوروبية التابعة تعتبر ذات شخصية قانونية مستقلة حسب القانون التجاري الجزائري.[1]

وسوف تخضعها هذه الشخصية للنظم المحاسبية والرقابية السائدة في الجزائر، والمتمثلة بالأساس في المحاسبة الجزائرية والقواعد الجبائية الجزائرية، وتجد المؤسسات الأوروبية صعوبات ناتجة عن هذا الاختلاف بحيث تكون مجبرة على عداد قوائم مالية وفقا للعديد من الأنظمة المحاسبية وإعادة صياغتها في قوائم موحدة بالاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

كل هذه الصعوبات ستزول بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي حيث تجد المؤسسات الأوروبية نفسها في بيئة محاسبية تلائمها وبيئتها المحاسبية الأصلية.[2]

## الفرع الثاني: تسهيل دخول المؤسسات الجزائرية إلى البورصات الأوروبية:

يفرض الاتحاد الأوروبي على المؤسسات المسجلة والتي يتم تداول أسهمها في البورصات التابعة له، فإن تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلوم المالية، من اجل حماية المستثمرين وزيادة ثقتهم بالأسواق المالية الأوروبية، وزيادة تداول رؤوس الأموال بها، وعليه فالمؤسسة الجزائرية يمكنها الاستفادة من هذه الأسواق المتطورة في طلب رؤوس الأموال، لأنها تطبق القواعد المحاسبة المطلوبة وتوفر المعلومات الضرورية عنها للمستعملين لمعلوماتها مع الأخذ بعين الاعتبار الشروط الضرورية الأخرى للدخول هذه البورصات.[3]

1) المر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 يعدل و يتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري المادة .20 .
2) سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص251 .
3) سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 252

## المبحث الثالث:فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

شرعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي مع بداية الألفية الجديدة، ونظرا للتحول الجذري الذي قامت به الجزائر في مجال المحاسبة، فقد مرت سنوات عديدة قبل صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي وبقيت عملية الإصلاح متواصلة عن طريق المراسيم التشريعات اللاحقة، وكذا القوانين المالية.

اليوم وبعد مرور فترة من الزمن نتوقف عند الإصلاح المحاسبي في محاولة منا لتقييمه، ومن خلال هذا المبحث سنوضح هل الإصلاح الذي قامت به الجزائر حقق هدفه أو لا ؟ حيث سنوضح الفائدة التي جاء بها الإصلاح ثم متطلباته وأثاره المرتقبة وفي الأخير تحدياته وأفاقه المستقبلية

### المطلب الاول: أهمية اعتماد النظام المالي المحاسبي وفوائده

يشكل النظام المالي المحاسبي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية وعليه فإن عملية تبني النظام المالي المحاسبي تكتسي أهمية بالغة وينتظر منها الكثير من الفوائد وهو ما سنوضحه فيما يلي :

#### الفرع الأول: أهمية تطبيق النظام المالي المحاسبي على المؤسسات الجزائرية

تكمن أهمية النظام المالي المحاسبي فيما يلي:[1]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية
- تستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب لاسيما في مجالات المحاسبة المالية.

1) د. مداني بن بلغيث، اشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر ،مجلة الباحث، العدد 01 ،مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، ص 57، 2002.

- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المالي المحاسبي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير الدولية المحاسبية.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني المحاسبي مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة
- تقديم صورة واقعية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة بالإضافة الى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

## الفرع الثاني: فوائد الإصلاح المحاسبي

يسوق هذا النظام المالي المحاسبي الجديد مجموعة من الفوائد والامتيازات يمكن نشرها فيما يلي:[1]

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات او المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي
- يقدم الشفافية وثقة أكبر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين نظامها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح
- يفرض على المؤسسات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا امنيا ماليا يشارك في استرجاع الثقة.

1) د. كتوش عاشور متطابات تطبيق النظام المالي الموحد في الجزائر ،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06 ،جامعة الشلف ،ص 09.

- الدخول إلى أسواق المال ( البورصات ) العالمية والعربية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي الى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية.
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر، لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.[1]

## المطلب الثاني: متطلبات الإصلاح المحاسبي في الجزائر والآثار المرتقب حصولها

### الفرع الأول: متطلبات تطبيق النظام المالي المحاسبي

حتى يتم التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي يجب القيام ب:[2]

- السماح للمؤسسات الاقتصادية بفترة تحضير بعد التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي قصد اكتساب الخبرة في المجال المحاسبي المالي.
- قيام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد تقارير مالية لعينة صغيرة من الشركات الاقتصادية يتم اختيارها وفق مقاييس محددة بالمشاركة مع إدارات تلك الشركات وبعد موافقتها بحيث تكون ممثلة لمختلف أشكال المؤسسات، يكون أسلوب الإعداد وكيفية المعالجة عبارة عن أمثلة لكيفية تطبيق متطلبات النظام المالي المحاسبي.
- إشراف مستمر ومتواصل من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حول أي صعوبات أو إشكالات تشوب بعض بنود النظام المالي المحاسبي.

1) بودلال علي،مكوي المولودة نمريني سمية،واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن فعاليات الملتق الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كليو العلوم الاقتصادية ،جامعة البليدة ،13-14 ديسمبر 2011 ص 08.

2) د. العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص ص 139 140

- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة القيام بالتغذية العكسية (feedback) حول مدى استيعاب المؤسسات والمهنيين لمختلف متطلبات النظام المالي المحاسبي.
- رغم التكلفة العالية لتأهيل المحاسبين مع متطلبات النظام المالي المحاسبي، يجب على المؤسسات إعداد برنامج تدريبي يتماشى مع متطلبات العمل اليومي للمحاسبين حتى يتسنى لهم تطبيق ما تدربوا عليه على الواقع مباشرة.
- تحضير المؤسسات الاقتصادية من خلال إعداد منهج عملي مشترك من قبل المجلس الوطني للمحاسبة يتم تبنيه من قبل كافة المؤطرين للمحاسبين في الشركات وللمدققين الخارجيين.
- تحديث الأطر التشريعية وتشمل تحديث ما يتضمنه القاون التجاري وقانون الضرائب فيم يتعلق بالممارسات المحاسبية بما يتلائم مع متطلبات النظام المالي المحاسبي.[1]

ومن أهم أعمال نهاية السنة الأولى لتطبيق النظام المالي المحاسبي على المؤسسات القيام ب:

- إعادة تقييم مختلف بنود الميزانية وفق متطلبات النظام المالي المحاسبي.
- تسجيل الفروقات سواء ربح أو خسارة ضمن النتائج الناجمة من متغيرات الطرق المحاسبية.
- تقديم شرح وافي عن تلك الفروقات ضمن الملاحق في التقرير السنوي.
- القيام بإعداد القوائم المالية وفق النظام الجديد والقديم لأجل القيام بالمقارنة مع القوائم المالية للسنة الماضية وهذا فيما يخص القوائم المالية المطلوبة من قبل النظام المالي المحاسبي
- قيام المدققين الخارجيين بجهد مضاعف للتأكد من صحة كل إعادة تقييم تمت وفق النظام المالي المحاسبي.

## الفرع الثاني: أثار تبني النظام المالي المحاسبي

إن اندماج البيئة المحاسبية الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية أدى إلى ضغوطات على مهنة المحاسبة لتضطلع بدورها في المرحلة الحالية والقادمة ولابد أن يكون لهذه المهنة أصول وقواعد تشكل إطار يساعد في إعداد التقارير المالية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية،و تتسم بجودة عالية وشفافية أكبر، ولقد كان لتبني النظام المالي المحاسبي الأثر الكبير على العديد من المستويات ولكل منها درجة التأثر وتختلف هذه الأخرى من مستوى الاقتصاد الوطني.

1) د.أحمد زغدار. محمد سفير، خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية ،مجلة الباحث العدد07، جامعة ورقلة ،الجزائر 2009-2010 .ص 83 84-

أ- **الآثار الايجابية:** يمكن تلخيص أهم الآثار الايجابية المتوخاة من تطبيق النظام المالي المحاسبي للمؤسسات فيما يلي:[1]

1- يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون.

2- يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أما مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا للمبادئ ولمعايير المحاسبية المعترف بها دوليا

3- يقترح النظام المالي المحاسبي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات الغير معالجة بموجب المخطط الوطني المحاسبي ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند التسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة.

4- يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

5- يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر الزمن لنفس المؤسسة وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.

6- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المالي المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

7- يأتي النظام المالي المحاسبي ليسد ثغرة سابقة، بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ تسيير الشفاف للمؤسسات، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات والفساد.

1) لعموري عبد الرحمان، دور الاصلاح المحاسبي في الجزائر لتفعيل مهنة المراجعة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، ص 38، 2014/2013

**ب- الاثار السلبية:** بالرغم ما يقدمه النظام المالي المحاسبي من ايجابيات إلا انه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها:[1]

1- التعقيد الذي يصاحب النظام الجديد من وجوب الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية والمشاكل المطروحة من خلال تطبيقه.

2- لا يخفى ن تبني النظام الجديد سيضع المؤسسات في أزمة ما بين إعداد التقارير المالية حسب النظام المالي المحاسبي لاعتبارات قانونية وكذا إعداد تقارير حسب الاعتبارات الجبائية (في ظل القوانين الجبائية في الجزائر) وهذا ما يكلف المؤسسة الكثير من الجهد والعناء إلى غاية صياغة قوانين جبائية تتلائم وفحوى النظام المالي الجديد.

3- إن التغيير الجذري لقواعد وطرق التسجيل المحاسبي سيكون من شأنه تعريض المؤسسات لهزات مالية نتيجة لقصور الفهم الجيد للتقييد او الحسابات.

4- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المالي المحاسبي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.

5- إن النظام المالي المحاسبي لا يأتي مبتغاه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية.

## المطلب الثالث: تحديات الإصلاح المحاسبي وآفاقه المستقبلية

### الفرع الأول: تحديات تطبيق النظام المالي المحاسبي

ان تبني الجزائر للنظام المالي المحاسبي الصادر في القانون 11/07 المؤرخ في 25-11-2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفير الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبية الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار ايجابية كبيرة وذلك لعدة أسباب نذكر منها:[2]

**أ- على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام:** هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام حيث نجد:

1) سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص، 261-262

2 ) نور الدين مزياني، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية، مقومات متطلبات التطبيق، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر 17-18 جانفي 2010 ،ص ص 11-12 .

**1-1 القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي:** ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ماهو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر فإن القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المالي المحاسبي لا ينصب صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط.

**2-1 القانون التجاري:** ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية، لكن نجد القانون التجاري الجزائري مزال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع من

رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها في حين المعايير المحاسبية الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيم الأصول والخصوم، وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر فألاهم أن لاتقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأسمالها الاجتماعي.

**3-1 التشريعات الضريبية:** إلى حد الآن عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر من النظام المالي المحاسبي نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بتقليص الإرادات الضريبية بشكل كبير وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها ( حساب الإهتلاك انطلاقا من القيم الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة ) .

**4-1 القانون المنظم لسوق الأوراق المالية:** ينبغي أن ينص هذا القانون على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية لمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أوروبا والعديد من الدول العربية (سوريا، الأردن، الكويت...) لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبية الدولية، وفي ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

ب- **على مستوى المؤسسات الاقتصادية:** سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي المحاسبي، بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح إلزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم.

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة اهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبية الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة " نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسبة.

ت- **على مستوى التأهيل العلمي والعملي:** المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا غلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه المعايير مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبية الدولية والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق .

## 3-1 تعديل محتويات برامج المقاييس المحاسبة التالية:[1]

- **المحاسبة المالية:** تجد مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى
- **المحاسبة المعمقة:** يجب تكييفها مع معايير النظام المالي المحاسبي.
- **المحاسبة الخاصة:** يجب تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.
- **التحليل المالي:** وذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة.

1) د شعيب شنوف، الممكن و الغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الاشكاليات و التحديات، الملتقى الدولي الأول حول تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر ،17-18 جانفي 2010 ،ص 11

- **المحاسبة التحليلة:** إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

## 3-2 إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات:[1]

يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات وتحديث المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ الدولية.

**ث- على مستوى الإعلام:** لإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة المعايير المحاسبية الدولية وتشير التحقيقات والدراسات فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها عدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير ولكن على الأقل لا يجب أن يكون على علم بمفهومها والغاية منها وأثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها.[2]

### الفرع الثاني: صعوبات تطبيق النظام المالي المحاسبي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المالي المحاسبي ومن الصعوبات التي ستواجه هذا النظام نجد على العموم:[3]

- إن النظام القديم تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاثة عقود من الزمن وبالتالي من الصعب التخلي عنه.
- العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.
- إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة والعمود الفقري لتسير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة.
- النظام المالي المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية.

1)شعيب شنوف، نفس المرجع السابق، ص12

2) نوردين مزياني ،مرجع سبق ذكره، ص13.

3) أبت محمد مراد،أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف،ملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبي الدولية، الجزائر ،13-15 أكتوبر 2009 ،ص ص 8-9

- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية ،فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل.
- غياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

## الفرع الثالث: الآفاق أو الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المالي المحاسبي

تتمثل الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- ترقية النظام المالي المحاسبي ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام .
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل الاختلاف في الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة وثيقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العلمية
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير .

1) د كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره،ص ص 292-294 .

- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة، تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة جميع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

**خلاصة:**

على غرار الكثير من الدول العالم تبنت الجزائر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من خلال إصدار النظام المالي المحاسبي سنة 2007، المستوحى بدرجة لبيرة من المعايير المحاسبية الدولية، فتناول هذا الفصل في مبحثه الأول مدى توافق النظام المالي المحاسبي مع المرجعية الدولية من خلال إبراز العلاقة بين النظام المالي المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ونقاط التوافق والاختلاف بينهما، أما في المبحث الثاني تناولنا انعكاس الإصلاح المحاسبي على البيئة المحاسبية في الجزائر، فتبن أن النظام المالي المحاسبي جاء داعما لرغبة الجزائر في جلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية من خلال اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وكذلك المساهمة في دعم بورصة الجزائر ولعل ما يمثل الصعوبة في البيئة الجزائرية النظام الجبائي وقد خلق هذا الأخير العديد من المشاكل المحاسبية مثل الاهتلاكات، خسائر القيمة، أما في المبحث الأخير تناولنا فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال إبراز أهمية الاعتماد على النظام المالي المحاسبي وإظهار متطلبات الإصلاح والتحديات التي يواجهها وآفاقه المستقبلية .

**تمهيد:**

يسعى المستثمرون والمقرضون في عالم المال والأعمال إلى تجميع حقائق ومعلومات تتعلق بوضعية الشركات، وهذا قبل اتخاذ أي قرار بالاستثمار فيها أو إقراضها، وأغلب هذه المعلومات تكون منظمة في قوائم مالية تبين أحداثا ماضية مسجلة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وحتى تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال للشركة، بصورة موثوق فيها لابد أن يكون مصادق عليها من طرف شخص ثالث وهو المدقق الخارجي سواء كان محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.

وفي إطار السعي المتواصل نحو الرفع من جودة الخدمات التي يقدمها ممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، قامت السلطات العمومية من خلال الهيئة الوصية على مهن الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسب المعتمد بالعديد من الإصلاحات عبر مختلف المراحل التي عرفت فيها الجزائر تحولات اقتصادية، سياسية واجتماعية التي كان لها الأثر البالغ في توجيه المهنة سيما في ظل تزايد ظواهر العولمة، الفضائح المالية، التطورات المهنية والفكرية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة، بحيث تعتبر الإصلاحات الأخيرة المنظمة في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وباقي النصوص التنظيمية المطبقة والمفسرة لهذا القانون، هذه الإصلاحات كانت الغاية منها تحقيق نقلة نوعية نحو مواكبة مختلف التطورات الحاصلة على الساحة الوطنية والدولية.

## المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

إن وجود تعارض بين كل من أصحاب الشركة، دانيهم وباقي الجهات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية وبين مديري المؤسسة القائمين بإعداد هذه القوائم، قد يؤدي إلى تضارب وتعارض هذه الأخيرة، ونظرا لأهمية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية في المساعدة على اتخاذ القرار فإن نقص خبرة مستخدميها ومنعهم من التحقق المباشر من صحتها يؤدي إلى وجود الحاجة إلى شخص يتولى القيام بالمراجعة الخارجية.

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات

قبل التطرق للمراجعة الخارجية بصفة مفصلة يجدر التعريف بالمراجعة بصفة عامة.

#### الفرع الأول: تعريف المراجعة

تعرف المراجعة على أنها علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته، حيث تهتم بالفحص الفني والمحايد للحسابات وسجلات الشركة محل المراجعة والحصول على أدلة إثبات قصد إبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة في القوائم المالية المنشورة لهذه الشركة.[1]

#### الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية

**التعريف الأول:** يعرف التدقيق الخارجي على انه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل يعرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.[2]

**التعريف الثاني:** التدقيق الخارجي هو عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية، وتوصيل

نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى التقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن القدرة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن الشركة.[3]

مما سبق نستخلص أن التدقيق الخارجي هو أحد أنواع المراجعة حيث يتم بطريقة منهجية ومنظمة ويقوم بها أشخاص خارجيين ومستقلون عن الشركة محل المراجعة، هدفهم جمع أدلة الإثبات اللازمة من أجل إبداء الرأي عن

1) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر( الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص14.

2) رجب السيد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص07.

3)Henri Biuguim,Jean Charles Becour,Audit Operationnelle,edition Economica,paris1996,p12.

عدالة القوائم المالية للشركة واحترامها للمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها وذكر ذلك في تقرير المدقق والذي يستفيد منه أطراف كثر من بينهم المستثمرون من أجل اتخاذ قراراتهم

## الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية ومنهم: [1]

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة اعتماد كليا على قوائمها المالية وذلك بوضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه لذلك تحرص على أن تكون هذه القوائم قد تمت مراجعتها من قبل هيئة فنية محايدة.
- **المستثمرون:** هم كذلك يستفيدون من القوائم المالية التي تمت مراجعتها عند اتخاذ أي قرار بخصوص توجيه مدخراتهم لتحقق لهم أكبر عائد ممكن
- **البنوك التجارية:** والتي تعتمد بدورها على القوائم المالية التي قامت بفحصها هيئة فنية محايدة قبل اتخاذها أي قرار بخصوص منح القروض أو التسهيلات ائتمانية للمؤسسات التي يتقدم إليها بهذا الطلب.
- **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة:** تقوم هذه الأخيرة بالاعتماد على القوائم المالية التي تمت مراجعتها من طرف مراجع خارجي في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

## الفرع الرابع: أهداف التدقيق الخارجي

إن هدف المدقق الخارجي الأساسي من وراء فحص القوائم المالية الختامية لمؤسسة ما هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول عدالة وصدق تلك القوائم، وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المدقق حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية، نتائج العمليات وتطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها وينهي المدقق الخارجي مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقرير يكون ختام عملية التدقيق.[2]

1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات( الناحية العملية)، دار وائل لنشر والتوزيع ، الأردن، 1990، ص16.

2)محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات( من النظرية الى التطبيق )، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 19

## المطلب الثاني: الأطراف المكلفة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي

من خلال الإصلاحات التي تضمنها القانون 10-01 تم إعادة النظر في صفة ممارسي مهنة الخارجية للحسابات في الجزائر، حيث أنه من بين الأمور الجديدة التي تضمنها القانون، هو إمكانية ممارسة المهنة من طرف الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين مع التأكيد على عدم إمكانية ممارسة مهنة المراجعة القانونية إلا من طرف حاملي الجنسية الجزائرية.

### الفرع الأول: ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

لقد نصت المادة 715 مكرر من القانون التجاري في بابه الخامس المتعلق بالشركات التجارية، القسم السابع المتضمن مراقبة شركات المساهمة على إلزامية تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين لمندوب الحسابات أو أكثر لمدة 03 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني.

تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة للمساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها كما يقومون بالمصادقة بانتظام على الجرد وصحة حسابات الشركة وميزانيتها والتحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للشركة للانعقاد في دورات عادية أو استعجالية وفي حالة إعادة تعيين مندوب حسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين بسبب وجود مانع ما، فيتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بواسطة أمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا بناءا على طلب من الإدارة أو مجلس المديرين.[1]

ولقد أسندت مهمة المراجعة الخارجية لحسابات الشركات والمؤسسات الاقتصادية والمصادقة عليها في الجزائر لفئتي الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات كل فيما يخصه، فلا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسبي او مهنة محافظ الحسابات إلا إذا توفرت فيه الشروط

1) الأمر 75-59، المؤرخ في 20رمضان 1395 الموافق ل:26-09-1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الباب0: الشركات التجارية، القسم السابع: مراقبة شركات المساهمة، المادة 715 مكرر

والمقاييس المنصوص عليها في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو 2010 المتعلق بمهني الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

يفرض القانون على ممارسي هذه المهنة الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها مهنية بكل استقلالية ونزاهة، هذا بعد أداء اليمين أمام المجلس القضاء المختص إقليميا محل تواجد مكانتهم واعتمادهم من طرف الوزير المكلف بالمالية، وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية التي تم إنشاؤها تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.[2]

## 1- شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة:

وفقا للمادة 08 من القانون 10-01 لابد من توفر شروط محددة من أجل ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة في مايلي:[3]

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
  - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبر المحاسبية أو شهادة معترف بها.
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة تعادلها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 .

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره ، المادة 02، ص04
2) نفس المرجع السابق ، 03-04-05-06-07-، ص ص 4-5
3) نفس المرجع السابق، المادة 08، ص 05

## 1) الخبير المحاسبي

### أ- التعريف بشخص الخبير المحاسبي:

يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة تنظيم وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ويؤهل قانونا لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

### ب- مهام الخبير المحاسبي:

بالإضافة إلى فحص وتحليل الحسابات للمؤسسات والهيئات بصفة تعاقدية يمكن للخبير المحاسب مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا تربطه بها عقد عمل، هذا ويؤهل الخبير للقيام ب:

- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي ويتوجب على الخبير إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية، التسيير التي لها علاقة بمهمته التي هي في الأساس مهمة ظرفية أو مؤقتة.

**ت- أتعاب الخبير المحاسب:** تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية الخدمات، يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، بحيث لا يمكن احتساب هذه الاتعاب على أساس النتائج بأي حال من الأحوال.[1]

## 2) محافظ الحسابات:

**أ- التعريف بشخص محافظ الحسابات:** يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 18-21، ص 06-07
2) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص07

**ب- مهام محافظ الحسابات:** يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الأتية: [1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطبقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة وغير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

تخص هذه المهام مهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، كما يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المعدمة والمدمجة وصورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة للنفس مركز القرار وهذا في حالة إعداد حسابات مدمجة أو مدعمة .

يتوج كل هذا بقيام محافظ الحسابات بإعداد مجموعة من التقارير ترسل إلى الجمعية العامة تتمثل في:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

1) نفس المرجع السابق، المواد 23-25 ، ص07

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

**ث- أتعاب محافظ الحسابات:** تقوم الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بمداولات بتحديد أتعاب محافظي الحسابات في بداية المهمة، ولا يمكنه تلقي أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، كما لا يمكن احتساب الأتعاب في حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.[1]

هنا وتجدر الإشارة إلى إمكانية ممارسة كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بمهام محافظي الحصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

## الفرع الثاني: ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

يمكن لمجموعة من المهنيين ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال تشكيل هيئات ذات شخصية معنوية، تجمع فيما بينهم وبين أطراف آخرين غير مهنيين من أجل تقديم خدمات مراجعة الحسابات.[2]

### - تأسيس شركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات:

**أ-إنشاء الشركات:** يمكن للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات المعتمدين تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى لممارسة مهنة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات بما في ذلك المراجعة الخارجية التعاقدية والإلزامية شريطة تمتعهم بالجنسية الجزائرية، بحيث تأهل هذه الشركات لممارسة الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات عندما يشكل أعظاء المصف الوطني للخبراء المحاسيبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المسجلين بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبيين وكذا محافظي حسابات كل على حدا ثلثي( 2/3 ) الشركاء على الأقل، ويمتلكون ثلثي

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة37، ص08

2) نفس المرجع، المواد 46-52 ، ص 09

(2/3) رأس المال، بينما يشترط في الثلث(2/3) المتبقي غير معتمد التمتع بالجنسية الجزائرية، الحصول على شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة، إلا في حالة الشركة المهنية فان نسبة الشركاء غير معتمدين تقدر بالربع (1/4) .

## ب–شروط الحصول على الاعتماد:

للحصول على الاعتماد من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في شركات خبرة محاسبية يجب توفر شروط التالية :

- أن تهدف الشركة الى ممارسة مهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات .
- أن تسير من طرف الشركاء المعتمدين المسجلين في جدول المصف والغرفة فقط.
- الموافقة القبلية لحاملي الحصص الاجتماعية أو الجهاز الاجتماعي المؤهل لانخراط أي شريك أو عضو جديد.
- أن لا تكون تابعة لأي تجمع أو أي شخص.
- أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

## المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المالي المحاسبي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهي:

## الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بمقتضى القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث والذي يحدد مهامه وصلاحياته وعلاقاته مع مختلف الهيئات الأخرى.

**1-انشاء المجلس:** تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين يخضع لسلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ليحل محل المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن في المرسوم رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتعلق بتنظيم وظيفة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث كان تابع لسلطة رئيس الجمهورية.[1]

يتشكل المجلس من:

- ممثل الوزير المكلف بالمالية،
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة،
- رئيس المفتشية العامة للمالية،
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة،
- المدير العام للضرائب،
- المدير المكلف بالتفتيش المحاسبي لدى وزارة المالية، ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المصف الوطني للخبراء،
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ثلاثة(03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

1) القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 04، ص 04

## 2- تنظيم وسير المجلس:

يزود المجلس بأمانة عامة توضع تحت سلطة الرئيس يشرف عليها الأمين العام بمساعدة 04 مديرين دراسات و(08) رؤساء دراسات ويتولى الرئيس المهام التالية:[1]

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية والتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية.
- انجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

بينما يقوم الأمين العام تحت سلطة الرئيس بما يأتي:

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من طرف المجلس.
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من طرف لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها.
- ضمان تنسيق أشغال اللجان متساوية الأعضاء ومتابعتها .
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

## 3- مهام المجلس:

يتولى المجلس مهام التعيين والاعتماد وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كما يلي:[2]

### أ- بالنسبة لمهام الاعتماد:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها

1) المرسوم رقم 11-24، المؤرخ في 22صفر عام 1432 الموافق لـ:27 يناير سنة 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ، المواد 05-08، ص05

2) المرسوم رقم 11-24 ، مرجع سبق ذكره، المواد 10-12، ص ص 5-6

- تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها
- دراسة واستقبال مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

**ب- بالنسبة لمهام المجلس:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها
- تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيه وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية في ما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

**ت- بالنسبة لمهام التنظيم:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

## الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية بها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل

التحكم فيها في شكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر وسنتطرق من خلال هذا الفرع إلى المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حيث:[1]

## 1- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي الرقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد شكلية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، يتم انتخاب تسعة(09) أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة(03) منهم يمثلون هذا المجلس في مجلس المحاسبة وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال التالية:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة والغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبة وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال التي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية .
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

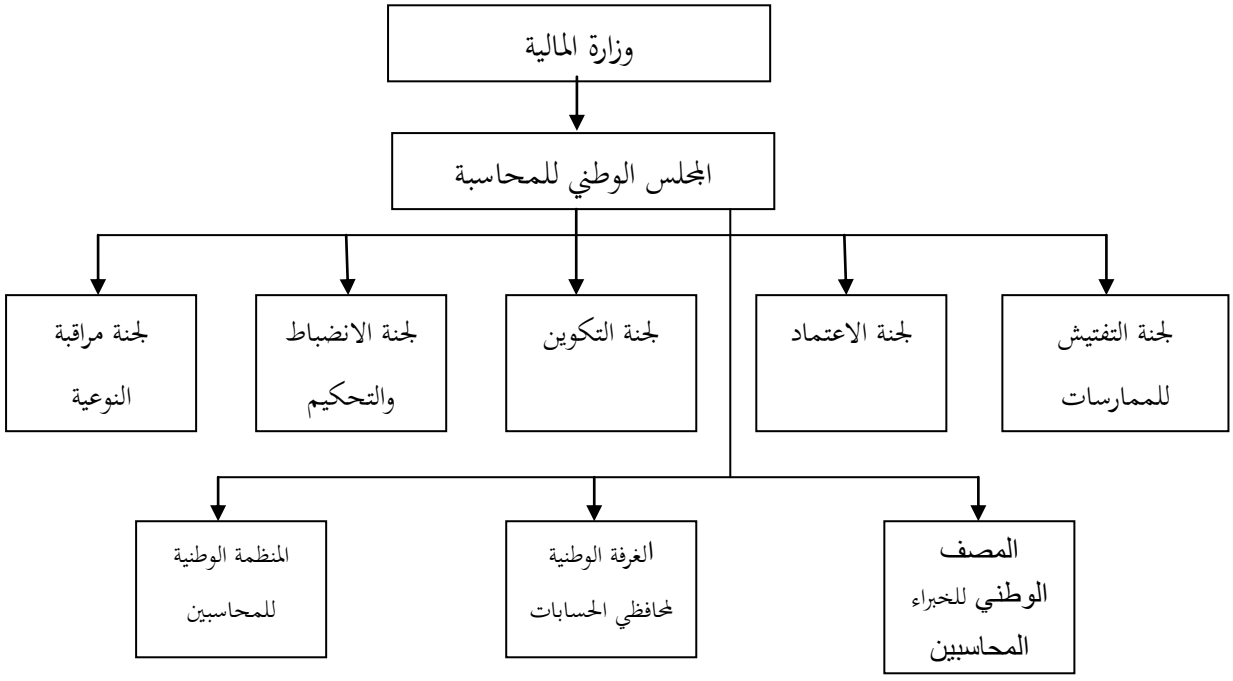
## 2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى للمرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء وتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة وطبقا للمادة 04 من المرسوم التنفيذي 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد تسييره فإن مهامه متطابقة. تماما مع مهام المجلس وللمصف وخبراء

1) عبد الكريم مقراني وعمر قمان، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهمة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المالي المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المالي المحاسبي، في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRSوالمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر2011، ص 11-12

2) المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ، المادة 04، ص 08 .

المحاسبين، إلا أنها خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يجب الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبة الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة والذي يمكن القول بأنه يتناقض مع ما تنادي به المعايير الدولية للمراجعة .إن أتباع الجزائر خيار الإصلاح المحاسبي من خلال تبنيها المعايير الدولية المحاسبية، اثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة المالية والتي سبق واشرنا إليها وعليه بالرغم في الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا انه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة، على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح. [1]




المصدر: محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS/IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2014، ص541.

1) محمد براق، عمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

## المبحث الثاني: ضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى إجراءات تعيين المراجعين الخراجيين في الجزائر لدى الهيئات والمؤسسات التي حددها المشرع الجزائري حيث فرض عدة إجراءات وطرق متعلقة بتعيين وإنهاء مهام المراجع الخراجي مع ذكر التزامات وواجبات ومسؤوليات المراجع وكذا توضيح جميع حقوقه.

### المطلب الأول: إجراءات تعيين المراجعين الخارجيين في الجزائر

#### الفرع الأول: شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

إن مهنة المراجعة كما في المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفيرها في المترشح لممارسة المهنة وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوجب الشهادات والايجازات المطلوبة في العنصر السابق والتدريب المهني لاكتساب الخبرة المهنية بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.[1]

ومن هذا المنطلق اعتبر القانون 10-01 مراجع الحسابات متربصا، المترشح الذي تابع تكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة. وذلك وفقا للشروط التي حددها المرسوم التنفيذي الذي صدر نهاية 2011 وتتمثل في ما يلي:

- ✓ إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من طرف وزير المالية.[2]
- ✓ يجب إجراء التربص المهني لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة وهذا حسب المادة 05.[3]

1) شريفي عمر، مذكرة دكتوراه بعنوان الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر(10-01)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر ، 2012/2011 ، ص 122

2) المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، المادة 03، 2011، ص18

3) نفس المرجع أعلاه ، المادة 05، ص18

- ✓ يجب أن تدوم مدة التربص سنتين(02) في مكتب أو شركة مراجع الحسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات منذ سنتين على الأقل ويمكن أن تمتد فترة التربص بناءا على رأى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة وذلك حسب ما جاءت به المادة 09 .
- ✓ يعين المجلس الوطني للمحاسبة مؤطر يشرف على تربص المترشح ويجب أن يكون المؤطر قد مارس هذه المهنة منذ سنتين، على الأقل وفقا لما ورد في مضمون المادة 11 من المرسوم المذكور أعلاه.
- ✓ يجب على المتربص إعداد تقرير خلال كل سداسي يتضمن جزئين الأول يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة مراجع الحسابات والثاني يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص. و يجب أن يرسل هذا الأخير تقريره خلال الشهر الذي يلي سداسي مرفقا بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها المجلس.[1]
- ✓ لا يمكن أن يكون المراقب المتربص مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع بها المتربص تربصه كما لا يمكن على مراقب التربص الإشراف على أكثر من عشرة متربصين في السنة. كما يجب أن يتأكد مراقب التربص مما يلي:[2]

- المواظبة والسلوك المهني للمتربص.
- طبيعة الأعمال المنجزة وموعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص
- محتوى التكوين المهني الذي يكتسبه المتربص وقيمنه.

وفي نهاية فترة التربص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم طريقة أداء المتربص وإلتزامه ويقرر:[3]

1/ إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان مراجع الحسابات.

2/ إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التربص أو جزء منها، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير كافية المكتسبة خلال فترة التربص.

3/ إما تقرير فترة تربص جديدة لمدة سنة، يستدعي خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

1)المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص19 .
2)نفس المرجع أعلاه، المادة 15، ص19.
3) نفس المرجع أعلاه، المادة18، ص20.

يقبل إجراء الامتحان النهائي لمراجع الحسابات، الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو المعاهد المعتمدة من وزير المالية والحاصلون على شهادة التربص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

## الفرع الثاني: تعيين مراجع الحسابات في الجزائر

لقد أوضح القانون 10-01 شروط وكيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونيا، حيث يتعين على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بتعيين مراجع الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الجدول في الغرفة الوطنية.[2]

وبعد موافقة مراجع الحسابات تدوم فترة مراجعته ( عهدته ) لحسابات الشركة أو الهيئة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس المراجع بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.[3]

عندما تعين شركة أو هيئة شركة مراجعة الحسابات بصفة مراجع فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مراجعا للحسابات يتصرف باسمها.[4] كما يمكنها أيضا أن تعين أكثر من مراجع حسابات، وفي هذه الحالة فان كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.[5]

أما عن كيفية تعيين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي اوجب ان يعد مجلس الإدارة او مكتب المسير أو الهيئة المؤهلة خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة مراجع الحسابات او مراجعي الحسابات إعداد دفتر الشروط بغية تعين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة .

يجب يتضمن دفتر الشروط ما يلي:[6]

- عرض عن الهيئة أو الشركة أو ملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

1) المرسوم التنفيذي رقم 11-393، المادة 24 ، ص20
2) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 26 ، ص07
3) نفس المرجع أعلاه، المادة 27، ص ص 07 08
4) نفس المرجع أعلاه، المادة 28، ص08
5) نفس المرجع أعلاه، المادة 29، ص 08
6) المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، يتعلق بتعين مراجع الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 65، 2011، المادة 04، ص24

- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدها مراجع الحسابات المنتهية عهدته.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها .
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا لأحكام التشريعية .
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
- المؤهلات والإمكانيات المهنية التقنية.

كما يتحصل مراجع الحسابات المترشح للمهمة ترخيص مكتوب يمكنه من القيام بتقييم مهمة مراجع الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:[1]

- تنظيم الشركة أو الهيئة وفروعها.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتنظيم المهمة.

ويتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط، مع إلزام مراجع الحسابات ومساعديه عند الاطلاع على الوثائق بالسر المهني كما يجب أن تكون العروض المقدمة من طرف مراجع الحسابات المترشح للمهمة توضيح للعناصر الآتية:[2]

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها
- أجال ايداع التقارير .

1) المرسوم التنفيذي 11-32، مرجع سبق ذكره، المادة 05، ص24
2) نفس المرجع أعلاه، المادة 07، ص24

### الفرع الثالث: إنهاء مهام مراجع الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام مراجع الحسابات المحددة في قانون 10-01 يمكن حصرها في صنفين من الأسباب:

#### 1- الأسباب العادية:

ونعني بها إنهاء عهدة مراجع الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة مراجع الحسابات.

#### 2- الأسباب الاستثنائية:

ونقصد بها الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام المراجع قبل انتهاء عهدته وتتمثل هذه الأسباب في مايلي:

- استقالة مراجع الحسابات كما ورد في المادة 38 من قانون 10-01 يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- كما يمكن أن تنتهي مهمة مراجع الحسابات بوفاة أو شطب أو إيقاف أو أي حالة من الحالات الأخرى بما فيها حالات حل الشركة أو شهر إفلاسها، وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهني مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.[1]

## المطلب الثاني: ضرورة التزام المراجع الخارجي بواجباته الأساسية وتمكينه من جميع حقوقه

حتى يتسنى للمراجع أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات

### الفرع الأول: حقوق مراجع الحسابات في الجزائر

حتى يستطيع المراجع الخارجي في الجزائر القيام بمهامه المنوط بها على أكمل وجه وتمكنه من الالتزام بالواجبات المهنية التي تقع على عاتقه، فلابد أن يتمكن المراجع من مجموعة من الحقوق المهنية التي تسمح له بإتمام مهامه، بالإضافة إلى تمكينه من حقوقه المادية أو الأتعاب التي يجب أن يتقاضها لقاء أداء هذه المهمة.

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 76، ص12

**1- الحقوق المادية:** تتمثل الحقوق المادية في الأتعاب

**أ- تحديد الأتعاب:** حيث تحدد هذه أتعاب بالنسبة لمراجع الحسابات في لجزائر وفقا لهذه النقاط:[1]

- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب مراجع الحسابات في بداية مهمته.
- لا يمكن لمراجع الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهنة.
- كما لا يمكنه احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

**ب- طرق تسديد الأتعاب:** لقد تم تحديد طريقة دفع أو حصول مراجع الحسابات على حقوقه المادية (أتعابه) من خلال القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات المعدل سنة 2006، والتي يتم دفعها لقاء قيامه بمهامه العادية وفق المراحل التالية:[2]

- 30% من الأتعاب عند بادية المهمة.
- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
- 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتقرير المصادقة على الحسابات.
- 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية إضافة إلى الأتعاب التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والمحسوبة باستخدام سلم الأتعاب، يستفيد مراجع الحسابات من تعويض للمصاريف التي ينفقها في إطار المهام الموكلة إليه وفق ما تقضيه العناية المهنية وبرنامج العمل وذلك كما يلي:[3]
- ترد مصاريف النقل بناءا على تقديم وثائق المبررة، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3دج على الكيلومتر الواحد.
- ترد مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة بناءا على الوثائق المبررة في حدود ما يأتي:
  - 1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.
  - 80%من مجموع الساعات المخصصة للمهمة.

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص08

2) القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة 2006، المادة 08، ص

3) القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص

## 2- الحقوق المهنية

تتراوح الحقوق المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر والتي خوله إياها القانون ما بين الحقوق المرتبطة بممارسة الحياة المهنية بصفة عامة، وبين تلك الحقوق التي تسمح له من أداء مهمته داخل الهيئات محل المراجعة علىأكمل وجه.

### 2-1 الحقوق المتعلقة بالحياة المهنية للمراجع :

- يحق لمجموعة من المراجعيين الخارجيين تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، للممارسة مهمتهم كل على حدا شريطة، أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.[1]
- يحق للمراجعين الخارجيين المسجلين في القوائم الوطنية الترشح في المجالس الوطنية للأصناف التي ينتمون إليها مما يعني بالضرورة الحق في انتخاب أعضاء هذه المجالس.[2]
- الحق في ممارسة نشاط منافي لمهام مراجع الحسابات بصفة مؤقتة، بشرط تقديم طلب الإغفال من القوائم الوطنية لدى لجنة الاعتماد، في أجل أقصاه شهر(01) من تاريخ بداية مزاولة هذا النشاط، بحيث يتم منح الموافقة على ذلك ما لم يمس هذا النشاط بأخلاقيات المهنة.
- الحق في ممارسة مهنة التعليم والبحث في مجال المحاسبة، بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- الحق في الترشح واكتساب صفة نائب في البرلمان أو عضو في المجالس الشعبية المحلية، مع تبليغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر(01).
- الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته مع إشعار مسبق مدته 03أشهر.[3]

### 2-2 الحق في التعاون داخل الهيئة محل المراجعة:

قبل الانطلاق في أداء مهامه داخل الهيئة محل المراجعة، على القائمين على الإدارة هذه الأخيرة تمكينه من الحصول على:

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 46، ص09
2) المرسوم التنفيذي رقم 11-25، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص09
3) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 38، 64، 69، ص ص 08 11

- ملخص المعانيات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها المراجع أو المراجعين المنتهية عهداتهم، وكذا مراجعي الفروع إذا كان الكيان يقوم بتجميع الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها .

بينما أثناء ممارسته لمهامه، يحق له ما يلي:[1]

- حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية، والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- الحصول على كل التوضيحات والمعلومات والقيام بكل التفتيشات اللازمة.
- الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المرتبطة بها المؤسسة أو الهيئة محل المراجعة، أو حول أي مؤسسات لها علاقة مساهمة معها.
- حق الحصول على كشف محاسبي كل 06 أشهر على الأقل حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية المنصوص عليها قانونا.

ونظرا للمسؤولية التي تقع دائما على عاتق مراجعي الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء والقانونيين أغير ذلك، يتصرفون باسمهم وتحت مسؤولياتهم ولقد تركت المادة 52 من قانون 10-01 هذا المجال مفتوحا أمام المراجعين لكن في إطار الشركة المدنية وفي حدود الربع 1/4 حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة.[2]

## الفرع الثاني: الواجبات الأساسية لمراجع الحسابات في الجزائر

**1- الواجبات نحو الموكلين:** أول ما يتعين على مراجع الحسابات القيام به مباشرة بعد تعيينه من طرف أي كيان، القيام بتوجيه رسالة قبول العهدة للجمعية العامة لهذا الكيان أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه (08) أيام من تاريخ وصل استلام تعيينه، [3] كما يجب أن تتصف الأعمال والواجبات التي يقوم بها المراجع الخارجي،

1) نفس المرجع أعلاه، المواد 31 32 33، ص 08.

2) بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 57 .

3) المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ، مرجع سبق ذكره، المادة 15، ص 24 .

والتي تشكل أساس العلاقة بينه وبين موكليه عل الأمانة والاستقلال والضمير المهني، [1]كما أنه يمارس مهمته بصفة عامة بكل استقلالية ونزاهة، [2] تقوم هذه العلاقة على واجب النصح والإعلام والموضوعية والسرية والالتزام بالأداء بالمهام بكل كفاءة وسلامة مع الحفاظ على السر المهني إلا في الحالات التي يفرض فيها القانون عكس ذلك بما في ذلك المساعدين، [3] ففي الإعلام ينبغي على المراجع إعلام موكليه بمدى تأثير التزاماته والتصرفات الإدارية والتسيرية التي لها علاقة بمهمتهم، [4]كما يجب أن تتسم هذه الممارسة بالعناية وفقا للمقاييس المهنية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.[5] حيث يجب عليه توفير الوسائل الكافية للقيام بالمهام وتحمل المسؤوليات في الحدود التعاقدية بطبيعة الحال، وعند ارتكابه للأخطاء أو عن أي تقصير في المهام بأي التزام قانوني.[6]

**2- الواجبات نحو الهيئة التي ينتمي إليها:**على كل مراجع مقيد ضمن قوائم هذه الأخيرة أن يلتزم بما يلي:[7]

- ✓ دفع الاشتراكات السنوية التي يحددها المجلس الوطني للسلك التابع له.
- ✓ إعلام المجلس الوطني أو الجهوي التابع له بأي حدث هام قد يطرأ على حياته المهنية، خاصة ما تعلق بالمتابعات الإدارية أو القضائية أو التعليق الإداري لنشاطاته أو النزاعات الخطيرة مع عملائه أو زملائه.
- ✓ يجب على المراجع في حالة التعليق الإداري لنشاطاته إثبات إغلاق ملفاته أو تسليمها لأحد زملاءه
- ✓ يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أحل 10 أيام من تاريخ قبوله كل مهمة مراجعة قانونية.
- ✓ يتعين على المراجع في حالة انتخابه لعضوية البرلمان أو لعضوية التنفيذية لمجلس محلي أن يبلغ الهيئة التابع لها في أجل أقصاه شهرا واحدا.

1) المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذو القعدة 1416 الموافق ل 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 03، ص05 .

2)القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 03، ص04

3) Minister de Finances, Conseil National de la comptabilité, code de déontologie de la profession d'expert comptable, art 03,04,p02.

4) القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص07.

5) المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سبق ذكره، المادة 04، ص05.

6) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 69-59، ص10-11

7) شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب ، ص ص 383 384

✓ الامتناع عن مزاولة أو القيام بمهام أو أعمال تتنافى أو تتعارض مع مهنة المراجعة.

## 3- الواجبات اتجاه الزملاء والمتربصين:

**3-1 الواجبات الناتجة عن علاقته بالزملاء:** على المراجعين فيما بينهم عدم القيام بتقديم انتقادات غير مؤسسة كتابيا أو حتى شفهيا أو بأي شكل آخر تعرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وبين وزملائه قصد إزاحتهم.[1]

هذا وعلى المراجع الذي تعرض عليه مهمة تدخل في إطار تعويض أو استخلاف زميل له عدم قبول هذه المهمة إلا بعد التأكد من توفر الشروط التالية:[2]

- ألا يخالف هذا الطلب القوانين والتنظيم المعمول به.
- اخطار زميله الذي سيخلفه، من خلال جميع السبل المتاحة مع إرسال نسخة عن ذلك إلى المجلس الوطني.
- الحرص على حصول زميله الذي سيخلفه على جميع الأتعاب قبل قبول المهمة حيث يقوم باتخاذ جميع الاحتياطات اللازمة اتجاه العميل مع إخطار المجلس الوطني.
- تجنب تقديم أي انتقادات اتجاه زميله السابق.

**3-2 الواجبات الناتجة عن مهمة التأطير:** بفرض قانون أخلاقيات المهنة على ضمان تأطير وتكوين المراجعين المتربصين، والتكفل بإنشغلاتهم، مع منحهم التعويضات عن المهام التي يكلفون بها أو المسندة اليهم، حيث يتوجب على المراجع المؤطر تقديم كل التسهيلات للمتربصين فيما يخص:[3]

- ❖ متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة .
- ❖ المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية لتحضير الامتحانات .
- ❖ الاستفادة من عطلة غير مدفوعة الأجر بناءا على اتفاق مشترك مع المتربصين من أجل السماح له بالتوفيق بين التحضير للامتحانات والضغوط المهنية في المكتب.

---

1) المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 01 ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 13يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، المادة 06، ص09.

2) Code D'déontologie de la profession d'expert comptable, op-cit, art 10 ,p :03.

3) شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 181

## المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي

نظرا لأن القوانين المنظمة لمهنة المراجع الخارجي قامت بمنحه مجموعة من الحقوق ليستطيع تأدية واجباته بكل استقلالية وبالتالي إبداء رأيه الفني المحايد الذي يعتمد عليه مصالح أطراف أخرى، فقد قامت هذه القوانين كذلك بتحميله مسؤولية عن واجباته، حيث يمكن تقسيمها إلى:[1]

1- **المسؤولية التأديبية:** يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أما اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تفني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار.
- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

ويبقى لمراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكباها.

2- **المسؤولية المدنية:** هي تلك المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي اتجاه عميله أي الشركة محل المراجعة، وكذلك اتجاه الأطراف الأخرى وهم مستخدمو القوائم المالية للعميل، وعليه يمكن القول أن المسؤولية المدنية تضم نوعين من المسؤولية وهما:[2]

**2-1 مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه عميله:** وهي مسؤولية نابعة أساسا من قانون العقد الذي يجمع الطرفين ( المراجع الخارجي وعميله) لذلك تدعى بالمسؤولية التعاقدية وتنشأ نتيجة إخلال المراجع بشروط العقد بسبب وقوع خطأ منه أدى إلى إلحاق الضرر بعميله.

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص10.

2) شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ قي القوائم المالية( دراسة تطبيقية) لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين ، 2012، ص32.

**2-2 مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الأطراف الأخرى:** وهذه المسؤولية نابعة أساسا من قانون الضرر وتشأ عند حدوث ضرر للأطراف الأخرى من غير المساهمين التي يربطها بالمراجع عقد ولكنها تعتمد في قراراتها على تقريره من غير المساهمين، إلاّ أنّ تحقق المسؤولية المدنية تعاقدية كانت أم تقصيرية يتوقف على توفر 03 شروط هي:

- وجود خطأ واقع من قبل المراجع.
- حدوث ضرر للعميل أو للأطراف الأخرى المعتمدة على تقرير المراجع من غير المساهمين.
- وجود علاقة نسبية بيت الخطأ الحاصل والضرر الواقع للمتضرر.

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤولية في ما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة المخالفة يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.[1]

**3- المسؤولية الجزائية:** هي المسؤولية الناجمة عن ارتكاب المراجع الخارجي جريمة من الجرائم المنصوص عليها في القانون 10-01:[2]

- الممارسة غير الشرعية للمهنة.
- انتحال صفة المراجع.
- عدم الملائمة وممارسة المهنة.
- جريمة افشاء السر المهني.
- عدم الابلاغ عن الجرائم والمخالفات.
- جريمة الاحتيال وخيانة الأمانة.

فإذا تعد ضرر هذه الجرائم نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع فه تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة، فعلى سبيل المثال فإن المشرع الجزائري ينص على العقوبات التالية:[3]

1) القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص10
2) مرجع سبق ذكره، المادة 73، ص 12
3) نفس المرجع أعلاه، المادة 73- 74 ، ص 12

- فرض غرامة مالية لكل من يزاول مهنة المراجعة بطريقة غير شرعية ويتراوح مبلغها بين 500000 دج ليصل الى 2000000 دج .
- في حالة معاودة تلك المخالفة يعاقب مرتكبها بالحبس الذي تتراوح مدته ما بين 06 أشهر وقد تصل الى سنة واحدة مع ضعف الغرامة المالية.
- في حالة إفشاء السر المهني يعاقب فاعله حسب المادتين 301-302 من قانون العقوبات بالحبس لمدة تتراوح بين 06 أشهر و05 سنوات وغرامة مالية من 500 الى 15000دج، وعلاوة على ذلك يجوز للقضاء الأمر بنشر الحكم أو ملخص منه في جريدة أو أكثر على نفقة المحكوم عليه.

## المبحث الثالث: إطار تحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر بين إصدار معايير محلية والاعتماد على معايير دولية

هناك العديد من المؤشرات والدوافع التي ممكن الانطلاق منها واعتبارها كأسباب تدفع بالسلطة الجزائرية للمعني نحو التقارب مع التطورات الحاصلة في ميدان المراجعة الخارجية للحسابات على المستوى الدولي والذي يمكن تجسيده من خلال تبني المعايير الدولية أو إصدار معايير جزائرية تتوافق ومختلف المعايير الدولية للمراجعة، حيث تتراوح هذه الدوافع بين ما تم توفيره أو القيام به وبين ما تسعى السلطات الجزائرية إلى تحقيقه.

### المطلب الأول: الانفتاح الاقتصادي والمالي وتحرير التجارة الخارجية

قصد مجابهة مختلف التحديات التي يفرضها الانفتاح الاقتصادي الذي انتهجته السلطات العمومية في الجزائر، فقد عقدت هذه الأخيرة العديد من الاتفاقيات المالية، الاقتصادية وكذا التجارية، بالإضافة إلى القيام بتهيئة المناخ العم الذي يسمح باستقطاب الاستثمارات وتدفق رؤوس الأموال إلى الجزائر، كل هذه الدوافع التي من شأنها المساس بجوهر المهن المحاسبة ومراجعة الحسابات.

#### الفرع الأول: عقد اتفاقيات اقتصادية دولية

**01- المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة:** تقدمت الجزائر لأول مرة سنة 1996 بوثيقة رسمية أساسية بعنوان" مذكرة حول النظام الاقتصادي والتجاري في الجزائر"، حيث شكلت وزارة التجارة لجنتين لتحضير انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة بتاريخ 07نوفمبر 1997، تمثلتا

في كل من اللجنة الوزارية المشتركة المكلفة بمتابعة وإعداد ملف انضمام الجزائر إلى المنظمة ولجنة ثانية لتسهيل عمليات التجارة الخارجية تعمل جانب اللجنة الأولى لتسهيل التجارة الخارجية.[1]

لقد سعت الجزائر من محاولتها الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها في مايلي:[2]

- ❖ إنعاش الاقتصاد الوطني من خلال الرفع حجم وقيمة المبادلات والاستفادة من التكنولوجيا الحديثة.
- ❖ تحفيز وتشجيع الاستثمارات.
- ❖ مسايرة التجارة الخارجية.
- ❖ الاستفادة من المزايا التي تمنح للدول النامية الأعضاء من طرف المنظمة في إطار تحفيز وتشجيع هذه الدول.
- ❖ البعد الشمولي للمنظمة حيث تصل آثارها إلى جميع دول العالم.

## 02- إصلاح المنظومة المالية وتحسين مناخ الاستثمار:

أ- **الإصلاحات المصرفية:** نص القانون المتعلق بالنقد والقرض الذي تم إصداره سنة 1990 تحت رقم 90-10 والذي تم مراجعته وتعديله عدة مرات سنوات 2001-2003 وآخرها سنة 2010 من خلال إصدار الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 غشت 2010 المتعلق بالنقد والقرض على مايلي:[3]

- حرية تنقل رؤوس الأموال من وإلى الخارج.
- إمكانية فتح فروع لبنوك الأجنبية بالجزائر.
- إمكانية التعاون مع البنوك الأجنبية.
- إلزامية إنشاء بنوك في شكل شركات مساهمة.
- ضرورة تعيين محافظ حسابات بهذه البنوك.

1) وصاف عتيقة، آثار تحرير تجارة الخدمات على التجارة الخارجية في الدول العربية مع الإشارة إلى حالة الجزائر1999-2009، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2013-2014 ، ص 253

2) ناصر دادي عدون، متناوي محمد، انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، الأهداف والعراقيل، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد03، 2007، ص ص 70-72

3) الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 16 رمضان 1431، الموافق ل 26غشت 2010 ، المتعلق بالنقد والقرض، المواد82-84-86-100-126

يعبر هذا القانون عن السياسة النقدية الجديدة للجزائر من خلال تحديد الوظائف الأساسية للبنك المركزي وكذا تنظيم علاقته مع باقي البنوك التجارية بما في ذلك الأجنبية منها التي مكنها هذا القانون من فتح فروع أو مكاتب لها بالجزائر.

ب- **تحسين مناخ الاستثمار:** على الرغم من وضوح التوجهات الكبرى للاقتصاد الوطني، وبعض النتائج الايجابية المحققة إلى جانب المجهودات التي تبذلها الجهات الوصية في سبيل تهيئة وترقية المناخ إلى أن وجهة نظر المستثمرين حول العوائق التي تفسد بيئة الأعمال في الجزائر تجتمع في محورين أساسيان هما:[1]

- صعوبة الحصول القروض والعقار الصناعي.
- إشكالية الحاكمية (الحوكمة) وقصور السياسات الاقتصادية، وذلك باستعجال ظاهرة القطاع غير الرسمي وشيوع ظاهرتي الفساد والمنافسة فير المشروعة إلى جانب ارتفاع معدلات الضرائب.

إن عملية كشف هذه العوائق تعد خطوة أساسية ضمن إستراتيجية تهيئة مناخ الاستثمار أمام رجال الأعمال الوطنيين والأجانب للمساهمة في التنمية الوطنية الشاملة، وعلى هذا الأساس فإن العوائق الأساسية التي تشوب مناخ الاستثمار في الجزائر تتمحور حول:[2]

- مشكلة التمويل.
- مشكلة العقار الصناعي.
- اختلال البيئة السياسية.
- المشاكل الإدارية والتنظيمية.
- مشاكل القضاء.
- مشاكل الحصول على المعلومات.
- تعثر إجراءات الخوصصة.
- عدم كفاءة إجراءات الترويج للقروض الاستثمارية.

1) وصاف سعيدي، قويدري محمد، واقع مناخ الاستثمار في الجزائر بين الحوافز والعوائق، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، سنة 2008، ص 44.
2) وصاف سعيدي، قويدري، نفس المرجع، ص ص44-49.

## الفرع الثاني: محاولة التقارب والاندماج في السياق الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة

**1-تحضير المؤسسات الوطنية:** إن تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، يخضع إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم ورأس المال وعدد العمال، من أجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات مسك النظام المحاسبي المالي، حيث تم الفصل بين المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة وفق هذا النظام وتلك المطالبة بمسك محاسبة مبسطة قائمة على محاسبة الخزينة، كما يتطلب ذلك تحضير المكلفين بمسك هذه المحاسبة وفق النظام المالي المحاسبي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.[1]

**2- مراجعة التشريعات المنظمة لعمل الشركات:** إن القانون التجاري والقانون العام للضرائب والرسوم المماثلة وكذا القوانين المالية المتتالية كلها تتضمن في بعض أو كل أقسامها أحكام متعلقة بالنظام الجبائي الواجب الالتزام به من طرف هذه الشركات والمؤسسات الذي يعكس التوجيهات الاقتصادية السائدة غي البلاد، وبالتالي عند القيام بتعديلات هيكلية في الاقتصاد فإن ذلك سينعكس على مختلف المجالات الفرعية التي غالبا ما تكون مترابطة فيما بينها والمتمثلة في حالتنا هذه في كل من القوانين المتعلقة بالجباية، القانون التجاري وغيرها من التشريعات والتنظيمات المرتبطة بتسيير الشركة.[2]

## الفرع الثالث: إصلاح الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات

من الملاحظ أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر اتسمت بنوع من الّاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية منذ 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى غاية سنة 2010، من خلال الإصلاحات التي انطلقت في القيام بها السلطات الوصية، حيث تم إصدار القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.[3]

هذا ونجد من أهم الأسباب التي أدت إلى إصلاح نظام ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، تلك الأسباب المتعلقة بمعالجة المشاكل التي تواجهها المهنة والتي من بينها:

1) سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة ، 2014-2015، ص 189.

2) عبد الرحمن بن عيسى، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016/2017، ص 189.

3) عبد الرحمن بن عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص 189 190.

- نقص التدريب الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معاهد تدريب متخصصة.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات محل المراجعة .
- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية.
- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق التعامل بين أعضائها.
- التنافس غير الشريف بين المراجعين.
- تدني مستوى الكفاءة لدى المراجعين والمحاسبين التابعين للهيئات محل المراجعة.
- محاولة تنظيم السلوك المهني للمراجع الخارجي في الجزائر.

## المطلب الثاني: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية

من أجل زيادة فعالية إصلاح مهنة التدقيق، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق(Normes Algériennes d'audit –NAA-)، مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وحملت نفس الرقم ونفس التسمية، وذلك بهدف تنظيم عملية التدقيق الخارجي على أسس دولية ومعايير متعارف عليها وذات جودة، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية في هذا الإطار باعتباره الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي، بإتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات مختلفة، وقد تم إصدار ثلاثة مقررات (Décisions) تتضمن 12 معيارا جزائريا للتدقيق، لا تحمل الطابع الإلزامي في الفترة الحالية، باعتبار أنها لم تصدر بعد في الجريدة الرسمية الجزائرية، وصدرت فقط في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، وبالإضافة إلى الإرشادات التي ينبغي لمدقق القانوني والتعاقد الأخذ بها، تضمنت هذه المعايير عدة عناصر أخرى أهمها الهدف من المعيار الصادر، مجال تطبيقه، الأهداف والواجبات المطلوبة ( Diligences Requises) من المدقق.[1]

1) ) د.بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA)في البيئة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 125

**الفرع الأول: المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:** تضمن إصدار 04 معايير تستهدف تدقيق القوائم المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتمثلت هذه المعايير فيما يلي:[1]

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:**" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، ويعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق، حيث ينص المعيار على أن هدف المدقق هو قبول مهمة التدقيق، فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505:**" التأكيدات الخارجية"، ويعالج هذا المعيار استمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ومقنعة تتميز بالملائمة والمصداقية.

3- **المعيار الجزائري لتدقيق رقم 560:**" الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات"، يتطرق إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، حيث إنه في إطار تدقيق القوائم المالية، قد تتأثر هذه الأخيرة ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، أو بعد تاريخ تقريره، وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق في تقريره أن يأخذ بعين الاعتبار الأحداث الواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580:**" التصريحات الكتابية"، يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتمثل هذه التصريحات في كل المعلومات الضرورية للمدقق، والتي تعتبر عنصرا مقنعا.

**الفرع الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 :** تضمن هذا المقرر إصدار 04 معايير تتمثل فيما يلي:[2]

1) وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210، 505، 560، 580، ص 02

2) وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300، 500، 510، 700، ص 02.

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300**:"التخطيط لتدقيق القوائم المالية"، يتطرق إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية، بحيث يتطلب المعيار من المدقق إعداد إستراتيجية علمة وبرنامج عمل، وتنظيم مهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة، من أجل مساعدة المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500**:"العناصر المقنعة"، يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، المتمثلة في كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول غلى نتائج لإبداء رأيه، ويوضح المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على هذه العناصر.

3- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510**:"مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية، التي تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700**:"تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية"، يتطرق إلى التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية، ويحدد المعيار شكل ومضمون تقرير المدقق، بهدف إعطاء رأيه حول القوائم المالية، بناءا على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المتحصل عليها، ويتم التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي.

**الفرع الثالث: المقرر رقم 23النؤرخ في 15 مارس2017**: تضمن إصدار أربعة معايير تتمثل فيما يلي:[1]

1- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520**:"الإجراءات التحليلية"، وتطرق إلى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، التي تتمثل في مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية.

1) وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620، ص 03

2- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570**:"استمرارية الاستغلال"، يعالج هذا المعيار التزامات حول تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال.

3- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610**:"استخدام أعمال المدققين الداخليين"، يعالج هذا المعيار شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، وعليه فإن المدقق الخارجي يجب أن يتحمل مسؤولية استفادته من التدقيق الداخلي إن وجد في المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، إلى أنها لا تتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المؤسسة.

4- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم620**:"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بحيث يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، بناءا على استخدامه لأعمال خبير.

## المطلب الثالث: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

بعد خيار الجزائر للانفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق(NAA)، مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق(ISA)، ينتظر أن تكون لذلك عدة مزايا على ترقية مهنة المحاسبة في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي، وإضفاء مزيد من المصداقية والثقة على المعلومة المالية الصادرة في الجزائر. وفيما يلي أهم ايجابيات تطبيق هذه المعايير في البيئة الجزائرية:[1]

### الفرع الأول: تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها:

يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة، ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في الجزائر، بما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية، عكس الإطار القانوني للمهنة في الجزائر الذي يتميز بالجمود. كما انها معايير تتطرق إلى بعض العناصر والأمور

1) د.بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA)في البيئة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد18 ص ص 127، 128، 129

الجديدة على ممارسات التدقيق في الجزائر، فضلا عن أن الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق مباشرة في إعداد معايير جزائرية للتدقيق، يؤدي إلى توفير الجهد والوقت وتقليل التكلفة، مادام أن هناك تأكد من أن المعايير الدولية لها جودة عالية واعتراف دولي بها.

### الفرع الثاني: تحسين جودة المعلومة المالية:

عندما يتم إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، الذين يسمح لهم ذلك بالحصول على معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، وهي الخصائص الواجب توفرها في المعلومة حتى تصبح ذات جودة وتساعد في اتخاذ القرارات، وهي معايير تعكس اقتصاديات الدول المتطورة، لكون إعدادها تم من طرف منظمات مهنية متطورة تضم محاسبين ومهنيين على أعلى مستوى، وتم تبنيها في العديد من دول العالم.

### الفرع الثالث: معايير تساعد الشركات متعددة الجنسيات:

باعتبار أن الشركات متعددة الجنسية تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية مجمعة لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم، فإن ذلك يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في التجميع وترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها، باعتبار أن كل فرع تم تدقيقه وفق المعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسيات تستفيد من تطبيق المعايير الدولية عبر العالم، من حيث تخفيض التكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها، ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر من المؤسسة الأم على الفروع التابعة لها.

### الفرع الرابع: تشجيع الاستثمار الأجنبي:

المستثمر الأجنبي عند انتقاله خارج بلده بحثا عن الفرص الاستثمارية، يحتاج إلى معلومات ملائمة وموثوق بها، تمكنه من تقييم العوائد والمخاطر، واتخاذ القرارات، ويعتمد في ذلك بالأساس على القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات، وكلما كان إعداد هذه القوائم بناءا على معايير محاسبية دولية، وتدقيقها وفق معايير التدقيق دولية كذلك، كلما زادت قابليتها للفهم والمقارنة دوليا بالنسبة للمستثمر الأجنبي، ويزيد ذلك من الثقة والاطمئنان، وتستمد هذه الثقة من كون هذه المعايير تم تبنيها في دول متقدمة تتميز بتطور الأسواق المالية وانتشار واسع لثقافة الاستثمار.

**الفرع الخامس: توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظ الحسابات:**

من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق يصبح التقرير الذي يعده محافظ الحسابات حول عدالة القوائم المالية موحدا، وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، وهو نفس المعيار الجزائري بنفس التسمية والرقم، وهو ما يسمح بأن يكون تقرير محافظ الحسابات موحدا بين جميع محافظي الحسابات، ويتضمن عناصر مطلوبة دوليا من طرف مستخدمي القوائم المالية، في الجزائر ورغم إصدار الإطار القانوني والتنظيمي المتعلق بذلك، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، و القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، إلا أنه توجد بعض الاختلافات في محتويات بعض تقارير محافظي الحسابات فمثلا عند إعداد تقرير أعلى خمس أو عشر مكافآت لمسيري المؤسسة، يتم الإفصاح في التقرير أحيانا عن المجموع الكلي لهذه الأجور لكل المسيرين، بينما في تقارير أخرى يتم إظهارها بالتفصيل لكل مسير.

**الفرع السادس: معايير تعالج حالات الغش والفساد المالي:**

بالنظر لأهمية الدور الرقابي للمدقق في المؤسسة وحماية المساهمين من تصرفات قد تصدر عن المسيرين بتحريف القوائم المالية للإضرار بأصحاب المصالح، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بتخصيص معيار خاص بمسؤوليات المدقق عن الغش في القوائم المالية، يتمثل في المعيار رقم 240، الذي قدم إجراءات وإرشادات ينبغي للمدقق إتباعها من أجل معالجة الإختلالات، وهو المعيار الذي لم يتم تبنيه بعد في الجزائر.

**الفرع السابع: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:**

تعني المحاسبة الإبداعية تحكم المسيرين في نتيجة المؤسسة لصالحهم، من خلال اغتنام الفرص التي تتيحها لهم المعايير المحاسبية عند الاختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم، فملا يمكن اختيار طريقة الاهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن الاهتلاك المتناقص، من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، ويحدث هذا نتيجة لتحكيم المسيرين بإعداد القوائم المالية، بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المؤسسة، [1] باعتبار أن المسيرين يكونون تحت ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء والحصول على المكافآت، ولذلك فإن حماية

1) Marc-Hubert DEPRET,AlainFINET,Abdelillah HAMDOUCH, Marc Labie,Franck MISSONIER-PIERA ,Charles PIOT,**Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux ,comptables et financiers,** éditions de boeck, bruxelles,2005,pp :149-153

المساهمين تتطلب تدخل طرف مؤهل ومستقل يتمثل في محافظ الحسابات، من خلال الرأي الذي يعطيه حول القوائم المالية، بناءا على المعايير التدقيق المطبقة في البلد، وتزداد أهمية ذلك عندما تكون على أساس المعايير الدولية للتدقيق، التي ركزت على الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، لاسيما المعايير رقم 240، 540، 315، ...

**خلاصة:**

نتيجة للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر بدءًا من تطبيق النظام المالي المحاسبي سنة 2010 كان لازما عليها مواصلة هذه الإصلاحات عبر إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية لتتماشى والوضع الاقتصادي الحالي فقد قامت السلطات الوصية متمثلة في وزارة المالية بإعادة هيكلة عميقة مست الهيئات المشرفة على مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وهذا من خلال إصدار القانون 10-01 الذي أعاد تعريف هيئات الإشراف التي حلت محل سابقاتها مع إعادة النظر في اختصاص كل منها؟، انطلاقا من الدور الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة بمعية كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات دون إهمال المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

أدت هذه الإصلاحات إلى وضع طرق جديدة لعمل هذه الهيئات خاصة في مجال اعتماد وتكوين المهنيين سيما في ميدان مراجعة الحسابات الذي كلف به كل من الخبراء المحاسبين من خلال تقديم خدمات مراجعة مالية غالبا ما تكون تعاقدية وكذا دور محافظي الحسابات الذين يأتون بالدرجة الأولى مهنة المراجعة القانونية مع إمكانية ممارسة هذه المهنة من طرف خبراء المحاسبين وفق شروط وضوابط محددة بالإضافة إلى تحديد الشروط وكيفيات التي يتم من خلالها الحصول على الاعتماد لأول مرة سواء عند ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي أو طبيعي.

كما تم إصدار سنة 2016 مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق لما لها دور مساعد في فهم المعلومة المالية الصادرة في الجزائر، من جهات دولية، وتأهيل مهنة المحاسبة لمواجهة تحديات العولمة والعمل في بيئة دولية.

ولتقييم النظام المحاسبي والمالي والقانون المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتحديد الأثر الإيجابي والسلبي للمعايير الدولية للمراجعة على البيئة الجزائرية، فقد تم الأخذ بآراء عينة من المراجعين الخارجين الجزائريين حول أسئلة متعلقة بالموضوع وهذا ما سنحدده من خلال الفصل المقبل.

**تمهيد:**

من أجل الوصول إلى تحقيق إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصلين السابقين والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، سنحاول القيام بدراسة مسحية لتقييم عملية الإصلاح المحاسبي التي قامت بها الجزائر وذلك لتوضيح مدى توافق والاختلاف بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية وكذا انعكاس الإصلاح المحاسبي وضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية على البيئة المحاسبية في الجزائر وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية استعملنا أسلوب المسح عن طريق استمارة استبيان حيث حاولنا الحصول على أراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة وذلك من أجل إثراء موضوع البحث والمساعدة على دراسة أهمية ودور الإصلاح المحاسبي في الجزائر ونظرا لتوجه الجزائر نحو تبني معايير محاسبة دولية وإصدار معايير تدقيق جزائرية فإن هذه الدراسة تعتبر استطلاعية لرأي بعض الأكاديميين والمهنيين حول الإصلاح في الجزائر، معايير المحاسبة الدولية، معايير التدقيق الدولية، البيئة المحاسبية في الجزائر، متطلبات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وكذلك إصدار معايير تدقيق جزائرية.

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث توضيح وتحديد منهجية الدراسة من حيث الأسلوب ومجتمع الدراسة، وتحديد العينة وطرق جمع البيانات والاختبارات الخاصة بصدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، فضلا عن ذلك الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واستنباط النتائج.

### المطلب الأول: منهج الدراسة

اعتمدنا في هذا الفصل عند وصفنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج الوصفي كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الإحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية، باعتبار بحثنا يتمحور حول تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي والتدقيق في الجزائر ومقارنة هذه الإصلاحات بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتدقيق

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بتقييم الإصلاح المرتبط بالجانب المحاسبي والتدقيق في الجزائر، ومدى توافقه مع المرجعية الدولية من جهة ومدى تناسبه مع متطلبات البيئة الوطنية من جهة أخرى.
- **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها سنة 2018.
- **الحدود الموضوعية:** تهتم هذه الدراسة بموضوع الإصلاحات المحاسبية والمراجعة الخارجية فهي تعبر عن آراء عينة الدراسة حول المحاسبة المالية والتدقيق.

### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

#### الفرع الأول – مجتمع الدراسة:

إن المحاسبة والمراجعة الخارجية يتميزان بكونهما خليط بين الجانب التقني والجانب العلمي النظري ولذلك فقدتم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة وفئة المهنيين المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني بالإضافة إلى الإطارات في القطاعات المؤثرة في بيئة المحاسبة.

في ما يتعلق بفئة الأكاديميين لا توجد إحصائيات دقيقة حول عدد الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة أما بالنسبة للمهنيين فمجتمع الدراسة محدد بدقة وذلك من خلال القرار رقم 02 الصادر عن وزارة المالية والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين بعنوان النشاط 2018 حيث تحصى الجداول المرفقة بالقرار 309 خبير محاسب

و2225 محافظ حسابات بالجزائر بالنسبة 2018 وعليه فقد تم الاعتماد على العينة العشوائية الطبقية لاختيار عينة الدراسة.

## الفرع الثاني– عينة الدراسة:

تعبر العينة عن مجموعة الوحدات التي يتم اختيارها من المجتمع الكلي من أجل تمثيله في البحث محل الدراسة والمسح بالعينة تعني بشمول جزء من المجتمع الأصلي على لأن يكون هذا الجزء ممثلا لخصائص المجتمع.[1]

ونظرا لكبر حجم المجتمع الأصلي اعتمدنا على أسلوب عينة الدراسة بدل أسلوب المسح الشامل وبما أن دراستنا تضم مجتمعات غير متجانسة فقد قمنا بالاعتماد على أسلوب العينة الإجمالية لتمثيل المجتمع الأصلي للدراسة وقد قمنا بتقدير حجم العينة بنسبة مئوية من حجم المجتمع الأصلي، بحيث يمكن الاسترشاد في حالة العينات الإجمالية بالأحجام التالية لعينة البحث تبعا لحجم المجتمع الأصلي كما يلي:[2]

- مجتمع يقل أو يساوي 100 مفردة، العينة هي نصف العدد.
- المجتمع يتراوح بين 100و 9000 مفردة فالأفضل أخذ 10% مجتمع الدراسة.
- المجتمع يتكون من عشرات الآلاف، تكفي له عينة حجمها 1% .

استرشادا بما سبق فإن حجم عينة الدراسة يقدر بحوالي 70 مفردة والتي تشكل 100 من مجموع مفردات المجتمع الأصلي.

**الجدول رقم (3– 1) :يبين الإحصائيات المتعلقة باستمارات الإستبانة**

| البيان | الاستبيان العادي | | الاستبيان الالكتروني | | المجموع | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | العدد | % | العدد | % | العدد | % |
| **الاستمارات الموزعة** | 28 | %40 | 42 | %60 | 70 | %100 |
| **الاستمارات المسترجعة** | 20 | %40 | 30 | %60 | 50 | %100 |
| **الاستمارات غير المسترجعة** | 8 | %40 | 12 | %60 | 20 | %100 |
| **الاستمارات الصالحة للدراسة** | 20 | %40 | 30 | %60 | 50 | %100 |

المصدر: (من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss)

1)عبد الحميد البلداوي، أساليب الإحصاء، عمان، دار وائل للنشر،2009،ص22

2) قدي عبد المجيد، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية و الإدارية( الرسائل و الأطروحات)، بالطبعة الأولى، الجزائر ، دار الأبحاث للنشر و الترجمة والتوزيع ،2009،ص93

قام الطالب بجمع إجابات أفراد العينة المستوجبة بمختلف الطرق المتاحة والتي كانت كما يلي:

- تقديم الاستبيان باليد واسترجاعه مباشرة بعد الإجابة عنه.
- إرسال الاستبيان إلى عنوان أفراد العينة أو البريد الإلكتروني الرسمي لكل من محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والمبين في القرار رقم 02 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 02 جانفي 2018.
- إرسال الاستبيان إلى بعض أفراد العينة واسترجاعه عن طريق الوسطاء.

## المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة

### الفرع الأول: هيكل أداة الدراسة

من أجل إعداد الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها والإجابة على فرضياتها اعتمدنا على أداة الاستبيان ووزعناها على عينة الدراسة وقمنا بتقسيم الدراسة إلى مايلي:

- **الجزء الأول:** شمل هذا الجزء المعلومات العامة لعينة الدراسة بحيث شمل المتغيرات الشخصية المتعلقة بـ:

**الجنس:** شمل فئتين.

**السن** : والذي شمل أربع فئات عمرية.

**المؤهل العلمي:** والذي قسم إلى أربع مستويات علمية تصاعديا.

**المركز الوظيفي:** شمل خمس وظائف ذات صلة بموضوع الدراسة.

**الخبرة المهنية:** والتي شملت أربع فئات مختلفة.

- **الجزء الثاني:** احتوى الجزء الثاني من الاستبيان على أربعة محاور متعلقة بموضوع الدراسة والتي أعدت من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وعلى مختلف الأسئلة الفرعية المطروحة مسبقا وجاءت محاور الدراسة كما يلي:

**المحورالثاني: "الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية"**، احتوى هذا المحور على 08عبارات تتمحور حول الإصلاح المحاسبي من حيث تبني النظام المالي المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية.

**المحورالثالث:" الإصلاح المحاسبي والبيئة المحاسبية في الجزائر وآفاقه المستقبلية"**، احتوى هذا المحور على 07 عبارات من خلال استقصاء أفراد العينة حوا تناسب الإصلاح المحاسبي مع البيئة المحاسبية في الجزائر، والعمل على تدعيم الإصلاح من خلال القيام بإصلاحات أخرى لقطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة وذلك لتنشيط بورصة الجزائر، الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى العمل على تحديث النظام الجبائي لمسايرة تطبيق النظام المال المحاسبي.

**المحورالرابع:" تقييم أهم ما جاء به قانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته للتطورات المرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية** «،احتوى هذا المحور على 07 عبارات تتمحور حول أهم ما جاء به قانون 10-01 من تنظيمات للمهن المحاسبية .

**المحور الخامس: "الغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق** « احتوى هذا المحور على 07 عبارات مست الارتباطات الموجودة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى مدى مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعد على تحقيق أهداف بحثنا تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (likert scale) حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال بالإضافة إلى تحديد أراء أفراد العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

| الصنف | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| المتوسط المرجح | (1-1.79) | (1.80-2.59) | (2.60-3.39) | (3.40-4.19) | (4.20-5) |

نلاحظ في هذا المقياس أن طول الفترة المستخدمة هي 5/4 أي ما يساوي0.80 حسب طول الفترة على أساس الأرقام 1،2،3،4،5 وقد حصرت فيما بينها 4 مسافات. وقد اعتمدنا في دراستنا عند استخدامه لقياس ليكارت الخماسي على قيمة المتوسط الحسابي المقدرة ب(3)، كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة في المحاور الأربعة المدروسة وفق هذا المقياس وقد حسب المتوسط الحسابي الأساس وفق العلاقة الرياضية التالية:

## الفرع الثاني: اختبار ثبات وصدق الاستبيان

من أجل اختبار ثبات وصدق الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي (الفاكرومبخ) ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات متوسطة

**الجدول رقم (3-2): توزيع معامل ألفاكروميخ**

| عناصر الاستبيان | معامل ألفاكروميخ |
|---|---|
| المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية | 0.685 |
| المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وآفاقه المستقبلية في الجزائر | 0.718 |
| المحور الرابع تقييم أهم ماجاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته للتطورات المرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية | 0.626 |
| المحور الخامس: الغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق | 0.651 |
| جميع المحاور | 0.722 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن معاملات ألفاكرومبخ تراوحت بين 0.626 و0.718 وهذا راجع لعوامل الدراسة، وجميعها تشير إلى ثبات الدراسة طبقا لقاعدة القياس لأن معامل ألفاكرومبخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

ويمكن من خلال الجدول السابق أن نستنتج صدق المحاور عن طريق حساب جذر قيمة ألفاكرومبخ مثلما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-3): يبين جذر قيمة ألفاكرومبخ**

| عناصر الاستبيان | معامل ألفاكروميخ |
|---|---|
| المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية | 0.827 |
| المحور الثالث: الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وآفاقه المستقبلية في الجزائر | 0.847 |
| المحور الرابع تقييم أهم ماجاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته للتطورات المرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية | 0.791 |
| المحور الخامس: الغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق | 0.806 |
| جميع المحاور | 0.849 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

## المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان

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:

### المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج **excel**بمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول لنترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة لتسهيل عملية الملاحظة بغية التحليل الجيد للبيانات.

بالنسبة للمحاور الأربعة تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج spss الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية ...إلخ. وهي الأساليب التي استخدمنها وفق ما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.
- المتوسطات الحسابية: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور.

- الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة والانحراف الإجمالي للمحور.

## المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة

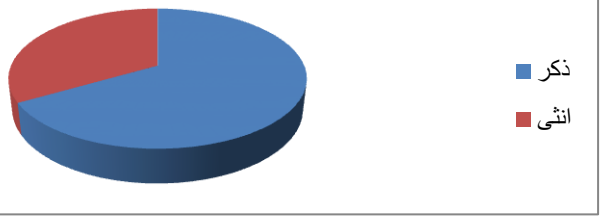
**1- الجنس:** يبين الجدول والشكل التاليين توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

**الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس**

| الجنس | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ذكر | 34 | %68 |
| أنثى | 16 | %32 |
| المجموع | 50 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

**الشكل رقم (3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس**




يوضح لنا الجدول رقم(3-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 68 %وهو مايعادل 34 ذكر بينما بلغت نسبة الإناث 32 % أي مايعادل 16 أنثى.

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم من ذكور مايمكن ارجاعه الى صعوبات أداء هذه المهنة وإلى العادات الاجتماعية .

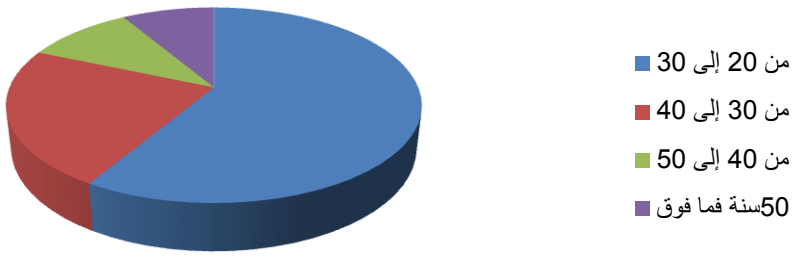
**2- العمر:** تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات عمرية، كل فئات لها من 10سنوات، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على النتائج التالية:

**الجدول رقم (3–5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر**

| العمر | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| من 20 إلى 30 | 21 | %42 |
| من 30 إلى 40 | 16 | %32 |
| من 40 إلى 50 | 8 | %16 |
| 50سنة فما فوق | 5 | %10 |
| المجموع | 50 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

**الشكل رقم (3–2) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر**




يمكن استخلص مما سبق مايلي: نسبة 42 % عمرهم ما بين 20 و30 ،32 % من 30 إلى40، 16% من40إلى 50، 10% أكثر من 50 سنة، وبصفة عامة فإن الفئة ذات النسبة العالية نسبيا هي الفئة من 20 إلى 30 وهي نسبة عادية بالنسبة لحداثة التخصص أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

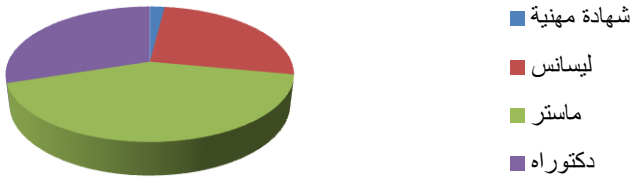
3– **المؤهل العلمي**: تم تقسيم العينة إلى فئات تمل المؤهل العلمي، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

**الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| شهادة مهنية | 1 | %2 |
| ليسانس | 13 | %26 |
| ماستر | 21 | %42 |
| دكتوراه | 15 | %30 |
| المجموع | 50 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

**الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**




يتضح لنا من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة تمثلت في الحاملين لشهادة ماستر وذلك بنسبة 42% في حين بلغت نسب شهادات الدكتوراه والليسانس والشهادة المهنية ( 30%،26%،2% ) على التوالي.

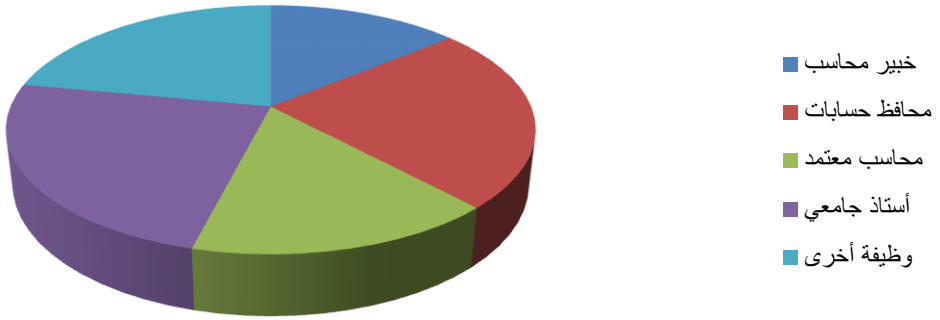
**4- الوظيفة الحالية:** تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات تمثل الوظيفة الحالية لأفراد العينة وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي للعينة.

**الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية**

| الوظيفة الحالية | **التكرارات** | **النسبة المئوية** |
|---|---|---|
| خبير محاسب | 7 | %14 |
| محافظ حسابات | 12 | %24 |
| محاسب معتمد | 8 | %16 |
| أستاذ جامعي | 12 | %2 |
| وظيفة أخرى | 11 | %22 |
| المجموع | 50 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

**الشكل رقم (3-4) : تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية**




يوضح لنا الجدول رقم (3-7): توزيع لأفراد العينة وفقا للوظيفة الحالية المشغولة فكانت نسبة المهنيين 76% موزعة على خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد ووظيفة أخرى بالنسب التالية على التوالي:14%، 24%، 16%، 22%.

أما فئة الأكاديميين شكلت 24% من مجموع أفراد العينة.

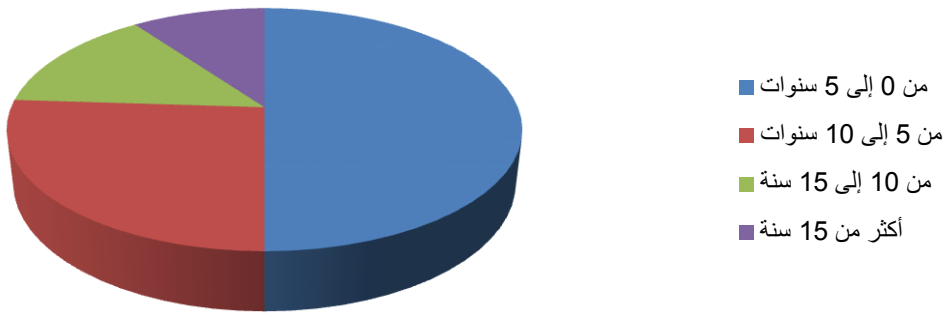
**5- الخبرة المهنية:** تم تقسيم أفراد العينة إلى 4 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 5 سنوات وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

**الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية**

| الخبرة المهنية | التكرارات | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| من 0 إلى 5 | 25 | %50 |
| من 5 إلى 10 | 13 | %26 |
| من 10 إلى 15 | 7 | %14 |
| أكثر من 15 سنة | 5 | %10 |
| الجموع | 50 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالبين(اعتمادا على الاستبيان ومخرجاتspss )

**الشكل رقم (3-5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية**




من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن أعلى نسبة هي فئة الخبرة ما بين 0و5 سنوات بنسبة 50% وهي نسبة عادية بالنظر لأعمار أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 20 و30 فخبرتهم المهنية تكون قليلة ثم نجد فئة الخبرة بين 5 و10 سنوات بنسبة 26%، 14% لديهم خبرة من 10إلى 15 سنة، 10%لديهم خبرة أكثر من 15سنة وهي نسب عادية بالنظر لمتغير العمر.

## المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

### المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية

**الجدول رقم (3–9): نتائج أفراد العينة حول المحور الأول**

| العبارة | التكرار النسبة | الاستجابات | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | (ت) (%) | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| 1.ساهمت البرامج المعلوماتية بشكل كبير في نجاح الانتقال إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي. | (ت) | 17 | 23 | 2 | 5 | 3 | 3.92 | 1.158 | موافق |
| | (%) | 34 | 46 | 4 | 10 | 6 | | | |
| 2.وفقت المؤسسات إلى حد كبير في الانتقال السليم إلى النظام المالي المحاسبي. | (ت) | 0 | 21 | 14 | 14 | 1 | 3.10 | 0.886 | محايد |
| | (%) | 0 | 42 | 28 | 28 | 2 | | | |
| 3.قامت المؤسساتبتكييف أنظمة المعلومات وفق متطلبات النظام المالي المحاسبي | (ت) | 6 | 27 | 9 | 0 | 8 | 3.62 | 0.901 | موافق |
| | (%) | 12 | 54 | 18 | 0 | 16 | | | |
| 4.النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث مجال التطبيق. | (ت) | 8 | 20 | 15 | 6 | 1 | 3.56 | 0.972 | موافق |
| | (%) | 16 | 40 | 30 | 12 | 2 | | | |
| 5.النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية من حيث المفاهيم الأساسية. | (ت) | 14 | 29 | 5 | 0 | 2 | 4.10 | 0.735 | موافق |
| | (%) | 28 | 58 | 10 | 0 | 4 | | | |
| 6.النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح وقواعد القياس والتقييم. | (ت) | 8 | 16 | 9 | 0 | 17 | 3.30 | 1.111 | محايد |
| | (%) | 16 | 32 | 18 | 0 | 34 | | | |
| 7.من مصلحة الجزائر أن تقوم باعتماد وإقرار المعايير المحاسبية الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر. | (ت) | 30 | 14 | 5 | 0 | 1 | 4.44 | 0.837 | موافق بشدة |
| | (%) | 60 | 28 | 10 | 0 | 2 | | | |
| 8.هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المالي المحاسبي. | (ت) | 5 | 22 | 13 | 0 | 10 | 3.44 | 0.929 | موافق |
| | (%) | 10 | 44 | 26 | 0 | 20 | | | |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

من خلال الجدول السابق نجد مايلي:

**العبارة الأولى:** نلاحظ أن 46% من أفراد العينة موافقون على أن البرامج المعلوماتية ساهمت بشكل كبير في نجاح الانتقال إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي بينما نسبة 10% غير موافقين أما النسب الأخرى 34% ،4% ،6% فوزعت على التوالي بين موافق بشدة ومحايد وغير موافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.92 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق) أما الانحراف المعياري(1.158) فهو يعبر عن تشتت الإجابات عن هذه العبارة بين موافق بشدة وغير موافق.

**العبارة الثانية:** نلاحظ أن 42% من أفراد العينة موافقون على أن المؤسسات وفقت بشكل كبير في الانتقال السليم إلى النظام المالي المحاسبي بينما تساوت آراء أفراد العينة بين محايد وغير موافق ب 28% في حين أن 2% غير موافقون بشدة.، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.10 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي(2.60-3.39) (محايد) وهذا ما يدل عى الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.886 فهو يعبر عن عدم وجود تباين كبير في الاجابات، حيث أجاب حوال 28% من أفراد العينة على الاجابتين محايد وغير موافق

**العبارة الثالثة:** نلاحظ أن 54% من أفراد العينة موافقون على أن المؤسسات قامت بتكييف أنظمة المعلومات وفق متطلبات النظام المالي المحاسبي بينما 12% موافقون بشدة على هذا السؤال أم النسبة الثالثة 18%فهي تعبر عن أفراد العينة المحايدون و16% عن غير موافقون بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.62 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة المتمركز حول الإجابة الثانية موافق، أم الانحراف المعياري 0.901 فهو مؤشر يدل على عدم وجود تباين كبير بين إجابات أفراد العينة.

**العبارة الرابعة:** نلاحظ أن 40% من أفراد العينة موافقون على أن النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث مجال التطبيق بينما 30% محايدون، أما النسبة الثالثة 16% موافقون بشدة على هذه العبارةو12%غير موافقون وفي الأخير 2% غير موافقون بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.56 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) (موافق)، أم الانحراف المعياري 0.972 فهو يعبر

عن تشتت الإجابات عن هذه العبارة بين موافق بشدة ومحايد وهو ما يدعم النتيجة المتوصل إليها من خلال المتوسط الحسابي الذي يدل على عدم وجود رأي متفق عليه من طرف أفراد العينة.

**العبارة الخامسة:** نلاحظ أن 58% من أفراد العينة موافقون على أن النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية بينما 28% موافقون بشدة على هذه العبارة أما النسبة الثالثة 10% محايدون وفي الأخير 4% غير موافقون بشدة على كون النظام الملي المحاسبي متوافق مع المعاير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.10 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.735 فهو مؤشر يدل على تمركز العينة حول الإجابتين الأولى والثانية وعدم وجود إجابات في الخانة الرابعة.

**العبارة السادسة:** نلاحظ أن 34% من أفراد العينة غير موافقون بشدة على أن النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح وقواعد القياس والتقييم بينما النسبة الثانية 32% موافقون و18% محايدون، وفي الأخير 16% موافقون بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.30 فهو يعبر عن الفئة الثالثة ( محايد) من مقياس ليكارت الخماسي (2.60-3.39) ،أما الانحراف المعياري 1.111 فهو مؤشر طبيعي نظرا لتوزع إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة .

**العبارة السابعة:** نلاحظ أن 60% من أفراد العينة موافقون بشدة على أنه من مصلحة الجزائر أن تقوم بإعتماد وإقرار المعايير المحاسبية الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر، أما النسبة الثانية فهي 28% موافقون على هذه العبارة، أما النسبة الثالثة 10%فهم محايدون وفي الأخير 2% غير موافقون بشدة، وبالنظر إلة المتوسط الحسابي 4.44 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-5) وهو مايدل على الاتجاه العام للعينة حول الإجابةالأولى،أما الانحراف المعياري 0.837 فهو مؤشر يدل على تمركز العينة حول الإجابتين الأولى والثانية وعدم وجود إجابات في الخانة الرابعة.

**العبارة الثامنة:** نلاحظ أن 44% من أفراد العينة موافقون بينما 26% محايدون على هذا السؤال أما النسبة الثالثة 20% غير موافقون بشدة وأخيرا 10% موافقون بشدة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.44 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.929 فهو مؤشر يدل على توزيع اجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة.

## المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وآفاقها المستقبلية

**الجدول رقم (3–10): نتائج أفراد العينة حول المحور الثاني**

| العبارة | التكرار النسبة | الاستجابات | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| 1. البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب عن المعلومات المحاسبية من أهم أسباب عرقلة الإصلاح | (ت) | 15 | 27 | 3 | 4 | 1 | 4.02 | 0.937 | موافق |
| | (%) | 30 | 54 | 6 | 8 | 2 | | | |
| 2.إن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي عدم توافق القانون الجبائي مع تطبيق النظام المالي المحاسبي | (ت) | 9 | 22 | 8 | 11 | 0 | 3.58 | 1.032 | موافق |
| | (%) | 18 | 44 | 16 | 22 | 0 | | | |
| 3. يجب تحديث النظام الجبائي في الجزائر لمسايرة تطبيق النظام المالي المحاسبي | (ت) | 12 | 18 | 8 | 9 | 3 | 3.54 | 1.216 | موافق |
| | (%) | 24 | 36 | 16 | 18 | 6 | | | |
| 4.يجب تدعيم الإصلاح من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد وتفعيل دور الجامعة | (ت) | 24 | 17 | 7 | 2 | 0 | 4.26 | 0.853 | موافق بشدة |
| | (%) | 48 | 34 | 14 | 4 | 0 | | | |
| 5.منأهداف النظام المالي المحاسبي والتي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الاتحاد الوروبي وتعزيز الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة | (ت) | 10 | 20 | 20 | 0 | 0 | 3.80 | 0.756 | موافق |
| | (%) | 20 | 40 | 40 | 0 | 0 | | | |
| 6.يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر. | (ت) | 21 | 13 | 14 | 2 | 0 | 4.60 | 0.935 | موافق |
| | (%) | 42 | 26 | 28 | 4 | 0 | | | |
| 7. يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفتدة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية | (ت) | 24 | 18 | 7 | 1 | 0 | 4.30 | 0.789 | موافق بشدة |
| | (%) | 48 | 36 | 14 | 2 | 0 | | | |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

من خلال الجدول أعلاه نجد مايلي:

**العبارة الأولى**: نلاحظ أن 54% منأفراد العينة موافقون على أن البيئة المحاسبية منأهم أسباب عرقلة الإصلاح بينما 30% موافقون بشدة أما 8%فهم غير موافقون و6%محايدون وفي الأخير 2% فير موافقون بشدة، وبالنظر إلى المتوس الحسابي 4.02 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (موافق) من مقياس ليكارت الخماسي (3.40 – 4.19) وهو مايدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري هو 0.937 فهو مؤشر يدل على توزيع إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة خاصة الأولى والثانية.

**العبارة الثانية**: نلاحظ أن 44% من أفراد العينة موافقون على أن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي عدم توافق القانون الجبائي مع تطبيق النظام المالي المحاسبي بينما نجد 22% غير موافقون، 18%موافقون بشدة على هذه العبارة و16% محايدون ،كما نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.58 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (موافق) من مقياس ليكارت الخماسي أما الانحراف المعياري 1.032 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة.

العبارة الثالثة: نلاحظ أن 36% موافقون على أنه يجب تحديث النظام الجبائي في الجزائر لمسايرة تطبيق النظام المالي المحاسبي بينما 24% موافقون بشدة و18% غير موافقون و16% محايدون وفي الأخير 6%غير موافقون بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.54 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 1.216 فهو مؤشر مرتفع يدل على تشتت إجابات أفراد العينة بين الاقتراحات المتوفرة.

العبارة الرابعة: نلاحظ أن 48% من أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يجب تدعيم الإصلاح من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات والمعاهد وتفعيل دور الجامعات في تقديم دراسات واستشارات في هذا المجال بينما 34% موافقون و14% محايدون، 4% غير موافقون وفي الأخير نلاحظ عدم وجود أي إجابة مدرجة في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.26 فهو يعبر عن الفئة الخامسة موافق بشدة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-5) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة ،أما الانحراف المعياري 0.853 فهو مؤشر يدل على عدم وجود تشتت وهذا ما يدل على تمركز الإجابات في الخانة موافق بشدة.

العبارة الخامسة: نلاحظ تساوي في النسبة بين موافق ومحايد ب 40% من أفراد العينة الذين يرون بأن أهداف النظام المالي المحاسبي والتي هي في طريق الانجاز وتفعيل دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وتعزيز الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، بينما 20% موافقون بشدة، ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانتين غير موافق وغير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.80 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 0.756 فهو مؤشر يدل على وجود تشتت نسبي ضعيف لإجابات أفراد العينة حول الاقتراحات المتوفرة.

العبارة السادسة: نلاحظ أن 42% من أفراد العينة موافقون بشدة على أنه يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر بينما 28% محايدون عن هذه العبارة و26% موافقون،4% غير موافقون وفي الأخير نلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافقون بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.60 فهو يعبر عن الفئة الخامسة موافق بشدة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-5) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 0.935 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة.

العبارة السابعة: نلاحظ أن 48% من أفراد العينة موافقون بشدة علىأنه يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية و36% موافقون ،14% كانوا محايدين في إجاباتهم و2% غير موافقين ،ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.30 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي (4.20-5) وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة، أما الانحراف المعياري 0.789 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الإجابة الأولى (موافق بشدة).

## المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بتقييم أهم ما جاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته التطورات المرتبطة بمهنة المراجعة

**الجدول رقم (3-11): نتائج أفراد العينة حول المحور الثالث**

| العبارة | | الاستجابات | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | (ت) (%) | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| 1. يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بكافة المهام الواردة بالقانون 10-01 | (ت) | 15 | 20 | 11 | 3 | 1 | 3.90 | 0.974 | موافق |
| | (%) | 30 | 40 | 22 | 6 | 2 | | | |
| 2. هناك اهتمام في تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر | (ت) | 6 | 26 | 14 | 4 | 0 | 3.68 | 0.794 | موافق |
| | (%) | 12 | 52 | 28 | 8 | 0 | | | |
| 3. ساعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر في استقلالية مهنة المراجعة الخارجية وضمان تحسين جودتها من ناحية النزاهة وأخلاقيات المهنة | (ت) | 8 | 24 | 11 | 7 | 0 | 3.66 | 0.917 | موافق |
| | (%) | 16 | 48 | 22 | 14 | 0 | | | |
| 4. تشكيل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظي الحسابات من شأنها أن ترفع من مستوى مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر | (ت) | 8 | 28 | 11 | 3 | 0 | 3.82 | 0.774 | موافق |
| | (%) | 16 | 56 | 22 | 6 | 0 | | | |
| 5. العقوبات المستحدثة المقابلة لمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل المراجع الخارجي من شأنها التقليل من الوقوع في فضائح أخلاقية | (ت) | 13 | 30 | 1 | 6 | 0 | 4.00 | 0.881 | موافق |
| | (%) | 26 | 60 | 2 | 12 | 0 | | | |
| 6. محتوى القانون 10-01 يتوافق مع المعايير المراجعة الدولية | (ت) | 2 | 14 | 25 | 9 | 0 | 3.18 | 0.774 | موافق |
| | (%) | 4 | 28 | 50 | 18 | 0 | | | |
| 7.ضرورة تحقيق توافق كامل بين النصوص القانونية المنظمة للمهنة ومعايير المراجعة الدولية | (ت) | 17 | 21 | 8 | 2 | 2 | 3.98 | 1.020 | موافق |
| | (%) | 34 | 42 | 16 | 4 | 4 | | | |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

**العبارة الأولى:** نلاحظ أن 40% من أفراد العينة موافقون على أن المراجع الخارجي في الجزائر يلتزم بكافة المهام الواردة في القانون 10-01 و30% موافقون بشدة ،22%كانوا محايدين في إجاباتهم و6% غير موافقين وفي الأخير 2%غير موافقين بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.90 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.974 فهو مؤشر يدل على إجابات أفراد العينة.

**العبارة الثانية:** نلاحظ أن 52%من أفراد العينة موافقون على أن هناك اهتمام في تفعيل دور مجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، بينما 28%كانوا محايدين في إجاباتهم و12% موافقون بشدة،8% غير موافقين ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.68 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.794 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الإجابة الثانية ( موافق).

**العبارة الثالثة:** نلاحظ أن 48% من أفراد العينة موافقون على أنه ساعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر في استقلالية مهنة المراجعة الخارجية وضمان تحسين جودتها من ناحية النزاهة وأخلاقيات المهنة، بينما 22% محايدون و16%موافقون بشدة،14% غير موافقون ونلاحظ في الأخير عدم وجد إجابات في الخانة غير موافق بشدة، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي هو 3.66 فهو يعبر عن القيمة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (3.40-4.19) وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أم الانحراف المعياري 0.917 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة.

**العبارة الرابعة:** نلاحظ أن 56% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن تشكيل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظي الحسابات من شأنها أن ترفع من مستوى مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر وبينما 22% كانوا محايدين و16%موافقون بشدة و6% غير موافقين ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.66 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.774 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الإجابة الثانية (موافق)

**العبارة الخامسة:** نلاحظ أن 60% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن العقوبات المستحدثة المقابلة لمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل المراجع الخارجي من شأنها التقليل من الوقوع في فضائح أخلاقية، بينما 26%موافقون بشدة ،12% غير موافقين و2% كانوا محايدين ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غي موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.00 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 0.881 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات العينة

**العبارة السادسة:** نلاحظ أن 50% من أفراد العينة كانوا محايدين في إجاباتهم على عبارة محتوى قانون 10-01 يتوافق مع معايير المراجعة الدولية بينما 28% كانوا موافقين،18% غير موافقين و4% موافقين بشدة ونلاحظ عدم وجود إجابات في خانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.18 فهو يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي وهو مايدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 0.774 فهو مؤشر يدل على تمركز الإجابات حول الإجابة (محايد)

**العبارة السابعة:** نلاحظ أن 42% من أفراد عينة الدراسة موافقون على ضرورة تحقيق توافق كامل بين النصوص القانونية المنظمة للمهنة ومعايير المراجعة الدولية و34% موافقون بشدة و16% محايدين بينما اجابتي موافق وغير موافق بشدة كانت متساوية ب 4% ،وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.98 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري 1.020 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة.

## المطلب الرابع: الخصائص المتعلقة بالغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

**الجدول رقم (3–12): نتائج أفراد العينة حول المحور الرابع**

| | التكرار النسبة | الاستجابات | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| العبارة | (ت) (%) | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| 1.إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ساعد بشكل كبير في انفتاحها على الاقتصاد الدولي | (ت) | 4 | 24 | 10 | 12 | 10 | 3.40 | 0.948 | موافق |
| | (%) | 8 | 48 | 20 | 24 | 0 | | | |
| 2.توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية حتم عليها تكييف نظام المراجعة بإصدار معايير تدقيق جزائرية | (ت) | 13 | 23 | 10 | 4 | 0 | 3.90 | 0.886 | موافق |
| | (%) | 26 | 46 | 20 | 8 | 0 | | | |
| 3.تطبيق الجزائر لمعايير دولية لتدقيق يحتم عليها تكوين مدققين وتكييفها مع الواقع الجزائري | (ت) | 14 | 29 | 6 | 0 | 1 | 4.10 | 0.763 | موافق |
| | (%) | 28 | 58 | 12 | 0 | 2 | | | |
| 4.معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر | (ت) | 7 | 18 | 20 | 2 | 3 | 3.48 | 0.995 | موافق |
| | (%) | 14 | 36 | 40 | 4 | 6 | | | |
| 5.هناك رضى وقبول من قبل أصحاب المهن المحاسبية لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية | (ت) | 3 | 16 | 16 | 15 | 0 | 3.14 | 0.926 | محايد |
| | (%) | 6 | 32 | 32 | 30 | 0 | | | |
| 6.المراجع الخارجي الجزائري على اطلاع دائم بكل التعديلات والتحديثات الطارئة على مهنة التدقيق | (ت) | 13 | 15 | 14 | 5 | 3 | 3.60 | 1.161 | موافق |
| | (%) | 26 | 30 | 28 | 10 | 6 | | | |
| 7.المراجع الخارجي يتوفر على الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه في ظل تبني معايير جزائرية للتدقيق | (ت) | 6 | 15 | 14 | 11 | 4 | 3.16 | 1.149 | محايد |
| | (%) | 12 | 30 | 28 | 22 | 8 | | | |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

من خلال الجدول السابق نجد مايلي:

**العبارة الأولى:** نلاحظ أن 48% منأفراد عينة الدراسة موافقون على أن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ساعد بشكل كبير في انفتاحها على الاقتصاد الدولي و24% غير موافقين و20% كانوا محايدين لإجابتهم عن هذه العبارة و8% موافقين بشدة ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.40 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (3.40-4.19) من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة،أما الانحراف المعياري 0.948 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة

**العبارة الثانية:** نلاحظ أن 46% من إجابات أفراد العينة كانوا موافقين أن توجه الجزائر لمعيير المحاسبة الدولية حتم عليها تكييف نظام المراجعة بإصدار معايير تدقيق جزائرية وبينما 26% موافقين بشدة، 20%كانوا محايدين، 8% غير موافقين وفي الأخير نلاحظ عدم وجود إجابات في خانة غير موافق بشدة، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي3.90 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (3.40-4.19) من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة، أما الانحراف المعياري0.886 فهو مؤشر يدل على تمركز إجابات أفراد العينة.

**العبارة الثالثة:** نلاحظ أن 58% من أفراد العينة موافقون على أن تطبيق الجزائر لمعايير دولية للتدقيق يحتم عليها تكوين مدققين وتكييفها مع الواقع الجزائري و28% موافقون بشدة ،12%كانوا محايدين و2% عير موافقين بشدة ونلاحظ عدم وجود إجابات في الخانة غير موافق، وبالنظر للمتوسط الحسابي 4.10 فهو يعبر عن الفئة الرابعة (3.40-4.19) من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 0.763 فهو مؤشر يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

**العبارة الرابعة:** نلاحظ أن 40% من إجابات أفراد العينة كانوا محايدين في إجاباتهم على أن معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر و36%كانوا موافقين، 16% موافقين بشدة و6% غير موافقين بشدة وفي الأخير 4% غير موافقين، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.48 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 0.995 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة.

**العبارة الخامسة:** نلاحظ أن 64% من إجابات أفراد العينة توزعت بالتساوي بين محايد وموافق على أن هناك رضى وقبول من قبل أصحاب المهن المحاسبية لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية و30% غير موافقين و6%

موافقين بشدة ونلاحظ في الأخير عدم وجود إجابات في خانة غير موافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي 3.14 فهو يعبر عن الفئة الثالثة (2.60-3.39)من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة،أما الانحراف المعياري 0.926 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة.

**العبارة السادسة:** نلاحظ أن 30% من إجابات أفراد عينة الدراسة موافقون على أن المراجع الخارجي على إطلاع دائم بكل التعديلات والتحديثات الطارئة على مهنة التدقيق، وبينما 28% كانوا محايدين في إجاباتهم ،26%موافقون بشدة، 10% غير موافقين وفي الأخير 6% غير موافقين بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي3.60 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 1.161 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة بين الإجابات المتوفرة

**العبارة السابعة:** نلاحظ أن 30% من إجابات أفراد العينة موافقون على أن المراجع الخارجي يتوفر على الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه في ظل تبني معايير جزائرية للتدقيق بينما 28% محايدون و22% غير موافقون ،12% موافقون بشدة و8% غير موافقون بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي3.16 فهو يعبر عن الفئة الثالثة (2.60-3.39) من مقياس ليكارت الخماسي وهو يدل على الاتجاه العام لعينة الدراسة أما الانحراف المعياري 1.149 فهو مؤشر يدل على تشتت إجابات أفراد العينة بين الإجابات المتوفرة.

## المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان وتحليل الفروقات

بعد القيام بالتحليل الوصفي لنتائج الدراسة الميدانية، وإظهار الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة حول أسئلة كل محور، سنقوم باختيار فرضيات الدراسة الميدانية من خلال المعلومات التي تم جمعها من خلال الاستبيان وبالاستعانة ببرنامج spss وذلك كما يلي:

### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

### الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Semple T-testعند مستوى الدلالة (sig) 0.05 كما يلي:

- الفرضية العدمية: لا يعتبر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر ضرورة من ناحية تدارك النقائص الموجودة في النظام المحاسبي السابق، كما لا يعتبر حتمية لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، كالانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي.
- الفرضية البديلة: يعتبر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر ضرورة من ناحية تدارك النقائص الموجودة في النظام المحاسبي السابق، كما يعتبر حتمية لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، كالانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

**الجدول رقم(3-13): يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى**

| المتغير | الوسط الحسابي | قيمة T الجدولية | درجة الحرية | قيمة t | مستوى المعنوية (sig) |
|---|---|---|---|---|---|
| T1 | 3.68 | 1.98 | 49 | 58.86 | 0.000 |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

ومنه نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3.68 وهو أكبر من المتوسط أداة القياس المقدر ب3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، ويبين الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة (58.86) أكبر من القيمة الجدولية المقدرة ب 1.98 كما أن مستوى الدلالة المحسوبة 0.000 أقل من 0.05 وبناءا على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية الأولى التي تنص على أنه لا يعتبر إصلاح النظام المالي المحاسبي في الجزائر ضرورة ملحة في ظل النقائص الموجودة في النظام المحاسبي السابق وعدم تلبيته للمتطلبات الاقتصادية الراهنة.

**الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Semple T-test عند مستوى الدلالة (sig) 0.05 كما يلي:

- الفرضية العدمية: من أجل القيام بعملية إصلاح محاسبي في الجزائر لا يجب أن تتوفر بيئة محاسبية مناسبة دون خلق صعوبات تنظيمية تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح.
- الفرضية البديلة: من أجل القيام بعملية إصلاح محاسبي في الجزائر يجب توفير بيئة محاسبية مناسبة دون خلق صعوبات تنظيمية تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

**الجدول رقم(3-14): يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية**

| المتغير | الوسط الحسابي | قيمة T الجدولية | درجة الحرية | قيمة t | مستوى المعنوية (sig) |
|---|---|---|---|---|---|
| T2 | 3.93 | 1.98 | 49 | 48.46 | 0.000 |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي 3.93 وهو أكبر من المتوسط أداة القياس المقدر ب3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، ويبين نفس الجدول أن مستوى الدلالة 0.000 هو أقل من 0.05 كم أن قيمة T الجدولية أقل من قيمة t المحسوبة 48.46 وبناءا على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية الأولى التي تنص على أن البيئة المحاسبية في الجزائر لا تتميز بالصعوبة من حيث الشفافية وقابلية استعمال المعلومات المالية .

**الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Semple T-test عند مستوى الدلالة (sig) 0.05 كما يلي:

- الفرضية العدمية: لا يعتبر إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية، بالإضافة إلى القانون 10-01 المتضمن تنظيم مهنيي المحاسبة امتدادا للإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي..
- الفرضية البديلة:.يعتبر إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية، بالإضافة إلى القانون 10-01 المتضمن تنظيم مهنيي المحاسبة امتدادا للإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

**الجدول رقم(3-15): يبين نتائج اختبار الفرضية الثالثة**

| المتغير | الوسط الحسابي | قيمة T الجدولية | درجة الحرية | قيمة t | مستوى المعنوية (sig) |
|---|---|---|---|---|---|
| T3 | 3.74 | 1.98 | 49 | 54.14 | 0.000 |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

من خلال الجدول السابق تبين أن قيمة t المحسوبة قدرت ب 54.14 وهي أكبر من القيمة الجدولية المقدرة ب 1.98 والمتوسط الحسابي 3.74 أكبر من متوسط قاعدة القياس المقدر ب 3 حسب مقياس ليكارت الخماسي،كما أن مستوى الدلالة المحسوبة 0.000 أقل من 0.05، ووبناءا على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم

رفض الفرضية العدمية التي تنص على أنهلا يعتبر القانون 10-01 المتضمن تنظيم المهن المحاسبية من أهم مضامين التي جاءت بها الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية.

## الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Semple T-testعند مستوى الدلالة (sig)0.05 كما يلي:

- الفرضية العدمية: الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر، تعتبر كافية بالنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بل يجب تدعيمها من خلال تفعيل دور الجامعات والمعاهد في تكوين وتأطير مهنيي المحاسبة.
- الفرضية البديلة: الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر، لا تعتبر كافية بالنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بل يجب تدعيمها من خلال تفعيل دور الجامعات والمعاهد في تكوين وتأطير مهنيي المحاسبة.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

**الجدول رقم(3-16): يبين نتائج اختبار الفرضية الرابعة**

| المتغير | الوسط الحسابي | قيمة T الجدولية | درجة الحرية | قيمة t | مستوى المعنوية (sig) |
|---|---|---|---|---|---|
| T4 | 3.54 | 1.98 | 49 | 50.30 | 0.000 |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

يعطينا الجدول السابق قيمة tالمحسوبة التي قدرت ب 50.30 وهي أكبر من القيمة الجدولية المقدرة ب 1.98 والمتوسط الحسابي 3.74 أكبر من متوسط قاعدة القياس المقدر ب 3 حسب مقياس ليكارت الخماسي،كما أن مستوى الدلالة المحسوبة 0.000 أقل من 0.05، ووبناءا على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه تعتبر الإصلاحات التي انتهجتها السلطات الوصية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر كافية للنهوض بمستوى أداء المراجعين وتحسين جودة خدماتهم.

## المطلب الثاني: تحليل الفروق المتعلقة بالمتغيرات الشخصية

### الفرع الأول : تحليل الفروق الخاصة بمتغير الجنس

**الجدول رقم(3-17): يبين نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الجنس**

| | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور | بين المجموعات | 1.534 | 1 | 1.534 | 9.126 | 0.004 |
| | داخل المجموعات | 8.067 | 48 | 0.168 | - | - |
| الأول | المجموع | 9.601 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 1.466 | 1 | 1.466 | 4.787 | 0.034 |
| | داخل المجموعات | 14.703 | 48 | 0.306 | - | - |
| الثاني | المجموع | 16.170 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.787 | 1 | 0.787 | 3.452 | 0.069 |
| | داخل المجموعات | 10.939 | 48 | 0.228 | - | - |
| الثالث | المجموع | 11.726 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.341 | 1 | 0.341 | 1.387 | 0.245 |
| | داخل المجموعات | 11.793 | 48 | 0.246 | - | - |
| الرابع | المجموع | 12.134 | 49 | - | - | - |
| جميع | بين المجموعات | 0.288 | 1 | 0.288 | 3.128 | 0.83 |
| | داخل المجموعات | 4.417 | 48 | 0.92 | - | - |
| المحاور | المجموع | 4.705 | 49 | - | - | - |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

نلاحظ من الجدول السابق والذي يبين نتائج اختبار التحليل الأحادي لمعرفة اختلاف إجابات أفراد عينة الدراسة باختلاف متغير الجنس، ظهور قيمة f المحسوبة لكل المحاور بالقيمة 3.128 وهي أكبر من قيمة f الجدولية (2.63) كما أن مستوى الدلالة ظهرت بالقيمة 0.83 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وعليه يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة لم تختلف ،وقد ظهرت قيمة f المحسوبة للمحاور الأربعة بالقيم 9.126 للمحور الأول و4.787 للمحور الثاني و3.452 للمحور الثالث و1.387 للمحور الرابع وكل قيم f المحسوبة أكبر من قيمة f ماعدا المحور الرابع، وظهرت مستويات الدلالة للمحورين الأول والثاني بقيمة أقل من 0.05

وهذا يدل على وجود فروقات واختلافات بين إجابات أفراد العينة باختلاف الجنس، بينما قيمة الدلالة للمحورين الثالث والرابع أكبر من 0.05 وهذا يدل على عدم وجود اختلافات.

## الفرع الثاني: تحليل الفروق الخاصة بمتغير السن

**الجدول رقم(3-18): يبين نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير السن**

| | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور | بين المجموعات | 0.736 | 3 | 0.245 | 1.274 | 0.295 |
| | داخل المجموعات | 8.865 | 46 | 0.193 | - | - |
| الأول | المجموع | 9.601 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.733 | 3 | 0.244 | 0.728 | 0.51 |
| | داخل المجموعات | 15.437 | 46 | 0.336 | - | - |
| الثاني | المجموع | 16.170 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 1.135 | 3 | 0.378 | 1.643 | 0.192 |
| | داخل المجموعات | 10.591 | 46 | 0.230 | - | - |
| الثالث | المجموع | 11.726 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.085 | 3 | 0.028 | 0.108 | 0.955 |
| | داخل المجموعات | 12.049 | 46 | 0.262 | - | - |
| الرابع | المجموع | 12.134 | 49 | - | - | - |
| جميع | بين المجموعات | 0.144 | 3 | 0.048 | 0.485 | 0.695 |
| | داخل المجموعات | 4.561 | 46 | 0.099 | - | - |
| المحاور | المجموع | 4.705 | 49 | - | - | - |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

يبين الجدول أعلاه أن قيم الدلالة للمحاور ككل ظهرت بالقيمة 0.695 وهي أكبر من 0.05 الدلالة المعتمدة في الدراسة كما أن قيمة f المحسوبة لكل المحاور 0.485 وهي أُل من قيمة f الجدولية (2.63) وبالتالي يمكن القول أن إجابات أفراد العينة لا توجد بينها فروقات، وقد ظهرت قيمة f المحسوبة للمحاور الأربعة بالقيم 1.274 للمحور الأول و0.728 للمحور الثاني و1.643 للمحور الثالث و0.108 للمحور الرابع وكل قيم

f المحسوبة أقل من قيمة f الجدولية، وظهرت كل مستويات الدلالة للمحاور الأربعة أكبر من 0.05 وهذا يدل على وجود اختلافات بالنسبة لمتغير السن.

## الفرع الثالث: تحليل الفروق الخاصة بمتغير المؤهل العلمي

**الجدول رقم(3-19): يبين نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي**

| | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور | بين المجموعات | 0.557 | 3 | 0.186 | 0.944 | 0.427 |
| | داخل المجموعات | 9.045 | 46 | 0.197 | - | - |
| الأول | المجموع | 9.601 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.178 | 3 | 0.0059 | 0.171 | 0.916 |
| | داخل المجموعات | 15.992 | 46 | 0.348 | - | - |
| الثاني | المجموع | 16.170 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 0.430 | 3 | 0.143 | 0.584 | 0.629 |
| | داخل المجموعات | 11.296 | 46 | 0.246 | - | - |
| الثالث | المجموع | 11.726 | 49 | - | - | - |
| المحور | بين المجموعات | 1.693 | 3 | 0.564 | 2.487 | 0.072 |
| | داخل المجموعات | 10.441 | 46 | 0.227 | - | - |
| الرابع | المجموع | 12.134 | 49 | - | - | - |
| جميع | بين المجموعات | 0.193 | 3 | 0.064 | 0.656 | 0.583 |
| | داخل المجموعات | 4.512 | 46 | 0.098 | - | - |
| المحاور | المجموع | 4.705 | 49 | - | - | - |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

نلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج اختبار التحليل الأحادي لمعرفة اختلاف إجابات أفراد عينة الدراسة باختلاف متغير المؤهل العلمي ظهور قيمة f المحسوبة للمحاور ككل بالقيمة 0.656 وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.63) كما أن مستوى الدلالة ظهرت بالقيمة 0.583 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه يمكن القول أن إجابات أفراد العينة الدراسة قد اختلفت، كما ظهرت قيمة f المحسوبة للمحاور الأربعة بالقيم

0.944 للمحور الأول و0.171 للمحور الثاني و0.584 للمحور الثالث و2.487 للمحور الرابع وكل قيم f المحسوبة أقل من قيمة f الجدولية.

وقد ظهرت مستويات الدلالة للمحاور الأربعة أكبر من 0.05 وهذا يدل على وجود اختلافات بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي.

## الفرع الرابع :تحليل الفروق الخاصة بمتغير الوظيفة الحالية

**الجدول رقم(3–20): يبين نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة الحالية**

| | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور | بين المجموعات | 1.241 | 4 | 0.310 | 1.670 | 0.174 |
| | داخل المجموعات | 8.360 | 45 | 0.186 | – | – |
| الأول | المجموع | 9.601 | 49 | – | – | – |
| المحور | بين المجموعات | 1.308 | 4 | 0.327 | 0.990 | 0.423 |
| | داخل المجموعات | 14.868 | 45 | 0.330 | – | – |
| الثاني | المجموع | 16.170 | 46 | – | – | – |
| المحور | بين المجموعات | 0.741 | 4 | 0.185 | 0.759 | 0.557 |
| | داخل المجموعات | 10.985 | 45 | 0.244 | – | – |
| الثالث | المجموع | 11.726 | 49 | – | – | – |
| المحور | بين المجموعات | 0.134 | 4 | 0.033 | 0.125 | 0.973 |
| | داخل المجموعات | 12.001 | 45 | 0.267 | – | – |
| الرابع | المجموع | 12.135 | 49 | – | – | – |
| جميع | بين المجموعات | 0.287 | 4 | 0.072 | 0.731 | 0.575 |
| | داخل المجموعات | 4.418 | 45 | 0.098 | – | – |
| المحاور | المجموع | 4.705 | 49 | – | – | – |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

نلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج اختبار التحليل الأحادي لمعرفة اختلاف إجابات أفراد عينة الدراسة باختلاف متغير الوظيفة، ظهور قيمة f المحسوبة للمحاور ككل بالقيمة 0.731 وهي أقل من قيمة f الجدولية

(2.63) كما أن مستوى الدلالة ظهر بالقيمة 0.575 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه يمكن القول أن إجابات أفراد العينة الدراسة قد اختلفت.

وقد ظهرت قيمة f المحسوبة للمحاور الأربعة بالقيم 1.670 للمحور الأول و0.990 للمحور الثاني و0.759 للمحور الثالث و0.125 للمحور الرابع وكل قيم f المحسوبة أقل من قيمة f الجدولية، كما أن مستويات الدلالة للمحاور الأربعة أكبر من 0.05 وهذا يدل على وجود اختلافات بالنسبة لمتغير الوظيفة

## الفرع الخامس :تحليل الفروق الخاصة بمتغير الخبرة المهنية

**الجدول رقم(3-21): يبين نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية**

| | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة f | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور الأول | بين المجموعات | 1.279 | 3 | 0.426 | 2.356 | 0.084 |
| | داخل المجموعات | 8.323 | 46 | 0.181 | - | - |
| | المجموع | 9.601 | 49 | - | - | - |
| المحور الثاني | بين المجموعات | 2.43 | 3 | 0.811 | 2.718 | 0.057 |
| | داخل المجموعات | 13.755 | 46 | 0.299 | - | - |
| | المجموع | 16.170 | 49 | - | - | - |
| المحور الثالث | بين المجموعات | 0.465 | 3 | 0.155 | 0.634 | 0.597 |
| | داخل المجموعات | 11.261 | 46 | 0.245 | - | - |
| | المجموع | 11.726 | 49 | - | - | - |
| المحور الرابع | بين المجموعات | 0.601 | 3 | 0.200 | 0.798 | 0.501 |
| | داخل المجموعات | 11.534 | 46 | 0.251 | - | - |
| | المجموع | 12.134 | 49 | - | - | - |
| جميع المحاور | بين المجموعات | 0.329 | 3 | 0.110 | 1.151 | 0.339 |
| | داخل المجموعات | 4.377 | 46 | 0.095 | - | - |
| | المجموع | 4.705 | 49 | - | - | - |

المصدر من إعداد الطالبين ( اعتمادا على مخرجات الاستبيان و spss )

نلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج اختبار التحليل الأحادي لمعرفة اختلاف إجابات أفراد عينة الدراسة باختلاف متغير الخبرة المهنية ظهور قيمة f المحسوبة للمحاور ككل بالقيمة 1.151 وهي أقل من قيمة f الجدولية

(2.63) كما أن مستوى الدلالة ظهر بالقيمة 0.339 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه يمكن القول أن إجابات أفراد العينة الدراسة قد اختلفت،وقد ظهرت قيمة f المحسوبة للمحاور الأربعة بالقيم 2.356 للمحور الأول و2.718 للمحور الثاني و0.634 للمحور الثالث و0.798 للمحور الرابع وكل قيم f المحسوبة أقل من قيمة f الجدولية، كما أن مستويات الدلالة للمحاور الأربعة أكبر من 0.05 وهذا يدل على وجود اختلافات بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية.

**خلاصة:**

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من البحث والتي اعتمدت على رأي عينة من المهنيين المحاسبين والأكاديميين حول محاور الاستبيان.

خصص المحور الأول من الاستبيان إلى تقييم الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية والذي خلصنا فيه إلى أنه هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسبين لما جاءت به الإصلاحات وهذا من خلال تجسيد النظام المحاسبي المالي في أرض الواقع .

أما المحور الثاني من الاستبيان والذي خصص لتقييم الإصلاحات من خلال البيئة المحاسبية في الجزائر والآفاق المستقبلية، استخلصنا أن أفراد العينة يرون بأن البيئة المحاسبية في الجزائر لازالت تشوبها بعض المعوقات ومن أهمها النظام الجبائي الذي يرون بأنه غير متوافق كليا مع النظام المحاسبي المالي.

من خلال المحور الثالث المتعلق بتقييم الإصلاحات الواردة في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية استخلصنا أن أفراد العينة راضون على معظم ما يتضمنه القانون، وهذا من أجل ضمان تطبيق جيد للمراجعة الخارجية.

من خلال المحور الرابع تطرقنا إلى الغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، لاحظنا أن أفراد العينة يقرون بالأثر الإيجابي للمعايير الدولية للتدقيق بالرغم من أنهم لا يطبقونها بحذافيرها .

# فهرس المحتويات


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| **الإهداء** | |
| **الشكر والتقدير** | |
| **ملخص الدراسة** | I |
| **فهرس المحتويات** | II |
| **قائمة الجداول** | V |
| **قائمة الأشكال** | VI |
| **المقدمة العامة** | أ-و |
| **الفصل الأول: تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي بين المتوقع والمحقق** | 19 |
| **تمهيد الفصل الأول** | 20 |
| **المبحث الأول: مدى توافق النظام المالي المحاسبي مع المرجعية الدولية** | 21 |
| المطلب الاول: علاقة النظام المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبة الدولية | 21 |
| المطلب الثاني: نقاط التوافق بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية | 24 |
| المطلب الثالث: الاختلافات بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية | 25 |
| **المبحث الثاني: انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر** | 28 |
| المطلب الأول: النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي | 28 |
| المطلب الثاني: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي | 29 |
| المطلب الثالث: أهمية البيئة المحاسبية الجديدة في الجزائر في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي | 32 |
| **المبحث الثالث: فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر** | 34 |
| المطلب الأول: أهمية اعتماد النظام المالي المحاسبي وفوائده | 34 |
| المطلب الثاني: متطلبات الإصلاح المحاسبي في الجزائر والآثار المرتقب حصولها | 36 |
| المطلب الثالث: تحديات الإصلاح المحاسبي وآفاقه المستقبلية | 39 |
| **خلاصة الفصل الأول** | 45 |
| **الفصل الثاني: دراسة الإصلاحات المرتبطة بممارسة وتطوير مهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية** | 46 |
| تمهيد الفصل الثاني | 47 |

| | |
|---|---|
| **المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر** | 48 |
| المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات | 48 |
| المطلب الثاني: الأطراف المكلفة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي | 50 |
| المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي | 55 |
| **المبحث الثاني: ضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية** | 61 |
| المطلب الأول: إجراءات تعيين المراجعين الخارجيين | 61 |
| المطلب الثاني: ضرورة التزام المراجع الخارجي بواجباته الأساسية وتمكينه من جميع حقوقه | 65 |
| المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي | 71 |
| **المبحث الثالث: إطار تحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في بين إصدار معايير محلية والاعتماد على معايير دولية** | 73 |
| المطلب الأول: الانفتاح الاقتصادي والمالي وتحرير التجارة الخارجية | 73 |
| المطلب الثاني: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية | 77 |
| المطلب الثالث: أهمية المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر | 80 |
| **خلاصة الفصل الثاني** | 84 |
| **الفصل الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به** | 85 |
| **تمهيد الفصل الثالث** | 86 |
| **المبحث الاول: الإطار المنهجي للدراسة** | 87 |
| المطلب الأول: منهج الدراسة | 87 |
| المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة | 87 |
| المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة | 89 |
| **المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان** | 92 |
| المطلب الأول: الأدوات المستخدمة غي تحليل نتائج الاستبيان | 92 |
| المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة | 93 |
| **المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان** | 98 |
| المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية | 98 |
| المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وأفاقها | 101 |

# فهرس المحتويات


| | |
|---|---|
| المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بمحور تقييم أهم ما جاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته للتطورات المرتبطة بمهنة المراجعة | 104 |
| المطلب الرابع: الخصائص المتعلقة بمحور الغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة | 107 |
| **المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان وتحليل الفروقات** | 109 |
| المطلب الأول: اختبار الفرضيات | 109 |
| المطلب الثاني: تحليل الفروق المتعلقة بالمتغيرات الشخصية | 113 |
| **خلاصة الفصل الثالث** | 119 |
| **الخاتمة العامة** | 121 |
| **قائمة المراجع والمصادر** | 126 |
| **الملاحق** | 128 |

# خاتمة عامة

إن الإصلاحات المحاسبية التي انتهجتها الجزائر جاءت نتيجة لأسباب داخلية وضغوطات خارجية ولاعتبارات اجتماعية وعليه فإن هذه الإصلاحات كانت بين ضرورة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الخارجية من جهة وحتمية تلبية متطلبات البيئة الجزائرية الصعبة من جهة أخرى، ولم تكتفي الجهات الوصية بهذه الإصلاحات فقط بل قامت بإصدار مجموعة من المعايير المهنية المستوحاة من المعايير الدولية للمراجعة وهذا تحت تسمية معايير المراجعة الجزائرية كتجربة أولى من نوعها في تاريخ مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

حاولنا من خلال هذه الدراسة تحقيق الهدف الأساسي، معرفة مدى نجاح الإصلاح المحاسبي وأثر التكامل بين الإصلاحات التي عرفتها مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وبين عملية تبني المعايير الدولية

**أولا–نتائج اختبار الفرضيات:** بالرجوع إلى فرضيات الدراسة والاعتماد على النتائج المتوصل إليها من خلال تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليل نتائج الاستبيان نجد:

1- **الفرضية الأولى:** يعتبر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر ضرورة من ناحية تدارك النقائص الموجودة في النظام المحاسبي السابق، كما يعتبر حتمية لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، كالانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي.

من خلال تحليلنا لأسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر والمستجدات التي جاء به هذا النظام توصلنا لإثبات صحة هذه الفرضية، فالنظام المحاسبي السابق يتميز بالعديد من النقائص فلم يكن يعتمد على فلسفة محاسبية واضحة بل كان يهدف إلى خدمة الدولة بعيدا عن الدور الاقتصادي للمعلومات المحاسبية

2- **الفرضية الثانية:** من أجل القيام بعملية إصلاح محاسبي في الجزائر يجب توفير بيئة محاسبية مناسبة دون خلق صعوبات تنظيمية تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح.

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية فالإصلاح المحاسبي في الجزائر واجهته العديد من الصعوبات الميدانية مثل غياب الطلب عن المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى الصعوبات الجبائية الكثيرة التي واجهت النظام المحاسبي باعتباره نظام محاسبي بهدف إلى توليد معلومات مالية مفيدة.

3- **الفرضية الثالثة:** يعتبر إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية، بالإضافة إلى القانون 10-01 المتضمن تنظيم مهنيي المحاسبة امتدادا للإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي

من خلال دراستنا توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية لأن هذه الإصلاحات التي اعتمدتها الجزائر منذ 2010 عالجت مختلف الجوانب المتعلقة، بمهنة المراجعة الخارجية والتي كان الهدف من ورائها تدارك النقائص التي عرفتها المهنة والسعي نحو الرفع من مستوى ممارسيها.

4- **الفرضية الرابعة:** الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر، لا تعتبر كافية بالنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بل يجب تدعيمها من خلال تفعيل دور الجامعات والمعاهد في تكوين وتأطير مهنيي المحاسبة.

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى إثبات صحة هذه الفرضية لأن السلطات العمومية ركزت في هذه الإصلاحات على مجموعة من العناصر الأساسية المرتبطة بإعادة تنظيم المهنة وضبط طرق وشروط اكتساب صفة ممارسيها وكيفية أدائها والنتائج المترتبة عنها بالإضافة إلى ضرورة التقيد بالأحكام التشريعية والتنظيمية للمهنة.

## ثانيا–النتائج العامة للدراسة:

بعد تقييمنا لمختلف الإصلاحات التي مست المنظومة المحاسبية في الجزائر بإيجابياتها وسلبياتها وقيامنا بدراسة ميدانية مسحية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في المجال توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المحاسبة مما أدى إلى ضرورة انتهاج التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول.
- ❖ النظام المالي المحاسبي فرصة للمؤسسات الجزائرية لتحسين طريقة عرضها واستعمالها للمعلومات المالية التي يولدها النظام المحاسبي.
- ❖ إن تطبيق النظام المالي المحاسبي جعل القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية متوافقة مع نظيراتها من مختلف بلدان العالم وهو ما يسمح بزيادة جودة المعلومات المالية المقدمة ويجعل القوائم المالية المنبثقة عن النظام المالي المحاسبي قابلة للمقارنة مع القوائم المالية لمختلف البلدان.
- ❖ لا يوجد رضا تام عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر، فالمهتمون بالمحاسبة يعتقدون بأنه فير كاف ويجب أن يدعم بإصلاحات أخرى في قطاعات لها علاقة بالمؤسسة والمحاسبة كالقطاع الجبائي.
- ❖ النظام المالي المحاسبي متوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية، المبادئ والفروض، قواعد القياس والتقييم المتبعة حسب اتجاه افراد العينة .

- ❖ اعتماد النظام المالي المحاسبي في الجزائر بمثابة تبني لمعايير المحاسبة الدولية بشكل غير مباشر
- ❖ من أهم أسباب عرقلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر غياب الطلب على المعلومة المحاسبية، حيث لا توجد ثقافة محاسبية لدى المؤسسات أو الأفراد حول قيمة المعلومات التي يقدمها المحاسب.
- ❖ من أهداف النظام المالي المحاسبي والتي هي في طريق الإنجاز تفعيل ودعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي وتعزيز الانضمام للمنضمة العالمية للتجارة.
- ❖ قيام السلطات الوصية في الجزائر بإصدار ترسانة قانونية لضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تتمثل في:
  - ضبط آليات وكيفيات الحصول على الاعتماد وشروط ممارسة المهنة.
  - العمل على الرقابة على عمل المهنيين ونوعية الخدمات التي يقدمونها.
  - تحديد الطرق القانونية لتعيين المهنيين وواجباتهم وحقوقهم المهنية والمالية.
  - ضبط الأحكام التشريعية والتنظيمية للمهنة من خلال إبراز المسؤوليات القائمة على عاتق مخالفيها ( مسؤولية جزائية، تأديبية.....)
- ❖ إصدار معايير للمراجعة الجزائرية التي من شأنها تطوير وتوثيق الممارسات المهنية.

**ثالثا–اقتراحات الدراسة:** بالاعتماد على النتائج توصلنا إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها:

- ✓ يحتاج ممارسي المهنة إلى فهم معايير المحاسبة الدولية وربطها بالنظام المحاسبي المالي.و
- ✓ يجب التفكير في تصحيح الوضع الاقتصادي في الجزائر من خلال تنشيط البورصة وتفعيل دورها في القضاء على الاقتصاد الموازي.
- ✓ ضرورة تفعيل التواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة .
- ✓ القيام بدورات تكوينية لصالح ممارسي المهنة في الجزائر في المجال القانوني خاصة من أجل التمكن من فهم محتوى هذه الإصلاحات سيما فيما يتعلق بالحقوق والواجبات والمسؤوليات القانونية.
- ✓ دراسة مختلف التجارب الجهوية والدولية للدول التي تبنت المعايير الدولية للمراجعة على غرار الدول العربية والمغاربية خاصة من أجل الاستفادة منها ومحاولة تجنب الأخطاء والصعوبات التي واجهتها.
- ✓ عقد أيام دراسية وتنظيم ورشات مفتوحة تجمع بين الممارسين وهيئات الإشراف في الجزائر بالتعاون مع الجامعات ومخابر البحث المختصة.

- ✓ تضمين مقاييس تتعلق بمعايير المراجعة الدولية ضمن المناهج الدراسية الجامعية والبرامج التكوينية للمتربصين الراغبين في الحصول على صفة مراجع خارجي في الجزائر.

**رابعا–آفاق الدراسة:**

تناولنا في هذه الدراسة الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى تحقيقه للتكامل بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني من جهة ومختلف الإصلاحات التي طرأت على مهنة المراجعة الخارجية من جهة أخرى، وهذا الموضوع في حاجة للمزيد من البحوث والدراسات، فإمكانية استكمال هذه الدراسة قد تكون واحدة في المستقبل من خلال دراسة مستجدات معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وفي هذا المجال تمكن طرح تساؤلات حول ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع هذه المستجدات وماهي الفائدة المتوقعة من ذلك الصعوبات التي رافقت هذه العملية، ماهي المعايير التي تناسب المهنة المحاسبة في الجزائر وماهي الايجابيات المتوقعة من تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

# شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، وبعد:

إن واجب الاعتراف بالجميل يملي علينا ونحن ننهي هذه المذكرة، أن نتقدم بفائق شكرنا وتقديرنا إلى أستاذنا الفاضل، الدكتور "بوعمار شمس الدين" لتفضله بالإشراف علينا في إنجاز هذه المذكرة وعلى التوجيهات القيمة والتي كان لها الأثر الكبير في إتمامها على النحو الذي انتهت إليه.

كما نرى أنه من الضروري أن نسجل فائق شكرنا وتقديرنا لي جميع أساتذتنا الأفاضل الذين ساهموا في تأطيرنا، كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة وذلك لتفضلهم بمناقشة هذا العمل .

كما نتوجه بخالص الشكر و التقدير لكل من ساعدنا من قريب وبعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل.

# الإهداء

إلى الوالدين الكريمين الذين بذلا الغالي و النفيس لأجل إتمام مشواري التعليمي ودعواتهم التي عبدت لي طريق الخير و التوفيق.

إلى إخوتي و أخواتي

إلى جميع الأهل و الأقارب

إلى كل مشايخي ومعلمي وأساتذتي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع

إلى جميع أصدقائي وزملائي

إلى هؤلاء جميعا أهدي

هذا العمل المتواضع

سلامة محمد العربي

# الإهداء

إلى أغلى من وهباني الحياة، أمي و أبي اللذان كانا لهما الفضل بعون الله

فيما وصلت إليه حفظهم الله ورعاهم وأطال في عمرهما

إلى كل العائلة

إلى إخوتي و أخواتي وكل أبنائهم و بناتهم و كل أقاربي

إلى كل أصدقائي وزملائي في الجامعة

إلى كل مشايخي ومعلمي وأساتذتي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع

إلى هؤلاء جميعا أهدي

هذا العمل المتواضع

كوار محمد

# مقدمة عامة

تعتبر التطورات الاقتصادية المتلاحقة والمتزايدة التي يشهدها العالم خلال القرن الحالي والتي كان لها انعكاسات واضحة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمنتها، من أهم الأسباب المؤدية إلى ظهور تكتلات عملاقة ومؤسسات متعددة الجنسيات وكذا تزايد الاهتمام بالاستثمار الأجنبي خاصة في الدول النامية، بالإضافة إلى اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى وما ينتج عنها من مخاطر، أدى إلى التفكير والاهتمام بالتوحيد المحاسبي.

ونظرا لأهمية التوحيد المحاسبي المتمثل في توحيد اللغة والمصطلحات والتعاريف وكذلك توحيد مبادئ وطرق العمل وإعداد معلومات مالية صحيحة والإفصاح عنها واتخاذ القرارات وتوحيد أشكال القوائم المالية التي بدورها تكون ملائمة ومقبولة دوليا وهذا من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف المؤسسات والدول التي ترغب في تطوير نظامها المحاسبي لتواكب المتطلبات الاقتصادية.

ونتيجة لترابط الاقتصاد الجزائري باقتصاديات الدول الأخرى، من خلال فتح المجال أمام الرأس المال الأجنبي، وخوصصة الشركات وقيام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والأجنبية كان لابد من مراجعة النظام المحاسبي السابق الذي بقي معتمدا عليه لفترة طويلة حيث أصبح لا يتوافق مع المتطلبات الاقتصادية، كان لابد من جعله يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه باشرت الجزائر بإصلاحات معمقة، تتعلق بالتفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية، ومن بين أهداف هذه الإصلاحات هو توفير للمستثمرين فضاء اقتصادي جديد، يتسم بالمصداقية والشفافية، فتمت عملية الإصلاح المحاسبي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وكذلك سعيا منها نحو الرفع من جودة خدمات مهنة المراجعة الخارجية قامت السلطات الوصية بالعديد من الإصلاحات كان في بداية الأمر القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 نوفمبر المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية وباقي النصوص التنظيمية المطبقة والمفسرة لهذا القانون بالإضافة إلى عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.

هذا كله كانت الغاية منه هو تحسين جودة عرض المعلومات، وتحقيق نقلة نوعية نحو مواكبة مختلف التطورات الحاصلة على الساحة الدولية والوطنية.

ومنه نطرح الإشكالية التالية:

**1) إشكالية الدراسة**

**إلى أي مدى تحققت الأهداف المرجوة من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال التدقيق والمحاسبة؟**

**2) الأسئلة الفرعية**

1- هل الإصلاح المحاسبي التي قامت به الجزائر ضرورة أم حتمية؟

2- ما مدى استعداد وملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية للقيام بعملية الإصلاح المحاسبي؟

3- هل إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية يمثل امتداد للإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي؟

4- هل الإصلاحات المنتهجة كافية للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر؟

3) **فرضيات الدراسة:** للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:**يعتبر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر ضرورة من ناحية تدارك النقائص الموجودة في النظام المحاسبي السابق، كما يعتبر حتمية لمواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة، كالانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي.

**الفرضية الثانية:**من أجل القيام بعملية إصلاح محاسبي في الجزائر يجب توفير بيئة محاسبية مناسبة دون خلق صعوبات تنظيمية تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح.

**الفرضية الثالثة:**يعتبر إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية، بالإضافة إلى القانون 10-01 المتضمن تنظيم مهنيي المحاسبة امتدادا للإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي.

**الفرضية الرابعة:**الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر، لا تعتبر كافية بالنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بل يجب تدعيمها من خلال تفعيل دور الجامعات والمعاهد في تكوين وتأطير مهنيي المحاسبة.

4) **أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية الدراسة في كونها دراسة تقييميه لعملية الإصلاح المحاسبي ومعالجة إشكالية ضعف الأداء المهني للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر وسوء نوعية الخدمات التي يقدمها

5) **أهداف الدراسة:** يهدف أي نظام محاسبي إلى تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية التي يشغل بها فإذا كانت هذه الأخيرة متوافقة مع نظيراتها في مختلف الدول فإن هذا النظام يكون متوافقا بشكل آلي، مع المرجعية المحاسبية الدولية إلا أن الجزائر تتميز ببيئة اقتصادية تتطلب نظام محاسبي خاص بها وعليه فإن

هذه الدراسة تهدف أساسا إلى معرفة مدى نجاح الإصلاح المحاسبي وأثر التكامل بين الإصلاحات التي عرفتها مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وبين عملية تبني المعايير الدولية.

6) **مبررات اختيار الموضوع:** يعود سبب اختيار الموضوع للأسباب التالية:

- ❖ التغيرات والتطورات المتسارعة على المستوى الدولي، الأمر الذي يوجب البحث الدائم في هذا المجال.
- ❖ توضيح أهم العناصر التي عالجتها الإصلاحات التي مست المهنة بداية من إصدار القانون 10-01 والآثار المتوقعة لها على جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر.
- ❖ محاولة إعطاء صورة شاملة ومتكاملة مبنية على الإصلاحات من جهة ومعتمدة فكرة تبني المعايير الدولية للمراجعة الخارجية في الجزائر من جهة أخرى، قصد النهوض بالمهنة ومواكبة التطورات المحلية والدولية.

## 7) 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 بنظام المعلومات المحاسبي، ومراجعة الحسابات وتحليل العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الاقتصادي، والتوجهات والتحديات الدولية الراهنة، وتم اعتماد أسلوب الدراسة الميدانية لمسح آراء المهتمين بالمحاسبة في الجزائر من خلال استجواب عينة من المهنيين خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، والإطارات والهيئات المحاسبية.

## 8) حدود الدراسة:

تدور اشكالية موضوع دراستنا حول تقيم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي من جهة والإصلاحات المرتبطة بالمراجعة الخارجية من جهة أخرى ولقد تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين التاليين:

**الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في الجزائر حيث شملت تقييم المنظومة المحاسبية والواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر محاولة منا القيام بمسح حول أراء الفاعلين والمعنيين بالمنظومة المحاسبية في الجزائر.

**الحدود الزمنية:** تغطي هذه الدراسة الفترة الممتدة من تاريخ التطبيق الفعلي للإصلاحات سنة 2010 بما فيها إصدار القانون 10-01 ودخوله حيز التنفيذ مع بداية سنة 2011 ومرورا بإصدار معايير المراجعة الجزائرية إلى غاية نهاية سنة 2017

9) **صعوبات الدراسة:** من خلال دراستنا هذه حولنا القيام بدراسة ميدانية تقوم على إعداد استبيان يتم من خلاله جمع آراء مختلف أطراف المهتمين بالمنظومة المحاسبية حول مدى فعالية وكفاية الإصلاحات التي

طرأت عليها إلا أنه على الرغم من الجهود المبذولة لم نتمكن من جمع عدد كبير من الإجابات حول موضوع الدراسة وذلك لصعوبة الوصول أو التواصل مع مهني المحاسبة بالإضافة إلى بعض العراقيل الأخرى المتمثلة في قلة وغياب المراجع الحديثة.

## 10) الدراسات السابقة:

**بن عيسى عبد الرحمان.** الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2017/2016.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية التكامل بين الإصلاحات التي بادرت بها السلطات الوصية على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وبين عملية تبني المعايير الدولية للمهنة خاصة في ظل إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية تتوافق مع نظيراتها الدولية وأثر ذلك على تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والرفع من مستوى الأداء المهني لممارستها وهذا من خلال توضيح مضمون هذه الإصلاحات التي جاءت في إطار القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: هي تحقيق التكامل بين الإصلاحات وتبني المعايير الدولية بإصدار معايير تدقيق جزائرية كل هذا جاء من أجل النهوض بالمهنة وتطوير أداء المهنيين في الجزائر وتحسين جودة الخدمات التي يقدمونها.

**سيد محمد.** الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني أطروحة دكتوراهكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية،جامعة البليدة.2015/2014.

هدفت الدراسة إلى تقييم الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال تحليل الظروف الداخلية والخارجية التي سايرت وأثرت على عملية الإصلاح من خلال توقيته، طريقة القيام، كيفية تسيير المرحلة الانتقالية، أثاره، مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية، إيجابياته وسلبياته والصعوبات التي واجهته وغيرها.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المحاسبة مما أدى إلى ضرورة التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول

- أثر الإصلاح المحاسبي بشكل كبير على المؤسسات الجزائرية من حيث تحسين تنظيمها الداخلي، فالنظام المالي المحاسبي هو رؤية محاسبية جديدة.

**مداني بن بلغيث.** أهمية الإصلاح النظام المحاسبي في المؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ،2004.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق الدوليين حيث تناول الباحث مختلف الجوانب النظرية للنظام المحاسبي، الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين دراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، بالإضافة إلى دراسة ميدانية عن طريق منح لآراء عينة الدراسة حول جملة من القضايا المتعلقة بالنظام المحاسبي وأعمال التوحيد الدولية.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: النظام المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني أصبح لايلائم الشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة في الجزائر إجماع من طرف المستجوبين على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

**عليوة نور الهدى.** دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر ( دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ) ماستر في العلوم المالية والمحاسبة،جامعة قاصدي مرباح- ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية،2015/2014.

هدفت الدراسة إلى إبراز أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي حيث يتم في الجانب النظري التطرق إلى مفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها ومصادرها في المهن المحاسبية، أما في ما يخص الجانب التطبيقي فقد تم قياس مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين الأداء المحاسبي في الجزائر.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: تقسيم الأخلاقيات لدى محاسبين إلى مجموعتين هما أخلاقيات المهنة (الموضوعية والكفاءة، النزاهة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني). أما الذاتية فهي قواعد الدينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.

**ما يميز دراستنا عن سابقاتها:** ركزت معظم هذه الدراسات إما على الجانب الإصلاح المحاسبي فقط أو على جانب المراجعة الخارجية وما يميز دراستنا عن سابقاتها هو أنها جمعت بين الجانبين معا، بالإضافة إلى الاختلاف في الفترة الزمنية المدروسة وكذا الاختلاف في محاور تحليل الاستبيان.

## 11) هيكل الدراسة:

من اجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات المطروحة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول كما يلي:

**الفصل الأول:** تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي بين المتوقع والمحقق خلال هذا الفصل، سوف نقوم بدراسة تحليلية لعملية الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر من خلال معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية، من خلال إبراز نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمراجعة وكذلك إبراز انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر، مع إظهار مدى الفعالية التي جاء بها الإصلاح المحاسبي.

**الفصل الثاني:** وهو دراسة الإصلاحات المرتبطة بممارسة وتطوير مهنة المراجعة الخارجية في في ظل معايير المراجعة الدولية، والذي تضمن بدوره ثلاث مباحث يدور أولها حول تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والذي عرجنا فيه إلى إبراز ماهية المراجعة الخارجية، وكذلك الأطراف والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية بينما المبحث الثاني عالجنا فيه كيفية ضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية من إجراءات تعيين للمراجعين وتحديد لالتزاماتهم ومسؤولياتهم وكذا حقوقهم.

**الفصل الثالث:** الدراسة الميدانية من خلال هذا الفصل حاولنا إسقاط الجانب النظري المدروس في الفصلين السابقين على الدراسة الميدانية، واستعملنا منهج المسح عن طريق الاستبيان والذي وزع على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة القصير الإجابة على الأسئلة المطروحة أي أردنا من خلل استمارة الاستبيان الوصول إلى رأي عينة الدراسة حول تقييم الإصلاح.

# الملاحق

**وزارة التعليم العالي و البحث العلمي**

**جامعة يحي فارس – المدية –**

**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير**

**قسم:علوم التجارية** **تخصص: محاسبة**

**استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان:**

**تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي و التدقيق في الجزائر**

**سيدي ، سيدتي:**

**في إطار تحضير مذكرة ماستر حول تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي و التدقيق في الجزائر ، أود منكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول الإصلاحات المحاسبية في الجزائر. ونظرا لأهمية هذه الدراسة أعتقد أنكم ستولون كل الاهتمام و الجدية في الإجابة على هذه الأسئلة علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في البحث العلمي.**

**أولا– معلومات عامة حول عينة الدراسة:**

1. **الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐**
2. **العمر: من20إلى 30 ☐ من30 إلى 40 ☐ من40إلى 50 ☐ أكثر من 50 سنة ☐**
3. **المؤهل العلمي: شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐**
4. **الوظيفة: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐**
   **أخرى:.....**
5. **الخبرة المهنية: من0 إلى5 سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 ☐ أكثر من 15 سنة ☐**

**ثانيا– الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية:**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | ساهمت البرامج المعلوماتية بشكل كبير في نجاح الانتقال إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي | | | | | |
| 2 | وفقت المؤسسات إلى حد كبير في الانتقال السليم إلى النظام المالي المحاسبي | | | | | |
| 3 | قامت المؤسسات بتكييف أنظمة المعلومات وفق متطلبات النظام المالي المحاسبي | | | | | |
| 4 | النظام المالي المحاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث مجال التطبيق | | | | | |
| 5 | النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المفاهيم المحاسبية الأساسية | | | | | |
| 6 | النظام المالي المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث طريقة الإفصاح وقواعد القياس و التقييم | | | | | |
| 7 | من مصلحة الجزائر أن تقوم باعتماد وإقرار المعايير المحاسبية الدولية كمنهج محاسبي في الجزائر | | | | | |
| 8 | هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المالي المحاسبي | | | | | |

**ثالثا – الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وآفاقه المستقبلية في الجزائر:**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | البيئة المحاسبية الجزائرية الصعبة وغياب الطلب عن المعلومات المحاسبية من أهم أسباب عرقلة الإصلاح | | | | | |
| 2 | إن أهم مشكل في بيئة المحاسبة الجزائرية هي عدم توافق القانون الجبائي مع تطبيق النظام المالي المحاسبي | | | | | |
| 3 | يجب تحديث النظام الجبائي في الجزائر لمسايرة تطبيق النظام المالي المحاسبي | | | | | |
| 4 | يجب تدعيم الإصلاح من خلال تحسين تكوين المحاسبين على مستوى الجامعات و المعاهد وتفعيل دور الجامعة في تقديم دراسات و استشارات | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | في هذا المجال | | | | | |
| 5 | من أهداف النظام المالي المحاسبي و التي هي في طريق الإنجاز تفعيل و دعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي وتعزيز الانضمام للمنظمة العالمي للتجارة | | | | | |
| 6 | يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر | | | | | |
| 7 | يجب تدعيم الإصلاح المحاسبي من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي تتشابه مع الجزائر من حيث بيئتها المحاسبية | | | | | |

**رابعا– تقييم أهم ماجاء به القانون 10–01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته للتطورات المرتبطة بمهنة المراجعة الخارجية**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بكافة المهام الواردة بالقانون 10-01 | | | | | |
| 2 | هناك اهتمام في تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتحقيق جودة المراجعة الخارجية في الجزائر | | | | | |
| 3 | ساعد إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر في استقلالية مهنة المراجعة الخارجية وضمان تحسين جودتها من ناحية النزاهة وأخلاقيات المهنة | | | | | |
| 4 | تشكيل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظي الحسابات من شأنها أن ترفع من مستوى مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر | | | | | |
| 5 | العقوبات المستحدثة المقابلة لمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل المراجع الخارجي من شأنها التقليل من الوقوع في فضائح أخلاقية | | | | | |
| 6 | محتوى قانون 10- 01 يتوافق مع معايير المراجعة الدولية | | | | | |
| 7 | ضرورة تحقيق توافق كامل بين النصوص القانونية المنظمة للمهنة ومعايير المراجعة الدولية | | | | | |

**خامسا – الغاية و الفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق :**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | إن تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ساعد بشكل كبير في انفتاحها على الاقتصاد الدولي | | | | | |
| 2 | توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية حتم عليها تكييف نظام المراجعة بإصدار معايير تدقيق جزائرية | | | | | |
| 3 | تطبيق الجزائر لمعايير دولية لتدقيق يحتم عليها تكوين مدقيقين وتكييفها مع الواقع الجزائري | | | | | |
| 4 | معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر | | | | | |
| 5 | هناك رضى وقبول من قبل أصحاب المهن المحاسبية لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية | | | | | |
| 6 | المراجع الخارجي الجزائري على اطلاع دائم بكل التعديلات و التحديثات الطارئة على مهنة التدقيق | | | | | |
| 7 | المراجع الخارجي يتوفر على الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه في ظل تبني معايير جزائرية للتدقيق | | | | | |

# الفصل الأول

# تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي بين المتوقع والمحقق

# الفصل الثاني

# دراسة الإصلاحات المرتبطة بممارسة وتطوير مهنة المراجعة الخارجية في ظل معايير المراجعة الدولية

# الفصل الثالث

# الدراسة الميدانية

# فهرس

# المحتويات

# الملحق رقم 01

# الملحق رقم 02

# خاتمة عامة

# قائمة المراجع

# مقدمة عامة

| العنوان | الصفحة |
| --- | --- |
| الإهداء | |
| شكر و تقدير | |
| ملخص الدراسة | |
| قائمة المحتويات | |
| قائمة الجداول | |
| قائمة الأشكال | |
| مقدمة | أ |
| إشكالية الدراسة | ب |
| الأسئلة الفرعية | ب |
| فرضيات الدراسة | ب |
| أهمية الدراسة | ج |
| مبررات اختيار الموضوع | ج |
| منهج الدراسة | ج |
| حدود الدراسة | ج |
| صعوبات الدراسة | د |
| الدراسات السابقة | هـ |
| ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة | هـ |
| هيكل الدراسة | و |

**الفصل الأول: تقييم الإصلاحات المرتبطة بالجانب المحاسبي بين المتوقع والمحقق**


تمهيد: ..... 15

المبحث الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية ..... 16

المطلب الأول: علاقة النظام المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية ..... 16

المطلب الثاني: نقاط التوافق بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية ..... 19

المطلب الثالث: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ..... 20

المبحث الثاني: انعكاس الإصلاح المحاسبي على بيئة المحاسبة في الجزائر ..... 23

المطلب الأول: النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي ..... 23

المطلب الثاني: تأثير المعلومات المالية على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي..... 24

المطلب الثالث: أهمية البيئة المحاسبية الجديدة في الجزائر في دعم الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ..... 27

المبحث الثالث: فعالية الإصلاح المحاسبي في الجزائر..... 29

المطلب الاول: أهمية اعتماد النظام المالي المحاسبي وفوائده..... 29

المطلب الثاني: متطلبات الإصلاح المحاسبي في الجزائر والآثار المرتقب حصولها ..... 31

المطلب الثالث: تحديات الإصلاح المحاسبي وآفاقه المستقبلية ..... 34

خلاصة: ..... 40

## الفصل الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به


تمهيد: ..... 42

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ..... 43

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية للحسابات ..... 43

المطلب الثاني: الأطراف المكلفة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي ..... 45

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي ..... 50

المبحث الثاني: ضبط متطلبات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية ..... 56

المطلب الأول: إجراءات تعيين المراجعين الخارجيين في الجزائر ..... 56

المطلب الثاني: ضرورة التزام المراجع الخارجي بواجباته الأساسية وتمكينه من جميع حقوقه ..... 60

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي ..... 66

المبحث الثالث: إطار تحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات الجزائر بين إصدار معايير محلية والاعتماد على معايير دولية ..... 68

المطلب الأول: الانفتاح الاقتصادي والمالي وتحرير التجارة الخارجية ..... 68

المطلب الثاني: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية ..... 72

المطلب الثالث: أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر ..... 75

خلاصة: ..... 78

***الفصل الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات المتعلقة به***


تمهيد: ..... 80

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة ..... 81

المطلب الأول: منهج الدراسة ..... 81

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة ..... 81

المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة ..... 83

المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان ..... 86

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان ..... 86

المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة ..... 87

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان ..... 91

المطلب الأول: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي ومدى توافقه مع المرجعية الدولية ..... 91

المطلب الثاني: الخصائص المتعلقة بمحور الإصلاح المحاسبي وبيئة المحاسبة في الجزائر وآفاقها المستقبلية ..... 94

المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بتقييم أهم ما جاء به القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن المحاسبية ومدى مواكبته التطورات المرتبطة بمهنة المراجعة ..... 97

المطلب الرابع: الخصائص المتعلقة بالغاية والفوائد من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق .....100

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة على أساس الاستبيان وتحليل الفروقات.....102

المطلب الأول: اختبار الفرضيات .....102

المطلب الثاني: تحليل الفروق المتعلقة بالمتغيرات الشخصية .....106

خلاصة: .....112

خاتمة عامة ..... 114
قائمة المراجع ..... 119
الملاحق ..... 126

## قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | الاختلافات بين النظام المالي المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية | **26** |
| 2-1 | المؤسسات المسعرة في البورصة لسنة 2018 | **30** |
| 1-3 | الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة | **88** |
| 2-3 | توزيع معامل ألفاكرومباخ | **91** |
| 3-3 | جذر قيمة ألفاكرومباخ | **92** |
| 4-3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس | **93** |
| 5-3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر | **94** |
| 6-3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | **95** |
| 7-3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية | **95** |
| 8-3 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية | **96** |
| 9-3 | نتائج أفراد العينة حول المحور الأول | **98** |
| 10-3 | نتائج أفراد العينة حول المحور الثاني | **101** |
| 11-3 | نتائج أفراد العينة حول المحور الثالث | **104** |
| 12-3 | نتائج أفراد العينة حول المحور الرابع | **107** |
| 13-3 | نتائج اختبار الفرضية الأولى | **110** |
| 14-3 | نتائج اختبار الفرضية الثانية | **111** |
| 15-3 | نتائج اختبار الفرضية الثالثة | **111** |
| 16-3 | نتائج اختبار الفرضية الرابعة | **112** |
| 17-3 | نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الجنس | **113** |
| 18-3 | نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر | **114** |
| 19-3 | نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي | **115** |
| 20-3 | نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الوظيفة الحالية | **116** |
| 21-3 | نتائج تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية | **117** |

## قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | مكونات النظام المالي المحاسبي | 22 |
| 1-2 | هيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01 | 60 |
| 1-3 | تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس | 93 |
| 2-3 | تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر | 94 |
| 3-3 | تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | 95 |
| 4-3 | تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية | 96 |
| 5-3 | تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية | 97 |

# قائمة المراجع

## اللغة العربية

### أولا–الكتب:


1. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 1990
2. رجب السيد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000
3. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية، 2008
4. ضياء مجيد الموسوي البورصات (سوق رأس المال وإدارتها الأسهم والسندات) مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003
5. عبد الحميد البلداوي، أساليب الإحصاء، عمان، دار وائل للنشر، 2009
6. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
7. قدي عبد المجيد، أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية (الرسائل والأطروحات)، الطبعة الأولى، الجزائر، دار الأبحاث للنشر والترجمة والتوزيع، 2009
8. محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات (من النظرية الى التطبيق)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
9. محمود الداغر، الأسواق المالية، مؤسسات أوراق البورصات، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2005


### ثانيا–الأطروحات والرسائل الجامعية


10. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011
11. الجودي صابوري، أثر كفاءة سوق رأس المال على الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006
12. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012.
13. سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة، 2014-2015
14. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق العالمية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009
15. سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، 2014-2015

16. شريفي عمر، مذكرة دكتوراه بعنوان الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر(10-01)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012/2011

17. شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ قي القوائم المالية(دراسة تطبيقية) لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2012

18. عبد الرحمن بن عيسى، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2017/2016

19. لعموري عبد الرحمان، دور الإصلاح المحاسبي في الجزائر لتفعيل مهنة المراجعة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، ص 38، 2014/2013

20. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، دراسة تحليلية تقييميه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة،2004

21. وصاف عتيقة، آثار تحرير تجارة الخدمات على التجارة الخارجية في الدول العربية مع الإشارة إلى حالة الجزائر1999-2009، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2013-2014

**ثالثا–المقالات**

22. بهلول نور الدين، دور أخلاقيات المعلومة المحاسبية في تحقيق الكفاءة المعلوماتية لأسواق الأوراق المالية – دراسة تطبيقية على مستوى بورصة الجزائر– مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 42

23. د. كتوش عاشور متطابات تطبيق النظام المالي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 06، جامعة الشلف،

24. د. مداني بن بلغيث، اشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 01، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2002.

25. د.أحمد زغدار. محمد سفير، خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث العدد07، جامعة ورقلة، الجزائر 2009-2010

26. د.بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق(ISA)في البيئة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد18

27. ناصر دادي عدون، متناوي محمد، انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة، الأهداف والعراقيل، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد03، 2007

28. وصاف سعيدي، قويدري محمد، واقع مناخ الاستثمار في الجزائر بين الحوافز والعوائق، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، سنة 2008

**رابعا–المداخلات:**

29. أبت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، ملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبي الدولية، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009

30. ابتسام ساعد " مدى ملائمة النظام المالي المحاسبي لصيغة المشروعات في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي يومي 05-06 ماي 2013

31. بودلال علي، مكوي المولودة نمريني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن فعاليات الملتق الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، كليو العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011

32. د شعيب شنوف، الممكن والغير الممكن في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الاشكاليات والتحديات، الملتقى الدولي الأول حول تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010

33. عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، مداخلة بعنوان أهمية المعلومات المالية والمحاسبة وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الموسوم بعنوان الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة يومي 29-30 نوفمبر 2011

34. عبد الكريم مقراني وعمر قمان، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهمة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المالي المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المالي المحاسبي، في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/ IFRSوالمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر2011

35. محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS/IPSASفي تفعيل المؤسسات والحكومات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2014

36. مرزوقي مرزوقي، حولي محمد، النظام المالي المحاسبي للمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الواديومي06.05 ماي 2013

37. نور الدين مزياني، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات متطلبات التطبيق، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010

**خامسا –القوانين**

38. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذو القعدة 1416 الموافق ل 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 03.

39. وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210، 505، 560، 580،

40. الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 16 رمضان 1431، الموافق ل 26غشت 2010، المتعلق بالنقد والقرض، المواد82-84-86-100-126

41. الأمر 75-59، المؤرخ في 20رمضان 1395 الموافق ل:26-09-1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الباب01: الشركات التجارية، القسم السابع: مراقبة شركات المساهمة، المادة 715 مكرر

42. القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة 2006، المادة 08،

43. الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري المادة 20.

44. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعدسيره، المادة 04،

45. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، المادة 03، 2011،

46. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011، يتعلق بتعين مراجع الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 65، 2011، المادة 04،

47. 15. وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300، 500، 510، 700،.

48. 16. وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620،

49. القانون 10-01 المؤرخ في 29جوان2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة الأولى، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة بتاريخ 11جويلية 2010.

50. المرسوم رقم 11-24، المؤرخ في 22صفر عام 1432 الموافق ل:27 يناير سنة 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المواد 05-08،

51. المادة02 من قانون 02/08 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة، في 24جويلية 2008، الجزائر

52. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 01 ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 13يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، المادة 06

53. المادة 03 من قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المالي المحاسبي، الجريدة الرسمية، ص74، 25نوفمبر2007، الجزائر

**المراجع باللغة الفرنسية**

54. Henri Biuguim,Jean Charles Becour,AudiOperationnelle,edition Economica,paris1996

55. Jean-Laurent, viviani, gestion de portefeuille, DUNOD, paris,1997

56. Marc-Hubert DEPRET,AlainFINET,Abdelillah HAMDOUCH,Marc Labie,Franck MISSONIER-PIERA ,Charles PIOT,**Gouvernement d'entreprise enjeux managériaux ,comptables et financiers,** éditions de boeck, bruxelles,2005

57. Ministère de Finances Algerie , Conseil National de la comptabilité, code de déontologie de la profession d'expert comptable, art 03,04

**مواقع الانترنت**

58. WWW.SGBV.DZ

**مستخلص الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الإصلاحات المحاسبية التي قامت به الجزائر من خلال تبيين مدى التوافق والاختلاف بين النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، الإيجابيات والسلبيات، بالإضافة إلى إبراز مدى التكامل بين متطلبات البيئة الاقتصادية والمالية والاجتماعية في الجزائر والتحديات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المراجعة الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية التي تتوافق بدورها مع نظيراتها الدولية وأثر ذلك على تحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وهذا من خلال توضيح مضمون هذه الإصلاحات التي جاءت في إطار القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية ومحتوى معايير التدقيق الجزائرية.

جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتقييم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر من خلال استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين باستخدام الاستبانة، توصلنا إلى العديد من النتائج أهمها:

- توافق النظام المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد بعيد.
- يوجد صعوبات كبيرة في البيئة المحاسبية الجزائرية أعاقت الإصلاح المحاسبي أهمها الصعوبات الجبائية.
- عدم وجود تعارض بين المعايير الدولية للمراجعة وبين مقتضيات الخلفية القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر.
- التطابق الشبه التام بين معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها سنة 2016 وبين ما يقابلها من معايير المراجعة الدولية.

**الكلمات المفتاحية :**

المعايير المحاسبية الدولية، المعايير الدولية للمراجعة، الإصلاح المحاسبي، النظام المالي المحاسبي، المعايير الجزائرية للتدقيق