

مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بين الواقع والمأمول –دراسة استقصائية–

The profession of external auditing in Algeria between reality and expectations -Survey-

سعيد فارس¹، درحون هلال²، بصري ريمة³

¹ جامعة الجبالي بونعامة خميس مليانة (الجزائر)، fares.saidi@univ-dbkm.dz

² جامعة علي لونيسي البليدة -2- (الجزائر)، derahilal@yahoo.fr

³ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، besseri.rima@univ-alger3.dz

تاريخ الارسال: 2022/11/14؛ تاريخ القبول: 2023/01/13؛ تاريخ النشر: 2023/06/18

ملخص: هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع الاشارة الى المشاكل والمعوقات التي أثرت على تطوير هذه المهنة خاصة مع الاشارة الى الضعف الذي تعاني منه البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي. كما تسعى هذه الدراسة أيضا الى ابراز أهم الاصلاحات التي انتهجتها الهيئات القائمة على تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومالها من تأثير على تحسين وتطوير هذه الأخيرة.

خلصت الدراسة الى عدة نتائج والتي يبرز من خلالها وجود تأثير للفراغ الحاصل في البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. كما توصلت الدراسة ايضا الى نتيجة مفادها أن اصلاح مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر اصبح ضرورة لا بد منها لتطوير وتحسين أداء المهنة بما يتلاءم واحتياجات المستخدمين.

الكلمات المفتاح: التدقيق الخارجي؛ البيئة التشريعية والتنظيمية؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ القانون 10-01

رموز تصنيف jel: M42 ; K40 ; M40

Abstract: This study aimed to shed light on the reality of the external auditing profession in Algeria with reference to the problems and obstacles the affected the development of this profession, especially with reference to the weakness of the legislative and regulatory environment regulating the profession, also this study seeks to highlight the most important reforms that it aims to regulate the profession of external auditing and its impact on the improvement and development of the profession.

The study reached several conclusions which highlight the effect of the vacuum in the legislative and regulatory environment on the external auditing profession in Algeria, also this study came to conclusion that the reform of the external auditing

profession in Algeria has become a necessary to develop and improve the performance of the profession in a way that suits the needs of users.

Keywords: External auditing; Legislative and regulatory environment; Algerian auditing standards; Law 10-01

Jel Classification Codes : M42 ; K40; M40

تمهيد :

يعد التدقيق الخارجي حلقة مهمة تربط بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة بنشاطها لما يمكن أن تقدمه هذه المهنة من مصداقية للشركة محل عملية التدقيق بما يساعد على تحسين جودة المعلومات المالية المفصح عنها. هذا وتعالى الأصوات من مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة والمنادية بضرورة بذل المهنة لما هو منتظر منها بشكل أكثر دقة بغية تخفيض حالات الشك التي تعترضهم. وبأى هذا على اعقاب سلسلة من الفضائح المالية التي شهدتها كبريات الشركات العالمية واتهام المهنة بالتقاعس في أداء ما هو مطلوب منها.

وفي ظل سعي الجزائر لمواكبة الأحداث الجارية على الساحة الدولية قامت الدولة الجزائرية بجملة من الإصلاحات للرفع من مستوى المهنة على الصعيد المحلي من خلال العمل على توفير البيئة التشريعية والتنظيمية المناسبة لمزاولة المهنة ولعلى ابرزها اصدار القانون 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 والمنظم لمهنة خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد والذي وجهت له انتقادات عديدة من قبل مختلف الأطراف الفاعلة في ميدان التدقيق الخارجي وطالبوا بضرورة تحيين هذا القانون وفق ما تتطلبه المستجدات الراهنة، كما قامت الدولة الجزائرية بإصدار عدد من معايير التدقيق المحلية والتي وصل عددها ل 16 معيار الى غاية سنة 2022 وجاري اصدار معايير أخرى بالإضافة ايضا الى تعديل في نط التكوين لمزاولة مهنة التدقيق الخارجي، كل هذا جاء بغية النهوض بشكل افضل بالمهنة وتحسين أدائها بما يليي احتياجات مختلف الأطراف ذوي العلاقة.

اشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق تكمن الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة فيما يلي:

فيما يتمثل واقع حال مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل البيئة التشريعية والتنظيمية السائدة وما هو منتظر منها مستقبلا ؟

الأسئلة الفرعية:

على ضوء السؤال الجوهرى الذي نحاول الاجابة عليه يمكن طرح عدد من الاسئلة الفرعية تتمثل فيما يلي:

- هل أثر ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية في الجزائر على تطور مهنة التدقيق الخارجى ؟
- هل تساهم الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجى في الجزائر في تطوير وتحسين أداء المهنة مستقبلا بما يلبي احتياجات المستخدمين ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للدراسة قمنا بصياغة عدد من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجى في الجزائر اثر سلبا على تطوير المهنة؛
- الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي المنظمة لمهنة التدقيق الخارجى في الجزائر من شأنها أن تساهم في تطوير وتحسين أداء المهنة؛

I- الإطار النظري للتدقيق الخارجى

سوف يتم تسليط الضوء في هذا المحور على معرفة مدخل إلى التدقيق الخارجى، بعد ذلك نتطرق إلى الأشخاص الذين لديهم الحق في ممارسة هذه المهنة. وفي الأخير نتناول حالات التنافي والموانع لممارسة هذه الأخيرة.

1.I- مدخل إلى التدقيق الخارجي

سنتناول من خلال هذا العنصر إلى مختلف الجوانب النظرية للتدقيق الخارجي بدءا بمفهومه ووصولاً إلى مبررات وجوده.

1.1.I. مفهوم التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف الذي يسعى التدقيق إلى تحقيقه، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف: يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "مهمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، قصد تقديم رأيه بناء على صحة وعدالة القوائم المالية" (Ziani & Medjoub, 2016, p06).

كما يعرف أيضا بأنه: «عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحص انتقائيا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" (عمار، 2017 ، صفحة 175).

ويمكن تعريفه أيضا على أنه: "عملية منتظمة يقوم بها شخص مستقل يُعيّن من جهات لها مصلحة في المؤسسة ويقوم بتدقيق سجلات والدفاتر المحاسبية، وذلك قصد الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن صحة القوائم المالية التي تم إعدادها خلال فترة زمنية معينة، مع إعداد تقرير نهائي يوضع فيها لنتائج المتوصل إليها وتوضيح الحالة المالية للمؤسسة موضوع التدقيق ومدى صحة نتائج الأعمال، كما يوجه التقرير للجهة التي عينته، والجدير بالذكر أنه هناك جهات أخرى تهمها مخرجات مهمة التدقيق الخارجي وغالبا ما تكون هذه الجهات لها مصلحة مباشرة في المؤسسة" (بن عيشي و تفرات، 2018، الصفحة 56)

من خلال دراسة المفاهيم السابقة للتدقيق يمكن تلخيص العناصر الأساسية التي تركز عليها مهمة التدقيق الخارجي وهي (رزق أبو زيد، 2015، الصفحات 25-26):

- تعتبر مهمة التدقيق الخارجي عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا يقوم بإعداده المدقق الخارجي المستقل؛
- تعتمد مهمة التدقيق الخارجي على حصول المدقق الخارجي على الأدلة المرتبطة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسة قيد التدقيق؛

- تعتمد مهمة التدقيق الخارجي على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة أخرى؛
- تنتهي مهمة التدقيق الخارجي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط المؤسسة خلال فترة محددة وإيصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه؛
- إن تأكيدات الإدارة التي تقدمها إلى المدقق الخارجي في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافا من الإدارة بمسؤولياتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.

2.1.I. مبررات وجود التدقيق الخارجي:

يتزايد الاهتمام بخدمات التدقيق الخارجي بسبب طبيعة دور المدقق المتمثل في النظرة الانتقادية للمفردات المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. الأمر الذي جعل التدقيق الخارجي ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر الذي غدا فيه أكثر اعتماداً على متخذي القرارات الذي نرغب ونفي الاعتماد على قوائم موثوقة ومدققة من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة، ومن أبرز المبررات التي تدعم وجود هذه المهنة هي (علي عبيد و محمد علي، 2014، صفحة 06):

❖ **البعد:** هناك فجوة بين معد المعلومات والمستفيد منها وبالتالي الحاجة إلى طرف

خارجي مستقل، كما أن المستفيد أو متخذ القرار غير قادر شخصياً على ممارسة التدقيق والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية، لذا لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية التدقيق بمكاتب متخصصة بالتدقيق وملتزمة بمعايير التدقيق وأدبيات السلوك المهني؛

❖ **تحيز معد المعلومات:** كثيراً ما تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها،

فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع راجحاً بشكل يخالف الواقع للحفاظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم مرتفعاً لكي تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال

تسدد فيها التزاماتها، وقد ترغب بتخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهم. إن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي جعل الحاجة ماسة للمدقق؛

❖ **ضخامة حجم العمليات المالية:** إن اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم العمليات المالية، نتيجة توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، يخلق مبرراً لخدمة التأكيد التي قدمها التدقيق للحد من الخطأ أو الغش أو التلاعب؛

❖ **التعقيد:** شهدت العقود الأخيرة كثرة عمليات الاندماج وانتشار تجارة المشتقات المالية بما فيها من عمليات تحوط أو خيارات والتجارة الإلكترونية، مما زاد في تعقيد العمليات المحاسبية إلى حد كبير، الأمر الذي جعل من الصعوبة بمكان على مستخدمي المعلومات المالية استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عنها وصار أمام المستخدمين خياران: الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف هذا الخطر، والثاني تكليف جهة مهنية للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما للرأي وفي قابلية الاعتماد عليها .

2.I- ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

يتمثل الأشخاص المؤهلين لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في:

1.2.I- محافظ الحسابات :

يعرف المشرع الجزائري محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 2010).

1.2..I- الخبير المحاسبي:

عرف المشرع الجزائري الخبير المحاسب على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع

الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 2010).

ومن خلال ما سبق، يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين الأشخاص الذي يسمح لهما القانون بممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب

معيار التمييز	محافظ الحسابات	الخبير المحاسب
الشهادة التي يجب أن يكون حائزا عليها	شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها	شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها
التسجيل في	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
نوع المهمة	إجبارية	تعاقدية واختيارية
مدة المهمة	سنوية	ظرفية أو مؤقتة
العهد	3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة	محددة في العقد
المهمة	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به	تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات
الأتعاب	تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات	تحتسب وتحدد في العقد
ممارسة مهنة أخرى	غير مسموح له ممارسة مهنة الخبير المحاسب	مؤهل لممارسة مهنة محافظ الحسابات

المصدر: من إعداد الباحثين

يقدم الجدول السابق أوجه الاختلاف بين محافظ الحسابات والخبير المحاسبي من خلال إبراز الفرق في عدة نقاط من بينها الشهادة التي يمتلكونها لممارسة مهنة التدقيق الخارجي والجدول اللذان يكونان مسجلين فيهما، فبالنسبة لمحافظ الحسابات يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما الخبير المحاسبي ينبغي أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها ويكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين. كما أن محافظ الحسابات تعد مهمته إجبارية، دائمة سنوية تتحدد بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة في نفس المؤسسة محل التدقيق، وتتمثل مهمته في المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات

وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. أما الخبير المحاسب فتعد مهمته تعاقدية، اختيارية ومؤقتة ويتم تحديدها في العقد. وتتمثل مهمته في تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات. وفيما يخص الأتعاب، فمحافظ الحسابات تحدد أتعابه من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداوولات، على خلاف أتعاب الخبير المحاسب التي يتم حسابها وتحديدها في العقد. إضافة إلى ذلك، يمكن للخبير المحاسبي ممارسة مهنة محافظ الحسابات، على عكس محافظ الحسابات الذي لا يسمح له بممارسة مهنة الخبير. وفي الأخير يمكن القول بأن الخبير المحاسب يمكن أن يكون محافظ الحسابات والعكس غير صحيح.

I.3- حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة التدقيق الخارجي:

بغية تمكين ممارسي مهنة التدقيق الخارجي من مزاولة مهامهم بكل استقلالية والعمل في جو خال من الضغوطات، فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من النصوص القانونية لحماية ممارسي هذه المهنة، وللحفاظ على استقلاليتهم وحيادهم وضمان مصداقية عملهم، وقسمها بين ما هو مانع لممارسة هذه المهنة وبين ما هو حالات تنافي.

I.3.1- حالات التنافي لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

يتوجب على محافظ الحسابات عند أداء مهامه الامتناع عن الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهنة، وتتمثل في (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 2010):

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من القانون 10-01 ؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛

- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

I.2.3- حالات الموانع لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

حسب ما نصت عليه المادة 65 من القانون 10-01 يمنع محافظ الحسابات من (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، 2010):

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنبابة عن المسيرين؛
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهده.

II - تقديم أداة الدراسة:

تم استخدام تقنية الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة والمتكونة من 144 عينة، حيث يتكون الاستبيان من محورين رئيسيين يتضمن كل محور (18) عبارة.

وقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي، وتم تحديد مقياس الإجابة عن فقرات الدراسة كما هو مبين بالجدول التالي :

الجدول رقم (02) : مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1,00 - 1,79	1,80 - 2,59	2,60 - 3,39	3,40 - 4,19	4,20 - 5,00

المصدر: مُجد قاسم المقابلة، الإدارة المعلوماتية، ط1، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2013، ص 113.

أ. ثبات أداة الدراسة

للحكم على ثبات أداة الاستبيان تم الاستعانة باختبار ألفا كرونباخ بالإضافة الى معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل ألفا كرونباخ والذي يعرف أيضا بصدق المحك، وكانت نتائج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): اختبار ألفا (&) كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الترتيب	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور 01	واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	09	0,834	0,913
المحور 02	تحديات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل الإصلاحات المنتهجة	09	0,869	0.932
	الاستبيان ككل	18	0,899	0.948

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

اعتمادا على معطيات الجدول أعلاه بلغ معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0,899، وهي قيمة مرتفعة تعكس الثبات العالي لأداة الدراسة وصلاحيته لبياناته للدراسة، كما نلاحظ أن

قيمة معامل ألفا كرونباخ الخاص بكل محور بشكل مستقل تجاوزت القيمة المقبولة المساوية ل 0,60 .

كما أن حساب جذر معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل وعلى مستوى كل محور يؤكد على صدق أداة الدراسة، حيث بلغ جذر معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0,948 , كما نلاحظ أن جذر معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان كانت عالية وقرينة من الواحد، وبهذا فان عبارات الاستبيان صادقة لما وضعت لأجله.

ب. عرض ومناقشة نتائج الدراسة

1. عرض ومناقشة النتائج الخاصة بعينة الدراسة

يعرض الجدول الموالي حصيلة البيانات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (04) : وصف خصائص عينة الدراسة

البيانات الشخصية	التفصيل	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	ليسانس	08	05,6
	ماستر	38	26,4
	ماجستير أو ما يعادله	27	18,8
	دكتوراه	71	49,3
	المجموع	144	100
الوظيفة	أستاذ جامعي	69	47,9
	محافظ حسابات	37	25,7
	خبير محاسبي	21	14,6
	محاسب	06	4,2
	أخرى	11	7,6
	المجموع	144	100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	17	11,8
	من 5 إلى 15 سنة	61	42,4
	من 16 إلى 25 سنة	51	35,4
	أكثر من 25 سنة	15	10,4
	المجموع	144	100

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

بتفصيل نتائج الجدول اعلاه نلاحظ وجود توازن في عينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية المكتسبة وهي نسب معبرة تخدم بشكل كبير أهداف الدراسة حيث بلغ عدد الحاملين لشهادة الماجستير أو ما يعادلها وكذا الحاملين لشهادة الدكتوراه 98 فرد بما يشكل ما نسبته 68,1 % أما فيما يخص توزيع عينة الدراسة.

من حيث الوظيفة نجد أن هناك توازن بين فئة الأكاديميين الممثلة بالأستاذة الجامعيين والتي تشكل ما يقارب 48 % من عينة الدراسة وفئة المهنيين والتي تشكل ما نسبته 52 % من العينة ككل والتي يشكل منها محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ما نسبته 40,3 % باعتبارهم أهل الميدان والأكثر احتكاكا ببيئة التدقيق الخارجي في الجزائر.

فيما يخص الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، نجد أن ما نسبته 88,2 % من أفراد العينة تملك خبرة تفوق 05 سنوات في الميدان بما يخدم أهداف الدراسة، إذ تعتبر الخبرة عامل جد مؤثر في آراء عينة الدراسة، لأن الخبرات المتراكمة من خلال الأبحاث العلمية والعمل في ميدان التدقيق يجعل أفراد العينة قادرين على استيعاب إشكالية الدراسة وما تحمله من مصطلحات تقنية بما يسمح لهم من إبداء رأيهم تجاه موضوع الدراسة محل البحث، كما تجدر الإشارة إلى وجود نسبة كبيرة من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه من أعضاء هيئات التدريس على مستوى الجامعات يملكون أيضا شهادة مهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، هذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة على قدر عال من الكفاءة والتحصيل العلمي الذي يسمح لهم بالفهم الجيد لعبارات الاستبيان ويعطي مصداقية كبيرة للنتائج المتحصل عليها.

2. عرض ومناقشة نتائج المحور الأول

الجدول رقم (05) : إجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
8	موافق بشدة	.849	4.43	1. يعود البطء في تطور المهنة إلى قلة مكاتب التدقيق الخارجي وصغر حجمها وقلة خبرتها
1	موافق بشدة	.551	4.55	2. القصور والفراغ الحاصل في مجال التشريعات القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر انعكس سلبا على تطويرها.

7	موافق بشدة	765	4.47	3. تجميد منح الاعتمادات لممارسة مهنة التدقيق الخارجي أدى إلى ضعف في تغطية احتياجات المؤسسات الاقتصادية لهذه الخدمة.
3	موافق بشدة	513	4.54	4. ضعف إشراك المهنيين والأكاديميين في الإصلاحات المنتهجة أدى إلى تدني مستوى المهنة
5	موافق بشدة	689	4.52	5. قلة المنتقيات والندوات العلمية للتعريف بالتدقيق الخارجي أثر سلبا على أداء المهنة.
4	فقير بشدة	46	4.53	6. تأخر صدور معايير التدقيق المحلية وضعف تطبيقها انعكس سلبا على كفاءة المهنة
9	موافق بشدة	741	4.34	7. ضعف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لم يساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي.
2	موافق بشدة	656	4.55	8. الاختلالات والفوضى المالية التي شهدها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وضعت المهنة محل الشك.
6	موافق بشدة	747	4.51	9. لم يقدم القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ما كان منتظرا منه لتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
موافق بشدة		684	4.47	المحور ككل

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول تأثير البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي على أداء المهنة وتطورها، حيث جاء المتوسط الحسابي للمحور ككل 4,47 والذي ينتمي للفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي (4,20-5,00) المعبرة على أن الاتجاه العام للإجابات كانت موافقة بشدة على أن ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي أثر سلبا على أداء المهنة وتطورها، وبانحراف معياري قدره 0.684 وهي قيمة تعبر على تجانس الإجابات وعدم تشتتها بين أطراف الخيار.

بتفصيل النتيجة الرئيسية للمحور الأول ترى عينة الدراسة بأن البطء في تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يعود في المقام الأول لضعف البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لعمل المهنة والذي كان له الأثر السلبي على أداء مكاتب التدقيق على المستوى المحلي. هذا ما تشير إليه نتائج

العبارة الثانية من هذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,55 والمعبر عن موافقة عينة الدراسة بشدة على هذه العبارة أي ما نسبته 97,2% (الموافقون بشدة 58,3% والموافقون 38,9%)، ووفقا لترتيب العبارات على أساس المتوسطات الحسابية جاءت هذه العبارة في الترتيب الرابع بين عبارات المحور الأول بانحراف معياري يقدر ب 0,551، والذي بدوره يدل على أن آراء عينة الدراسة لم تكن متشعبة بين طرفي الخيار وصبت في اتجاه واحد بأن أحد أهم المشاكل التي تقف أمام تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هو الفراغ والضعف الحاصل في البيئة التشريعية والتنظيمية والذي يستدعي القيام بإصلاحات جديدة في المستقبل للرفع من أداء المهنة.

3. عرض ومناقشة نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (06) : إجابات عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
8	موافق بشدة	792	4.53	1. الطريقة المستحدثة للحصول على شهادة محافظ حسابات وشهادة خبير محاسبي وفق القرار الوزاري المشترك والمؤرخ في سنة 2017 من شأنه أن يرفع من مستوى المهنة وهذا من خلال ولوج الطلبة المتفوقين إليها.
9	موافق بشدة	827	4.53	2. الإصلاحات التي جاءت بها الجزائر في إطار مكافحة الفساد من شأنه أن يحمل مهنة التدقيق الخارجي مسؤولية كبيرة.
7	موافق بشدة	688	4.54	3. تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق الخارجي.
6	موافق بشدة	657	4.54	4. الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.
3	موافق بشدة	496	4.68	5. تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى تكاثف جهود مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان من أكاديميين ومهنيين.
4	موافق بشدة	670	4.61	6. تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مرهون بشكل كبير بتعديل القانون 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.
5	موافق بشدة	700	4.61	7. الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية، من شأنه تحسين بيئة التدقيق الخارجي.

2	بشدة موافق	479.	4.68	8. تحتاج بيئة التدقيق الخارجي إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الصعيد الدولي.
1	موافق بشدة	424.	4.79	9. النهوض بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لأداء عملية التدقيق بما يتوافق وخصائص بيئة المحاسبة الالكترونية (التدقيق الالكتروني).
	بشدة موافق	637.	4.61	المحور ككل

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

تشير نتائج الجدول أعلاه على موافقة عينة الدراسة حول تأثير السلي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث جاء المتوسط الحسابي للمحور 4,61 والذي ينتمي للفقئة الخامسة من مقياس ليكرات الخماسي (4,20-5,00) المعبرة على أن الاتجاه العام للإجابات كانت موافقة بشدة على أن الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي سيكون لها اثر الكبير في تطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا المحور ب 0,637 وهي قيمة تعبر على تجانس بين إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها بين أطراف الخيار.

بتفصيل النتيجة الرئيسية للمحور الأول ترى عينة الدراسة بأن النهوض بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يتوقف وبشكل كبير على مواكبة واستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة في تنفيذ عملية التدقيق خصوصا في ظل تنامي المحاسبة الالكترونية والتي نذكر منها على سبيل المثال "الحوسبة السحابية"، هذا ما تشير إليه نتائج العبارة الأخيرة من هذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,79 والمعبر عن موافقة عينة الدراسة وبشدة على هذه العبارة أي ما نسبته 99,3% (الموافقون بشدة 79,9% والموافقون 19,4 %)، ووفقا لترتيب العبارات على أساس المتوسطات الحسابية جاءت هذه العبارة في الترتيب الأول بين عبارات المحور الثاني بانحراف معياري يقدر ب0,424، والذي بدوره يدل على أن آراء عينة الدراسة لم تكن متشتتة بين أطراف الخيار وصبت في اتجاه واحد بضرورة مواكبة التدقيق الخارجي في الجزائر للتطورات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

هذا وترى عينة الدراسة بأن بيئة التدقيق في الجزائر تحتاج لإصدار معايير تدقيق أكثر في المستقبل بما يواكب المستجدات الحاصلة على الساحة الدولية، هذا ما تشير إليه نتائج العبارة الأخيرة من هذا المحور حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,68 والمعبر عن موافقة عينة الدراسة وبشدة على هذه العبارة أي ما نسبته 99,3% (الموافقون بشدة 69,4%، والموافقون 29,9%)، هذا ما سمح لهذه العبارة باحتلال المرتبة الثانية في هذا المحور وبانحراف معياري يقدر بـ 0,479، والذي بدوره يدل على أن آراء عينة الدراسة لم تكن متشتتة بين أطراف الخيار وصبت في اتجاه واحد بحاجة بيئة التدقيق في الجزائر لإصدار معايير تدقيق أكثر في المستقبل والذي سيكون له الأثر الكبير على أداء المهنة بما يواكب التطورات الحاصلة على الساحة المحلية والدولية.

4. اختبار فرضيات الدراسة

بغية التحقق من صحة فرضيات الدراسة من عدمها قمنا بالاستعانة باختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وهذا عند مستوى دلالة $\text{Sig } (\alpha) \%$ وفق قاعدة القرار التالية:

- ✓ قبول الفرضية العدمية H_0 إذا كانت قيمة $\text{Sig } (\alpha) > 0,05$ ؛
- ✓ قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $\text{Sig } (\alpha) < 0,05$.

1.4 اختبار الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية بأن ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر اثر سلبا على تطور المهنة على المستوى المحلي، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي:

- ✓ **الفرضية العدمية H_0 :** ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي لم تؤثر بالسلب على تطوره المهنة على المستوى المحلي؛
- ✓ **الفرضية البديلة H_1 :** ضعف البنية التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي اثر سلبا على تطور المهنة على المستوى المحلي.

الجدول (07): اختبار T-Test للفرضية الأولى

قيمة الاختبار = 05						المحور_الأول
مستوى الثقة 95%		فرق المتوسطات	القيمة الاحتمالية Sig	درجة الحرية ddl	قيمة T	
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
34,8069	36,1515	35,47917	,000	143	104,318	

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن $\text{Sig } (\alpha) < 0,05$ إذ قدرت قيمتها بـ 0,000 (00%)، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن ضعف البنية التشريعية والتنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أثرت سلبا على تطور المهنة على المستوى المحلي، كما أن الإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الأول تؤكد صحة الفرضية الموضوعة بوجود عدة عراقيل ونقائص حالت دون تطور المهنة وأدت إلى ضعف أدائها.

2.4 اختبار الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية بأن الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من شأنها أن تساهم في تطوير وتحسين أداء المهنة على الصعيد المحلي، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي:

✓ **الفرضية العدمية H_0 :** الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لن يكون لها أثر على تطوير وتحسين أداء المهنة على الصعيد المحلي؛

✓ **الفرضية البديلة H_1 :** الاصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من شأنها أن تساهم في تطوير وتحسين أداء المهنة على الصعيد المحلي في المستقبل.

الجدول (08): اختبار T-Test للفرضية الثانية

قيمة الاختبار = 05						المحور الثاني
مستوى الثقة 95%		فرق المتوسطات	القيمة الاحتمالية Sig	درجة الحرية ddl	قيمة T	
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
37,2090	35,8605	36,53472	,000	143	107,109	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS V22

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن $Sig (\alpha) < 0,05$ إذ قدرت قيمتها بـ 0,000 (00%) وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن الإصلاحات المنتهجة على الصعيدين التشريعي والتنظيمي المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من شأنها أن تساهم في تطوير وتحسين أداء المهنة على الصعيد المحلي في المستقبل، كما أن الإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الثاني تؤكد صحة الفرضية الموضوعة بوجود تأثير إيجابي للإصلاحات المنتهجة على تطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق الخارجي بما يتلاءم واحتياجات المستخدمين.

الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة تبين لنا السعي الكبير للدولة الجزائرية لوضع الأسس التشريعية والتنظيمية اللازمة للرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق الخارجي في ظل ما تشهده البيئة التشريعية والتنظيمية من فراغ والتي كان لها الأثر الكبير في ضعف أداء المهنة ووضعها محل شك ومسؤولية ولعلّ أبرز ما يميز هذه الفترة هو التأخر الحاصل في إصدار معايير تدقيق محلية تتوافق مع بيئة العمل في الجزائر وتكون بمثابة دليل توجيهي لمزاوي هذه المهنة.

ويتجسد سعي الدولة الجزائرية لتطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق الخارجي من خلال إصدار جملة من الإصلاحات التي مست الجوانب التشريعية والتنظيمية المنظمة لعمل المهنة ولعلّ أبرزها إصدار عدد لا بأس به من معايير التدقيق المحلية وهذه الإصلاحات من شأنها العمل على

تطوير وتحسين أداء المهنة على الصعيد المحلي بما يحقق الأهداف المرجوة منها ويلبي احتياجات مختلف الأطراف المزاوئين لهذه المهنة.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة الى عدة نتائج نوجزها فيما يلي:

- من بين أسباب ضعف مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هو الفراغ الذي تعاني منه البيئة التشريعية والتنظيمية؛
- التأخر الكبير في اصدار معايير تدقيق محلية تتلاءم والبيئة الجزائرية كان له الأثر البالغ على تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- الطريقة المستحدثة في تكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبي وفق ما جاء به القرار الوزاري المشترك المؤرخ في سنة 2017 سيكون له اثر كبير على الرفع من مستوى المزاوئين لمهنة التدقيق الخارجي بما ينعكس ايجابا على مستوى المهنة؛

توصيات الدراسة:

يمكن تلخيص أهم توصيات هذه الدراسة فيما يلي:

- ضرورة الاسراع في فتح مسابقات تكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والتي لم تبصر النور بعد منذ صدور القرار الوزاري المشترك في سنة 2017 والمحدد لشروط الولوج للمعهد المتخصص في التكوين؛
- عقد ملتقيات وندوات علمية للتعريف بميدان التدقيق الخارجي لاسيما ما تعلق منها بمعايير التدقيق المحلية وهذا باشارك مختلف المهنيين والأكاديميين الفاعلين في الميدان؛
- تفعيل الدور الرقابي للهيئة المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والزام المهنيين بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهامهم ؛

- المواصلة في اصدار معايير تدقيق محلية تتناسب والبيئة الجزائرية والاستمرار ايضا في وتيرة الاصلاحات للرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق الخارجي واعطاءها مكانتها الحقيقية.

الهوامش والمراجع:

1. Ziani , A., & Medjoub, k. (2016). Audit interne -Audit externe : Quel complémentaire. journal de recherche en finance et comptabilité(02), 06.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية . (11 07 2010). القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (42). ص ص 13-14 الجزائر.
3. بشير بن عيشي، و يزيد تفرات. (2018). حوكمة الشركات من منظور محاسبي. مصر: دار الكتاب والوثائق القومية.
4. خديجة تمار. (2017). تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية — دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية(08)، 175.
5. رزق أبو زيد ، ا. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية .(1. éd.) عمان، الأردن :دار وائل للنشر والتوزيع.
6. علي عبيد ق &، محمد علي أ. (2014). دور المدقق الخارجي في ظل التحديات المعاصرة في الحد من ظاهرة غسيل الأموال — دراسة تطبيقية واستطلاعية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية , (30)07 ص 06.