وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي
جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

اثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

دراسة ميدانية لعينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لولاية – جيجل–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالب :

ياسين بوشارف

تقييم من طرف اللجنة المكونة من:

الأستاذ:محمود كبيش	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ:عمران بوالريب	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ:عبد الرزاق لعريوي	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي
جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

اثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

دراسة ميدانية لعينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لولاية – جيجل–

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالب :

ياسين بوشارف

تقييم من طرف اللجنة المكونة من:

الأستاذ:محمود كبيش	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ:عمران بوالريب	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ:عبد الرزاق لعريوي	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

إهداء

إلى من غرسا في داخلي حب الحياة وحب العلم والمعرفة وانتظرا هذه اللحظة بشغف وشوق الوالدَين الكريمين.

إلى كل الأهل والأحباب، الأصدقاء والزملاء.

إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة لإنجاز هذا العمل المتواضع آملا أن يكون عملا ينتفع به إن شاء اللّه.

إلى كل من لم يذكرهم القلم وهم في الذاكرة ولكن لم تسعهم مذكرتي وإلى كل الطلاب في رحاب العلم.

أهدي هذا العمل.

ياسين

شكر وعرفان

الحمد للّه حمدًا كثيرًا، حمدًا لا ينقطع ولا يبدد، الحمد للّه الذي وفقني لأتم هذا العمل ووهبني الصبر والتوفيق والسداد، ومنحني القوة والرشد والثبات، فلولا عونه وتوفيقه لما أتممته.

ولقول الرسول صلى اللّه عليه وسلم: "من لم يشكر النّاس لم يشكر اللّه".

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف "بوريبه عمران" على قبوله الإشراف على هذا العمل وتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة مشوار إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الخالص لأعضاء لجنة المناقشة على قبول قراءة وتقويم هذا البحث.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولم يبخلوا علي بالرأي السديد.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول والأشكال	VI
قائمة الملاحق	IX
قائمة المختصرات	XI
مقدمة	أ- ح
الفصل الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي SCF	28-7
تمهيد	8
المبحث الأول: مدخل عام حول النظام المحاسبي الماليSCF	9
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	9
المطلب الثاني: نشأة النظام المحاسبي المالي	11
المطلب الثالث: اسباب وأهداف التوجه لاعتماد النظام المحاسبي المالي	14
المبحث الثاني: الأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الأول: الفرضيات الأساسية والخصائص النوعية للكشوف المالية	17
المطلب الثاني: المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي المالي	18
المطلب الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي والكشوف المالية	20
المبحث الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد	23
المطلب الأول: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد	23
المطلب الثاني: مراحل الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد	24
المطلب الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية	25
الخلاصة	28
الفصل الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	55-29
تمهيد	30
المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة الخارجية	31
المطلب الأول: تعريف، خصائص المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي	31
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية	35

المطلب الثالث: مبادئ، فروض وأنواع المراجعة الخارجية	**37**
المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية	**41**
المطلب الأول: خطوات المراجعة الخارجية	**41**
المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية	**43**
المبحث الثالث: المراجعة الخارجية في الجزائر	**47**
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر	**47**
المطلب الثاني: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر	**49**
المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر	**52**
الخلاصة	**55**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لولاية- جيجل-	**81-56**
تمهيد	**57**
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة	**58**
المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة	**58**
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة	**60**
المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة واختبار الفرضيات	**66**
المطلب الاول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة	**66**
المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبانة	**70**
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	**78**
الخلاصة	**81**
الخاتمة	**82**
قائمة المراجع	**87**
الملاحق	**93**

قائمة الجداول

والاشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	59
2-3	جدول التوزيع لمقياس لكارث	60
3-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح)	62
4-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبيSCF)	63
5-3	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر)	64
6-3	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	65
7-3	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	66
8-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	66
9-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر	67
10-3	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	68
11-3	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	69
12-3	تحليل فقرات المحور الأول (النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح)	71
13-3	تحليل فقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي)	73
14-3	تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر)	76
15-3	نتائج اختبار(T- test) لاختبار الفرضية الأولى	79
16-3	نتائج اختبار (T- test) لاختبار الفرضية الثانية	80

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
3-1	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	67
3-2	توزيع أفراد العينة حسب العمر	68
3-3	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	69
3-4	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	70

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة	**94**
02	مخرجات برنامج **SPSS**	**98**

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات.

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
SCF	**S**ystème De **C**omptabilité **F**inancière	النظام المحاسبي المالي
PCG	**P**alnning **C**omptable **G**énéral	المخطط المحاسبي العام
PCN	**P**alnning **C**omptable **N**ationale	المخطط المحاسبي الوطني
IASB	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **B**oard	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
ISA	**I**nternational **S**tandards On **A**uditing.	معايير التدقيق الدولية
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandarads	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامّا
SPSS	**S**tatistical **P**ackage Force **S**ocial **S**ciences	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

تمهيد:

أدّى التطور التكنولوجي الذي شهدته الساحة الدولية في الآونة الأخيرة وبروز العولمة إلى تغيّر العديد من الافكار والممارسات لاسيما المتعلقة بالمجال الاقتصادي حيث ترابطت اقتصاديات الدول مع بعضها البعض وفتحت المجالات أمام رأس المال الأجنبي الأمر الذي ساهم في قيام شراكات بين المؤسسات الوطنية والأجنبية، وهو ما دفع بالجزائر إلى مواكبة هذه التطورات في شتّى المجالات وخاصّة الجانب الاقتصادي وأُلزم عليها إصلاح منظومتها المحاسبية حتى تتوافق مع الدول السّباقة لهذا التغيير، حيث انتقلت من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وقد تم إصداره بموجب القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وبدأ سريان مفعوله ابتداءًا من أول جانفي2010، وباعتباره جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي فقد سعت إلى تطويره وإصلاحه بما يشمل جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها، وذلك من خلال إجراء إصلاحات جذرية على المخطط الوطني للمحاسبة، وبهذا أصبحت المحاسبة تحتل مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه.

وبما أنّ مهنة المراجعة الخارجية ترتبط بمهنة المحاسبة ارتباطا وثيقا فقد كان لصدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 دورا مُهما في تطويرها، إذ أنّ عمل المراجع الخارجي ذو الطبيعة الرقابية التحليلية يهدف إلى اعطاء رأي فني محايد كما أنّ عمله يبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الانشائية، وهذا الارتباط بينهما كان له أثره في الجزائر وهو ما دفعها إلى العمل على تنظيم هذه المهنة بما يتماشى ومتطلبات النظام بإصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يعتبر من بين أهم الإصلاحات التي قامت بها في مجال المراجعة الخارجية.

أولا: أسئلة الدراسة.

في ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية لموضوع البحث على النحو التالي:

هل هناك أثر لتبني النظام المحاسبي الماليSCF في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالنظام المحاسبي المالي؟
- ماهي أهم القواعد والأسس التي تبناها النظام المحاسبي المالي؟
- كيف كان الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي؟

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية؟
- ما هو الإطار العملي للمراجعة الخارجية؟
- ما طبيعة المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- هل ساهم فعليا تبني النظام المحاسبي المالي في تطوير وتحسين مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟

ثانيا: فرضيات الدراسة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة سلفا، يتم طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يؤدي المراجعون الخارجيون مسؤولياتهم على أكمل وجه.
- **الفرضية الثانية:** تساهم الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية.

ثالثا: أهمية الدراسة.

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تطرقنا إليه فهي تعالج كل من النظام المحاسبي الماليSCF والمراجعة الخارجية.
- مدى استعداد واستجابة البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديدSCF وذلك لتقريبه من التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية.
- محاولة الوصول لإثبات أهمية تبني النظام المحاسبي المالي وأثره على المراجعة الخارجية، نظرا لما يوفره هذا الأخير من معلومات ملائمة ودقيقة بالنسبة لكل المتعاملين الاقتصاديين ومختلف الأطراف المستخدمة لتقارير المراجعين في اتخاذ القرارات، خاصة في ظل الإصلاحات المحاسبية والمالية التي عرفها الاقتصاد الجزائري منذ عدة سنوات.

رابعا: أهداف الدراسة.

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية من أهمها ما يلي:

- معرفة حقيقة أسباب التحول إلى النظام المحاسبي الماليSCF مفهومه، أهدافه ومجال تطبيقه.
- محاولة الولوج عبر الإطار العلمي والعملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة.
- تشخيص مدى تأثير النظام المحاسبي الماليSCF على تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

خامسا: المنهج المتبع.

قصد الوصول إلى معرفة دقيقة لعناصر الإشكالية والإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية المطروحة، استندنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع

لوصف المفاهيم العامة المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وكذا المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية في الجزائر، كما استّعنا كذلك بالمنهج التاريخي لتبيان مختلف التطورات التاريخية التي مرّ بها كليهما هذا في الجانب النظري والذي كانت أهم مصادر المعلومات فيه تنحصر على الكتب، المقالات، الرسائل الجامعية، الملتقيات والمؤتمرات، النصوص القانونية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الإحصائي والمتمثل في استخدام أسلوب الاستبيان والذي وُجّه إلى عينة من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الاساتذة الجامعيين والاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي **SPSS** لتفريغ البيانات حيث قمنا بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم التوصل للنتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع.

هناك مجموعة من الأسباب التي حفزتنا على اختيار هذا الموضوع تمثلت في الأسباب الموضوعية والأسباب الذاتية.

✓ **الاسباب الموضوعية.**

- الإصلاح المحاسبي وما فرضه من ضرورة تطور المراجعة الخارجية.
- التغيرات التي طرأت على البيئة المحاسبية في الجزائر، والتي تمخض عنها اصلاح المنظومة المحاسبية.
- الأهمية التي حظيت بها مهنة المحاسبة خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي ذو المرجعية المحاسبية الدولية.
- محاولة تسليط الضوء على هذا الموضوع لمعرفة العلاقة بين كل من مهنة المراجعة الخارجية والنظام المحاسبي المالي SCF.

✓ **الاسباب الذاتية.**

- محاولة معرفة الأسباب والدوافع الحقيقية التي دفعت بالجزائر إلى القيام بإصلاح جذري في منظومتها المحاسبية.
- محاولة كسب معارف في ميدان المراجعة الخارجية نظرا لما تقدمه هذه المهنة من خدمة للاقتصاد، من خلال دراسة الواقع المهني للمراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر.
- لأنّ الموضوع له علاقة وثيقة بالتخصص.

سابعا: حدود الدراسة.

✓ **الإطار الزماني:** امتدت فترة هذه الدراسة من شهر فيفري 2020م إلى غاية شهر أكتوبر 2020م.

✓ **الإطار المكاني:** شملت حدود الدراسة بعض مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المتواجدة في ولاية جيجل بالإضافة لمجموعة من الاساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة.

✓ **الاطار الموضوعي:** اهتمت هذه الدراسة بمعرفة مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF، في حين تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها من طرف أفراد العينة.

ثامنا: الدراسات السابقة.

تم الوقوف على بعض الدراسات والابحاث التي تعرضت لهذا الموضوع والموضحة فيما يلي:

✓ **دراسة ملوح صليحة: أثر النظام المحاسبي الماليSCF على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية ورقلة خلال سنة2015:** وهي عبارة عن مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبة وجبائية معمقة مقدمة بجامعة ورقلة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع مهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال بيان آثاره على تنظيم المهنة ومسؤوليات المراجع الخارجي وتقارير المراجعة الخارجية والتوافق بين معايير المراجعة الدولية مع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي اثر على تنظيم المهنة وهذا لاستعادة وزارة المالية الوصاية، وحسّن من جودة تقارير المراجعة الخارجية ولم يؤثر بشكل كبير على مسؤوليات المراجع الخارجي.

✓ **دراسة سايج فايز: انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات:** وهي عبارة عن مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة أيام 11- 13 ديسمبر 2011 جامعة سعد دحلب البليدة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص الاصلاحات المحاسبية المرافقة للتطبيق الاول للنظام المحاسبي المالي، وتوقع أثره على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بتبني المعايير الدولية للمراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أنّ النظام المحاسبي المالي قد أثر كثيرا على الممارسة المحاسبية في الجزائر، تحديدا على مستوى مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، حيث تؤثر هذه الأخيرة على الادارة المحاسبية بالمؤسسة، وكذلك على محافظ الحسابات، لذلك سيواجه كل من الاطار المحاسبي بالمؤسسة والمحاسب القانوني تحدي التكنولوجيات الجديدة.

✓ **دراسة زوهري جليلة: أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر:** وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة الباحث الاقتصادي في عددها الرابع لسنة 2015 حيث هدفت الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية المالية في الجزائر للنهوض بمهنة المراجعة الخارجية وقد توصلت الدراسة إلى

أنّ تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية وهو ما نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية ولهذا فإن التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ وشروط الإفصاح المالي سيتولد عنه معلومات مالية موثوقة وهو ما سيخدم المراجعين الخارجيين باعتبار أن عملهم يبدأ حيث ينتهي عمل المحاسبين.

تاسعا: صعوبات الدراسة.

لقد واجهتنا صعوبات ومشاكل عديدة في إعداد هذا البحث تتلخص في النقاط التالية:

- صعوبة توزيع الاستبيان على محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتحديد مكان تواجدهم على مستوى ولاية جيجل نظرا لقلتهم.
- صعوبة الحصول على مراجع نتيجة غلق كل المكتبات على المستوى الوطني اثناء فترة الدراسة بسبب الحجر الصحي جرّاء تفشي الوباء المُستجد " COVID19 " وهو ما ادى إلى التأخر في إنجاز البحث خاصة الجانب التطبيقي.
- عدم التجاوب الايجابي لبعض أفراد العينة مع قائمة الاستبيان وعدم الجدية في الرد عليه.

عاشرا: هيكل الدراسة.

بهدف انجاز الدراسة في إطار منهجي وعلمي تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول وذلك كما يلي:

- ✓ **الفصل الاول:** يتناول الفصل الأول عموميات حول النظام المحاسبي المالي، وذلك ضمن ثلاث مباحث بحيث تطرق المبحث الأول إلى المدخل العام للنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني فتناول الأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لنطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ **الفصل الثاني:** تطرق الفصل الثاني للإطار النظري للمراجعة الخارجية وذلك ضمن ثلاث مباحث، بحيث تناول المبحث الأول مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني فتناول الإطار العملي للمراجعة الخارجية، في حين كان المبحث الثالث مخصصا للمراجعة الخارجية في الجزائر.
- ✓ **الفصل الثالث:** أما بخصوص الفصل الثالث والذي كان مخصصا للجانب التطبيقي لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى تأثير تبني النظام المحاسبي المالي SCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فقد تضمن هذا الفصل مبحثين، حيث تناول المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة، أما المبحث الثاني فخصصناه لتحليل البيانات المتعلقة بالدراسة ونتائجها واختبار الفرضيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد:

تعتبر الجزائر من الدول التي سعت إلى إعادة هيكلة نظامها المحاسبي وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية وتقريب الممارسة المحاسبية نحو الممارسات المحاسبية الدولية، الأمر الذي حتّم عليها إيجاد نظام يوفر إطارا تصوريا ومفاهيميا للمحاسبة ويكون متقاربا مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك في سياق القواعد والمبادئ المحاسبية الدولية التي تتماشى وهذه التطورات والقوانين المعمول بها محليا في الجزائر.

ومن هذا المنطق سنحاول في هذا الفصل إبراز أهم الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل عام حول النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: الأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مدخل عام حول النظام المحاسبي المالي SCF.

لقد تبنت الجزائر بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي كنظام محاسبي يستجيب لمتطلبات التوافق المحاسبي الدولي وكذا مسايرة منها للتطورات الاقتصادية الدولية والمحلية، وتضمن هذا النظام الإطار التصوري والمفاهيمي للمحاسبة العامة، وهذا ما سنقوم بدراسته في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي الماليSCF.

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي وأهم الخصائص التي يتميز بها، وكذا بيان الأهمية التي يمكن اكتسابها من هذا النظام.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي.

يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي من ناحيتين كما يلي[1]:

1. من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

2. من الناحية الاقتصادية: جاء تعريف النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون 11-07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 والذي سمي في صلب القانون بالمحاسبة المالية وذلك كالتالي[2]:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج خصائص المحاسبة المالية التالية[3]:

- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية؛

---

[1]- عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/ 2015، ص 114.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المؤرخة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر لسنة 2007، ص 03.

[3]- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2012/2011، ص 51.

- ❖ مخرجات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي؛
- ❖ هدف النظام هو قياس أداء ونجاعة الكيان؛
- ❖ يتم عرض الكشوف والتقييم المالية نهاية السنة المالية.

ثالثا: أهمية النظام المحاسبي المالي.

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

- ❖ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي، وكذا إعداد الكشوف المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ❖ يستجيب للاحتياجات للمستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ❖ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ❖ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ❖ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ❖ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ❖ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ❖ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ❖ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- ❖ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛

[1]– أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، المنعقد بجامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 /07 ماي 2012، ص ص، 07، 08.

❖ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استخراج قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة ويتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك بعض النقاط التي يجب مراعاتها؛

❖ يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية؛

❖ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: نشأة النظام المحاسبي المالي.

ورثت الجزائر غُداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، لذا فقد أصدرت الحكومة الجزائرية آنذاك القانون الأساسي رقم 62/157 الصادر في 1962/12/31، والمتعلق بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 (PCG)، حيث تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبدء في عمليات التأميم، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد والتغير في طرق التسيير[1].

وبناءًا على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر بعد الاستقلال، أوجب عليها التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي (PCG) الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة[2]، والذي كانت أهم نقائصه في عدم توافقه مع توجهات الاقتصاد الجزائري في ذلك الوقت؛ وكذا ضعف المخطط المحاسبي من حيث النصوص الإجراءات وغياب التجانس في اتجاه أرصدة الحسابات وتقسيم الأصناف[3].

تُعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969 لتغيير المخطط كأول محاولة جدية تهدف لتغيير المخطط المحاسبي، فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جديد في ظرف 06 أشهر، إلا أنّ هاته اللجنة لم تقدم شيئا ولم تسفر أشغالها على أي مخطط جديد، إذ لم تكن المهلة المخصصة كافية، فلم تكن متوافقة مع أهمية وضخامة المهمة[4].

---

[1]– عبد الحليم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[2]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص 102.

[3]– طارق حمزة، **المخطط الوطني المحاسبي** " **دراسة تحليلية انتقادية** "، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2004/2003، ص ص،113، 114.

[4]– طارق حمزة، نفس المرجع السابق، ص ص، 115، 116.

لقد كانت المحاولة الثانية والتي انطلقت سنة 1972 دائما بقيادة وزارة المالية هي المحاولة الناجحة، إلا أن هذه المرة أوكلت مهمة تغيير المخطط إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي تم إنشاؤه بمرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 لإعداد مخطط محاسبي جديد بالإضافة وتنظيم ميدان المحاسبة، وقد أنشأ المجلس بداخله لجنة التقييس تكفلت بمهمة إعداد المخطط المحاسبي الجديد، وجرت أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة في شهر أفريل من سنة 1972 [1].

وفي هذا الصدد تم تكوين فريق دائم مكون من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي من جامعة "براغ"، ولقد قامت هذه اللجنة بفحص ودراسة مختلف المخططات المحاسبية الأجنبية للاعتبار بها، ومن ثّم قامت اللّجنة بتحديد مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي الجديد، وهنا وجدت اللجنة صعوبة في تحديد مجال تطبيق المخطط لبعض القطاعات وهي قطاع الهيئات المالية والمؤسسات الفلاحية، وبعد عدة أشهر من العمل توصلت اللّجنة لوضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري[2].

بعد عرض مشروع المخطط المحاسبي على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة بدأت عملية مناقشته وإجراء التعديلات الطفيفة عليه، ومن ثم بدأت عملية عرض وشرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات، ومن ثم قامت لجنة مختصة بترجمته من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية، وفي 29 أبريل 1975 تم نشر المخطط الوطني المحاسبي بصفة رسمية، والذي دخل حيز التطبيق في يناير من سنة 1976[3].

لكن في منتصف الثمانينات بدأت تظهر بوادر الأزمة الاقتصادية نتيجة انخفاض أسعار النفط، وعلى اعتبار الجزائر من الدول المصدرة لهذه المادة فقد تأثرت بذلك، فبدأ الميزان التجاري وميزان المدفوعات يسجل نتائج سلبية، وتواصلت هذه النتائج حتى امتدت آثارها على المستوى الاجتماعي، من ندرة في المواد الأساسية إلى أن وصلت إلى أحداث 05 أكتوبر 1988، كما شهدت فترة التسعينيات تغير في الأوضاع الاقتصادية ومع وقوع الجزائر في فخ المديونية والتضخم وما نتج عنه من إعادة الجدولة، الشيء الذي أدى إلى خضوعها للضغوط الدولية، الأمر الذي جعلها تتحول شيئا فشيئا نحو الاقتصاد الليبرالي وهذا بتدعيم التعاون مع صندوق النقد الدولي في ظل النهج الاشتراكي[4].

[1]– طارق حمزة، نفس المرجع السابق، ص 116.

[2]– طارق حمزة، نفس المرجع السابق، ص ص، 116، 117.

[3]– طارق حمزة، نفس المرجع السابق، ص ص، 117، 118.

[4]– عبد الحليم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 103، 104.

لكن الجانب المحاسبي في الجزائر لم يتماشى وهذه التغيرات التي شهدتها الجزائر أثناء الانتقال إلى اقتصاد السوق، وهذا ما حتم عليها إصلاح منظومتها المحاسبية حتى تواكب التطورات الاقتصادية، لذا فقد بدأت أعمال الإصلاح المحاسبي في سنة 1998، وقد أوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، من أجل تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم والتحولات الاقتصادية[1].

ولقد توقفت أعمال اللجنة في سنة 2001 ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصة تم على إثرها قيام المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بمهمة الإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك الدولي، وانطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 على أن تنتهي في ظرف 12 شهرا، وهذه العملية أوكلت إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين، وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني[2]، وقد مرت هذه العملية بأربعة مراحل وهي[3]:

1. **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛
2. **المرحلة الثانية:** إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
3. **المرحلة الثالثة:** التكوين للمخطط المحاسبي جديد والمعايير المحاسبية الدولية؛
4. **المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

أما التقرير المتعلق بالمرحلة الأولى فقد تضمن أساسا ما يلي[4]:

- ❖ نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- ❖ أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
- ❖ مجموعة توصيات؛
- ❖ ثلاث خيارات للإصلاح ممكنة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني وهي[5]:

✓ **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988، هذا الاختيار اتخذ حسب قرار صدر سنة 1999، من طرف السلطات العمومية من قبل

[1]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص ص، 104، 105.

[2]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص 108.

[3]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص108.

[4]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص 109.

[5]– عبد الحليم سعيدي، نفس المرجع السابق، ص 109.

المرسوم الوزاري 42 الصادر في شهر أكتوبر 1999، والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وقد كانت النتيجة في ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار المحاسبي المعمول به، كما أن المهنيين والخبراء المحاسبين خاصة وقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي والمختلف عن المخطط المحاسبي الوطني؛

✓ **الخيار الثاني:** تمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف؛

✓ **الخيار الثالث:** بالنسبة لهذا الخيار فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي مع عصرنة شكله، ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد المعايير المحاسبية الدولية.

بتقديم المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة لمقترحاته الثلاثة، قام المجلس الوطني الجزائري للمحاسبة بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باعتماد الخيار الثالث في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001، واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية (ISA /IFRS) أو التوجيهات الأوروبية، وذلك باعتماد المجلس على استراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF)، المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، ولاسيما الكشوف المالية، والإطار التصوري، التعاريف والمصطلحات، مستخدمي المعلومة المالية، المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم[1].

المطلب الثالث: اسباب وأهداف التوجه لاعتماد النظام المحاسبي المالي.

هناك العديد من الأسباب والأهداف التي دفعت بالجزائر لاعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد كبديل أنسب عن المخطط المحاسبي الوطني، وسنحاول إبراز كل منهما من خلال ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: أسباب التوجه لاعتماد النظام المحاسبي المالي.

يمكن تلخيص أهم الأسباب والدوافع التي أدت لاعتماد النظام المحاسبي المالي كمرجع محاسبي متقارب مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي[2]:

[1]– عبد الحليم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 109، 110.

[2]– غنية بن حركو، **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عبد الحميد بن مهري، قسنطينة 2، المجلد 1، العدد 44، 2015، ص 34.

- ❖ انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، وتحول دولة الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى طرف منظم؛
- ❖ يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ❖ ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبية الدولية والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني؛
- ❖ محاولة الجزائر لجذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من خلال الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- ❖ يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات[1]؛
- ❖ يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- ❖ يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي للبلاد؛
- ❖ يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، حيث تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- ❖ أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- ❖ بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ " الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا عن مبدأ " الصورة الوافية "؛
- ❖ يفتقر المخطط المحاسبي الوطني للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

[1]– جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دار متيجة للطباعة، الجزائر،2011، ص ص، 10، 11.

ثانيا: أهداف اعتماد النظام المحاسبي المالي.

هناك العديد من الأهداف المراد تحقيقها من خلال التوجه لاعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد بدل المخطط المحاسبي الوطني ويمكن إيجاز هذه الأهداف فيما يلي[1]:

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل الكشوف المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح بمتابعة أموالهم؛
- يساعد على فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشافيتها؛
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط[2]؛
- تحديث وترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر؛
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هدا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصاد المتواصل؛

---

[1]– مراد آيت محمد، سفيان أبحري، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" تحديات وأهداف"**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام 13 / 15 أكتوبر 2009، ص07.

[2]– عمر قمان، شهاب إليمي، **هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 01، العدد 02، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2011، ص107.

- ❖ العمل على ترقية المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية بما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام؛
- ❖ تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيرتها الأجنبية.

المبحث الثاني: الأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

يعتبر النظام المحاسبي المالي أداة أساسية من أجل تنظيم وتصنيف المعلومة المحاسبية وذلك وفق مبادئ وقواعد محاسبية معينة وتسجيلها حسب مدونة الحسابات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي بغرض توحيد الممارسة المحاسبية من جهة والوصول إلى أهداف المؤسسة من جهة أخرى وهذا ما سنقوم بدراسته في هذا المبحث.

المطلب الأول: الفرضيات الأساسية والخصائص النوعية للكشوف المالية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الفرضيات الأساسية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والخصائص النوعية التي ألزم على توفرها في المعلومات المالية والمحاسبية حتى تكون ذات أهمية وجودة عالية وبالمستوى المطلوب.

أولا: الفرضيات الأساسية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

يَنُص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيتين اثنتين وهما كالتالي[1]:

1. **فرضية محاسبة الالتزام:** بموجبها تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.
2. **فرضية استمرارية الاستغلال:** بموجبها تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب.

إذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في الملحق.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية في النظام المحاسبي المالي.

اكتفى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بسرد أربع خصائص نوعية يجب على المعلومات الواردة

[1]– محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي" محاسبية قواعد أم محاسبة مبادئ؟** "، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص ص، 205، 206.

في الكشوف المالية أن تتسم بها، وقد ترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 والذي عرفها كما يلي[1]:

1. **الدلالة:** وتتمثل في جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية لمستعملي الكشوف المالية، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها؛

2. **المصداقية:** تعبر عن جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر، والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة؛

3. **قابلية المقارنة:** تسمح لمستعملي الكشوف المالية إجراء مقارنات معتبرة عبر الزمن وبين الكيانات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة من طرف الكيان؛

4. **قابلية الفهم:** التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ الأساسية المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية الواجب مراعاتها عند تطبيقه وذلك حتى تتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية وهي كما يلي[2]:

1. **مبدأ القيد المزدوج:** لقد جاء في نص المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ يسمى بالقيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

2. **مبدأ الدورة المحاسبية:** لقد حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية أو المحاسبية ب(12) اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية أيضا التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثنا عشر (12) شهرا لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل والتي يجب فيها تحديد المدة المقررة وتبريرها.

---

[1]- محمد الحبيب مرحوم، نفس المرجع السابق، ص 206.

[2]- أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المؤرخة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر لسنة 2007، ص ص، 04-06.

3. مبدأ عدم المقاصة: لقد حددت القانون 07-11 في المادة 15 منه أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.

4. مبدأ الوحدة النقدية: لقد نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على" أن تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية"، أما المادة 13 فقد نصت على" أن تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية"، أما من المرسوم التنفيذي رقم08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 فقد نص في المادة 10 منه على[1]:

" أن يلتزم كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية والمعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي".

5. مبدأ الوحدة المحاسبية: وفقا لما جاء في نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب على كل كيان أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، حيث أن المحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته، وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس الأموال الخاصة أو مساهميه وتأخذ الكشوف المالية للكيان إلا معاملات الكيان دون معاملات المالكين.

6. استقلالية الدورات المحاسبية: وفقا لما جاء في المرسوم التنفيذي المذكور سابقا في المادة 12 منه على أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، أما المادة 13 فتنص على وجوب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة، ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن يكون هذا الحدث في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية في التأثير على قرارات مستخدمي الكشوف المالية.

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008، المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428، الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو 2008، ص ص، 11-14.

7. **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** نصت المادة 17 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

8. **مبدأ التكلفة التاريخية:** نصت المادة 16 من نفس المرسوم السابق 08-156على إدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

9. **مبدأ الحيطة والحذر:** لقد ورد هذا المبدأ في نفس المرسوم التنفيذي في المادة 14 يجب أن تستجيب المحاسبة المالية لمبدأ الحيطة والحذر والذي يؤذي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، كما أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤذي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

10. **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** لقد كرست المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية حيث نصت بأنّه يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها من خلال الفترات المتعاقبة بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

11. **مبدأ الأهمية النسبية:** لقد كرست المادة 11 من المرسوم السابق مبدأ الأهمية النسبية أو الصورة الصادقة، حيث نصت على وجوب إبراز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستخدميها اتجاه الكيان، كما نصت على أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

12. **مبدأ تغليب الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني:** لقد جاء في نص المادة 18 من نفس المرسوم السابق على أن تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها وللواقع المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

المطلب الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي والكشوف المالية.

إن النظام المحاسبي المالي مثله مثل باقي المخططات والأنظمة المحاسبية له بنية تتمثل في الحسابات التي تضمنها، وكذا شمل مجموعة من الكشوف المالية التي ألزم الكيانات المطبقة له على إعدادها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: بنية النظام المحاسبي المالي.

يحتوي النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة حسابات، وطبقا للمادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ25 نوفمبر 2007، فإن مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى بالأصناف[1]، ولقد قسمت هذه الأصناف إلى سبعة أقسام نذكرها فيما يلي[2]:

- الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة؛
- الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات؛
- الصنف الرابع؛ حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات النواتج.

حسابات الميزانية

حسابات التسيير

أمّا الأصناف (0، 8 و9) فيمكن للكيان استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير، ويتفرع كل صنف من الأصناف المذكورة إلى مجموعة من الحسابات التي تتفرع إلى حسابات ثانوية وتعتبر مدونة الحسابات هذه الإطار العام المنظم لمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن المشرع ترك لكل كيان الحرية في تفريع الحسابات حسب الحاجة وطبيعة النشاط[3].

ثانيا: الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد أوجب النظام المحاسبي المالي على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيقه إعداد كشوف مالية سنوية على الأقل، هذا وقد عرف القانون 07-11 الكشوف المالية على أنّها كشوف تعرض بصفة وفية الوضعية

---

[1]- انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008، المتضمن أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو 2008، المادة 31، ص 14.

[2]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد" الجانب النظري** "، الطبعة 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 102.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 102.

المالية للكيان، وكل تغير يطرأ على حالته المالية، تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات الأحداث ناجمة عن معاملات الكيان ونجاعته والأحداث المتعلقة بنشاطه[1].

1. **الميزانية:** وتحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم[2]، فهي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى الأموال الخاصة وخصوم جارية وخصوم غير الجارية، وهو تصنيف يختلف عن التصنيف الذي كان يتبع وفق المخطط المحاسبي الوطني 1975، حيث كانت تصنف الأصول تبعا لطبيعتها ونجد مجموعات، الاستثمارات، المخزون، والمدينين، بينما نجد الخصوم تضم كل من الأموال الخاصة، والدائنون، وهذا دون اعتبار لطول فترة الاستحقاق الذمم (الحقوق)، أو تسديد الديون (الالتزامات)[3].
2. **حساب النتائج:** يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ولا يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية[4].
3. **جدول تدفقات الخزينة:** وهو جدول يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة نقدية وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.
4. **جدول تغيرات الأموال الخاصة:** ويشكل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.
5. **ملحق الكشوف المالية:** ويتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة[5].

---

[1]– أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المؤرخة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر لسنة 2007، المادة 25، ص 5.

[2]– أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008، المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428، الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو 2008، المادة 33، ص 14.

[3]– عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة 2، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 10.

[4]– انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008، المتضمن أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428، الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو 2008، المادة 34، ص 14.

[5]– جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

المبحث الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

إن النظام المحاسبي المالي الذي يطبق في الجزائر جاء كتقريب للممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسات المحاسبية العالمية، وقد شرعت الجزائر في تطبيقه منذ بداية سنة 2010م، هذا وحدد النظام المحاسبي المالي في مضمونه الكيانات الملزمة بتطبيقه وغير الملزمة، وكذا كيفيات تطبيقه وكل ذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه وهذا ما سنعرضه ضمن هذا المبحث.

المطلب الأول: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

يقصد بمجال التطبيق تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون رقم 07-11 وهي[1]:

أولا: الكيانات الملزمة بالتطبيق.

نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04 من نفس القانون الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛ التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ثانيا: الكيانات غير الملزمة بالتطبيق.

نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه يستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمون الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين وفق الحدود التالية[2]:

- النشاط التجاري: رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار؛

عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء؛

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 116.

[2]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص 116.

- النشاط الإنتاجي: رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملاين دينار؛

عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء؛

- النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى: رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار؛

عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، وحسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية[1].

المطلب الثاني: مراحل الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

لقد بدأت المؤسسات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في 01 جانفي 2010 وفقا للأمر رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر2009، والمتعلق بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية وبالاعتماد على الجريدة الرسمية كمصدر رئيسي للنظام المحاسبي المالي الجديد[2].

فقد جاء اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في المؤسسة الجزائرية بداية في سنة 2010 كمرحلة انتقالية خلال هذه السنة، وهو ما جعل التسجيلات المحاسبية تتم على جانب وفق المخطط المحاسبي الوطني، وكذلك من جانب آخر على النظام المحاسبي المالي وهذا بتسجيل العمليات في اليومية وفق المخططين.

فبداية التطبيق جاءت بمقاربة (إرسال) حسابات (PCN) المطبقة سالفا بالحسابات الجديدة المعتمدة في(SCF)، أي بصياغة ترجمة الحسابات وهذه العملية تخللها بعض الغموض، وكذلك الأخطاء في البداية مثل الحساب المعتمد لتسجيل ضريبة (TVA) والمدرج حسب (SCF) في (ح/ 445) لكن الخطأ وقع بتسجيله في (ح/442) لكن الأمر أستدرك فيما بعد مع التسجيلات[3].

وبذلك فإن المرحلة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) لسنة 2010 في المؤسسة ارتكزت على[4]:

- وضع مخطط محاسبي (SCF) خاص بالمؤسسة؛
- إرسال (تحويل) الحسابات من (PCN) إلى (SCF)؛
- التدقيق في العمليات الحسابية؛

[1]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص ص، 116، 117.

[2]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص117.

[3]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص 176.

[4]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص ص، 176، 177.

فتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في المؤسسة في سنة 2010 جاء متأخرا وكان تقريبا مع بداية شهر جوان وذلك لعدة أسباب منها[1]:

- ❖ تأخر إعداد المخطط المحاسبي الجديد الخاص بالمؤسسة الجزائرية؛
- ❖ تأخر اقتناء برنامج التسجيل وفق (SCF) إلى غاية جوان؛
- ❖ تأخر إقفال الأعمال بالقوائم المالية لسنة 2009 إلى فترة متأخرة جدا (إلى غاية شهر أفريل).

وبغرض تحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي يجب على الكيانات متابعة الخطوات التالية[2]:

- ❖ إعداد جدول إرسال من حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي وضمان مجاميع ميزان الدخول مساوية لمجاميع ميزان الإقفال، وتكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي وذلك بغرض التسهيل على الكيانات عملية الانتقال؛
- ❖ إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداءًا من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يلي:
- ❖ احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني؛
- ❖ عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي[3].

المطلب الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

إنّ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتطلب مجموعة من الشروط والإجراءات التي تساعد في إنجاح هذا النظام، كما أنّ هناك العديد من الصعوبات التي تعيق تطبيقه على أرض الواقع، وهذا ما سنقوم بدراسته ضمن هذا المطلب.

---

[1]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، نفس المرجع السابق، ص 177.

[2]– التعليمة الوزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، 2009، ص ص، 06، 07.

[3]– التعليمة الوزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، 2009، ص ص، 06، 07.

أولاً: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد يجب على الدولة والمؤسسات الجزائرية بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات من أجل تسهيل وتمكين المؤسسات والاقتصاد الجزائري من تبني هذا النظام المحاسبي، وتتمثل هذه الإجراءات والإصلاحات فيما يلي[1]:

- ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه؛
- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية؛
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التّسييرية المرتبطة بهذا النظام؛
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا؛
- تخصيص الظروف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام؛
- الاعتماد على التطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق تتلاءم مع هذا النظام؛
- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال مع المحيط الخارجي؛
- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظمها تركز في بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات؛

[1]– الحاج قويدر قورين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 274.

❖ الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري مهنية وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات.

ثانيا: معوقات تطبيق النظام المحاسبي.

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام النظام المحاسبي المالي ومن الصعوبات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد ما يلي[1]:

❖ إن النظام المحاسبي الوطني تأصل وتجدر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء الأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي كان من الصعب التخلي عنه؛

❖ تدرب المحاسبون والخبراء على المخطط المحاسبي الوطني لسنوات عديدة وأتقنوه فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد، كما أن الأهداف المحاسبية للمخطط القديم راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛

❖ العديد من الخبراء المحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

❖ إنّ أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، لذا فالعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة؛

❖ النظام المحاسبي المالي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف المالية وهو تطبيق من تطبيقات ما يصطلح عليه حوكمة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية؛

❖ عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؛

❖ غياب الرابط بين المحاسبة والجباية فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الضريبي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

❖ غياب الرؤية الاستراتيجية للتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

[1]– آيت محمد مراد، أبحري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص ص، 8، 9.

الخلاصة:

وفي الأخير نستنتج أن النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية والمحاسبية للمعاملات التي يقوم بها الكيان، وهو النظام الذي عوض المخطط المحاسبي المالي لسنة 1975، وقد كان من أهم أسباب تبني الجزائر لهذا النظام هي النقائص التي صادفت الكيانات أثناء تطبيقها للمخطط المحاسبي الوطني، وكذا التوجهات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر في الاقتصاد الوطني وتقريب ممارستها مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا وقد سعت الجزائر من خلال ذلك إلى وضع قواعد وأسس محاسبية تتماشى مع الممارسة المحاسبية الدولية، كما وضعت عدة إجراءات للتسهيل على الكيانات الانتقال وتطبيق هذا النظام وتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه، وتمكين الكيانات على تقديم معلومات تعكس الصورة الصادقة والوافية عن وضعيتها المالية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية من بين الميادين الواسعة التي شهدت تطورا ملحوظا أدى بها الى احتلال أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فهي تلعب دورا حيويا وهاما من الناحية الاقتصادية إذ أنَ تقرير المراجع يعطي الثقة في البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية والمعتمدة من طرف المؤسسات والمستثمرين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الهامة.

انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية وواقعها المهني في الجزائر وقد تناول ثلاث مباحث:

المبحث الاول: مفاهيم حول المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية في الجزائر.

المبحث الاول: مفاهيم حول المراجعة الخارجية.

يحتاج مستخدم القوائم المالية إلى المراجعة الخارجية من أجل التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية فهي تختص بفحصها وعمل انتقادات لنظام الرقابة الداخلية والسجلات والدفاتر، وذلك بغية الحصول على أدّلة إثبات كافية وملائمة لتبرير الرأي الفني والمحايد حول صدق وصحة ما تحتويه هذه القوائم.

وانطلاقا من هذا لابدّ من التطّرق إلى تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها وتتبع مراحل تطورها التاريخي، وتبيان أهميتها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، مرورا بأنواعها والمبادئ والفروض التي ترتكز عليها وهذا ما سنتناوله ضمن هذا المبحث.

المطلب الاول: تعريف، خصائص المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي.

بداية وقبل التطرق الى موضوع المراجعة الخارجية بشكل خاص وُجبَ المرور بتعريف المراجعة بشكل عام حيث يمكن تعريفها على أنها: " عبارة عن عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين "[1].

كما تعرف ايضا بأنها: " عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وحتى تتم عملية المراجعة بكفاءة يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تُمارس فيها "[2].

أولا: تعريف المراجعة الخارجية.

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالمراجعة الخارجية حيث قدم أهل الاختصاص العديد منها ويمكن ذكر بعضها كما يلي:

عُرفت المراجعة الخارجية على أنّها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا انتقاديا منظمًا، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[3].

---

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص3.

[2]– وليم توماس، امرسون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة. احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص 26.

[3]– خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014، ص7.

كما عُرّفت المراجعة الخارجية على أنها " الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها، بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب، وذلك تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد وصادق عن عدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة "[1].

ومن التعاريف التي قُدّمت لها أنّها " فرع من فروع المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية وأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف الى فحص القوائم المالية في المؤسسة "[2].

وعرفت كذلك على أنّها " هي الفحص الفني المحايد الذي يتم بواسطة جهة أو هيئة خارجية مستقلة عن إدارة المنشأة كالمراجعين المهنيين المستقلين الذين يمارسون المهنة لحسابهم الشخصي، وهؤلاء المراجعون الخارجيون يكونون مستقلين تماما عن إدارة المنشأة محل المراجعة، ولا يخضعون لأوامرها ولا تربطهم بها أي تبعية وظيفية، فهم وكلاء عن المساهمين وأصحاب المصلحة، ولذلك يطلق على هذه المراجعة أحيانا المراجعة المستقلّة أو الحيادية "[3].

من خلال ما تمّ ذكره من تعاريف سابقة يمكن الوصول الى التعريف التالي: " **المراجعة الخارجية هي عملية الفحص والتحقق من البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية من قبل شخص مستقل من خارج المؤسسة بغية تقديم رأي مهني محايد حول مدى مصداقيتها، من أجل تقريب وجهات النظر بين الملاك والمسيرين داخل المؤسسة وكذا الاطراف الأُخرى المستفيدة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة** ".

يتضح لنا من خلال ما سبق أنّ المراجعة الخارجية ترتكز على ثلاثة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي[4]:

1. **الفحص:** فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تمّ تسجيلها.
2. **التحقيق:** الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
3. **التقرير:** يُقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يُقدّم الى الأطراف المعنية سواءا كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وهو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

---

[1]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 16.

[2]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002، ص 189.

[3]– عماد سعيد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، منشورات كلية التجارة، مصر، ص 19.

[4]– مسعود صديقي، **دور المراجعة الخارجية في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الاول، 2002، ص 64.

ثانيا: خصائص المراجعة الخارجية.

تتمتع المراجعة الخارجية بعدة خصائص ممّا يجعلها عملية منظمة وهادفة تنتج بيانات موثوق في مصداقيتها، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي[1]:

- **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** تهدف المراجعة بصفة عامة الى إبداء الرأي في القوائم المالية؛
- **المراجعة الخارجية عملية منظمة:** تمارس وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، ثم وضع برنامج للمراجعة النهائية، ثمّ عمليات الفحص الميداني وجمع الأدلّة، وتنتهي بإعداد التّقرير؛
- **المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:** لابدّ على المراجع أن يكون مستقلا عن المؤسسة، حيث لا يكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير؛
- **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:** تستوفي المراجعة مقومات الاتصال، فالمرسل هو المراجع الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير، أمّا عن الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال وهي التقرير.

ثالثا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية.

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم[2]، حيث كانت تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة كلاّ حسب عصره، فالعملية واحدة والهدف واحد غير أنّ المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق[3]، وسنستعرض فيما يأتي الفترات التي تطورت فيها المراجعة.

1. الفترة من العصر القديم حتى 1500م: في هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصّة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدّة مرّات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول الى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه،

[1]– لخداري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، ص ص، 5، 6.

[2]– هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص17.

[3]– لونيسة محمد أمين، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص 31.

واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملّاك الاراضي لمراقبة أعمال فلاحيهم[1].

2. الفترة الممتدة ما بين 1500م إلى 1850م: تميزت هذه الفترة بانفصال الملكية عن التسيير، ثمّ تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي نفسه، كما ظهرت أيضا الرقابة الداخلية على المشاريع، حيث أنّ تحديد وضعية المؤسسة هي من مهام الرقابة الداخلية في حين أنّ تصحيحها هي من مسؤولية الإدارة والمسيرين، فقد ساهم ظهورها في التحكم والسيطرة في جميع المجالات والأنشطة داخل المؤسسة.

خلال هذه المرحلة قامت المؤسسات بإصدار قوانين في العمل لحماية المساهمين ضد قلة نزاهة الرأسماليين المعاصرين، ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي لم يتغير الهدف الرئيسي وهو اكتشاف الغش والخطأ، لكن التغيير المهم هو الاعتراف بوجود نظام محاسبي من أجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لاكتشاف ومنع الاخطاء والغش[2].

3. الفترة من 1850م إلى 1905م: هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة، وتمّ في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الإدارة والملكية، حيث استلم متخصّصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، بناءًا على هذا كله أصبح الجو مهيأ للمراجعة كمهنة أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيّمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزّز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م الذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات ، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة " الاختيارية " وذلك باستخدام العينات، وأصبحت عملية المراجعة أقل تفصيل[3].

---

[1]– لقيطي الاخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجيستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص ص، 10، 11.

[2]– شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات العالمية**، أطروحة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص ص، 3، 4.

[3]– عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص ص، 4، 5.

4. الفترة ما بين 1905م إلى يومنا هذا: في هذه الفترة تطورت مهنة التدقيق فأصبحت من المهن العريقة خصوصا في الدول المتقدمة وحتى العالم العربي حيث كانت مصر السّباقة في تنظيم مهنة التدقيق فقد كانت المهنة تمارس دون تنظيم إلى غاية إصدار القانون رقم 01 الذي نظّم ممارسة المهنة، ومع ازدياد حجم المؤسسات وتوسعها في جميع الأنشطة جغرافيا وظهور أنظمة الرقابة الداخلية أصبح الاعتماد على التدقيق بشكل كبير كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إعطاء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، إلاّ أنّه تعددت الآراء واختلفت وجهات النظر حول التطور التاريخي للتدقيق، وعموما نرى أنّ المهنة عرفت تطورا واضحا من خلال ما تمّ عرضه ونظرا للتطور السريع الذي عرفه العالم[1].

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدّة أهداف من خلال الأهمية البالغة التي تحظى بها لدى جميع الجهات المستفيدة من المعلومات المعروضة ضمن القوائم المالية، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

أولا: أهمية المراجعة الخارجية.

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في أنّها وسيلة تفيد العديد من الجهات ومن أهم هذه الجهات[2]:

1. المساهمون: يُعتبر المساهمون المُستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات باعتبارهم المّلاك الذين يعينون مراجع الحسابات ليساعدهم في الرقابة على إدارة المؤسسة كوكيل عنهم، فهم يحتاجون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات.

2. المستثمرون المحتملون: يحتاجون معلومات كثيرة خاصة درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية.

3. المؤسسات التمويلية والاستثمارية: تعتمد على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرة في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان، وكذا تشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

---

[1]– مروة مويسي، محمد عجيلة، **المنطلقات النظرية والعلمية للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية– المفاهيم والاسس–**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 4، 2019، ص 48.

[2]– لخداري عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص 15.

4. الإدارة: رغم أنّ إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل مفترض بمعايير المحاسبة دون أدنى خروج على المبادئ إلاّ أنّ مجلس المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمه أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين.

5. جهات الإشراف والمصالح الحكومية: تحتاج لتقرير مراجع الحسابات المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل أدائها لمهامها، ومن هذه الجهات والمصالح، مصلحة الضرائب، البنك المركزي، وهيئة الاشراف والرقابة على التأمين.

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية.

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف تمّ تقسيمها إلى أهداف تقليدية تتماشى والدور التقليدي للمراجعة وأهداف مطورة ظهرت حديثا سنوضحها فيما يلي:

1. الأهداف التقليدية: تنقسم إلى أهداف رئيسة وأهداف خاصة.

أ) الأهداف الرئيسة: وتتمثل هذه الاهداف فيما يلي[1]:

- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية، نتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عامّا؛
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لمساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

ب) الأهداف الخاصة: وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية تستخدم كوسيط وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، وتتمثل فيما يلي:

- **التحقق من الوجود:** أي أنّ الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين؛
- **التحقق من الاكتمال:** يعني أنّ كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تمّ قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنّه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
- **التحقق من الملكية:** يعني أنّ كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين وأنّ الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا في تاريخ معين؛
- **التحقق من التقييم:** أي أنّ الأصول والخصوم قد تمّ تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛

[1]– عبد السّلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص ص، 53، 54.

❖ **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** يعني أنّ كافة مكونات القوائم المالية قد تمّ الإفصاح عنها بصورة سليمة وفقا لمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصّلة؛

❖ **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أنّ كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تمّ احتساب قيمتها بدقّة، وقد تمّ اعتمادها من السلطة المختصّة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمّت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

2. الأهداف المطورة: ومن أهمها مايلي[1]:

❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة أسباب عدم تحقيق الاهداف؛

❖ تقويم النتائج بالنسبة لمّا كان مستهدفا؛

❖ تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.

المطلب الثالث: مبادئ، فروض وأنواع المراجعة الخارجية.

يدعم الممارسات العملية للمراجعة الخارجية أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لها، وهوما سنتطرق إليه كما سنوضح الأنواع التي تنقسم إليها.

أولا: مبادئ المراجعة الخارجية.

مبادئ المراجعة الخارجية هي المبادئ التي يجب أن يتحلى بها الشخص المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة، وتتكون من ركنين أساسيين هما ركن الفحص وركن التقرير.

1. المبادئ المتعلقة بركن الفحص: تتمثل في الآتي[2]:

أ) مبدأ التكامل أو الادراك الرقابي: ويعني المعرفة التّامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى؛

ب) مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: أي أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدّة بواسطة المؤسسة؛

ت) مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص؛

[1]– عصام الدين محمد متولى، **المراجعة 1**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006، ص 15.

[2]– محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة يحى فارس، المدية، 2008/2007، ص20.

ث) مبدأ الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى الكفاية الانسانية في المؤسسة، وهي مؤشر للمناخ السلوكي لها و تعبير عمّا تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. المبادئ المتعلقة بعنصر التقرير: تنتهي عملية التدقيق بكتابة تقرير نهائي، إلّا أنّ كتابته تتطلب وجود عدّة مبادئ والمتمثلة فيما يلي[1]:

أ) مبدأ كفاية الاتصال: أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوّة من إعداد هذا التقرير؛

ب) مبدأ الافصاح: مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ت) مبدأ الانصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة، سواءا كانت داخلية أو خارجية؛

ث) مبدأ السببية: مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية، تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتّبعة فعلا في تطبيق العمل، كما يجب أن تـُصاغ في شكل قضايا تفسيرية.

وقد أكّد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 20 – الفقرة 4– على أنّ المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي: الاستقلالية، الموضوعية، السلوك المهني، الكفاية المهنية والعناية المطلوبة، السريّة، المعايير الفنية[2].

ثانيا: فروض المراجعة الخارجية.

إنّ وضع مجموعة من الفروض لمهنة المراجعة تأخذ في الاعتبار طبيعتها ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، وتتمثل هذه الفروض فيما يلي[3]:

1– فرض عدم التأكد: يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

---

[1]– مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق**، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2019/2018، ص 29.

[2]– زوهري جليلة، **أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، العدد 4، 2015، ص 56.

[3]– فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003، ص ص، 29، 30.

- ❖ عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية؛
- ❖ عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛
- ❖ غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيم.

2- فرض استقلال المراجع: حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد على نوعين من المقومات وهما:

أ) **المقومات الذاتية** : تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينه العلمي والعملي.

ب) **المقومات الموضوعية:** مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات.

3- فرض توفر تأهيل خاص للمراجع: يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه.

4- فرض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية: يتم وضع نظام الرقابة الداخلية لحماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي.

5- فرض المصداقية والعدالة في تقرير المراجع: أي أنّ التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح و قبول الإقرار الضريبي.

ثالثا: أنواع المراجعة الخارجية.

تنقسم المراجعة الخارجية لعدة أنواع يمكن حصرها كالآتي:

1) **من حيث الإلزام القانوني:** يمكن التمييز بين أنواع المراجعة التالية[1]:

أ) **المراجعة الإلزامية:** يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها.

ب) **المراجعة الاختيارية:** هي عملية غير ملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكّها، وتكون واجبات المراجع هنا محدّدة وفقا لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية المراجعة.

2) **من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):** تنقسم إلى نوعين هما:

أ) **المراجعة الشاملة (التفصيلية):** تشمل كافة القيود والدفاتر، المستندات والأعمال التي تمّت خلال السنة المالية، واستخدام هذا النوع من المراجعة يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

[1]- تامر مزيد رفاعة، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، 2017، ص ص، 16، 17.

ب) المراجعة الاختبارية: ترتكز على أساس فحص عيّنة من مجموع الدفاتر والسّجلات والحسابات والمستندات الخاصّة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ويعتمد حجم العيّنة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وفي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسّجلات وُجب على المراجع توسيع حجم العيّنة.

3) من حيث طبيعة المؤسسة: تنقسم بدورها إلى[1]:

أ) المراجعة العامّة: تتم في المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أمّا الأموال المستغلّة في هذه المؤسسات لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة الرقابة المباشرة عليها.

ب) المراجعة الخاصّة: هي عملية مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد، وسُميت بالمراجعة الخاصّة لأنّ الذي يمتلك رأس المال المحدود من الأفراد، وتختلف علاقة المراجع الخارجي بأصحاب هذه المؤسسات وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الإلتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها وأوراقها الختامية والعكس بالنسبة للشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المسندة إليه.

4) من حيث توقيت عملية المراجعة: تنقسم إلى:

أ) المراجعة المستمرة: تتم عملية الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة اخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

ب) المراجعة النهائية: تتّم بعد انتهاء السّنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم التي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة.

5) من حيث النطاق: وتنقسم إلى[2]:

أ) المراجعة الكاملة: لاتضع فيها الإدارة أو الطرف المتعاقد قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المراجع بفحص كل العمليات التي تمّت خلال الدورة ولكن يُشترط في تقرير المراجع في نهاية عمله أن يتضمن رأيه الفني والمحايد وأن يمُسّ كل القوائم دون استثناء.

[1]- مروة مويسي، محمد عجيلة، مرجع سبق ذكره، ص ص، 51-53.

[2]- تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ب) المراجعة الجزئية: هي العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية أو عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.

المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية.

للقيام بتنفيذ عملية المراجعة لابدّ على المراجع أن يتبنى إجراءات ومعايير يستخدمها في عملية فحصه للقوائم المالية، فالإجراءات تشير إلى الطرق والأساليب والخطوات التي يستخدمها المراجع للقيام بعملية الفحص، أمّا المعايير فهي مقاييس لجودة أداء المراجع لهذه الاجراءات، وهذا ما سنتناوله ضمن هذا المبحث.

المطلب الاول: خطوات المراجعة الخارجية.

تمر عملية القيام بالمراجعة الخارجية بأربعة مراحل، وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى الرأي الفني المحايد فإنّه يجب عليه أن يسير وفق منهجية منظمة تعتبر كنموذج معياري يستخدمه.

تتمثل هذه المراحل في قبول التكليف، وتخطيط عملية المراجعة، تنفيذها ومن ثمّ إعداد التقرير[1]، وفيما يلي توضيح لكل مرحلة[2]:

أولا: المرحلة الاولى: قبول العميل.

أ) الهدف: تحديد قبول العميل والقبول عن طريق العميل، وتقرير الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع عميل قائم، ونوع مقدار أعضاء فريق العمل المطلوبين.

ب) الإجراءات: تتمثل إجراءات هذه المرحلة في ما يلي:

- ❖ تقييم الخلفية السابقة عن العميل والاسباب المرتبطة بالإجراءات؛
- ❖ تحديد ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل، تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين والاتصال بالمراجع السابق؛
- ❖ إعداد مقترح قبول العميل واختبار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة؛
- ❖ الحصول على خطاب تكليف أو تعاقد.

[1]– صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي**، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول **الأداء المتميز للمنظمات والحكومات**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005، ص 25.

[2]– لخداري عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص ص، 13-15.

ثانيا: المرحلة الثانية: التخطيط.

أ) **الهدف:** تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجع والتأكد بأنّه ليس هناك تحريف جوهري في القوائم المالية.

ب) **الإجراءات:** تتمثل إجراءات هذه المرحلة فيما يلي:

- أداء إجراءات مراجعة لفهم المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها متضمنا ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة؛
- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية، تحديد الأهمية النسبية؛
- إعداد مذكرة تخطيط وبرنامج مراجعة يتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة.

ثالثا: المرحلة الثالثة: الاختبار وأدلة الإثبات.

أ) **الهدف:** اختبار أدلة الإثبات المدعمة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية.

ب) **الإجراءات:** تتمثل إجراءات هذه المرحلة فيما يلي:

- اختبار الالتزام لضوابط الرقابة الداخلية، اختبار تفاصيل الأرصدة، اختبار التحقق الأساسية للعمليات؛
- الإجراءات التحليلية، البحث عن التزامات غير مسجلة.

رابعا: المرحلة الرابعة: التقييم والتقرير.

أ) **الهدف:** إتمام إجراءات المراجعة واصدار رأي المراجعة.

ب) **الإجراءات:** تتمثل إجراءات هذه المرحلة فيما يلي:

- تقييم أدلة الإثبات المرتبطة بالحوكمة؛
- أداء إجراءات لتحديد الاحداث اللاحقة، أداء إجراءات الانتهاء من العملية؛
- فحص القوائم المالية وأي تقرير ذو أهمية؛
- إعداد أمور خاصة باهتمام الشركاء؛
- التقرير إلى مجلس الإدارة؛
- إعداد تقرير المراجعة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية.

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع، فهي تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي[1].

كانت بداية التفكير في وضع معايير المراجعة من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Aicpa) في بداية الثلاثينيات من القرن الماضي، وفي سنة 1947 تمّ نشر تسع معايير واستكملت المجموعة بمعيارا عاشرا سنة 1988[2]، وصنّفت هذه المعايير في ثلاث مجموعات إلى معايير شخصية ومعايير تتعلق بالعمل الميداني أمّا المجموعة الثالثة فتتعلق بإبداء الرأي و إعداد التقرير، وفيما يلي توضيح لكل مجموعة.

أولا: المعايير الشخصية: تهتم بتأهيل وصفات المراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب[3]، أي أنّ هذه المعايير هي معايير تخص شخص المدقق ومتعلقة بتأهيله ونوعية عمله[4]، وعلى أيّة حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معاييرا عامة ثلاثة هي:

- ❖ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمراجعين.
- ❖ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.
- ❖ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

1. التأهيل العلمي والعملي: لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإنّ المراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والخبرة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثّل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذّا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل فإنّه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا وبارعا قبل أن يكون محاسبيا ماهرا وبارعا، ومن ثّم فلو لم يتوفر لدى المراجع القدرة

---

[1]– خيضر خنفري، **المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة حمة لخضر، الوادي، العدد 10، الجزء 2، 2017، ص 157.

[2]– حولي محمد، بن اعمارة منصور، **موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة معارف، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، العدد 21، 2016، ص 162.

[3]– وليم توماس، امرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 53، 54.

[4]– هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

الفنيّة العلمية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معيّنة من مشاكل المراجعة فإنّه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة، أو إحالة المهمة إلى مراجع أكثر خبرة ودراية، أو أن يرفض المهمة[1].

2. **الاتجاه العقلي المحايد:** وهذا المعيار يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله وحياده وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة لأنّ رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله[2].

3. **معايير العناية المهنية الملائمة:** يسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم، وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإنّ كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة[3].

ثانيا: معيار العمل الميداني: وهي المعايير المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والاجراءات التي عليه إنجازها، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

- ❖ يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين؛
- ❖ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثمّ تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيّد بها إجراءات المراجعة؛
- ❖ ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

1. **الإشراف والتخطيط المناسب:** يجب أن يتم تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأنّ عناصر هامة من العمل الميداني يجب أداءها قبل تاريخ إعداد الميزانية، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد و تشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عمل المراجعة النهائية، وتحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أمّا الإشراف فإنّه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا[4].

---

[1]– وليم توماس، امرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 54، 55.

[2]– محمد الفاتح محمود البشير، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن، 2016، ص ص، 33، 34.

[3]– تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[4]– وليم توماس، امرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 57، 58.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يُعّد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، وإذا اقتنع المراجع أنّ العميل لديه نظاما ممتازا للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها يؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات، فإنّ كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمته، وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على نحو فعّال[1]، وعموما يمرّ تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات التالية[2]:

- **فهم بيئة الرقابة الداخلية:** يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية.
- **تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية:** فقد يكون متين نظريا ولكنه غير مطبّق واقعيا، ويمكن ذلك بتتبع وفحص العينات الاحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الاجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الاجراءات.
- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم لتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة.
- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات وعرض التقارير والقوائم المالية.
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية للقيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق اهدافها.

3. كفاية وصلاحية أدلة الاثبات (قرائن الاثبات): هذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويستخدم المراجع نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتأكيد وتدعيم أرصدة القوائم المالية، وتأخذ عدّة أشكال أو صور كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات وقرارات مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، كما أنّها تتمتع بخاصية النوعية أو الصلاحية، وهكذا فإنّ اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيرا مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية[3].

---

[1]– ألفين ارينز ، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة. محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، السعودية، 2009،الجزء 1، ص 44.

[2]– تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص ص، 141، 142.

[3]– محمد الفاتح محمود بشير، مرجع سبق ذكره، ص ص، 37–39.

ثالثا: معايير إعداد التقرير.

معايير إعداد التقرير هي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي لعملية المراجعة والكفيل بتوصيل النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية حول الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وتحقيقا للغاية المرجوة فقد حدّد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي[1]:

- ❖ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ❖ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طُبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- ❖ تُعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
- ❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن إبداء الرأي.

1. إعداد القوائم طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارًا يُقاس عليه أو يُحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية في حالة ما إذا كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، أمّا إذا كانت تعرض معلومات أخرى كالتدفق النقدي والأصول والخصوم الناتجة عن العملية النقدية هنا نجد أنّ هناك أربعة أُسس شاملة ومقبولة أخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وبالتالي فإنّه مالم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أسس المحاسبة الشاملة فإنّ القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة[2].

2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تُطبّق بشكل ثابت ومنسق، وهو يهدف إلى التأكيد على أنّ المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية، أو لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإنّ هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة[3].

---

[1]– خيضر خنفري، مرجع سبق ذكره، ص 158.

[2]– وليم توماس، امرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 62، 63.

[3]– محمد الفاتح محمود بشير، مرجع سبق ذكره، ص 42.

3. الإفصاح المناسب: يتطلّب ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أيّة معلومات مالية تُعّد ضرورية بصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أُغفلت أو حُذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أنّ الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، وثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ فإنّ هذا معناه أنّ المراجع قد وصل إلى قناعة بأنّه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية[1].

4. التعبير عن الرأي: يُعّد هذا المعيار أكثر المعايير تعقيدا كما أنّه أصعبها منالا، حيث يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، فعندما يأخذ عل عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم المالية فإنّه يجب عليه دائما إبداء نوع معين من الآراء (غير متحفظ، متحفظ، أو سلبي) أو الامتناع عن إبداء الرأي بخصوص هذه القوائم المالية، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي يجب أن يوضح أسباب امتناعه في تقرير من فقرة واحدة[2].

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية في الجزائر.

عرفت الجزائر مهنة مراجعة الحسابات كغيرها من الدول حيث اجتهدت الجهات المختصة وتمّ تنظيم هذه المهنة بوضع إطار قانوني يحكمها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى تتبع مراحل تطورها التاريخي وكذا تعريف المراجع الخارجي في الجزائر والمهام الموكلة إليه وشروط ممارسة هذه المهنة وكذا المعايير الواجب إتباعها للخروج برأي مستقل على مدى مصداقية القوائم المالية.

المطلب الاول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية في الجزائر.

مرت المراجعة في الجزائر بمراحل مختلفة تمّ تقسيمها الى ثلاث مراحل اساسية وهي:

أولا: المرحلة الممتدة من 1969م الى 1980م.

في هذه المرحلة جاء المرسوم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 متضمنا عدة مهام وُكلت للمراجعين منها مراقبة واعداد الحسابات والموازنات والكشوفات طبقا للمواصفات المطلوبة ومراقبة سلامة وصدق قوائم الجرد وجداول حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة، واكتشاف اخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية.

إلاّ أنّ هذه التشريعات لم تدم طويلا حيث سرعان ما بدأت في التغيير الى غاية 1980 حيث عرفت هذه السنة إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، ولم تتوافق مع الظروف الاقتصادية والمالية وكذا عدم

[1]– وليم توماس، امرسون هناي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 64، 65.

[2]– نفس المرجع السابق، ص ص، 64، 65.

مواكبتها للتطور العالمي خصوصا في الجانب المتعلق بالمعايير الدولية[1]، ونشير إلى أنّه قبل سنة 1969 لم يكن أي نص قانوني جزائري خاص بهذه المهنة لكونها كانت تسير قبل هذا التاريخ بالقوانين الفرنسية[2].

ثانيا: المرحلة الممتدة من 1988م الى 2010م.

كان التطور خلال هذه الفترة يسير ببطء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، الى غاية 1988 حيث تمّ منح المؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، أمّا في سنة 1991 فقد أعطى إطارا واضحا عن مهنة المراجعة جمَع كل التنظيمات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي سنة 1996 تمّ شرح كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، وتمّ تحديد كيفيات نشر مقاييس تقدير إجازات والشهادات التي تخوّل الحق بممارسة المهنة في سنة 1998، أمّا في سنة 1999 تمّت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتمّ تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2010[3].

ثالثا: المرحلة ما بعد 2010 إلى غاية اليوم.

تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني للتدقيق والمراجعة على ضوء معايير المراجعة الدولية بالإضافة الى الفصل بين اختصاصات كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى الاعتماد على لجنة التدقيق كبديل للجمعية العامة للمساهمين ومجلس الادارة في تعيين المدقق، وفي 2010 صدر القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشئ مصف للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أما في سنة 2012 صدر قانون خاص بالتدقيق البنكي وهي لجنة مشتركة بين مجلس الادارة وجمعية المساهمين[4]، وفي 04 فيفري 2016 تمّ إصدار اول مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية حيث تضمنت أربعة معايير[5].

---

[1]– تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، العدد 8، 2017، ص 4.

[2]– هامل عبد المالك، **واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، العدد 25، 2018، ص25.

[3]– يعقوب مروة، باصور عقيلة، **تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعليات الملتقى الوطني حول **المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية** المنعقد بجامعة يحيى فارس، المدية، يوم 30 نوفمبر 2017، ص 4.

[4]– مروة مويسي، محمد عجيلة، **ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة حمة لخضر، الوادي، المجلد الثالث، العدد 1، 2018، ص 218.

[5]– يعقوب مروة، باصور عقيلة، مرجع سبق ذكره، ص 5.

المطلب الثاني: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

يتم تعيين مراجع الحسابات في الجزائر وفق شروط محددة، وتقع على عاتقه العديد من المهام والمسؤوليات التي يتوجب عليه القيام بها وهذا ما سنتطرق إليه ضمن هذا المطلب.

أولا: تعريف مراجع الحسابات.

مراجع الحسابات الخارجي له أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها الهيئات والشركات، ويجبر القانون على تعيين محافظ الحسابات باعتباره مراجع خارجي مستقل لا يعمل تحت سلطة الادارة العليا في المؤسسة وإنما يعمل كوكيل للمساهمين والهيئات القضائية.

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 كما يلي: " يعد مراجع حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[1].

ويعرف أيضا على أنّه " هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير" [2].

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي: " **مراجع الحسابات هو الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية ليبدي رأيه الفني المحايد على مدى مصداقيتها، يكون من خارج المؤسسة ويتمتع بالاستقلالية** ".

ثانيا: شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وكيفية التّعيين.

يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات مجموعة من الشروط حتى يتم تعيينه نوضحها فيما يلي:

1) **شروط الممارسة:** تتمثل في ما يلي[3]:

---

[1]- أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل 29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010م، ص 7.

[2]- عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، المنعقد بجامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6، 7 ماي 2012، ص 3.

[3]- أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010م، ص 5.

- ❖ أن يكون جزائري الجنسية ويتمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛
- ❖ يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها معترف بها؛
- ❖ أن يكون مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وأن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ أن لا يكون صدر بشأنه حكم ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بشرف المهنة؛
- ❖ أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي؛
- ❖ تأدية اليمين في المحكمة المختصة إقليميا ومحل الإقامة مكاتبهم وهذا بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل ممارسة العمل من خلال قوله.

2) كيفية تعيين مراجع الحسابات في الجزائر: إنّ تعيين مراجع خارجي هو أمر إجباري حسب القانون فالقوانين تلزم تعيين مراجع حسابات خارجي في المؤسسة وكذا تحديد أتعابه.

تتولى الجمعية العامة للمساهمين تعيين مراجع الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه وتملك سلطة عزله، كما يجب على المراجع الخارجي أن يرفع أمامها تقريرا عن نتائج مهامه، حيث يتم اختياره من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب دفتر الشروط، وتدوم وكالته ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن بعد عهدتين متتاليتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي 3 سنوات ويعين من قبل مجلس الادارة، كما يتقاضى أتعابا لقاء العمل الذي يقوم بإنجازه خلال السنة المالية، وإذا لم تقم الجمعية العامة للمساهمين بتعيينه أو في حالة وجود مانع أو عارض أو رفض واحد أو أكثر لمراجع الحسابات المعين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة أو قاضي المحكمة التابع لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المديرين.

أ) حالات تنافي تعيين مراجع الحسابات.

حسب القانون التجاري لا يجوز تعيين مراجع الحسابات في الحالات التالية[1]:

- ❖ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
- ❖ كل عهدة برلمانية، وكل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية في المجالس؛
- ❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانونية؛
- ❖ كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في المادة 46؛

[1]– مروة مويسي، عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص، 218–221.

- ❖ لا تتنافى ممارسة مهنة محافظ الحسابات مع مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكوينية.

ب) حالات الموانع.

- ❖ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام مراقب التسيير؛
- ❖ قبول مهام التنظيم في الادارة المالية والمحاسبة للمؤسسة أو الهيئة التي يقوم بمراقبة حساباتها؛
- ❖ القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو المساهمة أو بنيابة عن المسيرين؛
- ❖ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته.

ثالثا: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات.

يقع على عاتق مراجع الحسابات مجموعة من المهام والمسؤوليات يمكن توضيح بعضا منها فيما يلي:

1) مهام مراجع الحسابات الخارجي: تنقسم هذه المهام إلى مهام دائمة ومهام خاصة نوضحها في الآتي:

أ) المهام الدائمة: تتمثل في ما يلي:

- ❖ المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة وأنها تعطي الصورة الصادقة عن الوضعية المالية لممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة؛
- ❖ التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ❖ احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، و الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الإنذار؛
- ❖ الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال الغير شرعية التي يمكن أن تمارسها المؤسسات؛
- ❖ إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قامت بها المؤسسة.

ب) المهام الخاصة: تتمثل فيما يلي:

- ❖ قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
- ❖ الاستشارة الجبائية إذا لم تتعارض مع شروط وواجبات المهنة؛
- ❖ مشروع الانفصال أو الاندماج؛
- ❖ التدقيق البنكي في حالة موافقة اللجنة المصرفية في إطار الرقابة الداخلية؛
- ❖ عرض تعديل حساب الاستغلال و قائمة حساب النتائج والميزانية؛
- ❖ إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم، وإصدار قيم منقولة؛

- ❖ إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
- ❖ فحص حصص المساهمين.

2) مسؤوليات مراجع الحسابات: لا شك في أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله عديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري في القانون 01/10 مراجع الحسابات ثلاثة أنواع وهي[1]:

- ❖ **المسؤولية المدنية:** يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- ❖ **المسؤولية الجزائية:** وفقا لأحكام المادة 62 من القانون01/10 فإن مراجع الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أنّه يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة لتصبح ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج.

- ❖ **المسؤولية الانضباطية (التأديبية):** يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني 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 ستة (06) أشهر؛ الشطب من الجدول، ويبقى لمراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط علية أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر.

تمثل معايير المراجعة المقاييس التي يجب توفرها عند أداء عملية المراجعة وكذلك في الشخص القائم بها وسنذكر باختصار معايير الأداء المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر فيما يلي:

أولا: المعايير العامة المتعلقة بمراجع الحسابات: وتتمثل فيما يلي[2]:

---

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010م، المواد 59- 63، 73، ص ص، 10-12.

[2]– عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، السنة 5، جامعة حمة لخضر، الوادي، العدد 5، 2012، ص 25.

أ) **مستوى التأهيل العلمي:** تبرزه المادتين 2 و3 من القرار الوزاري المشترك الصادر في 2017/03/07 الذين لهم الحق بالالتحاق بالمعهد كل حامل لشهادة ليسانس أو ما يعادلها في الجامعات الأجنبية ثم عليها على الأقل ببكالوريا زائد ثلاث سنوات وذلك في التخصصات: محاسبة، محاسبة مالية، مالية وتدقيق، آخذا بعين الاعتبار كل أنواع شهادات الليسانس المتواجدة في النظام الكلاسيكي أو نظام LMD والتي تقارب التخصصات المذكورة سابقا.

ب) **التأهيل العملي:** جاء في ملحق القرار الوزاري المشترك الصفحة 20 أن كل متربص مطالب بإجراء تربص لمدة أربعة أسابيع على كل سنة دراسية في المعهد، داخل مكتب تدقيق ومحاسبة أو مؤسسات تنشط في القطاع الاقتصادي، على أن تختم كل فترة تربص بتقرير.

ت) **الاستقلالية:** بيّنها المشرع الجزائري من خلال ثلاث زوايا مختلفة:

- **الزاوية الأخلاقية:** وهي ثلاث مبادئ أساسية: الحياد، الإخلاص و الشرعية المطلوبة.
- **الزاوية المادية:** أوضح المشرع في هذا الباب من لا يحق لهم مزاولة مهنة التدقيق داخل المؤسسة.
- **الزاوية المهنية:** أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمدقق الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

ت) **بذل العناية المهنية اللازمة:** نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على مستويات العناية المهنية المطلوبة، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، والتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة[1].

ثانيا: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني: تتمثل في مايلي[2]:

1. **قبول المهمة وبداية العمل:** على مراجع الحسابات التأكد من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات، والتأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها، وفي حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك في خلال 15 يوما.

[1]– هامل عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص، 29-31.

2. إعداد ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي.

ثالثا: معايير إعداد تقارير مراجع الحسابات: يبرزها القرار رقم 30 الصادر ب 2013/06/24 وتعتبر الحوصلة لمهمة المراجع عن طريق إبداء الرأي، سواء كان بتحفظ أو بدون تحفظ، على صحة وانتظامية الوثائق السنوية[1]، و جاء في القرار جملة من المعايير ملخصة فيما يلي:

- **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:** يتضمن جزأين الجزء الأول هو التقرير العام يتضمن المقدمة والرأي حول القوائم المالية إما بالقبول أو بالتحفظ أو الرفض وأيضا فقرة الملاحظات، أمّا الجزء الثاني فهو التقرير الخاص ويتعلق بالاتفاقيات المبرمة[2].
- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى (5) أو(10) تعويضات؛
- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة أخرى؛
- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة[3].

---

[1]– هامل عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2]– لقيطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الواقع المهني في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016/2015، ص 128.

[3]– أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010م، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 7.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أنّ المراجعة الخارجية عرفت عدّة مراحل لوصولها إلى ماهي عليه الآن، وذلك نتيجة الاهتمامات المتزايدة من قبل المهنيين والممارسين لهذه المهنة، وقد تعددت أهدافها بما يخدم ويحقق غاية كل نوع من أنواعها، وهذه الاهداف لم تكن سوى وليدة الاهمية الكبيرة لها لدى مستخدمي القوائم المالية نظرا لما يحتله رأي المراجع باعتباره الركيزة الاساسية لاتخاذ قراراتهم، وهذا الرأي قبل أن يصدره المراجع الخارجي لا بدّ أن يكون تقيّد بمجموعة من المبادئ والفروض وخضع لمجموعة المعايير المتعارف عليها وذلك بغية إثبات مدى مطابقة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة لمركزها المالي وصورتها الحقيقة.

أمّا بالنسبة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر فقد تبّين لنا من خلال هذا الفصل أنّها عرفت تطورا ملحوظا منذ تبنيها أول مرة إلى غاية صدور القانون 01/10 حيث قام بتحديد الشروط التي يجب توفرها في شخص المراجع لممارسة هذه المهنة، كما بيّن المهام التي تندرج تحتها متطرقا إلى المسؤوليات والمعايير التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لولاية

- جيجل-

تمهيد:

بعد الاستيفاء للجانب النظري من البحث في الفصلين السابقين، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، وحتى تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية وسنحاول في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وذلك بعرض تفاصيل هاته الدراسة من تصميم الاستمارة وتحديد مجتمع وعينة البحث وعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات، وهذا للتمكن من الحكم على مدى تأثير تبني النظام المحاسبي الماليSCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

المبحث الاول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة.

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدّراسة.

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى توضيح الإجراءات المنهجية المعتمدة للدراسة والمتمثلة في منهجية الدراسة مجتمع الدراسة، العّينة والأداة الإحصائية.

أولا: منهجية الدراسة.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة " اثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

ثانيا: مجتمع الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين المتمثلة في الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة وفئة المهنيين المتمثلة في الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات الموجودين بولاية جيجل الذين يمثلون عينة مستهدفة تمثل اثر النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثالثا: عينة الدراسة.

بناءًا على ما سبق تم استهداف عينة من الاساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين، وقد تم الاعتماد على الخبراء المحاسبيين كونهم كانوا أيضا محافظي حسابات بالإضافة إلى أنهم يمثلون أيضا النظام المحاسبي في الجزائر، كما تّم استهداف عينة من الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة وهذا لمعرفة " اثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر" من وجهة نظر محافظي الحسابات ومن وجهة نظر الاساتذة الجامعيين، ويمثل الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة وكذا المستبعدة لكل عينة.

الجدول رقم(03-01) : الإحصائيات الخاصة بالاستبانة.

البيان	استمارة المدقق الخارجي	
	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	45	%100
الاستمارات غير المسترجعة	8	%18
الاستمارات المستبعدة	2	%4
عينة الدراسة	35	%78

المصدر: من إعداد الطالب.

رابعاً: أداة الدراسة.

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تّم الاستعانة بالاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

وقد تم إعداد استبانة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وتتكون من جزئين: الجزء الأول خاص بالبيانات الموضوعية، والجزء الثاني مقسم إلى ثلاث محاور كما يلي:

- ✓ **المحور الأول:** النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح.
- ✓ **المحور الثاني:** مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي.
- ✓ **المحور الثالث:** مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

وقد تم استخدام سلم **لكارث** المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "**5**" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة"**1**" تعني موافق بدرجة منخفضة، وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5-1=4؛ حيث تمثل **4** عدد الفئات (من 1 إلى 2 تمثل الفئة الأولى، من 2 إلى 3 تمثل الفئة الثانية، من 3 إلى 4 تمثل الفئة الثالثة، من 4 إلى 5 تمثل الفئة الرابعة)، بينما تمثل 5 عدد الدرجات، ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة (المدى)} = \frac{\text{عدد الفئات}}{\text{عدد الدرجات}}$$

$$\frac{4}{8} = 0.8$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (03-02): جدول التوزيع لمقياس لكارث.

الفئة	]1.67-1]	] 2.34-1.67]	[3-2.34]
الدرجة	1	2	3
درجة الموافقة	منخفضة	متوسطة	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة.

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS) Statistical package force social sciences**، وسوف يتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

- ✓ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.
- ✓ اختبار ألفا كرونباخ **(Crambach'Alpha)** لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- ✓ معامل ارتباط بيرسون **(Pearson Correlation Coeffient)** لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
- ✓ اختبار T في حالة عينة واحدة **(T-Test)** لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

❖ **صدق وثبات الاستبانة.**

سنحاول فيما يلي دراسة مدى صدق الاستبانة وثباتها.

أولا: صدق الاستبانة.

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما:

أ) صدق المحكمين.

عرضت أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير متخصصين في المحاسبة والتدقيق والإحصاء، واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها الأساتذة تم تعديل الاستبانة وإعادة صياغة عباراتها وكذا حذف أو إضافة بعض الفقرات.

ب) الاتساق الداخلي.

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

- **صدق الاتساق الداخلي الخاص باستبانة محافظي الحسابات.**

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (03-03): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح).

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر ممارسة المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.	0.869	0.000
2	يجب ان يمتلك المحاسب خبرة حتى يتسنى له تطبيق نظام SCF.	0.869	0.000
3	احتياجات الاصلاح المحاسبي المبني على مرجعية المعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAP).	0.431	0.010
4	هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية.	0.413	0.014
5	إن تبني المعايير الدولية للمحاسبة يفرض تبني المعايير الدولية للمراجعة.	0.869	0.000
6	يستطيع النظام المحاسبي المالي التواكب مع المستجدات الدولية للمحاسبة خاصة أن المعايير المحاسبة تمتاز بالتغير والتطور.	0.431	0.010

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الأول (النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.413 و0.869 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

- ✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم(03-04): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي الماليSCF).

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	المراجع الخارجي الجزائري يعمل على تطوير قدراته العلمية والمهنية مواكبا كل المتطلبات والقواعد التي تحكم سلوكه المهني.	0.587	0.000
2	يتوفر لدى المراجع الخارجي الجزائري الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه.	0.241	0.162
3	يتحمل المراجع الخارجي كافة المسؤولية بتوفير الوسائل دون النتائج.	0.202	0.244
4	تؤثر المسؤولية المدنية على الزامية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.	0.272	0.114
5	يعتبر المراجع الخارجي المسؤول عن إبلاغ الجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.	0.859	0.000
6	كل مخالفة في القواعد المهنية تحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية.	0.859	0.000
7	ان مسؤولية اكتشاف جميع انواع الأخطاء في المؤسسة تعد عمل المراجع الخارجي.	0.859	0.000
8	كل تقصير في القيام بالتزام قانوني يعرض المراجع الخارجي إلى المسؤولية الجزائية.	0.859	0.000
9	هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تؤثر على المراجع الخارجي أثناء اداءه لمسؤوليته المهنية.	0.194	0.264
10	القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني تطبق فعليا في الواقع العملي من قبل المراجع الخارجي.	0.587	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي الماليSCF) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.194 و0.859 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم(03-05): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر).

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	النظام المحاسبي المالي يقلل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين في مختلف الدول.	0.605	0.000
2	النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.	0.605	0.000
3	يطلع المراجع الخارجي الجزائري على كافة القوانين ذات الصّلة بالإصلاح المحاسبي.	0.503	0.002
4	المعلومات المحاسبية المقدمة للمراجع الخارجي الجزائري تؤثر على عملية المراجعة.	0.611	0.000
5	يساعد النظام المحاسبي المالي على تحسين أداء المراجع الخارجي الجزائري في مهمته.	0.503	0.002
6	بعد مرور عدة سنوات على الاصلاح المحاسبي اصبح المراجع الخارجي أكثر تحكم ومعرفة بهذا النظام SCF.	0.611	0.000
7	يتميز النظام المحاسبي المالي بالشفافية في اعداد القوائم المالية.	0.413	0.014
8	الاصلاح المحاسبي في الجزائر أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية وفق ركيزة ومرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.	0.337	0.048
9	أعطى الاصلاح المحاسبي في الجزائر المراجعة الخارجية بعد دولي للانفتاح على الاقتصاد العالمي.	0.455	0.006

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن كل القّيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر) هي قيم موجبة تتراوح بين0.337 و0.611 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **صدق الاتّساق البنائي لمحاور الدراسة.**

يُعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول التالي يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم(03-06): صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة.

رقم المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح.	0.962	0.000
الثاني	مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي.	0.954	0.000
الثالث	مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.	0.938	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي 0.000 وهي أقل من 0.05.

ثانيا: ثبات الاستبانة.

يُقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

✓ **ثبات الاستبانة الخاصة بمحافظي الحسابات.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الثبات الخاصة بكل محور والمعامل الخاص بجميع المحاور:

الجدول رقم (03-07): معامل الثبات (ألفا كرونباخ).

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح.	0.724
الثاني	مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي.	0.723
الثالث	مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.	0.638
جميع المحاور		0.890

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة 0.6 وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة وأنها قابلة للتوزيع في صورتها النهائية.

بناءًا على ما سبق فقد تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة وأنها قابلة للتوزيع في صورتها النهائية وبالتالي قابلة للدراسة والتحليل.

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العيّنة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الاول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

يتضمن هذا المطلب الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

❖ **تحليل البيانات الشخصية.**

✓ **الجنس:** يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

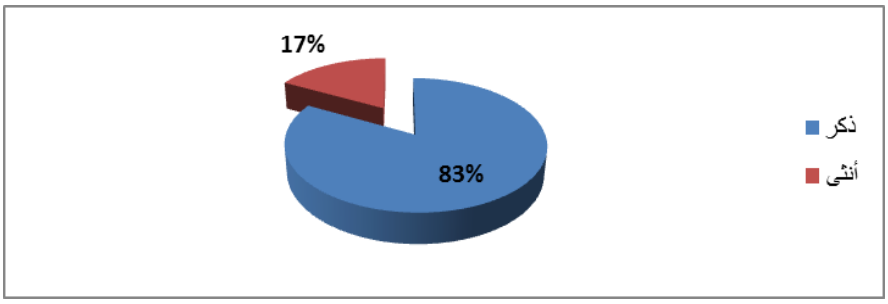
الجدول رقم (03-08): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
ذكر	29	82.9
أنثى	06	17.1
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة ذكور إذ بلغ عددهم 29 فردا أي ما نسبته 82.9% في حين كان في المرتبة الثانية الإناث بتكرار 06 أفراد ونسبة 17.1%، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(03-01): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج **Excel**.

✓ **العمر**: يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب العمر:

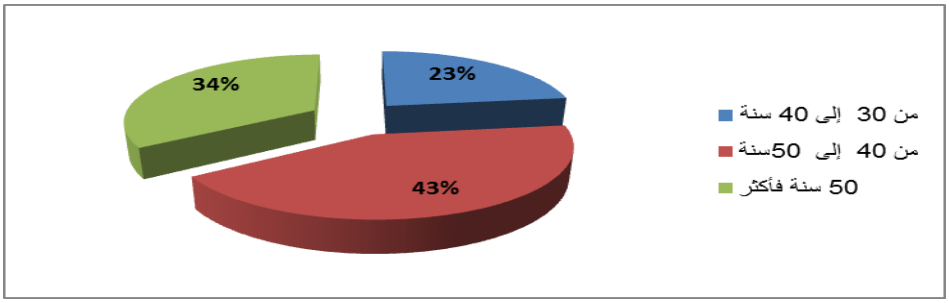
الجدول رقم(03-09): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 30 سنة	0	0
من 30 سنة إلى 40 سنة	8	22.9
من 40 سنة إلى 50 سنة	15	42.9
50 سنة فأكثر	12	34.3
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن أكبر فئة عمرية لأفراد العينة هي التي تنتمي إلى المجال من [40 سنة إلى 50 سنة]، بتكرار مقداره 15 فردا ونسبة مئوية 42.9%، تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال من [50سنة-فأكثر]، بتكرار مقداره 12 فردا ونسبة مئوية 34.3%، ثم الفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من [30 سنة- 40 سنة]، بتكرار مقداره 08 أفراد ونسبة مئوية 22.9%، آخر مرتبة كانت للفئة العمرية الأقل من 30 سنة بتكرار 0 أفراد ونسبة مئوية 0%، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(03-02): توزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج **Excel**.

✓ **المستوى الوظيفي:** تم توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي إلى خمس مستويات كما هو موضح في الجدول التالي:

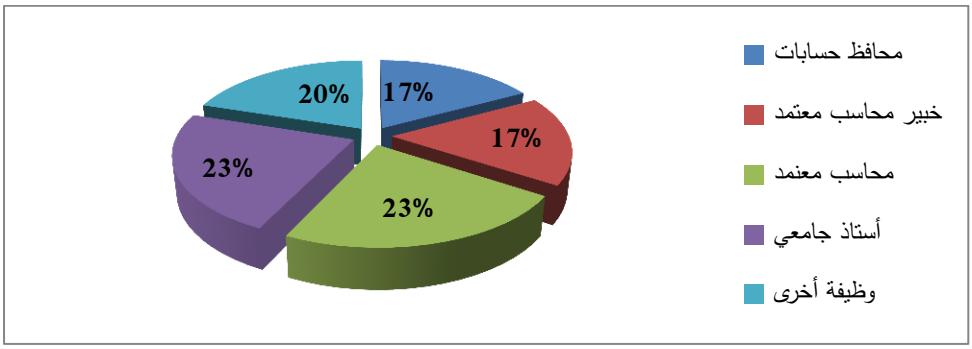
الجدول رقم (03-10): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية%
محافظ حسابات	06	17.1
خبير محاسبي	06	17.1
محاسب معتمد	08	22.9
أستاذ جامعي	08	22.9
وظيفة أخرى	07	20.0
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر مستويات العيّنة تمثل كل من المحاسب المعتمد والأستاذ الجامعي بتكرار 08 أفراد ونسبة مئوية 22.9%، وفي المرتبة الثانية نجد وظيفة أخرى بتكرار 07 أفراد ونسبة مئوية 20.0%، آخر مرتبة كانت لكل من محافظ حسابات و الخبير المحاسبي بتكرار 06 أفراد ونسبة مئوية 17.1%، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03-03): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج **Excel**.

✓ **الخبرة العملية:** تم توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة إلى أربعة فئات كما هو موضح في الجدول التالي:

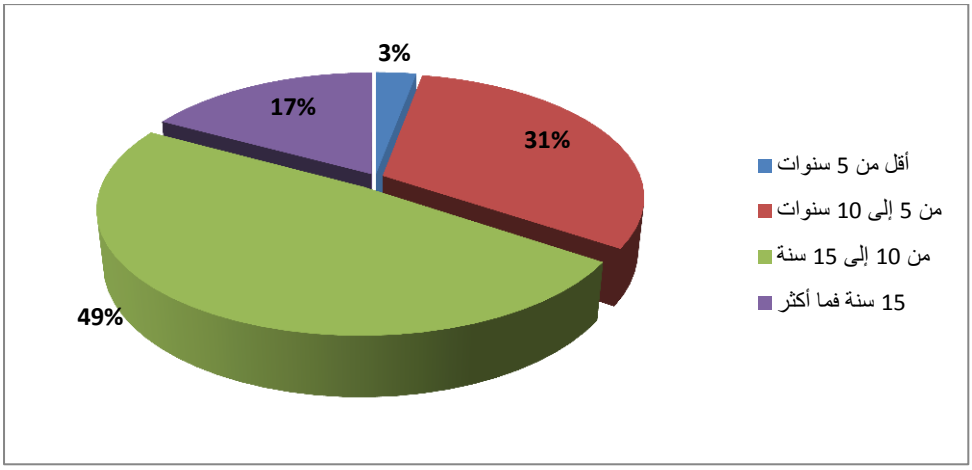
الجدول رقم (03-11): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	01	2.9
من 5 إلى 10 سنوات	11	31.4
من 10 إلى 15 سنة	17	48.6
15 سنة فما أكثر	06	17.1
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة من 10 إلى 15 سنة حيث بلغ عدد أفراد هذه الفئة 17 فردا أي ما نسبته 48.6% من مفردات العينة، في حين جاء في المرتبة الثانية الفئة من 5 إلى 10 سنوات بـ 11 فردا بنسبة 31.4%، وفي المرتبة الثالثة كانت الفئة من 15 سنة فأكثر بتكرار 06 أفراد بنسبة مئوية 17.1% لكل فئة، آخر مرتبة كانت للأقل من 5 سنوات خبرة بتكرار فرد أي ما نسبته 2.9% من أفراد العينة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03-04): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج **Excel**.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبانة.

سنقوم من خلال هذا المطلب بتحليل الفقرات المتعلقة بالمحاور الثلاثة من الاستبانة كما يلي:

أولا: تحليل فقرات المحور الأول(النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح).

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة الخاصة بمحافظي الحسابات باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة و هي 3 أم لا، وتمّ استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، والنتائج موضحة في الجدول رقم (03-12):

الجدول رقم(03-12): تحليل فقرات المحور الأول (النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح).

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية
1	تعتبر ممارسة المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
2	يجب ان يمتلك المحاسب خبرة حتى يتسنى له تطبيق نظامSCF.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
3	احتياجات الاصلاح المحاسبي المبني على مرجعية المعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAP).	2.4571	0.85209	3.174	0.003
4	هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية.	2.6000	0.69452	5.111	0.000
5	إن تبني المعايير الدولية للمحاسبة يفرض تبني المعايير الدولية للمراجعة.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
6	يستطيع النظام المحاسبي المالي التواكب مع المستجدات الدولية للمحاسبة خاصة أن المعايير المحاسبية تمتاز بالتغير والتطور.	2.4571	0.85209	3.174	0.003
جميع فقرات المحور		2.4952	0.7903	3.7493	0.001

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

❖ **الفقرة رقم01:** بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنّه يساوي 2.4857 وهو ينتمي إلى المجال [2.34-3]، وبلغت قيمة T المحسوبة 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما تشير القيمة الاحتمالية إلى 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن ممارسة المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم 02:** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.4857 وهو ينتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنّه يجب على المحاسب ان يمتلك خبرة حتى يتسنى له تطبيق نظام SCF بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم 03:** بإسقاط المتوسط الحسابي الذي يساوي 2.4571 على سلم لكارث نجد أنه ينتمي إلى الفئة [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.174 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.697، وتساوي القيمة الاحتمالية 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن احتياجات الاصلاح المحاسبي المبني على مرجعية المعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها بدرجة موافقة مرتفعة من طرف افراد العينة.

❖ **الفقرة رقم 04:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.6000 أي ينتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن محافظي الحسابات يوافقون بدرجة موافقة مرتفعة على أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية.

❖ **الفقرة رقم 05:** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي يساوي2.4857 وهو ينتمي إلى المجال [2.34-3]، كما بلغت قيمة T المحسوبة لهذه الفقرة رقم 3.679 وبمقارنتها مع قيمة T الجدولية التي تساوي 2.09، نجد أن قيمة T المحسوبة للفقرة أكبر من قيمة T الجدولية وتساوي القيمة الاحتمالية 1.697 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن محافظي الحسابات يوافقون بدرجة مرتفعة على أن تبني المعايير الدولية للمحاسبة يفرض تبني المعايير الدولية للمراجعة.

❖ **الفقرة رقم 06:** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.4571 وهو ينتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.174 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن النظام المحاسبي الماليSCF يستطيع التّواكب مع المستجدات الدولية للمحاسبة خاصة أن المعايير المحاسبية تمتاز بالتغير والتطور بدرجة موافقة مرتفعة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم(03-13): تحليل فقرات المحور الثاني (مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي).

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T الجدولية	القيمة الاحتمالية
1	المُراجع الخارجي الجزائري يعمل على تطوير قدراته العلمية والمهنية مواكبا كل المتطلبات والقواعد التي تحكم سلوكه المهني.	2.6000	0.69452	5.111	0.000
2	يتوفر لدى المراجع الخارجي الجزائري الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيّد لمهامه.	2.0000	0.90749	0.000	1.000
3	يتحمل المراجع الخارجي كافة المسؤولية بتوفير الوسائل دون النتائج.	2.1714	0.85700	1.183	0.245
4	تؤثر المسؤولية المدنية على الزامية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.	2.3429	0.87255	2.325	0.026
5	يعتبر المراجع الخارجي المسؤول عن إبلاغ الجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
6	كل مخالفة في القواعد المهنية تحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
7	ان مسؤولية اكتشاف جميع انواع الأخطاء في المؤسسة تعد عمل المراجع الخارجي.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
8	كل تقصير في القيام بالتزام قانوني يعرض المراجع الخارجي إلى المسؤولية الجزائية.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
9	هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تؤثر على المراجع الخارجي أثناء اداءه لمسؤوليته المهنية.	2.4571	0.85209	3.174	0.003
10	القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني تطبق فعليا في الواقع العملي من قبل المراجع الخارجي.	2.6000	0.69452	5.111	0.000
جميع فقرات المحور		2.4114	0.80025	3.162	0.128

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة رقم01:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.6000 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المراجع الخارجي الجزائري يعمل على تطوير قدراته العلمية والمهنية مواكبا كل المتطلبات والقواعد التي تحكم سلوكه المهني بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم02:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.0000 وهي تنتمي إلى المجال [1.67-2.34[، وقيمة T المحسوبة تساوي 0.000 وهي أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 1.000 وهي أكثر من 0.05، مما يدل أن المراجع الخارجي الجزائري يرفض فكرة أنه لا يتوفر على الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه.

❖ **الفقرة رقم03:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.1714 وهي تنتمي إلى المجال [1.67-2.34[، وقيمة T المحسوبة تساوي 1.183 وهي أصغر من قيمة T الجدولية، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.245 وهي أكثر من 0.05، مما يدل على أن المراجع الخارجي يرفض أن يتحمل كافة المسؤولية بتوفير الوسائل دون النتائج.

❖ **الفقرة رقم04:** قيمة المتوسط الحسابي يساوي 2.3429 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 2.325 وهي أكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.026 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن أفراد العينة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن المسؤولية المدنية تؤثر على الزامية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

❖ **الفقرة رقم05:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المراجع الخارجي يعتبر المسؤول عن إبلاغ الجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم06:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن أفراد العينة يوافقون بدرجة مرتفعة أن كل مخالفة في القواعد المهنية تحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية.

❖ **الفقرة رقم07:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من

0.05، مما يدل أن محافظي الحسابات يوافقون بدرجة مرتفعة ان مسؤولية اكتشاف جميع انواع الأخطاء في المؤسسة تعد عمل المراجع الخارجي.

❖ **الفقرة رقم08:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن محافظي الحسابات يوافقون بدرجة مرتفعة على أنه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني يعرض المراجع الخارجي إلى المسؤولية الجزائية.

❖ **الفقرة رقم09:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4571 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 3.174 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تؤثر على المراجع الخارجي أثناء اداءه لمسؤوليته المهنية بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم10:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.6000 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما أنّ القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدّل أنّ محافظي الحسابات يوافقون بدرجة مرتفعة على أنّ القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني تطبق فعليا في الواقع العملي من قبل المراجع الخارجي.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لتحليل فقرات المحور الثالث:

الجدول رقم(03-14): تحليل فقرات المحور الثالث (مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر).

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية
01	النظام المحاسبي المالي يقلل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين في مختلف الدول.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
02	النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.	2.4857	0.78108	3.679	0.001
03	يطلع المراجع الخارجي الجزائري على كافة القوانين ذات الصّلة بالإصلاح المحاسبي.	2.4571	0.85209	3.174	0.003
04	المعلومات المحاسبية المقدمة للمراجع الخارجي الجزائري تؤثر على عملية المراجعة.	2.6000	0.69452	5.111	0.000
05	يساعد النظام المحاسبي المالي على تحسين أداء المراجع الخارجي الجزائري في مهمته.	2.4571	0.85209	3.174	0.003
06	بعد مرور عدة سنوات على الاصلاح المحاسبي اصبح المراجع الخارجي أكثر تحكم ومعرفة بهذا النظام SCF.	2.6000	0.69452	5.111	0.000
07	يتميز النظام المحاسبي المالي بالشفافية في اعداد القوائم المالية.	2.0000	0.90749	0.000	1.000
08	الاصلاح المحاسبي في الجزائر أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية وفق ركيزة ومرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.	2.0857	0.88688	0.572	0.571
09	أعطى الاصلاح المحاسبي في الجزائر المراجعة الخارجية بعد دولي للانفتاح على الاقتصاد العالمي.	2.3429	0.80231	2.528	0.016
جميع فقرات المحور		2.3905	0.8058	3.003	0.177

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

ويتم فيما يلي تحليل فقرات الجدول رقم (03-14):

❖ **الفقرة رقم01:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، وقيمة T المحسوبة من الجدول تساوي3.679 وهي أكبر من T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن النظام المحاسبي الماليSCF يقلل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين في مختلف الدول بدرجة موافقة مرتفعة من قبل أفراد العينة.

❖ **الفقرة رقم02:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4857 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3]، بينما قيمة T المحسوبة تساوي 3.679 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة على أن النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

❖ **الفقرة رقم03:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4571 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3] وقيمة T المحسوبة تساوي 3.174 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، وهذا ما يدل أن المراجع الخارجي الجزائري يطلع على كافة القوانين ذات الصّلة بالإصلاح المحاسبي بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم04:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.6000 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3] وقيمة T المحسوبة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن أفراد العينة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن المعلومات المحاسبية المقدمة للمراجع الخارجي الجزائري تؤثر على عملية المراجعة.

❖ **الفقرة رقم05:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.4571 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3] وقيمة T المحسوبة تساوي 3.174 وهي أكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن النظام المحاسبي المالي يساعد على تحسين أداء المراجع الخارجي الجزائري في مهمته بدرجة موافقة مرتفعة.

❖ **الفقرة رقم06:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.6000 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3] وقيمة T المحسوبة تساوي 5.111 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن بعد مرور عدة سنوات على الاصلاح المحاسبي اصبح المراجع الخارجي أكثر تحكم ومعرفة بهذا النظام SCF بدرجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد العينة.

❖ **الفقرة رقم07:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.0000 وهي تنتمي إلى المجال [1.67-2.34[، بينما قيمة T المحسوبة تساوي 0.000 وهي أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 1.000 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أنّ أفراد العينة يرفضون أن النظام المحاسبي الماليSCF يتميز بالشفافية في اعداد القوائم المالية.

❖ **الفقرة رقم08:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي2.0857 وهي تنتمي إلى المجال [1.67-2.34[، بينما قيمة T المحسوبة تساوي 0.572 وهي أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.571 وهي أكبر من 0.05، مما يدل أن محافظي الحسابات يرفضون أن الاصلاح المحاسبي في الجزائر أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

❖ **الفقرة رقم09:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.3429 وهي تنتمي إلى المجال [2.34-3] وقيمة T المحسوبة تساوي 2.528 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.016 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن الاصلاح المحاسبي في الجزائر أعطى للمراجعة الخارجية بعد دولي للانفتاح على الاقتصاد العالمي بدرجة موافقة مرتفعة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة (**T_test**)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

✓ إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية نقبل الفرضية (H_1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

✓ إذا كانت T المحسوبة أصغر من T الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

✓ **اختبار الفرضية الأولى: يؤدي المراجعون الخارجيون في العينة محل الدراسة مسؤولياتهم على أكمل وجه.**

لاختبار هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج اختبارT للعينة والمتعلق بمتوسط المحور الثاني من الاستبانة للإجابة على الفرضية من وجهة نظر محافظي الحسابات كونهم القائمين على عملية المراجعة في صورتها النهائية، بالإضافة إلى معرفة نتائج اختبار الفرضية، وهذا بالاعتماد على نتائج اختبارT للعينة والمتعلق بمتوسط المحور الثاني من استبانة العينة.

H_0: لا يؤدي المراجعون الخارجيون في العينة محل الدراسة مسؤولياتهم على أكمل وجه.

H_1: يؤدي المراجعون الخارجيون في العينة محل الدراسة مسؤولياتهم على أكمل وجه.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة الخاصة بمحافظي الحسابات:

الجدول رقم (03-15): نتائج اختبار(T_test) لاختبار الفرضية الأولى.

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	5.666	1.697	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=N−1=34

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 5.666 وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.697، كما أنّ القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أنه: " يؤدي المراجعون الخارجيون في العينة محل الدراسة مسؤولياتهم على أكمل وجه ".

✓ **اختبار الفرضية الثانية: تساهم الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية.**

لاختبار هذه الفرضية سنقوم بالاعتماد على نتائج اختبارT للعينة والمتعلق بمتوسط المحور الثاني من الاستبانة للإجابة على الفرضية من وجهة نظر محافظي الحسابات كونهم القائمين على عملية المراجعة في صورتها النهائية، بالإضافة إلى معرفة نتائج اختبار الفرضية، وهذا بالاعتماد على نتائج اختبار T للعينة والمتعلق بمتوسط المحور الثاني من استبانة العينة.

✓ **H_0:** لا تساهم الإصلاحات المحاسبية و المالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية.

✓ **H_1:** تساهم الإصلاحات المحاسبية و المالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (03-16): نتائج اختبار (T_test) لاختبار الفرضية الثانية.

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	5.636	1.697	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			DF=N-1=34	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة T المحسوبة تساوي 5.636 بينما قيمة T الجدولية تساوي 1.697، وبالتالي قيمة T المحسوبة أكبر قيمة من T الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية **H_1** أي أنّه: " تساهم الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية ".

الخلاصة:

يُعّد هذا الفصل تدعيما للفصلين السابقين من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من الأفراد المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين وأساتذة، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS ومجموعة من الأساليب الإحصائية وتم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعة، حيث تم إثبات أن:

- ✓ المراجعون الخارجيون في العيّنة محل الدراسة يؤدون مسؤولياتهم على أكمل وجه.
- ✓ الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر تساهم في تحسين جودة مهنة المراجعة.

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أثر تبني النظام المحاسبي الماليSCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر معالجة الإشكالية الرئيسية التي تدور معالمها حول "هل هناك أثر لتبني النظام المحاسبي الماليSCF في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟ "، حيث تبيّن لنّا أنّ النظام المحاسبي المالي نظام لتنظيم المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك وفق المبادئ والأسس التي يرتكز عليها في الكشوف المالية حتى تكون المعلومات المقدّمة صادقة وشفّافة وموثوقة وبما يتناسب والمعايير المحاسبية الدولية، ومن هذا يُعّد الانتقال إلى تطبيق نظام محاسبي مالي جديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر خطوة نوعية هامّة أمام المؤسسات من أجل أن تتجاوز كل التحديات المتعلقة بمشاكل التسجيل والتّقييم في المعاملات وتنظيم المعلومات المالية، لذا تمّ الانتقال لتطبيق هذا النظام تدريجيا ومن ثمّ تعميمه على باقي المؤسسات الجزائرية.

كما تناولنا في هذه الدراسة أيضا مفهوم المراجعة الخارجية وقد توصلنّا إلى أنها تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، إذ أنّ رأي المراجع الخارجي المبني على مجموعة من المبادئ والفروض يعطي الثّقة لمستخدمي القوائم المالية خاصّة المستثمرين في المعلومات التي تحتويها هاته القوائم، كما أنّه يعكس الصورة الصادقة والحقيقية للمركز المالي للمؤسسات هذا بصفة عامة، أما عن المراجعة الخارجية في الجزائر فقد توصلنا إلى أنّها عرفت تطورا ملحوظا منذ تبني الجزائر لهذا النظام وبداية تطبيقه سنة 2010م، حيث أُجبر المشرع الجزائري على إعادة صياغة القوانين التي تناسب مضمونه وتم إصدار القانون رقم 10-01 وقد تضمن هذا الاخير الشروط والأسس التي يجب توفرها في الشخص المراجع كما بيّن بوضوح المعايير التي يجب عليه التقّيد بها، وحدّد المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقه.

أمّا الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا فيها على دراسة عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالإضافة لبعض الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، وتمّ توزيع مجموعة من الاستبيانات على هذه العيّنة، وقد أجابتنا عليها وقمنا بترتيب وفرز المعلومات وإدخالها إلى نظام الSPSS ومن ثمّ قمنا بتحليل النتائج المتوصل إليها.

أولا: نتائج الدراسة.

لقد توصلت هذه الدراسة بشقيها النظري والميداني إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

1- النتائج النظرية: انطلاقا من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إنّ عجز المخطط المحاسبي الوطني PCN عن مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال المحاسبة قد أجبر السلطات على التخلي عنه وتبني النظام المحاسبي الماليSCF بغية تغطية هذا العجز الذي مس الإطار المفاهيمي والجانب التطبيقي للمخطط المحاسبي الوطني PCN.

- تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF تمّ بصفة مفاجئة، حيث قامت بإلغاء المخطط المحاسبي الوطني PCN واستبدلته به دون تهيئة البيئة المحاسبية لتطبيقه تدريجيا.

- اعتماد الجزائر النظام المحاسبي المالي SCF أدى بها إلى إحداث تغييرات على القوائم المالية مست الشكل والمضمون.

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية.

- التطور الاقتصادي الذي شهده العالم أدّى إلى ضرورة ظهور المراجعة الخارجية وقد اقترن تطورها بتطوره.

- يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية ويوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، ويعتبر وسيلة اتصال بينه وبينهم.

- المراجع الخارجي ملزم بالتّقيد بالمبادئ والمعايير التي تحكم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية.

- تسعى الجزائر للارتقاء بمهنة المراجعة الخارجية للمستوى الدولي المطلوب وذلك بإصدار القوانين والمراسيم التي تنظمها.

2- النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية.

من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا لمجموعة من النتائج وهي كما يلي:

- يجب على المحاسب ان يمتلك خبرة حتى يتسنى له تطبيق نظام SCF.

- هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية.

- تبني المعايير الدولية للمحاسبة يفرض تبني المعايير الدولية للمراجعة.

- النظام المحاسبي الماليSCF يستطيع التّواكب مع المستجدات الدولية للمحاسبة خاصة أن المعايير المحاسبية تمتاز بالتغير والتطور.

- المراجع الخارجي الجزائري يعمل على تطوير قدراته العلمية والمهنية مواكبا كل المتطلبات والقواعد التي تحكم سلوكه المهني.

- المراجع الخارجي الجزائري يرفض فكرة أنه لا يتوفر على الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه.

- المراجع الخارجي يرفض أن يتحمل كافة المسؤولية بتوفير الوسائل دون النتائج.

- المسؤولية المدنية تؤثر على الزامية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
- المراجع الخارجي يعتبر المسؤول عن إبلاغ الجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.
- كل مخالفة في القواعد المهنية تحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية.
- تُعّد مسؤولية اكتشاف جميع انواع الأخطاء في المؤسسة عمل المراجع الخارجي.
- كل تقصير في القيام بالتزام قانوني يعرض المراجع الخارجي إلى المسؤولية الجزائية.
- هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تؤثر على المراجع الخارجي أثناء اداءه لمسؤوليته المهنية.
- القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني تطبق فعليا في الواقع العملي من قبل المراجع الخارجي.
- النظام المحاسبي الماليSCF يقلل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين في مختلف الدول، ويساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.
- تؤثر المعلومات المحاسبية المقدمة للمراجع الخارجي الجزائري على عملية المراجعة.
- يساعد النظام المحاسبي المالي على تحسين أداء المراجع الخارجي الجزائري في مهمته.
- بعد مرور عدة سنوات على الاصلاح المحاسبي اصبح المراجع الخارجي أكثر تحكم ومعرفة بنظامSCF.
- الاصلاح المحاسبي في الجزائر أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- الاصلاح المحاسبي في الجزائر أعطى للمراجعة الخارجية بعد دولي للانفتاح على الاقتصاد العالمي.

ثانيا: اختبار الفرضيات.

توصلنا من خلال نتائج الدراسة الميدانية إلى اثبات فرضيات الدراسة حيث:

- **الفرضية الأولى:** من خلال النتائج المحصلة في برنامج SPSS ومن خلال نتائج اختبار T-Test تبين قبول الفرضية الأولى والتي تنص على: " يؤدي المراجعون الخارجيون مسؤولياتهم على أكمل وجه "، فالمراجعون الخارجيون يمتلكون الكفاءة اللازمة لأداء واجباتهم المهنية، ويتحملون مسؤولياتهم على أكمل وجه، ويتقيدون بالمعايير والمبادئ التي تحكم المهنة، ويقومون بتقديم تقارير ذات جودة بما أنّ مستخدمي القوائم المالية يعتمدون بشكل أساسي على تقاريرهم لاتخاذ القرارات.
- **الفرضية الثانية:** من خلال النتائج المحصلة في برنامج SPSS ومن خلال نتائج اختبار T-Test تبين قبول الفرضية الثانية والتي تنص على: " تساهم الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية "، حيث أنّ تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قد أثر على الممارسة المحاسبية إذ أنّه يقدم معلومات مالية صادقة وموثوقة وهوما يخدم بشكل إيجابي مهنة

المراجعة الخارجية، ويدفع المراجعون الخارجيون إلى إعداد تقارير ذات جودة، كما أنّه يساهم في تنظيمها وتطويرها ومحاولة تقريبها من معايير المراجعة الدولية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات.

بناءا على الجانب النظري والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة نقترح ما يلي:

- التّأكد من مدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي الماليSCF في الواقع العملي.
- وضع القوانين والمعايير التي تلائم الواقع الجزائري بشكل مستمر ومراجعتها والتأكد من مواكبتها للتغيرات الدولية في احتياجات المحاسبة والمراجعة.
- بما أنّ النظام المحاسبي الماليSCF مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية على الجزائر زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الخارجية وذلك بتبني المعايير الدولية للمراجعة ومرافقة هذا التبني بإصلاحات وذلك لتحسين واقع الممارسة المهنية.
- على الجزائر التعامل مع المنظمات المهنية الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة وإبرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات واكتساب المزيد من المعلومات للنهوض بالمهنتين حتى تواكب التحديات المهنية الحالية.
- تشجيع استقلالية المراجع الخارجي من أجل الحد والقضاء على الفساد المالي والاداري.
- العمل على حل كافة المشاكل والمعوقات التي من شأنها التأثير على عمل المراجع الخارجي أثناء أداءه لمسؤولياته المهنية حتى يتسنى له تقديم تقارير صادقة وموثوقة وذات جودة.
- الرفع من مستويات أداء المراجعين الخارجيين الجزائريين وذلك بإخضاعهم لبرامج تكوين دولية من أجل زيادة كفاءاتهم العلمية والعملية وذلك بغية تطوير مجال المراجعة الخارجية في الجزائر.

رابعا: آفاق الدراسة.

من خلال دراستنا لموضوع أثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تبين لنا أنه موضوع يفتح آفاق لدراسات مستفيدة لجزئياته ومكملة أمام الطلبة والباحثين الراغبين في التطرق لذلك، وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع لدراسات لاحقة:

- مدى قدرة المؤسسات الجزائرية على تطبيق مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي الماليSCF في الواقع العملي.
- دور النظام المحاسبي الماليSCF في فتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية في الجزائر.
- تكييف بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة.
- انعكاسات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة على المراجعة الخارجية في الجزائر.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

أ) الكتب.

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

2- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد" الجانب النظري"**، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

3- ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء 1، دار المريخ، الرياض، 2009.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010.

5- تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2017.

6- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

7- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014.

8- عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط 2، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.

9- عصام الدين محمد متولى، **المراجعة 1**، الطبعة 1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006.

10- عماد سعيد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، منشورات كلية التجارة، القاهرة، دون سنة نشر.

11- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2002.

12- محمد الفاتح محمود البشير، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2016.

13- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

14- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة 3، دار وائل للنشر، 2006.

15- وليم توماس، امرسون هناي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة د. احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

ب) المقالات.

1- الحاج قويدر قورين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، المجلد 10، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

2- تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد 8، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ديسمبر 2017.

3- حولي محمد، بن اعمارة منصور، **موقف مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر من المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة معارف، العدد 21، ديسمبر 2016.

4- خيضر خنفري، **المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة**، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة حمة لخضر، الوادي، العدد 10، الجزء 2، 2017.

5- زوهري جليلة، **أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، العدد 4، ديسمبر 2015.

6- عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، السنة 5، جامعة الوادي، 2012.

7- عمر قمان، شهاب إليمي، **هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 01، العدد 02، جامعة زيان عاشور، الجلفة.

8- غنية بن حركو، **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، العدد 44، جامعة عبد الحميد بن مهري، قسنطينة 2.

9- محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي" محاسبية قواعد أم محاسبة مبادئ؟"**، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 04، العدد 02، 2018.

10- مروة مويسي، محمد عجيلة، **المنطلقات النظرية والعلمية للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية- المفاهيم والاسس**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، العدد 4، جامعة الجلفة، أفريل 2019.

11- مروة مويسي، محمد عجيلة، **ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد الثالث، العدد 1، جامعة حمة لخضر، الوادي، جوان 2018.

12- مسعود صديقي، **دور المراجعة الخارجية في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الاول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

13- هامل عبد المالك، **واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2018.

ت) الرسائل الجامعية.

1- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة تبسة، 2011.

2- شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات العالمية**، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، غير منشورة، بومرداس، 2015/2014.

3- طارق حمزة، **المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

4- عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، غير منشورة، بسكرة، 2015.

5- عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

6- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، غير منشورة، المسيلة، 2004/2003.

7- لخداري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، غير منشورة، بسكرة، 2019/2018.

8- لقيطي الاخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، غير منشورة، باتنة، 2009/2008.

9- لقيطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها في الواقع المهني في الجزائر**، رسالة دكتوراه في العلوم المحاسبية، جامعة حسيبة بن بوعلي، غير منشورة، الشلف، 2015.

10- لونيسة محمد أمين، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، رسالة دكتوراه تخصص بنوك ومالية، جامعة محمد بوضياف، غير منشورة، المسيلة، 2017/2016.

11- محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المدية، 2008/2007.

12- مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دارية، غير منشورة، أدرار، 2019/2018.

ث) الملتقيات والمؤتمرات.

1- أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، تبسة، يومي 06 و07 ماي 2012.

2- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**، الملتقى الدولي الأول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

3- صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 09/08 مارس، 2005.

4- عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6، 7 ماي 2012.

5- يعقوب مروة، باصور عقيلة، **تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر**، مداخلة مقدمة الى الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحيى فارس، المدية، 30 نوفمبر 2017.

ج) النصوص القانونية والوثائق الرسمية.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المؤرخة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر لسنة 2007.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم08 – 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو سنة 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428، الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 27، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 28 مايو 2008.

3- التعليمة الوزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، 2009.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، **القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق ل 29 جوان 2010م، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010م.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

المستوى: الثانية ماستر

استمارة استبيان

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي تعتبر جزء من الدراسة التي سأقوم بها لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر تحت عنوان : " **اثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر** ".

حيث يمثل هذا الاستبيان أهم جوانب البحث، والذي يهدف إلى تحليل أراء مجموعة من أهل الاختصاص في هذا المجال كمراجعين خارجيين أو اساتذة التعليم العالي ضمن التخصص لمعرفة مدى تأثير النظام المحاسبي الماليSCF على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

لدى ارجوا منكم الاجابة على الأسئلة بأمانة وموضوعية، وذلك لأهمية اجابتكم والتي أعتمد عليها في هذه الدراسة، كما احيطكم علما بأن معلوماتكم لن تستخدم إلا في اطار البحث العلمي.

وشكرا جزيلا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الجزء الاول: البيانات الشخصية.

أرجو تعبئة البيانات التالية بوضع إشارة **X** في الخانة المناسبة لكم.

1- الجنس: أ) ذكر ☐ ب) أنثى ☐

2- العمر: أ) أقل من 30 سنة ☐ ب) من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐

ج) من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ د) من 50 سنة فأكثر ☐

3- المستوى الوظيفي: أ) محافظ حسابات ☐ ب) خبير محاسبي ☐

ج) محاسب معتمد ☐ د) استاذ جامعي ☐ هـ) وظيفة اخرى ☐

4- الخبرة العملية: أ) أقل من 5 سنوات ☐ ب) من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐

ج) من 10 إلى أقل من 15سنوات ☐ د) من 15 سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني: محور الدراسة.

أرجو تعبئة البيانات التالية بوضع إشارة **X** في الخانة المناسبة لكم.

اولا: النظام المحاسبي الذي انتهجته الجزائر في عملية الاصلاح.

العبارات	موافق	غير موافق	محايد
1) تعتبر ممارسة المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN ملائمة للتطورات الاقتصادية الحالية.			
2) يجب ان يمتلك المحاسب خبرة حتى يتسنى له تطبيق نظام SCF.			
3) احتياجات الاصلاح المحاسبي المبني على مرجعية المعايير الدولية للمحاسبة لا يتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAP).			
4) هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية.			
5) إن تبني المعايير الدولية للمحاسبة يفرض تبني المعايير الدولية للمراجعة.			
6) يستطيع النظام المحاسبي المالي التواكب مع المستجدات الدولية للمحاسبة خاصة أن المعايير المحاسبة تمتاز بالتغير والتطور.			

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي في ظل النظام المحاسبي المالي.

العبارات	موافق	غير موافق	محايد
1) المراجع الخارجي الجزائري يعمل على تطوير قدراته العلمية والمهنية مواكبا كل المتطلبات والقواعد التي تحكم سلوكه المهني.			
2) يتوفر لدى المراجع الخارجي الجزائري الكفاءة اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه.			
3) يتحمل المراجع الخارجي كافة المسؤولية بتوفير الوسائل دون النتائج.			
4) تؤثر المسؤولية المدنية على الزامية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.			
5) يعتبر المراجع الخارجي المسؤول عن إبلاغ الجهات القضائية في حالة تقدير الضرر بالأطراف.			
6) كل مخالفة في القواعد المهنية تحمل المراجع الخارجي المسؤولية التأديبية.			
7) ان مسؤولية اكتشاف جميع انواع الأخطاء في المؤسسة تعد عمل المراجع الخارجي.			
8) كل تقصير في القيام بالتزام قانوني يعرض المراجع الخارجي إلى المسؤولية الجزائية.			
9) هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تؤثر على المراجع الخارجي أثناء اداءه لمسؤوليته المهنية.			
10) القوانين والتشريعات المتعلقة بقواعد السلوك المهني تطبق فعليا في الواقع العملي من قبل المراجع الخارجي.			

ثالثا: مساهمة الإصلاحات المحاسبية والمالية في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

العبارات	موافق	غير موافق	محايد
1) النظام المحاسبي المالي يقلل من التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين في مختلف الدول.			
2) النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.			
3) يطلع المراجع الخارجي الجزائري على كافة القوانين ذات الصّلة بالإصلاح المحاسبي.			
4) المعلومات المحاسبية المقدمة للمراجع الخارجي الجزائري تؤثر على عملية المراجعة.			
5) يساعد النظام المحاسبي المالي على تحسين أداء المراجع الخارجي الجزائري في مهمته.			
6) بعد مرور عدة سنوات على الاصلاح المحاسبي اصبح المراجع الخارجي أكثر تحكم ومعرفة بهذا النظام SCF.			
7) يتميز النظام المحاسبي المالي بالشفافية في اعداد القوائم المالية.			
8) الاصلاح المحاسبي في الجزائر أدى إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية وفق ركيزة ومرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.			
9) أعطى الاصلاح المحاسبي في الجزائر المراجعة الخارجية بعد دولي للانفتاح على الاقتصاد العالمي.			

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 ta
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:06:24
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 ta /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Corrélations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6
a1	Corrélation de Pearson	1	1,000**	-,034	,260	1,000**	-,034
	Sig. (bilatérale)		,000	,846	,131	,000	,846
	N	35	35	35	35	35	35
a2	Corrélation de Pearson	1,000**	1	-,034	,260	1,000**	-,034
	Sig. (bilatérale)	,000		,846	,131	,000	,846
	N	35	35	35	35	35	35
a3	Corrélation de Pearson	-,034	-,034	1	,020	-,034	1,000**
	Sig. (bilatérale)	,846	,846		,910	,846	,000
	N	35	35	35	35	35	35
a4	Corrélation de Pearson	,260	,260	,020	1	,260	,020
	Sig. (bilatérale)	,131	,131	,910		,131	,910
	N	35	35	35	35	35	35
a5	Corrélation de Pearson	1,000**	1,000**	-,034	,260	1	-,034
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,846	,131		,846
	N	35	35	35	35	35	35
a6	Corrélation de Pearson	-,034	-,034	1,000**	,020	-,034	1
	Sig. (bilatérale)	,846	,846	,000	,910	,846	
	N	35	35	35	35	35	35
ta	Corrélation de Pearson	,869**	,869**	,431**	,413*	,869**	,431**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,014	,000	,010
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		ta
a1	Corrélation de Pearson	,869**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	35
a2	Corrélation de Pearson	,869**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	35
a3	Corrélation de Pearson	,431**
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	35
a4	Corrélation de Pearson	,413*
	Sig. (bilatérale)	,014
	N	35
a5	Corrélation de Pearson	,869**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	35
a6	Corrélation de Pearson	,431**
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	35
ta	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 tb
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:07:25
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 tb /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,01

Corrélations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6
b1	Corrélation de Pearson	1	,327	,168	-,155	,260	,260
	Sig. (bilatérale)		,055	,335	,373	,131	,131
	N	35	35	35	35	35	35
b2	Corrélation de Pearson	,327	1	-,303	-,037	,000	,000
	Sig. (bilatérale)	,055		,077	,832	1,000	1,000
	N	35	35	35	35	35	35
b3	Corrélation de Pearson	,168	-,303	1	-,199	,048	,048
	Sig. (bilatérale)	,335	,077		,252	,786	,786
	N	35	35	35	35	35	35
b4	Corrélation de Pearson	-,155	-,037	-,199	1	,223	,223
	Sig. (bilatérale)	,373	,832	,252		,198	,198
	N	35	35	35	35	35	35
b5	Corrélation de Pearson	,260	,000	,048	,223	1	1,000**
	Sig. (bilatérale)	,131	1,000	,786	,198		,000
	N	35	35	35	35	35	35
b6	Corrélation de Pearson	,260	,000	,048	,223	1,000**	1
	Sig. (bilatérale)	,131	1,000	,786	,198	,000	
	N	35	35	35	35	35	35
b7	Corrélation de Pearson	,260	,000	,048	,223	1,000**	1,000**
	Sig. (bilatérale)	,131	1,000	,786	,198	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35
b8	Corrélation de Pearson	,260	,000	,048	,223	1,000**	1,000**
	Sig. (bilatérale)	,131	1,000	,786	,198	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35
b9	Corrélation de Pearson	,020	-,038	,091	,020	-,034	-,034
	Sig. (bilatérale)	,910	,828	,603	,908	,846	,846
	N	35	35	35	35	35	35
b10	Corrélation de Pearson	1,000**	,327	,168	-,155	,260	,260
	Sig. (bilatérale)	,000	,055	,335	,373	,131	,131
	N	35	35	35	35	35	35
tb	Corrélation de Pearson	,587**	,241	,202	,272	,859**	,859**
	Sig. (bilatérale)	,000	,162	,244	,114	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		b7	b8	b9	b10	tb
b1	Corrélation de Pearson	,260	,260	,020	1,000**	,587**
	Sig. (bilatérale)	,131	,131	,910	,000	,000
	N	35	35	35	35	35
b2	Corrélation de Pearson	,000	,000	-,038	,327	,241
	Sig. (bilatérale)	1,000	1,000	,828	,055	,162
	N	35	35	35	35	35
b3	Corrélation de Pearson	,048	,048	,091	,168	,202
	Sig. (bilatérale)	,786	,786	,603	,335	,244
	N	35	35	35	35	35
b4	Corrélation de Pearson	,223	,223	,020	-,155	,272
	Sig. (bilatérale)	,198	,198	,908	,373	,114
	N	35	35	35	35	35
b5	Corrélation de Pearson	1,000**	1,000**	-,034	,260	,859**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,846	,131	,000
	N	35	35	35	35	35
b6	Corrélation de Pearson	1,000**	1,000**	-,034	,260	,859**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,846	,131	,000
	N	35	35	35	35	35
b7	Corrélation de Pearson	1	1,000**	-,034	,260	,859**
	Sig. (bilatérale)		,000	,846	,131	,000
	N	35	35	35	35	35
b8	Corrélation de Pearson	1,000**	1	-,034	,260	,859**
	Sig. (bilatérale)	,000		,846	,131	,000
	N	35	35	35	35	35
b9	Corrélation de Pearson	-,034	-,034	1	,020	,194
	Sig. (bilatérale)	,846	,846		,910	,264
	N	35	35	35	35	35
b10	Corrélation de Pearson	,260	,260	,020	1	,587**
	Sig. (bilatérale)	,131	,131	,910		,000
	N	35	35	35	35	35
tb	Corrélation de Pearson	,859**	,859**	,194	,587**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,264	,000	
	N	35	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 tc
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:08:19
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 tc /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,08
	Temps écoulé	00:00:00,11

Corrélations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6
c1	Corrélation de Pearson	1	1,000**	-,034	,260	-,034	,260
	Sig. (bilatérale)		,000	,846	,131	,846	,131
	N	35	35	35	35	35	35
c2	Corrélation de Pearson	1,000**	1	-,034	,260	-,034	,260
	Sig. (bilatérale)	,000		,846	,131	,846	,131
	N	35	35	35	35	35	35
c3	Corrélation de Pearson	-,034	-,034	1	,020	1,000**	,020
	Sig. (bilatérale)	,846	,846		,910	,000	,910
	N	35	35	35	35	35	35
c4	Corrélation de Pearson	,260	,260	,020	1	,020	1,000**
	Sig. (bilatérale)	,131	,131	,910		,910	,000
	N	35	35	35	35	35	35
c5	Corrélation de Pearson	-,034	-,034	1,000**	,020	1	,020
	Sig. (bilatérale)	,846	,846	,000	,910		,910
	N	35	35	35	35	35	35
c6	Corrélation de Pearson	,260	,260	,020	1,000**	,020	1
	Sig. (bilatérale)	,131	,131	,910	,000	,910	
	N	35	35	35	35	35	35
c7	Corrélation de Pearson	,041	,041	,152	,187	,152	,187
	Sig. (bilatérale)	,813	,813	,383	,283	,383	,283
	N	35	35	35	35	35	35
c8	Corrélation de Pearson	,150	,150	,102	,057	,102	,057
	Sig. (bilatérale)	,388	,388	,559	,744	,559	,744
	N	35	35	35	35	35	35
c9	Corrélation de Pearson	,243	,243	-,064	,253	-,064	,253
	Sig. (bilatérale)	,160	,160	,715	,142	,715	,142
	N	35	35	35	35	35	35
tc	Corrélation de Pearson	,605**	,605**	,503**	,611**	,503**	,611**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,000	,002	,000
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		c7	c8	c9	tc
c1	Corrélation de Pearson	,041	,150	,243	,605**
	Sig. (bilatérale)	,813	,388	,160	,000
	N	35	35	35	35
c2	Corrélation de Pearson	,041	,150	,243	,605**
	Sig. (bilatérale)	,813	,388	,160	,000
	N	35	35	35	35
c3	Corrélation de Pearson	,152	,102	-,064	,503**
	Sig. (bilatérale)	,383	,559	,715	,002
	N	35	35	35	35
c4	Corrélation de Pearson	,187	,057	,253	,611**
	Sig. (bilatérale)	,283	,744	,142	,000
	N	35	35	35	35
c5	Corrélation de Pearson	,152	,102	-,064	,503**
	Sig. (bilatérale)	,383	,559	,715	,002
	N	35	35	35	35
c6	Corrélation de Pearson	,187	,057	,253	,611**
	Sig. (bilatérale)	,283	,744	,142	,000
	N	35	35	35	35
c7	Corrélation de Pearson	1	-,183	,242	,413*
	Sig. (bilatérale)		,293	,161	,014
	N	35	35	35	35
c8	Corrélation de Pearson	-,183	1	,040	,337*
	Sig. (bilatérale)	,293		,819	,048
	N	35	35	35	35
c9	Corrélation de Pearson	,242	,040	1	,455**
	Sig. (bilatérale)	,161	,819		,006
	N	35	35	35	35
tc	Corrélation de Pearson	,413*	,337*	,455**	1
	Sig. (bilatérale)	,014	,048	,006	
	N	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=ta tb tc tt
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:10:13
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=ta tb tc tt /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,03

Corrélations

		ta	tb	tc	tt
ta	Corrélation de Pearson	1	,916**	,849**	,962**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	35	35	35	35
tb	Corrélation de Pearson	,916**	1	,813**	,954**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	35	35	35	35
tc	Corrélation de Pearson	,849**	,813**	1	,938**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	35	35	35	35
tt	Corrélation de Pearson	,962**	,954**	,938**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		23-AUG-2020 23:03:24
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	35	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,724	6

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		23-AUG-2020 23:04:40
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	35	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,723	10

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		23-AUG-2020 23:05:57
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	35	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,638	9

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c
6 c7 c8 c9
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		23-AUG-2020 23:00:09
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	35	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,890	25

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
FREQUENCIES VARIABLES=sex age niv ex
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		09-SEP-2020 13:30:20
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=sex age niv ex /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Statistiques

		sex	age	niv	ex
N	Valide	35	35	35	35
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

sex

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	m	29	82,9	82,9	82,9
	f	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

age

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	30 - 40	8	22,9	22,9	22,9
	40 - 50	15	42,9	42,9	65,7
	plus de 4	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

niv

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	com	6	17,1	17,1	17,1
	ex c	6	17,1	17,1	34,3
	comp	8	22,9	22,9	57,1
	ens	8	22,9	22,9	80,0
	aut	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ex

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	m de 5	1	2,9	2,9	2,9
	5 - 6	11	31,4	31,4	34,3
	10 - 15	17	48,6	48,6	82,9
	plus de 15	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
Votre période d'utilisation temporaire de IBM SPSS Statistics va expirer dans
1 jours.

GET
  FILE='C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
Votre  licence expirera dans 1 jour.
T-TEST
  /TESTVAL=2
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c
6 c7 c8 c9
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:03:14
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=2 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 /CRITERIA=CI(.95).

Remarques

Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,05

[Jeu_de_données1] C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
a1	35	2,4857	,78108	,13203
a2	35	2,4857	,78108	,13203
a3	35	2,4571	,85209	,14403
a4	35	2,6000	,69452	,11739
a5	35	2,4857	,78108	,13203
a6	35	2,4571	,85209	,14403
b1	35	2,6000	,69452	,11739
b2	35	2,0000	,90749	,15339
b3	35	2,1714	,85700	,14486
b4	35	2,3429	,87255	,14749
b5	35	2,4857	,78108	,13203
b6	35	2,4857	,78108	,13203
b7	35	2,4857	,78108	,13203
b8	35	2,4857	,78108	,13203
b9	35	2,4571	,85209	,14403
b10	35	2,6000	,69452	,11739
c1	35	2,4857	,78108	,13203
c2	35	2,4857	,78108	,13203
c3	35	2,4571	,85209	,14403
c4	35	2,6000	,69452	,11739
c5	35	2,4571	,85209	,14403
c6	35	2,6000	,69452	,11739
c7	35	2,0000	,90749	,15339
c8	35	2,0857	,88688	,14991
c9	35	2,3429	,80231	,13561

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
a1	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
a2	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
a3	3,174	34	,003	,45714	,1644	,7498
a4	5,111	34	,000	,60000	,3614	,8386
a5	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
a6	3,174	34	,003	,45714	,1644	,7498
b1	5,111	34	,000	,60000	,3614	,8386
b2	,000	34	1,000	,00000	-,3117	,3117
b3	1,183	34	,245	,17143	-,1230	,4658
b4	2,325	34	,026	,34286	,0431	,6426
b5	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
b6	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
b7	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
b8	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
b9	3,174	34	,003	,45714	,1644	,7498
b10	5,111	34	,000	,60000	,3614	,8386
c1	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
c2	3,679	34	,001	,48571	,2174	,7540
c3	3,174	34	,003	,45714	,1644	,7498
c4	5,111	34	,000	,60000	,3614	,8386
c5	3,174	34	,003	,45714	,1644	,7498
c6	5,111	34	,000	,60000	,3614	,8386
c7	,000	34	1,000	,00000	-,3117	,3117
c8	,572	34	,571	,08571	-,2189	,3904
c9	2,528	34	,016	,34286	,0673	,6185

End of job: 18 command lines 1 errors 0 warnings 1 CPU seconds

Votre licence expirera dans 7 jours.

```
T-TEST
 /TESTVAL=2
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=ta tb tc
 /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Remarques

Sortie obtenue		04-SEP-2020 21:05:22
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\mouhcine\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=2 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ta tb tc /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
ta	35	2,4939	,53378	,09023
tb	35	2,4114	,42962	,07262
tc	35	2,3905	,40991	,06929

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
ta	5,474	34	,000	,49388	,3105	,6772
tb	5,666	34	,000	,41143	,2638	,5590
tc	5,636	34	,000	,39048	,2497	,5313

Votre licence expirera dans 7 jours.

ملخص الدراسة.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تبني النظام المحاسبي المالي SCF على تطوير وتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر واكتشاف العلاقة بينهما، ولتحقيق اهداف الدراسة تّم الاعتماد على عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بالإضافة لمجموعة من الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، وقد توصلّت نتائج الدراسة إلى أنّ الإصلاحات المحاسبية والمالية في الجزائر تساهم في تحسين جودة مهنة المراجعة الخارجية وذلك من خلال وضع الأسس المهنية لها وإعادة صياغة القوانين والتشريعات المتعلقة بها وإجبار المراجعون الخارجيون على تأدية مسؤولياتهم على أكمل وجه بغية الارتقاء بها للمستوى الدولي المطلوب.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي SCF، المراجعة الخارجية.

Foundations.

This study aimed to find out the effect of adopting the financial accounting system SCF on organizing and developing the profession of external auditing in algeria and discovering the relationship between them, and to achieve the objectives of the study, a sample of certified accountants, account governors and accounting experts was relied upon in addition to a group of university professors with specialization in the field of accounting, the results were concluded that the accounting and financial authorities in algeria contribute to improving the quality of the external auditing profession by laying the professional foundations for it, reformulating the laws and legislations related to it and forcing the external auditors to fully fulfill their responsibilities in order to advance it to international level required.

Key words: SCF financial accounting system, external audit.