

اعتماد معايير المراجعة الدولية لتحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر - دراسة ميدانية.

Adopting international auditing standards to improve the reality of professional auditing practice in Algeria – A Field Study.

هادية متوح^{1*}، الأزهر عزه²

¹ جامعة الشهيد حمه لخضر، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية للدول العربية، الوادي (الجزائر)، hadia-matouh@univ-eloued.dz

² جامعة الشهيد حمه لخضر، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية للدول العربية، الوادي (الجزائر)، azza.lazhar@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2025/12/27

تاريخ القبول: 2025/12/16

تاريخ الاستلام: 2025/10/30

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الالتزام بالإجراءات والقواعد الواردة في معايير المراجعة الدولية وتأثير ذلك على كفاءة وفعالية عملية المراجعة. وقد خلصت الدراسة إلى أن الاعتماد على هذه المعايير له أهمية كبيرة حيث يعمل على تقليل الفجوات في الأداء المهني على الصعيد الدولي، كما يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر. بالإضافة إلى تعزيز مصداقية المعلومات المالية. وهذا يجعلها وسيلة مناسبة لترشيد اتخاذ قرارات الاستثمار على الصعيدين المحلي والدولي.

الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الدولية، الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

الترميز الاقتصادي JEL: M 42

Abstract : This study aims to highlight the importance of adhering to the procedures and rules contained in the International Auditing Standards and the impact of this on the efficiency and effectiveness of the audit process. The study concluded that adopting these standards is of great importance as it reduces gaps in professional performance internationally and contributes to the development of the auditing profession in Algeria. Furthermore, it enhances the credibility of financial information, making it a suitable tool for guiding investment decisions both domestically and internationally.

Keywords : international auditing standards, Professional auditing practice in Algeria.

JEL Classification Codes : M 42

تمهيد:

تشمل عملية المراجعة والمحاسبة تجديداً مستمراً لضمان مواكبتها للتطورات الحديثة. في هذا الإطار، تسعى الجزائر للاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة لتحقيق التنسيق والتنظيم ولتحسين ممارسة المراجعة. وتدرك الجزائر أن هذا التغيير سيكون له تأثير كبير على طريقة ممارسة مهنة المراجعة في البلاد، مما يستدعي تعديل بعض المفاهيم والإجراءات. ومع ذلك، فإن بداية الاعتماد على هذه المعايير واجهته العديد من التحديات والصعوبات التي تتعارض مع البيئة القانونية والمراجعة في البلاد. لذا، يجب على الهيئات المهنية، بما في ذلك المجلس الوطني للمحاسبة، اتخاذ خطوات فعالة لتسهيل عملية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة.

من خلال ما سبق إبراده فإن هذه الدراسة تهدف إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

هل سيؤدي تطبيق معايير المراجعة الدولية الى تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ؟

وينبثق من الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك فوائد متوقعة من اعتماد معايير المراجعة الدولية؟

- هل هناك متطلبات ينبغي مراعاتها عند تطبيق معايير المراجعة الدولية؟

فرضيات الدراسة:

- هناك العديد من الفوائد المتوقعة عند اعتماد معايير المراجعة الدولية.

- يوجد عدة متطلبات ينبغي مراعاتها عند تطبيق معايير المراجعة الدولية.

أهداف الدراسة:

بناءً على الاشكالية المطروحة والفرضيات، تسعى هذه الدراسة إلى التركيز على الجوانب التالية:

- تحديد مدى أهمية الاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

- تحديد المتطلبات التي يجب مراعاتها عند تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- التعرف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

منهج الدراسة:

استندت الدراسة في الوصول إلى هدفها إلى منهج وصفي تحليلي، حيث يتم جمع المعلومات، ثم تحليلها، ومن بعدها استخلاص النتائج.

بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وهذا من أجل تحليل ومعالجة نتائج بيانات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة.

في السعي للإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

- أولاً: عموميات حول معايير المراجعة الدولية.

- ثانياً: أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

- ثالثاً: واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

- رابعاً: متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- خامساً: الإطار التطبيقي للدراسة.

أولاً: عموميات حول معايير المراجعة الدولية.

1- مفهوم معايير المراجعة الدولية.

تعرف معايير المراجعة الدولية بأنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء عند قصور المعايير المحلية،

وبالتالي تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم.¹

كما عرفت معايير المراجعة الدولية على أنها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولية والمنفذة قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم.²

كما تمثل المعايير الدولية للمراجعة " أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذ مهمته، وتعبر عن المستوى المعقول

من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة. فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم".³

ولقد لقيت معايير المراجعة الدولية اهتماماً كبيراً من قبل أعضاء المهنة، مما لها من قدرة على أن تغطي جميع المجالات المختلفة للعمل المهني، وتفي باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحتوي بالقبول العام، وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة.⁴ وبالتالي فهي مجموعة من الإرشادات التقنية والأخلاقية والتعليمية التي توفر مستوى كاف من المرونة، مما يترك المجال مفتوحاً للهيئات المهنية في جميع أنحاء العالم الاستفادة منها وتكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة، تُعتبر هذه الإرشادات مجموعة من القواعد التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها أثناء إنجاز مهمته، كما يمكن استخدامها لتقييم نفس الأداء، على الرغم من عدم إجبارية الالتزام بها، لكن العديد من الدول قد اختارت اعتماد أو تطبيق هذه المعايير نظراً لخصائصها التي تتميز بها، ومن بين هذه الخصائص ما يلي:⁵

- **التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني:** وهذا الأمر يفرض بعض القيود على عمل مراجع الحسابات ويخفف الفروق والاختلافات بين عمل مراجعي الحسابات، مما يعمل على تعزيز الموضوعية قدر الإمكان أثناء إجراء عملية المراجعة.

- **استخدام لفظ "إرشادات":** وهذه التسمية تتميز بتوفير مرونة جيدة، مما يتيح للمنظمات المهنية في مختلف دول العالم الاسترشاد بهذه المعايير. كما تمنح هذه المرونة فرصة لتكييفها حسب الظروف البيئية الخاصة بكل دولة.

- **العمومية والشمول:** تعتبر هذه المعايير أكثر شمولية وعمومية مقارنة بغيرها، لأنها تأتي من تجمع دولي قوي يضم العديد من دول العالم. لذلك فهي تمثل الإطار العام لتنظيم مهمة المراجعة وتلقى قبولاً واسعاً على المستوى الدولي. كما أنها تعد أساسيات يجب أن يتبعها مراجعي الحسابات عند الحاجة.

لذلك عملت اللجنة الدولية للمراجعة لتحقيق عدد من الأهداف، وذلك لتقليل الفروقات في أساليب عرض البيانات المالية، خصوصاً بالنسبة للشركات الأجنبية أو المتعددة الجنسيات. ويتحقق ذلك من خلال المعايير الدولية للمراجعة التي يجب أن تعتمد على معايير المحاسبة الدولية أولاً. علاوة على ذلك، تهدف هذه المعايير إلى:⁶

- تتيح المعايير الدولية لمراجعة القوائم المالية ميزة هامة تتمثل في القبول على الصعيد الدولي.

- دعم الدول النامية في تحسين معاييرها الخاصة من خلال الاسترشاد بالمعايير الدولية.

- تعزيز تدفق الأموال والاستثمارات عبر العالم، من خلال وجود تقارير مالية تمت مراجعتها استناداً إلى المعايير الدولية، مما يؤدي إلى جعل مهنة المراجعة الدولية عالمية وتكون معياراً موحداً لحل جميع القضايا والتطورات في مختلف دول العالم.

2- كيفية إصدار معايير المراجعة الدولية.

تصدر المعايير الدولية للمراجعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث يتم بمعرفة اللجنة الدولية لممارسة المراجعة، حيث تأخذ في الاعتبار خلال عملية الإصدار الأمور التالية:⁷

- نظراً لاختلاف معايير المراجعة المحلية بين الدول، فإنه من الضروري مراعاة هذا التباين عند وضع المعايير الدولية، وذلك لتحقيق معايير دولية مقبولة على المستوى الدولي.

- حين تقوم اللجنة الدولية لممارسة المراجعة بوضع المعايير الدولية، فإن الهدف هو تطبيقها على مراجعة القوائم المالية. ومع ذلك، قد يتم تعديل هذه المعايير عند الحاجة لتناسب مع خدمات مهنية ومعلومات إضافية مثل فحص القوائم المالية ربع السنوية.

- تتضمن معايير المراجعة الدولية الإجراءات والمبادئ الأساسية، بالإضافة إلى التوجيهات الخاصة بها، ومن المهم فهم الإجراءات والمعايير بناءً على هذه التوجيهات.

- في بعض المجالات أو الظروف، يحق للمراجع اتخاذ قرار بتجاوز المعايير الدولية للمراجعة، وذلك بهدف تحقيق أهداف المراجعة وتعزيز كفاءتها، ويتوجب عليه تقديم التفسيرات اللازمة لذلك.

- القاعدة الأساسية هي أن المعايير الدولية للمراجعة يجب أن تطبق على جميع عمليات المراجعة، والاستثناء يظهر عندما يقتصر تطبيقها على جوانب محددة، وفي هذه الحالة يجب أن يتم توضيح ذلك بوضوح في بداية المعيار.

- تقوم لجنة ممارسة مهنة المراجعة الدولية بإصدار مجموعة من المنشورات لدعم المراجعين في تنفيذ المعايير الدولية للمراجعة. كما تهدف هذه المنشورات إلى تحسين مستوى الممارسة المهنية. تجدر الإشارة إلى أن هذه الإصدارات لا تعوض عن المعايير الدولية للمراجعة ولا تملك نفس القوة لها.

ولإصدار المعايير الدولية للمراجعة عادة ما يتم تحديد إجراءات العمل اللازمة كما يلي:⁸

- يتم تشكيل لجنة فرعية خصيصا لاختيار الموضوعات التي ينبغي دراستها، وتكون هذه اللجنة مسؤولة عن إعداد مسودة المعايير بتحويل من طرف لجنة ممارسة المراجعة الدولية.
- تقوم اللجنة الفرعية بتقييم جميع الدراسات المرتبطة بالمعيار ومعايير مشابهة التي تعتمدها الدول الأعضاء. كما تشمل أيضًا الاقتراحات المقدمة من المنظمات الدولية أو الإقليمية أو أي جهات أخرى. بعد ذلك، تعمل على إعداد مسودة للمعيار لتقديمها.
- بعد أن تعتمد اللجنة مسودة المعيار، يتم إرسالها إلى أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذلك إلى الهيئات الدولية وغيرها من الجهات وكذلك الأشخاص المهتمين بمعايير المراجعة. كما يتم توفير الوقت الكافي لتلقي أي ملاحظات من تلك الجهات.
- تقوم لجنة المراجعة الدولية بدراسة الملاحظات التي ترسلها مختلف الجهات. إذا كان هناك حاجة، يتم تعديل مسودة المعيار. بمجرد أن تعتمد اللجنة المسودة المعدلة، يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول اعتبارا من التاريخ المحدد فيه.
- يشترط لاعتماد مسودة المعيار الحصول على الموافقة من طرف ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، وأن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

3- المزايا والانتقادات الموجهة لمعايير المراجعة الدولية.

يمكن أن يكون لتبني الدول للمعايير الدولية في المراجعة تأثيرات إيجابية أو سلبية. ويمكن تلخيص ذلك في النقاط التالية:

أ- مزايا تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- تتمثل أهم المزايا عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الآتي:⁹
- يمكن التغلب على الحاجة إلى الوقت والجهد والنفقات التي تُستخدم في وضع معايير مراجعة محلية، خصوصًا في الدول التي تعاني من قلة الموارد الاقتصادية.
- تعزيز الثقة في وجهة نظر المراجع بشأن البيانات المالية التي تم مراجعتها، لأن المعايير الدولية تتسم بالحياد والقبول العمومي. حيث توضح للمستخدمين كيفية إجراء المراجعات لعملية المراجعة والأدوار التي يتحملها فيما يتعلق برأيها في تلك البيانات.
- تشجيع الاستثمار يحدث عندما تزداد ثقة المستثمرين في المعلومات الموجودة في البيانات المالية للشركات. عندما يتم اتباع معايير موضوعية، تزداد رغبتهم في وضع أموالهم في هذه الشركات.
- تحسين المهنة في البلدان التي تعاني من ضعف الأداء في وظيفة المراجعة من خلال الاعتماد على المعايير الدولية.
- الاعتماد على معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى الحصول على أدلة مراجعة موثوقة يمكن استخدامها كمرجع، مما يقلل من التأثيرات والتدخلات من إدارة الشركة ويدعم مبدأ الاستقلالية لدى المراجعين.

ب- سلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية.

- قد تظهر بعض العيوب عند استخدام معايير المراجعة الدولية، ومن بين هذه العيوب:¹⁰
- عدم توافق بعض عناصر معايير المراجعة الدولية مع القوانين والتشريعات المحلية في الدولة.
- تحديد المسألة من خلال الاعتماد على المعايير في عملية المراجعة قد يكون له تأثير سلبي على الكفاءة المهنية للمراجعين، حيث يمكن أن يحدث صراع أو نقاش بينهم بشأن بعض القضايا المرتبطة بالمراجعة.
- على الرغم من أن هناك بعض العيوب التي قد تظهر نتيجة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، إلا أنه يمكن ملاحظة أن عددًا كبيرًا من المحترفين في مجال المراجعة حول العالم قد أدركوا الحاجة إلى وجود معايير موحدة دوليًا. هؤلاء المحترفون يرون أن وضع معايير دولية متسقة يمكن أن يساعد في معالجة القضايا المتعلقة بالمراجعة في النظرية والممارسة، مما يساهم في تقليل الفجوات في كيفية ممارسة المراجعة على الصعيد الدولي.

ثانيا: أهمية الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة.

فيما يلي أهم إيجابيات الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة:¹¹

1- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها.

- اعتماد المعايير الدولية للمراجعة يساهم في تقارب ممارسات المحاسبة والمراجعة في الجزائر مع الممارسات العالمية المتقدمة. كما يعزز الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في البلاد، مما يؤدي إلى إعداد محاسبين مؤهلين للعمل في بيئة دولية. لأن هذه المعايير تتميز بالتطور المستمر وبمواكبتها للتغيرات الاقتصادية، على عكس الإطار القانوني للمهنة في الجزائر الذي غالبًا ما يتسم بالجمود.

2- تحسين جودة المعلومة المالية.

اتباع معايير المراجعة الدولية المعتمدة في مراجعة القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر يسهم بشكل كبير في تعزيز الثقة في هذه المعلومات وزيادة مصداقيتها على الصعيدين المحلي والدولي. هذا الأمر يعد ذا أهمية خاصة بالنسبة للمستثمرين، إذ يتيح لهم الوصول إلى معلومات مالية مفهومة، موثوقة، وقابلة للمقارنة، وهي خصائص أساسية تضمن جودة البيانات المالية وتسهم في اتخاذ قرارات فعالة ومدروسة.

3- معايير تساعد الشركات متعددة الجنسية.

نظرًا لأن الشركات متعددة الجنسيات ملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة تشمل مختلف فروعها حول العالم، فإن هذا يخلق تحديات محاسبية عديدة تتعلق بعملية التجميع وترجمة القوائم المالية، فضلاً عن زيادة تكاليف المراجعة. يتمثل ذلك في أن كل فرع يخضع للمراجعة وفقاً للمعايير المحلية المتبعة في الدولة التي يعمل فيها. ومن هذا المنطلق، تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من تطبيق المعايير الدولية عبر مختلف الدول مما يساعدها على تقليل تكاليف إعادة مراجعة القوائم المالية لفروعها. إضافة إلى ذلك، يسهم هذا التطبيق في تحقيق قدر أكبر من الشفافية بين الشركة الأم وفروعها التابعة.

4- تشجيع الاستثمار الأجنبي.

عندما يغادر المستثمر الأجنبي وطنه بحثاً عن فرص استثمارية جديدة، يكون بحاجة إلى معلومات واضحة، دقيقة، وموثوقة. هذه المعلومات تساعده في تقييم العوائد والمخاطر واتخاذ قرارات استراتيجية. يعتمد في ذلك بشكل رئيسي على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، حيث أن إعداد هذه القوائم وفق معايير محاسبية دولية ومراجعتها طبقاً لمعايير دولية للمراجعة يزيد من سهولة فهمها ومقارنتها على المستوى الدولي. هذا يعزز ثقة المستثمر بأمان أمواله التي يتم تحويلها إلى البلد المضيف. وتنبع هذه الثقة من استخدام تلك المعايير والتي تم اعتمادها في دول متقدمة تشهد ازدهاراً في الأسواق المالية وانتشاراً قوياً لثقافة الاستثمار، خاصة بين الشركات متعددة الجنسيات.

5- توحيد إجراءات إعداد تقارير محافضي الحسابات.

بتطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة، تُوحَّد صيغة التقرير الذي يجهزه محافظ الحسابات بشأن عدالة القوائم المالية، بما يتماشى مع المعيار الدولي للمراجعة رقم 700. يحدد هذا المعيار شكل ومحتوى التقرير المعد من قبل المراجع المستقل. وهو نفسه المعيار الجزائري للمراجعة الذي تم اعتماده رسمياً في الجزائر بموجب القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، الصادر عن وزارة المالية، مع الاحتفاظ بنفس التسمية والرقم.

6- معايير تعالج حالات الغش والفساد المالي.

نظراً لأهمية الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع داخل المؤسسة، وحفاظاً على حقوق المساهمين من الممارسات التي قد يقوم بها المسليون للتحايل أو تحريف القوائم المالية بما يضر بأصحاب المصالح، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع معيار خاص يُعنى بمسؤوليات المراجع في مواجهة الغش في القوائم المالية. يتمثل هذا المعيار في الرقم 240، حيث يقدم مجموعة من الإجراءات والإرشادات التي يجب على المراجع الالتزام بها لمعالجة أي اختلالات محتملة.

7- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تشير المحاسبة الإبداعية إلى قيام المدراء بالتلاعب في نتائج المؤسسة لتحقيق مصالحهم الخاصة، وذلك من خلال استغلال الفرص التي توفرها المعايير المحاسبية، سواء عند اختيار السياسات المحاسبية أو طرق التقييم. يحدث هذا نتيجة سيطرة المدراء على إعداد القوائم المالية، مما يمنحهم القدرة على التأثير في نتائج المؤسسة. وغالباً ما يعود ذلك إلى الضغوط التي تواجههم من المساهمين لتحسين الأداء والمطالبة بالمكافآت. وبالتالي، لحماية حقوق المساهمين، يصبح من الضروري تدخل طرف مختص ومستقل مثل المراجع المالي، الذي يقدم رأيه حول القوائم المالية استناداً إلى معايير المراجعة المعتمدة.

ثالثاً: واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.**1- مقارنة بين البيئة الجزائرية وبيئة المعايير الدولية¹²**

تصدر معايير المراجعة الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يُعتبر منظمة دولية تُعنى بشؤون المحاسبة والمراجعة. ويتولى إصدار هذه المعايير مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأمين الذي يقع مقره في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، ضمن بيئة أنجلوساكسونية تهيمن عليها دول رابطة الكومنولث. في هذه البيئة، تسود الأعراف بوضوح وتنتشر بشدة، حيث يكاد يغيب وجود تشريع محاسبي مكتوب. ونتيجة لهذا الفراغ

التشريعي، لجأت المنظمات المهنية وجمعيات المحاسبين إلى وضع معايير تنظيمية، بما في ذلك معايير المراجعة الدولية، لتوفير إطار يُنظم المهنة بشكل فعال.

البيئة الجزائرية تتميز باختلاف جوهري وكامل مقارنة بالبيئات الأخرى، حيث أنها تتبع النظام الفرنكفوني بدرجة كبيرة. في هذا السياق، تهيمن التشريعات والتنظيمات القانونية على مجال المحاسبة والمراجعة بشكل واضح، إذ يقوم المشرع بوضع القوانين واللوائح التي تحكم تفاصيل هذه المهن. وقد قامت الجزائر باعتماد المعايير الدولية للمحاسبة من خلال الإطار التصوري لقانون النظام المحاسبي رقم 07-11. لذا، فإن العاملين في مجال المحاسبة في الجزائر مُلزَمون بتطبيق أحكام هذا القانون، بينما لا يُطلب منهم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية. وينطبق نفس الأمر على مجال المراجعة، حيث تقتصر الالتزامات على التشريعات الوطنية ومعايير المراجعة الجزائرية، دون الحاجة إلى تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

2- توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية.

من خلال دراسة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها بالمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية، يمكن ملاحظة النقاط التالية:¹³

* نقاط التوافق.

- **تعيين المراجع:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على إجراء عملية التعيين بناءً على دفتر شروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للأطراف المعنية، بالإضافة إلى الجهة التي تقوم بعملية التعيين وخطاب التكليف. ينسجم هذا النص مع ما ورد في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الذي يحدد الأهداف العامة للمراجع المستقل وأسس تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. كما يتوافق مع المعيار رقم 210 الذي يعنى بالاتفاق على تفاصيل وشروط مهمة المراجعة أو التكليف بالمراجعة.

- **رقابة الجودة:** حددت المادة 05 من القانون 01-10 إنشاء لجنة مراقبة النوعية ضمن المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بما يتماشى مع المعيار رقم 220 الخاص بجودة الرقابة على القوائم المالية.

- **تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) كالمراجع الثانوي:** يتوافق ذلك مع ما ورد في المواد 30، 46، 48، و49، ويتماشى مع المعيار 600 الخاص بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك الاعتماد على أعمال مراجعي الفروع في الحالات التي تتطلب اعتبارات خاصة.

- **التقرير وأنواعه:** تطرقت المادة 25 من القانون رقم 01-10 إلى التقرير المتعلق بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، بما يتماشى مع المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الذي يختص بمبدأ الاستمرارية. كما تناولت نفس المادة التقرير المرتبط بإجراءات المراقبة الداخلية، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 265 الذي يركز على ضرورة التواصل مع الأطراف المسؤولة عن الحوكمة، مثل الإدارة، في حال وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

- **التوثيق كحفظ الملفات:** تشير المادة 40 من القانون 01-10 إلى أهمية الاحتفاظ بملفات العملاء لمدة سنوات اعتباراً من نهاية السنة الأخيرة لانقضاء العهدة، بما يتماشى مع المعيار 230 الخاص بالتوثيق.

* نقاط الاختلاف.

لا تتناول النصوص القانونية المتعلقة بمزاولة مهنة المراجعة في الجزائر الجوانب التالية التي يتم التأكيد عليها في معايير المراجعة الدولية:

- تقييم المخاطر؛

- عينات المراجعة كإجراءات الاختبارات الانتقائية؛

- الأطراف ذات العلاقة؛

3- عراقيل المراجعة السائدة في البيئة الجزائرية.

في ضوء النقطة التي وصلت إليها مهنة المراجعة في الجزائر، من الضروري التعرف على العقبات التي تعترض سبيل نمو هذه المهنة وتكيفها مع التحولات العالمية. ومع توجه الجزائر نحو دمج اقتصادها في النظام العالمي لتسهيل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، يتوجب توضيح أبرز التحديات التي تواجه المهنة.

عراقيل قانونية وإدارية: يمكن حصر هذه العراقيل في النقاط الآتية:¹⁴

- غياب الوضوح والتفسير في التشريعات المتعلقة بالمهنة.

- وجود ببطء وفراغ تشريعي كبير يؤثر بشكل سلبي على تحقيق أهداف المهنة.

- السيطرة على تنظيم المهنة وخضوعها لإشراف وزارة المالية.
 - إهمال وعدم إشراك المختصين المهنيين في عمليات الإصلاح المرتبطة بالمهنة.
 - عدم دقة النصوص القانونية وصلابتها في ضمان حماية المراجعين من أية ضغوطات.
 - عراقيل تخص المهنة:** بالنسبة للمهنة ذاتها، فهي تفتقر إلى الاهتمام الكافي من الناحيتين العلمية والعملية، وأهم العراقيل التي تواجهها ما يلي:¹⁵
 - النظرة إلى المهنة تعتبر فقط التزاماً قانونياً، مما يؤدي إلى تجاهل أهميتها الحقيقية.
 - هناك نقص في الهياكل والآليات الأساسية اللازمة لتطوير المهنة، بالإضافة إلى قلة مكاتب المراجعة وصغر حجمها.
 - هناك ضعف واضح في المهارات والخبرات الضرورية لترتيب المهنة.
 - تأخر وعدم تماشي المهنة على الصعيد الدولي.
 - قلة مراكز التدريب ونقص الدورات التعليمية والتدريبية للمراجعين.
 - عدم وجود نصوص قانونية واضحة تحمي من الضغوط على هذه المهنة.
 - ضعف دور الجمعية المهنية في تنمية كفاءات أعضائها وروح التفاعل فيما بينهم.
 - إن خضوع المهنة لإشراف وزارة المالية حرّمها من الاستقلال والحياد.
 - النظام المحاسبي غير واضح في كثير من النواحي.
 - طبيعة وحجم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تُعد مشكلة، حيث إن معظمها مؤسسات صغيرة ولا تولي اهتماماً كبيراً لجوانب المراجعة.
 - وجود نقص واضح في التأطير المتعلق بنظم المعلومات والمراجعة الإلكترونية.
 - التأخر في إصدار المعايير الجزائرية لمراجعة، فضلاً عن غياب الدورات التكوينية المخصصة لمناقشتها.
 - عراقيل تخص المهنيين:** ترتبط هذه العراقيل بالمراجعين وصفاتهم الشخصية، ويمكن بيانها في النقاط الآتية:¹⁶
 - عدم توافق أتعاب المراجعة مع حجم العمل المطلوب.
 - وجود منافسة غير عادلة بين المراجعين.
 - دمج مهام المراجعة مع المحاسبة والخدمات الاستشارية، مما يؤدي إلى انتهاك آداب وأخلاقيات المهنة.
 - قلة الكادر المساعد إلى جانب ضعف التدريب المهني اللازم للمراجعين.
 - افتقار المراجعين للمعرفة الكافية بمعايير المراجعة المحلية والدولية.
 - ضعف التواصل بين المراجعين وعدم وجود بيئة فعّالة لتبادل الخبرات.
 - محدودية حجم مكاتب المراجعة وقلة الموارد اللازمة لممارسة المهنة بكفاءة.
 - انعدام الحياد وتورط بعض المراجعين بتوافق غير أخلاقي مع إدارة المؤسسات الخاضعة للمراجعة.
 - مشاركة بعض المراجعين في تقديم تصريحات غير دقيقة حول الأرباح أو تقليل الضرائب بشكل غير قانوني.
- بعد استعراض العراقيل التي تعيق تطوير مهنة المراجعة في الجزائر، يبدو جلياً أن هذه المهنة تواجه تحديات كبيرة في سعيها لتقديم صورة دقيقة وصادقة عن واقع المؤسسات الاقتصادية وحالتها الفعلية، متجاوزة الضغوطات القانونية والتقارير الشكلية.
- رابعا: متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية.**¹⁷
- يتطلب تطبيق المعايير الدولية تنظيمًا دقيقًا واتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تؤثر على مختلف الجوانب، بهدف ضمان عملية تطبيق سلسلة وتجنب أي صعوبات أو عراقيل قد تعيق تنفيذ تلك المعايير من قبل الأطراف المعنية بمجالات المحاسبة والمراجعة.
- من هذا المنطلق، ينبغي لأي دولة تسعى إلى مواءمة بيئتها المحلية مع البيئة الدولية الكلية والانخراط بها أن تتمتع بمجموعة من المقومات التي تؤهلها لتحقيق هذا الاندماج. ولتكثيف بيئة معينة مع معايير المحاسبة أو المراجعة الدولية، يجب أن يتوفر عدد من الاشتراطات الأساسية التي تلي متطلبات هذا التوافق، وتشمل ما يلي:

- وجود بيئة ذات طابع عالمي أو تسعى إلى تحقيق العولمة. يعني ذلك أن تكون هذه البيئة متوافقة مع خصائص العولمة والتزاماتها، مثل الانضمام إلى المؤسسات والمنظمات الدولية ذات التأثير العالمي، مثل منظمة التجارة العالمية، منظمة البورصات الدولية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، وغيرها.

- إجراء تعديلات على التشريعات والأنظمة القائمة بحيث تتماشى مع المتطلبات الدولية، والعمل على إزالة أي تضارب أو عدم توافق قد يعيق تنفيذ تلك المعايير في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة والمراجعة.

- وجود بيئة اقتصادية تركز على الاقتصاد الجزائري، أي على مستوى الوحدات الاقتصادية مثل الشركات. في ظل هذه البيئة، يتقلص دور الدولة ليصبح مجرد عنصر تنظيمي وتنسيقي دون أن يكون لها دور قيادي أو مهيمن أو مالك بشكل فعلي.

- التكيف الفني والنفسي للمواطنين في البلد المعني؛ حيث يشير التكيف الفني إلى القدرة على استخدام التكنولوجيا الحديثة بطرق فعالة وبمهارات كافية في مجال العمل، بينما يشير التكيف النفسي إلى استعداد سكان البلد لتقبل ثقافة العولمة وفهم توجهاتها وانعكاساتها.

وتعني متطلبات التطبيق ما يتوجب على المنظمات المهنية والمؤسسات المعنية بالمحاسبة، بالإضافة إلى مكاتب المراجعة ومراجعة الحسابات، أن تقوم به. كما يتعين على الشركات والمؤسسات وغيرها أن تتخذ الخطوات اللازمة لتطبيق المعايير الدولية بشكل صحيح وفعال. وبناءً على ما تم ذكره، فإن متطلبات الاعتماد على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية قد تتكون من النقاط التالية:

- من المهم أن تنظم المنظمات المهنية دورات تدريبية تشرح كيفية تنفيذ المعايير الدولية للمراجعة بما يتناسب مع البيئة المحلية ويتكيف معها.

- تقوم المؤسسات التعليمية، مثل الجامعات والمعاهد والمراكز المهنية، بتوزيع ونشر المعلومات المرتبطة بالمعايير الدولية الجديدة وفقاً لأحدث التعديلات وطريقة تنفيذها.

- تقوم مكاتب المراجعة بتوفير دورات تدريبية تطويرية لموظفيها والمتدربين، تركز فيها على كيفية تطبيق المعايير الدولية وما يتعلق بها.

- تحتاج الشركات والمؤسسات الاقتصادية التي يجب أن تتبنى المعايير المحاسبية الدولية إلى تعديل أنظمتها الداخلية والمالية المحاسبية لتتوافق مع تلك المعايير. بالإضافة إلى ذلك، من الضروري أن تقدم هذه الشركات دورات تدريبية للموظفين في هذا الإطار.

- تقوم الدولة، من خلال هيئاتها الحكومية، بإلزام المؤسسات الكبيرة بتقديم تقارير المراجعة التي تتبع المعايير الدولية للمراجعة مع أحدث التعديلات.

- من الضروري أن تشمل اختبارات المحاسبين القانونيين ومراجعي الحسابات والمتخصصين في المحاسبة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية..

خامساً: الإطار التطبيقي للدراسة.

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل واقع الاعتماد على معايير المراجعة الدولية لتحسين الممارسة المهنية للمراجعة، وذلك من خلال

التطرق إلى عرض الاستبيان مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة وكذا البرامج.

1-عينة ومجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بحيث اعتمد على استبيان مصمم من اجل جمع البيانات عن عينة الدراسة،

وتحليلها باستخدام برنامج spss . أما فيما يخص عينة الدراسة فقد قمنا باختيارها بطريقة عشوائية، وقد تم توزيع 32 استمارة.

والجدول التالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وهذا حسب مؤهلاتهم العلمية والخبرة المهنية كما يلي:

الجدول رقم 01: الخصائص الشخصية للعينة.

النسبة	التكرار	المتغير	
37.5 %	12	ليسانس	المؤهل العلمي
43.75 %	14	ماستر	
18.75 %	6	دراسات عليا	
100 %	32	المجموع	
31.25 %	10	أقل من 10 سنوات	الخبرة المهنية

أكثر من 10 سنوات	22	68.75 %
المجموع	32	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

التعليق: نلاحظ من نتائج الجدول المؤهلات العلمية متنوعة ولكن المؤهل العلمي الغالب هو الماستر، أما فيما يخص الخبرة المهنية فالغالبية هي أكثر من 10 سنوات.

الجدول رقم 02: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	4.20 - 5	3.40 - 4.19	2.60 - 3.39	1.80 - 2.59	1 - 1.79

المصدر: من إعداد الباحثين

2- عرض وتحليل نتائج الفرضية الأولى.

الجدول رقم 03: نتائج الاستبيان الخاصة بالفرضية الأولى المتعلقة بالفوائد المتوقعة من الاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	مستوى المعنوية
01	يساهم اعتماد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة مهنة المراجعة.	4.24	0.560	موافق بشدة	0.000
02	اعتماد معايير المراجعة الدولية يساهم في تضيق فجوة توقعات مهنة المراجعة.	4.19	0.532	موافق	0.000
03	اعتماد معايير المراجعة الدولية يساعد المراجع في أداء مهامه بكفاءة عالية.	3.98	0.743	موافق	0.000
04	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.	3.85	0.601	موافق	0.000
05	اعتماد معايير المراجعة الدولية يساهم في تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين.	3.46	0.741	موافق	0.000
		3.94	0.64	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه يظهر أنه أتت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (02) " اعتماد معايير المراجعة الدولية يساهم في تضيق فجوة توقعات مهنة المراجعة. " بمتوسط حسابي قيمته (4.19)، و بانحراف معياري قدره (0.532)، وقد كان أغلب أفراد عينة الدراسة موافقين عليها، كما أتت الفقرة رقم (01) " يساهم اعتماد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة مهنة المراجعة " في المرتبة الثانية، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.24) بدرجة مقبولة كما أن انحرافها المعياري قيمته (0.560) وقد كانت إجابة أغلب أفراد عينة الدراسة موافق بشدة، أما المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (04) " تطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر " حيث بلغ وسطها الحسابي (3.85) كما كان انحرافها المعياري (0.601) وقد كان أغلب أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة عليها، وتأتي العبارة رقم (05) " اعتماد معايير المراجعة الدولية يساهم في تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المراجعين " في المرتبة الرابعة، حيث كان وسطها الحسابي (3.46) ، كما كان انحرافها المعياري (0.741) ، وقد جاءت في المرتبة الأخيرة " اعتماد معايير المراجعة الدولية يساعد المراجع في أداء مهامه بكفاءة عالية. " وفي هذا الصدد فقد بلغ وسطها الحسابي

(3.98)، أما انحرافها المعياري (0.743). أما فيما يخص المتوسط الحسابي العام فيظهر ب (3.94) والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري (0.64) يدل على التجانس الكبير بين افراد العينة. ويؤكد أكثر نتائج إختبار T وذلك من خلال قيمة مستوى المعنوية التي تقدر ب (0.00) بالتالي قبول الفرضية عند مستوى معنوية 5%.

3- عرض وتحليل نتائج الفرضية الثانية.

الجدول رقم 04: نتائج الاستبيان الخاصة بالفرضية الثانية المتعلقة بالمتطلبات التي يجب مراعاتها عند الاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	مستوى المعنوية
06	تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية.	3.60	0.777	موافق	0.000
07	قيام المنظمات المهنية بدورات متخصصة لكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية.	4.11	0.778	موافق	0.000
08	قيام مكاتب المراجعة بإشراك العاملين لديها والمتربصين بدورات تدريبية تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق المعايير الدولية وما يرتبط بها.	3.55	0.908	موافق	0.000
09	قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية الأخرى، بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الدولية الجديدة وفقا للتعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها.	3.52	0.823	موافق	0.000
		3.7	0.82	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه يظهر أن الفقرة رقم (06) " تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية." جاءت في المرتبة الأولى بأهمية نسبية موافق وبمتوسط حسابي قيمته (3.60)، و بانحراف معياري قدره (0.777)، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (07) " قيام المنظمات المهنية بدورات متخصصة لكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية." ، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.11) بدرجة مقبولة كما أن انحرافها المعياري قيمته (0.778) و بأهمية نسبية موافق ، أما المرتبة الثالثة فقد جاءت فيها العبارة رقم (09) " قيام مكاتب المراجعة بإشراك العاملين لديها والمتربصين بدورات تدريبية تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق المعايير الدولية وما يرتبط بها " حيث بلغ وسطها الحسابي (3.52) كما كان انحرافها المعياري (0.823) وقد كان أغلب أفراد عينة الدراسة موافقين على العبارة، وتأتي العبارة رقم (08) " قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية الأخرى، بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الدولية الجديدة وفقا للتعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها " في المرتبة الرابعة، حيث كان وسطها الحسابي (3.55)، كما كان انحرافها المعياري (0.908) ، وقد لقيت العبارة الموافقة لدى معظم أفراد عينة الدراسة، ولقد كان لآراء افراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط الحسابي الإجمالي 3.7 بموافق ، وهو ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري (0.82) يدل على التجانس الكبير بين افراد العينة. ويؤكد أكثر نتائج إختبار T وذلك من خلال قيمة مستوى المعنوية التي تقدر ب (0.00) بالتالي قبول الفرضية عند مستوى معنوية 5%.

الخلاصة:

من أهم النقاط التي يمكن أن نستخلصها من دراستنا ما يلي:

- يساعد الاعتماد على معايير المراجعة الدولية على التقليل من الفروقات في الأداء المهني بين الدول.
- الاعتماد على معايير المراجعة الدولية يساعد المراجع في أداء مهامه بكفاءة عالية.

- إن الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة يعزز من موثوقية البيانات المالية على الصعيد الدولي، وهذا السبب يجعلها وسيلة لتحسين قرارات الاستثمار سواء محلياً أو دولياً.
- إن الالتزام الذي يظهره مراجعو الحسابات في الجزائر تجاه معايير المراجعة الدولية، بما في ذلك الشروط والتوجيهات المنصوص عليها، سوف يعزز من ثقة الجمهور الذي يستفيد من خدمات مهنة المراجعة بها.
- الاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة تواجهه تحديات متعددة نتيجة للاختلافات بين البيئة الجزائرية والبيئات التي تأسست بناءً عليها تلك المعايير..
- تساعد برامج التدريب والتعليم المستمر، التي تتعلق بالمعايير الدولية للمراجعة وكيفية تطبيقها بشكل سليم، في إنشاء معايير مراجعة محلية تناسب بيئة مهنة المراجعة في الجزائر.
- الاعتماد على معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

المراجع:

- 1 - أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص: 95.
- 2 - Bahram SOLTAN, Auditing, **An International Approach**, Pearson Education limited, London, 2007, P: 131.
- 3 - وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، القاهرة، مصر، 2010، ص:166.
- 4 - لقيطي الأخضر، دردوري حسن، دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، مج 20، ع 1، جوان 2019، ص:60.
- 5 - بجلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2017/2016، ص: 39.
- 6 - المرجع نفسه، ص: 60، 61.
- 7 - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 156.
- 8 - بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحاسبة الحسابات طبقاً للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة مستغانم، 2018/2017، ص: 128، 129.
- 9 - لقيطي الأخضر، ديلمي عمر، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، مج 40، ع 4، ديسمبر 2020، ص: 57.
- 10 - المرجع نفسه، ص: 58.
- 11 - بكيجل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مج 14، ع 18، 2018، ص: 127، 130.
- 12 - فؤاد عبد العزيز، مسعود دراوسي، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 02، جامعة فرحات عباس، سطيف، ديسمبر 2022، ص: 692، 693.
- 13 - شيماء خالد وآخرون، تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارس مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مج 5، ع 1، 2019، ص: 33، 34.
- 14 - قاسمي السعيد، حيرش أحمد، محاولة تقييم مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مج 1، ع 1، جوان 2017، ص: 344.
- 15 - طویل اسماعيل، واقع مهنة التدقيق في الجزائر والعراقيل التي تواجهها، ملتقى وطني بعنوان أليات تبني المراجعة في الجزائر في المنظمات الحديثة، جامعة الجزائر، 2022/12/14، ص:8.
- 16 - قاسمي السعيد، حيرش أحمد، مرجع سابق. ص: 347.
- 17 - حولي محمد، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي، على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، 2017/2016، ص: 406، 409.