

ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)

د. عمورة جمال أستاذ محاضر " أ " بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة

ملخص:

الهدف من هذه الورقة البحثية هو محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، مركزين في ذلك على إجراء دراسة مقارنة بين ما تنص عليه هذه المعايير وما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ما جاء في هذا القانون الأخير للتنظيم الجديد للمهنة وما أعقبه من مراسيم تنفيذية ، لاسيما وأن الجزائر خاضت إصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والتي تستوجب إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي والمالي كالتدقيق والمراجعة والتحليل والتسيير المالي والضرائب وغيرها.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS-IFRS)، المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، النظام المحاسبي المالي، التكييف، التوحيد، التوافق.

مقدمة:

لقد بذلت السلطات المالية جهودا كثيرة لمحاولة تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ المالية الدولية (IAS-IFRS)، من خلال الإصلاح المحاسبي الذي شرعت فيه انطلاقا من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) والمتبوع بسلسلة من المراسيم التنفيذية والمقررات والتعليمات الوزارية من أجل حسن تطبيقه وتبسيط سيره.

إلا أنه في اعتقادنا يبدو لزاما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة أو التدقيق المحاسبي بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها (ISA)، وإحداث القطيعة مع الممارسات المهنية المعمول بها سابقا في مجال مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية والمصادقة على قوائمها المالية، التي لا تستند على معايير وقواعد واضحة لا من حيث تعيين المراجع ولا من حيث تحديد نطاق العمل والمسؤولية الملقاة على عاتق كل من المؤسسة والمراجع في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير، وتحديد المرجعية المحاسبية المعمول بها والأخذ في الحسبان القوانين والنصوص التشريعية التي تخضع لها المؤسسات عند عملية مراجعة حساباتها، ولا من حيث إعداد التقرير وإبداء الرأي.

فالملاحظ أن مهنة المراجعة أو التدقيق في الجزائر أتسمت بنوع من اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة، بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

هذا ما انعكس سلبا على تقديم قوائم مالية تتسم بالشفافية والموضوعية والملائمة والقابلية للمقارنة، تمكن مستعملها من اتخاذ قرارات صائبة، علما أن الجزائر دخلت مرحلة جديدة من التكيف المحاسبي وهو ما يعرف بمدخل أو مفهوم التدويل المحاسبي (internationalisation comptable) والابتعاد عن مدخل المحاسبة المحلية وما يعنيه هذا المفهوم من انفتاح على العالم الخارجي في مجال الأفكار والقواعد والمعايير المحاسبية التي تتبناها المنظمات المهنية الدولية فضلا عن إمكانية فتح

المجال أمام مكاتب الخبرة الدولية الكبيرة لممارسة مهنة تدقيق أو مراجعة حسابات مؤسساتنا الاقتصادية كمكتب (KPMG) و مكتب (Price water house et coopers) ومكتب (Deloitte et Touche) ومكتب (Ernst et Young) أو ما تعرف بمكاتب الدولية الأربع الكبار (The big four) بعد انهيار المكتب الخامس الكبير (Arther Anderson) جراء فضيحة شركة أنرون (ENRON).

ففي ظل هذه المعطيات وأمام هذا الإنفتاح وما يقتضيه من منافسة شديدة يبدو من الضروري إصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين وإعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.

من خلال ما سبق يمكننا صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية في التساؤل الجوهرى الأتى:
هل الجزائر مستعدة لفتح المجال لممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبى والاستشارة المحاسبية والمالية والمصادقة على القوائم المالية أمام مكاتب الخبرة الدولية في الوقت الراهن مع الإبقاء على العمل وفق القواعد والمعايير المحلية؟

يجرنا هذا التساؤل إلى طرح مجموعة من الاسئلة الفرعية نوجزها فيمايلي:

- ✓ ماهو واقع تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؟
- ✓ ماهي المعايير الدولية للتدقيق أو المراجعة؟
- ✓ هل من الضروري تكييف مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع تكييف النظام المحاسبى المالى الجزائرى مع المعايير الدولية للمحاسبة؟
- ✓ هل مهنة المراجعة أو التدقيق في الجزائر مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق المتعارف عليها وهل واقعها يعكس ذلك؟
- ✓ هل الإصلاح المحاسبى (النظام المحاسبى المالى) يفرض إصلاحا لمهنة المراجعة، باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبى المالى هي مدخلات لمهنة المراجعة والتدقيق، ثم إن القوائم المالية والفلسفة المحاسبية الجديدة هي غير القوائم المالية والتصور المحاسبى الذى كان معمولا به في ظل المخطط الوطنى المحاسبى لا من حيث المحتوى ولا من حيث الشكل ولا من حيث الإطار التصورى ولا من حيث الهدف ولا من حيث المستهدفين من استغلالها (مستعملي القوائم المالية)؟

✓ إن الإصلاح المحاسبي من بين أهدافه جلب المستثمر الأجنبي، فهل يقبل هذا الأخير بالمصادقة على قوائمته المالية في ظل القواعد والمعايير المعمول بها حالياً من قبل مكاتبنا وهل هناك فعلاً قواعد ومعايير في الواقع؟ أم أنه يلجأ إلى مكاتب خبرة دولية التي تعتبر أكثر مصداقية وأكثر سمعة، فحينئذ ما هو مصير مكاتبنا أمام هذه المنافسة غير المتكافئة من حيث الكفاءات والتنظيم والتحكم والاحترافية والخبرة (C.O.M.P.E).

للإجابة على هذه التساؤلات ارتأينا تقسيم هذه الورقة البحثية إلى النقاط أو المحاور الآتية:

1. واقع وتنظيم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.
2. عرض للمعايير الدولية للمراجعة أو التدقيق.
3. مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.
4. ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

1- واقع وتنظيم ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

1-1- الإطار التاريخي لتنظيم المهنة:

لقد مرت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بخمس مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:

1-1-1- قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

1-1-2- غداة الاستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Evian et la loi fondamentale).

1-1-3- المرحلة ما بين 1971 - 1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

1-1-4- المرحلة ما بين 1992 - 2001: عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.

1-1-5- إبتداء من سنة 2002: إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

1-2- النصوص القانونية المنظمة للمهنة:

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي:

1-1-2-1- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين الخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فاعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) مديرية تابعة لوزارة المالية.

1-2-2-1- الأمر رقم 75-25 المؤرخ 29/04/1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

1-2-3-1- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة: من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الإختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980 إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على: " يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها".

1-2-4- القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: سبق وأن ذكرنا أن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

فمن أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا سنة 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها احد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

1-2-5- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992: إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

1-2-6- تحديد أتعاب محافظي الحسابات: عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 07/11/1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006.

1-2-7- إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة: من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996.

1-2-8- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996.

1-2-9- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 : كليات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

1-2-10- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

1-2-11- قرار مؤرخ في 28/03/1998: يحدد كفايات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

1-2-12- قرار مؤرخ في 24/03/1999: الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

1-2-13- المرسوم التنفيذي رقم 01-421: المؤرخ في 20/12/2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

1-3- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010: المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي التي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08. وأهم ما جاء به هذا القانون ما يلي:

❖ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الإعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية (المادة 04 من القانون 10-01).

❖ إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة: (المادة 05 من القانون 10-01).

▪ لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية، une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles

▪ لجنة الإعتماد une commission d'agrément

▪ لجنة التكوين une commission de formation

▪ لجنة التأديب والتحكيم une commission de discipline et d'arbitrage

▪ لجنة مراقبة النوعية. une commission de contrôle de qualité.

❖ تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة 08 من القانون 10-01).

❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني. (المادة 08 من القانون 10-01).

❖ الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: (المادة 14 من القانون 10-01)

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين، l'ordre national des experts-comptables
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، la chambre nationale des CAC
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، L'organisation des comptables agrées
- ❖ كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي: (المادة 25 من القانون 10-01)
- تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة.
- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية.
- تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجزاء الأكثر أجرا.
- تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس السنوات الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية.
- تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.
- ❖ كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة، حيث ركزت المادة 26 من القانون رقم 10-01 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك، على أساس دفتر الشروط (cahier des charges).
- ❖ تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجتمعات ذات منفعة مشتركة)، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30، 46، 47، 48 و 49 من القانون 10-01).
- ❖ تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35 من القانون 10-01).
- ❖ تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.
- ومن أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية تمثلت فيما يلي:
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره .

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

2 عرض للمعايير الدولية للمراجعة أو التدقيق:

- إن معايير المراجعة أو التدقيق المتعارف عليها تتمثل في ثلاث مجموعات وهي:
- ✓ المعايير العامة (الشخصية): والتي تشمل على التأهيل العلمي والعملية، الاستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية.
 - ✓ معايير العمل الميداني: وتتمثل في التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.
 - ✓ معايير إعداد التقرير: التي تتمثل في مدى احترام المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، تحديد الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من دورة لأخرى (إن وجدت)، توضيح مستويات الإفصاح وإبداء الرأي.
- إنطلاقاً من هذه المعايير العامة حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق (التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (IAASB)) المنبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي:

- 2-1- **الصف الأول: معايير الأمور التمهيديّة : 100-199** واشتملت على ما يلي:
- ✓ مقدمة تمهيديّة عن المعايير الدوليّة للتدقيق والخدمات ذات العلاقة (ISA100).
 - ✓ إطار المصطلحات (ISA110).
 - ✓ إطار المعايير الدوليّة للتدقيق (ISA120).
- 2-2- **الصف الثاني: معايير المسؤوليات: 200-299** واشتملت على المعايير الآتية:
- ✓ الأهداف العامّة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير الدوليّة للتدقيق (ISA200).
 - ✓ الإتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكاليف بالمراجعة (ISA210).
 - ✓ رقابة جودة مراجعة القوائم الماليّة (ISA220).
 - ✓ توثيق المراجعة (ISA230).
 - ✓ مسؤوليّة المراجع فيما يتعلّق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم الماليّة (ISA240).
 - ✓ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم الماليّة (ISA250).
 - ✓ الإتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة (ISA260).
 - ✓ الإتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخليّة (ISA265).
- 2-3- **الصف الثالث: معايير التخطيط: 300-399** واشتملت على المعايير الآتية:
- ✓ تخطيط مراجعة القوائم الماليّة (ISA300).
 - ✓ معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA315).
 - ✓ الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (ISA320).
 - ✓ إجابات المراجع فيما يتعلّق بتقييم المخاطر (ISA330).
- 2-4- **الصف الرابع: معايير نظام الرقابة الداخليّة: 400-499** وتتمثل فيما يلي:
- ✓ العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية (ISA402).
 - ✓ تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق (ISA450).
- 2-5- **الصف الخامس: معايير أدلة الإثبات 500-599** وتتمثل فيما يلي:
- ✓ أدلة الإثبات (ISA500).
 - ✓ أدلة الإثبات - اعتبارات خاصة لبند محددة (ISA501).
 - ✓ مصادقات خارجية (ISA505).
 - ✓ التكاليف بالمرجعة لأول مرة - الأرصدّة الإفتتاحية (ISA510).
 - ✓ الإجراءات التحليلية (ISA520).
 - ✓ العينات في عملية التدقيق (ISA530).

- ✓ مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة (ISA540).
- ✓ الأطراف ذات العلاقة (ISA550).
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال (ISA560).
- ✓ استمرارية الاستغلال أو النشاط (ISA570).
- ✓ التصريحات المكتوبة (إقرارات الإدارة) (ISA580).

2-6- الصنف السادس: معايير الاستفادة من عمل آخرين: 600-699 وتتمثل في :

- ✓ مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع - اعتبارات خاصة (ISA600).

- ✓ استعمال أعمال المراجعين الداخليين (ISA610).

- ✓ استعمال المراجع لأعمال الخبير (ISA620).

2-7- الصنف السابع: معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير: 700-799 وتتمثل في:

- ✓ الرأي والتقرير حول القوائم المالية (ISA700).

- ✓ التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل (ISA705).

- ✓ فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي (ISA706).

- ✓ المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة (ISA710).

- ✓ مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها (ISA720).

2-8- الصنف الثامن: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800-899 وتتمثل في:

- ✓ مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص - اعتبارات خاصة (ISA800).

- ✓ مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية - إعتبرت خاصة (ISA805).

- ✓ مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية (ISA810).

هناك معايير أخرى كثيرة تمس مجالات عديدة كالمجالات المتخصصة ومعايير المراجعة الداخلية وغيرها من المعايير.

3- مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة:

من خلال قراءتنا للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا ما يلي:

3-1- نقاط التوافق:

✓ **تعيين المراجع:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

✓ **رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

✓ **تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48 و 49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع - اعتبارات خاصة.

✓ **التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الاستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

✓ **التوثيق وحفظ الملفات:** حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.

3-2- نقاط اللاتوافق أو الإختلاف:

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة:

- ✓ تقييم المخاطر.
- ✓ أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملائمتها.
- ✓ عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها).
- ✓ الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع.
- ✓ مراعاة عمل التدقيق الداخلي.
- ✓ الاستفادة من عمل خبير.

4 ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة:

من خلال استقراءنا لواقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا بأن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصادقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، وهذا لعدة أسباب منها:

- ✓ عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة، ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وبالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة.
- ✓ التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم (كالمذكورة المنهجية المتعلقة بالثبوتات والمحزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي)،
- ✓ غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة،
- ✓ عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها (الحقوق والواجبات) تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات،
- ✓ عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.

وعليه نقترح ما يلي:

- ✓ ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة،
- ✓ إصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا ميدانيا، وتوفير المعلومات وكل جديد صادر عن المهنة وفي الوقت المناسب،
- ✓ الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة والتي تصدر في شكل معايير لقيت قبولا عاما.
- ✓ اعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.

المراجع المستعملة:

- 1) **Riadh MANITA**, Comité d'audit et qualité de l'audit externe : vers le développement d'un outil d'évaluation de la qualité du processus d'audit, Galerie des Damiers / La Défense 192 415 Courbevoie Cedex.
- 2) **Catherine Kurkdjian**, Lexique des termes d'audit apparaissant dans les normes internationales d'audit ISA de l'IFAC- Mai 2008. WWW.dipacint.com (consulté le 04/12/2011).
- 3) Fédération internationale des experts comptables et commissaire aux comptes francophones, les normes émises par l'IFAC, WWW.fidef.org (consulté le 04/12/2011).

- 1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30/04/1991، العدد 20، الحاملة للقانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 14/01/1992، العدد 03، الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- 3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29/09/1996، العدد 56، الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة.
- 4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 01/12/1996، العدد 74، الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30/11/1996 المتعلق بكيفيات تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
- 5) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 20/01/1997، العدد 80، الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- 6) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 13/05/1998، العدد 30، الحاملة للقرار المؤرخ في 28/03/1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 26/12/2001، العدد 80، الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20/12/2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- 7) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 11/01/2010، العدد 42، الحاملة للقانون رقم 10-01 المؤرخ 29/01/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 8) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 02/02/2011، العدد 07 الحاملة للمراسيم التنفيذية الآتية: 11-24، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28، 11-29، 11-30، 11-31، 11-32.
- 9) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 20/02/2011، العدد 11 الحاملة للمراسيم التنفيذية الآتية: 11-72، 11-73، 11-74.