

قراءة واقعية لمدى التوافق الدولي بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع المعايير الدولية للتدقيق

د. تيقاوي العربي¹

د. ساوس الشيخ²

ملخص:

تهدف السياسات الاقتصادية العامة للجزائر إلى الخروج من العزلة الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال اعتماد الشراكة الأورو متوسطة والاستعداد إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة نتج عن ذلك إدخال تصحيحات جوهرية على الأنظمة المحاسبية والمالية لكن تبقى البيئة المحاسبية تفتقر إلى الاعتماد على تطبيق المعايير الدولية للمهنة التدقيق.

وسعيًا من الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة دعها ذلك إلى ضرورة تبني معايير التدقيق الدولي في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لذلك سنحاول في هذه الورقة البحثية الإشارة إلى مدى التوافق الدولي في ممارسة مهنة التدقيق ومدى توافقها مع البيئة المحاسبية والمالية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق، التوحيد والتوافق المحاسبي.

Abstract :

General economic policies of Algeria aims to get out of economic isolation and integration into the global economy through the adoption of the Euro-Mediterranean partnership and a willingness to join the World Trade Organization resulted in substantial corrections to accounting and financial systems but keep accounting environment lacking to rely on the application of international standards for the auditing profession.

In pursuit of Algeria to join the World Trade Organization let to the need for the adoption of international scrutiny to pursue a career expert accounting and the Governor of the accounts certified

¹ أستاذ محاضر (ب)، جامعة أحمد دراية - أدرار

² أستاذ محاضر (أ)، جامعة أحمد دراية - أدرار

accountant standards, so we will try in this paper indicate the extent to international consensus in the practice of auditing profession and their compatibility with the accounting and financial environment in Algeria.

Key words: international standards of auditing, accounting standardization and compatibility,

مقدمة:

تسعى العديد من دول العالم إلى تبني وتطبيق معايير الدولية للتدقيق لتقليل التفاوت بين الأنظمة المحاسبية والمالية وكسبيل لضرورة التماشي مع المتغيرات الدولية لاسيما الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ولتسهيل مهمة الدول في فتح مجالات لتشجيع الاستثمارات المباشرة، حيث شهدت الجزائر في السنوات الأخيرة تراجع كبير لمستوى استقطاب المستثمرين أجنبياً لعل ذلك يرجع إلى السياسات المتبعة في الجزائر ومستوى التسهيلات المقدمة نتج عن ذلك صدور تشريعات دعت إلى التخلي عن الأنظمة المحاسبية وتعويضها بأنظمة جديدة التي شهدت التطبيق الفعلي مع بداية سنة 2010. كما شهدت الجزائر العديد من الإصلاحات المحاسبية خاصة بعد صدور قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وسلسلة المراسيم التنفيذية التي صدرت بعد ذلك لتوضيح الإجراءات المحاسبية للنظام المالي الجديد.

أولاً : إشكالية البحث:

في ظل هذه التغيرات وأمام انفتاح الجزائر على السوق الدولية وما تقضيه طبيعية المنافسة الدولية وكثيرون لتشجيع للاستثمارات الأجنبية تفرض هذه المتغيرات ضرورة التفكير في التماشي مع بيئة المراجعة

الدولية وادخال تعديلات على ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، لذلك يمكن طرح الإشكالية التالي:

ما مدى التوافق الدولي بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد مع المعايير الدولية للتدقيق ؟

ومن خلال ذلك يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما الإطار النظري لتوافق الدولي ؟
 - ما هي المعايير الدولية للتدقيق ؟
 - هل الإصلاحات المحاسبية الأخيرة (النظام المحاسبي والمالي) أقرت إصلاحات خاصة لمهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر باعتبار أن القوائم المالية الجديدة تعد كمدخلات لممارسة مهنة المراجعة ؟
 - ما واقع ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالجزائر في ظل المتغيرات الاقتصادية ؟
 - هل مهنة المراجعة في الجزائر مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة والتدقيق لتحقيق التوافق والتوحيد الدولي لممارسة مهنة المحاسبة ؟
- ثانياً: أهداف البحث:**

يهدف من هذا البحث إلى توضيح مدى التوافق والتوحيد الدولي بين البيئة المحاسبية الجزائرية لا سيما وفق قانون 10-01 والمعايير الدولية الخاصة بمهنة التدقيق لمعرفة الجهود والاجتهادات المبذولة من قبل الدولة الجزائرية في سبيل رسم سياسات تدعم قابلية إجراء اعتمادات لقوائمها المالية لدى مكاتب الخبرات المحاسبية الدولية وتماشيها مع متطلبات المؤسسات الدولية وفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية.

ثالثاً: خطة البحث

قسمت خطة هذا البحث حسب إشكاليته وأهدافه إلى النقاط التالية:

- 1- التقديم النظري للمعايير الدولية للتدقيق.
- 2- واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
- 3- دراسة مدى التوافق بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية لتدقيق.

1- التقديم النظري للمعايير الدولية للتدقيق.

1-1- مفهوم المعيار:

عرفه (عبد الناصر وآخرون، 2009) بأنه " هو أفضل طريقة لعمل شيء ما، وإذا كان جيداً فإنه يجنب من عملية شرح الطرق وتفسيرها كل مرة".¹

ويمكن تعريف المعايير بأنها " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات".²

يقصد بكلمة المعيار حسب (سلوم وآخرون، 2009) بأنه " الأنموذج الذي يوضع لقياس على ضوءه وزن شيء، أو طوله، أو درجة جودته".³

¹ نور عبد الناصر، الجاوي طلال، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية: متطلبات التوافق والتطبيق، الأردن، جامعة الإسراء، 2009، ص5. الموقع الإلكتروني www.jps-dir.nt

² حمدان، مأمون، مقدمة عن المعايير المحاسبة الدولية، دمشق، جمعية المحاسبين القانونيين بسوريا، ص2.

³ سلوم، حسن عبد الكريم، نري، بتول محمد، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة المالية العالمية

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

1-2- مفهوم التدقيق:

توجد العديد من التعاريف التي أشارت إلى موضوع التدقيق حيث يعرف على أنه " تحقق احد الأفراد من صحة مزاعم نتائج شخص آخر وفق قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة"¹

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق على انه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"².

كما عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين على أنه " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات او بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعة لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى

على منظمات الأعمال: الفرص التحديات الآفاق أيام 10-11 نوفمبر 2009، الأردن، عمان، جامعة الزرقاء،

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 28.

² وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ، السعودية، 197، ص 18

المستفيدين".¹

1-3- مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمهنة مراجعة القوائم المالية، وتوجد العديد من التعاريف التي تناولت ذلك نوردتها من خلال الآتي:
يكمن تعريفه على أنه "قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"²

1-4- أهداف المعايير الدولية للتدقيق:

تحرص المعايير الدولية للتدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية³:
- معالجة المشاكل التي تحدث أثناء إعداد مراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الدولية ذات ثقة وقابلية للمقارنة والتحليل المالي.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة لثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 20

² سيد أحمد، بوعرار احمد شمس الدين، مدى التوافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 (دراسة ميدانية)، ص 07 تحت الخط:
www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf

³ عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994، ص 35

- إمكانية جعل مقارنة في القوائم المالية للأكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- تقديم دعم كبير للمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على اعتبارات دولية أكثر من اعتمادهم على الاعتبارات المحلية بوجود معايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية.

ومن أهم أسباب الطلب على التدقيق الدولي ما يلي:¹

- أسباب تاريخية:

تتمثل في مخلفات الدول الاستعمارية التي أدت إلى استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم الحاسبية فمثلا صدر مفهوم الصورة الصادقة والعادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم انتقلت إلى اغلب دول العالم وبالتالي يمكن القول إن مفاهيم وتطبيقات المحاسبة الإدارية أيضا.

- الشركات المتعددة الجنسيات:

تعاظم دور الشركات المتعددة الجنسيات أدى إلى تزايد دورها في العلاقات الدولية الأمر الذي أوجد مشكلة ازدواجية المحاسبة والعملية التدقيقية.

- أسباب القابلية للمقارنة:

يلخص في المقارنة التي تجريها دول ما في ممارسة مهنة المحاسبة بالمقارنة من دول أخرى بهدف تحسين نظام المحاسبة الخاص بها وقد تختلف الطرق المحاسبية نتيجة اختلاف البيئة والمتغيرات

¹ أمين السيد، أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية،

الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

- أسباب التوافق:

لقد تزايدت أهمية التوافق في التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها وتجدر الإشارة إلى المشاكل لتلك التطبيقات تتمثل في التوحيد المحاسبي وترجمة العملات ومحاسبة التضخم حيث تختلف كيفية التعامل معها من دول إلى أخرى.

1-5- الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق:

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين الهيئة العليا التي أقرت وأصدرت مجموعة من الإرشادات تسمى بمعايير التدقيق الدولية، الهدف من وراء ذلك تمثل في محاولة إعطاء صورة لكيفية ممارسة مهنة التدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء.

يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين على انه مهنة عالمية للمحاسبة تأسست عام 1977 بمقتضى اتفاقية 63 منظمة محاسبية في 49 دولة وهدفها هو تطوير ودعم مهنة المحاسبة الدولية في إطار قواعد متناسقة.

وقد قام الاتحاد الدولي الأمريكي للمحاسبة بإعداد عشرة

معايير خاصة بمهنة التدقيق مقسمة إلى ثلاثة مجموعات وهي:

1- المعايير الثلاثة الأولى يطلق عليها بالمعايير العامة؛

2- المعايير الثلاثة الثانية متعلقة بالعمل الميداني للتدقيق؛

3- المعايير الأربعة المتبقية تتعلق بالتقرير وكيفية إعداده.

1-6- كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق:

نتيجة لمجموعة من المتغيرات الدولية والرغبة في توحيد الممارسات المحاسبية ومهن المدققين ظهرت الحاجة إلى وضع معايير

دولية للتدقيق التي صدرت من قبل لجنة التدقيق الدولية الموكلة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التي أصدرت مسودة وأدلة للتدقيق الدولي؛ تعتبر هذه المعايير بمثابة إطار متجانس وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض مطلقا مع المعايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم أية دولة من إصدار معايير تدقيق خاصة بها¹.

2- واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر:

يحلل واقع تنظيم مهنة التدقيق إلى الوضع الاقتصادي التي مرت بها الجزائر وإلى المتغيرات الاقتصادية الولية التي تستوجب إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر.

2-1- التدقيق في الجزائر قبل قانون 01-10:

تم اعتماد ثلاثة مراحل أساسية لمعرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر قبل قانون 01-10 وهي:²

2-1-1- مرحلة ما قبل سنة 1980:

شهدت هذه المرحلة صدور المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 الذي جاء لتحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، واعتبر محافظ الحسابات وفق هذا المرسوم كموظف عام في الدولة بصفته مراقب للتسيير في

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص

156

² سيد أحمد بوعرار، أحمد شمس الدين، مرجع سابق، ص ص 03 04.

تحت الخط www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf

المؤسسات الاقتصادية.

2-1-2- مرحلة ما بين 1980-1988:

في هذا المرحلة صدر قانون 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 والذي أعاد الاعتبار إلى الجانب الرقابي من خلال العادة النظر في مهنة التدقيق من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة إلى الفاعلية والتنوعية.

2-2-3- مرحلة ما بين 1991 إلى الآن:

بعد تحرير المؤسسات الاقتصادية من كافة القيود الإدارية المتأتية من التبعية كان لازماً إعادة تشكيل التنظيم العام من خلال تأهيل مهنة المراجعة الخارجية بمال يسمح بمزاولة مهنة الرقابة وهو ما نتج عنه قانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، والذي تله قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/19 الذي جاء للتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر اخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للتدقيق.

2-2- الاختلافات الجوهرية والمحاسبية بين قانوني 08-01 وقانون

10-01:

انطلاقاً من القراءة القانونية للقوانين المهمة لمهنة المراجعة في الجزائر نشير إلى الاختلافات الجوهرية بين قانوني 91-08 وقانون 10-01 مع الإشارة إلى أهم النقاط التي جاء بها قانون 10-01، حيث يتم توضيح تلك الفروقات من خلال الجدول (01) (أنظر الملحق 01). وانطلاقاً من الجدول يلاحظ وجود اختلافات جوهرية بين القانونين ويرجع ذلك إلى سعي الجزائر إلى التماشي ومتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر هذا من جهة ومن جهة أخرى الشيء الملاحظ

أنه تم تجزئة الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات إلى وزارة المالية التي فقدتها منذ صدور قانون 91-08 ومن أهم النقاط التي جاء بها تتمثل في:

- 1- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية مهمته منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية؛
 - 2- إنشاء لدى مجلس المحاسبة خمس لجان متخصصة وفق المادة 05 من قانون 10-01؛
 - 3- تعديل شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مع ضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها؛
 - 4- إعطاء أهمية لتكوين الخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - 5- إنشاء ثلاثة منظمات مهنية وفق المادة 14 من في القانون؛
 - 6- توضيح كيفية إعداد التقارير وإبداء الرأي وفق المادة 25 من نفس القانون؛
 - 7- التطرق إلى كيفية تعيين محافظ الحسابات؛
 - 8- تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- 3- دراسة مدى التوافق بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق:
- لا بد من الإشارة إلى مفهوم التوحد أو التناسق الدولي بين القوانين المحلية والمعايير الدولية لمهنة التدقيق يكون ذلك من خلال الأتي.

3-1- مفهوم التوافق (التوحيد الدولي):

يقصد بالتوحيد (Uniformity) هو " جعل الشيء واحد وهو التماثل والتطابق والانتظام"،¹ ونظراً لصعوبة تحقيق فكرة التوحيد على المستوى الدولي، فقد ورد في الحثيات المحاسبية والإدارية بصفة مخففة يتم تواردته بمصطلحات التوافق والاتساق.

ويقصد بالتوافق حسب تعريف (Arpan, et al, 1982) " إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض، أما المعايير فهي تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة"،² وما يلاحظ على هذا التعريف التشابه بين معايير المحاسبة الدولية وبين قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر مما يؤدي إلى خلق توافق محاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

يعتبر التوافق الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف الدول، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال"³

¹ نور عبد الناصر، الججاوي طلال، مرجع سابق، ص 6

² Arpan, Jeffery and Lee, Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & Sons, 1982 p 344

³ مزياني نور الدين، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة، مركز الدراسات الاقتصادية، 2009، ص4، الموقع الإلكتروني www.iraqeg.org/eco/news_view_212.html

وقد تم توضيح وجهتي نظر للمعايير المحاسبة الدولية الأولى تتمثل في المنحى الوطني للمحاسبة، والثانية المنحى العالمي الواسع، والغرض من التوافق هو تعزيز التشابه والتوحيد من جهة، وتخفيض التنوع والاختلاف والتعدد من جهة أخرى.¹

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص ما يلي:

- يتميز التوحيد المحاسبي عن التوافق المحاسبي فالأول يعني توحيد صامم للقواعد والسياسات المحاسبية فهو لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي ويدل هذا على صعوبة تحقيق ذلك على المستوى الدولي وإمكانية ذلك على المستوى المحلي، أما الثاني فيعني التقليل من الفروقات والاختلافات وتخفيف التنوع والاختلاف عن طريق جعل المعايير موحده بدون الأخذ باختلاف النظم الاجتماعية والسياسية.

- التوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية، ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

3-2- عرض المعايير الدولية للتدقيق:

3-2-1- الصنف الأول معايير الأمور التمهيدية من 100 إلى 199:

✓ 100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.

✓ 110 إطار المصطلحات.

✓ 120 إطار المعايير الدولية للتدقيق.

1 نور عبد الناصر، الججاوي طلال، مرجع سابق، ص 4

3-2-2- الصنف الثاني المبادئ والمسؤوليات من 200 إلى 299:

✓ 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية.

✓ 210 الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق.

✓ 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

✓ 230 وثائق التدقيق.

✓ 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية.

✓ 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية .

✓ 260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

✓ 265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

3-2-3- الصنف الثالث تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء من 300-499:

✓ 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

✓ 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها .

✓ 320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.

✓ 330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.

✓ 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية .

✓ 450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.

3-2-4- الصنف الرابع معايير نظام الرقابة الداخلية من 400 الى 499:

- ✓ 402 العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية.
- ✓ 450 تقييم الانحرافات أثناء التدقيق.

3-2-5- الصنف الخامس أدلة التدقيق من 500-599:

- ✓ 500 أدلة التدقيق.
- ✓ 501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة.
- ✓ 505 المصادقات الخارجية.
- ✓ 510 عمليات التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية.
- ✓ 520 الإجراءات التحليلية.
- ✓ 530 عينات التدقيق.
- ✓ 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
- ✓ 550 الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ 560 الأحداث اللاحقة.
- ✓ 570 المنشأة المستمرة.
- ✓ 580 الإقرارات الخطية.

3-2-6- الصنف السادس الاستفادة من عمل الآخرين من 600-699:

- ✓ 600 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر.

- ✓ 610 استخدام عمل المدققين الداخليين.
- ✓ 620 استخدام عمل المدقق الخبير.
- 3-2-7- الصنف السابع نتائج وتقارير التدقيق من 700-799:**
- ✓ 700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.
- ✓ 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
- ✓ 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
- ✓ 710 المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.
- ✓ 720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.
- 3-2-8- الصنف الثامن المجالات المتخصصة من 800-899:**
- ✓ 800 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
- ✓ 805 الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
- ✓ 810 عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.
- 3-3- مدى التوافق والتوحيد الدولي بين القوانين التشريعية للمنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.**
- انطلاق من القراءة القانونية للقوانين المهمة لمهنة المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق نشير إلى نقاط التوافق والاختلاف بين قانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق. يتم الإشارة إلى ذلك من خلال

نقاط التقارب والتباعد بينهما من خلال الأتي:

3-3-1 - نقاط التوافق والتوحيد الدولي - قراءة قانونية - بين

قانون 10-01 ومعايير التدقيق الدولية:

- **من حيث تعيين مهنة المدقق:**

إن عملية تعيين المدقق وفق القانون الجزائري تتم وفق المرسوم التنفيذي 11-32 وفق لدفتر شروط يوضح الحقوق والواجبات والجهة التي تعينه وخطاب التكليف بممارسة مهنة المراجعة، وهو ما يتماشى مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 (الأهداف العامة لمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة)، والمعيار 210 الذي ينص على أجمال وشروط ممارسة مهمة المراجعة وشروط التكليف.

- **من حيث تحديد مهام المراجع:**

تعتبر المواد 30، من 46 إلى 49 من قانون 10-01 مواد محدد لمهام المراجع وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 600 لمراجعة القوائم المالية.

- **من حيث التقارير وأشكالها:**

تعتبر المادة 25 من قانون 10-01 والتي تنص على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، يتوافق هذا مع نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الذي ينص على الاستمرارية للمؤسسات وتقرير المراقبة الوارد في المادة نفسها من قانون 10-01 تتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 265 الذي ينص على ضرورة الاتصال بين الجهات المستفيدة من مخرجات عملية التدقيق والإدارات الحوكمية في حالة ضعف في مهمة الرقابة الداخلية.

- من حيث رقابة الجودة:

تعتبر المادة 05 من قانون 10-01 والتي تنص على إنشاء لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 220 تحت مسمى رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

- من حيث حفظ الملفات:

تعتبر المادة 40 من قانون 10-01 والتي تنص على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشرة سنوات ابتداء من أول يناير لأخر سنة مالية للعهد، والذي يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 للتوثيق.

3-3-2- نقاط الاختلاف في ممارسة المهنة - قراءة قانونية:

عند الدراسة المتصفح للقانون 10-01 ولمختلف نصوصه لوحظ أنها تفتقر إلى العديد من النقاط التي جاءت في نصوص المعايير الدولية للتدقيق والتالي من أهمها على الإطلاق:

- مراعاة وظيفة التدقيق الداخلية وفق الصنف الرابع 400 إلى 499.

- الاستفادة من أعمال الخبراء محدد في الصنف السادس لا سيما المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 و 620.

- الأطراف ذات العلاقة والمستفيدين من وظيفة التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 550.

- تقييم المخاطر حسب المعيار 330 الدولي للتدقيق والمعيار الدولي للتدقيق 450.

- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها وفق الصنف الخامس للمعايير الدولية للتدقيق لا سيما المعيار الدولي للتدقيق 500 و530.

3-3-3- ضرورة التوحيد والتكيف لمهنة المدقق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق:

من خلال القراءة لمدى الاتفاق والاختلاف بين ما جاءت بها القوانين والتشريعات الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق يتبين وجود اهتمام كبير من قبل الدولة انصب على إصدار قوانين وتشريعات تهدف إلى تحسين مهمة المدقق حتى تتمتع بمستوى مصداقية جيد والثقة المطلوبة والإفصاح الجيد للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، إلا أن هذه القوانين تحتاج إلى تطبيق على أرض الواقع وما يدل على ضرورة ذلك ما يلي:¹

1- تأخر صدور التعليمات والمذكرات المنهجية التي تبين وتفسر القوانين مثل ما حدث في تفسير بعد حسابات الفرعية لنظام المالي والمحاسبي الجديد الذي تم إصداره في 2007، بعد مرور سنة كاملة تم إصدار مذكرات متعلقة بالثبوتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة. تجلت هذه القوانين في توضيح كيفية معالجة حساب الثبوتات والمخزونات الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة بطريقة مفصلة نظرا لعدم وضوح دليل النظام المالي والمحاسبي الجديد.

¹ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة المراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي يومي 13/14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحطب البليدة، ص 13 تحت الخط pdf bensaidamine.yolasite.com

2- افتقار المؤسسات الجزائرية إلى الثقافة فيما يخص الحقوق والواجبات تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.

3- عدم وجود الشفافية والمنافسة بين مكاتب الخبرة المحاسبية مما جعل القوائم والتصريحات تأخذ طابع شكلي روتيني لا تعبر على الوضعية المالية للمؤسسة.

وبالتالي ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب المهنة المحاسبية ومكاتب المحاسبة والتدقيق ومحافظي الحسابات، وخبراء المحاسبين على المستوى المحلي، والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم تسعى إلى تحيين أنظمتها المالية والمحاسبية بهدف خلق تناسق وتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفو وسليم وذلك بناء على التعديلات الجديدة التي قامت بها الدولة الجزائرية.

وبالتالي فمتطلبات التطبيق جاءت لأجل تحقيق الهدف باندماج البيئة الجزائرية للتدقيق بالبيئة الدولية للتدقيق وانطلاقا مما سبق يمكن أن نورد أهم متطلبات التطبيق في الآتي:

1- القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية ومكاتب المحاسبة في كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة الجزائرية.

2- قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الدولية للمراجعة وفق البيئة المحلية وكيفية تطبيقها.

3- قيام أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية بمدارسه التعديلات الجديدة والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة.

4- تقوم مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على المستوى المحلي بإشراك العاملين لديهم في دورات تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

4 - نتائج البحث:

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الورقة البحثية ما يلي:

- يتميز التوحيد المحاسبي عن التوافق المحاسبي، فالأول يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية فهو لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي ويدل هذا على صعوبة تحقيق ذلك على المستوى الدولي وإمكانية ذلك على المستوى المحلي، أما الثاني فيعني التقليل من الفروقات والاختلافات وتخفيف التنوع والاختلاف عن طريق جعل المعايير موحدة بدون الأخذ باختلاف النظم الاجتماعية والسياسية.

- يهدف مهنة التدقيق

- تباين في مضمون التشريعات القانونية للدول يحتم على الجزائر انتهاج نهج في مهنة التدقيق يقترب إلى حد كبير وممارسة مهنة التدقيق على المستوى الدولي.

- ضعف القوة الإلزامية في تنفيذ هذه القواعد والمعايير الدولية المتفق عليها والصادر من قبل الاتحاد الأمريكي للمحاسبة.

5- توصيات البحث:

- ومن أهم التوصيات التي تخرج بها هذه الورقة البحثية ما يلي:
- ضرورة إشراك المنظمات المهنية المتعلقة بالتدقيق في الإصلاحات المحاسبية التي تقوم بها الوزارة الوصية.
 - ضرورة الاستفادة من المعايير الدولية للتدقيق وتحسينها حتى يتسنى إمكانية تطبيقها على البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - الاستفادة من الاجتهادات الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبة في مجال مهنة التدقيق.
 - ربط الجامعة وكفاءاتها بالجهات ذات الصلة بالجانب المحاسبي والمالي للاستفادة منها في تفعيل مهنة المحاسبة والتدقيق.

قائمة المراجع:

1. أمين السيد، أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
2. سلوم، حسن عبد الكريم، نوري، بتول محمد، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة المالية العالمية على منظمات الأعمال: الفرص والتحديات الأفق أيام 10-11 نوفمبر 2009، الأردن، عمان، جامعة الزرقاء.
3. سيد أحمد، بوعرار احمد شمس الدين، مدى التوافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 (دراسة ميدانية)، تحت الخط www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf
4. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة المراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحديات والأفاق، جامعة سعد

- دحلب البليدة، يومي 14/13 ديسمبر 2011، تحت الخط
bensaidamine.yolasite.com pdf
5. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994.
6. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
7. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
8. مزياني، نور الدين، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة، مركز الدراسات الاقتصادية، 2009. الموقع الإلكتروني www.iraqeg.org/eco/news_view_212.html - نور، عبد الناصر، الججاوي، طلال، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية: متطلبات التوافق والتطبيق، الأردن، جامعة الإسراء، 2009. الموقع الإلكتروني www.jps-dir.net
9. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
10. وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ، السعودية، 1997.
11. Arpan, Jeffery and Lee, Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & Sons, 1982

ملاحق البحث:

الجدول (01): يوضح أهم الاختلافات بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.

معايير التفرقة	قانون 08-91	قانون 01-10
التعريف بالمصدق القانوني	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية... الخ	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانظماها.....
من حيث المهام	<ul style="list-style-type: none"> - يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة... الخ - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى تطابقها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> - يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة... الخ - يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى تطابقها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. - يبدئ رأيه في شكل تقرير خاص بإجراء الرقابة الداخلية والمصادقة عليها من مجلس الإدارة - يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل	<ul style="list-style-type: none"> - توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونياً . - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين 	<ul style="list-style-type: none"> - أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعدلاتها. - التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ...
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات تابع للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة التابعة لها	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت رئاسة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد مواد بخصوصه	يتعين على محافظ الحسابات او مسير الشركة او تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليه في اجل أقصاه 15 يوماً
من حيث التريصات	تجرى تريصات الخبراء المحاسبين..... على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء للمحاسبين....، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجرى تريصات الخبراء المحاسبين..... على مستوى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتجرى تريصات محافظي الحسابات، وتجر تريصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر: سيد أحمد، بوعرار احمد شمس الدين، مدى التوافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 01-10 (دراسة ميدانية)، ص 07 تحت الخط

www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf