

واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية.

أ. زوهري جليلة أستاذة مساعدة قسم "أ" - عضو مخبر إدارة الابتكار و التسويق

zouhri98@yahoo.fr

أ. د صالح إلياس أستاذ التعليم العالي - رئيس فرقة في مخبر إدارة الابتكار و التسويق

elyasalah@yahoo.fr

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير - جامعة سيدي بلعباس - الجزائر

ملخص:

من خلال هذه الورقة العلمية حاولنا تسليط الضوء على مهنة التدقيق وذلك من حيث تحديد أهم المعالم المتعلقة بالمفاهيم والمبادئ الأساسية والمعايير الدولية المنظمة لهذا المجال، كما أبرزنا أهم الإصلاحات التي جاء بها المشرع الجزائري في إطار تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل الخيار الجزائري القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF)، وذلك بهدف تحقيق التوافق الدولي وتحسين جودة المعلومة المالية والإفصاح. الكلمات المفتاحية: التدقيق، النظام المحاسبي المالي، الرقابة، المعلومة المالية.

Abstract:

Through this present scientific paper we attempted to high light on the profession of precision and accuracy by determining the inmost approaches relative to the notions and mains principles and organizing international norms of this interval, on the other hand we illus hated the main reforms vehicle by Algerian project in the frame of organizing accountancy and accuracy professions in the shadow of Algerian choice that preconises the adaption of the accounting and financial system (AFS) in the sake of the realization of international of financial information quality and righteous accounting.

Keywords: Audit; Accounting and financial system; Control; financial information

إن ما شهدته السنوات الأخيرة من اختلالات مالية و محاسبية وما انجر عنها من انهيار لشركات محلية ودولية أبرزها شركة انرون و وولد كوم العالميتين ، يعود سببه بالدرجة الأولى إلى افتقار إدارتها إلى الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف بالإضافة إلى عدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية المتعلقة بالمعلومات المحاسبية والعاكسة لحقيقة الأوضاع المالية للشركات، فإذا كان الهدف الأساسي للمحاسبة هو توصيل المعلومات المالية والمحاسبية لمتخذي القرارات فإن من واجب المدققين تعزيز المصدقية والثقة في هذه القوائم بالشكل الذي يدعم سياسة الإفصاح المناسب و الهادف لتحقيق الاستغلال الأمثل لهذه المعلومات من قبل مستخدميها سواء من داخل أو خارج المؤسسة. ويزداد تعقيد مهمة التدقيق مع تعدد وتشابك وتعقيد العمليات الاقتصادية داخل المؤسسات، الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في السياسات التسييرية بما يتماشى مع المستجدات الحديثة والأنماط الجديدة، وباعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير المحاسبي والمالي (SCF) من خلال النظام العالمي المبني على اقتصاد السوق كان لابد عليها بالمقابل أن تستحدث إصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذا المجال باعتبار أنهما مجالين متكاملين لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر.

وما يجدر بنا الإشارة إليه في هذا الإطار وهو أن إصلاح النظام المحاسبي لوحده لن يكون كافيا للنهوض بالمهنة المحاسبية مالم يصاحبه إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كل القطاعات المكتملة للمجال المحاسبي بما فيها المؤسسات الضريبية والمصرفية والهيئات المحاسبية وحتى الأسواق المالية، وعلى اعتبار أن النظام المحاسبي الجديد تم تجسيده بطريقة تتماشى مع متطلبات المؤسسات الاقتصادية بمعطياتها الحالية ، كان لابد من إصدار قوانين وتشريعات تدعم مجال التدقيق والرقابة من أجل تنظيم المهنة في

إطار توسيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات للمدققين والمراقبين على اختلاف طبيعتهم القانونية ، فرغم المبادرة التي قامت بها الجزائر من خلال إصدارها المادة 40 من قانون 01/88 والتي تنص على إلزام المؤسسات لتبني خلايا التدقيق من أجل تحسين وتنظيم وتقوية هيكلها الداخلية إلا أن هذا الإجراء لم يكن كافيا، وعليه نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى تكييف الجزائر لمهنة التدقيق وفقا للإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نعرض الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر لن يوتي ثماره ما لم يصاحبه تعديلات مهنية لهيئات الرقابة والتدقيق، وتهيئة البيئة المحاسبية.

الفرضية الثانية: تفعيل الرقابة على المستويين الداخلي والخارجي للمؤسسات يمثل أحد المقاييس الهامة والعاكسة لجودة ومصداقية المعلومة المالية المجسدة في القوائم المالية، وهو الأمر الذي سيدعم ويفعل من عملية اتخاذ القرار.

ولدراسة هذه الفرضيات قمنا بإدراج الأهداف التالية:

- توضيح أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة.
- إبراز أهم الأسباب الدولية والوطنية التي ألزمت الجزائر على إحداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمرجعية الدولية.
- توضيح الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق وذلك من حيث تكريس الجزائر لإدراج مبادئ تدقيق جديدة تتلاءم مع معايير التدقيق الدولية.

وللوصول إلى هذه الأهداف اتبعنا المنهج الوصفي القائم على التحليل والذي يجمع بين الأسس النظرية والتطبيقات العلمية، وذلك من أجل تحديد المفاهيم والمصطلحات وكذا وصف الظاهرة محل البحث وصفا دقيقا، كما

قمنا بدراسة وتحليل بعض القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وذلك في إطار التعديل الأخير الخاص بالنظام المحاسبي المالي، وعلى هذا الأساس اعتمدنا على أربع مصادر أساسية:

- 1 « pratique de l'audit » لمختار بلعبود، الجزائر، 2005،

والذي يوضح فيه أهم المراحل والإجراءات المتعلقة بأداء مهمة تدقيق الحسابات.

2- " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه لحواس صلاح، الجزائر 2008، يوضح فيها ضرورة التوجه المحاسبي نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي IAS/IFRS.

3- التقرير المرحلي الثاني حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، الصادر في جويلية 2012.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، مؤرخ في 2010/06/29.

وعليه سيتم عرض الموضوع في محورين:

المحور الأول: يتمثل في توضيح أهمية التدقيق في بيئة الأعمال الدولية، كوظيفة رقابية استشارية لها مبادئها ومعاييرها حسب ما أصدرته الهيئات الدولية المشرفة على المهنة.

المحور الثاني: قمنا بالتطرق إلى الإطار التنظيمي والتوجه المحاسبي في الجزائر وذلك بعد تجسيد الإصلاحات المحاسبية وفقا للمرجعية الدولية، كما أوضحنا أثر هذه الإصلاحات على مهنة التدقيق والأنظمة الرقابية في الجزائر.

المحور الأول: أهمية التدقيق في بيئة الأعمال الدولية.

تتمثل وظيفة التدقيق في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وغيرها المعدة من طرف الإداريين، فمن خلال هذه العملية يعزز المدقق من نفعيتها وقيمتها، وتزداد أهمية التدقيق نتيجة لتعقد دنيا الأعمال وتعقد عملياتها والتي

من المحتمل أن يتم تسجيلها بالخطأ، كما قد يحدث تلاعب وغش في تلك المعلومات ومن هنا يتعين أن تخضع للتدقيق حتى تتسم بإمكانية الاعتماد عليها من طرف مستخدميها، ويبين التطور التاريخي لتدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581¹، أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975، وابتداء من سنة 2000 إلى يومنا هذا عمدت الدولة على فرض مراقبة ومراجعة لحسابات المؤسسات الاقتصادية من طرف محافظ الحسابات.

1/ ماهية التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة الاقتصادية: لقد جاء تعريف التدقيق على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: "عملية منظمة ومنهجية" SYSTEMATIC" لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"².

كما عرفه خالد أمين على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله في ربح وخسارة عن تلك الفترة"³.

واستنادا لهذه التعاريف يمكننا حصر مفهوم التدقيق في النقاط التالية:

¹ Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2008 .P45.

² Mokhtar Belaiboud, « pratique de l'audit », Berti édition, Alger, 2005.P110.

³ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص45.

* يعتمد على ثلاثة محاور أساسية: الفحص "Examination"، التحقق "Verification"، وإعداد التقرير النهائي "Rapport".

* عملية منظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استنادا إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها.

* لا يقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية بل يشمل أيضا فحص النظام المحاسبي وكافة الأنظمة الرقابية والإدارية الأخرى¹.

* يتضمن توصيل نتائج التشخيص والتقييم والفحص من خلال تقرير يشمل إبداء رأي فني ومحايد معد وموجه إلى الأطراف المعنية².

إن من أهم واجبات المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر وإصدار رأي في محايد يكون جزءا من التقرير الذي يقدمه المسؤول عن المهمة للجهة التي قامت بتوكيله³، وبالتالي فهو يخدم عدة أطراف أهمها إدارة المؤسسة (المدراء) وذلك من حيث الاعتماد عليه في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات المتعلقة بالحاضر والمستقبل⁴، كما تمكن التقارير النهائية للمدققين من توضيح الصورة الحقيقية المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة وهو الأمر الذي يحتاجه المستثمرين و البنوك ورجال الأعمال من أجل ترشيد قراراتهم المتعلقة بتوجيه مدخراتهم ورؤوس أموالهم.

2/معايير التدقيق المتعارف عليها: يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها المنظمات المهنية، و تلقى القبول العام⁵.

¹ Lionel Collins, Gérard Vallin, « Audit et Contrôle Interne », dalloz, 3^{ème} édition, paris,2006.P26.

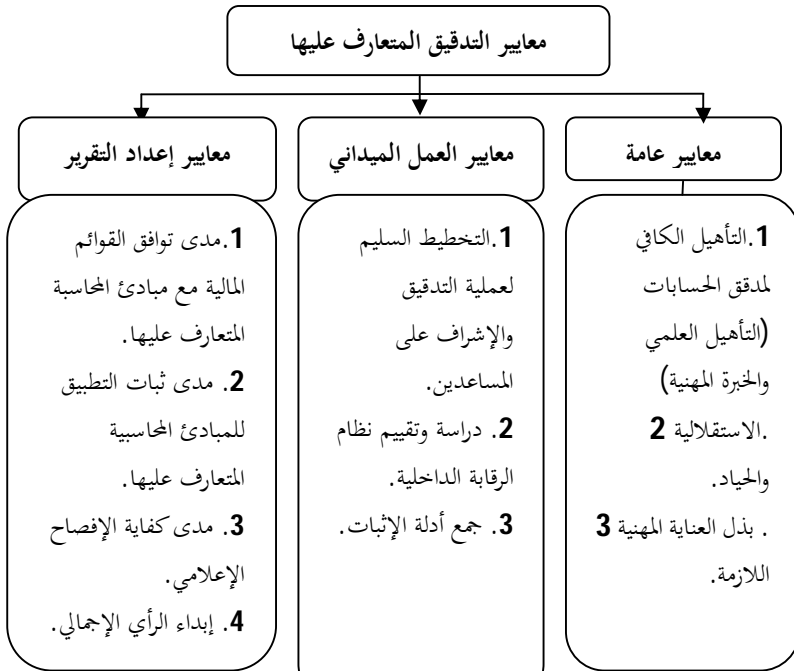
² خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، مطبعة الإتحاد، عمان طبعة 1999، ص82.
³ بوتين، محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. 2005.

⁴ نضال عزيز مهدي، "تطوير بنية الحكومة في العراقية لغرض تحقيق الشفافية و ضبط الأداء المالي" ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة، 2011، ص33.

⁵ Khelassi Reda, « l'audit interne-audit opérationnel », édition Houma, Alger, 2005,P93.

ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وإبراز هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية، وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار كتاب يتضمن معايير التدقيق وتم تبويبها في ثلاث مجموعات كما هي موضحة في الشكل:

شكل رقم (1): معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: أرينز ألفين ، جيمس سويت ، "المراجعة المدخل متكامل" ، تعريب محمد عبد القادر. الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية، 2005 ، ص 42.

من الضروري أن تتوفر لمدقق الحسابات المقومات التي تضمن له الاستقلالية وعدم وقوعه تحت أية ضغوط مادية أو معنوية من إدارة الشركة ، أو أن يتهاون في أداء واجباته المهنية الأمر الذي جعل التنظيمات المهنية ذات العلاقة

تسارع بوضع معايير تزيد الثقة في القوائم المالية و تعزز استقلالية المدقق، ومن ضمن هذه الجهات نجد¹:

-هيئة تنظيم الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية(SEC).

-جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA).

-لجنة المحاسبين القانونيين في انجلترا(TCAEW).

صدرت معايير التدقيق الدولية خلال فترات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، كما لازمت هذه المعايير جملة من التعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا، ويمكن توضيحها في الجدول التالي وفق أحدث إصدار لها:

¹د.زاهر سواد،"مراجعة الحسابات و التدقيق"، دار الراية-عمان،الأردن-الطبعة الأولى، 2009، ص39.

جدول رقم (1): معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

المصدر: محمد أمين مازون، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختيارية
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA 570	الاستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA300	التخطيط.	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA 710	المقارنات.
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

تطبيقها في الجزائر" مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص75.

3/ معايير التدقيق وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية: هناك علاقة متينة بين المحاسب و المدقق، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجة النهائي يتمثل في القوائم المالية، أما التدقيق فإنه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص و قياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات¹، و تزايد دورها في العلاقات الدولية، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق، الأمر الذي دعى بالمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة هذه التحديات بإصدار معايير المحاسبة الدولية، ثم بعدها إصدار معايير التدقيق الدولية، و هي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم².

إن علم تدقيق الحسابات و الرقابة عليها وجد ليخدم الكثير من المؤسسات المالية و المؤسسات التي تعتمد بشكل أو بآخر على القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم و رسم سياساتهم³، خاصة وأن العالم اليوم يشهد تطورا ملموسا على مستوى التجارة و الصناعة واتساع حجم المؤسسات والشركات، لذلك كان لا بد من وجود أداة خارجية تعطي رأيا محايدا عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات لتخدم الكثير من الطوائف المستفيدة من القوائم المالية المدققة، في رسم سياستها ووضع أهدافها المستقبلية كالمساهمين والدائنين و المقرضين..... إلخ

المحور الثاني: التوجه المحاسبي والإطار التنظيمي لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

¹ Rochat M et autre, "l'Audit des entreprises multinationales in comptabilité internationale", Vuibert edition, Paris, 1997. P214.

¹ د. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007-2008، ص76.

² روبرت ميجز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص58.

لقد ساهمت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى إحداث تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب فيه مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة نقائص قللت من فاعليته وإمكاناته لخدمة كلا المصلحتين الوطنية المحلية والدولية الأجنبية.

1/ ما هية الإصلاحات المحاسبية: بدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) منذ أول يناير 2010 بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007¹، يحكم شروط وكيفيات تطبيق هذا النظام حاليا مرسومًا وقرارات كما تم إصدار وتنفيذ التعليمات رقم 02 المؤرخة 29 أكتوبر 2009 وتتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي وكذلك مذكرة منهجية تتضمن كيفيات تطبيق التعليمات².

في إطار أعمال التنسيق ومتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي، تم تشكيل لجنة يرأسها السيد وزير المالية، وفيما يخص مرافقة التنفيذ وعقب الاستماع إلى مؤسسات وهيئات أخرى، تم القيام بالأنشطة التالية³:

- تنظيم حلقتين تدريبيتين حول النظام المحاسبي المالي لفائدة المهنيين ومستخدمي المحاسبة والقطاعات التي توفر التكوين.
- إعداد سبع مذكرات منهجية لمرافقة النظام المحاسبي المالي والتي تتضمن:

- الأصول الرأسمالية المادية. - الأصول الرأسمالية المعنوية.
- المخزونات. - الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

³ القانون رقم 11/07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 27، المؤرخة ب-28-05-2008، ص 11-15

² محمد أمين مازون، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مرجع سابق، 85

- العقود طويلة المدى. - الأصول والخصوم المالية.
- الأعباء/النتائج خارج الاستغلال وحسابات نقل أعباء الخطة المحاسبية الوطنية.
- 2/ أهمية الإصلاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية: سعت الجزائر من خلال الإصلاح المحاسبي الجديد إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أبرزها:
- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر¹.
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بهدف تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الأجنبية.
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- 3/تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق : تلعب المحاسبة الدور الأساسي فيما يخص النشاط الاقتصادي (الكلي أو الجزئي) لأي دولة، وزادت أهميتها في الآونة الأخيرة بسبب انفتاح الاقتصاديات على العالم، وظهور الشركات العابرة

¹ د. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، مرجع سابق، ص 142.

للقرارات وأصبح من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية المنشورة على درجة عالية من الدقة والموثوقية لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والدراية والتكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة، لكن ما تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفاً مقلق جداً بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري، فقد عرفت اختلال وانتكاسات عديدة ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها¹:

- ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المترشحين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هيكلها.
- ضعف فعالية أصحاب المهنة المحاسبية حيال القضايا المصرية المتعلقة بمهنة المحاسبة أو المرتبطة بها، وابتعادهم شبه الكلي عن مسار التوحيد.
- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم، مثل IFAC .

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعده للعمل وفقاً للتطبيقات الدولية.

- عدم الانضمام للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية الدولية IASC ما ترتب عنه من ابتعاد عن مسار التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة الاستفادة من كل المزايا التي تقدمها هذه الهيئة من مساعدة تقنية لأعضائها خاصة من الدول النامية.
- طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب، أصبح لا يتماشى مع الاحتياجات الفعلية للسوق .

- فيما يتعلق بالمسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات مما يطرح العديد من التساؤلات حول النية المبيتة من وراء ذلك، خاصة وأن عدد الخبراء

¹ Amel BENYEKHELF, " le système comptable algérien étude coopérative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale", Revue de chercheur, N° 08 ,2010.P74.

المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني.

- تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين والخبراء المحاسبين الجزائريين ومحافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة. في ظل هذا الوضع المتردي الذي تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية تقرر إصلاحها وذلك بصدر كل من:

✓ القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹:

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلا.

وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية:

في المادة 14 منه (ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون).

مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة بموجب هذا القانون:
- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية.

¹ القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

- مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية .
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.
- كما توالى عملية الإصدار للنصوص التشريعية المتعلقة بمهنة المحاسبة أهمها:
 - مرسوم تنفيذي رقم 25/11 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن المرسوم 23 مادة .
 - مرسوم تنفيذي رقم 26/11 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن 23 مادة متعلقة بهذا الموضوع.
 - مرسوم تنفيذي رقم 27/11 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره وتضمن المرسوم 23 مادة متعلقة بالموضوع..
- ✓ لقد تمت إعادة الهيكلة للمنظمات المهنية المحاسبية من خلال تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، ولهذا جعلت إضافات جديدة لهيئة الهيئات وأهمها المجلس الوطني للمحاسبة في هذا السياق تندرج مجموعة من المهام المنوطة لهذا المجلس والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية¹:
- انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، مؤرخ في 2010/06/29.

- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر.
 - الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.
 - تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد.
 - تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
 - جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
 - متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
 - المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة في وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسميا في 29 أكتوبر 2009 ، تجيب على الأسئلة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، وتقديم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية لإتمام معاملاتها المالية والمحاسبية بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي بداية من 2010¹.

4/ انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق في الجزائر.

في إطار موازنة الممارسات ومطابقتها للمعايير الدولية في مجال المراجعة التي تكرسها المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، تم اعتماد سبعة معايير للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بهدف تكييفها مع السياق الجزائري، والأعمال ذات الصلة هي في طور الإتمام وتشمل أساسا عملية إعداد معايير المراجعة الآتية²:

- المعيار 200: الأهداف والمبادئ العامة في مجال مراجعة البيانات المالية.
- المعيار 210: أجل مهمة المراجعة.
- المعيار 240: مسؤولية المراجع عند الأخذ بعين الاعتبار الغش في مراجعة البيانات المالية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7 ، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011.

² التقرير المرحلي الثاني حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، الجزائر، جويلية 2012، ص 180.

- المعيار 250: الأخذ في الحسبان النصوص التشريعية في مراجعة البيانات المالية.
- المعيار 300: التخطيط لمهمة مراجعة البيانات المالية.
- المعيار 315: المعرفة بالكيان ومحيطه وتقييم خطر حدوث اختلالات كبيرة.
- المعيار 580: تصريح الإدارة.

سبق صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ردود فعل وأراء متباينة من قبل أصحاب المهنة (المحاسبة والتدقيق) تراوحت بين مؤيد للإصلاح المحاسبي في الجزائر ومعارض لها لأسباب مختلفة، منها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بالإدارة (وزارة المالية) باعتبارها الوصي على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، ومنها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين ببعضهم البعض، ومنها ما هو مرتبط بالمستفيدين من خدماتهم (المؤسسات الاقتصادية).

فيعارض الكثير من أصحاب المهنة وبشدة عزم الإدارة الوصية على تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبراء والمحاسبة الأجنبية، بهدف تلبية متطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو الأمر الذي يحد من مصالح بعض أصحاب المهنة المحليين.

كما تشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، وفتح أمام المهنة مجالاً واسعاً للأعمال من خلال التقييم والتطهير المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية.

وفي هذا الإطار أصبح اهتمام أصحاب المهنة منصبا حول السعي في الحصول على مقعد في مجلس المنظمة الذي بات انتخاب أعضائه رهن الحسابات وضغط جماعات المصالح.

ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات، هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبين (Paradis comptables) المتمثلة في¹:

¹ التقرير المرحلي الثاني حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، نفس المرجع، ص 185.

- محافظة الحسابات للمؤسسة الوطنية الإستراتيجية كسونطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء....إلخ.

- محافظة الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين.

- محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة في تقديم الاستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة. نتائج الدراسة:

ما يعاب على الإصلاح المحاسبي في هذا الشأن أنه تم بصفة مفاجئة دون أن يسبقه أي تعديل للأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمؤسسات الاقتصادية ذات الصلة بالمجال المحاسبي (البنوك، المؤسسات المالية، إدارة الضرائب، مهنة المحاسبة)، وبالتالي تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني وحل محله النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية لزالت المشاكل تخر هياكلها، ولهذا كان من المفروض أن يتم الإصلاح بصفة تدريجية حتى تتمكن الأطراف المعنية من تكييف مؤسساتها مع هذا النظام الجديد، ومما سبق يمكننا تحديد بعض النتائج والتأثيرات المرتقب حصولها على مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة.

➤ فمن الناحية القانونية وبالنظر إلى واقع الممارسة المهنية في الجزائر يتضح لنا عدم الاستقرار وتزايد حدة الصراع ما بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية، ولذا عملت وزارة المالية على إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها واسترجاع وصايتها، وهو ما تجسد جليا في القانون الجديد المصادق عليه والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

➤ أما الجانب المتعلق بإجراءات فحص الحسابات ففيما يتعلق بالمنهجية العملية ابتداء من مرحلة التخطيط والتوجيه إلى غاية إعداد التقرير

النهائي، فإن كل هذه الإجراءات لن تتغير ولن تتأثر بأية مرجعية محاسبية مهما كانت.

➤ الجانب المتعلق بمعايير التدقيق المعتمدة: ستأثر مهنة التدقيق في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة في شقها المتعلق بالمعايير والقواعد العامة الواجب إتباعها في المهنة، ومكمن هذا التأثير برز في إمكانية تبني معايير دولية للتدقيق على اثر تبني معايير دولية للمحاسبة.

➤ من حيث التقارير: في ظل البيئة المحاسبية الجديدة فإن طبيعة نماذج تقارير المدققين تأخذ احتمالين:

الأول: إمكانية الإبقاء على النماذج الحالية المعتمدة وإجراء تعديلات تتوافق مع التدقيق المحاسبي الجديد.

الثاني: إمكانية توحيد نماذج التقارير المعدة من طرف المدققين في سياق توحيد القوائم المالية على المستوى الدولي.

التوصيات: من خلال دراستنا للموضوع وبعد تحليل النتائج المتوصل إليها، يمكننا إدراج بعض التوصيات الخاصة بتدعيم وتعزيز مهنة التدقيق في الجزائر:

✓ لا بد على الجزائر اليوم أن تجاري التطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي، باعتبار أن الأمر ينعكس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.

✓ تطوير مجال التدقيق في الجزائر بشكل فعال يتطلب الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين من خلال برامج تكوين دولية لزيادة الكفاءة العلمية والعملية.

✓ إن الجزائر اليوم بعيدة كل البعد عن التطورات الدولية الحاصلة في مجال التدقيق ، وهو ما يمكن إرجاعه ربما بالدرجة الأولى إلى افتقاد الواقع الجزائري إلى إطار للتدقيق المحاسبي يلزم كل الممارسين الالتزام به، بالإضافة إلى الطابع القانوني للتدقيق وقدم القوانين التي تحكم المهنة في الجزائر والتي تعود إلى واقع غير واقع الجزائر الحالي.

- ✓ إذا كانت تسعى الجزائر إلى تحقيق توحيد محاسبي ومالي حسب المعايير الدولية فالأمر يفرض بطبيعة الحال التعديل والتوحيد في مجال التدقيق باعتبار أن المجالين متكاملين ولا يمكن تحقيق الجدوى من المحاسبة إذا لم يكن هناك تعديل يتماشى مع النظام المالي المحاسبي الجديد.
- ✓ إن الممارسة لمهنة التدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، باعتبار أن هذه الأخيرة تعتمد على التجربة والخبرة العملية وقد يرجع ذلك إلى غياب المبادئ والضوابط التي تحدد الإطار العام للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به.
- ✓ إن توفر ممارسين أكفاء لمهنة المحاسبة والتدقيق يستلزم تطبيق معايير أخلاقية، تؤثر بشكل خاص في إعداد القوائم المالية أو مراجعتها، وهو الأمر الذي ينعكس على مصالح الأطراف المستعملة لهذه الكشوف، ولهذا فإن الكفاءة المهنية والسلوك الأخلاقي والاستقلالية لهما أهمية بالغة كمواصفات مؤهلة لأصحابها ومعززة للثقة عند أداء مهامهم.

قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، مطبعة الإتحاد، عمان طبعة 1999.
- 2- د.زاهر سواد، "مراجعة الحسابات و التدقيق"، دار الولاية-عمان،الأردن-الطبعة الأولى- 2009.
- 3- بوتين، محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.2005.
- 4- تريش نجود، "الخطوات والإجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2002/2003. سطيف. الجزائر.
- 5- نضال عزيز مهدي، " تطوير بنية الحكومة في العراقية لغرض تحقيق الشفافية وضبط الأداء المالي " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة، 2011 .

- 6- د. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007-2008.
- 7- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010-2011.
- 8- التقرير المرحلي الثاني حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، الجزائر، جويلية 2012.
- 9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، مؤرخ في 2010/06/29.
- 10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011.
- 11- روبرت ميجز، "المحاسبة أساس لقرارات الأعمال"، ترجمة وتعريب محمد عبد القادر الدسيطي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.
- 12- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1-Mokhtar Belaiboud, « pratique de l'audit », Berti édition, Alger, 2005.
- 2- Khelassi Reda, « l'audit interne-audit opérationnel », édition Houma, Alger, 2005,.
- 3- Rochat M et autre, "l'Audit des entreprises multinationales in comptabilité internationale", Vuibert edition, Paris,1997.
- 4-Amel BENYEKHFLEF," le système comptable algérien étude coopérative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale", Revue de chercheur, N° 08, 2010.
- 5-Lionel Collins, Gérard Vallin, « Audit et Contrôle Interne », dalloz, 3^{ème} édition, paris,2006.
- 6- Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 6^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2008.

