تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات

– دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018–

The impact of the application of Algerian auditing standards on the -Study applied for a sample of professionals quality of audit reports for the year 2018-

نوح لبوز [1]، بوعلاق مبارك [2]

[1] كُلّية العُلوم الاقتصاديّة و العلوم التّجاريّة وعُلوم التّسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، Nouhdz@yahoo.fr

[2] كُلّية العُلوم الاقتصاديّة و العلوم التجارية وعُلوم التّسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، Mebarekboualeg@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/08/31 تاريخ القبول: 2019/09/16 تاريخ النشر: 2019/10/22

ملخص تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة على جودة تقارير محافظ الحسابات ، وباعتبار أن هده التقارير ذات قيمة إخبارية مهمة، حيث يعتبر محافظ الحسابات عين الملاك على الشركة، ونظرا لأن المعايير الجزائرية لم تأخذ في الحسبان البيئة القانونية للمراجعة ولم تعط محافظ الحسابات وزنه القانوني في اكتشاف الأخطاء أو فساد مالي و التبليغ عنها في حالة الشك المبرر، ولتحقيق هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي من خلال أسئلة مقابلة على مجموعة من محافظي الحسابات وهيئات لها علاقة باعداد واستخدام المعايير الجزائرية للتدقيق خلال الفترة (شهر مارس 2018)، وأبرزت هذه الدراسة أن الإلتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : ، قيمة اخبارية، محتوى إخباري، عين الملاك، بيئة قانونية للمراجعة، وزن قانوني، بيئة جزائرية

تصنيف JEL: M41

Abstract: The objective of this study is to know the impact of the application of Algerian auditing standards on the quality of the auditor's reports, and taking into account the fact that these reports have an important information value. The auditor is the eye of the owners of the company. Discovering anomalies or financial corruption and reported in case of justified doubt. To carry out this study, the descriptive method was used interview by a group of Statutory Auditors and bodies related to the preparation and use of Algerian auditing standards during the period (March 2018).The study reported that the commitment to apply Algerian auditing standards in the Algerian accounting environment still needs to be developed in order to be fully compatible with the reality of the Algerian business environment.

Key words: tax audit; tax control; tax management; tax costs; tax recovery.

Jel Classification codes: M41.

المؤلف المرسل: نوح لبوز ، **الإيميل**: Nouhdz@yahoo.fr

1. مقدمة:

من المعروف اقتصاديا أن مهنة المراجعة تهدف الى التحقق من صحة النشاط الحقيقي للكيانات الاقتصادية وتوصيل تلك المعلومات الى الملاك مستثمرين بالدرجة الأولى لمعرفة وضعية شركاتهم المالية وامداد مسيري هذه الشركات لمساعدتهم في اتخاذ القرار السليم بشأن إدارة هذه الكيانات اضافة الى استهداف المستثمرين المحتملين ناهيك عن أطراف أخرى تستفيد من هذه المعلومات.، وحتى يكون لهذه المعلومات قيمة اخبارية ذات جودة ، وجب على مكاتب المراجعة المعنية بعملية المراجعة أن تتبع معايير صحيحة في اختيار المراجع الكفء والتخطيط لعملية المراجعة وكيفية جمع الادلة لتقديمها في اخر مرحلة في شكل تقرير إفصاحي ذو قيمة إعلامية كافية، ولعل أهم أنواع التدقيق الشائعة ذات الأهمية البالغة في بيئة الأعمال الجزائرية هي المراجعة القانونية الشرعية (L'Audit l'égal) والتي يعتمد فيها محافظ الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق التي أعدت حديثا لتوجيهه لأداء مهمته على الوجهة القانونية الصحيحة التي رسمها له القانون.

1.1 إشكالية الدراسة

ما مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير محافظ الحسابات ؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الإشكاليات الفرعية للموضوع على النحو التالي:

2 ما هي التغيرات التي طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؟؛

3 ما هو الجانب الايجابي في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؟؛

4 ماهي التغيرات الملحوظة على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من منظور مستخدميها؟.

4.1 فرضيات الدراسة

من خلال الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية التي نسعى لاختبارها من خلال البحث:

3 وجود تغييرات على تقارير محافظ الحسابات **نتيجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق**.

4 وجود تغييرات ايجابية في نوعية التقارير الصادرة عن محافظي الحسابات **نتيجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق**.

5 وجود مزايا وإضافات ايجابية في تقارير محافظي الحسابات لصالح مستخدميها **نتيجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق**

5.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لإبراز ضرورة المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية لتحسين التسيير الجبائي وتفادي : التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر، معرفة المعايير الجزائرية للتدقيق، إبراز عيوب أو مزايا تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية .

4.1 الدراسات السابقة

1) دراسة (**بن الصديق محمد 2015**) **بعنوان واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة:** هدفت الدراسة للتركيز على هذه المعايير ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل مجموعة من المراجعين الجزائريين للوقوف على I(SA) للمراجعة ودرجة إدراكهم لهذه المعايير ومقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية لمهنة المراجعة.[1]

2) **دراسة (بن غانم وليد 2015) بعنوان تطبيق المعايير الدوّلية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.**: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، خصوصا بعد زيادة الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة بالجزائر، بتبنيها لميثاق الحكم الراشد، وسعيها لمحاربة الفساد داخل المؤسسات، وخصوصا في ظل مسعى الجزائر للانفتاح إلى الاقتصاد العالمي وسعيها لتنشيط سوقها المالي وتبنيها لمعايير المحاسبة الدولية وما لذلك من أثر على مبدأ الإفصاح والشفافية. [2]

3) **دراسة (رشيدة خالدي 2016) بعنوان دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر:** تهدف هذه الدراسة لمحاولة الباحثة معرفة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في التضييق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومعرفة علاقة الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، وعلى هذا الأساس تكمن مشكلة هذه الدراسة في عدم وجود معايير م ا رجعة محلية في الجزائر، وغياب التحديد الواضح لملامح فجوة التوقعات في الجزائر ومدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التقليص من هذه الفجوة، حيث اكتسبت هذه الدارسة أهميتها لحاجة مستخدمي القوائم المالية لتوعية تجعلهم أدرى بمسؤوليات مراجعي الحسابات وكذا بيان جهود المنضمات المهنية في السعي لزيادة الاهتمام بتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية[3]

2 . الإطار النظري

2-1-1 الملاك المساهمين:

يحتاج الملاك المساهمين للشركات الى محافظ حسابات لأن هذا الأخير هو عين الملاك على هذه الشركات وبذلك يكون المالك على اطلاع كاف بما يجري داخل تلك الشركات حتى يعالج الأمر عن طريق اتخاذ قرارات واقية من ناحية ومن ناحية أخرى يكون في حالة أمان على امواله المستثمرة في تلك الشركة.

2-1-2 المستثمرين المحتملين:

تعتمد أسواق المال في جميع انحاء العالم على استقطاب أكبر عدد ممكن من أصحاب الأموال الذين يريدون استثمار أموالهم في الشركات المسجلة في البورصة، ولا يتأتى ذلك الا بنشر كل المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية الخاصة بتلك الشركات التي تبحث عن الاموال وتقارير محافظ الحسابات حول تلك القوائم ولعل أهم ما يريد قراءته المستثمر الجديد هي التقارير الصادرة عن المراجع للفترة المالية القريبة ولا يكون ذلك الا في تقارير محافظ الحسابات، لذلك كان لهذه التقارير أهمية بالغة لمستخدميها من المستثمرين المحتملين كما سبق وأن ذكرنا

فإن أهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لهم بمثابة صمام الأمام لدخول عالم الاستثمار في شركات ذات صحة مالية جيدة حسب تقارير محافظ الحسابات. [4]

3-1-2 الادارة والمسيرين :

انطلاقا من نظرية الوكالة القائمة بين المالك والمسير المدير لتلك الشركة فإن هناك وسيط يراقب أعمال المسير ويدلي بها الى المالك حتى يتخذ هذا الأخير ما يراه مناسبا، ونظرا لأن تقارير محافظ الحسابات هي عبارة عن مراجعة دورية قانونية لنشاط الشركة التي يديرها المسير لصالح ملاك الشركة فإن المسير قد يتدارك أخطاءه من خلال تقارير محافظ الحسابات اذا كانت مبنية على اساس دقيق ومعلومات مؤكدة.

4-1-2 الأطراف الأخرى:

هناك اطراف اخرى تستفيد من المعلومات الواردة بتقرير محافظ الحسابات وهذه الأطراف تختلف من حيث طبيعة نشاطها وهدف استخدامها لهذه التقارير ونذكر منها :

5-1-2 البنوك:

حتى تطمئن البنوك المقرضة لحالة طالبي القروض من الشركات، وجب عليها الاطلاع على الكشوف المالية وتقرير محافظ الحسابات بشأنها لإبداء رأيها بشأن الموافقة على القروض بعد تحليل وضعية الشركة ماليا مما يعطيها رأيا مسبقا مبني على قناعة صحة تلك القوائم المالية ومدى قدرة الشركة على تسديد ديونها في الفترة المحددة لها، لذلك كان لتقرير محافظ الحسابات أهمية بالغة للبنك المقرض حتى يتعرف على الوضعية الحقيقية للشركة.

6-1-2 مصالح الجباية:

قد تستعين الادارة الجبائية عند الفحص الجبائي بتقارير محافظ الحسابات المبني على معلومات مؤكدة ودقيقة وخاصة اذا تعلق الأمر بشركات مساهمة مسجلة في البورصة ولا يعن هذا أن الادارة الجبائية ملزمة بذلك بل قد تحتاجه اذا تعلق الأمر بمعلومات موجودة بالتقارير.

7-1-2 مصالح التامينات:

ترتبط التأمينات بجميع أنواعها سواء منها ما كان على الاشخاص كصندوق الضمان الاجتماعي أو على الممتلكات كشركات التأمين فهي دائما بحاجة للمعلومات المرتبطة بنشاط المؤمن عليه ولا يكون ذلك في بعض الاحيان الا بالاطلاع على القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات عليها حتى تبني تأمينها على مبالغ دقيقة وصحيحة.

8-1-2 الادارات العمومية:

هناك ادارات عمومية ذات ارتباط بنشاط الشركات كمصالح الجمارك وأملاك الدولة ومؤسسات عمومية اخرى تحتاج في تعاملها مع الشركات الى معرفة نشاطها بصفة دقيقة وكافية وهذا ما يجعلها في حاجة الى الاطلاع على تقارير محافظ الحسابات المتعلق بنشاط هذه الشركات.

2-1-9 البحث العلمي:

اغلب الباحثين والدارسين لمجال المحاسبة والمراجعة يحتاجون دائما في تحليلهم للقوائم المالية الى الاستعانة بتقارير محافظ الحسابات لمعرفة الوضعية الحقيقية والسليمة لنشاط الشركات وهذا يعكس الأهمية البالغة لتقارير محافظ الحسابات في المجال العلمي كأساس لبناء معلومات ذات مصداقية وتتسم بالموثوقية.

3- درجة استجابة المعايير الجزائرية للمراجعة لحاجة الأطراف المستخدمة لتقارير محافظ الحسابات:

1-3 ألية إعداد المعايير الجزائرية للمراجعة:

خلال الفترة ما بعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في المؤرخ في 2010/06/29 المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الذي أسس الى نظام كامل في مجال المحاسبة والمراجعة سواء من حيث القوانين الخاصة بهذا المجال أو القائمين عليه في التشريع والتطبيق وقد خص هذا القانون بالذكر كيفية اعداد المعايير الجزائرية للمراجعة من خلال ما تقوم به الهيئة المسؤولة عن ذلك وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

1-1-3 الهيئة المكلفة باعداد المعايير الجزائرية للمراجعة:

سابقا لم تحض المعايير الجزائرية للمراجعة بالأهمية الكافية لدى السلطات السياسية للدولة على اعتبار أن النظام الاقتصادي الذي كان سائدا بعد الاستقلال هدفه تحقيق الاكتفاء الذاتي للمواطن عن طريق مؤسسات عمومية لا تهدف لأرباح بقدر ما تهدف الى تحقيق الاستقرار الاجتماعي والسياسي مع وجود ادنى طرق الرقابة على المؤسسات على غرار مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية واللتين كان دورهما يقتصر على الهيئات العامة ،لكن عرفت الدولة الجزائرية تغير جذري في العشرية الأخيرة من القرن العشرين في المجال الاقتصادي ،حيث عرفت تحول كبير من الاقتصاد المخطط الى الاقتصاد شبه الحر الذي سمح باستحداث مؤسسات اقتصادية خاصة وعامة كذلك لتلعب دور تحريك الاقتصاد الوطني، ومع هذا التطور كان لزاما على الجهات المسؤولة عن المجال المالي أن تتبنى أو تنشئ معايير تتحكم في مجال التدقيق المحاسبي والمالي وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي الجديد.

فمن خلال القانون 08-91 الصادر بتاريخ 1991/04/27 المتضمن كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي جاء في نص المادة 10 منه أن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يقدم مساعدته للسلطات العمومية في مجال التقييس المحاسبي، أما القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد نص في المادة 05 منه على اللجان المتساوية الاعضاء المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تضم من بينها الاولى في الترتيب وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي تتكون من:

03 أعضاء مهنيين منتخبين.

06 أعضاء مهنيين باقتراح رؤساء الهيئات المهنية (مصف الخبراء ،غرفة محافظي الحسابات ،منظمة المحاسبين المعتمدين).

03 أعضاء غير مهنيين معينين.

تسهر هذه اللجنة على:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الادوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف الى تقييس المحاسبات
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وابداء الاراء فيها وتقديم التوصيات بشانها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والادوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في اطار صلاحيته.
- اجراءات اعداد المعايير الجزائرية للمراجعة

نظرا لأن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية تضم **12** شخصا من مهنيي المحاسبة والمراجعة ذوي مستوى عال في المجالين مما يؤهلهما الى القيام بالمهام المذكورة سابقا والمنصوص عليها قانونا في المادة **11** من القانون **10-01** سالف الذكر، لذلك فهي الجهة القائمة على اعداد معايير المراجعة ويتم ذلك بناءا عملية ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة بصيغة يمكن تطبيقها على الواقع الجزائري الذي ترى فيه اللجنة أنه لا يختلف النشاط فيه كثيرا عن ما هو موجود في العالم وخاصة الشركات المتعددة الجنسية التي تنشط عبر التراب الوطني مثل ما تم في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

2-1-3 محتوى تقارير محافظ الحسابات

حتى يمكن معرفة محتوى تقارير محافظ الحسابات المنصوص عليها في القانون **10-01** المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يجب أن نتطرق الى أنواع التقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات من ناحية ومن ناحية أخرى المعايير التي يجب ان يتقيد بها محافظ الحسابات في كتابة هذه التقارير.

- **أنواع تقارير محافظ الحسابات**

أ- **تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر:** يعتبر هذا أهم تقرير يقوم به محافظ الحسابات لأنه يلخص جميع المهام التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى الكيان خلال السنة، ويكون فيه القرار الأخير على أن تلك الوثائق سليمة ومسجلة وفق ممارسات محاسبية مقبولة أو ان هناك بعض الاختلالات الواجبة التصحيح، أما اذا رأى محافظ الحسابات أن تلك الاختلالات فاقت ما هو مسموح به كان له الحق في رفضها وعدم التصديق عليها وتبرير ذلك الرفض وتبليغ الجمعية العامة بتلك الاختلالات حتى يكون لها الحق في التصدي لذلك بقرار لمواجهة تلك الاختلالات ويجب على محافظ الحسابات اذا رفض المصادقة للسنة الثانية على التوالي تبليغ وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك.

ب- **تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء:** في حالة الكيانات ذات الصفة الجماعية كالشركات والجمعيات والتي تحتوي على فروع مختلفة أو في حالة وجود حسابات واجبة

الدمج، وجب على محافظ الحسابات للشركة الأم بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع التأكد من العمليات التي تمت بينها وبين الفروع والمصادقة على تلك الحسابات اذا لم يكن هناك تحفظات.

ج- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة: من الضروري على محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الاتفاقيات المبرمة مع الكيان محل المراجعة حتى يتأكد من أن الاتفاقيات خالية تماما من المصالح الضيقة لأصحاب الادارة وفي حالة وجود أي علاقة من هذا النوع وجب على محافظ الحسابات الاشارة بصفة وافية لهذه الاتفاقية وهذا تطبيقا لنص المادة **628**من القانون التجاري حيث يمنع على القائمين على الادارة التعاقد مع الشركة نفسها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة الا بعد استئذان الجمعية العامة للملاك المساهمين مسبقا بعد تقرير من محافظ الحسابات بل يتعداها الامر الى الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والشركات الاخرى التي يملك فيها أحد القائمين بالإدارة أسهما أو حصصا، الابعد التصريح الى مجلس الادارة. [5]

د- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:

وفي هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتحليل وتفصيل أعلى خمس تعويضات من الاجور الممنوحة للعمال حسب نص المادة **680** الفقرة **03** من القانون التجاري وتفسير تلك المبالغ وسبب منحها لهاته الفئة ان وجد حسب ما هو معمول به في الاتفاقات مع الاطارات.

هـ- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

ويذكر في هذا التقرير الامتيازات الخاصة التي قد تمنح لفئة معينة من المستخدمين كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة والهاتف وما الى ذلك بسبب الحاجة الخاصة لهاته الفئة كالمديرين وأصحاب الافكار البحثية الذين لا يمكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهذه المزايا.

و- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية: ويذكر في هذا التقرير النتائج الخاصة بخمس سنوات الاخيرة ومقارنتها حتى يتبين لملاك الشركة الوضعية المالية من خلال جدول حسابات النتائج وهذا ما نصت عليه المادة **678** الفقرة **06** من القانون التجاري، ويهدف هذا التقرير اساسا الى معرفة النتيجة الاجمالية بصفة دقيقة وحصة السهم أو الحصة الاجتماعية من الربح وهذا الامر يسهل على الجمعية العامة للمساهمين قرار توزيع الأرباح ان أرادت.

ز- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية:

ان من بين أهم مهام محافظ الحسابات في الكيانات الاقتصادية تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الكيان، لذلك وجب على محافظ الحسابات تقديم تقرير خاص يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلي بإيجابياته وسلبياته حتى يتمكن القائمين على الادارة بتصحيح الثغرات التي من شأنها خلق خطر على نشاط الكيان.

ح- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال:

ان ما يرمي له الفكر الاقتصادي الحديث لتسيير الكيانات الاقتصادية هو مواصلة الاستغلال أكثر من هدفه لتحقيق الارباح ولعل ما جاء به المشرع الجزائري في القانون **10-01** المذكور أعلاه حول التقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال لهو أهم دليل على أن مواصلة الاستغلال للكيانات

الاقتصادية هو الهدف الاسمى وعليه كان من الواجب على محافظ الحسابات إذا رأى أن هناك خطر قد يهدد استمرارية نشاط الكيان سواء في مجال المعاملات الداخلية أو الخارجية من مديري الكيان أو من غيرهم أن يبلغ الجمعية بذلك في شكل تقرير خاص يضمنه كل المخاطر والتهديدات الملاحظة من طرفه إضافة الى ذكر المؤشرات التي ولدت له هذا الشك بشأن خطر عدم اسمرار نشاط الكيان.

- **المعايير الجزائرية للمراجعة:**

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت210)**اتفاق **حول أحكام مهمة التدقيق**

تطبيق المعيار

1- يعالج هدذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق

2- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

3- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

4- يقصد بالمدقق في هدذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.[6]

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت505) التأكيدات الخارجية**

تطبيق المعيار

1- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.[7]

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت560) : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات الأحداث اللاحقة

تطبيق المعيار

1يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقالل الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت580) التصريحات الكتابية**

تطبيق المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة

1- في إطار مراجعة الكشوف المالية.

2- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.**ت500) **العناصر المقنعة**

تطبيق المعيار

1- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في اطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية

تطبيق المعيار

1- يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

تعالج على حدا المسائل الاضافية التي يجب اخذها بعين الاعتبار في اطار مهمة التدقيق الاولية.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت510) مهام التدقيق الأولية–الارصدة الافتتاحية"**

مجال تطبيق المعيار

1- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الأولية.

2- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

3- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

1- لم تكن موضوع تدقيق أو

2- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق"السالف"

تضاف الى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300و710.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"**

مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار (م.ج.ت700) ما يلي:

التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛

شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل.

الرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص الى أن اعداد الكشوف المالية ، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 502) الإجراءات التحليلية:**

مجال تطبيق المعيار

1.يعالج هذا المعيار:

–استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باتتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛

–إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

2.تسمح الإجراءات التحليلية الموضوتة حيز التنفيذ أثناء التعرّف تلى الكيان ومحيطه لاتتبارها إجراءات لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار) 1 315 بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كردّ تلى تلك المخاطر.

3.الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة تن الحسابات، تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة .و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمّ استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 570) استمرارية الاستغلال:**

مجال التطبيق

1.يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

1-1 فرضية استمرارية الاستغلال

- حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر، عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

- استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.
- مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله
- يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .حيث و باعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها.
- يجب على المدقق:

–جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية؛

–معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله « .عدم يقين » استنتاج وجود.

- مع ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت 255 1 ، الآثار المحتملة للحدود الملازمة لقدرة المدقق في كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الاستغلال.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 610)استخدام أعمال المدققين الداخليين:**

مجال تطبيق المعيار

1.يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315 ، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

2.لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

2-1 العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

3.يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

4.بالرغم من اختلاف أهداف ك ل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لك ل من الوظيفتين.

5.مهما بلغت درجة استقلالية و موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية .فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه و لا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت 620)استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**

مجال التطبيق

1.يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

2.لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

– يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمَت معالجتها في المعيار 220 ؛ أو

– يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية(خبير معين من .طرف الإدارة)، التي تمَت معالجتها في المعيار500

3.الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

4.يتحمَل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، و لا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه. مع ذلك، اذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه، و اتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

- ✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)230 وثائق التدقيق:**

مجال التطبيق:

1- يعالج المعيار 230المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لاعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

- ✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)501العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة:**

مجال التطبيق:

1- يعالج هذا المعيارمدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير **330و500** وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التب تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية.

- ✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)530**السبر **في التدقيق:**

مجال التطبيق:

1- يطبق المعيار الجزائري رقم **530** عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لانجاز اجراءات التدقيق.

2- يتمم المعيار **530** المعيار الجزائري **500** الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز إجراءات التدقيق الموجهة الى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاص معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

- ✓ **المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)540** تدقيق **التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به:**

مجال التطبيق:

1- يعالج المعيار **540** واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية ، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الادارة.

3. الدراسة التطبيقية

بناءا على فكرة أن البحث مؤسس على دراسة ميدانية تتعلق بمقابلات شخصية من فئات مختلفة لها علاقة مباشرة بالمعايير الجزائرية للمراجعة سواء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يشرف على هذه العملية من خلال أحد أهم لجانه وهي لجنة التقييس للمهن المحاسبية من حيث اعدادها لتكون مرجع لمحافظي الحسابات بصفة خاصة والمراجعين الخارجين بصفة عامة ومراحل اعدادها والطرق التي تمت لتكون على الوجهة التي هي عليها أو من حيث مستخدميها أو المستفيدين من المضمون الإخباري لهذه التقارير والعيوب التي يراها بعض مهنيي المراجعة والمحاسبة إجمالا، وقد تم بناء هذا البحث على:

- المقابلات الشخصية؛
- الملاحظة النقدية المباشرة؛

ونظرا لوضعيتنا كمهنيين وأكاديميين في المحاسبة والتي ساعدت على ايجاد الوسيلة الكفيلة لإعداد بحث يكون قيمة مضافة في مجال المراجعة والتدقيق، وهذا الأمر الذي دفعنا لاتخاذ المقابلة كوسيلة للبحث.

1.3 جمع الوثائق والبيانات:

كإجراء أولي يجب على أي باحث إعداده هو جمع الوثائق التي يستند عليها في توثيق معلوماته ومصدرها والبيانات التي تهم البحث بصفة خاصة والتي تتعلق في بحثي هذا بمجال المراجعة والتدقيق في الجزائر وخاصة مع تعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة إضافة الى :

المصادر:

- قواعد القانون التجاري المرتبطة بتقارير محافظ الحسابات ؛
- قانون مكافحة الفساد والوقاية منه ؛
- قانون الإجراءات الجزائية ؛
- قواعد قانون مهنة محافظ الحسابات والمتمثل في القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.(الجردة الرسمية رقم 42) ؛
- المراسيم التنفيذية لتطبيق القانون 10-01 ؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 2013/06/24 الصدر عن وزير المالية المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية رقم 24)؛
- النشرات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة.

المراجع:

- الكتب المتخصصة في المراجعة
- الابحاث العلمية التي أجريت بالجزائر وخارجها
- المجلات العلمية المتخصصة

1.1.3 التدخل الميداني:

نظرا لما تطلبه الموضوع من أسئلة واجبة الإجابة من أهل الميدان المتخصصين وجب علينا التنقل لهاته الهيئات والجهات الخاصة لمعرفة الإجابة المنتظرة على تساؤلات البحث.

3.3 النتائج ومناقشتها: من خلال هذه النقطة سنقوم باستعراض استجابات أفراد العينتين المتحصل عليها وتحليلها ثم نقوم بعرض النتائج واختبار الفرضيات.

1.3.3. التدخل لدي الهيئات:

- المجلس الوطني للمحاسبة؛
- مديرية الضرائب.

2.3.3 المقابلات الشخصية:

- أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- مجموعة من محافظي الحسابات؛
- أعضاء من ادارة الضرائب؛
- مدير وكالة بنكية سابق.

2.3 مواضيع المقابلة:

1.2.3 الطبيعة الاعدادية في اصدار المعايير الجزائرية للمراجعة:

2.2.3 العيوب الموجودة في الألية

من خلال المقابلة التي تمت مع السيد مدير التقييس على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية يتضح جلي أن المعايير الجزائرية للمراجعة صيغت بطريقة لا تتماشى مع صياغة المعايير الحديثة بالاسقاط على البيئة الجزائرية في الأعمال حيث تتسم بالقصور فيما يلي:

3.2.3 القصور في التشريع وعيوبه:

نظرا لأن اعداد المعايير الجزائرية للمراجعة مبني على تبني المعايير الدولية للمراجعة باستبعاد التعقيدات التي تتماشى مع الواقع الجزائري من منظور لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي تتكون من 12 شخصا كما تم التطرق لها في الشق النظري مع غياب أهم هيئة وهي خلية الاستماع في هذه اللجنة والتي يمكن أن تستقطب أراء مهنيي المحاسبة والمراجعة وكذلك أراء الاكاديميين في مجال البحث العلمي الخاص بميدان المحاسبة والمراجعة من الجامعات، ناهيك عن رجال الأعمال المستفيدين من خدمات المراجعة ومستخدمي تقارير المراجعة الخارجية مثل ما هو الشأن في الفدرالية العالمية للمحاسبين IFAC.

4.3 محور مضمون تقارير محافظ الحسابات:

1.4.3 عيوب التقارير من حيث الشكل:

بالرغم من ان القائمين على التنظيم في مجال اعداد معايير التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات تهتم كثيرا على الجانب الشكلي على حساب مضمون التقرير، لكن رغم ذلك يبقى الجانب الشكلي محل قصور في اجباره لمحافظ الحسابات على شكليات التقرير التي يجب أن تتوفر والا كانت مهمته ناقصة ومشوبة بعيب الشكل مثل ما هو الشأن في التشريعات وخاصة المرتبطة بالبطلان لعيب الشكل، ولعل أهم ما يؤدي له هذا العيب في الشكل عدم قيام بعض محافظي الحسابات ببعض الشكليات التي لها أهمية بالغة في تقرير محافظ الحسابات وعدم الالتزام بها قد يفقدها قيمتها الاخبارية وصفتها القانونية كدليل أثبات أو نفي.

2.4.3 عيوب التقارير من حيث المضمون

كما سبق وأن أشرت الى آلية اعداد المعايير الجزائرية للمراجعة أنها اهتمت بشكل المضمون وليس بالمضمون حيث ركزت على ما يجب أن يكتب في التقارير الخاصة بمحافظ الحسابات ولا يهم ان كان ما كتب ذو دلالة على الواقع الحقيقي للكيان موضوع المراجعة فأحيانا كثيرة بل في أغلب الأحيان نجد أن الكيانات لها محافظ

حسابات وتقارير تخص وضعيتها المالية دون أن يكون لهذه التقارير وقع حقيقي لقارئها و لا يمكن أن يفهم منها شيء يفيده بالرغم أن هذه التقارير محررة وفق المعايير المخططة لها وهذا يعتبر عيب من عيوب المضمون التي لم تتداركها المعايير الجزائرية للمراجعة بسبب اعداد هذه المعايير وفقا لطريقة لم تأخذ في الحسبان البيئة الجزائرية للأعمال.

نظرا لأن القانون الجزائري إجمالا وما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات خصوصا لا يفرق بين تقرير محافظ الحسابات لشركة عملاقة لها وزنها في الاقتصاد الوطني كشركة سوناطراك مثلا وتقرير محافظ حسابات لمؤسسة ذات شخص وحيد ومسؤولية محدودة قد لا تحقق ادنى رقم أعمال، لكن المشرع الجزائري فرق فقط في مضمون التقارير الخاصة بالجمعيات نظرا لطابعها الخاص والمميز وليس لأهميته، ومن هنا نرى أن معيار الأهمية النسبية في تقارير محافظ الحسابات لم يفعل لصالح مستوى النشاط الاقتصادي.

اضافة الى ما سبق نجد أن تقارير محافظ الحسابات عند تحريرها لم تراع الا الشكليات في غياب اثراء متواصل لمضمون المعايير الجزائرية للمراجعة، مما يجعلها تتراوح مكانها لأنه لا توجد قوانين أو هيئة تتابع تقارير محافظي الحسابات على المستوى الوطني رغم أن هذه التقارير تمثل رأي حول القوائم المالية التي هي محل ايداع إجباري لدى المركز الوطني للسجل التجاري لإشهارها والهدف من الاشهار اتاحة هذه القوائم لكل من يطلبها من باحثين ودارسين وهيئات أخرى.

3.4.3 العيوب الشخصية لمحافظ الحسابات :

ان جودة مضمون تقارير محافظ الحسابات مرتبطة ارتباطا وثيقا بشخص محررها وهو محافظ الحسابات، لذلك فإن أي عيب في شخص المحافظ إما من حيث القدرة المهنية المرتبطة بالإمكانات التكوينية لمحافظ الحسابات سواء في الجانب التقني المهني أو المعرفة للكافية لكل القوانين المرتبطة بأداء مهمته، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى سيسيولوجيا الأعمال التي نشأ فيها محافظ الحسابات بداية من مرحلة التأميمات الكبرى مرورا بمرحلة الطفرة النفطية الى مرحلة الازمة الى مرحلة الطفرة النفطية الثانية الى الاقتصاد الريعي تجعل من تقارير محافظ الحسابات مرتبطة بهذا الواقع مهما كان تجريده وموضوعيته، التي تجعل منها وثيقة لا قيمة لها كوثيقة ذات دلالة اخبارية أو حتى كوثيقة اثبات قانونية.

وهذا ما يجب أن يتوفر في تقرير محافظ الحسابات الذي يعتبر دليل قانوني يرقى الى درجة الوثائق الرسمية ما لم يطعن فيه قضائياً.[7]

4.4.3 التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات:

ان محافظ الحسابات جزء لا يتجزأ من المجتمع ولا يمكن أن يعمل بمعزل عن الواقع الاجتماعي، السياسي والاقتصادي، ونظرا للمراحل التي عرفها الاقتصاد الجزائري ممثلة في الكيانات الاقتصادية الخاصة والعمومية من جهة الكيانات ذات الغرض الخاص (كيانات الافشور) من جهة أخرى وارتباطها الوثيق بالسياسة العامة للدولة، ونظرا لأن المعايير الجزائرية للتدقيق لم تأخذ في الحسبان هذه التطورات وخصوصية الاقتصاد الجزائري، كل هذه الظروف من تحولات اقتصادية لم ترتبط بالواقع القانوني بشكل كاف ولدت لدى محافظ

الحسابات من خلال تطبيقه للمعايير الجزائرية للتدقيق فكرة تطبيق شكلية هدفها احترام شكل التقارير من الناحية القانونية دون التعمق في المضمون بما يخدم مصلحة أصحاب النشاط من جهة والاقتصاد الوطني من جهة أخرى.

5.4.3 التكوين القانوني لمحافظ الحسابات:

نظرا لأن قانون مهنة محافظ الحسابات والمراسيم التنفيذية المرتبطة به لم تشترط أدنى تكوين قانوني لمحافظ الحسابات بل تشترط أن يحمل شهادة في المحاسبة والمراجعة تؤهله لممارسة مهنة محافظ حسابات، رغم أن مهنة محافظ الحسابات في دولة كفرنسا ترأسها غرفة وطنية تابعة لوزارة العدل وليس لوزارة المالية مثلما هو الشأن في الدولة الجزائرية نظرا لارتباط مهنة محافظ الحسابات بتطبيق القوانين أكثر منها التدقيق في الحسابات، ولعل إهمال محافظ الحسابات للجانب القانوني يجعل تقاريره تفتقد للقدرة الاثباتية القانونية التي تحظى بها محاضر رجال القانون الأخرى، بالرغم من أن القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قد منح الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات صفة الخبير القضائي، هذه الصفة التي يجب على حاملها معرفة قانون الاجراءات المدنية والادارية وقانون الاجراءات الجزائية من جهة وقانون الاجراءات الجبائية من جهة أخرى ناهيك عن بعض القوانين الأخرى ذات الصلة وهنا نكون أمام اجبارية خضوع محافظ الحسابات الى تكوين قانوني خاص قبل بداية ممارسته لمهامه حتى نضمن صحة اعماله من الناحية القانونية وحجية التقارير التي يصدرها ضمن اداء مهامه.[8]

5.3 محور ا لبيئة القانونية للمراجعة في مجال التصديق على الحسابات

1.5.3 تعدد القوانين الجزائرية

نظرا لتعدد القوانين الجزائرية التي يستند اليها محافظ الحسابات في إطار مهمته وخاصة أن أغلب الشركات التي هي موضوع مراجعة محافظ حسابات تضطر الى التعاقد في اعمالها استنادا الى عدة قوانين وتنظيمات نذكر منها في إطار القانون التجاري اذا تعلق الأمر بكل ما هو في موضوع نشاط الشركة أو أي عقد من عقود الشركة ذاتها ويستند الى تنظيم الصفقات العمومية اذا تعلق بعقد صفقة في التنظيم المعمول به في هذا الشأن وقانون الاجراءات المدنية والادارية وأمور التبليغ وارسال التقارير للجمعية العامة والتذكير بقانون العقوبات في حالة المخالفات القانونية ذات الشبهة الجنائية وقانون مكافحة الفساد اذا تعلق الامر بأحد المخالفات المنصوصة فيه اضافة الى القوانين ذات الصلة كالقانون الجبائي في مجال التصريحات الجبائية ومخالفتها اضافة الى القانون الجمركي اذا كان نشاط الكيان مرتبط بالتصدير او الاستيراد ناهيك عن قوانين وتنظيمات أخرى تدخل ضمن مهام تقارير محافظ الحسابات سواء من بعيد أو من قريب بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كل هذه التعقيدات تجعل من مهمة محافظ الحسابات صعبة ما لم يستعن بغيره من اهل الاختصاص لكن معرفة القانون يجب ان تكون أصيلة في محافظ الحسابات كالقاضي تماما ولا يجب أن يوكلها الى غيره مهما كان الأمر أو الظرف.

2.5.3 محدودية مهام محافظ الحسابات انطلاقا من القوانين التي تحكم المهمة

احيانا كثيرة يجد محافظ الحسابات نفسه مكبل اليدين أمام حالات لا يستطيع التدخل فيها رغم أنها من صميم عمله، كالكيانات المؤسسة خارج اقليم الدولة الجزائرية والتابعة ماليا لكيانات موجودة بالجزائر ولا يوجد قانون يلزمه بذلك بل لا يوجد قانون يسمح له وهنا نكون أما معضلة دولية النشاط واقليمية القوانين وخاصة في

الكيانات التي تتعامل بالتصدير والاستيراد لأن تقرير محافظ الحسابات في دولة المنشأ و يمكنه الأخذ في عين الاعتبار الفروع الموجودة بالخارج الا اذا كانت هذه الفروع تدخل ضمن دائرة التجميع للكيان الأم بارادة مسيريها أو ملاكها أو في دول لها اتفاقات قانونية تسمح بذلك، وفي هذه الحالة نجد ان تقارير محافظ الحسابات تبقى قاصرة وليست لها مصداقية.

3.5.3 الوزن القانوني لمحافظ الحسابات

رغم ان القوانين الجزائرية في مجملها أعطت قيمة قانونية معينة لمحافظ الحسابات حتى يمكنه أن ينجز مهامه وفق ما تقتضية بيئة الأعمال الجزائرية من ناحية و البيئة القانونية من ناحية أخرى الا أن هذه القيمة بقيت ناقصة بعدم اعتبار محافظ الحسابات أحد أعضاء الشرطة القضائية برغم أن مهمته شرعية قانونية تدخل ضمن المهام الرسمية طبقا لما نص له القانون لكن قانون الاجراءات الجزائية لا يعطيه هذه الصفة حتى في حالة وجود تلبس قانوني بجنحة معاقب عليها قانونا ويبقى دوره في تبليغ النيابة العامة بموضع الشك دون اتخاذ أي اجراء وهذا ما يجعل وزنه القانوني في نظر أصحاب الأعمال لا يرقى الى درجة رجل القانون الذي يحافظ على الضبط الاداري في مجال المحاسبة والمالية برغم مطالبة غرفة محافظي الحسابات بإضافة مهام رقابة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي.

6.3 محور اهمية دور محافظ الحسابات بالنسبة للهيئات العمومية:

نظرا للمعلومات الكبيرة التي يمتلكها محافظ الحسابات عن الكيانات التي يراجعها، فإنه يحظى بأهمية بالغة لدى الهيئات العمومية سواء منها القضائية او الامنية او المالية، لذلك فقد يكون محافظ الحسابات مصدر معلومة دقيقة ورسمية لدى هذه الأجهزة، لكن المشكلة كما سبق وأن اسلفت فهي مركبة بين ما يحظى به من سلطة منقوصة بسبب غياب النص قانوني الذي يعطيه المكانة التي تليق به كضابط عمومي من جهة والزاميته بإعطاء هذه المعلومة التي تعتبر سرية حتى على جهات عمومية كثيرة بسبب غياب النص القانوني الملزم لذلك، فهو لا يملك الصفة التي يمكن بها منح المعلومة بصفة تطوعية ولا بصفة الزامية الا لجهاز القضاء في حالات خاصة.

4. خاتمة: نظرا لما يكتسيه موضوع محافظ الحسابات في القانون الجزائري، من أهمية بالغة باعتباره همزة وصل بين الكيان كوحدة اقتصادية وبين الملاك المستثمرين والجهات الرسمية للدولة التي تمثل الرقيب على هذه الاستثمارات، لكن المعايير التي على أساسها يتم توجيه محافظ الحسابات كمراجع خارجي في أطار مهمة قانونية شرعية، لم تراع في اعدادها إلا بعض الجوانب الشكلية دون المضمون لأن صياغتها كانت مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة التي تختلف تماما عن ما يجب أن يؤخذ في عين الاعتبار وخاصة البيئة الجزائرية للأعمال التي تختلف اختلافا كليا عن البيئة الدولية، والمعايير الجزائرية المستحدثة بحسب أهل الاختصاص لم تغير في مضمون تقارير محافظ الحسابات إلا الجانب الشكلي منها والذي لا يعط التقارير جودة مطلوبة في المضمون بالقدر الذي حسن في الشكل وهذا لعدة أسباب منها ما يتعلق بمعايير الإعداد نفسها والهيئة القائمة على ذلك إضافة الى الإهمال غير المقصود لشخص محافظ الحسابات الذي يعتبر رغم أهميته البالغة في توجيه الاقتصاد الوطني، إلا أنه لم يحض

بالاهتمام الكافي في القوانين التي تحكم الاستثمارات الاقتصادية والقوانين التي تحكم المهن المحاسبية والمراجعة، حيث أهمل الى حد كبير مكانة محافظ الحسابات في المنظومة القانونية كرجل ضبط في المجال المالي والمحاسبي ولم يمنحه القانون صفة ضابط الشرطة القضائية حتى فيما يتعلق بمهامه التي تعتبر دقيقة وحساسة ولا يمكن لغيره القيام بها بنفس الصفة والشروط.

5. قائمة المراجع

[1].محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2015.

[2]. وليد بن غانم، تطبيق المعايير الدوّلية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2015.

[3].رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة عمار ثليجي الأغولط، الجزائر،2016.

[4]. الفين أرينز و جيمس لوبك ،المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي ومراجعة احمد حامد حجاج ،دار المريخ، الرياض ، المملكة العربية السعودية،2008،ص 49.

[5].المادة 628 من المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25.

[6]. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 بالمقرر رقم 150المؤرخ في 2016/02/04 الصادر عن وزير المالية

[7]. احمد محمد نور وحسين احمد عبيد وشحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية،الاسكندرية،2007 ص31.

[8]. دريس نوري، الممارسة الريعية الزبونية السياسية واشكالية تشكل المجتمع المدني في الجزائر المعاصر، أطروحة دكتوراه في علم الاجتماع ،جامعة محمد لمين دباغين سطيف2،2013،ص139 .