



الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر -دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة-

The Organizational Situation of Accounting Auditing Professional Quality in Algeria: Analytical Study of the Laws Governing the Profession

علي عبد الصمد عمر، جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، Samado06@yahoo.fr

مامي علي*، جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، mami_ali_11@hotmail.com

المؤلف المرسل: مامي علي	تاريخ النشر: 2021/06/30	تاريخ القبول: 2021/06/02	تاريخ الارسال: 2021/05/10
-------------------------	-------------------------	--------------------------	---------------------------

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال استعراض مختلف الجوانب التشريعية والتنظيمية في سبيل تحسين جودة التدقيق المحاسبي بالدراسة والتحليل، ودور الهيئات المشرفة على المهنة في ذلك، وقد توصلت الدراسة إلى وجود إطار تنظيمي وقانوني ملائم بجودة التدقيق المحاسبي، إلا أن المشكل الأساسي يمكن في كيفية تجسيده على أرض الواقع وتأخر تطبيقه، ولا يتم هذا إلا من خلال توجيه وإرشاد وإعلام المهنيين بهذا الإطار وتكوينهم ورسكلتهم، وإصدار دليل استعمال لرقابة الجودة، ومن ثم البدء في تطبيقه وهو ما يعود بالفائدة على مهنة التدقيق في الجزائر بشكل عام.

الكلمات المفتاحية:

جودة التدقيق المحاسبي، التدقيق المحاسبي في الجزائر، رقابة الجودة

Abstract :

This study aimed to shed light on the reality of the accounting auditing quality in Algeria by reviewing the various legislative and organizational aspects in order to improve the quality of accounting auditing through study and analysis, and the role of the Professional organizations, The study concluded that there is an appropriate regulatory and legal framework for the quality of accounting auditing, However, the main problem can be in how it is embodied on the ground and delaying its implementation, and this can only be done through directing, guiding and informing professionals about this framework, their formation and their mentoring, and the issuance of a use guide for quality control, and then starting to apply it, which is beneficial to the auditing profession in Algeria.

Keywords: accounting auditing quality, accounting auditing in Algeria, quality control.

* المؤلف المرسل: مامي علي

1. مقدمة:

في سبيل أن تواكب مكاتب التدقيق في الجزائر للتطورات الجارية على المستوى الدولي، ومن أجل الارتقاء بأداء هاته المكاتب إلى مستوى يجعلها تلعب دورا أساسيا في بيئة المال والأعمال، فتحت السلطات المعنية والهيئات المهنية في الجزائر منذ سنوات ورشة إصلاح عميقة لمهنتي التدقيق والمحاسبة تضم العديد من المحاور، ولعل أهم ما تضمنه هذا الإصلاح هو تبني لعنصر الجودة لأول مرة من خلال استحداث لجنة رقابة الجودة أو النوعية وتحديد لبعض متطلبات الجودة.

ومن أجل ذلك قام المشرفون على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر باستحداث مجموعة من القوانين والتنظيمات للمضي قدما نحو ترقية المهنتين، والبداية كانت بإصدار المرسوم 10-01 المنظم للمهنة خبير المحاسبة، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر ودخوله حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010، حيث أتبعها بعدة مراسيم ونصوص قانونية وتنظيمية بهذا الخصوص.

ولكن هاته المتطلبات وآليات الرقابة المستحدثة من طرف الهيئات المهنية في الجزائر، قد لا تكون كافية إذا لم يتبعها استجابة واسعة من مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وكذا اقتناع هاته الأخيرة بضرورة الالتزام بمهاته المتطلبات وترسيخها لدى أفرادها مع الاعتقاد بالأثر الإيجابي التي تتركه تطبيق متطلبات الجودة لدى هاته المكاتب وعلى مستوى مهنتي التدقيق والمحاسبة بشكل عام.

1.1. إشكالية البحث:

من خلال العرض السابق يمكن طرح الإشكالية التالية والمتمثلة في: كيف هو واقع جودة مهنة التدقيق المحاسبي

في الجزائر من خلال القوانين والمنظمات المهنية المشرفة عليها؟

2.1. أهداف البحث:

ويهدف الباحثان بالإضافة للإجابة على إشكالية الدراسة في هاته الدراسة إلى تحديد تصور واضح لجودة التدقيق المحاسبي من خلال عرض للقوانين والتنظيمات التي أصدرتها الهيئات المهنية في الجزائر وآفاق تطبيقها.

4.1. محاور البحث:

وللإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها ارتأى الباحثان التطرق في البحث إلى ثلاث محاور، حيث يتناول المحور الأول الخلفية النظرية لجودة التدقيق المحاسبي، بينما يركز المحور الثاني حول استعراض لمختلف القوانين والتنظيمات فيما يخص جودة مهنة التدقيق المحاسبي، ومن ثم جهود المنظمة المهنية في سبيل تحسين الجودة والارتقاء بالمهنة.

2. الخلفية النظرية لجودة التدقيق المحاسبي:

لقد كان للفكر الصناعي والإنتاجي السبق في اعتماد الجودة (Quality) وتطبيقها، قبل أن ينتقل ذلك إلى القطاعات الأخرى لاسيما قطاع الخدمات، حيث تعتبر الجودة من أهم المتطلبات الحديثة التي يجب أن تتوفر في المنتج أو الخدمة لتلبية حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين. ويعتبر الاهتمام والبحث في موضوع جودة مهنة التدقيق

المحاسبي حديث العهد إذا ما قارناه بتاريخ ظهور المهنة، ولم يبدأ حسب الدراسات الواردة إلى في نهاية السبعينات في القرن الماضي، ونسلط الضوء فيما يلي على مفهوم واتجاهات جودة التدقيق المحاسبي وكذا أهميته بالنسبة لمختلف مكونات المجتمع المالي

1.2. اتجاهات جودة التدقيق المحاسبي:

نال موضوع جودة التدقيق المحاسبي اهتمام الكثير من الباحثين والمختصين، على اختلاف وجهات نظرهم ورؤيتهم للموضوع حيث يرى الباحثان أن هناك ثلاثة اتجاهات لجودة التدقيق المحاسبي نعرضها فيما يلي.

1.1.2. الجودة من خلال القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات:

وتعتبر (De Angélo 1981, P :186)، من بين الأوائل التي تطرقت لموضوع جودة التدقيق المحاسبي، حيث عرفت جودة التدقيق المحاسبي بأنها: " تقدير من طرف أحد الزبائن المتوقعين لأحد المدققين بأن هذا الأخير باستطاعته القيام معا بـ: اكتشاف خطأ جوهري أو مخالفة في النظام المحاسبي للعميل، وتعيين ونشر هذه الأخطاء الجوهرية أو المخالفات في التقرير النهائي"؛ وهو ما توصل إليه (David son & Neu,1993, P :488) حيث عرفها على أنها: "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية"، وهي تقريبا نفس وجهة نظر (Deis & Girous,1992, P : 462) إذ عرف جودة التدقيق على أنها: "احتمالية اكتشاف المدقق لنقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والإبلاغ عنها".

2.1.2. الجودة من خلال تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية:

ويرى البعض الآخر أن جودة التدقيق المحاسبي تتعلق بمدى الاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي من المهنة دون التركيز حول مسار مهمة التدقيق، إذ يعتبر (Palmrose 1988,PP :56-57) جودة التدقيق المحاسبي على أنها تمثل "مستوى الضمان أو التأكيد التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية بخصوص خلوهاته الأخيرة من الأخطاء والمخالفات، وأن المستوى العالي من الضمان والتأكيد يدل على الجودة العالية للخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق والمحاسبة"، ويرى (Wilox 1994,P :40) أيضا بأن: "جودة التدقيق تهدف إلى الوفاء باحتياجات العميل والمجتمع"، كما اتخذ نفس المنحى مجلس الإشراف على رقابة مكاتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB, 2013, PP :3-4) حيث يعرف جودة التدقيق المحاسبي على أنها: " تلبية حاجة المستثمرين إلى استقلالية وموثوقية وقوة عملية التدقيق وذلك فيما يخص القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة، نظام الرقابة الداخلية وكذا تلقي تطمينات والتأكيدات".

3.1.2. الجودة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية:

أما للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نظرة أخرى، حيث يتوقف التدقيق المحاسبي بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بمختلف المعايير المهنية والأخلاقية التي تصدرها هذه الهيئات، كما ورد في المعيار الدولي رقم 01 لرقابة الجودة لمكاتب التدقيق والمحاسبة الصادر عن مجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB, 2020, P :41) أن: " هدف مكتب التدقيق والمحاسبة هو إيجاد نظام

لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول بأن المؤسسة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها"، وهو يمثل نفس الفكرة التي يتبناها معهد (AICPA, 2015,P:15) حيث يعتبر أن: " الهدف من إنشاء نظام لرقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الأمريكية هو لتوفير تأكيد معقول على المكتب والأفراد العاملين بها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وكذا إصدار تقارير مناسبة حسب الظروف".

2.2. أهمية جودة التدقيق المحاسبي بالنسبة لمختلف الأطراف:

تكمن أهمية تعزيز الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات هاته المكاتب، والمتمثلة في مختلف القوائم المالية والتقارير وسجلات ودفاتر وتقارير مدققي الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم والتقارير، وبالتالي فإن هناك مصلحة مشتركة بين الكثير من الأطراف تربطهم بجودة مكاتب التدقيق والمحاسبة كما يرى (جيران، 2010، ص ص 13-14) فيما يلي:

1.2.2. بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة

يجب أن تهتم بالجودة لديها، بسبب حدة المنافسة بين هاته المكاتب، في وقت نجد أغلب التشريعات تفرض قيودا على الإشهار والإعلان بغرض كسب المزيد من الزبائن. كذلك فإن جودة عملية التدقيق أو الخدمات الأخرى تؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل، من خلال المحافظة على الزبائن الجيدين وجذب زبائن جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب كما أن عدم التزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بالمعايير المهنية المتعارف عليها أو المقبولة عموماً، يؤدي إلى أعمال أقل جودة، وبالتالي يقود إلى قضايا قانونية ضد المكتب تؤثر على سمعته وتعرضه لعقوبات وجزاءات مهنية، تفرضها الجهات المنظمة لمهنة التدقيق أو الجهات الرقابية والقضائية المسؤولة في الدولة.

2.2.2. إدارة المؤسسات محل التدقيق

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ مهام التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛

3.2.2. المقرضون والدائنون

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ويمكن القول إن جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم؛

4.2.2. الهيئات والأجهزة الحكومية

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الحكومة إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق؛

5.2.2. أصحاب المشروع والمستثمرين

فمن مصلحتهم أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموال المؤسسة من الضياع والسرقة والتلاعب والتزوير مما يمكن أصحاب المشروع والمستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الاستثمار، كما أن انخفاض مستوى جودة التدقيق سيدخل المؤسسة في قضايا قانونية مكلفة مما سينعكس سلباً على اتخاذ القرارات المناسبة؛

6.2.2. المنظمات المهنية

إن من مصلحة المنظمات المهنية تقديم خدمات التدقيق ومحاسبة بمستوى عالٍ من الجودة، وقد ذكر Scott (Henderson) وهو الرئيس المنتخب لجمعية المحاسبين القانونيين في استراليا: "إذا لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء سمعتهم كما تفقد المهنة سمعتها، وأنه يؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية للمهنة بدون أي اعتبار آخر، وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإننا لسنا بحاجة إليه في المهنة"، لذلك فالجودة التدقيق ستؤدي إلى الارتقاء بمهنتي التدقيق والمحاسبة، كونها من إحدى المهن الأكثر كفاءة وأمانة وموضوعية قياساً على بقية المهن الأخرى.

3. جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر:

لم تكن مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر بمنأى عن التغيرات والتقلبات التي عرفها الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال وإلى غاية اليوم، فبالنظر للدور الكبير التي تلعبه المهنتين لم تتوانى الدولة الجزائرية عن الاهتمام بهما وتكليفهما وذلك للاستجابة لمختلف متطلبات البيئة الاقتصادية، سواء من ناحية التشريعات الدورية التي تنظم المهنتين

أو المساهمة الفعالة في إنشاء الهيئات المهنية التي تشرف عليهما أو الاهتمام بالمهنيين من خلال التكوين والتعليم من خلال ما تقدمه مختلف المؤسسات التعليمية والجامعية والمراكز التكوينية.

1.3. المحاور العامة للإصلاح (ما بعد 2010):

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة، وتفكيك المصنف الوطني السابق لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي كان يمثل المهنيين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور المرسوم 08-91. وبناءا عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ودخوله حيز التطبيق، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:

- حل المصنف السابق، وتعويضه بالمجلس الوطني للمحاسبة الجديد (CNC) التابع لوزارة المالية، ومنحه مهمة الإشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكل ما يتعلق بهما؛
- الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة هيئات مهنية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC)؛ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)؛ والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (ONCA).
- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛
- منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ويرى الباحثان أنه بالإضافة إلى تبني عنصر الجودة كأحد الاستراتيجيات لتحسين أداء مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، فإن المحاور الأخرى لا تقل أهمية عن هذا العنصر وهي ترتبط ارتباطا وثيقا به، إذ يمكن أن تؤدي بشكل أو بآخر إلى ترقية الجودة لدى مكاتب التدقيق والمحاسبة الجزائرية، وستتطرق إلى هاته المحاور والمتطلبات بشيء من التفصيل فيما يلي:

1.1.3. تبني النظام المحاسبي المالي (SCF)

على صعيد المحاسبي فقد تم تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) من خلال تطبيق نظام محاسبي جديد مغاير للمخطط المحاسبي القديم (PCN75) وهو النظام المحاسبي المالي (SCF) حيث دخل حيز التطبيق ابتداءً من جانفي 2010 بعد التأجيل لمدة سنة، هذا النظام كان محصلة لسنوات من عملية الإصلاح المحاسبي التي باشرت به الدولة من سنة 2001.

ومن أجل التطبيق السليم لتقنيات المحاسبة بشكل سليم وخالي من الاخطاء، مع اقتصاد في الجهد والوقت والحصول على قوائم مالية وسجلات محاسبية أكثر دقة وذات جودة، ألزمت الهيئات المهنية في الجزائر كل المهنيين باستعمال تقنيات الإعلام الآلي في مسك المحاسبة، من خلال إصدار مرسوم جديد بالموازاة مع تبني النظام المحاسبي المالي الجديد مع التحلي نهائيا عن المعالجة اليدوية، (المرسوم التنفيذي 09-110، 2009) حيث تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية، بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

2.1.3. تطوير معايير التقرير

يعتبر الجانب الخاص بتقارير مهني التدقيق والمحاسبة (محافظة الحسابات والخبير المحاسبي) من بين أهم محاور إصلاح المهنة في الجزائر، حيث أولت لها الهيئات المهنية في الجزائر اهتماما شديدا بالنظر للأهمية القصوى التي تكتسبها هاته التقارير التي تمثل حوصلة عمل المدققين في الجزائر حول الكيانات المدققة، والتي يعتمد عليها من طرف الكثير من الأطراف لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية حولها. وبهذا الخصوص وبهدف تحسين جودة تقارير التدقيق أصدرت وزارة المالية مرسوما يحدد محتوى معايير تقارير التدقيق الذي يجب أن تلتزم بها مكاتب التدقيق في الجزائر وكذا أنواعها ومكوناتها. وحددت وزارة المالية خمس عشرة (15) معيارا من معايير تقارير التدقيق (المرسوم التنفيذي رقم 11-202، 2011) كما يلي:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (05) تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛

- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بجائزة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع لرأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

3.1.3. إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

يعتبر وجود معايير محلية للتدقيق ضرورة ملحة لترقية مهنة التدقيق وتحسين جودتها في الجزائر، وبهذا الخصوص قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أولى معايير تدقيق محلية (NAA) وذلك منذ الاستقلال وهي مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) وتستهدف هاته المعايير جميع أشكال مهام التدقيق القانونية (محافظة الحسابات) أو التعاقدية (الخبرة المحاسبية)، وقد بلغ عدد هاته المعايير 16 معيار إلى غاية افريل 2021 وهي كما يلي:

الجدول 01: معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ الصدور
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	خلال سنة 2016
500	العناصر المقنعة	خلال سنة 2016
510	مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية	خلال سنة 2016
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	خلال سنة 2016
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	2016/02/04
505	التأكدات الخارجية	2016/02/04
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	2016/02/04
580	التصريحات الكتابية	2016/02/04
520	الإجراءات التحليلية	2017/03/15
570	استمرارية الاستغلال	2017/03/15
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	2017/03/15

2017/03/15	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620
2018/09/24	وثائق التدقيق	230
2018/09/24	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	501
2018/09/24	السير في التدقيق	530
2018/09/24	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

4.1.3. ميثاق أخلاق مهنتي التدقيق والمحاسبة

أولت المنظمات المهنية في الجزائر أهمية كبيرة لآداب وسلوك المهنة بالنظر لأثرها الإيجابي على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر، إذ تم إصدار أول مدونة لآداب وسلوك المهنة سنة 1996، في إطار المصنف السابق، حيث صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد تضمن ثلاث عناصر أساسية وهي:

- واجبات والتزامات المهني اتجاه الغير،
- حقوق المهني
- بعض الأحكام المختلفة.

وقد صدر بعد ذلك قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي سنة 2015 والذي حافظ على نفس مكونات المرسوم السابق فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة بمهني التدقيق والمحاسبة إلا أنه جاء مطابقا لدليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لآداب وسلوك المهنة (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يتضمن ما يلي:

- النزاهة؛
- الموضوعية والاستقلالية؛
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛
- السرية؛
- الالتزام بالسلوك المهني.

5.1.3. إصدار دليل عمل للمدققين الخارجيين

بغرض توحيد عمل المدققين وتوجيههم، أصدرت لجنة رقابة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دليلين أو ملفين نموذجين يتعلقان بمنهجية العمل (Dossier type de travail) لكل من محافظ الحسابات وكذا والخبير المحاسبي كما يلي: (Commission Contrôle Qualité, 2020)

أولاً: ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات

يسمح ملف العمل النموذجي لمحافظ الحسابات بما يلي:

- يتوافق في مساره مع المعايير المهنية حيز التطبيق.
- الحصول على مصدر دائم من المعلومات ذات طبيعة مستدامة عن المؤسسة محل التدقيق خلال عهدة التدقيق.
- هيكلية نهجه الرقابي، والتأكد من أن جميع العناصر اللازمة لصياغة الرأي حول كل الحسابات السنوية خاضعة للفحص.
- الإشراف على العمل الذي يقوم المساعدون.
- احتفاظ وتقديم -ان لزم الأمر-الدليل على العمل المنجز، والمتطلبات والوسائل المستخدمة لصياغة الرأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

ثانياً: ملف العمل النموذجي للخبير المحاسبي (مهمة إعداد وعرض القوائم المالية)

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية للكيانات الاقتصادية من بين مهام الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد. هاذين الأخيرين وجب عليهما وضع سياسات وإجراءات موجهة لموظفيهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية التنظيمية بالإضافة إلى قواعد الاخلاق ذات الصلة، تتمثل في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية، السرية والسلوك المهني.

يعتمد الخبير المحاسبي أو المحاسب المعتمد في مهمة إعداد وعرض القوائم المالية للكيانات الاقتصادية التي يشرفون عليها على احترام مسارهات المهمة التي تتضمن الخطوات التالية:

- قبول المهمة.
- إعداد رسالة المهمة.
- التعمق في معرفة الكيان الاقتصادي.
- إعداد وتنظيم المهمة.
- القيام بأعمال الرقابة.
- أعمال نهاية المهمة.

● صياغة تقرير نهاية المهمة.

6.1.3. التكوين والتدريب

قامت الهيئات المهنية في الجزائر بالعديد من الإجراءات الجديدة بعد المرسوم 10-01 حرصا منها على الرفع من كفاءة وخبرات المهنيين الجدد منهم مع التشديد في إجراءات التكوين وهذا بهدف تحسين الجودة أداء المهنيين على خلاف ما كان معمولا به في المرسوم السابق 08/91، حيث يمر كل من يطمح لممارسة مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر وفقا للإجراءات الجديدة على ثلاث مراحل رئيسية كما يلي:

المرحلة الأولى: التكوين الأكاديمي للمهنيين المترشحين في المعهد المتخصص في مهنة المحاسب (المرسوم التنفيذي رقم 12-288، 2012)

وهي مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ حسابات، ويمر الطالب خلال فترة تربصه بالمعهد بأربع خطوات، تتمثل في الانتقاء الأولي عن طريق مسابقة تتضمن اختبارات كتابية وشفهية للقبول النهائي، ومن ثم يتابع الطلبة المقبولين نهائيا دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين (2) تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة؛ بعد ذلك اختيار الشهادة، حيث يمكن للطلبة الحائزين على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق الاختيار بين شهادة محافظ حسابات وشهادة الخبير المحاسب، ومن ثم التكوين النهائي، يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب لدورة ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية؛ في حين يكفي التكوين الأولي (شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق) لكل من اختار الحصول على شهادة محافظ الحسابات.

المرحلة الثانية: التربص النظامي الميداني للطلبة المترشحين

يتابع الطلبة تربصا مهنيا نظاميا مدته سنتين بعد الانتهاء من التكوين يتوج بشهادة نهاية التربص، وهذا للحائزين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق لمن اختار شهادة محافظ حسابات، والحائزين على شهادة الدراسات المعمقة في المحاسبة والمالية لمن اختار شهادة خبير محاسبي، أو المترشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني على شهادة محاسب.

المرحلة الثالثة: الاختبار النهائي والحصول على الشهادة (قرار وزاري مشترك، 2012)

ينظم في الأخير امتحان نهائي لكل من أكمل التربص المهني، حيث يمنح الناجحين شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات وهذا لمن تحصل على معدل عام 20/10 على ألا تقل أي من النقطتين عن 20/8. وينظم المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (جامعة الجزائر 03 بدالي ابراهيم) سنويا امتحان

نهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب، حيث يتضمن الامتحان جانبين: اختبار كتابي للقبول واختبار شفوي للنجاح.

2.3. المعايير النوعية لمكاتب التدقيق والمحاسبة والرقابة عليها:

يرى الباحثان أن أهم ما جاء به المرسوم 01-10 هو استحداث لجنة لمراقبة نوعية وجودة الأداء المهني للمدققين والمحاسبين حيث يتمثل دورها فيما يلي:

- ✓ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ✓ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- ✓ إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ✓ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ✓ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ✓ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- ✓ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

1.2.3. متطلبات مكاتب التدقيق والمحاسبة:

ومن أجل تحسين ظروف العمل داخل مكاتب التدقيق والمحاسبة فقد تم إصدار مجموعة من الشروط التي لا بد أن يلتزم بها أي مكتب للمحاسبة والتدقيق في الجزائر من أهمها ما يلي: (المرسوم 11-31، 2011)

- ✓ ضرورة توافر مجموعة من الوثائق والمستندات الشخصية والجبائية والقانونية وهي تختلف باختلاف المهن وكذا باختلاف طبيعة الأشخاص (شخص طبيعي أو شخص اعتباري)؛
- ✓ إثبات وجود المحل المهني سواء كان هذا المحل ملكا أو مستأجرا على ألا تقل فترة الإيجار عن السنة الواحدة وهذا بعقد ملكية أو عقد إيجار بحيث يجب أن تتوفر فيه شروط المساحة والمرافق والتجهيزات اللازمة؛
- ✓ يجب أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 م² مخصصة للمهني والأمانة والمساعدين، حيث يجب أن تتوافق المساحة الكلية مع عدد المساعدین، بمعدل 4 م² لكل مساعد. بالإضافة إلى مساحة خاصة بالأرشفة والملفات حسب حجم الأعمال؛
- ✓ يجب أن تتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية لاسيما الطاقة والماء والتدفئة ودورات المياه؛

- ✓ يجب أن تتوفر المحل المهني على التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط على غرار: تجهيزات وأثاث المكتب، تجهيزات الإعلام الآلي والحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية وتجهيزات الاتصالات؛
 - ✓ يجب أن يتم تأمين المحل بكل الوسائل؛
 - ✓ يجب أن يتم التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند المدخل الرئيسي على ألا يتجاوز حجم اللافتة 20 سم x 25 سم مبينا فيها الاسم واللقب والمقر الاجتماعي والصنف المهني وأرقام الهاتف.
 - ✓ يقوم المحضر القضائي بمعاينة المحل المهني ومراقبة مدى احترام المهني واستيفائه للشروط المذكورة أعلاه.
- وبغرض مراقبة نوعية الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والمحاسبة في الجزائر حددت لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة طريقتين للرقابة في شكل دليل استعمال يتعلق بالرقابة الجيدة على مكتب التدقيق والمحاسبة والرقابة الذاتية على مكتب التدقيق والمحاسبة

2.2.3. رقابة الجودة من طرف لجنة النوعية على مكتب التدقيق والمحاسبة (Contrôle de qualité)

كجزء من استكمال أدوات العمل اللازمة لرقابة الجودة لمكاتب التدقيق والمحاسبة قامت لجنة النوعية بإصدار دليل لرقابة الجودة في شكل برنامج يطبق على مهنيي التدقيق والمحاسبة، يستجيب لمتطلبات العناية الواجبة وتطوير مهنة التدقيق المحاسبي.

رقابة الجودة هي جزء من نهج قوي ومتسق يهدف إلى تحسين آليات الممارسة المهنية، والتي تحفز ردود الفعل التي تتكيف مع أخلاق ممارسة الوظيفة والاستعداد المسؤول الذي يمنع تقلبات خرق القواعد المهنية.

ويتم حسب هذا الدليل إجراء رقابة دورية مبرمجة لمكاتب التدقيق والمحاسبة وفقا للمبادئ الذي ينص عليها هذا الدليل، حيث يقوم بهاته المهمة مراقبين يتم اختيارهم من طرف لجنة النوعية وهم من بين المسجلين في قائمة الاعتماد السنوية لتي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة، على أن اختيارهم وفقا لمعايير دقيقة وصارمة لا تتعلق فقط بمعايير الخبرة المهنية والذي يجب أن يكون على مستوى عالي ولكن أيضا بمعايير الأخلاق المهنية والسلوك المثالي.

3.2.3. الرقابة الذاتية على مكتب التدقيق والمحاسبة (L'autocontrôle de qualité)

بالإضافة إلى الدليل الأول المتعلق برقابة الجودة، قامت لجنة النوعية بإصدار دليل الرقابة الذاتية (guide d'autocontrôle) حيث عرف هذا الدليل الرقابة الذاتية على أنها: "القدرة على ضمان الرقابة من طرف المهني الممارس نفسه على عمله المنجز من أجل تتبعه وتوافقه مع هدف مهمة التدقيق.

كما تستخدم أيضا لتطوير مسبق للعناصر المناسبة لإجابة على الأسئلة الحساسة التي يفترض أن يعالجها مراقبو الجودة.

وتتطلب الرقابة الذاتية أن يكون لدى مكتب التدقيق الوسائل والأدوات المتاحة والقادرة على تقديم إجابات ملموسة وواضحة من حيث الامتثال على جميع مستويات مهمة التدقيق، وتتعلق بالمعايير التالية:

- هيكل المكتب من حيث الوسائل المادية والبشرية (مكان العمل، المكاتب وأجهزة الإعلام الآلي، المساعدون الأكفاء، السكرتارية... الخ)
- الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب (دليل الإجراءات، ودليل التنظيم ومخطط المهام... الخ)
- إجراءات إعداد البرنامج السنوي للرقابة
- استراتيجية الاتصال
- إتقان ومعرفة المهام الكامنة في التدقيق
- تطوير وسائل الإعلام الآلي
- الصفات المهنية في المكان
- خبرة المكتب

4. خاتمة:

أصبحت هناك حاجة ماسة للتركيز على جودة الأداء المهني للتدقيق المحاسبي، وأن تتم وفق ضوابط ومعايير معينة والتأكد من تطبيقها عن طريق الرقابة عليها، وأصبح هذا المفهوم يمثل أحد الاتجاهات المعاصرة للمهنة، ومن أهم تحدياتها وضرورة ملحة إذا كان هناك إرادة حقيقية للنهوض بمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وتأهيل مكاتب التدقيق والمحاسبة لتلعب دورا فعالا وإيجابيا في الحفاظ على الاقتصاد الوطني.

ويرى الباحثان من خلال عرض لمختلف القوانين والتنظيمات المتعلقة بمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر أن الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر تتجه إلى القيام بإصلاحات جذرية لمهنتي التدقيق والمحاسبة من خلال العديد من الجوانب، كإصدار المعايير المحلية للتدقيق (NAA) وملفات العمل النموذجي (Dossier type de travail) لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والتي توجه المهنيين إلى القيام بمهامهم وفقا للمتطلبات المهنية والأخلاقية والفنية التي تنص عليها القوانين والتنظيمات.

كما قامت أيضا بالتركيز على تحسين جودة المخرجات المحاسبية سواء إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، أو جودة التقارير من خلال إصدار معايير التقارير الخاصة بالتدقيق لمحاسبي، ومن أجل ضمان تحسين جودة التكوين للمهنيين تم اعتماد مسار جديد للتكوين يضمن تأطيرا أكاديميا ومهنيا عن طريق استحداث معهد متخصص في المحاسبة للمتربصين الجدد عوض النظام القديم.

وتمثل لجنة رقابة النوعية ضمانا للإشراف الدائم على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر من خلال استحداث للمعايير النوعية لمكاتب التدقيق والمحاسبة وكذا برنامج لرقابة النوعية والرقابة الذاتية.

إلا أن الوقت لم يكن بعد لتقييم آثار هاته الإصلاحات نظرا لعدم التجسيد الفعلي لبعضها على أرض الواقع رغم مرور سنوات من إصدار القوانين المتعلقة بها نظرا لبعض المعوقات، ويبقى على الهيئات المشرفة تدارك التأخر في

تطبيق هاته الإصلاحات في وقت يعرف الطلب على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر طلبا متزايدا وضرورة ملحة للاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي في الجزائر ولعب دور هام ومحوري في مرافقة الكيانات الاقتصادية والاقتصاد الوطني ككل.

5. قائمة المراجع:

1. De ANGELO Linda Elizabeth, **Auditor size and Audit quality**, Journal of accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, Philadelphia-USA.
2. Davidson, R.A. & Neu, D., 1993. **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**. Contemporary Accounting Research, 9(2).
3. Davidson, R.A. & Neu, D., 1993. **A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality**. Contemporary Accounting Research, 9(2).
4. Palmrose Zoe Vonna, **An analysis litigation and audit service quality**, The Accounting Review; Jan 1988; 63, 1; ABI/INFORM Global.
5. Wilox K., Discenze R., **The TQM Advantage**, CA magazine, Vol. 127, May 1994.
6. Public Company Accounting Oversight Board ; **Audit Quality Indicators**, 2013, http://pcaobus.org/News/Events/Documents/05152013_SAGMeeting/Audit_Quality_Indicators.pdf
7. International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance –volume 01, and Related Services ,Pronouncements International Standard on Quality Control (ISQC) 1, **Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements**, 2014 Edition
8. AICPA, **Establishing and maintaining a system of quality control a system of quality control of CPA firm's accounting and auditing practice**, chapter 01, 2015.

9. جبران محمد علي، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين اليمنيين، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض: جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010،
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 لسنة 2010، القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21 لسنة 2009، المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أبريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 223 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 ماي سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

13. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، بدون تاريخ.

14. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

15. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

16. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق لـ 15 أبريل سنة 2016، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 لسنة 2012، المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 02 رمضان 1433 الموافق لـ 21 يوليو 2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 لسنة 2013، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 رجب 1433 الموافق لـ 24 مايو 2012 يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات.

20. Conseil national de comptabilité, commission contrôle qualité, **Dossier type de travail du commissaire aux comptes**, 2021.
21. Conseil national de comptabilité, commission contrôle qualité, **Dossier type de l'expert-comptable et du comptable agréé –mission de présentation/ou préparation d'états financiers**, 2021.
22. Conseil national de comptabilité, commission contrôle qualité, **Guide du contrôle qualité**, 2021.
23. Conseil national de comptabilité, commission contrôle qualité, **Guide d'autocontrôle des cabinets d'audit et des professionnels de la comptabilité**, 2021.