

المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق

The Algerian Perspective on External Auditing in the form of the Algerian

.Standards Auditing

عبيد محمد¹، بشير لزعر حسين²

¹ جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، (الجزائر)، mohamed.abid@univ-msila.dz

² جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، (الجزائر)، h.bachirelezaar@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام: 2021/04/19 تاريخ القبول: 2021/05/01 تاريخ النشر: 2021/06/04

ملخص: سعياً منها إلى تضيق الهوة بين واقع الاقتصاد الوطني والبيئة الدولية، تحاول الجزائر جاهدة الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية كالمُنظمة العالمية للتجارة، فقامت بإصلاحات جوهرية في العديد من القطاعات بالأخص الإصلاح المحاسبي الذي جسد المرور من المخطط إلى النظام المحاسبي المالي، وإصدار القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والمراسيم والتشريعات التي لحقته والتي تصب في نفس الاتجاه. مهدت هاته الإصلاحات لتصور جديد لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يتمشى والطرح الدولي، فأصدرت المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تعتبر تبسيط أو إعادة صياغة للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية، بهذا الطرح الجديد ستساهم هاته المعايير في الارتقاء بالاقتصاد الوطني عامة، وبالمهنة خاصة شريطة إجراء إصلاحات أخرى موازية لها كإصلاح النظام الجبائي، المصرفي... الخ.

كلمات مفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق.

تصنيفات JEL: M42، M49

Abstract: In order to narrow between the national economy and international environment, Algeria tries to join the international organizations, such as « OMC », It has made deep reforms on many sectors and mostly accounting reform that made a Moring from « PAN »(national accounting plan) to « FAS »(Financial Accounting system) and setting up the Law 10-01 that organizes the job of external audit in Algeria, legislations and instructions that came after and go in the same direction.

These reforms introduced a new imagination to the external audit job in Algeria with the international referential, it is set up the Algerian standards for auditing and that is considered simplification for international standards auditing in an Algerian way.

With this referential and taking into account the domain studies, these standards will have effects on improving the national economy generally, and on the job especially, with condition of making other reforms on taxing and banking system.

Keywords: external audit; international auditing standards; Algerian auditing standards.

JEL Classification Codes: M42، M49.

1. مقدمة:

في ظل العولمة الاقتصادية وانفتاح الاقتصاد العالمي توسعت أعمال الشركات لتتجاوز الحدود الوطنية وخاصة المتعددة الجنسيات منها، مع هذا التوسع ظهرت الاختلافات في الممارسات المهنية في مختلف المجالات من بينها التدقيق الخارجي، ودعت الحاجة إلى توحيد هاته الممارسات أو التوافق بينها بإيجاد لغة عالمية تكون هي المرجع عند قصور الممارسات الوطنية.

أنشئ الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 ليتولى هاته المسؤولية، وبعد عدة اقتراحات تقرر إصدار معايير تكون هي المرجع في مجال التدقيق الخارجي، بإصدار هاته المعايير وانتشارها على الصعيد الدولي سعت الدول إلى الانضمام إلى هذا الاتحاد لتقريب ممارساتها المهنية إلى الواقع الدولي .

الجزائر كغيرها من الدول حاولت الانضمام إلى هذا الاتحاد ممثلة بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بطلب قدم سنة 2002، قوبل هذا الطلب بالرفض من قبل الاتحاد بسبب عدم ملائمة البيئة الاقتصادية لمتطلبات الاتحاد .

جاء هاته الأسباب وأخرى داخلية، قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات لتقريب بينها الاقتصادية إلى الطرح الدولي، فشهدت إصلاح النظام المحاسبي بإصدار النظام المحاسبي المالي الذي يلائم إلى حد ما المرجعية الدولية.

أصدرت الجزائر بعدها القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر موازاة مع الإصلاح المحاسبي، ثم توالى التشريعات والمراسيم التي صدرت بعد ذلك وتصب في نفس الاتجاه كإصدار معايير إعداد تقارير المدقق الخارجي سنة 2013.

بإصدارها لهاته القوانين والتشريعات اتضحت الرؤيا أو المقاربة الجزائرية لتتجسد بإصدار أول أربع معايير جزائرية للتدقيق في فيفري 2016 والتي تعتبر ترجمة أو تبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بصيغة جزائرية، أتبع بإصدار 12 معيار آخر حتى 24 سبتمبر 2018.

في ضوء هاته المستجدات طرحنا الإشكالية التالية :

ما مدى مقاربة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى المعايير الدولية للتدقيق في صورة المعايير

الجزائرية للتدقيق ؟

مبررات اختيار الموضوع : تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات نذكر منها :

✓ حداثة الموضوع أو بالأحرى التغيرات الجوهرية التي جعلت منه موضوعا خصبا للدراسة .

✓ السعي الحثيث للجزائر للانضمام للهيئات الدولية .

✓ تعتبر دراسة التدقيق بمثابة الدراسة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.

أهداف الدراسة : بالنظر إلى الإشكالية المطروحة والفرضيات فقد حاولت الدراسة تسليط الضوء على

النقاط التالية:

✓ تسليط الضوء على بيئة ومهنة التدقيق في الجزائر بما في ذلك القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.

✓ محاولة تحديد اثر الإصلاح المحاسبي والقانون 01-10 والتشريعات التي تلتها على إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق .

✓ الخروج بتوصيات واقتراحات تساهم في ترقية مهنة التدقيق في الجزائر .

أهمية الدراسة : تزامن موضوع بحثنا مع التغيرات التي مست التدقيق الخارجي في الجزائر بالإصلاح المحاسبي الذي بدأ بإصدار النظام المحاسبي المالي ثم إعادة تنظيم مهنة التدقيق بإصدار القانون 01-10 ومجموعة المراسيم التنفيذية والتشريعات التي تلتها وصولاً إلى أهم نقطة وهي جوهر موضوع الدراسة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، جعل من الموضوع بالغ الأهمية إضافة إلى شمولية الموضوع باعتباره اقتبس من تجمع دولي كبيراً كل هاته الأمور جعلت منه موضوعاً مطلوباً جديراً بالدراسة.

الدراسات السابقة : خلصنا إلى جملة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو احد جوانبها وهي مجموعة من أطروحات الدكتوراه ونذكر منها ما يلي :

سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق و المراجعة (isa) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (ifrs)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2016-2017 : يعتبر الباحث في هاته الدراسة ممن جمع بين الجانبين الأكاديمي والمهني، باعتباره امتهن التدقيق الخارجي وأستاذ جامعي، حيث ربط دراسته بين الإصلاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وواقع التدقيق الخارجي في الجزائر في ضوء ما شهده من مستجدات على غرار القانون 01-10 ومعايير إعداد تقارير محافظ الحسابات إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، و خلص في دراسته إلى انه كان من الأحسن أن تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب القانون حتى تتفادى المشاكل والصعوبات الناجمة عن التبني الضمني لها، كما بين أن هناك توافق جزئي بين التدقيق الخارجي في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة. ووضح من خلال الدراسة الاختلاف الحاصل بين المهنيين والأكاديميين حول منهجية تبني المعايير .

فايز سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البليدة 2 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير، 2014-2015 : ربطت الدراسة بين الإصلاح المحاسبي والمعايير الدولية للمراجعة حيث تطرق الباحث إلى واقع التدقيق الخارجي في الجزائر وإلى الإصلاحات التي شملته تماشياً والإصلاح المحاسبي كالقانون 01-10 والمراسيم التنفيذية التي تلتها كالمرسوم التنفيذي 24_11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 حددت تنظيم الهيئات المشرفة على المهنة على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة الذي أعطي صلاحيات اكبر كما كان الباحث على دراية بمشروع المجلس الوطني للمحاسبة في

إعداد معايير جزائرية للتدقيق وقد أظهرت الدراسة التي قام بها الباحث عن طريق الاستبيان الذي قام به إلى أن تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج ايجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي كما أوصى بضرورة تبني باقي المعايير الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

سارة حدة بودربالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير فرع محاسبة جامعة عمار ثليجي بالأغواط كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2013-2014 : مست هاته الدراسة احد الجوانب الهامة في التدقيق وهي جودة المراجعة الخارجية حيث تطرق الباحث إلى الإسهامات المتوقعة من تطبيق القانون 01-10 والمراسيم المتممة له في التحسين من جودة المراجعة الخارجية وتحديد المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية كما أشار الباحث إلى استحداث لجنة مراقبة الجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهو خير دليل على الاهتمام بهذا الموضوع وقد أوصت الدراسة بضرورة ايلاء اهتمام أكثر بموضوع الجودة إن على مستوى المهني أو الأكاديمي.

ما يميز الدراسة:

حاولنا في هذا الدراسة المواصلة أو متابعة ما انتهت أو خلصت إليه الدراسات السابقة والتي توصلت الى ضرورة التكيف مع المعايير الدولية للتدقيق أو تبنيها، حيث أن معظم الدراسات التي تناولت الموضوع أو أحد جوانبه إن لم نقل كلها حاولت دراسة مدى توافق أو مقارنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع المرجعية الدولية ممثلة في المعايير الدولية للتدقيق، لكن لحدثة أو بعبارة أخرى للتغيرات الجوهرية التي مست هذا الموضوع بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق جعلت من هاته الدراسة لا تحاول التقريب بين تشريعات وقوانين كالقانون 08-91 أو القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية والقرارات التي تلتها كمعايير تقارير محافظ الحسابات هذا من جهة وبين المعايير الدولية للتدقيق من جهة أخرى كما فعلت الدراسات السابقة، وإنما حاولت المقارنة بين معايير جزائرية وأخرى دولية.

2. الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق

مر التدقيق الخارجي بمراحل متعددة تعددت باختلاف المراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية مروراً بالانتقال من الملكية إلى التسيير، وصولاً إلى هيمنة الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، هاته المتغيرات حتمت على المهنيين إيجاد آلية للتوحيد أو التوافق الدولي في الممارسات المهنية بالاتفاق على مرجعية دولية في المحاسبة والتدقيق فظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين وتكفل بإصدار معايير دولية للتدقيق لتكون هي المرجع الدولي.

1.2. التدقيق الخارجي : التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية، وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عالي، وقد نشأت هذه المهنة من القدم إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما

واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأن الخليفة الراشد عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتقييمها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة كاملة (التميمي، 2004، صفحة 17).

أ- مفهوم التدقيق الخارجي : التدقيق هو فحص مستقل لسجلات المنظمة للتأكد من مدى تقديم البيانات المالية وكذلك الإفصاحات غير المالية لصورة عادلة لمستخدميها. كما يوفر ضماناً بأن أنظمة حفظ السجلات خاضعة لرقابة جيدة ودقيقة وفقاً لما يقتضيه القانون (westland, 2020, p. 01). أو كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق الخارجي أنه "عملية منظمة لجمع الأدلة وتقييمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (عصام الدين، 2009، صفحة 17)". يمكن أن نعرف التدقيق الخارجي بأنه قيام شخص مهني مستقل في إطار مهمته بجمع البيانات والمستندات للكيان موضوع التدقيق، ثم فحص وتقييم هاته البيانات للخروج بنتائج معينة وإيصالها لأطراف محددة.

ب- أنواع التدقيق الخارجي : يمكن أن نميز بين ثلاث أنواع للتدقيق الخارجي:

- التدقيق القانوني أو الإلزامي : وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار و قوانين المالية)، ويتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة، وهي التي تقدر أتعابه (أحمد قايد، 2015، صفحة 18). وهو ما نصت عليه المادة 39 من القانون 10-01 "لا يعني وجود هيكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات (القانون 10-01، 2010، صفحة 08)".

- التدقيق الاختياري أو التعاقدي : ويتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة بمحض إرادتها تعين مدقق خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية (الصبان، 2002، صفحة 34).

- الخبرة القضائية : وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة وتهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية. والخبر يجب أن يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة (سيد، 2015/2014، صفحة 34).

2.2. المعايير الدولية للتدقيق : إن من ميزات العمل الناجح التزامه بمعايير تمثل مرجعيته، وتزداد أهمية هذا العمل بالنظر إلى المرجعية التي يصدر منها، فالمعيار بصفة عامة هو قاعدة تحظى بالقبول العام.

أ- مفهوم معيار التدقيق : تعددت التعاريف التي تناولت المعايير الدولية للتدقيق بتعدد الجهات أو المرجعيات التي صدرت عنها، فقد عرفه وليام توماس بأنه: "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقياً من الفروض و المفاهيم التي تدعمها (وليام ، 2006 ، صفحة 52)".

من جملة ما سبق يمكن استخراج صفات عامة أو خصائص لمعايير التدقيق :

✓ المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم .

✓ المعيار مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.

✓ المعيار وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية .

✓ المعيار يستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى

اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير البحث والدراسة.

ب-هيئة إصدار المعايير الدولية للتدقيق : تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 ويخضع للمواد من 60-79 من القانون المدني السويسري (IFAC, 2020)، وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تضم أكثر من 175 عضوًا ومنظمة في 130 دولة تمثل ما يقرب من ثلاث ملايين محاسب محترف، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية (IFAC, 2020):

✓ المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.

✓ معايير دولية لرقابة الجودة.

✓ قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.

✓ معايير التأهيل الدولية.

✓ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA نيابة عن الإتحاد وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، حيث وصلت المعايير إلى 36 معيار سنة 2019 (IFAC, 2020)، كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي و ذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقترب أكثر إلى الموضوعية (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 09).

3. التدقيق الخارجي في الجزائر :

شهدت المنظومة القانونية والتشريعية في الجزائر فراغا كبيرا بعد الاستقلال بما في ذلك مهنة التدقيق الخارجي ومرت بمراحل هامة، لجبر هذا الفراغ قامت بمجموعة من الإصلاحات والتشريعات الجديدة .

1.3. التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر : يمكن اختصار الفترات التي مر بها التدقيق الخارجي أو محافظة الحسابات في الجزائر فيما يلي :

❖ فترة ما بين 1969-1980 : أسست فيها محافظة الحسابات لأول مرة بالأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1970 (الأمر رقم 69-107، 1969) حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، اصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 (المرسوم رقم 70-173، 1970) الذي جاء بكيفية تحديد واجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية جسد هذا المرسوم الطابع الاقتصادي السائد آنذاك حيث اعتبر محاسب الحسابات موظف عام في الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية .

❖ فترة ما بين 1980-1988: صدر في هاته الفترة القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 الذي أعاد الاعتبار لمهنة التدقيق بحيث أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شكل شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة يمكن أن تخضع للإفلاس .

❖ فترة ما بين 1988-2010 : صدر في هاته الفترة القانون صدر 88-01 الذي حرر المؤسسة الاقتصادية هاته الحرية التي فرضت إجراء تغيير في تقنين التدقيق الخارجي فصدر القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 (القانون 91-08، 1991)، والذي أنشأت بموجبه المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والتي أعيدت تسميتها بعد ذلك بالمصنف والتي أشرفت على المهنة وأعطيت صلاحيات كبيرة من 1991 إلى غاية 2011. أين تم حلها وفقا الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23 (شريقي، 2012/2011، صفحة 168).

❖ فترة ما بعد 2010: شهدت هاته الفترة إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أعاد العديد من الصلاحيات لوزارة المالية والتي كانت قد فقدتها في القانون 91-08 كتكملة للإصلاح المحاسبي الذي كان بإصدار القانون 07-11 الذي تضمن النظام المحاسبي المالي الذي عوض المخطط الوطني للمحاسبة.

مباشرة بعد سنة 2010 توالى المراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر والمحددة لمهام كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. ثم جاء القرار المؤرخ في 14 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات والتي تماثل الى حد كبير المرجعية الدولية

(المرسوم التنفيذي رقم 202-11، 2011). لتصدر بعدها بداية من فيفري 2016 أول معايير جزائرية للتدقيق والتي سنخرج عليها لاحقاً.

2.3. الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر : جاء القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 ليعيد العديد من الصلاحيات لوزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة وتم إنشاء ثلاث تنظيمات مهنية هي على التوالي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لتعويض المصنف الوطني الذي تم حله.

أ-المجلس الوطني للمحاسبة : يمثل المجلس أعلى هيئة تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر حسب نص المادة 4 من القانون 01-10 المؤرخ في 29-06-2010 ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 01-10، 2010)، كما نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره (المرسوم التنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 12)، حسب المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السابق، تنشأ لدى المجلس اللجان متساوية الأعضاء الآتية (المرسوم التنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 13):

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية .
- لجنة الاعتماد .
- لجنة التكوين .
- لجنة الانضباط والتحكيم .
- لجنة مراقبة النوعية .

ب-المنظمات المهنية : تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية بموجب المادة 14 من القانون 01-10، وهي على التوالي : المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وحددت مهامهم المادة 15 من نفس القانون لعل جوهرها تنظيم هاته المهن وحسن ممارستها.

تسير كل منظمة من هاته المنظمات عن طريق مجلس وطني ينتخبه أعضاء كل مهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية ممثلاً عنه لدى كل منظمة (القانون 01-10، 2010، صفحة 03) .

4. التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق :

في ضوء التوجهات الدولية عموماً والعربية خصوصاً وتحديدًا دول الجوار كالمغرب تونس ومصر في التوجه نحو المرجعية الدولية للتدقيق في شتى أشكالها إما بالتبني أو التكيف مع المعايير الدولية للتدقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى متطلبات الإصلاح المحاسبي وشروع مكاتب التدقيق الدولية الكبرى بالعمل في الجزائر على غرار kpmg، إضافة إلى رغبة الجزائر في الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية كالاتحاد

الدولي للمحاسبين والمنظمة العالمية للتجارة، كل هاته الأمور مجتمعة وأخرى حتمت على الجزائر أن تحذو حذو هاته الدول في التكيف أو تبني المعايير الدولية للتدقيق .

1.4. المعايير الجزائرية للتدقيق : قبل التطرق إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق نعرج على نشأتها وكيفية إصدارها ثم في الأخير نشير إلى بعض النقاط التي تميزها .

أ- نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق : على الرغم من أن عولمة المعايير تحدث من خلال التقارب مع المرجعية الدولية تحتفظ كل دولة بالجوانب المحلية في مؤسساتها (Ito & Nakano, 2014, p. v)، هي الفلسفة التي إعتمدتها الجزائر فبعد انتهاء المجلس الوطني للمحاسبة من صياغة إعداد ومن ثم إصدار النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري المفعول سنة 2010 أعطي المجلس بموجب القانون 10-01 صلاحية تطوير المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر (سراج، 2015/2015)، قدمت مجموعة من الاقتراحات لعل أبرزها التبني الرسمي لهاته الأخيرة بموجب القانون كما حدث مع تونس سنة 2002 بتبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بنسختها الانجليزية ثم بنسختها الفرنسية سنة 2006، أو التكيف معها كما حدث في المغرب ومصر بإصدار المعايير المصرية للمراجعة. اتفق على الطرح الثاني في نهاية المطاف، حيث شرع المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2011 بإعادة صياغة وتبسيط للمعايير الدولية للتدقيق بنسختها المحينة سنة 2012 بصورة تتلاءم مع البيئة الجزائرية والنظام الاقتصادي في الجزائر بشكل عام.

ب- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق : استفاد المجلس كثيرا من أخطاء إعداد النظام المحاسبي المالي والذي أصبح نافذ المفعول مباشرة بعد إصداره دون إعطاء فرصة للمهتمين وخصوصا المهنيين للتحكم والإمام به، فتقرر العمل به إجباريا سنة 2009 ثم أجل لعام واحد سنة 2010 ورغم هذا التمديد إلا أن المهنيين واجهوا صعوبات عديدة في تطبيقه لأول مرة، تعتمد المجلس إصدار كل فترة أربع معايير عن طريق وزارة المالية والقيام بأيام تكوينية ودراسية من تنظيم المجلس أو المنظمات المهنية أو بالشراكة مع الجامعات للتعريف بما يصدر من معايير.

أصدرت وزارة المالية بداية من فيفري 2016 إل 24 سبتمبر 2018، (16) معيار جزائري للتدقيق والتي تهدف الى تدقيق الكشوف المالية في جميع أشكال مهام التدقيق قانونية منها تعاقدية.

❖ إصدار المقرر رقم 002 المؤرخ في فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والصادر عن وزارة المالية (م.ج.ت 210، م.ج.ت 505، م.ج.ت 560، م.ج.ت 580) (المقرر رقم 02، 2016).

❖ اصدر بعدها المقرر 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، (م.ج.ت 300، م.ج.ت 500، م.ج.ت 510، م.ج.ت 700) (المقرر 150، 2016).

❖ أصدر المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (م.ج.ت 520 م.ج.ت 570 م.ج.ت 610 م.ج.ت 620) (المقرر رقم 23، 2017) .

❖ آخر ما صدر المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والصادر عن وزارة المالية (م.ج.ت. 230، م.ج.ت. 501، م.ج.ت. 530، م.ج.ت. 540) (المقرر رقم 77، 2018) ج- التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA): سنعرض فيما يلي جدول يبين مدى تقارب المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (1): مدى التوافق بين ما أصدر من معايير جزائرية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية.

الرقم	المعيار الدولي للتدقيق	ما يقابله من معيار جزائري للتدقيق (م.ج.ت.)	مدى التوافق
01	م.د.ت: 210 : الموافقة على شروط التدقيق	م.ج.ت: 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	كلي
02	م.د.ت: 230 : التوثيق.	م.ج.ت: وثائق التدقيق.	كلي
03	م.د.ت: 300 : التخطيط للتدقيق	م.ج.ت: 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية	كلي
04	م.د.ت: 500 : أدلة التدقيق	م.ج.ت: 500 : العناصر المقنعة	كلي
05	م.د.ت: 501 : أدلة الإثبات اعتبارات إضافية لبنود محددة	م.ج.ت: 501 : العناصر المقنعة (اعتبارات خاصة)	كلي
06	م.د.ت: 505 : المصادقات الخارجية	م.ج.ت: 505 : التأكيدات الخارجية	كلي
07	م.د.ت: 510 : عمليات التدقيق الأولية	م.ج.ت: 510 : مهام التدقيق الأولية	كلي
08	م.د.ت: 520 : الإجراءات الحليلة	م.ج.ت: 520 : الإجراءات التحليلية	كلي
09	م.د.ت: 530 : عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقالية الأخرى.	م.ج.ت: السبر في التدقيق.	كلي
10	م.د.ت: 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية.	م.ج.ت: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	كلي
11	م.د.ت: 560 : الأحداث اللاحقة	م.ج.ت: 560 : الأحداث اللاحقة	كلي
12	م.د.ت: 570 : استمرارية الاستغلال	م.ج.ت: 570 : استمرارية الاستغلال	كلي
13	م.د.ت: 580 : التصريحات الكتابية	م.ج.ت: 580 : التصريحات الكتابية	كلي
14	م.د.ت: 610 : استعمال أعمال المدققين الداخليين	م.ج.ت: 610 : استعمال أعمال المدققين الداخليين	كلي
15	م.د.ت: 620 : استعمال أعمال خبير معين	م.ج.ت: 620 : استعمال أعمال خبير معين من طرف	كلي
16	م.د.ت: 700 : تكوين رأي (التدقيق)	م.ج.ت: 700 : تأسيس الرأي و تقرير المدقق	كلي

المصدر: من اعداد الباحثين.

يبلغ عدد المعايير الدولية للتدقيق سارية المفعول إلى غاية 2019 (36) معيار، وعدد المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها إلى غاية 2019 (16) معيار جزائري، بهاته المعطيات يمكن القول أن

التدقيق الخارجي في الجزائر يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق توافق كلي، واستنادا إلى ما تم إصداره إلى حد الآن نسبة التوافق 44.44 %.

د. الإضافة المتوقعة من المعايير الجزائرية للتدقيق للمهنة في الجزائر: باعتبار أن المعايير الجزائرية للتدقيق هي ترجمة للمعايير الدولية للتدقيق فإننا سنتعرض إلى أهم ما يميزها :

❖ تقليص الاختلافات والتفاوت في الممارسات للمهنيين بحصر الممارسات في مرجعية جزائرية بطابع دولي .

❖ بساطة وسهولة اللغة المستخدمة في إعداد هاته المعايير .

❖ تجنب المهتمين أخطاء ترجمة المعايير الدولية للتدقيق وما ينجر عنها من صعوبات .

❖ لغة المعايير الدولية للتدقيق هي لغة عامة فمثلا عند الإشارة إلى إطار إعداد القوائم المالية أو القوانين والتشريعات يشار إليها إشارة عامة، عكس المعايير الجزائرية للتدقيق فيتم تحديد إطار إعداد القوائم المالية بالنظام المحاسبي المالي أو الإشارة إلى المادة القانونية المقصودة وكمثال على ذلك نموذج رسالة مهمة محافظ الحسابات في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210.

❖ إصدار هاته المعايير بهاته الطريقة كمعايير وليس تشريعات يمكن من سهولة تحيينها مع المعايير الدولية للتدقيق لمواكبة أي جديد يظهر على مستوى هاته الأخيرة، وهذا ما يفتقده النظام المحاسبي المالي.

❖ منهجية إصدار هاته المعايير بإصدار كل فترة أربع معايير والقيام بأيام تكوينية للتعريف بها فكرة جيدة.

5. الخاتمة:

طرحنا الدراسة إشكالية مدى مقاربة التدقيق الخارجي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث بينت في طياتها إلى أن التدقيق الخارجي في الجزائر في صورته الحالية بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يتوافق بنسبة 44.44 بالمائة مع معايير التدقيق الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

نتائج الدراسة:

بناءً على دراسة ومناقشة حيثيات وإشكالية الدراسة، توصلنا إلى النتائج التالية:

❖ منذ 2011 تسعى الجزائر إلى إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق وإلى حد الآن تم إصدار 16 معيار جزائري للتدقيق، وهو ما يحتم على الجزائر الإسراع في استكمال إصدار باقي المعايير؛

❖ يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمرا صعبا للغاية وإن لم تترئ الظروف الملائمة لتطبيقه سيواجه الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي حتى بعد مرور عشر سنوات من اعتماده؛

- ❖ إن بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر تعرف تأخرا كبيرا مقارنة بما هو عليه الحال في الدول الأخرى وبالأخص دول الجوار، فيجب إصلاح متغيرات هاته البيئة بمجموعة من القوانين؛
- ❖ استفادت الجزائر كثيرا من تجربة إعداد وإصدار النظام المحاسبي المالي عند إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ❖ موازنة مع المعايير الجزائرية للتدقيق، هناك مشروع لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . ipsas

الاقتراحات والتوصيات: على ضوء الدراسة يمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- ✓ الاهتمام بموضوع الدراسة إن كان بالنسبة للمهنيين والأكاديميين وهذا بالاطلاع على مستجدات المعايير الجزائرية للتدقيق؛
 - ✓ تعزيز وتفعيل آلية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بإصدارها على دفعات وتجنب أخطاء إجبارية العمل بالنظام المحاسبي المالي دون ترك الفرصة لممارسيه للتدرب والتكوين؛
 - ✓ دمج الأطراف ذوو علاقة بالتدقيق الخارجي بالجزائر في إصلاحه؛
 - ✓ إيجاد آلية للتعاون بين المهنيين ومكاتب التدقيق الدولية (الأربع الكبار)، خاصة الناشطة منها بالجزائر على غرار kpmg وهذا من أجل نقل الخبرات؛
 - ✓ تفعيل وتعزيز ما يقام من أيام دراسية للتعريف بما يصدر من معايير جزائرية بين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومختلف الجامعات للتكوين من جهة ولربط الدراسات النظرية بالميدانية واحتكاك الطلبة بالمهنيين من جهة أخرى؛
 - ✓ تدارك التأخر في تطبيق المرسوم التنفيذي 12_288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 القاضي بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والذي لم يشرى النور لحد الآن .
- آفاق الدراسة:

نظرا لحدثة هذا الموضوع باعتبار أن الجزائر لم تنتهي من إصدار كافة المعايير الجزائرية للتدقيق يعتبر خصبا للدراسة والبحث وهذا بدراسته منفصلا أو مقارنته إلى متغيرات الاقتصاد الوطني أو حتى مع دول الجوار و كمثال على ذلك يمكن اقتراح المواضيع التالية :

- ❖ دراسة مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق وواقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في تونس.
- ❖ آثار إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على الأطراف ذوو علاقة بالتدقيق الخارجي في الجزائر.
- ❖ المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تعزيز مصداقية المعلومات .

1. IFAC. (2020, 04 25). *Bylaws of international federation of accountants*. Retrieved from <https://www.ifac.org>: <https://www.ifac.org/system/files/IFAC-Bylaws-November-2019.pdf>.
2. IFAC. (2020, 05 01). *liste of isa*. Retrieved from <https://www.ifac.org>.
3. IFAC. (2020, 05 01). *who-we-are/our-purpose*. Retrieved from <https://www.ifac.org>: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>.
4. Ito, K., & Nakano, M. (2014). *International Perspectives on Accounting and Corporate Behavior*. Springer, Japan.
5. westland, c. (2020). *Audit Analytics: Data Science for the Accounting Profession*. Springer Nature.
6. الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). *المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
7. الأمر رقم 69-107. (31 ديسمبر، 1969). قانون المالية لسنة 1970. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، الجزائر.
8. القانون 01-10. (29 جوان، 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11 جويلية 2010، الجزائر.
9. القانون 08-91. (27 04، 1991). المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادر في 01 ماي 1991، الجزائر.
10. المادة 04 من القانون 10-01. (29 06، 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 42 الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، الجزائر.
11. المرسوم التنفيذي رقم 202-11. (26 05، 2011). الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكالها و آجالها و إرسالها. الجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01 جوان 2011، الجزائر.
12. المرسوم التنفيذي رقم 24-11. (27 01، 2011). الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر.
13. المرسوم رقم 70-173. (16 11، 1970). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، الجزائر.
14. المقرر 150. (11 أكتوبر، 2016). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية. وزارة المالية، الجزائر.
15. المقرر رقم 02. (04 فيفري، 2016). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية. وزارة المالية، الجزائر.
16. المقرر رقم 23. (15 مارس، 2017). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادر عن وزارة المالية. وزارة المالية، الجزائر.
17. المقرر رقم 77. (24 سبتمبر، 2018). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. وزارة المالية، الجزائر.
18. توماس وليام. (2006). *المراجعة بين النظرية و التطبيق*. دار المريح للنشر.
19. عمر شريقي. (2012/2011). *التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة مغربية*. رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير جامعة سطيف 01، الجزائر.

20. فايز سراج. (2015/2015). أهمية تبيني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر). أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة البليدة 02 ، الجزائر.
21. محمد سمير الصبان. (2002). المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
22. محمد سيد. (2015/2014). تطور المراجعة الخارجية في الجزائر و مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (دراسة اراء بعض الاكاديمين و المهنيين). رسالة ماجستير. كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر.
23. محمد متولي عصام الدين. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. دار الكتاب الجامعي، صنعاء-اليمن.
24. نورالدين أحمد فايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
25. هادي التميمي. (2004). مدخل الى التدقيق من النظرية الى الناحية النظرية والعملية. دار وائل للنشر، عمان-الأردن.