

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

ملتقى وطني حول:

واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية

يومي 12/11 أفريل 2018

مداخلة بعنوان:

متطلبات تكيف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

المحور الرابع: متطلبات وآفاق تطبيق كل من معايير التدقيق الدولية في الجزائر

من إعداد:

الأستاذة: بوقابة زينب

أستاذة مساعدة قسم أ

Tél : 05 42 65 78 87

E-mail : bougabazineb@yahoo.fr

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

الملخص:

في ظل توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأوروبية المتوسطية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية، تلاه إصلاح مهنة التدقيق من خلال تطبيق القانون رقم 10-01 ومختلف المراسيم التنفيذية والقرارات التي تم إصدارها، ففي ظل هذا الإصلاح نجد أن الجزائر متجهة نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية ويتجلى ذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-202 وإصدار مجموعة من المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان "معايير التدقيق الجزائرية" المشتقة بصفة كلية من معايير التدقيق الدولية. لكن العائق الذي تم مصادفته هو الوقت المستغرق لتطوير هذه المعايير، وبالتالي من الأفضل لو تم تبني هذه المعايير الدولية في قانون بدل تبنيها ضمنيا في قانون آخر وهذا قد يؤدي تقادمها وبالتالي صعوبة تحيينها في حالة وجود تغيرات في معايير التدقيق الدولية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الدولية، التدقيق القانوني، محافظ الحسابات.

Summary :

In the light of the Algeria's orientation towards free economy, and the signature of the Euro-Mediterranean partnership, and the desire to join the world trade organization, Algeria carried out a number of reforms, the most important of which was the reform of the accounting system through the application of an accounting system derived from the International Accounting Standards, followed by reforming the auditing profession through the application of the law N° 10-01 and the various executive decrees and decisions that have been released. In the light of this reform, Algeria is heading towards the implementation of international auditing standards. This is reflected in the executive decree N° 11-202 and the issuance of a set of standards by the National Accounting Council entitled "The Algerian Auditing Council" which is derived entirely from the international auditing standards. However, the obstacle that was encountered is the time taken to develop these standards. Therefore, it would be better if these international standards were adopted in a law instead of being adopted implicitly in another one. This may result in their obsolescence and therefore the difficulty of updating them in the case of changes in the international Auditing standards.

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية أثرت مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمعامليلها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية، بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية. فعند التحدث عن التدقيق نتحدث عن المحاسبة، حيث نجد أن هناك ارتباط بينهما، فعمل المدقق يتصف بالطبيعة الرقابية التحليلية وهذا بهدف إبداء رأيه الفني المحايد، ويبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب، هذا الأخير الذي يتصف بالطبيعة الإنشائية.

لقد تغيرت النظرة إلى كل من المحاسبة والتدقيق نظرا لزيادة الحاجة لكل منهما، فمنذ أن كانت المحاسبة والتدقيق مجرد تقنيتين تهتم الأولى بحساب نتيجة أعمال المؤسسات، وتهتم الثانية باكتشاف الأخطاء والغش والانحرافات، أصبحت اليوم لغة المال والأعمال يستفيد منها العديد من الأطراف وعلى رأسهم المستثمرين، ونظرا لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسعها وتطور الأسواق المالية الدولية، ظهرت مشاكل في المحاسبة وفي التدقيق نتيجة تباين أنظمة المحاسبة وأنظمة التدقيق من بلد لآخر، الأمر الذي دفع هذه البلدان إلى البحث عن توافق دولي في مجال المحاسبة والتدقيق وهذا من خلال إتباع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

بالنسبة للجزائر نجد أنها متجهة نحو الانفتاح من خلال التوجه نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأوروبية المتوسطية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة. ويتجلى ذلك من خلال هذه المتغيرات التي استوجبت القيام بمجموعة من الإصلاحات من أهمها إصلاح نظاميها المحاسبي وجعله يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا بتطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11، وتلى ذلك إصلاح مهنة التدقيق بموجب القانون 10-01 الذي أعاد النظر في مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفي ظل هذا القانون نجد أن الجزائر بينت أنها متجهة نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، ويتجلى ذلك من خلال القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في سنتي 2016 و 2017.

إشكالية البحث:

من خلال العرض السابق تتبلور لدينا الإشكالية التالية:

فيما تتمثل مزايا ومتطلبات تكيف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية (ISA)؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما هي أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية؟
2. فيما يتمثل النظام الأساسي للتدقيق القانوني (محافظ لحسابات) في الجزائر؟
3. ما هي الطريقة التي اختارتها الجزائر لتبني معايير التدقيق الدولية؟

أهمية البحث:

يعتبر الموضوع أحد أهم مواضيع الساعة، إذ أنه وفي ظل رغبة الجزائر في التوافق مع البيئة الدولية، قامت بجملة من الإصلاحات من أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية، وقيامها بإعادة تنظيم مهنة التدقيق وهذا من خلال القانون 10-01 وإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية، وهذا بهدف جعل المهنة أكثر احترافية وهذا من خلال التوجه الواضح لتبني معايير التدقيق الدولية.

أهداف البحث:

نحاول من خلال هذا البحث تسليط الضوء على النقاط الآتية:

1. عرض لمعايير التدقيق الدولية من ناحية: المفهوم، الخصائص، الأهمية والأهداف؛
2. عرض القانون الأساسي لمحافظ الحسابات في الجزائر؛
3. معرفة الطريقة التي اختارتها الجزائر لتكييف تدقيقها القانوني مع معايير التدقيق الدولية؛
4. تحديد الفوائد التي تعود على مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تكييف التدقيق القانوني مع معايير التدقيق الدولية، والتعرف على متطلبات تحقيق ذلك.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث إلى أربعة محاور أساسية هي:

1. ماهية معايير التدقيق الدولية؛
2. النظام الأساسي للتدقيق القانوني (محافظ الحسابات) في الجزائر؛
3. الطرق المتاحة لتكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛
4. مزايا ومتطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

أولاً: ماهية معايير التدقيق الدولية:

لقد تم التفكير في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة تدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً، مع ظهور فكرة العولمة وتحري التجارة الخارجية، وعلى أساس ذلك تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عام 1977 بموجب اتفاقية بين 60 منظمة وهيئة محاسبة من 49 دولة¹، "مهمته تطوير وتحسين مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور، ولتحقيق هذه المهمة فإن الاتحاد قام بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق لتطوير وإصدار الشروحات حول التدقيق"².

1. تعريف معايير التدقيق الدولية:

عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير التدقيق بأنها " مجموعة الصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي"³.

تعرف معايير التدقيق الدولية بأنها: " أنماط السلوك المهني التي يجب على المدقق القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبّر عن المستوى المعقول من العناية المهنية ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة، فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم"⁴.

وعرفت كذلك معايير التدقيق الدولية بأنها: "إرشادات أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية"⁵. وتحتوي معايير التدقيق الدولية على المبادئ، الإجراءات الجوهرية، الإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية.

2. خصائص معايير التدقيق الدولية:

تتميز معايير التدقيق الدولية بالخصائص الآتية⁶:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني لتقليل التفاوت والاختلاف بين ممارسي عملية التدقيق في نفس البلد وبين الدول والتقرب أكثر من الموضوعية؛
- استخدمت اللجنة الدولية لتطوير معايير التدقيق الدولية لفظ " إرشادات التدقيق الدولية"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة وهذا لترك المجال مفتوحاً أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛

➤ تعتبر معايير التدقيق الدولية أكثر عمومية وشمولاً من غيرها من المعايير لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يظم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.

3. أهمية معايير التدقيق الدولية⁷:

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة، على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة الغموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها، وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ومن أهم فوائد معايير التدقيق دعم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، وتحديد المتطلبات والمؤهلات الواجب توفيرها في المراجع شخصيا. كذلك فإن هذه المعايير تساهم في إرشاد كل من يزاول مهنة التدقيق وتمكنه من تقييم أعماله المؤداة ودرجة الأداء المهني المتوقع من المدقق، وذلك في الحالات التي ينسب فيها تقصير أو إهمال لأحد المدققين.

هناك جهات عديدة تستفيد من إصدار معايير التدقيق الدولية بسبب هذه الفوائد وبالرغم من اختلاف الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فإن هناك سمات مشتركة بينها، منها رغبة الجهات في وجود مقاييس ومعايير تنظم أعمال المدققين.

ومن أهم الجهات التي تستفيد من وجود معايير التدقيق الدولية، معاهد وجمعيات المحاسبين القانونيين والنقابات والمنظمات التي تضم المحاسبين والمدققين، وذلك باعتبار أن تطبيق هذه المعايير سيثري المهنة ويرفع من مستوى أدائها ويمتثل قواعد السلوك المهني. كما تستفيد الجامعات والمعاهد العلمية من هذه المعايير وتؤدي إلى رفع مستوى التأهيل العلمي والمهني للطلبة. بالإضافة إلى ذلك نجد مكاتب التدقيق حيث تشكل هذه المعايير بالنسبة لها العمود الفقري لإجراءات التدقيق التي تقوم هذه المكاتب بتنفيذها، وبالتالي تأثيرها الجوهرى على التقارير التي تقوم بإعدادها.

4. أهداف معايير التدقيق الدولية: تسعى معايير التدقيق الدولية لتحقيق الأهداف الآتية⁸:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة؛
- زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون معايير التدقيق الدولية غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية؛

➤ سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

➤ وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية المحاسبية الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

ثانيا: النظام الأساسي للتدقيق القانوني (محافظ الحسابات) في الجزائر

1. تعريف محافظ الحسابات:

يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁹.

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات (أو الخبير المحاسبي أو المحاسب المعتمد) إرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بملف يتكون من مجموعة من الوثائق. حيث تقوم أمانة المجلس بالفحص المادي للوثائق، ثم تمنح المعني وصل إيداع يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام، أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها¹⁰.

بعد فحص الملفات من قبل لجنة الاعتماد يتم تحرير محضر يتضمن الموافقة أو رفض منح الاعتماد، هذا المحضر يتم إرساله مع الاعتماد حتى يتم إمضاؤه من قبل الوزير المكلف بالمالية، ثم يتم إبلاغ المترشح قرار الاعتماد (أو الرفض المعلن)، ويتم منحه الاعتماد مقابل مخالصة¹¹.

بعد أداء اليمين والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم منح المترشح بطاقة مهنية تحدد اللقب، الاسم والمهنة¹².

2. المهام القانونية لمحافظ الحسابات: تتمثل مهام محافظ الحسابات فيمي يلي:

➤ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛

➤ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

➤ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

➤ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

➤ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

3. تعيين محافظ الحسابات:

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين، ولا يمكن تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة ما إذا لم يتمكن من المصادقة على حسابات المؤسسة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وفي هذه الحالة يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً¹³.

• **تعيين محافظ الحسابات الأوائل:** طبقاً لأحكام المادتين 600 و 609 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ الحسابات الأوائل عند تأسيس المؤسسة أو الهيئة دون اللجوء لدفتر الشروط¹⁴؛

• **حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات:** في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده، لا تقوم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد؛

• **تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط¹⁵:** خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة. ويجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج؛
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح، ونموذج التصريح الشرقي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات التقنية.

يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على: تنظيم المؤسسة وفروعها، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ومعلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة. يتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط¹⁶.

يوضح محافظ الحسابات في العرض ما يأتي¹⁷:

➤ الموارد المرصودة؛

➤ برنامج عمل مفصل؛

➤ التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛

➤ آجال إيداع التقارير.

وحسب المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 فإنه يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

تقوم المؤسسات أو الهيئات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، حيث تقوم هذه اللجنة بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنافلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقن مسبقا، ونشير إلى أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم¹⁸.

حسب المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية 8 أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ التعيين.

يتعين على محافظ الحسابات أو مسير المؤسسة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما¹⁹.

حالة خاصة:

طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، فإنه إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان، ونشير إلى أن أحكام المرسوم رقم 11-32 لا تكون قابلة للتطبيق إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء²⁰.

4. عزل واستقالة محافظ الحسابات:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاستقالة من عمله بمحض إرادته، ويمكن أن يعزل لسبب مبرر، نوضح ذلك فيما يلي:
- **استقالة محافظ الحسابات:** حسب المادة 38 من القانون رقم 10-01 فإنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، لكن يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- **عزل أو إنهاء مهام محافظ الحسابات²¹:** يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة. وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظاً جديداً للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.
- وفي حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه المهمة عن طريق الجهة القضائية المختصة.

5. أتعاب محافظ الحسابات:

تتمثل أتعاب محافظ الحسابات في المقابل الذي يتحصل عليه وهذا لقيامه بمهام التدقيق، حيث نصت المادة 37 على أن تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية.

ثالثاً: الطرق المتاحة لتكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق:

تختلف طريقة تبني معايير التدقيق الدولية من دولة لأخرى وهذا راجع إلى الاختلاف الموجود في بيئة كل دولة، فهناك من الدول من اختارت تطبيق هذه المعايير بنسبة 100% أي التبنّي الكامل، وهناك من الدول من استعانت بهذه المعايير لتطوير معاييرها الوطنية في ظل عدم وجود اختلافات جوهرية، كما قامت دول أخرى باستخدام هذه المعايير لتطوير المعايير الوطنية في ظل وجود اختلافات هامة.

وتتمثل الطرق المستعملة من قبل بعض الدول في تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق في الآتي²²:

1. التبنى الكامل للمعايير:

تقوم بعض الدول بتبني معايير التدقيق الدولية كليا أي بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على الكثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية.

2. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:

إن الدول التي لا تقبل تبني معايير التدقيق الدولية دون مراجعة دقيقة لاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

3. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والمعيار الدولي مع وضع تفسير لهذا الاختلاف. ويتجلى الهدف من ذلك تنبيه المدقق لوجود اختلافات يجب أن يأخذها بعين الاعتبار عند إعداد التقرير، والذي يوضح فيه أن عملية التدقيق التي قام بها قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ففي حالة ما تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق.

بالنسبة للجزائر، فإنه بعد الإصلاحات التي قامت بها في المحاسبة من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF ابتداءً من 2010، والتبني الضمني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، بات من الضروري التفكير في القيام بإصلاح العديد من الميادين من بينها نحد مهنة التدقيق، هذه الأخيرة التي لا يمكن فصلها عن مهنة المحاسبة. حيث تم التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية بنسبة كلية بطريقة غير معلنة، ويظهر ذلك جليا من خلال الإصلاحات التي قامت بها من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتلى ذلك إصدار مجموعة من المراسيم والمقررات، أهمها المرسوم رقم 11-202 المؤرخ في 2011/5/26 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجالها، المتوافقة مع محتوى أربعة معايير دولية للتدقيق والمتعلقة بتقرير المدقق وهي: ISA700 تكوين الرأي وإعداد التقارير، ISA 705: التعديلات

على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل، ISA 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل، ISA 710: المعلومات المقارنة.

بالإضافة إلى ذلك نجد أن الجزائر اتبعت طريقة التبنّي الكلي لبعض معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع البيئة والقوانين الجزائرية، حيث تم تبني 12 معيار من خلال إصدار ثلاثة مقررات:

➤ الأول كان المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016 متضمنا أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي: NAA 210:

اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، NAA 505: التأكيدات الخارجية، NAA 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات، NAA 580: التصريحات الكتابية؛

➤ الثاني كان المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ويتضمن أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي: NAA

500 العناصر المقنعة، NAA 300 تخطيط تدقيق الكشف المالية، NAA 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية-، NAA 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية،

➤ الثالث كان المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ويتضمن أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي NAA

520 الإجراءات التحليلية، NAA 570 استمرارية الاستغلال، NAA 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

في ظل إصدار هذه المقررات نجد أن الجزائر متجهة نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، لكن السؤال المطروح: لماذا هذا

التماثل في تطوير معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق؟ إذ أنه يعاب على الوقت المستغرق في تطوير مثل هذه

المعايير، حيث منذ صدور المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات

وأشكالها وآجالها وإرسالها إلى غاية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والصادر في الجريدة الرسمية رقم 30 أفريل 2014

والذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، أي استغرق ذلك ثلاثة سنوات. أما بالنسبة لمعايير التدقيق الجزائرية فتم إصدار

مجموعة المعايير متوافقة مع معايير التدقيق الدولية في سنة 2016، ثم مجموعة أخرى في 2017، والمجموعات الأخرى في

فترات لاحقة؟ أم يتم الاكتفاء بالمعايير المتبناة؟ هذا يقودنا إلى طرح التساؤل حول مدى كفاءة وخبرة الهيئات المشرفة على

مهنة التدقيق ومهنة المحاسبة في الجزائر؟

رابعاً: مزايا ومتطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية:

سنستطرق في هذا المحور إلى فوائد تطبيق معايير التدقيق الدولية والعناصر التي يجب أن تتوفر لتطبيق هذه المعايير.

1. مزايا تكييف التدقيق القانوني مع معايير التدقيق الدولية:

إن تكييف التدقيق القانوني مع معايير التدقيق الدولية مزايا ومنافع لمكاتب التدقيق ولمستخدمي القوائم ولمهنة التدقيق أو المحاسبة بشكل عام، ويظهر ذلك جلياً من خلال ما يلي²³:

➤ **بالنسبة لمكاتب التدقيق:** المنفعة الأساسية تتمثل في تسهيل المجال لهذه المكاتب بالعمل على المستوى الدولي، والتي تشترط شروطاً معينة توفرها المعايير الدولية، كما أن تبني المعايير من قبل المكاتب يجعل الطلب على أسهمها أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب.

➤ **بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية:** مزايا هذا التبنى تتمثل في توفيرها تقارير تدقيق ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الأخرى في دول أخرى، كما أن تبني المعايير الدولية يوفر حداً أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة، كما تعتبر تقارير التدقيق المعدة بناءً على تلك المعايير أكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الأجانب لتقارير التدقيق.

➤ **بالنسبة لمهنة المحاسبة والتدقيق:** تبني المعايير الدولية يساعد على الالتقاء بالمهنة من حيث توفير محاسبين ومدققين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم، كما يساعد على توحيد العديد من إجراءات التدقيق والمصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، كونها وضعت بناءً على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة إلى بلد معين، مما يسهل مقارنة تقارير التدقيق لمؤسسات من دول مختلفة.

2. متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق:

يقصد بمتطلبات التطبيق ما يجب أن تقوم به كل من الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بالمحاسبة والتدقيق والمؤسسات العلمية من جامعات ومعاهد وغيرها، من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية أو المحاسبة، وهذا مع تكييفها مع البيئة والقوانين الجزائرية. ويمكن تلخيص أهم هذه المتطلبات فيما يلي²⁴:

➤ القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية ومكاتب المحاسبة والتدقيق ومحافظي الحسابات في كيفية تطبيق المعايير الدولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة الجزائرية ويتوافق معها وفق التعديلات الجديدة؛

➤ قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهتمة بجانب المحاسبة والتدقيق بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها؛

- قيام أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية بدراسة التعديلات الجديدة والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛
- سعي رجال الأعمال والمدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) في التقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير وتطبيق هذه التعديلات؛
- قيام مكاتب التدقيق على المستوى المحلي بإشراك العاملين والمتربين لديهم في دورات تدريبية متخصصة في هذا المجال؛
- قيام الدولة ممثلة بهيئاتها الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق وبأحدث التعديلات.

خاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع "متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية" حاولنا تسليط الضوء على أهمية وأهداف تطبيق معايير التدقيق الدولية، إذ أن هذه المعايير تعمل على دعم وزيادة ثقة المجتمع ومختلف المتعاملين الاقتصاديين في مهنة التدقيق، بالإضافة إلى زيادة جودة تقرير المدقق لكون معايير التدقيق الدولية غير خاضعة لأي مؤشرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

بالإضافة إلى ذلك تناولنا النظام الأساسي للتدقيق القانوني (محافظ الحسابات) والذي يتضمن كيفية منح الاعتماد والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى شروط فتح مكتب لمحافظة الحسابات وكيفية تعيينه وحساب أتعابه وهذا حسب ما جاء به القانون 10-01. ومن خلال هذا البحث تعرفنا على طريقة تبني معايير التدقيق الدولية من طرف الجزائر، حيث وجدنا أنها اتبعت طريقة التبني الكامل للمعايير الدولية لكن العائق الموجود هو استغراق الكثير من الوقت لذلك. فإلى حد الآن نجد أن الجزائر قامت بتبني 12 معيار بصفة كلية بالإضافة إلى أجزاء من المعايير الأخرى التي تم تبنيها من خلال القانون 10-01 ومختلف المراسيم التنفيذية والمقررات الصادرة لتطبيقه. وقد تم الخلوص في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات كما يلي:

النتائج:

- معايير التدقيق الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المدقق أي يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند تدقيق القوائم المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات؛
- تتميز معايير التدقيق الدولية بالطابع الاختياري، وهذا ما يعتبر حافزا لتوسيع تبنيها من قبل دول العالم بهدف رفع وتوحيد ممارسات مهنة التدقيق عبر كافة أنحاء العالم؛

- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات صحيحة؛
- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي، وبالتالي تتيح فرص العمل في مجال التدقيق داخل أو خارج الوطن؛
- بعد تبني الجزائر 12 معيار من معايير التدقيق الدولية في ثلاثة مجموعات، وكل مجموعة تضمنت أربعة معايير وكان ذلك في سنة 2016 و2017، هذا يدل على أن الجزائر متجهة نحو التبنى الكامل لمعايير التدقيق الدولية.
- التطبيق الجزئي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعتبر مظهرا من مظاهر انفتاحها على العالم والعمل على الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي، مما يشجع جلب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية.

التوصيات:

- على الرغم من الرغبة الواضحة للجزائر في تبني معايير التدقيق الدولية إلا أنه ينبغي التحكم في الوقت المستغرق لذلك، حيث منذ صدور المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجالها وإرسالها إلى غاية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، أي تم استغرق ثلاثة سنوات؛
- من الأحسن أن يتم تبني معايير التدقيق الدولية مباشرة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمينا عن طريق قانون آخر، وهذا حتى لا تصاب بالتقادم، وبهذه الطريقة كلما كان هناك تعديل في المعيار الدولي للتدقيق، يؤدي هو الآخر إلى تغيير في المعيار الجزائري للتدقيق المماثل له؛
- القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية ومكاتب المحاسبة والتدقيق ومحافظي الحسابات في كيفية تطبيق معايير تدقيق دولية بشكل يتفق مع متطلبات البيئة الجزائرية ويتوافق معها وفق التعديلات الجديدة؛
- قيام الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهمة بجانب المحاسبة والتدقيق بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها.

المراجع والإحالات:

- ¹ أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة 2، الأردن، 2006، ص 95.
- ² www.ifac.org ,
- ³ www.Acc4arab.com consulté le 5/2/2018 à 9h 25.
- ⁴ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، القاهرة، ص 2010، ص 166.
- ⁵ عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الطبعة 1 الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994، ص 33.
- ⁶ المرجع السابق، ص 35.
- ⁷ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2011/210، ص 29.
- ⁸ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء 1، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2009، ص 99.
- ⁹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22 من القانون 01-10، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 7.
- ¹⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 7 المؤرخة في 2 فيفري 2011، ص 21.
- ¹¹ المرجع السابق، المواد 3، 4، 5 ص 21.
- ¹² المرجع السابق المادة 8، ص 22.
- ¹³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 27 من القانون 01-10، ص 7.
- ¹⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية رقم 7 المؤرخة في 2 فيفري 2011، ص 23.
- ¹⁵ المرجع السابق، المادة الرابعة، ص 23.
- ¹⁶ المرجع السابق، المادة الخامسة، ص 24.
- ¹⁷ المرجع السابق، المادة السادسة، ص 24.
- ¹⁸ المرجع السابق، المادة 13، ص 24.
- ¹⁹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 30 من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 8.
- ²⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مرجع سبق ذكره، ص 24.
- ²¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادتين 715-8، 715-9، من القانون التجاري الجزائري.
- ²² عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد التاسع، مارس 2010، ص 8.
- ²³ محمد أبو نصار، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق - التجربة الأردنية - ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS): التحدي، جامعة سعد دحلب بالبليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 14/13 ديسمبر 2011، ص 3-2.
- ²⁴ سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014/2015، ص 213، ص 214.