

مقارنة بين متطلبات التدقيق الإلزامي في الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي Comparison of Mandatory Audit Requirements in Algeria and European Union Countries

مقدم عدنان

جامعة الجلفة (الجزائر)

a.mekadem@univ-djelfa.dz

ملخص:	معلومات المقال
يهدف هذا البحث إلى مقارنة متطلبات التدقيق الإلزامي بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي، يعتمد البحث على المنهج الوصفي والمقارن لتحليل النصوص القانونية والتشريعات المعمول بها في كلا النظامين. تشير النتائج إلى وجود أوجه تشابه في الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق ISA وضرورة توفر الكفاءة والاستقلالية للمدققين. ومع ذلك، تظهر اختلافات، أبرزها نطاق الشركات الخاضعة للتدقيق، صرامة اعتماد المدققين، مستوى الرقابة، وإجراءات تدوير المدقق وتقييد الخدمات غير التدقيقية. يظهر نظام التدقيق الأوروبي تطوراً في إعداد التقارير، بينما يواجه نظام التدقيق الجزائري تحديات مرتبطة بالموارد البشرية والرقابة المهنية وضعف الإفصاح. بناءً على هذه النتائج، يقترح البحث تعزيز الإطار التشريعي في الجزائر، رفع استقلالية المدقق، تطوير الرقابة المهنية، وتبني نماذج أكثر شفافية لضمان جودة التدقيق وموثوقية للمعلومات المالية. تعد هذه الدراسة مرجعاً لفهم أوجه القصور في مهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بالممارسات الأوروبية.	تاريخ الارسال: 2026/03/11 تاريخ القبول: 2026/05/05 الكلمات المفتاحية: ✓ التدقيق الإلزامي ✓ جودة التدقيق ✓ استقلالية المدقق ✓ الرقابة المهنية ✓ المعايير الدولية للتدقيق.
Abstract :	Article info
This study compares statutory auditing requirements in Algeria and the European Union. It finds similarities in adopting the International Standards on Auditing (ISA) and emphasizing auditors' competence and independence, but differences in the scope of audited companies, auditor accreditation, and professional oversight. The study concludes that the European system is more developed and transparent, while the Algerian system faces regulatory and oversight challenges. It recommends strengthening the legal framework, enhancing auditor independence, and improving professional supervision to ensure better audit quality and more reliable financial reporting.	Received 11/03/2026 Accepted 05/05/2026. Keywords: ✓ Statutory Audit, ✓ Audit Quality, ✓ Auditor Independence, ✓ Professional Oversight, ✓ International Standards on Auditing (ISA).

مقدمة:

يشهد نشاط التدقيق الإلزامي توسعًا متزايدًا في الأنظمة المحاسبية الحديثة بفعل التحولات الاقتصادية وتنامي الحاجة إلى معلومات مالية موثوقة. تطور التشريعات المالية وازدياد حجم المؤسسات أدّى إلى ظهور اختلافات ملحوظة بين الدول في كيفية فرض التدقيق الإلزامي، ولا سيما بين البلدان النامية والدول ذات الهياكل التشريعية المتقدمة.

تعدد الممارسات المهنية في مجال التدقيق بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي يكشف تفاوتًا في الإطار القانوني، الرقابة المهنية، وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق. البيئة الأوروبية تعتمد على نظام رقابي دقيق وآليات حوكمة قوية، بينما تواجه البيئة الجزائرية تحديات مرتبطة بضعف التطبيق، محدودية الموارد البشرية المتخصصة، وتفاوت مستوى الالتزام بالقواعد المهنية.

تحليل هذا التباين يمنح رؤية أوضح حول مدى قدرة كل نظام على ضمان شفافية القوائم المالية وتعزيز ثقة المستخدمين، كما يسمح بتحديد الجوانب التي تستوجب تطويرًا داخل البيئة الجزائرية من أجل التقارب مع الممارسات المتعارف عليها دوليًا. المقارنة بين النظامين تمثل خطوة أساسية لفهم آليات التحسين وتحقيق جودة أعلى للتدقيق الإلزامي.

إشكالية البحث :

يطرح اختلاف الإطار القانوني والمحاسبي بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي عدة تساؤلات حول فعالية التدقيق الإلزامي وجودته. يظهر التباين في مستوى التنظيم، قوة الرقابة المهنية، درجة استقلالية المدقق، وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، مما يثير سؤالاً جوهرياً حول مدى قدرة النظام الجزائري على تحقيق شفافية القوائم المالية مقارنة بالأنظمة الأوروبية الأكثر تطوراً. وعليه تتمحور الإشكالية حول السؤال الآتي:

ما مدى اختلاف متطلبات التدقيق الإلزامي بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي، وكيف يؤثر هذا الاختلاف على جودة التدقيق وموثوقية القوائم المالية؟

أسئلة فرعية :

1. ما أهم المتطلبات القانونية والمحاسبية التي تنظم التدقيق الإلزامي في الجزائر؟
2. ما الإطار القانوني والرقابي المعمول به في دول الاتحاد الأوروبي في مجال التدقيق الإلزامي؟
3. ما أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين في مجالات إلزامية تعيين المدقق واستقلالية المدقق وجودة مخرجات التدقيق
4. ما محددات جودة التدقيق في البيئة الجزائرية مقارنة بالبيئة الأوروبية؟
5. ما الجوانب القابلة للتطوير داخل النظام الجزائري لتحقيق تقارب أكبر مع الممارسات الأوروبية؟

فرضيات البحث :

1. يوجد اختلاف جوهري بين المتطلبات القانونية والتنظيمية للتدقيق الإلزامي في الجزائر وتلك المعمول بها في دول الاتحاد الأوروبي.
2. جودة التدقيق في الجزائر أقل نسبيًا بسبب ضعف الرقابة، محدودية التكوين، وقلة آليات الحوكمة مقارنة بالنظام الأوروبي.
3. استقلالية المدقق أعلى في دول الاتحاد الأوروبي لوجود قيود أكثر صرامة على الخدمات غير التدقيقية.
4. تطبيق المعايير الدولية للتدقيق أكثر انتظامًا في الاتحاد الأوروبي، بينما يواجه صعوبات في التطبيق داخل الجزائر.
5. تحسين الإطار القانوني والرقابي الجزائري قد يرفع جودة التدقيق بشكل ملحوظ ويزيد من موثوقية المعلومات المالية.

أهداف البحث :

- تحليل متطلبات التدقيق الإلزامي في الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي.

- دراسة أوجه الاختلاف والتشابه بين النظامين.
- تقييم أثر هذه المتطلبات على جودة مخرجات التدقيق.
- تحديد نقاط القوة والضعف في النظام الجزائري مقارنة بالنظام الأوروبي.
- تحليل مستوى استقلالية المدقق في كل نظام.
- قياس دور الرقابة المهنية في تعزيز جودة التدقيق.

1. أولاً: الإطار النظري

نستعرض في هذا الإطار مفهوم التدقيق الإلزامي من حيث تعريفه وأهدافه وأهميته في النظام الاقتصادي والمالي، مع إبراز أهم النظريات التي تُفسّر وجوده وتدعم ممارسته، وذلك من أجل توفير أرضية علمية متينة تُسهم في فهم أبعاده التنظيمية والرقابية، وتُمهّد للتحليل التطبيقي في المحاور اللاحقة.

1. التدقيق الإلزامي:

يُعدّ التدقيق الإلزامي آلية رقابية قانونية تهدف إلى تعزيز مصداقية المعلومات المالية والحد من مخاطر عدم تماثل المعلومات. وفي هذا السياق، سيتم التطرق إلى تعريفه وبيان أهدافه الأساسية¹.

1.1. التعريف : التدقيق الإلزامي هو عملية مراجعة مستقلة للقوائم المالية والعمليات المحاسبية للشركات والمؤسسات، يتم فرضها قانونيًا بهدف التأكد من صحة المعلومات المالية، ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة، وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين.

1.2. الأهداف الأساسية :

يهدف التدقيق الإلزامي إلى تحقيق جملة من الأهداف، من أبرزها:

- تعزيز الشفافية والمصداقية في القوائم المالية.
- حماية المستثمرين والدائنين من المخاطر المرتبطة بالمعلومات المالية المغلوطة.
- تقليل مخاطر التلاعب والغش المالي .
- دعم حوكمة الشركات عبر تقييم نظم الرقابة الداخلية.
- تقديم توصيات لتحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسة.

2. النظريات الداعمة لفهم التدقيق الإلزامي

يستند التدقيق الإلزامي إلى مجموعة من النظريات المحاسبية التي تفسر دوافع فرضه وأهميته في تعزيز مصداقية المعلومات المالية والحد من تعارض المصالح بين أطراف المؤسسة. ومن أبرز هذه النظريات مايلي² :

1.2. نظرية الوكالة :

تنطلق نظرية الوكالة من فرضية وجود تعارض محتمل في المصالح بين المالكين (المساهمين) والإدارة، نتيجة لاختلاف الأهداف وعدم تماثل المعلومات بين الطرفين. وفي هذا السياق، يُعدّ التدقيق الإلزامي آلية رقابية محورية تهدف إلى الحد من هذا التعارض، من خلال التحقق من مصداقية القوائم المالية، وتقليل فرص التلاعب أو استغلال الإدارة للمعلومات المحاسبية لتحقيق منافع شخصية. ويساهم ذلك في تعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في المعلومات المالية المنشورة.

2.2. نظرية الشرعية :

تفترض نظرية الشرعية أن المؤسسات تسعى باستمرار إلى الحفاظ على قبولها الاجتماعي والقانوني ضمن البيئة التي تنشط فيها، من خلال الالتزام بالقوانين والمعايير السائدة. ويُسهّم التدقيق الإلزامي في دعم هذه الشرعية عبر ضمان إعداد ونشر تقارير مالية موثوقة وشفافة، تعكس التزام المؤسسة بالمساءلة والحوكمة الجيدة، مما يعزز صورتها أمام المجتمع وأصحاب المصلحة، ويدعم استمراريتها على المدى الطويل.

2.3. نظرية الإشارة :

ترى نظرية الإشارة أن المؤسسات تستخدم المعلومات المالية كوسيلة لإرسال إشارات إلى السوق حول جودة أدائها ووضعها المالي. وفي هذا الإطار، تمثل جودة التدقيق الإلزامي إشارة إيجابية للمستثمرين والدائنين بشأن مصداقية القوائم المالية ومستوى الحوكمة داخل المؤسسة. ويساهم ذلك في تقليص عدم تماثل المعلومات، وتحسين كفاءة قرارات الاستثمار والتمويل.

2.4. نظرية التنظيم:

تُبرز نظرية التنظيم الدور المحوري للدولة والهيئات الرقابية في تنظيم النشاط الاقتصادي وحماية النظام المالي. ويُفرض التدقيق الإلزامي، وفقًا لهذه النظرية، كأداة تنظيمية تهدف إلى الحد من فشل السوق، وحماية المستثمرين، وضمان شفافية المعاملات المالية، وتعزيز استقرار النظام المالي ككل.

ثالثًا: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي

يُعَدّ التدقيق الإلزامي آلية قانونية وتنظيمية تهدف إلى تعزيز شفافية المعلومات المالية وحماية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. ويستند إلى منظومة من القوانين والمعايير التي تنظم مهنة التدقيق وتؤكد على استقلالية المدقق وجودة أدائه. كما تبرز أهمية هذا الإطار من خلال المقارنة بين نظام التدقيق الجزائري ونظيره في الاتحاد الأوروبي وانعكاسها على جودة التدقيق.

1. الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي في الجزائر :

تعتمد الجزائر على نظام قانوني مهيكّل في تنظيم مهنة التدقيق، وذلك عبر مجموعة من النصوص التشريعية التي تؤطر مهنة محافظ الحسابات وتحدد بدقة شروط ممارستها والأدوار الموكلة إليها.

1.1 النصوص القانونية المنظمة للمهنة:

يعد التدقيق الإلزامي أحد الأعمدة الأساسية للشفافية المالية وحماية المستثمرين في الجزائر، نظرًا للدور الحيوي الذي يلعبه في ضمان موثوقية المعلومات المالية والرقابة على المؤسسات الاقتصادية. ولهذا فقد حرص المشرع على وضع إطار قانوني وتنظيمي شامل، يشمل القوانين الأساسية، المراسيم التنفيذية، الأوامر، والقرارات الوزارية، بهدف تنظيم ممارسة المهنة، تحديد مسؤوليات المدققين، وضمان الالتزام بأخلاقيات المهنة واستقلالية المراجعة.

القانون التجاري الجزائري:

يعد القانون التجاري الجزائري من الركائز الأساسية للتدقيق الإلزامي، حيث ينظم العلاقة بين محافظ الحسابات والشركات التجارية، ويجدد:

- صلاحيات المدقق في الاطلاع على السجلات والمستندات المالية.
- حقه في طلب عقد اجتماعات استثنائية لمجلس الإدارة عند اكتشاف مخالفات مالية.
- الطبيعة القانونية لتقارير التدقيق والمستندات المالية المعتمدة.

من أهم المواد:

المواد 600 و 609: تتعلق بتأسيس شركات المساهمة (SPA).

المواد 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14: تختص بمراقبة الشركات والتأكد من صحة القوائم المالية، وتحديد واجبات ومسؤوليات المدققين. يضمن القانون التجاري أن يكون دور المدقق رقابياً فعالاً، ويحد من المخاطر المرتبطة بالممارسات المالية غير السليمة.

قانون تنظيم مهنة التدقيق:

ينظم القانون رقم 01/10 الصادر في 29 جوان 2010 مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويعد الإطار القانوني الأساسي الحالي للمهنة. يحدد هذا القانون:

- شروط ممارسة المهنة ومتطلبات التأهيل والخبرة.
- حقوق وواجبات المهنيين، بما يشمل الالتزام بالسرية المهنية والنزاهة والحيادية.
- الالتزام بالمعايير المحاسبية الوطنية والدولية، مثل النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للتدقيق ISA.
- كما يعزز القانون أهمية الأخلاقيات المهنية والاستقلالية لضمان موثوقية التقارير المالية.

قوانين المالية:

- تلعق قوانين المالية السنوية دوراً أساسياً في تنظيم إلزامية التدقيق ومراقبة الشركات:
- قانون المالية لسنة 2010: المادة 44 المعدلة للمادة 12 من الأمر رقم 05/05، أعفت الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي لا يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار من إلزامية مصادقة الحسابات.
 - قانون المالية لسنة 2011: المادة 66، شدد الرقابة المالية، حيث فرض غرامات مالية تتراوح بين 100.000 و1.000.000 دينار على المسيرين الذين لم يعينوا محافظي حسابات، بما يعزز الالتزام بالقوانين ويقلل من المخاطر المالية.

المراسيم التنفيذية:

- تحدد المراسيم التنفيذية القواعد التفصيلية لممارسة المهنة، ومن أبرزها:
- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 (9 أكتوبر 2006): يحدد شروط ممارسة المهنة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتطبيق القواعد المطبقة على شركات المساهمة³.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-26 (27 جانفي 2011): يتعلق بإجراءات تعيين محافظي الحسابات والالتزامات المتعلقة بالمؤسسات المالية⁴.
 - المرسوم التنفيذي رقم 11-202 (26 ماي 2011): يحدد معايير تقارير المحافظين، أشكالها، ومواعيد إرسالها إلى الجهات المختصة.
 - المرسوم التنفيذي رقم 13-10 (13 جانفي 2013): يوضح الأخطاء التأديبية والعقوبات المترتبة عليها، ويضمن التزام المهنيين بالمعايير القانونية والأخلاقية.

الأوامر والقرارات:

- الأمر رقم 05/05 (25 جويلية 2005): ألزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتعيين محافظي حسابات ابتداءً من سنة 2006، وتم تعديل هذا الحكم لاحقاً في قوانين المالية لسنتي 2010 و2011.
- قرار 24 جوان 2013: يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، مع استكمالها بقرار 12 جانفي 2014 لتوضيح كيفية تسليم هذه التقارير ومتابعة الالتزام بها⁵.

أهمية هذا الإطار:

- يشكل هذا الإطار القانوني والتنظيمي:
- أساساً لضمان شفافية ومصادقية القوائم المالية.

- وسيلة لحماية المساهمين والمستثمرين من المخاطر المالية.
 - دعمًا لنظم الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.
 - أداة لضمان استقلالية وحيادية المدققين، مع الالتزام الصارم بالأخلاقيات المهنية.
- بهذا الشكل، تصبح ممارسة التدقيق الإلزامي في الجزائر مؤسسة على أسس قانونية قوية تضمن موثوقية المعلومات المالية وتحمي الاقتصاد الوطني.

2.1. الشركات الخاضعة إلزاميًا للتدقيق :

يُلزم المشرع الجزائري فئات معينة من الشركات بتعيين محافظ حسابات، حرصًا على ضمان الشفافية وتقليل المخاطر المرتبطة بسوء التسيير. وتشمل هذه الفئات:

- شركات المساهمة (SPA)، التي يُعدّ فيها تعيين محافظي الحسابات أمرًا إلزاميًا نظرًا لحجمها وتعدد المساهمين فيها.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) التي تتجاوز حدًا معينًا من رقم الأعمال أو حجم الأصول.
- المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات المختلطة التي تُعدّ الرقابة عليها ضرورية في إطار حماية المال العام.
- بعض الكيانات الاقتصادية التي تلجأ إلى تمويلات مصرفية كبرى أو إصدار سندات.

ويهدف هذا الإلزام إلى حماية الشركاء والدائنين والسلطات الرقابية من خلال ضمان تقديم معلومات مالية موثوقة.

3.1. شروط اعتماد المدققين وتنظيم عمل مكاتب التدقيق:

تشتط الجزائر للقبول في مهنة محافظ الحسابات:

- الحصول على شهادة الكفاءة المهنية ومتابعة مسار تكويني دقيق.
 - التسجيل في هيئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات باعتبارها الجهة المنظمة للمهنة.
 - الالتزام بمدونات السلوك الأخلاقي، ولا سيما مبادئ النزاهة، الموضوعية، السرية المهنية، الكفاءة المهنية المستمرة.
- وتخضع مكاتب التدقيق لنظام رقابة رسمية يهدف إلى تقييم جودة الأداء، بما في ذلك مراجعة ملفات مهام التدقيق والتأكد من احترام المعايير المهنية.

4.1. دور القضاء والسلطات الرقابية :

يلعب القضاء دورًا مهمًا في فضّ النزاعات المرتبطة بتعيين المدققين، أو مسؤولياتهم المدنية والجزائية، خصوصًا في حال اكتشاف غش أو إهمال مهني جسيم. كما تُمارس وزارة المالية وهيئات الرقابة الحكومية دورًا أساسيًا في متابعة احترام المدققين للأنظمة القانونية، وتطبيق العقوبات التأديبية عند الإخلال بالواجبات المهنية، بما يعزز الثقة في التقارير المالية.

2. الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق في الاتحاد الأوروبي:

اعتمد الاتحاد الأوروبي منظومة تشريعية متقدمة تهدف إلى توحيد قواعد التدقيق وتعزيز ثقة المستثمرين في أسواق المال الأوروبية. وتعكس هذه التشريعات حرص الاتحاد على موازنة الممارسات المهنية وضمان جودة عالية للتدقيق، خصوصًا بعد سلسلة الأزمات المالية التي كشفت نقاط ضعف في الرقابة.

1.1. التوجيه الأوروبي للتدقيق (EU Audit Directive 2014/56):

يُعدّ التوجيه الأوروبي للتدقيق رقم 2014/56/EU الإطار التشريعي العام للمنظم مهنة التدقيق داخل الاتحاد الأوروبي، حيث يفرض على الدول الأعضاء تكييف تشريعاتها الوطنية بما يتوافق مع أحكامه. ويحدد هذا التوجيه شروط اعتماد المدققين ومكاتب التدقيق، ومتطلبات

التكوين المستمر والكفاءة المهنية، إضافة إلى قواعد السلوك الأخلاقي وضوابط الاستقلالية. كما يكرس نظام الرقابة العامة للإشراف على جودة أعمال التدقيق⁶.

ويمثل هذا التوجيه خطوة مهمة نحو توحيد القواعد المهنية الأوروبية، مع الإبقاء على هامش من المرونة يراعي خصوصية كل دولة عضو.

2.2. اللائحة الأوروبية للتدقيق (EU Regulation 537/2014):

صدرت اللائحة الأوروبية رقم (537/2014/EU) عن البرلمان الأوروبي ومجلس الاتحاد الأوروبي بتاريخ 16 أبريل 2014، وذلك في إطار الإصلاح الشامل لمنظومة التدقيق القانوني داخل الاتحاد الأوروبي عقب الأزمات المالية. وتهدف هذه اللائحة إلى تنظيم المتطلبات الخاصة بتدقيق الكيانات ذات الأهمية العامة، من خلال تعزيز استقلالية المدققين القانونيين، والحد من مخاطر تضارب المصالح، وتحسين جودة أعمال التدقيق. كما تسعى إلى تعزيز شفافية التقارير المالية وترسيخ ثقة المستثمرين والأسواق المالية، بما يساهم في دعم الاستقرار المالي داخل دول الاتحاد الأوروبي (على عكس التوجيه، فإن اللائحة ذات تطبيق مباشر في جميع الدول الأعضاء، ولا تحتاج إلى إدماج ضمن التشريعات الوطنية. وتتركز اللائحة على تدقيق الكيانات ذات الأهمية العامة (PIEs)، وتفرض اللائحة قواعد أكثر صرامة مقارنة بتلك المطبقة على باقي الشركات، نظرًا لحساسية هذه الكيانات وتأثيرها المباشر على استقرار الأسواق المالية⁷.

3.2: قواعد الاستقلالية وتدوير المدقق

تكتسي استقلالية المدقق أهمية محورية في ضمان موضوعية عملية التدقيق ومصادقية التقارير المالية، مما دفع التشريعات الأوروبية إلى اعتماد قواعد صارمة للحد من التهديدات المرتبطة بالخدمات غير التدقيقية واستمرارية العلاقة المهنية، خاصة من خلال مبدأ تدوير المدقق⁸:

- تشير تقارير المفوضية الأوروبية إلى أن أكثر من 60٪ من عائدات شركات التدقيق الكبرى في الاتحاد الأوروبي كانت ناتجة عن خدمات غير تدقيقية قبل تشديد قواعد الاستقلالية، ما شكّل أحد أهم مبررات فرض القيود التنظيمية.
- ألزمت التشريعات الأوروبية، خاصة منذ إصلاحات سنة 2014، بتدوير المدقق في الشركات ذات المصلحة العامة بعد مدة أقصاها 10 سنوات، مع إمكانية التمديد المشروط في حالات محددة، وذلك للحد من مخاطر الألفة المهنية.
- أظهرت دراسات رقابية أوروبية أن العلاقات طويلة الأمد بين المدقق والمؤسسة تزيد من احتمال ضعف الشك المهني، خاصة بعد تجاوز مدة 7 سنوات من نفس مهمة التدقيق.
- تم اعتماد قائمة صريحة للخدمات غير التدقيقية المحظورة، تشمل الاستشارات الضريبية وخدمات التقييم والمحاسبة، بسبب تأثيرها المباشر على استقلالية الحكم المهني.
- عزز الاتحاد الأوروبي آليات الرقابة والعقوبات، حيث سُجلت غرامات مالية وتأديبية ضد مكاتب تدقيق خالفت قواعد التدوير أو الاستقلالية، ما يعكس صرامة التطبيق وليس الاكتفاء بالنصوص.
- ساهمت هذه الإجراءات في تحسين ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ورفع جودة التقارير المالية في الأسواق الأوروبية.

4.2: تقارير الشفافية والرقابة على الجودة:

في إطار تعزيز شفافية مهنة التدقيق وضمان جودة أعمالها، اعتمدت التشريعات الأوروبية آليات تنظيمية تقوم على إلزام مكاتب التدقيق بالإفصاح الدوري عن ممارساتها، إلى جانب إخضاعها لرقابة مستقلة ومنظمة من قبل هيئات مختصة داخل الاتحاد الأوروبي. ويتجلى ذلك من خلال ما يلي⁹:

- ألزمت الإصلاحات التشريعية لسنة 2014 مكاتب التدقيق التي تراول مهام لدى الكيانات ذات الأهمية العامة بإعداد تقرير شفافية سنوي ونشره للعموم.
- يُقدَّر عدد الكيانات ذات الأهمية العامة داخل الاتحاد الأوروبي بأكثر من 6.000 كيان، تخضع جميعها لقواعد خاصة تتعلق بالتدقيق الإلزامي ومتطلبات الشفافية.
- تشير التقارير الرقابية الأوروبية إلى أن أكثر من 70٪ من مهام تدقيق هذه الكيانات تُنفَّذ من طرف مكاتب التدقيق الكبرى، مما يعكس الأهمية الخاصة لتقارير الشفافية في هذا القطاع.
- تتضمن تقارير الشفافية معلومات كمية ونوعية، لاسيما عدد مهام التدقيق المنجزة سنوياً، توزيعها حسب نوع الكيانات، وصف نظام مراقبة الجودة الداخلي، والسياسات المعتمدة لضمان الاستقلالية.
- تخضع مكاتب التدقيق التي تراجع كيانات ذات الأهمية العامة إلى رقابة دورية مرة كل ثلاث سنوات على الأكثر، مقابل ست سنوات بالنسبة للمكاتب الأخرى.
- أظهرت تقارير هيئات الإشراف الأوروبية تسجيل مخالفات متكررة تتعلق بالجودة والاستقلالية، ترتب عنها فرض عقوبات مالية وتأديبية، مما يعكس الطابع العملي والفعلي لنظام الرقابة المعتمد.
- يتبين من خلال استعراض الإطار القانوني في كل من الجزائر والاتحاد الأوروبي أنّ كلا النظامين يسعى إلى تعزيز الثقة في المعلومات المالية عبر وضع قواعد صارمة للتدقيق الإلزامي. غير أن التجربة الأوروبية تبدو أكثر تطوراً من حيث تشديد قواعد الاستقلالية وإرساء آليات شفافة للرقابة على جودة مكاتب التدقيق، وهو ما يشكل نموذجاً يمكن للدول النامية –ومنها الجزائر– الاستفادة منه في سياق إصلاح المنظومة المحاسبية والرقابية.

رابعاً: منهجية المقارنة

تستند هذه الدراسة إلى منهجية علمية قائمة على الوصف والتحليل والمقارنة، وذلك بغرض استخلاص الفروق الجوهرية بين الإطارين القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي في الجزائر ونظيره في بعض الدول الأوروبية. ويهدف هذا المنهج إلى تقديم فهم معمق لطبيعة الممارسات المحاسبية والرقابية في السياقين، وتحديد مدى إمكانية الاستفادة من التجارب الدولية في تطوير المنظومة الوطنية.

1. تحديد محاور المقارنة بين النظامين:

- تم تحديد محاور المقارنة وفق معايير علمية ومنهجية تراعي طبيعة المهنة وأثرها على جودة التقارير المالية. وتشمل هذه المحاور ما يلي:
1. الإطار القانوني والتنظيمي لممارسة المهنة من خلال دراسة النصوص التشريعية التي تضبط عملية التدقيق، شروط اعتماد المدققين، والهيئات المشرفة على المهنة.
 2. متطلبات التدقيق الإلزامي وذلك بتحديد نطاق الشركات الخاضعة للتدقيق، طبيعة إلزامية التعيين، ومدى صرامة التشريعات في فرض الرقابة.
 3. قواعد السلوك المهني والاستقلالية عبر تحليل المعايير التي تؤثر استقلالية المدقق، وحالات تضارب المصالح، وآليات تدوير المدققين.
 4. آليات الرقابة على جودة التدقيق من خلال تقييم دور الهيئات الرقابية، نظم التفتيش، تقارير الشفافية، وآليات المساءلة.
- وقد تم اختيار هذه المحاور على أساس كونها تمثل العناصر الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق وشفافية المعلومات المالية.
- #### 2. اختيار الدول الأوروبية النموذجية للمقارنة:
- اعتمدت الدراسة على المقارنة مع ثلاث دول أوروبية تعدّ نماذج مهمة في مجال التنظيم المحاسبي والرقابة المالية، وهي:

- فرنسا: تُعد فرنسا من أكثر الدول تأثيراً في التشريع الجزائري نظراً للتقارب القانوني، إضافة إلى اعتمادها نظاماً رقائياً متقدماً يشمل الهياكل المهنية وهيئات الرقابة المستقلة.
 - ألمانيا: تمثل ألمانيا نموذجاً للصرامة التنظيمية وجودة أنظمة الرقابة على التدقيق، خاصة عبر هيئة الرقابة المهنية (APAS)، كما تتميز بقواعد متقدمة لتعزيز استقلالية المدقق.
 - إسبانيا: تقدم إسبانيا نموذجاً مهماً في مواءمة التشريعات الوطنية مع لوائح الاتحاد الأوروبي، خصوصاً فيما يتعلق بتدقيق الكيانات ذات الأهمية العامة وإصدار تقارير الشفافية.
- وتم اختيار هذه الدول لكونها تمثل توجهات مختلفة داخل الفضاء الأوروبي لكنها تخضع جميعاً للتوجيهات واللوائح الأوروبية ذات الصلة، مما يسمح بإجراء مقارنة منهجية بين التشريع الجزائري والسياسات الأوروبية الموحدة، مع استكشاف خصوصيات كل دولة.

3. المنهج الوصفي المقارن:

اعتمدت الدراسة منهجين متكاملين:

أ. المنهج الوصفي: ويقوم على:

- تحليل النصوص القانونية والتنظيمية المرتبطة بمهنة التدقيق في كل من الجزائر والدول الأوروبية المختارة.
 - وصف السياق التشريعي والرقابي الذي تطبق فيه هذه النصوص.
 - تقديم قراءة تحليلية للمواد القانونية واللوائح المهنية بهدف فهم المبادئ والضوابط الأساسية التي تحكم العملية.
- يسمح هذا المنهج بفهم الواقع التشريعي كما هو، ويعدّ خطوة ضرورية تسبق عملية المقارنة.

ب. المنهج المقارن: ويهدف إلى:

- تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة قيد الدراسة.
 - تقييم تأثير التشريعات المختلفة على جودة التدقيق وشفافية القوائم المالية.
 - إبراز نقاط القوة والضعف في كل نظام.
 - استنتاج مدى إمكانية الاستفادة من التجربة الأوروبية لتحسين المنظومة الجزائرية.
- يُعد هذا المنهج أساسياً في الدراسات القانونية والمحاسبية، نظراً لدوره في توضيح كيفية تطوّر الأنظمة القانونية عبر الاستفادة من التجارب الدولية الرائدة.

تسمح هذه المنهجية المتعددة الأبعاد بتقديم تحليل شامل ومتوازن للإطار القانوني للتدقيق الإلزامي، من خلال الجمع بين التحليل الوصفي للمعايير والتشريعات، والمقارنة المنهجية بين الممارسات المعتمدة في الجزائر ونظيراتها الأوروبية. ويضمن هذا الأسلوب استخلاص نتائج موضوعية وقابلة للتطبيق في سياقات إصلاح النظام المحاسبي والرقابي.

خامساً: محاور المقارنة الأساسية

تتمحور المقارنة بين النظام الجزائري والنظام الأوروبي في مجال التدقيق الإلزامي حول مجموعة من الجوانب الجوهرية التي تُعد ذات تأثير مباشر على جودة التدقيق وشفافية المعلومات المالية. وقد تم اختيار هذه المحاور بناءً على أهميتها في تقييم فعالية الإطار القانوني والتنظيمي، إضافة إلى ارتباطها بالمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية.

1. نطاق الشركات الخاضعة للتدقيق الإلزامي:

يُعد نطاق الإلزام بالتدقيق من أهم عناصر الاختلاف بين النظامين، لما له من تأثير على حجم سوق التدقيق وطبيعة المهام المسندة للمدققين.

- في الجزائر ، يعتمد الإطار الجزائري على معيارين رئيسيين لتحديد إلزامية تدقيق الحسابات: الشكل القانوني للشركة: إذ يُلزم القانون شركات المساهمة (SPA) وجملة من الشركات العمومية والاقتصادية بتعيين محافظ حسابات. حجم الشركة: وفق حدود معينة لرقم الأعمال أو عدد العمال أو حجم الأصول في الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، مما يجعل الإلزام مرتبطاً بمدى أهمية الشركة الاقتصادية.
- في الاتحاد الأوروبي، يركز الإطار التنظيمي للتدقيق على نظام أكثر دقة واتساقاً، يقوم أساساً على معيار الأهمية الاقتصادية والمخاطر. إذ تخضع الكيانات ذات الأهمية العامة (Public Interest Entities – PIEs) ، والتي تشمل الشركات المدرجة في البورصة، والمؤسسات المالية، وشركات التأمين، لمتطلبات تدقيق صارمة وفق لوائح خاصة بالاتحاد الأوروبي. كما يمتد إلزام التدقيق إلى شركات معينة حسب الحجم، حيث تُفرض المراقبة القانونية على الشركات التي تتجاوز عتبات محددة تتعلق بإجمالي الأصول، أو رقم الأعمال، أو عدد العمال، وذلك وفقاً للتوجيه الأوروبي 2013/34. وتُبرز هذه المقاربة أن النظام الأوروبي يعتمد منطقاً مبنياً على المخاطر والأهمية الاقتصادية للكيان¹⁰.

2. شروط اعتماد وممارسة مكاتب التدقيق:

- تُعدّ شروط اعتماد وممارسة مكاتب التدقيق من المحددات الأساسية لجودة المهنة وفعالية دورها في تعزيز مصداقية التقارير المالية، وفي هذا السياق، تبرز فروقات واضحة بين النظام الجزائري والنظام المعتمد في الاتحاد الأوروبي، ما يستدعي إجراء مقارنة تحليلية تسلط الضوء على هذه الاختلافات وآثارها على جودة الممارسة.
- في الجزائر يلعب الجانب الحكومي دوراً مباشراً في تنظيم المهنة، خاصة من خلال وزارة المالية، التي تتدخل في جوانب متعددة تتعلق بالاعتماد والتنظيم والرقابة، حيث يشترط لاعتماد محافظ الحسابات بعض الاعتبارات منها¹¹ :
 - الحصول على شهادة الكفاءة المهنية، باعتبارها شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة.
 - يخضع المترشح إلى فترة تدريب متخصص تهدف إلى تمكينه من اكتساب الخبرات التطبيقية اللازمة.
 - يُلزم بالتسجيل في هيئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، باعتبارها الإطار المهني المنظم للممارسة.
 - في الاتحاد الأوروبي يختلف هذا النموذج عن الحالة الجزائرية التي لا تزال تعتمد، إلى حد كبير، على نموذج قريب من الرقابة الحكومية المباشرة. تقوم أنظمة الاعتماد على مسار تكويني عالي المستوى يجمع بين التعليم الجامعي المتخصص والتدريب المهني الميداني، حيث¹² :
 - يُشترط اجتياز امتحانات مهنية موحدة وشاملة، تهدف إلى ضمان مستوى كفاءة متقارب بين المدققين داخل مختلف الدول الأعضاء.
 - يتم التسجيل ضمن هيئات وطنية مهنية تخضع بدورها لنظام رقابة مستقل.
 - تتميز الأنظمة الأوروبية بوجود هيئات رقابة مهنية مستقلة تتمتع بصلاحيات تنظيمية واسعة، تشمل الاعتماد، والتفتيش، وفرض العقوبات.

3. استقلالية المدقق:

- تُعدّ استقلالية المدقق أحد الركائز الأساسية لضمان جودة عملية التدقيق ومصداقية التقارير المالية، إذ تهدف إلى تمكينه من إبداء رأي مهني موضوعي بعيداً عن أي تأثيرات أو مصالح قد تمسّ حياده. وفي هذا الإطار، يُبرز التحليل المقارن بين نظام التدقيق الجزائري والنظام الأوروبي اختلافاً ملحوظاً في مستوى التنظيم والصرامة، خاصة فيما يتعلق بتدوير المدقق والخدمات غير التدقيقية.

■ تدوير المدقق :

يُعدّ تدوير المدقق إحدى الآليات الجوهرية لتعزيز استقلالية المراجع الخارجي والحد من مخاطر الألفة المهنية التي قد تنشأ عن العلاقة الطويلة مع العميل.

- في الجزائر، لا يوجد تنظيم تفصيلي وصارم يفرض تدوير الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق بعد مدة زمنية محددة، إذ تظل المسألة محكومة بنصوص عامة تتعلق بوجوب احترام مبدأ الاستقلالية وتفاذي تضارب المصالح، دون تحديد آجال إلزامية للتغيير الدوري¹³.
- أما في الاتحاد الأوروبي، فتفرض القواعد التنظيمية، لا سيما بالنسبة للكيانات ذات الأهمية العامة، تدوير الشريك المسؤول بعد مدة تتراوح بين 7 و 10 سنوات، مع تطبيق فترة تبريد (Cooling-off Period) يُمنع خلالها من إعادة تولي نفس المهمة. ويهدف هذا الإجراء إلى تعزيز الموضوعية وتقليل مخاطر التأثير غير المهني الناتج عن استمرار العلاقة لفترة طويلة¹⁴.

- الخدمات غير التدقيقية :

فيما يتعلق بالخدمات غير التدقيقية، يظهر اختلاف جوهري بين الإطار الجزائري والإطار الأوروبي من حيث درجة الصرامة والتنظيم فنجد :

- في الجزائر تُعدّ القيود المفروضة على تقديم الخدمات غير التدقيقية أقل صرامة، ولا توجد قائمة موحدة ومحددة بدقة للخدمات المحظورة، مما قد يفتح المجال أمام حالات تضارب المصالح ويؤثر على مبدأ الاستقلالية المهنية¹⁵.
- أما في الاتحاد الأوروبي، فتفرض اللائحة رقم 2014/537 إطارًا صارمًا ينص على قائمة محددة من الخدمات الممنوعة، خاصة تلك التي قد تمسّ باستقلالية المدقق، مثل بعض الخدمات الاستشارية والاستشارات المالية المقدمة لنفس عميل التدقيق. ويهدف هذا التنظيم الدقيق إلى تعزيز الحياد والموضوعية وتقليل مخاطر المراجعة الذاتية التي قد تؤثر سلبًا على جودة التدقيق¹⁶.

4. مضمون تقرير التدقيق:

يمثل تقرير التدقيق الأداة الرسمية التي يُفصح من خلالها المدقق عن نتائج مهمته ومدى مصداقية القوائم المالية، غير أن مضمونه يختلف نسبيًا بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من حيث درجة التفصيل ومتطلبات الإفصاح.

- ففي الجزائر، يستند المدقق إلى المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ويتضمن التقرير عادةً العناصر الأساسية المتمثلة في رأي المدقق، وأساس الرأي، ومسؤوليات الإدارة والمدقق، إضافة إلى الفقرات التوضيحية عند الاقتضاء. ويعكس هذا الهيكل الامتثال للإطار المهني الدولي، غير أن مستوى الإفصاح يبقى في حدوده المعيارية العامة¹⁷.
- أما في الاتحاد الأوروبي، فإلى جانب الالتزام بمعايير ISA، تفرض اللوائح الأوروبية، خاصة فيما يتعلق بالكيانات ذات الأهمية العامة (PIEs)، متطلبات إضافية تعزز الشفافية، من بينها إدراج قسم "المخاطر الرئيسية للتدقيق" (Key Audit Matters - KAM)، ومتطلبات إفصاح موسعة حول استقلالية المدقق، وطبيعة الخدمات غير التدقيقية المقدمة، وأحيانًا منهجية التدقيق المتبعة. ونتيجة لذلك، تتميز التقارير الأوروبية بدرجة أعلى من التفصيل والوضوح، مما يعزز القيمة الإعلامية للتقرير ويقوي ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المعلومات المالية المنشورة¹⁸.

5. الرقابة على مهنة التدقيق

تعد الرقابة على مهنة التدقيق عنصرًا جوهريًا في ضمان جودة الأداء المهني وتعزيز الثقة في التقارير المالية، غير أن آلياتها تختلف بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من حيث درجة الاستقلال والتنظيم المؤسسي.

- في الجزائر، تتوزع مهام الرقابة بين وزارة المالية باعتبارها الجهة الحكومية الوصية، والنقابة الوطنية لهيئات الخبراء ومحافظي الحسابات بصفتها التنظيم المهني، إضافة إلى تدخل القضاء عند نشوب النزاعات أو تسجيل مخالفات جسيمة. ويؤدي هذا التعدد في الجهات إلى نوع من التداخل بين الرقابة الحكومية والرقابة المهنية، مما قد يحدّ أحيانًا من وضوح المسؤوليات ومن فعالية المتابعة المنتظمة لجودة الأداء¹⁹.

- أما في الاتحاد الأوروبي، فيعتمد النظام على نموذج حديث قائم على هيئات رقابة عامة مستقلة (Public Oversight Bodies)، مع تكريس مبدأ الفصل التام بين المهنة وجهة الرقابة عليها. وتعمل هذه الهيئات باستقلال تنظيمي ومالي عن التنظيمات المهنية، مثل هيئة H3C في فرنسا، وAPAS في ألمانيا، وICAC في إسبانيا. ويعزز هذا الإطار المؤسسي استقلالية الرقابة وصرامتها، ويحدّ من تضارب المصالح، مما ينعكس إيجابًا على جودة التدقيق وثقة المستثمرين في الأسواق المالية²⁰.

6. العقوبات والانضباط المهني :

يُظهر نظام العقوبات والانضباط المهني تباينًا واضحًا بين الإطار الجزائري والإطار المعتمد في الاتحاد الأوروبي من حيث الصرامة والفعالية.

- ففي الجزائر، تبقى فعالية النظام التأديبي محدودة نسبيًا، ويرجع ذلك إلى ضعف آليات الرقابة وتداخل المصالح المهنية، رغم وجود ترسانة من العقوبات تشمل التنبيه أو الإنذار، التعليق المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من السجل المهني، إضافة إلى تحميل المدقق المسؤولية المدنية والجزائية في حالات الإخلال الجسيم بالواجبات المهنية²¹.

- في المقابل، يتميز النظام الأوروبي بإطار تأديبي واضح وفعال يقوم على الصرامة والشفافية، حيث تُفرض غرامات مالية مرتفعة، ويُمكن حظر ممارسة المهنة لفترات طويلة، مع نشر القرارات التأديبية للعموم، إلى جانب رقابة مستمرة تمارسها هيئات مستقلة، وهو ما يساهم في تعزيز جودة التدقيق ورفع مستوى ثقة المستثمرين في التقارير المالية²².

خلاصة محاور المقارنة :

يتضح من خلال المحاور السابقة أن النظام الأوروبي أكثر تطورًا وصرامة، خصوصًا فيما يتعلق بالاستقلالية، الرقابة المهنية، وعناصر تقرير التدقيق. في المقابل، يعتمد النظام الجزائري على أسس قانونية مقبولة لكنه يحتاج إلى مزيد من التحديث والمواءمة مع المعايير الدولية والتجارب المقارنة.

سادسًا: تحليل النتائج

يهدف هذا القسم إلى تقديم قراءة تحليلية معمّقة للمعطيات المستخلصة من المقارنة بين الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي في الجزائر ونظيره في الاتحاد الأوروبي. ويقوم التحليل على تفكيك محاور التشابه والاختلاف، ثم تقييم أثرها على جودة التدقيق، ودرجة الامتثال للمعايير الدولية، ومستوى حماية المستثمرين.

1. نقاط التشابه بين النظامين :

يتضح من المقارنة وجود عدد من العناصر المشتركة في بعض المبادئ العامة لمهنة التدقيق:

- الاعتراف بالدور المحوري للتدقيق الإلزامي في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وحماية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

• التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق في إعداد التقارير وممارسة المهنة، سواء بشكل مباشر (الاتحاد الأوروبي) أو شبه مباشر (الجزائر عبر الإحالة إلى المعايير المهنية الدولية).

• اشتراط توفر كفاءة مهنية وخبرة ميدانية للمدققين قبل منح الاعتماد، مع ضرورة متابعة التكوين المستمر لضمان تطوير المهارات.

• إقرار مبدأ الاستقلالية باعتباره شرطاً جوهرياً لصحة عملية التدقيق، مع وجود قيود على تضارب المصالح أو تقديم خدمات قد تؤثر على الموضوعية.

هذه التشابهات تعكس سعي الطرفين إلى الانسجام مع الاتجاهات العالمية في حوكمة مهنة التدقيق.

2. الاختلافات الجوهرية بين النظام الجزائري والنظام الأوروبي:

من خلال التحليل المقارن، تتبين مجموعة من الاختلافات البنيوية التي تؤثر، بدرجات متفاوتة، على فعالية نظام التدقيق:

أ. نطاق الشركات الخاضعة إلزامياً للتدقيق:

• في الجزائر، يخضع التدقيق الإلزامي لمزيج من الشكل القانوني للمؤسسة وحدود رقم الأعمال .

• بينما يعتمد الاتحاد الأوروبي على تحديد دقيق لفئة الكيانات ذات الأهمية العامة (PIEs) بالإضافة إلى تقسيم الشركات حسب الحجم (كبيرة، متوسطة، صغيرة).

يعكس النموذج الأوروبي أكثر وضوحاً ومنهجية في تحديد المخاطر المرتبطة بكل فئة.

ب. شروط اعتماد المدققين :

• النظام الأوروبي أكثر صرامة ودقة من حيث متطلبات المؤهلات العلمية، سنوات الخبرة، والاختبارات المهنية.

• في الجزائر، رغم وجود إطار قانوني، إلا أن آليات التطبيق والرقابة تبقى أقل تنظيمًا مقارنة بالاتحاد الأوروبي.

ج. استقلالية المدقق :

• يفرض الاتحاد الأوروبي قواعد أكثر صرامة، مثل تدوير الشريك المسؤول إجباريًا ، وتقييدًا واضحًا للخدمات الأخرى التي يقدمها مكتب التدقيق لعملائه.

• في الجزائر، توجد قواعد للاستقلالية، لكنها أقل تفصيلاً وأضعف من حيث الرقابة على الالتزام بها.

د. مضمون تقرير التدقيق :

• تقارير التدقيق في الاتحاد الأوروبي أكثر شفافية وتفصيلاً، وتضم أقساماً إلزامية مثل المخاطر الجوهرية الرئيسية وفق اللوائح الأوروبية.

• في الجزائر، يظل تقرير التدقيق ذا طابع تقليدي وأقل إفصاحاً في ما يتعلق بالمخاطر والتقديرات المحاسبية الحساسة.

هـ. الرقابة على مهنة التدقيق:

• يعتمد الاتحاد الأوروبي على هيئات رقابة مستقلة بالكامل عن مكاتب التدقيق والجهاز التنفيذي.

• في الجزائر، تمارس الرقابة عبر وزارة المالية والهيئات المهنية والقضاء ، مما يجعل الاستقلالية التنظيمية نسبية.

و. العقوبات والآليات التأديبية

- النظام الأوروبي يتضمن سلماً واضحاً للعقوبات، من المخالفات البسيطة إلى فقدان الترخيص، مع نشر العقوبات لتعزيز الشفافية.

- في الجزائر، توجد عقوبات قانونية، لكنها أقل صرامة وغالباً ما تُطبق بدرجات متفاوتة.

3. تقييم أثر هذه الاختلافات على جودة التدقيق في الجزائر

من خلال التحليل السابق، يتضح أن الاختلافات بين النظامين ليست شكلية، بل تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية:

- ضعف استقلالية المدقق مقارنة بالنموذج الأوروبي يؤثر على موضوعية التقارير.
 - غياب الإفصاح المعمق في التقارير يحول دون توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين والممولين.
 - حدود فعالية الرقابة التنظيمية تؤدي إلى تفاوت مستوى الجودة بين مكاتب التدقيق.
 - غياب تدوير المدقق وتقييد الخدمات المصاحبة قد يزيد من مخاطر العلاقات طويلة المدى وتأثيرها على الحكم المهني.
- مع ذلك، يمكن القول إن نظام التدقيق في الجزائر يسير نحو تقارب تدريجي مع المعايير الدولية، لكن ما يزال بحاجة إلى تحديثات هيكلية خاصة في:

- تعزيز الاستقلالية،
- تطوير هيئات الرقابة،
- تحسين جودة التكوين المهني،
- وتبني نماذج تقارير أكثر شفافية.

سابعاً: التوصيات

استناداً إلى نتائج التحليل المقارن بين نظام التدقيق الجزائري ونظام التدقيق في الاتحاد الأوروبي، يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات العملية والتشريعية التي من شأنها تحسين جودة التدقيق الإلزامي في الجزائر وتعزيز موثوقية المعلومات المالية، على النحو الآتي:

1. تعزيز الإطار التشريعي والتنظيمي للتدقيق:

- مراجعة القوانين المنظمة لمهنة التدقيق بما يضمن تحديثها وفق أحدث التطورات الدولية، خاصة فيما يتعلق بتحديد مجال التدقيق الإلزامي وتوسيع نطاق الشركات الخاضعة له.
- تكييف التشريعات الوطنية مع متطلبات المعايير الدولية للتدقيق ISA والتوجيهات الأوروبية ذات الصلة، بما يدعم انسجام الممارسات المهنية ويقلل الفجوات التنظيمية.
- اعتماد تعريف واضح للكيانات ذات الأهمية العامة (PIEs) في السياق الجزائري، بما يساعد على تركيز المتطلبات الرقابية على المؤسسات الأكثر تأثيراً اقتصادياً.

2. تعزيز استقلالية المدقق وموضوعية الحكم المهني:

- فرض تدوير إلزامي للمدقق أو الشريك المسؤول بعد فترة محددة (على سبيل المثال 7 سنوات كما هو معمول به في الاتحاد الأوروبي)، للحد من العلاقات طويلة الأجل التي قد تؤثر على الاستقلالية.
- تقييد تقديم خدمات الاستشارة أو الخدمات غير التدقيقية للعملاء الخاضعين للتدقيق الإلزامي، بما يقلل من تضارب المصالح ويعزز موضوعية المراجعة.
- اعتماد نظام إفصاح أكثر شفافية حول علاقات المدقق بعملائه، وملكيته في الشركات، وأية مصالح قد تؤثر على حياديته.

3. تطوير الرقابة المهنية وتقوية الحوكمة التنظيمية :

إنشاء هيئة رقابة مستقلة تماماً عن الهيئات المهنية والسلطات التنفيذية على غرار "Public Oversight Bodies" في الاتحاد الأوروبي، تتولى الإشراف على:

- اعتماد المدققين
 - تقييم جودة مكاتب التدقيق
 - مراقبة الالتزام بالمعايير
 - إصدار العقوبات التأديبية
 - تعزيز آليات التفتيش الدوري على مكاتب التدقيق باعتماد معايير تقييم جودة متماشية مع النموذج الأوروبي.
 - تحديث آليات العقوبات المهنية بما يضمن فعاليتها وردعها، مع إمكانية نشر العقوبات الجسيمة لتعزيز الشفافية.
- 4. تطوير محتوى تقرير التدقيق والرفع من مستوى الشفافية :**
- إدراج قسم "المسائل الرئيسية للتدقيق"
 -
 - في التقارير الخاصة بالشركات الكبرى، بما يوفر للمستخدمين صورة أوضح عن مجالات المخاطر الجوهرية والتقديرات الحساسة.
 - مراجعة شكل ومحتوى تقرير المدقق ليصبح أكثر قرباً من النموذج الأوروبي، خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن المنهجية المتبعة، وتقييم استمرارية النشاط، ونطاق الفحص.
 - التحول نحو رقمنة التقارير ونشرها ضمن قواعد بيانات وطنية لتعزيز إمكانية الوصول والشفافية.
- 5. رفع مستوى الكفاءة المهنية والتكوين المستمر :**
- إعادة تنظيم برامج التكوين الأولي للمدققين بإدراج مواد متقدمة في:
- المعايير الدولية للتدقيق
 - حوكمة الشركات
 - التدقيق المبني على المخاطر
 - النظم المعلوماتية والمراجعة الإلكترونية
 - اشتراط ساعات إلزامية للتكوين المستمر سنوياً لمكاتب التدقيق، مع رقابة فعلية على الالتزام بها.
 - تشجيع الشراكات الأكاديمية والمهنية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي لتبادل الخبرات وتطوير البرامج التدريبية.
- 6. تعزيز الانسجام مع الممارسات الأوروبية:**
- مواءمة المعايير المهنية والرقابية مع الإطار الأوروبي خاصة فيما يتعلق بالتقارير، الاستقلالية، ودور هيئات الرقابة.
 - تشجيع اعتماد ممارسات Good Audit Practices المعمول بها في الدول الأوروبية الرائدة، مثل فرنسا وألمانيا وهولندا.
 - الاستفادة من التجارب الأوروبية في إصلاح مهنة التدقيق، خصوصاً في مجال الرقابة على الكيانات ذات الأهمية العامة (PIEs).
- 7. دعم الحوكمة والشفافية في المؤسسات الجزائرية:**
- تعزيز دور لجان التدقيق داخل مجالس الإدارة ومنحها صلاحيات أوسع في متابعة عمل المدقق الخارجي.
 - تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، مما يرفع من جودة المعلومات المالية ويقلل مخاطر الأخطاء والغش.
 - تحفيز الشركات الكبرى على نشر تقارير حوكمة الشركات التي تتضمن معلومات مفصلة حول العلاقة مع المدققين وسياسات التدقيق الداخلي.

ثامناً: الخاتمة

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم قراءة مقارنة معمقة للإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، وذلك من خلال تحليل محاور التشابه والاختلاف وتقييم انعكاساتها على جودة التدقيق ومصادقية المعلومات المالية. وقد أظهرت نتائج المقارنة أن مهنة التدقيق في الجزائر تشترك، من حيث المبادئ الأساسية، مع النظام الأوروبي في العديد من المرتكزات، مثل الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، والاعتراف المحوري بدور المدقق في حماية مصالح المستثمرين وتعزيز الشفافية المالية. غير أن الفجوة لا تزال قائمة بين النظامين على مستوى قوة الإطار التنظيمي وصرامة آليات الرقابة والتطبيق.

فقد أبرز التحليل وجود اختلافات جوهرية في نطاق الشركات الخاضعة للتدقيق، وشروط اعتماد المدققين، ومتطلبات الاستقلالية، إضافة إلى مضمون تقرير التدقيق وهيكلته هيئات الرقابة. ويلاحظ أن النظام الأوروبي أكثر تطوراً من حيث المنهجية التنظيمية، ووضوح التشريعات، واستقلالية أجهزة الرقابة العامة، مما يجعل مهنة التدقيق أكثر فاعلية وقدرة على مواجهة المخاطر المالية المعقدة.

كما بينت الدراسة أن التحولات العالمية، لاسيما الإصلاحات الأوروبية بعد الأزمات المالية، كان لها تأثير مباشر على إعادة تشكيل مهنة التدقيق عبر تعزيز الاستقلالية والشفافية، وتطوير أساليب تقييم المخاطر، وتقييد الخدمات المصاحبة للتدقيق. وفي المقابل، لا تزال البيئة الجزائرية في مرحلة انتقالية نحو تبني هذه المقاربات الحديثة، حيث تتطلب السياقات الاقتصادية الراهنة دفعا أكبر نحو تحديث التشريعات وتعزيز الرقابة المهنية، إضافة إلى تبني تقارير تدقيق أكثر تفصيلاً وإفصاحاً.

وفي ضوء ما سبق، تؤكد الدراسة ضرورة المضي نحو إصلاح شامل وعميق للإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق الإلزامي في الجزائر، بما يضمن رفع جودة الممارسات المهنية، وتعزيز استقلالية المدققين، ومواءمة التشريعات الوطنية مع أفضل الممارسات الدولية، خصوصاً تلك المعمول بها في الاتحاد الأوروبي. ويعد تحقيق هذه الإصلاحات خطوة أساسية نحو بناء منظومة حوكمة مالية أكثر فاعلية، وبنية اقتصادية قادرة على جذب الاستثمارات وترسيخ الثقة بين مختلف المتعاملين.

قائمة المراجع:

¹ محمد السيد سرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 41-42.

² Depret, M.-H. (2005). *Gouvernement d'entreprise*. Bruxelles: De Boeck & Larcier, p. 43.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 354-06 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، المحدد لـ **كيفية تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**، العدد 64، 2006، ص 04.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المحدد **لتشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07، 2011، ص 10-13.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 24 جوان 2013، **المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظي الحسابات**، العدد 24، 2014.

⁶ Horton, J., Tsipouridou, M., & Wood, A. (2017). **European market reaction to audit reforms**. *European Accounting Review*, 27(1), p 13.

⁷ Ibid., p. 14.

⁸ Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A., & Reidl, E. (2010). **Market reaction to the adoption of IFRS in Europe**. *The Accounting Review*, 85(1), p 43.

⁹ Ibid., p. 45.

¹⁰ Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2020). **Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study**. Journal of International Financial Management & Accounting, 31(1), p 39.

¹¹ طواهر محمد التهامي؛ صديقي مسعود. **المراجعة وتدقيق الحسابات**. الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 09.

¹² Horton et al , op. cit., p. 17.

¹³ طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره ، ص 10.

¹⁴ Garcia-Blandon et al , op. cit., p. 41.

¹⁵ عبد الرحمان بن عيسى و هشام بن حميدة، **حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير التدقيق في الجزائر - المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 2، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019، ص 80.**

¹⁶ Horton et al , op. cit., p. 20.

¹⁷ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجال إرسالها، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 30، سنة 2011، المادة 02.

¹⁸ Horton et al , op. cit., p. 21.

¹⁹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات **والمحاسب المعتمد**، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 24، سنة 1996، المادة 10.

²⁰ Carson, E., et al. (2013). **Audit reporting for PIEs in the European Union: Evidence from the implementation of the EU Audit Reform**. Accounting in Europe, 10(2), 166.

²¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 ، مرجع سبق ذكره، المادة 12.

²² Carson, E., et al, op.cit., p.167.