انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

د. بلقاضي بلقاسم
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

بوعبيدة محمد
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

الملخص

بالرغم من صدور القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذا الاستناد إلى معايير المراجعة الدولية، إلا أن الأمر لازال يحتاج إلى المزيد من التحديثات نظرا لعدم ملاءمة النصوص التشريعية للتطورات والتغيرات الاقتصادية الراهنة من جهة، واختلاف الإطار الذي صيغت في ظله المعايير الدولية للمراجعة مقارنة بظروف البيئة الجزائرية من جهة أخرى.

وفي هذا السياق وفي إطار التكييف مع المعايير الدولية للمراجعة، سعت الجزائر جاهدة على صياغة معايير وطنية منظمة لممارسة المهنة ومواءمتها مع الوضعية الراهنة، وتجدر الإشارة هنا أنه تم إصدار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية 12 معيار للمراجعة يتوافق مع متطلبات البيئة الجزائرية والتي تدعى »المعايير الجزائرية للتدقيق«.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة ومقارنة قواعد وأحكام النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر السارية المفعول مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: القانون رقم 10-01، المراجعة الخارجية، المعايير الجزائرية للتدقيق، التكييف.
تصنيف JEL: M42، M49.

Résumé

En dépit de la délivrance de la loi n° 10-01 et les décrets exécutifs complémentaires relatifs à l'organisation de la profession d'audit externe en Algérie, ainsi que la dépendance sur les normes internationales d'audit, cependant des mises à jour supplémentaires s'imposent en raison de l'inaptitude des textes législatifs suivant les développements et changements économiques actuels d'une part, et de la divergence du cadre duquel les normes internationales d'audit ont été formulées en comparaison avec l'environnement Algérien d'autre part.

Dans ce contexte, et dans le cadre de l'adaptation aux normes internationales d'audit, l'Algérie s'est efforcée de formuler des normes nationales qui organisent l'exercice de la profession et les adapter à la situation actuelle, il convient de noter ici qu'il a été délivré par le conseil national de comptabilité au niveau du ministère des finances 12 normes d'audit conformes aux exigences de l'environnement Algérien nommées « Les Normes Algériennes d'Audit ».

Le présent document vise à examiner et à comparer les règles et les dispositions des textes législatifs qui organisent l'exercice de la profession d'audit externe en Algérie en vigueur avec le contenu des normes Algériennes d'audit.

Mots-clés: La loi n° 10-01, Audit externe, Normes Algériennes d'audit, Adaptation.
Classification JEL: M42, M49.

المقدمة

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات جذرية على مستوى المؤسسات الناشطة في المجال الاقتصادي، حيث تميز بظهور التكتلات أو ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات من جهة، وانتشار التجارة الدولية وما صاحبها من تطور مستمر في تبادل المعلومات المالية من جهة أخرى، ونظرا لاختلاف القوانين واللغات السائدة في دول العالم أصبح من الضروري تكييف الآليات الموصلة لتلك المعلومات المالية على المستوى العالمي وعلى رأسها المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي أدى إلى اهتمام بعض المنظمات والهيئات المهنية الدولية في توفير أسس تهدف إلى توحيد أو على الأقل تحقيق توافق دولي على مستوى القواعد والأحكام التي تضبط ممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة.

إن الجزائر كغيرها من دول العالم سعت جاهدة إلى دعم التوافق الدولي في مجال المحاسبة من خلال الإصلاح المحاسبي الذي شهدته بمقتضى صدورها للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي حاولت تكييفه مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وكذا صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، بالإضافة إلى صدور القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ونظرا لوجود علاقة مباشرة بين مهنتي المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الأحكام والقواعد المنظمة لمهنة المراجعة، حيث تم إلغاء أحكام القانون رقم 91-08 المؤرخ سنة 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتبني أحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ سنة 2010 والمتعلق بنفس المهن، ويعد هذا الأخير وما تبعه من قرارات ومراسيم تنفيذية وكذا الاستناد إلى المعايير الدولية للمراجعة نقطة الانطلاق لتحقيق التوافق على الصعيد الدولي، إلا أن المراجع الجزائري ليس مجبر على تطبيق هذه المعايير إذ يتم اللجوء إليها بمجرد اجتهاد مهني، نظرا لغياب النصوص التشريعية الدالة على ذلك.

وفي هذا السياق تم إصدار مجموعة من المعايير الوطنية للمراجعة المستوحية من معايير المراجعة الدولية في إطار تحقيق التوافق الدولي، بلغ عددها اثنا عشر معيار جزائري للتدقيق في نهاية سنة 2017 وهي تعالج كل الجوانب المتعلقة بمهنة المراجعة بصفة عامة و مهنة المراجعة الخارجية بصفة خاصة.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التالية:

ما هي التغيرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق؟

وللإجابة على هذه الإشكالية سنتطرق إلى النقاط الآتية:

1 - الأسس التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

2 - عرض المعايير الجزائرية للتدقيق؛

3 - مقارنة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- الأسس التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

شهدت الجزائر غداة الاستقلال تدخل المشرع قصد تنظيم مهنة المراجعة الخارجية كون أن المهنة قبل الاستقلال كانت خاضعة للأحكام والقواعد التي أصدرها المستعمر الفرنسي، وذلك بفعل ظهور المكتب المهني لمنظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) في فرنسا سنة 1945 والذي كان له فرع في الجزائر، حيث عرفت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر مراحل عديدة تم من خلالها إصدار قوانين ومراسيم وتعليمات وقرارات متضمنة للقواعد والأحكام المتعلقة بتنظيم المهنة، لذا سيتم من خلال هذا المحور استخلاص هذه الإصدارات غداة الاستقلال إلى يومنا هذا في ثلاث مراحل.

1-1- المرحلة الأولى 1990 - 2691

إن مهمة فحص أو مراقبة العمليات ذات الأثر المالي التي تقوم بها المؤسسات في الجزائر بعد الاستقلال كانت تابعة لنظام القطاع الصناعي الاشتراكي، حيث ينص المرسوم رقم 64-175 في المادة 25 أن سلطة الوصاية تراقب حسابات المؤسسة وتحرس على مشروعيتها إزاء التخطيط الحسابي والتعليمات المتعلقة بالتسيير.[1]

إلا أن في سنة 1969، تم بموجب قانون المالية لسنة 1970 في المادة 39 الإشارة على تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط، وذلك لغرض تأمين مشروعية وصحة حسابات هذه الأخيرة وتحليل وضعية أصولها وخصومها، وفي نفس السياق تحدد مهام والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية بموجب مرسوم بناء على اقتراح الوزير المكلف بالمالية والتخطيط.[2]

يليه بعد سنة من ذلك أي في أواخر سنة 1970 صدور المرسوم رقم 70-173 المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، وتتمثل هذه المهمات أساسا في متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة وفحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية، وكذا التأكد من صحة إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة، ومن ثم تقييد ملاحظاتهم في تقرير.[3]

في سنة 1971 تم صدور الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث يتعين على الخبراء المحاسبين تنظيم وتحقيق وضبط الحسابات وتحليل أوضاعها على أسس حسابية مالية واقتصادية،[4] وتجدر الإشارة هنا أنه بالإضافة إلى ما تناوله هذا الأمر من شروط وكيفيات مزاولة المهنة

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جوان 1964، العدد التاسع، مرسوم رقم 64-175 المؤرخ في 08 جوان 1964 المتضمن تحديد نظام القطاع الصناعي الاشتراكي، المادة 25، ص 133.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969، العدد 110، أمر رقم 69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 39، ص 1805.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، العدد 97، مرسوم رقم 70-173، الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 2، ص 1439.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 1971، العدد 107، أمر رقم 71-82، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، المادة 4، ص 1852.

واختصاص كل من المحاسب والخبير المحاسب وكذا العقوبات القانونية المطبقة في حالة عدم مراعاة الأحكام المنصوص عليها، تضمن تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يرأسه وزير المالية أو ممثله ويضم 18 عضوا دائما من بينهم ثلاثة خبراء محاسبين مرخصين،[1] ويكلف هذا الأخير بتحضير المخطط الحسابي العام الجديد أو ما يعرف بالمخطط الوطني للمحاسبة.

وفي سنة 1972 صدر قرار متضمن تعيين الأعضاء الدائمين لهذا المجلس بموجب الجريدة الرسمية المؤرخة في 18 أفريل 1972، العدد 31، بالإضافة إلى صدور مرسومين في 18 أفريل 1972 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 25 أفريل 1972، العدد 33، كالآتي:

- مرسوم رقم 72 83-، متضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية، باعتبارها إحدى الشروط الواجب توفرها لمنح دبلوم الخبير المحاسب؛

- مرسوم رقم -72 84 يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.

يليه في سنة 1975 صدور أمر رقم 75-35 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 9 ماي 1975، العدد 37، المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الذي أصبح يطبق إلزاميا من الفاتح جانفي 1976 على الهيئات والشركات والمؤسسات، حيث يسمح هذا الأخير بإعداد معلومات محاسبية تمثل بدورها مدخلات عملية المراجعة الخارجية.

أدى ارتفاع عدد المؤسسات العمومية إلى انتشار ظاهرتي الأخطاء والغش الناتجة عن الممارسات السلبية للمحاسبة، ومن ثم تجلت الحاجة لإجبار المشرع الجزائري إلى إرساء آليات رقابية للحد من الاختلالات التي تفرزها هذه الأخيرة، حيث قام في سنة 1980 بإصدار القانون رقم 80-05 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات.[2]

وقصد إعادة تكييف وظيفة المراجعة تم بموجب قانون المالية لسنة 1985 تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام، وكذا لدى الشركات التي تملك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من أموالها.[3]

وفي سنة 1988 ولأول مرة ركز المشرع الجزائري على أنواع المراجعة، حيث بدأت تظهر بوادر المراجعة الداخلية بموجب صدور القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، والذي نص في مجال المراقبة على أنه يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.[4]

1- أمر رقم 71-82، مرجع سابق ذكره، المادة 22، ص 1854.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المادة 03، ص 338.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1984، العدد 72، قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985، المادة 196، ص 2575.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، المادة 40، ص36.

1-2- المرحلة الثانية: 1991-6002

شهدت هذه الفترة تعديلات هامة في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ولعل من أبرزها صدور القانون رقم 91-08 وما تبعه من قرارات ومراسيم تنفيذية، حيث تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بالتالي انتقلت الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر من المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية إلى شخص مهني يتمتع بالاستقلال والحياد وهو أهم ما ميز هذه الفترة، ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي:

- صدور القانون رقم 91-08 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20، المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-20 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 15 جانفي 1992، العدد 3، المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا يضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- صدور قرار سنة 1993 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 15 ماي 1994، العدد 30، المحدد لنظام الأجور الذي يطبق على المندوبين للحسابات.

- صدور قرار سنة 1994 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 12 مارس 1995، العدد 14، المحدد لنظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات.

- صدور مقرر رقم SPM/94/103 مؤرخ في 2 فيفري 1994 من طرف وزارة الاقتصاد، يتعلق بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 96-136 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 17 أفريل 1996، العدد 24، المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 96-318 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، حيث يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 96-431 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 1 ديسمبر 1996، العدد 74، المحدد لكيفيات تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، وذلك عملا بأحكام المادة 177 من الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 والمتضمن قانون المالية لسنة 1996.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 97-457 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 07 ديسمبر 1997، العدد 80، المحدد لكيفيات تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 97-458 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 07 ديسمبر 1997، العدد 80، المعدل والمتمم لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- صدور قرار بالجريدة الرسمية المؤرخة في 13 ماي 1998، العدد 30، المحدد لكيفيات نشر مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- صدور مقرر بالجريدة الرسمية المؤرخة في 2 ماي 1999، العدد 32، يهدف إلى الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم01-351 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 11 نوفمبر 2001، العدد 67، المتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتناول قانون المالية لسنة 2000، والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 01-420 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 26 ديسمبر 2001، العدد 80، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 01-421 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 26 ديسمبر 2001، العدد 80، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992» المعدل والمتمم» المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- صدور الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي نص على ضرورة تعيين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، وفي حالة عدم التنصيب يعاقب المسيرون بغرامة مالية.[1]

- صدور مقرر بالجريدة الرسمية المؤرخة في 21 جوان 2006، العدد 41، الذي يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 المذكور سابقا والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- صدور قرار سنة 2006 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 14 جانفي 2007، العدد 04، الذي يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، العدد52، أمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المادة 12، ص 05.

1-3- المرحلة الثالثة: 2007-2017

نتيجة للإصلاح المحاسبي الذي عرفته الجزائر بمقتضى صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي أدى إلى تغيير جذري على مستوى مهنة المحاسبة بمجرد إلغاء أحكام الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، بدأت تتجلى الحاجة إلى إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية، حيث شهدت هذه المرحلة صدور القانون رقم 10-01 وما تبعه من مراسيم تنفيذية كالآتي:

- صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفي هذا السياق تبقى أحكام القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 وكذا النصوص اللاحقة والمتعلقة بشروط الالتحاق بالمهن الثلاث سارية المفعول في أجل لا يتعدى 06 أشهر إلى غاية نشر النصوص التطبيقية للقانون 10-01.[1]

- صدور القانون رقم 10-08 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 3 نوفمبر 2010، العدد 66، المتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.

- صدور بالجريدة الرسمية المؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد 7، العديد من المراسيم التنفيذية في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة من حيث شروط وكيفيات الممارسة المهنية وتشكيلة اللجان والمجالس القائمة بذلك مع تحديد صلاحياتها وقواعد سيرها، والتي تتمثل في:

× المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المحدد لتشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المحدد لرتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم،

× المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

1- - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 متعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 81، ص 13.

× المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- صدور ثلاثة مراسيم تنفيذية بالجريدة الرسمية المؤرخة في 20 فيفري 2011، العدد 11، والمتمثلة في:

× المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛

× المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 1جوان 2011، العدد 30، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 30 نوفمبر 2011، العدد 65، المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 12-288 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 25 جويلية 2012، العدد 43، متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، حيث يكلف هذا الأخير بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات.

- صدور مرسوم تنفيذي رقم 13-10 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 16 جانفي 2013، العدد 03، المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم، وكذا العقوبات التي تقابلها.

- صدور قرار بالجريدة الرسمية المؤرخة في 29 سبتمبر 2013، العدد 48، يهدف إلى تحديد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي تسمح للمهنيين أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين بأداء مهامهم في أحسن الظروف.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 13-171 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 5 ماي 2013، العدد 24، الذي يعدل ويتمم بعض أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

- صدور قرار سنة 2013 بالجريدة الرسمية المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، المحدد لمحتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات الالتزام بها في إطار ممارسة مهامه.

- صدور قرار بالجريدة الرسمية المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

– صدور مقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 عن المجلس الوطني للمحاسبة، يهدف إلى وضع حيز التنفيذ 04 معايير جزائرية للتدقيق.

– صدور مقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن المجلس الوطني للمحاسبة، يهدف إلى وضع حيز التنفيذ 04 معايير جزائرية للتدقيق.

– صدور مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 عن المجلس الوطني للمحاسبة يهدف إلى وضع حيز التنفيذ 04 معايير جزائرية للتدقيق.

– صدور قرارات وزارية مشتركة بالجريدة الرسمية المؤرخة في 30 جويلية 2017، العدد 45، متعلقة بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ومسار التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات كالآتي:

× قرار وزاري مشترك محدد لقائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

× قرار وزاري مشترك محدد لعدد وطبيعة معامل وبرنامج الاختبارات، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

× قرار وزاري مشترك محدد لكيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

2- عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

بلغ عدد المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية في نهاية سنة 2017 اثنا عشر معيار من خلال ثلاثة مقررات، كل مقرر يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كالآتي:

2-1- المقرر رقم 200 المؤرخ في 40 فيفري 6102

يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية: [1]

× م ج ت 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

× م ج ت 505: التأكيدات الخارجية؛

× م ج ت 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛

× م ج ت 580: التصريحات الكتابية.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المادة الأولى، ص 2.

2-2- المقرر رقم 051 المؤرخ في 11 أكتوبر 6102

يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية: [1]

× م ج ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

× م ج ت 500: العناصر المقنعة؛

× م ج ت 510: مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية؛

× م ج ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

2-3- المقرر رقم 32 المؤرخ في 51 مارس 7102

يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية:[2]

× م ج ت 520: الإجراءات التحليلية؛

× م ج ت 570: استمرارية الاستغلال؛

× م ج ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

× م ج ت 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

3- مقارنة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق

يتم من خلال هذا المحور مقارنة قواعد وأحكام القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمراسيم التنفيذية والقرارات المكملة له بمحتوى المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق.

3-1- المقرر رقم 200 المؤرخ في 40 فيفري 6102

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق كالآتي:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 210 واجبات محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد للاتفاق مع إدارة المؤسسة حول أحكام مهام التدقيق وتدوينها في رسالة المهمة، وهو ما تناوله القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المواد 26، 27، 28 و29 التي تنص على أن عملية تعيين محافظ الحسابات تتم على أساس دفتر الشروط من جهة، وكذا ما تناوله المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المكمل للقانون 10-01، والذي يهدف إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المادة الأولى، ص 2.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المادة الأولى، ص 2.

– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، غير أن المشرع الجزائري لم يتعرض لأدلة الإثبات بصورة مباشرة وواضحة، وذلك من خلال نصوصه في المادة 32 من القانون رقم 10-01 على أن محافظ الحسابات بإمكانه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها،[1] فالمدلول هنا أنه من إجراءات المراجع الخارجي هو الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من بينها اختبار المصادقات الخارجية، بالتالي هذا لا يدل على أن ما حدده المشرع الجزائري لا يتوافق مع المعيار 505، بل يعتبر هذا المعيار توسيع وشرح وتفسير لمضمون المادة 32 من القانون رقم 10-01.

– إن المحاسب الجزائري ليس مجبر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وذلك لعدم وجود أي نص تشريعي جزائري ينص على ذلك، فهو مجبر فقط على تطبيق النصوص التشريعية المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، والتي تتمثل أساسا في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وكذا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها بالإضافة إلى النصوص التشريعية الأخرى المتعلقة بالمحاسبة المعدلة والمتممة لها.

غير أنه في حالة غياب القواعد والأحكام يتطلب اجتهاد المحاسب من خلال الاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية، وفي هذا السياق يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 إحدى هذه المعايير المعالج للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، والذي لم يتناوله أي نص تشريعي منظم للمهنة إلا من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فقط، حيث نص على تدوين في الملحق كل الحوادث التي حصلت بعد إقفال السنة المالية والتي لا تؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.[2]

ومن جهة أخرى وبموجب المادة 03 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يلزم على المراجع الخارجي الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة فقط، وعلى غرارها ما تم الإشارة إليه سابقا، بالتالي يتضح أن المشرع الجزائري لم يتعرض لما تناوله المعيار الجزائري للتدقيق 560 المعالج لالتزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

– تناول القانون 10-01 في مادته 31 على أنه بإمكان محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سابق ذكره، المادة 32، ص 8.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 مارس 2008، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة ش ش، ص 41.

التابعة للشركة أو الهيئة من ناحية، ومن ناحية أخرى يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة،[1] وهذا يدل على أن المشرع الجزائري أمر القائمين بإدارة الشركة تقديم التوضيحات والمعلومات لمحافظ الحسابات إذا طلب ذلك أي بشكل اختياري من طرف محافظ الحسابات، في حين أن المعيار الجزائري للتدقيق 580 يلزم المدقق على حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، والتي يقصد بها كل المعلومات الضرورية التي يتم تدوينها في رسالة التأكيد في إطار مراجعة الكشوف المالية.

بالتالي لم يتعرض المشرع الجزائري للتصريحات الكتابية في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له مقارنة لما تضمنه المعيار الجزائري للتدقيق 580 من تفصيل دقيق وواضح للتصريحات الكتابية.

3-2- المقرر رقم 051 المؤرخ في 11 أكتوبر 6102

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق كالآتي:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، والذي يستوجب إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية،[2] وهو ما يتوافق مع المادة 35 المتضمنة في القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي مدلولها: «مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه»، بالإضافة إلى ما تم الإشارة إليه في المادة السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أنه يترتب على محافظ الحسابات وضع برنامج عمل مفصل في عرضه.

- يوضح المعيار الجزائري للتدقيق 500 مفهوم العناصر المقنعة والتي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، حيث تتضمن هذه الأخيرة المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية وكذا المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات والتأكيدات الخارجية وغيرها من المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو من أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة، كما يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.[3]

بينما بالنسبة للقانون رقم 10-01 فقد تم الإشارة في المواد 31 و32 الحق لمحافظ الحسابات في الإطلاع على كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة وكذا معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى مرتبطة بها، في حين أنه لم يشير إلى ضرورة جمع هذه المعلومات بالقدر الكافي والملائم لدعم رأيه المعبر عنه في

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سابق ذكره، المادة 31، ص 8.

2- المقرر رقم 150، مرجع سابق ذكره، م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية، الفقرة 2.

3- المقرر رقم 150، مرجع سابق ذكره، م.ج.ت 500: العناصر المقنعة، الفقرة 1 و4.

تقريره، حيث أشار فقط في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات على جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال فقط،[1] بالتالي تجدر الإشارة هنا أن ما تناوله المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 لم يتعرض إليه المشرع الجزائري في القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له.

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات كالطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، في حين أن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق «السالف».[2] وفي هذا السياق يتضح أن ما تضمنه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 لم يتطرق إليه المشرع الجزائري في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له.

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 700 التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون التقرير الكتابي للمدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل إذا استخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق،[3] وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 في الفقرة الأولى من المادة 25، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وبصفة خاصة بموجب قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في فصله الأول.

غير أنه تجدر الإشارة هنا أنه تم استعمال في المعيار الجزائري للتدقيق 700 مصطلح آخر لأشكال الرأي والمتمثل في الرأي الغير معدل الذي يقصد به الرأي بدون تحفظ، بالإضافة إلى الإشارة للرأي المعدل المتمثل في الرأي بتحفظ والذي يعالجه معيار آخر، في حين أن الجوانب الأخرى التي تناولها هذا المعيار تتوافق مع العناصر التي تطرق إليها المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات والتي تتمثل أساسا في:

× تأسيس الرأي حول الكشوف المالية؛

× محتوى التقرير والذي يتضمن: عنوان يشير أن التقرير لمدقق مستقل، المرسل إليه، فقرة تمهيدية، شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين، شرح لمسؤولية المدقق، شرح التدقيق، تاريخ تقرير المدقق وعنوان المدقق؛

× المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الفصل الثامن فقرة 5.8، ص 19.

2- المقرر رقم 150، مرجع سابق ذكره، م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-، الفقرات 1 2 و3.

3- المقرر رقم 150، مرجع سابق ذكره، م.ج.ت 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، الفقرتين 1 و4.

3-3- المقرر رقم 32 المؤرخ في 51 مارس 2017

يتضمن هذا المقرر أربعة معايير جزائرية للتدقيق كالآتي:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 520 استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، والتي تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وذلك باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة،[1] غير أنه إذا تطرقنا إلى القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له سنلاحظ أن المشرع الجزائري لم يشير إلى الإجراءات التحليلية ولو بشكل سطحي، بالتالي تعد هذه الأخيرة من بين الاستحداثات التي يشهدها الإطار التنظيمي لمهمة المراجعة الخارجية في الجزائر.

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 570 التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، وهو ما تناوله المشرع الجزائري من خلال القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في فصله الثامن المتضمن معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال، والذي يشير في فقرته الأولى أن هذا الأخير يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[2]

إضافة إلى ذلك ما تناوله القانون رقم 10-01 في المادتين 23 و25، على أنه يترتب على محافظ الحسابات إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وكذا ما تم الإشارة إليه في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وعلى أساسها معيار حول استمرارية الاستغلال.

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 610 شروط وفرصة انتفاع أو استغلال المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، في حين أن الأحكام والقواعد المتضمنة في النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لم تتناول أي نص ذو صلة بمضمون هذا المعيار.

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 620 واجبات المدقق عندما يستعين بخبير شخص طبيعي كان أم هيئة يختاره لمساعدته في القيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق، غير أن المشرع الجزائري لم يتناول أي نص تشريعي ذات صلة بهذا المعيار، والتي تبقى مسألة اجتهادات المدقق الخارجي، وبالتالي سيقدم هذا الأخير إضافة من الناحية التنظيمية والتشريعية لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

1- المقرر رقم 23، مرجع سابق ذكره، م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية، الفقرة 3.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق ذكره، الفصل الثامن الفقرة 1، ص 18.

الخاتمة

في إطار سياسة التوسع الاقتصادي ومحاولة التماشي مع التطورات الاقتصادية العالمية وما صاحبه من تطور سريع شهدته مهنة المراجعة الخارجية، تجلت الحاجة إلى ضرورة توحيد الضوابط التي تحكم الممارسة الدولية للمراجعة الخارجية أو تحقيق توافق على الصعيد الدولي بغية تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر كافة أنحاء العالم، فالجزائر تعد إحدى الدول التي سعت جاهدة منذ الاستقلال نحو تطوير أنظمتها التشريعية في مجال المراجعة الخارجية، حيث قامت بإصدار جملة من النصوص التشريعية التي تحكم الممارسة المهنية عبر عدة مراحل ورغم كل هذا لازالت لم ترق بعد إلى المتطلبات الدولية، الأمر الذي تطلب التوجه نحو التوافق على الصعيد الدولي عن طريق إصدار معايير مراجعة وطنية من خلال تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة.

فمن خلال قراءتنا لمحتوى النصوص التشريعية المنظمة للممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر السارية المفعول المتمثلة أساسا في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما صاحبه من قرارات ومراسيم تنفيذية، ومقارنتها مع مضمون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية نهاية سنة 2017 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق تفعيل وتدعيم للقانون 10-01 والتي تسمح بالتماشي مع المتطلبات الدولية للمهنة؛
- تم الإشارة إلى معايير جزائرية للتدقيق أخرى غير تلك المنصوص عليها في صلب الدراسة والتي يفترض أنها ستصدر لاحقا، كون أنه بلغ عدد المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية نهاية سنة 2017 اثنا عشر معيار؛
- تعالج المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية نهاية سنة 2017 بعض الجوانب التي لم تتعرض إليها النصوص التشريعية المنظمة لممارسة المهنة والتي تتمثل أساسا في: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، التصريحات الكتابية، العناصر المقنعة، الأرصدة الافتتاحية، الإجراءات التحليلية، استخدام أعمال المدققين الداخليين وأعمال خبير معين من طرف المدقق.

وعلى ضوء هذه الدراسة نقترح التوصيات الآتية:

- التحيين بشكل مستمر للمعايير الجزائرية للتدقيق مع التعديلات التي تشهدها المعايير الدولية للمراجعة؛
- الحرص الدائم على مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- إقامة ملتقيات دورية وتكوينات حول المعايير الجزائرية للتدقيق بغية تحسين الجانب النظري للممارسة المهنية؛
- عدم التأخر في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى؛
- تناول القرار الوزاري المؤرخ في 7 مارس 2017 المتعلق ببرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات في المقياس رقم 10 على معايير التدقيق الخاصة بالعمل والتقرير، لذا يستحسن تناول كل جوانب المعايير الجزائرية للتدقيق.

قائمة المراجع

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جوان 1964، العدد التاسع، مرسوم رقم 64-175 المؤرخ في 08 جوان 1964 المتضمن تحديد نظام القطاع الصناعي الاشتراكي.

2 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969، العدد 110، أمر رقم 69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970.

3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، العدد 97، مرسوم رقم 70-173، الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1970، المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.

4 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 1971، العدد 107، أمر رقم 71-82، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

5 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 04 مارس 1980، العدد 10، قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

6 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1984، العدد 72، قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985.

7 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، العدد 2، قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

8 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، العدد52، أمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

9 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 25 مارس 2008، العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

10 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 متعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

11 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

12 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

13 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

14 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.