

محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق فى الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية

• د/ قاسمي السعيد

• حيرش أحمد

الملخص:

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق بالجزائر سواء الداخلي أو الخارجي المعروف بمحافظة الحسابات، ذلك أن التدقيق أحد أهم الوسائل الرقابية التي تستعملها المؤسسة وتلزم بها قانونا للحصول على رأي محايد، يبين مصداقية حسابات وعدالة قوائمها المالية، في ظل الإصلاحات المنتهجة التي بينها التسلسل التاريخي للمهنة من 1970 إلى 2016 التي شهدت إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، بما يتماشى مع متطلبات المهنة على المستوى المحلي والدولى، حيث فرضت البيئة الاقتصادية العديد من التحديات أمام مهنة التدقيق وهو ما شكل إختبار لتحديد مدى قوة أو ضعف المهنة في الجزائر من ناحية قلة عدد مكاتب التدقيق، أو من ناحية قصور الإصلاحات المنتهجة لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر وعدم فعاليتها ما وضع المهنة في أزمة، وأمام كل ما سبق خلصت الدراسة إلى أن مستوى المهنة في ولاية المسيلة خصوصاً والجزائر عموماً لا يلقى القبول أو الرضا المطلوب نظراً لتخبط المهنة وممارسيها في أزمات ترجع لأسباب مباشرة متعلقة بالمهنة وممارسيها أو أسباب غير مباشرة تفرضها التحديات المعاصرة في مجال المحاسبة والتدقيق في ظل إنفتاح الجزائر وسعيها للإلتزام بالمنظمة العالمية للتجارة، وعليه ينبغى دعم وجود الإطار التشريعي والأحكام القانونية التي تنظم مهنة التدقيق بالإجراءات الميدانية اللازمة للنهوض بمستوى المهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها، إضافة إلى الإستفادة من التجارب العربية الناجحة مثل مصر التي قطعت شوطاً مهماً في مجال التدقيق، عن طريق فتح أبواب التنسيق العربى على مصراعها بإعتبار أن للدول العربية خصائص مشتركة تجمعها، ما يمكنها من تحسين ممارسة مهنة التدقيق ومواكبة التغيرات التي تشهدها على المستوى العالمى.

الكلمات المفتاح: التدقيق، التدقيق الداخلى، محافظة الحسابات، أزمة التدقيق، معوقات التدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير المصرية للتدقيق.

• د/ جامعة محمد بوضياف - المسيلة. الجزائر.

• د/ جامعة محمد بوضياف - المسيلة. الجزائر.

Abstract

The study focuses on auditing profession in Algeria bath internal and external which is known as accounting sector because auditing is one of effective means to control and which is applied obligatory by firms to get an objective opinion.

Which shows how legal their accounts are, on the light of the reforms done between 1970 and 2016 which have seen the the legislation for the Algerian stand ads of auditing that goes with the profession internally and externally. Auditing faced lot of challenges made by the economic environment. This was a real exam to the fragmentation of auditing in Algeria maybe by the lack of auditing bureaus or weak reforms which created a crises.

We have reached m in this study, that auditing in M'sila specifically and Algeria generally is not satisfactory regarding to the direct and indirect problems faced by the profession and audits mainly after the tendency of Algeria to join The World Trade Organization. Hence we had better encourage legislation and laws which organize auditing, to improve it and fulfill its objectives.

In addition to benefiting from the successful Arab experiences such as Egypt in the field of audit, by opening the doors of Arab coordination wide as the Arab countries gathered common characteristics, enabling them to improve the practice of auditing profession.

Key words: - Auditing - Internal auditing - Accounts - Auditing crises
- Auditing obstacles - Algerian standards for auditing

مقدمة:

تعتبر مهنة التدقيق من بين أهم الوسائل الرقابية التي تعتمدها الدولة بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية عامة أو خاصة بصفة خاصة، للوقوف على حقيقة الوضعية المالية التي تسود أعمال المؤسسات الاقتصادية العمومية أو الخاصة، فالتدقيق وما يتميز به عن غيره من المهن الحرة له دور فعال في المجتمعات المتطورة التي تعمل على الرقى بهذه المهنة عن طريق المنظمات المهنية المحلية والدولية التي أخذت على عاتقها مهمة وضع معايير وأطر مرجعية تحكم وتنظم عملية التدقيق في مختلف دول العالم ومما زاد من مسؤولياتها ما تشهده البيئة الاقتصادية المحلية والعالمية من أزمات وفضائح مالية تهدد كيان مهنة التدقيق وتفقد مصداقيته.

سعيًا للحصول على تقارير حيادية نابعة عن أطراف مهنية مستقلة وموضوعية، عن مصداقية الحسابات وعدالة المراكز المالية للمؤسسات، أولت الجزائر إهتماماً غير كافٍ وواضح بمهنة التدقيق، حيث حددت الإطار القانوني له ممثلاً بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والملاحظ هو التأخر في التنظيم الحقيقي لهذه المهنة إلى غاية صدور القانون 91 - 08 الذي بين أحكام ممارسة المهنة، وأكد على إعتبرها مهنة مستقلة لمن تتوفر فيهم الشروط، وفي ظل ما تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من ضعف في المجال المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية تتبادر في أذهاننا تساؤلات عديدة تبحث عن إجابات من الواقع الميداني لمهنة التدقيق، بعيداً عن الأدبيات والنظريات العلمية، وما هي الحواجز المتسببة في عدم الإهتمام بمهنة التدقيق وتطويرها؟ لم لا تلقى مهنة التدقيق قبولاً كبيراً في المؤسسات الاقتصادية؟ اين يكمن الخلل في تشجيع وتسهيل ممارسة هذه المهنة؟ فالوقوف على الواقع الحالي للمهنة يشير إلى عدم الرضا عن التدقيق في الجزائر، وذلك لأسباب عديدة جعلتنا نفكر هل نعاني من أزمة في التدقيق؟، أم أن مهنة التدقيق في الجزائر هي بحد ذاتها في أزمة.

إن وجود الإطار التشريعى والأحكام القانونية التى تنظم مهنة التدقيق دون أن تليها إجراءات ميدانية واضحة، يظهر أثره جلياً فى ضعف الأداء الرقابى والحصول على معلومات مضللة بعيدة عن الواقع الفعلى لوضعية المؤسسات الإقتصادية عمومية أو خاصة، وبملاحظة التسلسل التاريخى لنشأة التدقيق فى الجزائر يتضح لنا جلياً حجم ما تعانىه المهنة، فى ظل عدم وجود إصلاحات فعالة تنهض بمستوى المهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

شكلت التجربة المصرية فى مجال التدقيق مثلاً مهماً سواء فى المحاسبة أو التدقيق، فقد أصدرت معايير التدقيق المصرية منذ سبتمبر 2000 وفى 2008 إكتملت منظومة المعايير المصرية للتدقيق بإصدار 38 معيار لتصبح متوافقة مع معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى إطار عام لعمليات خدمة التأكيد وفقاً لآخر الإصدارات التى صدرت عن الاتحاد الدولى للمحاسبين، ومن خلال بحثنا فى مختلف المصادر تبين لنا أن مهنة التدقيق فى مصر قطعت شوطاً كبيراً فى إطار مواكبة تغيراتها على المستوى الدولى، مما يطرح إمكانية إيجاد تنسيق جزائرى مصرى وعربى وتوسيعه لتبادل الخبرات بما يخدم التنمية الإقتصادية والإجتماعية فى كل منها.

مشكلة الدراسة: أمام ما تشهده البيئة الإقتصادية من تطورات متسارعة، ومن أزمات إقتصادية وفوائح مالية على المستوى المحلى، العربى والعالمى، تتجه الأنظار الأولى إلى مهنة التدقيق ما بين مشكك فى مصداقيتها، وما بين متأسف لمستوى المهنة، بالرغم من توالى التشريعات التى تحكم المهنة، ونظراً للأهمية التى يكتسبها التدقيق داخل المؤسسات الإقتصادية باعتبارها أساس النشاط الإقتصادى فى الجزائر، فهو الوسيلة التى تحتاجها هذه المؤسسات لتسهيل عملها وترشيد مختلف أنشطتها وقراراتها بالكيفية التى توصلها إلى تحقيق أهدافها بعيداً عن أى إخلال بالأسس والأحكام القانونية المتبعة، فقد تضمنت الإصلاحات المنتهجة وأهمها القانون التوجيهى 88. 01 المؤرخ فى 12/01/1988، الذى نص فى المادة 40 منه على إلزامية خلق دائرة مختصة بالتدقيق والمراجعة داخل المؤسسة لتحسين وتنظيم هيكلها

الداخلية وترشيد أنشطتها، ومع توالى الإصلاحات والتشريعات في هذا الإطار إزدادت أهمية هذه المهنة، حيث أطلق مصطلح محافظ الحسابات على القائم على القائم بعملية التدقيق، وفق شروط معينة تضمنها القانون 10 - 01 المؤرخ في 2010/06/29، وأمام كل الإصلاحات المنتهجة لتفعيل مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية فإنها لم تصل بعد إلى المستوى المطلوب، إضافة إلى أن التعاون والتنسيق مع الدول العربية في مجال التدقيق من شأنه تحسين الممارسة المهنية للتدقيق بما يحقق الأهداف المرجوة منها.

من خلال ما سبق إيراده فان هذه الدراسة تهدف إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل التحديات التي تواجهها المهنة؟ وما هي آفاق التعاون التي تمكن من الإستفادة من التجربة المصرية؟
الإشكاليات الفرعية: سعيًا توضيح الإشكال المطروح والإجابة عليه نطرح جملة من التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما المقصود بالتدقيق واين تكمن أهميته؟
- ما المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر؟
- ماهى العراقيل التي تعيق تطور المهنة؟
- ما هي أبرز التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر؟ وما هو الدور المنتظر منها في مواجهة هذه التحديات؟
- ما هي الحلول الفعالة المقترحة للنهوض بمهنة التدقيق؟
- ما هي سبل الاستفادة من التجربة المصرية في مجال التدقيق؟

فرضيات الدراسة: منطلق هذه الدراسة مبنى على الفرضيات الآتية:

✍ قصور الإصلاحات المنتهجة لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر وعدم فعاليتها يضع المهنة في أزمة.

✍ يشير الواقع العملي لمهنة التدقيق بالجزائر إلى معاناة كبيرة في نقص مكاتب التدقيق.

من الحلول الفعالة للنهوض بمستوى المهنة بالجزائر تفعيل التنسيق والتعاون بين الجزائر ومصر فى مجال التدقيق.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها للإعتبارات الآتية:

- ضرورة الإهتمام بمهنة التدقيق فى الجزائر، ومنحها العناية اللازمة لتفعيل دورها الرقابى.

- شكل تنامى وإنتشار الفساد والفضائح المالية فى العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة ضرورة.

- وجود وسائل رقابية محايدة وفعالة تسهم فى معالجتها وتحد من إنتشارها.

- التحديات التى تواجهها مهنة المراجعة فى الجزائر، وضرورة مواكبتها للتطورات مهنة على المستوى الدولى.

- تنبيه القائمين على المهنة والمدققين ليلعبوا الدور الرئيسى فى إصلاح المهنة.

- التنبيه وزيادة خلق الوعي بمدى أهمية مهنة التدقيق لفئات المجتمع بأكملها فى إتخاذ قراراتها ورسم مختلف سياساتها.

- لفت الإنتباه إلى أهمية التنسيق الجزائرى المصرى والعربى فى مجال التدقيق.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة من عنوانها الوصول إلى الأهداف التالية:

1. تحديد مفهوم التدقيق، أهميته ومراحل تطوره بالجزائر، إضافة إلى مختلف العراقيل التى تواجهه كمهنة.

2. إبراز دور ومهمة التدقيق بإعتباره الوسيلة الأنسب التى تخدم مختلف الأطراف.

3. إبراز أوجه القصور فى مهنة التدقيق بالجزائر والتى من شأنها ان تحول دون تطوير المهنة.

4. توضيح المسؤولية التى تتحملها مختلف الأطراف الفاعلة للرقى بالمهنة إلى مصاف المستويات المقبولة.

5. إجراء مقابلات مباشرة مع الأكاديميين المختصين بجامعة المسيلة ومهنيى التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية.

6. تقديم بعض الحلول التى تسهم فى التغلب على المشكلات التى تواجه مهنة التدقيق والمستفيدين من القوائم المالية.
7. التأكيد على أهمية التنسيق الجزائرى العربى والمصرى وثمراته خصوصاً فى مجال التدقيق.
- خطة الدراسة:** بغرض إختبار الفرضيات والوصول إلى أهداف الدراسة تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور الآتية:

المحور الأول: الإطار المفاهيمى للتدقيق وأهميته.

المحور الثانى: التسلسل التاريخى لمهنة التدقيق بالجزائر.

المحور الثالث: العراقيل التى تعيق تطور مهنة التدقيق فى الجزائر.

المحور الرابع: التحديات التى تواجه مهنة التدقيق فى الجزائر.

المحور الخامس: تقييم واقع التدقيق الداخلى فى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المحور السادس: أثر معايير التدقيق الجزائرية (NAA) فى تطوير مهنة التدقيق بالجزائر.

المحور السابع: دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية.

المحور الثامن: إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية فى التدقيق وضرورة التنسيق.

المحور التاسع: خاتمة، النتائج والتوصيات.

المحور الأول: الإطار المفاهيمى للتدقيق، أهميته وأهدافه.

1. الإطار المفاهيمى للتدقيق:

للوصول إلى المفهوم الصحيح للتدقيق لابد من الإشارة إلى أن مصطلح المراجعة والتدقيق والرقابة، فى الكتب والبحوث العلمية تحمل نفس المعنى، مع الملاحظة أنه توجد فروق واضحة بينها فالمراجعة تعنى إعادة النظر فى الشئ إستناداً إلى مرجعه، والتدقيق يعنى إحكام البحث والتأكد من إجراءات معينة، أما الرقابة فهى تعنى الرصد والإشراف على شئ ما وهى تشمل كلاً من المراجعة والتدقيق، وبالنسبة للجزائر فإنه يطلق عليها مصطلح محافظة الحسابات.

أولاً: تعريف التدقيق: فى اللغة: التدقيق أو المراجعة يعنى إعادة النظر، التكرير والإعادة⁽¹⁾، و Audit مأخوذ من التعبير اللاتيني Audire ويعنى الإستماع، وفى الاصطلاح: نكتفي بالتعريف السائد إلى الآن والمقدم من قبل جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) حيث تعرف التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الإقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"⁽²⁾ ومن خلال التعريف فإن التدقيق إجمالاً يشتمل على العمليات الثلاث الفحص، التحقيق، التقرير بمعنى:

الفحص: التأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة من العيوب.

التحقيق: الحكم على صلاحية القوائم المالية للتعبير السليم عن نتائج أعمال المؤسسة.

التقرير: تجميع نتائج الفحص والتحقيق على شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

ثانياً: أهمية التدقيق: تكمن أهمية التدقيق بإعتباره وسيلة لا غاية، فهو يخدم ويوجه أطرافاً عديدة ويمكنها من اتخاذ القرارات بناء على بيانات تمت مراجعتها وتدقيقها من قبل هيئات مهنية مستقلة ومحيدة وعلى شكل تقرير يعكس حقيقة الوضع المالى للمؤسسات الإقتصادية، بمثابة الإقرار بصحة ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات، ونظراً لخطورة هذا الأمر فإن المدقق يعرف أن عمله يمكن أن مساعداً أم

مضلاً، ومن أهم هذه الأطراف (المساهمون، المستثمرون الحاليون والمحتملون، نقابات العمال، المؤسسات الاستثمارية والتمويلية، الدائنون والمدينون، الإدارات والهيئات الحكومية، المجتمع)، وفيما يلي جدول يوضح أهمية مهنة التدقيق (محافظة الحسابات) ومخرجاتها. المتمثلة أساساً في تقرير التدقيق. للأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

الجدول: (01) أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها للأطراف المستفيدة من القوائم المالية⁽³⁾.

الأطراف المستفيدة	أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها لها
المساهمون	يحتاجون إلى المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، خاصة التي تتعلق بالأداء المالي للمؤسسة.
المستثمرون الحاليون والمحتملون	يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون المعلومات عن أسهم المؤسسة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، والأداء المالي للمؤسسة، فالنقرير عن تدقيق القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه هذه المعلومات.
المؤسسات الاستثمارية والتمويلية	تعتمد المؤسسات التمويلية خاصة البنوك والمؤسسات الاستثمارية على المعلومات المالية للشركات المقترضة ومدى الإعتماد عليها والوثوق بها، في إتخاذ قرارات منح الإئتمان وتشكيل محافظ الإستثمار في الأوراق المالية.
الدائنون:	يمكنهم هذا التقرير من معرفة قدرة المؤسسة على سداد الديون المستحقة عليها في المواعيد ومن ثم إمكانية التوسع في المعاملات التجارية.
المدينون (العملاء)	يزودهم هذا التقرير بصورة إرشادية حول إستمرارية المؤسسة خاصة عندما يرتبطون معها بعملية طويلة الأجل كأن تكون المؤسسة مورد رئيسي للعميل.

الأطراف المستفيدة	أهمية مهنة التدقيق ومخرجاتها لها
الإدارات والهيئات الحكومية	يساعد هذا التقرير المؤسسات والهيئات الحكومية مثل إدارة الضرائب، وزارة المالية، وغيرها على معرفة نشاطات المؤسسات ووضع السياسات الضريبية وإعداد إحصائيات المتعلقة بالدخل القومى وغيرها، التخطيط والرقابة...
إتحاد ونقابات العمال	يعتمد المستشار المالى لنقابة العمال، على المعلومات الخاصة بقدرة المؤسسة على دفع مستحقات العمال، والتقرير سوف يدعم اعتمادهم مثل هذه المعلومات وثقتهم فيها.
المنظمات المهنية	متابعة مدى إلتزام المدقق المنتمى إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير، ضمان إستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، تحديد الحاجة إلى إصدار توجيهات وإرشادات حول تطوير التقرير وتعديله.
المجتمع	يساعد هذا التقرير فى تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة.

من خلال الجدول تظهر أهمية التدقيق لجميع الأطراف المعنية بالقوائم المالية، فرأى المدقق عن سلامة وصحة المركز المالى للمؤسسات الإقتصادية مهم، وهو ما يشترط فى المدقق توفر العديد من الشروط حتى يمكن قبول رأيه وحكمه من قبل مستخدمى القوائم المالية.

فى محاولة للوصول إلى تقارير تدقيق مقبولة، بذلت ولا تزال العديد من المنظمات المهنية والعلمية فى ميدان التدقيق على المستوى العالمى، العديد من الجهود لوضع أسس ومعايير تحكم عملية مزاوله مهنة التدقيق علماً وعملاً، بما يحقق مستوى أداء معين مقبول من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وبالنسبة للجزائر فقد إعتمدت بداية من فيفري 2016 معايير للتدقيق، بالنظر لأهمية الكبيرة للتدقيق، وقد ألزم المعيار الجزائرى للتدقيق "700 تأسيس الرأى وتقرير التدقيق للكشوف المالية" بتشكيل رأى حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمععة⁽⁴⁾، وحتى يمكن للمدقق أو محافظ

الحسابات إصدار حكمه أو التعبير عن رأيه ينبغي عليه الأخذ في الحسبان لبعض الأشياء التي تعترضه في جوانب عديدة، منها الجوانب القانونية والإدارية، التمويلية،...

ثالثاً: أهداف التدقيق: للتدقيق العديد من الأهداف يمكن بيانها إختصاراً كما يلي⁽⁵⁾:

(1) التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر وإمكانية الإعتماد عليها.

(2) التأكد من صحة القيود المحاسبية أو خلوها من الخطأ أو التزوير مع إكتشاف وتحديد ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء أو غش وتقليص فرص ارتكابها.

(3) إبداء رأى فنى محايد يستند على دقة أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

(4) إعتقاد الإدارة عليها كلياً في توجيه ورسم مختلف سياساتها وإتخاذ قراراتها المختلفة.

(5) مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

(6) مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

(7) تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق ترشيد جميع نواحي أنشطة المؤسسات الإقتصادية.

(8) المساهمة في تحقيق أكثر رفاهية المجتمع.

أصبحت أهداف مهنة التدقيق تتعدى حدود متطلبات المؤسسات الإقتصادية لما تقدمه من خدمات مهمة، حيث توجهت الأهداف نحو السعى إلى العمل أكثر لتحقيق مستوى أكبر من الرفاهية للمجتمع عموماً، وبالنسبة للجزائر فمحافظة الحسابات مع ما شهدته من إصلاحات عديدة، لا تزال تعاني من قصور يعيقها في تحقيق ما وضع لها من أهداف، وللوقوف علو ما مرت به مهنة التدقيق في الجزائر نعرض على التسلسل التاريخي لتطور المهنة وما شهدته من إصلاحات.

المحور الثاني: التسلسل التاريخي لمهنة التدقيق بالجزائر.

يعرض هذا المحور تسلسلاً تاريخياً مختصراً لمراحل الإصلاحات التي مرت بها مهنة التدقيق-محافظة الحسابات- في الجزائر غداة الإستقلال، مروراً بالإصلاحات الإقتصادية والإفتتاح على العالم الخارجى وصولاً إلى ماهى اليوم عليه، وهذا فى ضوء النصوص التشريعية الصادرة فيما يخص المهنة، وفقاً لما يبينه الجدول الآتى:

الجدول (2)

التسلسل الزمنى لمراحل تطور مهنة التدقيق (محافظة الحسابات) فى الجزائر⁽⁶⁾.

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسؤولة	مميزات الفترة
إتفاقيات إيفيان القوانين الفرنسية	مراقبة الحسابات للقوقف على صحتها	وزارة المالية	- فراغ كبير وضعف المهنة نظراً للتخطيط المركزى - التبعية للقوانين الفرنسية - نقص التنظيم والكفاءات
الفترة من 1969 إلى 1970			
الأمر 69 - 107 المؤرخ في 1969/12/31 - قانون المالية 1970	قرر بتعيين محافظ الحسابات من طرف وزارة المالية	وزارة المالية	- بداية الإهتمام بتنظيم المهنة - نقص الكفاءات والخبرات - إحتكار الدولة للمهنة - عدم ضبط الممارسة المهنية للمهنة.
المرسوم 70 - 173 في 1970/11/13	تم التحديد الصريح لمهام وواجبات محافظ الحسابات		

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسؤولة	مميزات الفترة
الفترة من 1971 إلى 1988			
الأمر 71 - 82 في 1971/12/29	حدد تنظيم مهنة محافظة الحسابات وضبط الممارسة المهنية لها.	مجلس المحاسبة	- لا تزال المهنة تحت وصاية وإحتكار الدولة. - لا تزال المهنة تعاني من النقص وسوء التنظيم - إستقلالية المؤسسات العمومية وخضوعها للقانون التجاري وبالتالي ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين
الأمر 75 - 25 في 1975/04/29	متعلق بالمخطط الوطني المحاسبي		
القانون 80 - 05 في 1980/03/01	تشكيل مجلس المحاسبة مهمته مراقبة المؤسسات والوقوف على صحة وانتظام حساباتها.		
القانون التوجيهي 88 - 01 في 1988/01/12	فتح المجال أمام المهنيين المستقلين لمزاولة مهنة محافظة الحسابات		
الفترة من 1991 إلى 1996			
قانون 91 - 08 في 1991/04/27	إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتكليفه بالسهر على تنظيم المهنة		- التنظيم الفعلي للمهنة بتحديد الهيئة المستقلة المكلفة بتنظيم المهنة، من حيث أخلاقيات وشروط ممارستها، كيفية التعيين، الأتعاب...

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسؤولة	مميزات الفترة
المرسوم التنفيذي 92 - 20 في 1992/01/13	إنشاء مجلس النقابة الخاص بالمهنة	هيئة مستقلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	- فتح المجال أمام الممارسة الحرة للمهنة - أصبحت المهنة مستقلة وحيادية، حرة مفتوحة لمن تتوفر فيهم الشروط. - زوال إحتكار الدولة ووصايتها على المهنة. - تطور ملحوظ فى ممارسة المهنة - مرجعية المهنة لم تتغير نحو المعايير الدولية للمراجعة
قرار مؤرخ في 1994/11/07	يتعلق بتحديد اتعاب محافظي الحسابات		
المرسوم التنفيذي 96 - 136 في 1996/04/15	تضمن قانون الخاص بأخلاقيات المهنة		
المرسوم التنفيذي 96 - 318 في 1996/09/25	تضمن اثناء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) مكلف بالبحث والتطوير في مهنة المحاسبة.		
المرسوم التنفيذي 96 - 431 في 1996/12/30	تضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.		
الفترة من 1997 إلى 2001			
المرسوم التنفيذي 97 - 458 في 1997/12/01	تمتم للمرسوم 92 - 20 تضمن إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية.		
قرار مؤرخ في 1998/03/28	حدد الاجازات والشهادات التي تحول		

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسؤولة	مميزات الفترة
	الحق في ممارسة المهنة		
قرار مؤرخ في 1999/03/24	تضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.		
المرسوم التنفيذي 01 - 421 في 2001/12/20	حدد تشكيل مجلس النقابة للمهنة وضبط اختصاصاته وقواعد عمله		
الفترة من 2002 إلى اليوم			
بيان مجلس الوزراء في 2009/12/30	مناقشة إسترجاع الوصاية على تنظيم المهنة.		- دخول الأجانب ممارسة المهنة من طرف وإطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني
القانون 10 - 01 في 2010/06/29	تضمن إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية لتنظيم ومتابعة المهنة	المجلس الوطني للمحاسبة	- إضطراب كبير فى ممارسة المهنة. - إنهاء الطابع الحر للمهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.
المراسيم من 11- 24، إلى 11-32 في 2011/02/27	تضمنت تفسيرات للقانون 10 - 01 لتنظيم المهنة		- لا تزال الفوضى وسوء التنظيم يعم المهنة
المرسوم التنفيذي 11 - 202 في 2011/06/26	حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها		- بداية إصدار معايير جزائرية للتدقيق.
قرار مؤرخ في 2013/07/24	حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات		- إلى الآن تبقى هذه المعايير مجرد نظريات

الفترة بعد 1962 إلى 1969			
القوانين والتشريعات	المضمون	الهيئة المسؤولة	مميزات الفترة
قرار مؤرخ فى 2014/02/12	حدد كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات		تنتظر التطبيق فى الواقع الميدانى.
مقرر 002 فى 2016/02/14	تضمن وضع حيز التنفيذ 04 معايير جزائرية للتدقيق (210)، (505، 560، 580)		

من خلال ما سبق فبعد أن كانت مهنة التدقيق أو محافظة الحسابات فى الجزائر مقيدة بالقوانين الفرنسية إلى غاية 1975، فقد مرت بالعديد من المراحل نتيجة للتحولات فى الجوانب السياسية والإقتصادية والإجتماعية، والإصلاحات الإقتصادية المنتهجة بداية الثمانينات، والإنتفاح على العالم الخارجى فى ظل التجارة الخارجية والإستثمار الأجنبى والملاحظ فى ظل هذه المعطيات أنه لا تزال ولحد الآن المهنة تعاني من سوء التنظيم والإحتكار بعيداً عن أهم مبادئها الأساسية وهى الإستقلالية والحياد، إضافة إلى عدم وجود مرجعية واضحة للمهنة فى ظل ما تشهده المهنة من تطورات على المستوى العالمى، إذ يجب إعادة النظر فى المهنة وإصلاحها بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة، وزيادة على ما سبق نلاحظ الفراغ الزمنى الكبير بين فترات الإصلاحات والتشريعات، مما يؤكد بوضوح عدم الإحاطة الكاملة بكل ما تتطلبه المهنة لتحقيق الغاية المرجوة منها.

المحور الثالث: العراقيل التى تعيق تطور مهنة التدقيق فى الجزائر.

فى ظل المستوى الذى وصلت إليه مهنة التدقيق فى الجزائر، ووجب تحديد العراقيل التى تقف فى طريق تطور المهنة ومواكبتها للتطورات التى تشهدها على المستوى العالمى، فى إطار سعى الجزائر نحو الإندماج بالإقتصاد العالمى لتسهيل التوحيد

المحاسبى الدولى وتبنى معايير التدقيق الدولية، فإنه يجب بيان أهم العراقيل التى تواجه المهنة.

أولاً: عراقيل قانونية وإدارية: يمكن حصر هذه العراقيل فى النقاط الآتية:

- إفتقار التشريعات الخاصة بالمهنة للوضوح والتفسير .
- بطء وفراغ كبير فى التشريع الخاص بالمهنة مما ينعكس سلباً على أهداف المهنة.
- هيمنة على تنظيم المهنة وخضوعها لوصاية وزارة المالية.
- إهمال وعدم إشراك المهنيين فى الإصلاحات المنتهجة للمهنة.
- عدم وضوح النصوص القانونية وصرامتها فيما يتعلق بحماية المدقق من أى ضغوطات.

ثانياً: عراقيل تخص المهنة: فيما يخص المهنة بحد ذاتها فهى تفتقد إلى العناية اللازمة علمياً وعملياً، وأهم العراقيل التى تواجهها مايلى:

- النظرة نحو المهنة إلزامية قانونية فقط، مع إهمال الأهداف الحقيقية لها.
- ضعف الهياكل والآليات الضرورية لقيام المهنة، وقلة مكاتب التدقيق وصغر حجمها.
- النقص الملاحظ فى الكفاءات والخبرات المهنية اللازمة لتنظيم المهنة.
- التأخر الكبير وعدم تماشى المهنة على المستوى العالمى.
- عدم وجود مراكز تدريب وقلة الدورات التعليمية والتكوينية للمدققين.
- عدم توفر النصوص القانونية الواضحة التى تحول دون تعرض المهنة لأى ضغوطات.
- ضعف دور نقابة المهنة فى تنمية كفاءة أعضائها وروح التعامل بينهم، وعدالة التعيين.
- خضوع المهنة لوصاية وزارة المالية أفقدها إستقلاليتها وحيادها.
- عدم وضوح النظام المحاسبى وقصوره فى معالجة بعض الظواهر.

- مشكلة طبيعة وحجم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - أغلبها صغيرة - لا تهتم بالتدقيق وتعتبره من الوظائف الأساسية.
 - نقص التأطير فيما يخص نظم المعلومات والتدقيق الإلكتروني.
 - تأخر صدور معايير المراجعة الجزائرية إضافة إلى عدم وجود دورات تكوينية لمناقشتها وتفسيرها.
 - مشكلة الأتعاب وازدواجية العمل.
 - الإخلال وعدم الالتزام بأخلاقيات المهنة أثر سلباً على الممارسة المهنية للتدقيق.
 - إنتحال وممارسة المهنة من قبل المدققين غير المسجلين والمعتمدين بالنقابة.
 - ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى المؤسسات الاقتصادية، مع قلة الإهتمام بالتدقيق الداخلى.
 - عدم وضوح التشريعات فيما يخص مختلف ممارسات الفساد والغش والإحتيال ومسؤولية المدققين عليها.
 - مشكلة التكامل بين الجانب العلمى والجانب العملى للمهنة، مشكلة التعامل مع التكنولوجيا.
 - قلة الإنتاج العلمى فى الجزائر فيما يخص المهنة.
- ثالثاً: عراقيل تخص المهنيين:** ترتبط هذه العراقيل بالمدققين وصفاتهم الشخصية، ويمكن بيانها فى النقاط الآتية:
- مشكلة عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل.
 - المنافسة غير الشريفة بين المدققين.
 - الجمع بين عملية التدقيق والمحاسبة والخدمات الإستشارية مما يتعارض مع آداب وأخلاقيات المهنة.
 - النقص فى الأعوان المساعدين إضافة إلى النقص فى التدريب المهنى الكافى للمدققين.
 - عدم المعرفة الكافية للمدقق بمحتوى معايير التدقيق المحلية والعالمية.

- ضعف الروابط بين المدققين لتبادل الخبرات.
- صغر حجم مكاتب التدقيق والوسائل المطلوبة في الممارسة المهنية للتدقيق.
- تواطؤ وعدم حياد بعض المدققين في تعاملهم مع إدارة المؤسسات محل التدقيق؟
- تورط بعض المدققين في التصريحات الكاذبة عن الأرباح وتخفيض حجم الضرائب.

من خلال ما تم عرضه من عراقيل تصعب من مهمة تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، في سعيها لإعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسات الإقتصادية وواقعها الفعلي، بعيداً عن الضرورة القانونية والتقارير الشكلية.

المحور الرابع: التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر.

في ظل العولمة والتطورات المتسارعة في الإقتصاد العالمي، وفي إطار السعي لوضع إصلاحات ممنهجة وشاملة تحكم وتنظم مهنة التدقيق، بما يتماشى مع متطلبات المهنة على المستوى العالمي وتحديداً الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية، وما ينجر عنه من إيجابيات تعود بالمنفعة وتغير من مسار مهنة التدقيق بأكمله، مع الأخذ في عين الإعتبار عديد التحديات التي تواجه المهنة والتي نوردتها أساساً فيما يلي:

1. **الثقة في مهنة التدقيق:** حيث تواجه هذه المهنة مسألة الثقة فيها من طرف المساهمين والأطراف ذات الصلة، فكلما زادت الثقة في التدقيق زادت أهميته، وحتى تثبت للتدقيق مكانته، ينبغي للمدققين المساهمة في تطوير المفاهيم المتعلقة بالمهنة، وتحسين أدائهم وفقاً لما تمليه أخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية، فالإختلالات والفضائح المالية التي تشهدها المؤسسات الإقتصادية في الجزائر تضع المهنة محل شك بإعتبارها المسؤولة عن حماية الأموال والإبلاغ عن أي تجاوزات تثير الشكوك، مع تحمل المسؤولية الكاملة عنها.

2. **فشل التدقيق:** من بين التحديات التي تواجه المهنة أيضا فشل التدقيق الناتج عن إصدار تقارير خاطئة لعدم الإلتزام بمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث تضع حالات الإخفاق مهنة التدقيق فى أزمة، مما يوجب على المدققين تطوير وسائل وأساليب وإجراءات التدقيق المتبعة، والإلتزام بمحتوى معايير التدقيق المقبولة عموما، حتى يتمكنوا من إبلاغ الحقائق وفى الوقت المناسب، والملاحظ فى الجزائر عدم إستيعاب الأطراف ذات الصلة لهذا الأمر.

3. **ضعف نظم الرقابة الداخلية فى المؤسسات الإقتصادية:** حيث يواجه المدققون العديد من المشكلات أثناء عملية التدقيق كسوء الأداء مع زيادة التكاليف والوقت، مما يوجب إتباع أنسب الطرق للتغلب عليها، مع التمتع بالتدريب المستمر والخبرة الكافية، إضافة إلى أن أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ذات طابع صغير ومتوسط ولا يشمل هيكلها التنظيمي على نظام واضح للتدقيق الداخلى، فمعظمها مؤسسات عائلية، أو فردية تجعل من التدقيق ضرورة قانونية لا أكثر.

4. **إستقلالية التدقيق:** يجد المدققون أنفسهم أمام تحدي الإستقلالية والحياد فى كل ما يتعلق بالمهام المكلفون بها، فلا يكفي الإستقلال الظاهرى للمدقق، بل يجب أن يكون مستقلاً واقعياً نابعاً من المستوى الأخلاقى للمدقق، الذى يمكن أن يقع فى بعض التجاوزات التى تخرج به عن الإطار المحدد لممارسة المهنة، أو يمكن ألا يحصل على المعلومات الكافية، أو يتعرض لضغوطات تحمله على التواطؤ مع إدارة المؤسسة، مما يجعل مهنة التدقيق تفقد أهم مبادئها وهى الإستقلالية التامة التى تؤدى إلى نتائج وتقارير موضوعية.

5. **الفساد والممارسات الخاطئة:** يضع الفساد والممارسات الخاطئة مهنة التدقيق فى أزمة وموقف صعب، وذلك بسبب (الفضائح المالية، الإفلاس، ممارسات الفساد المالى، الإحتيال، الغش، المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح)، وهو ما يفقدها أهميتها بالنسبة للأطراف ذات الصلة جميعها، حيث تتجه أصابع

الإتهام الأولى لمهنة التدقيق بإعتبارها المسؤولة عن إكتشاف والتبليغ عنها فى وقتها.

6. نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية: فى ظل التطور التكنولوجى والتجارة الإلكترونية، فإنه ينبغى لمهنة التدقيق أن تتماشى مع كل المستجدات، ما يجعل المدقق مطالباً بالتعرف وتعلم المهارات اللازمة للتحكم فى نظم المعلومات.

7. تطور المهنة على المستوى الدولى: فى الوقت الذى تقوم الجزائر بإعادة تنظيم مهنة التدقيق وفقاً لما تتبعناه مما سبق من التشريعات القانونية، نجد أن المهنة على المستوى الدولى بلغت مستويات عالية الأداء، وبالتالي عند الحديث على مستوى مهنة التدقيق فى الجزائر لا بد من التأكيد على أنها لا تلقى الرضا المطلوب سواء من ممارسيها أو المستفيدين من خدماتها، لأسباب عديدة أهمها إنعدام الإرادة الفعالة للرقى بهذه المهنة، فبدلاً أن تكون الممارسة المهنية للتدقيق فعالة فى الجزائر بمشاركة واضحة لممارسيها وفسح المجال أمامهم للمساهمة فى تطوير المهنة بما يتماشى مع التطورات على الصعيد العالمى.

8. الممارسة المحاسبية فى ظل التبادل الحر: أمام تطلعات الجزائر للإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة ومواكبة للتطورات التى مست المحاسبة والتدقيق على المستوى العالمى، تبنت النظام المحاسبى المالى الذى يندرج فى إطار تحقيق التوحيد المحاسبى الدولى، حيث تضمن هذا النظام المحاسبى الإطار العام الجديد للممارسة المحاسبية بالجزائر فى إطار ما تمليه معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، مع مراعاة خصوصية بيئة الإقتصاد الجزائرية، ومما ينبغى التأكيد عليه أن الإنفتاح الذى تشهده الجزائر وفى سياق الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه الأخيرة التى يشمل تأثيرها السياسات الإقتصادية والتجارية للدول الأعضاء، مما يبين أن مهنة التدقيق فى الجزائر ستكون محل تأثير أجنبى، أهمها توافد مكاتب التدقيق الأجنبية لممارسة المهنة فى الجزائر

وهو ما يخلق إختلالاً بين ممارسيها محلياً والممارسين الأجانب، إذ يكون حجم التأثير بالغ الأهمية على المدقق الجزائري الذى يواجه منافسة أجنبية وبالتالي نقل فرص تعاقد مع المؤسسات الإقتصادية، ولا شك فى الأخير سيظهر التأثير على ممارسة المهنة ككل فى الجزائر.

المحور الخامس: تقييم واقع التدقيق الداخلى فى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
باعتبار التدقيق أهم الممارسات العملية التى تضمن وتسهر على الأداء الجيد فى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عمومية كانت أو خاصة، لضمان سلامة مركزها المالى وحفظ حقوق المساهمين والأطراف ذات الصلة، وهو ما ينعكس على حفظ توازن الوضع الإقتصادى للدولة، وفى معرض الحديث عن التدقيق الداخلى لا بد لنا من طرح بعض التساؤلات للوقوف على حقيقة وضع هذه المهنة فى الجزائر، هل تتوفر البيئة الملائمة للتدقيق الداخلى؟ وما الأهمية التى يحتلها التدقيق الداخلى فى الهياكل التنظيمية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟ ما مدى وعى هذه المؤسسات بضرورة وجود قسم التدقيق الداخلى والقيمة الإضافية التى تحصل عليها منه؟ هل تتم ممارسة المهنة وفق ما تقتضيه المعايير الدولية للمهنة أم لا؟ ما هى الأسباب وراء عدم تبنيها؟

أولاً: الإطار التشريعى للتدقيق الداخلى فى الجزائر: سعياً لتحقيق مزايا التدقيق الداخلى عملت السلطات الوصية على وضع تشريعات ونصوص تنظيمية، تهدف إلى دفع إدارات المؤسسات العمومية إلى انشاء وظيفة المراجعة الداخلية، تعمل فى إستقلالية وموضوعية وتستخدم فى ذلك موارد بشرية ومادية كافية وملائمة، وقد تجسد ذلك فى النصوص التشريعية الآتية(7):

أ. القانون 88/01 فى 1988/01/02: تضمن القانون التوجيهى للمؤسسات الإقتصادية العمومية، وفى المادة 40 منه، أعطى التوجيهات والتعليمات لمديرى المؤسسات الإقتصادية العمومية ودعا إلى ضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلى، وتحسين ممارسته، تم إلغاه فى سنة 1995.

ب. المرسوم التنفيذي 96/09 في 2009/02/29: حدد هذا المرسوم كيفية مراقبة المؤسسات الاقتصادية من طرف المفتشية العامة للمالية (IGF)، وأكد على ضرورة إنشاء هياكل المراجعة الداخلية بالمؤسسات والإهتمام بها، وهو ما نصت عليه المادة 02 منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل عدة ميادين وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل المراجعة الداخلية، كما أن المؤسسات الاقتصادية أصبح عليها إثبات وجود قسم للتدقيق الداخلي يكون محل تقدير من محافظ الحسابات في تقريره عن الرقابة الداخلية للشركة، كشرط أساسي للقبول والإدراج في بورصة الجزائر⁽⁸⁾.

تجاوباً مع النصوص القانونية والتنظيمية، قامت المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي ضمن بيئتها وهياكلها التنظيمية، لكن لوحظت العديد من العواقب والنقائص التي عرقلت السير المطلوب من هذه الوظيفة.

ثانياً: العوائق التي تواجه التدقيق الداخلي في الجزائر: مع نهاية 2014 تم إحصاء⁽⁹⁾ وجود 193574 مؤسسة اقتصادية بالجزائر موزعة على مختلف القطاعات، أغلبها لا تتوفر على هيئة للتدقيق الداخلي لأنها مؤسسات ذات مسؤولية محدودة، حيث أشارت العديد من الدراسات واتفقت على الواقع الذي يمر به التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية حيث تنقصه الفعالية المطلوبة، وقد حددت بعض العوامل المؤثرة في ذلك كما يلي:

- قلة النصوص التشريعية، في ظل غياب المنظمات المهنية القائمة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر.
- سوء التنظيم والتسيير وغموض بيئة المؤسسات الاقتصادية.
- لا تزال النظرة السلبية للتدقيق الداخلي من طرف الموظفين.
- عدم وعي المؤسسات الاقتصادية بالقيمة المضافة من التدقيق الداخلي.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والأنظمة المعلوماتية.

- قلة الخبرة المهنية وعدم كفاية المدققين الداخليين.
- إشكالية عدم فعالية التدقيق الداخلى على المؤسسات الإقتصادية فهو يركز على الشكل دون المضمون.
- تدهور الأداء المالى للمؤسسات الإقتصادية وإنتشار ممارسات الفساد المالى.

من خلال إستقراء الواقع الميدانى للتدقيق الداخلى فى الجزائر والبيئة الإقتصادية بشكل عام، نخلص إلى حجم الضعف الكبير فى التدقيق الداخلى بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ولا أدل على ذلك ما نلاحظه من سوء الأداء المالى لها والفضائح المالية التى عصفت بمؤسسات كبيرة آخرها سوناطراك، ما فتح المجال للسؤال: أين هو دور التدقيق الداخلى؟، أو ما جدوى وجوده أصلاً إن لم يتم الإهتمام به؟، وبالتالي فإن وجود التدقيق الداخلى فى الحقيقة ما هو إلا وجود شكلى لا تستفيد منه المؤسسات الإقتصادية ولا تستغله كثيراً.

المحور السادس: أثر معايير التدقيق الجزائرية (NNA) فى تطوير مهنة التدقيق بالجزائر.

من المعلوم أن المعيار يشكل الإطار المرشد أو الدليل المقبول عموماً الذى يرجع إليه مهنيو التدقيق فى أدائهم لمهتهم وتقييم عملهم وتحديد مسؤولياتهم، وتبعاً لسلسلة الإصلاحات التى بدأتها الجزائر لتنظيم مهنة التدقيق حتى تواكب مختلف التغيرات والتحديات المعاصرة على المستوى المحلى والعالمى، بداية من القانون 10 . 01 المؤرخ فى 2010/06/29، وإلى غاية القرار المؤرخ فى 2013/07/24 الذى يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ، ثم المقرر 002 المؤرخ فى 2016/02/14 الذى تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، تستهدف تدقيق الكشوف المالية وفقاً لجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتمثلت هذه المعايير فى:

أولاً: معايير إعداد التقارير: وتتمثل فى (10):

1. معيار تقرير التعبير عن الرأى حول القوائم المالية: يتضمن أنواع الرأى، المراجعات والمعلومات الخاصة.

2. معيار تقرير التعبير عن الرأى حول الحسابات المدعمة والمدمجة.
3. معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة.
4. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالى لأعلى (5) أو (10) تعويضات.
5. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة فى الشركة.
6. معيار التقرير التعبير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
7. معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال.
8. معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان.
9. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
10. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
11. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
12. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم.
13. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
14. معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ثانياً: معايير التدقيق الجزائرية (11):

(1) المعيار الجزائرى للتدقيق 210 "إتفاق حول أحكام مهنة التدقيق": يعالج واجبات المدقق مع الإدارة أو القائمين على المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، وما يتعلق بها من شروط قبل البدء فى المهمة، حيث ينبغى أن تدون شروط وأحكام التدقيق فى رسالة مهمة التدقيق مع مراعاة جميع الظروف، كما تضمن المعيار إمكانية تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا كان هناك سبب يستدعى ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة.

(2) المعيار الجزائرى للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية": يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية قصد الحصول من المؤسسة على أدلة مثبتة، تتميز بالدلالة والمصدقية، كما تضمن الإجراءات المتبعة فى حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد، نتائج إجراءات التأكيد

الخارجية، التأكيدات الضمنية، ثم تقييم الأدلة المثبتة المحصل عليها مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة فى جهات أخرى، لتحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الإستعانة بأدلة مثبتة مكملة.

(3) المعيار الجزائرى للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والحسابات اللاحقة": يعالج التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات فى إطار تدقيق الكشوف المالية، فالحدث اللاحق حسب هذا المعيار هو الواقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، وما هى الإجراءات المطلوبة فى مختلف الحالات.

(4) المعيار الجزائرى للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية": يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية . المعلومات الضرورية . من طرف الإدارة فى إطار مراجعة الكشوف المالية، كما يتضمن الواجبات المطلوبة من المسيرين والحصول على تفصيل مسؤوليات الإدارة عن التصريحات الكتابية المقدمة، كذلك تاريخ ومدة التصريحات الكتابية وشكلها، إضافة إلى الإجراءات المتخذة فى حالة التشكيك فى مصداقية التصريحات الكتابية أو عدم الحصول عليها.

فى نفس السياق تم إصدار أربعة معايير جزائرية أخرى تضمنها المقرر 150 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذه المعايير تتمثل فيما يلى:

(1) المعيار الجزائرى للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية": يهدف هذا المعيار إلى بيان إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية تدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المتكررة، حيث يتضمن هدف وبرنامج التخطيط ومسؤولية المدقق عنها خصوصا عند اشراك المدقق لأعضاء آخرين، العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اعدادها، مع القيام بالإجراءات المنصوص عليها فى المعيار الجزائري للتدقيق 220 المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاص، والتواصل مع المدقق السابق فى حالة تغيير المدقق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

(2) **المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"**: يوضح هذا المعيار أهداف المحقق وهي الوصول إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية . المعلومات التي تم جمعها . التي تمكنه من استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه، حيث تضمن تفصيلا لخصائص العناصر المقنعة من حيث الكافية، الدلالة والمصادقية.

(3) **المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية"**: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق، حيث مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تنتم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق، وبالتالي على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية حول الأرصدة الافتتاحية خصوصا اذا كانت تحوي اختلالات تؤثر على الكشوف المالية للدورة الجارية، وان الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية مع التسجيل المحاسبي للتغيرات الحاصلة فيها بصفة ملائمة، كما تضمن المعيار الإشارة إلى الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي وإمكانية مناولة تدقيق الكيان العمومي إلى مكتب تدقيق من القطاع الخاص.

(4) **المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير تدقيق على الكشوف المالية"**: يشير هذا المعيار الى واجبات المدقق والتزامه بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، في تقرير كتابي وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وقدم هذا المعيار نموذجا لتقرير المدقق حول الكشوف المالية.

إن المعايير الثمانية السابقة موضوعة حيز التنفيذ منذ فيفري 2016، لكن تطبيقها والالتزام بها من طرف المدققين الجزائريين مازال لحد الآن، إضافة إلى أنه لم تعقد الندوات واللقاءات حولها لشرح كيفية العمل بها ومناقشتها وتقييمها لتحديد مدى

مواكبتها للتطورات الحديثة في المهنة، وآثارها على الممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر، بينما لا تزال معايير جزائرية أخرى للتدقيق لم تدخل حيز التنفيذ نوردها في الجدول الآتي:

الجدول (03)

المعايير الجزائرية للتدقيق⁽¹²⁾

المعايير الجزائرية للتدقيق		
رقم المعيار	اسم المعيار	حيز التنفيذ
200	"الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق"	لا
210	"اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق"	نعم
220	"مراقبة نوعية تدقيق الكشوف المالية"	لا
300	"تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	نعم
315	"التعرف على مخاطر الاختلالات المعبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه."	لا
330	"رد المدقق على المخاطر المقيمة."	لا
450	"تقييم الاختلالات المحددة أثناء التدقيق"	لا
500	"العناصر المقنعة"	نعم
501	"العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة"	لا
505	"التأكيدات الخارجية:"	نعم
510	"مهام التدقيق الأولية - الأرصد الافتتاحية"	نعم
520	"الإجراءات التحليلية"	لا
560	"أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والحسابات اللاحقة"	نعم
570	"استمرارية الاستغلال"	لا
580	"التصريحات الكتابية"	نعم
700	"تأسيس الرأي وتقرير تدقيق على الكشوف المالية"	نعم
705	"التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل"	لا
710	"المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة"	لا

من خلال الجدول يتضح أن عدد المعايير الجزائرية للتدقيق 18 معيار، منها 08 معايير موضوعة حيز التنفيذ إلى الآن، مع ملاحظة عدم البداية بالمعيار الأول ليوضع حيز التنفيذ لتعلقه بالأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ورغم الملاحظات المتعلقة بهذه المعايير إلا أنه يمكن اعتبار هذه المعايير ذات أهمية لتنظيم ممارسة مهنة التدقيق، في التساؤلات القائمة عن أسباب التأخر في إصدارها وتعميمها وإلزام العمل بها.

يمكن توضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق باختصار في النقاط الآتية:

- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر تمهيدا لتبني المعايير الدولية للتدقيق.
- تعتبر دليلا يسترشد به المدقق - محافظ الحسابات - عند قيامه بتدقيق الكشوف المالية.
- تبيين واجبات ومسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية.
- تساعد المدققين على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق الكشوف المالية.
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصادقية بعيدا عن الشكلية.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق اهداف عملية التدقيق.
- تلبية متطلبات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

المحور السابع: دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية.

سعيانا من خلال هذه الدراسة إلى تتبع واقع مهنة التدقيق في الجزائر، وللوقوف على الواقع الحقيقي للمهنة قمنا بعملية مقابلة مع مختلف المهنيين الممارسين للتدقيق بولاية المسيلة تحديدا في نقطة تركز هذه المكاتب، ومن أهمها مكاتب المحاسبية ومحافظة الحسابات للأستاذ سالم بلقاسم، مكتب المحاسبة للأستاذ برة عبد الحفيظ، مكتب المحاسبة ومحافظة الحسابات للأستاذ جليات لمين، حاجي سعيد، بريم مصطفى، سعودي بلقاسم، حيث تمت المناقشة مع المدققين سألني الذكر حول مهنة

التدقيق في الجزائر ومستواها ودور النقابة الوطنية لمحافظي الحسابات، فكانت هذه الأسئلة العشر التي تم طرحها عليهم ولخصت اجاباتها كما يلي:

1. ما رأيك في مستوى مهنة التدقيق - محافظة الحسابات - في الجزائر؟

أجمعت إجابات أغلب المدققين على أن المهنة في مستوى غير مرغوب فيه فهي تعاني الكثير من المشاكل والعراقيل التي تعيق تطورها ومن أهم هذه الأسباب عدم وجود تشريعات صارمة تحكم وتنظم مهنة التدقيق وتنظم الممارسة الفعلية لهذه المهنة، إضافة إلى قلة مكاتب التدقيق، تدخل بعض الأطراف الدخيلة على المهنة التي تمارس عملها دون اعتماد أو انتماء للنقابة الوطنية لمحافظي الحسابات وهو الامر الذى يؤثر على تحديد الاتعاب بالنسبة لمكاتب التدقيق المعتمدة، إضافة إلى عدم نجاعة نقابة المهنة، وقلة الدورات التكوينية واللقاءات وضعف العلاقة بين ممارسي المهنة، كل هذه الأسباب وغيرها كثير تعيق النهوض بالمهنة والتنظيم الحقيقي لها.

2. هل ترى أن المشكل في عدم تطور المهنة راجع إلى قلة مكاتب التدقيق وقلة خبرتها؟

يؤكد المدققون سالفى الذكر ان المشكلة في عدم تطور المهنة ليست قلة المكاتب أو الخبرة، انما هو إنعدام التنظيم والمتابعة من طرف المسؤولين عن تنظيم المهنة، إضافة على أن ثقافة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية غير منتشرة فهي تعتبر ضرورة قانونية لا أكثر، مع الإشارة إلى أنه تمت ملاحظة ازدواجية العمل بمكاتب التدقيق، فهذه المكاتب تقدم خدمات المحاسبة والاستشارة والتدقيق مما يجعلها تصادف معوقات قلة الوقت والجهد الذي يتم توفيره لأداء مهمة التدقيق، كما أن مشكل الاتعاب وعدم تناسبه مع المهمة يطرح إشكالا كبيرا، وعليه فالمدقق ملزم بتقديم خدمات أخرى لتغطية تكاليف مكتبه.

3. ما نوع المؤسسات التي تقومون بتدقيقها؟

الطابع المؤسساتى لولاية المسيلة يتميز بإنتشار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - الشركات ذات المسؤولية المحدودة - حيث لا يتوفر معظمها على نظام رقابة أو

تدقيق داخلي يساهم في التدقيق، فملكية هذه المؤسسات إما للعائلات أو ملكية فردية، كما أن ثقافة التدقيق لا تلقى قبولا لدى مسؤولي هذه المؤسسات الذين يرون أنها ليست إلا ضرورة ألزم بها القانون فقط، وبالتالي فإن المدقق قد يتعدى مهامه الرئيسية وهي الحياد والاستقلال، إلى مسك محاسبة المؤسسات محل التدقيق وتقديم الاستشارات عند الطلب، أما فيما يخص المؤسسات الكبيرة أو العمومية فإن مكاتب التدقيق سألقة الذكر غير متعاقدة مع أي مؤسسة كبيرة أين كان تساؤلهم عن كيفية التعاقد وعدالتها مرجعين ذلك إلى الغياب التام للثقافة المكلفة بتنظيم المهنة.

4. ما هو السند القانوني الذي تعتمد عليه في القيام بعملية التدقيق؟

كل مكاتب التدقيق الذين تمت محاورتهم يؤكدون على إطلاعهم المستمر على المستجدات الخاصة بالمهنة، والسند القانوني الذي يرجعون إليه في عملهم هو القانون المنظم للمهنة 10 - 01 المؤرخ في 2010/06/29، والقرارات التي تلتها ممثلة في القرار المؤرخ في 2013/07/24 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، وفيما يخص المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال 2016 فبعضهم على اطلاع عليها أما البعض الآخر لا يعرف أنه توجد معايير تدقيق جزائرية، وفيما يخص تطبيقها فقد أكد الجميع على انه ينبغي أن تعقد دورات تدريبية أولا لمناقشة هذه المعايير وتقييمها وفسح المجال أمام ممارسي المهنة للإدلاء بمشاركتهم في وضعها وترشيدها محتواها، وهو الأمر الذي لاتزال تعاني منه المهنة في ظل عدم وجود هيئة أو منظمة مستقلة تعمل على النهوض بالمهنة بعيدا عن وصاية وزارة المالية، ناهيك عن عدم وجود معهد تدريبي لتكوين المدققين وتدريبهم ومتابعة أعمالهم وتقييمها.

5. بالنسبة لكم ما هي الإضافات التي ستقدمها المعايير الجزائرية للتدقيق لمهنة

التدقيق في الجزائر؟

تميزت الإجابات على هذا السؤال ما بين مثنى لفكرة وضع معايير جزائرية للتدقيق تحدد الإطار المرجعي لممارسي المهنة الذي يمكنهم من الاسترشاد به في أداء مهامهم حيث تمكنهم من معرفة حقوقهم وواجباتهم ومسؤولياتهم بدقة مثلما تشير

إليه المعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي هذه الخطوة من الإصلاحات لها آثار إيجابية في تطوير الممارسة المهنية لكل من المحاسبة والتدقيق في الجزائر، أما الآخرون فلا يرون لها أهمية كبيرة على اعتبار ان هذه المعايير ليست بالواضحة مع افتقادها للتفصيل المهم كما أنها أتت في وقت متأخر أملتة البيئة الاقتصادية الجزائرية المتوجهة نحو التبادل الحر بالانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وعليه فان هذه المعايير ذات أهمية تعكس الاتجاهات الجديدة من طرف الجزائر نحو الاهتمام بالوسائل الرقابية على المؤسسات الاقتصادية، وحتى تعطي هذه المعايير إضافة حقيقية للمهنة وتسهم في تطورها ينبغي التأكيد على الالتزام بها وتقديم التفسيرات والتعديلات الضرورية عليها بما يتماشى مع متطلبات البيئة الاقتصادية على الصعيد المحلي والعالمي.

6. ما هي مختلف التقارير التي تعدها؟

يتم إعداد التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 2013/07/24 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات والتي تعد إلزامية على المدقق أن يقدمها أما جوهر عملية التدقيق فهو التقرير العام الذي يبين فيه أداء المهمة ومسؤولية طرفي العقد على القوائم المالية حيث يتم ارساله إلى الجمعية العامة العادية.

7. هل تتوفر المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية على مكتب

مستقل للتدقيق الداخلي؟

يؤكد المدققون سالف الذكر أن اغلب المؤسسات التي يتم تدقيق كشوفها المالية لا تتوفر على مصلحة خاصة للتدقيق الداخلي أو مكتب مستقل له، فمعظم الهياكل التنظيمية لهذه المؤسسات توضح انعدام شبه تام للتدقيق الداخلي، وهذا راجع إلى قيام مصلحة المحاسبة بعملية الرقابة والتحقق، وهو ما يفرض عبئا كبيرا على محافظ الحسابات الذي ينبغي عليه بذل جهد أكبر لفحص المستندات والدفاتر المحاسبية، فلا شك أن وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة بشرط أن يتمتع بنسبة كبيرة من الاستقلالية له تأثير إيجابي على أداء مهمة التدقيق من طرف محافظ الحسابات، وعليه ينبغي الاهتمام أكثر بهذه الوظيفة، وبالنسبة للمؤسسات التي تريد الانضمام للبورصة فإنه

من بين شروط القبول والادراج إثبات وجود قسم للتدقيق الداخلي يكون محل تقدير من محافظ الحسابات في تقريره عن الرقابة الداخلية للشركة كشرط أساسي.

8. هل لديك فريق عمل أم تعمل بمفردك؟

أغلب هذه المكاتب تحتوي على مهنيين فأكثر، ومن خلال الجولة التي قادتنا إلى مقرات هذه المكاتب لاحظنا أن هذه المكاتب تتوفر على مساعدين للمدقق المسؤول ينحصرون ما بين 2 إلى 4 مساعدين حسب سمعة المكتب وعدد عملائه، وفيما يخص وضعية هذه المكاتب فهي عبارة عن شقق تم كراؤها منها ما هو كبير مقبول ومنها ما هو صغير، وهذا وحده سبب مهم يوضح عدم وجود مكاتب تدقيق كبيرة توظف عشرات الموظفين كما هو الحال على مستو مكاتب التدقيق الدولية التي أصبحت تمارس المهنة في أنحاء العالم بأكمله وتوظف مئات الآلاف من العمال.

9. ما هي في رأيكم الحلول الفعالة التي تقترحونها للنهوض بمهنة التدقيق في الجزائر؟

هذا السؤال كانت إجابته متقاربة جداً بين كل مكاتب التدقيق محل المقابلة، اين كان تركيزهم على ضرورة التطبيق الميداني للإصلاحات المنتهجة في المهنة ومتابعتها، وتعزيز دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ورقابة المهنة ومنحهما الاستقلالية في المساهمة الفعالة في تنظيم المهنة والاهتمام بانشغالات المدققين خصوصا فيما يخص أتعاب المهمة التي تشكل هاجسا أمام ممارسي المهنة نظرا لعدم وجود معيار واضح تقاس به.

10. ما هي أهم تطلعاتكم وآفاقكم فيما يخص المهنة؟

تنطلع أغلب مكاتب التدقيق بولاية المسيلة إلى المساهمة في تطوير المهنة من خلال الالتزام بما تقره النصوص التشريعية للمهنة وميثاق اخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية، من أجل تقديم خدمات وتقارير موضوعية نابعة عن العناية المهنية، فهذه المكاتب تحرص على سمعتها في سوق المهنة من اجل الظفر بأكبر العقود وتطوير المكتب ليقم خدمات عديده دون التأثير على التدقيق، مثلما هو حاصل في كبرى مكاتب التدقيق العالمية ولم لا.

11. كيف تنظرون لمستوى المهنة والتجارب العربية خصوصا مصر في مجال التدقيق، وهل من مجال للاستفادة منها؟

خلصت إجابات أغلب مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية إلى المستوى المقبول الذي تتميز به المحاسبة والمراجعة في مصر، في جانبيهما النظري والتطبيقي بدليل الإطار التشريعي المنظم للمهنة، معايير التدقيق المصرية والمؤلفات الأكاديمية المتعددة، الاعتناء والحرص على الاختبارات المهنية للحصول على شهادات التدقيق في التدقيق الداخلي أو الخارجي بما يسمى بالكورسات، مع مواكبة كل التطورات التي تشهدها المهنة على الصعيد العالمي، ولاشك أن مصر من الدول التي أصدرت معايير تدقيق خاصة بها موافقة للمعايير الدولية بداية من 2008، وهو الأمر الذي أسهم في تطوير الجانب الميداني للمهنة في مصر بما يحقق الحصول على تقارير وتأكيدات حيادية عن صدق الوضعيات المالية لمؤسساتها الاقتصادية، وبالتالي فإن الاستفادة من تجارب الآخرين واسهاماتهم من شأنه تحسين مستوى المهنة في الجزائر في ظل الخصائص المتشابهة التي تميز البيئتين، إذ يفترض أن مهنة التدقيق في الدول العربية يجب أن تحكمها الجوانب الإيمانية التي هي أساس الأخلاق والسلوك.

المحور الثامن: إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية في التدقيق وضرورة التنسيق.

في هذا المحور نتناول التجربة المصرية في مجال التدقيق كأحسن التجارب العربية التي عرفت ثروة علمية وعملية مست جوائز التدقيق كلها، رغم العوائق التي تتميز بها البيئة المصرية وأفاق التنظيم المتطلعة لمواكبة التغيرات الاقتصادية وتطورات المهنة.

1. نبذة عن مهنة التدقيق في مصر.

مصر من أول الدول العربية اهتماما بمهنة التدقيق، ويعكس ذلك ما مرت به المهنة من عديد المراحل، فقد شهدت مرحلة ما قبل التحول إلى النظام الاشتراكي عدد من التشريعات التي تخص المحاسبة والمراجعة، حيث تم تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في 1946/04/24 وألزامت الشركات المصرية

بتعيين مراقب حسابات في 1954، ثم صدر دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في 1954/08/04 والذي تضمن حقيق وواجبات المهنة، آداب وسلوك المهنة، نموذج لتقرير مراقب الحسابات، بعدها تم إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين سنة 1955، وفي ظل النظام الاشتراكي تم إنشاء إدارة لمراقبة الحسابات في مؤسسات القطاع العام سنة 1961، حيث تميزت هذه المرحلة بانحصار مهنة التدقيق في القطاع الخاص ما أدى إلى جمودها وعدم تطورها، إذ لم يكن أمام المحاسبين سوى العمل كموظفين في الحكومة، ومع بداية مرحلة الانفتاح الاقتصادي سنة 1973 وإلى غاية 2009، تميزت هذه المرحلة بفسح المجال للقطاع الخاص وجذب رؤوس الأموال العربية والأجنبية، تنشيط سوق الأوراق المالية، وما ميز هذه المرحلة عدم نجاعة الإصلاحات المنتهجة لتنظيم مهنة التدقيق بما يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية (13)، ورغم كل العوائق التي تعرقل تطور مستوى المهنة إلا أن الواقع الميداني للممارسة المهنية للتدقيق في مصر يدل على مستوى مقبول، من خلال ما تم الوقوف عليه من مجهودات كبيرة بذلت ولاتزال من قبل الأكاديميين والمهنيين والمنظمات المهنية القائمة على المهنة، وأكثر الدلالات واقعية التعليم المفتوح والمكثف والتنافس الملحوظ في مجال الإنتاج العلمي في ميدان التدقيق وتعزيز الممارسة المهنية.

2. معايير التدقيق المصرية.

استجابة لتطورات المهنة على المستوى الدولي أصدرت المعايير المصرية للتدقيق منذ سبتمبر 2000 وفي 2008 اكتملت منظومة المعايير المصرية للتدقيق بإصدار 38 معيار لتصبح متوافقة مع معايير التدقيق الدولية، حيث تضمنت تمهيدا يعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى سواء المرفقة أو ما يصدر منها مستقبلاً ويجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيدي ويتضمن التمهيدي ان يتم مراعاة ما يلي (14):

1) تحتوي المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية التي يجب أن يلتزم بها المراجع (تم طباعتها بخط سميك) بالإضافة إلى الإرشادات المتعلقة بهذه المبادئ والإجراءات

في صورة شرح. ويجب تفسير المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية في ضوء الشرح الذي يوفر الإرشادات الخاصة بتطبيقها.

(2) من أجل تفهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والإرشادات المتعلقة بها يجب دراسة النص الكامل للمعيار بما في ذلك الشرح وأي معلومات أخرى يحتويها المعيار ولا يكتفى بقراءة الفقرات ذات الخط السميك.

(3) تطبقا لمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط.

(4) هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقاً لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق المصري للمعايير الدولية.

3. أهمية التنسيق بين مصر والجزائر على تحسين مستوى مهنة التدقيق.

في ظل التغيرات التي تميز البيئة الاقتصادية على المستوى المحلي لمصر والجزائر بصفة خاصة، وعلى المستوى الدولي بصفة عامة، فإنه ونظراً لأهمية المحاسبة والتدقيق في تأكيد الواقع المالي للمؤسسات الدولة عمومية كانت أو خاصة، وجب الاهتمام بهذه المهنة التي تشكل مرتكزا أساسيا في تحقيق التنمية وترشيد الموارد المحلية والسياسيات الاقتصادية المنتهجة، كما أنها تمثل أحد أهم وسائل الرقابة التي تواجه تهديدات الفساد والممارسات الخاطئة، فضرورة التنسيق بين الجزائر ومصر في مجال المحاسبة والتدقيق تحكمها أسس سياسية اقتصادية اجتماعية تاريخية وثقافية مشتركة، ومن ثم فإن ثمرات التنسيق والتعاون وتبادل الخبرات بين الدولتين تعزز من روابط الأخوة بين البلدين، ولعل أهم ثمرات ومجالات التنسيق توضحها النقاط الآتية:

- تعزيز التواصل بين الجانبين لتبادل الخبرات والمعلومات والمعرفة.
- تنمية المهارات المهنية للمدققين وتنشيط الجهود الثنائية خصوصا في المجالات المتعلقة بآليات تدقيق الاحتيال والفساد.
- تأسيس فرق عمل مشتركة وخلق شراكات استراتيجية لتبادل المعلومات ونشر المعرفة في المجال.

- رفع الوعي المهني المحاسبي لدى المؤسسات والشركات من خلال التعريف المكثف بالمهنة وأهميتها.
- التعرف على الأساليب المطورة الفعالة في المهنة لتعزيز المصالح والاهداف الاستراتيجية.
- انشاء منظمة مهنية مشتركة للتدقيق لتحسين الممارسة المهنية للتدقيق.
- إقامة الندوات والمؤتمرات المشتركة بين البلدين وتفعيل التوصيات ميدانيا.

المحور التاسع: خاتمة، النتائج والتوصيات.

أولاً: خاتمة: انطلقت فكرة هذا المقال من أهمية مهنة التدقيق بالجزائر في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية وما يميزها، حيث تم الوقوف على واقع الممارسة المهنية للتدقيق بالمؤسسات الاقتصادية والذي جعلنا نخلص إلى حجم الضعف الذي تعاني منه هذه المهنة، رغم الإصلاحات المنتهجة بداية من 1975 إلى غاية الآن، وفي محاولة منا لإيجاد حلول للإشكالية التي تم طرحها، عن تقييم واقع المهنة بالتدقيق وضعنا افتراضين، الأول يخص قصور الإصلاحات المنتجة لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر وعدم فعاليتها يضع المهنة في أزمة، وهو ما ثبت بالتحليل السابق حيث ينعم الانسجام بين الإصلاحات الميدانية والإصلاحات في الجانب التشريعي، فلا وجود لاهتمام بمستوى المهنة كما أن الممارسة المهنية تقتصر على عدد قليل من الممارسين يفقد الكثير منهم إلى التواصل مع الغرفة والنقابة القائمة على المهنة، أما الفرض الثاني حول معاناة كبيرة في نقص مكاتب التدقيق، فقد تحققت صحته وذلك بدليل أن ولاية المسيلة وحدها فقط تحتوي على مكاتب قليلة جدا للممارسة المهنة، كما أن الولاية بأكملها لا تتوفر على فرع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو فرع للنقابة القائمة على المهنة، ولا حتى فرع جهوي لها وهذا دليل واضح عن الفراغ الكبير الذي يسود المهنة، وقد بينت لنا المقابلة التي أجريناها مع أهم مكاتب التدقيق في ولاية المسيلة الجزائرية أن مهنة التدقيق لا تتمتع بالرضى الكافي من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، إضافة إلى نقص المؤسسات الاقتصادية التي تهتم

بوظيفة التدقيق الداخلي، عموماً فإن آثار هذا الضعف في مهنة التدقيق تظهر جلياً خصوصاً ما انتشر من سوء للأداء المالي وفصائح مالية عصففت بالعديد من المؤسسات الاقتصادية وأدت بها إلى الإفلاس، في ظل وجود مهنة التدقيق مما يطرح علامات التعجب حول جدوى هذه المهنة أصلاً إذا كانت التحريفات، الغش والاحتيال تكتشف بعد قيام مهنة التدقيق بمهامها، وفيما يخص الفرضية الثالثة فإنه من الحلول الفعالة للنهوض بمستوى المهنة بالجزائر تفعيل التنسيق والتعاون بين الجزائر ومصر في مجال التدقيق، إذ يمنح التواصل والتنسيق وتبادل الخبرات المعرفة اللازمة لآليات المراجعة خصوصاً في مجال الغش والفساد، الاحتيال حيث تشكل علاقات التعاون لدى الدول شراكات استراتيجية لمواكبة التطورات المتعلقة بالمهنة، وتعزيز المصالح والأهداف.

ثانياً: النتائج: مكنت هذه الدراسة من الوصول إلى النتائج المختصرة في النقاط الآتية:

- مهنة التدقيق أحد أهم الوسائل الرقابية التي تقوم بالفحص الانتقادي للسجلات والمستندات المحاسبية بناء على أدلة كافية وملائمة، قصد تأسيس رأي مهني محايد عن صدق حسابات المؤسسات الاقتصادية وعدالة مراكزها المالية.
- نظراً للأهمية التي يكتسبها التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية باعتبارها أساس النشاط الاقتصادي في الجزائر، فهو الوسيلة التي تحتاجها هذه المؤسسات لتسهيل عملها وترشيد مختلف أنشطتها وقراراتها بالكيفية التي توصلها إلى تحقيق أهدافها بعيداً عن أي إخلال بالأسس والأحكام القانونية المتبعة.
- تظهر أهمية التدقيق لجميع الأطراف المعنية بالقوائم المالية، فرأي المدقق عن سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية مهم، وهو ما يشترط في المدقق توفر العديد من الشروط حتى يمكن قبول رأيه وحكمه من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- أصبحت أهداف مهنة التدقيق تتعدى حدود متطلبات المؤسسات الاقتصادية لما تقدمه من خدمات مهمة، حيث توجهت الأهداف نحو السعي إلى العمل أكثر

لتحقيق مستوى أكبر من الرفاهية للمجتمع عموماً، وبالنسبة للجزائر فمحافظة الحسابات مع ما شهدته من إصلاحات عديدة، لا تزال تعاني من قصور يعيقها في تحقيق ما وضع لها من أهداف.

- نلاحظ فراغ زمني كبير بين فترات الإصلاحات المنتهجة والتشريعات وبين إصدارها الفعلي وتطبيقها، مما يؤكد بوضوح عدم الإحاطة الكاملة بكل ما تتطلبه المهنة لتحقيق الغاية المرجوة منها.

- توجد العديد من العراقيل التي تصعب من مهمة تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، في سعيها لإعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسات الاقتصادية وواقعها الفعلي، بعيداً عن الضرورة القانونية والتقارير الشكلية.

- تواجه مهنة التدقيق بالجزائر العديد من التحديات على المستوى المحلي والدولي، منها الثقة في مهنة التدقيق، فشل التدقيق، الفساد والممارسات الخاطئة، ضعف نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، استقلالية التدقيق، الفساد والممارسات الخاطئة، نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية، تطور المهنة على المستوى الدولي وغيرها.

- التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية تنقصه الفعالية المطلوبة، وقلة النصوص التشريعية، في ظل غياب المنظمات المهنية القائمة على تنظيم وتأطير مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر.

- أفرزت الإصلاحات المنتهجة عن عدد المعايير الجزائرية للتدقيق 18 معيار، منها 08 معايير موضوعة حيز التنفيذ إلى الآن، مع ملاحظة عدم البداية بالمعيار الأول ليوضع حيز التنفيذ لتعلقه بالأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ورغم الملاحظات المتعلقة بهذه المعايير إلا أنه يمكن اعتبار هذه المعايير ذات أهمية لتنظيم ممارسة مهنة التدقيق، في التساؤلات القائمة عن أسباب التأخر في إصدارها وتعميمها وإلزام العمل بها.

- يؤدي اهمال المهنة إلى تحملها للمسؤولية القانونية أمام الأطراف ذات الصلة، كما يؤدي إلى تفشي الانحرافات والممارسات الفاسدة التي تهدد المهنة وتشكك في مصداقيتها.
 - بالنسبة لمستوى المهنة في ولاية المسيلة الجزائرية فهو لا يلقى القبول أو الرضا المطلوب نظرا لتخبط المهنة وممارسيها في أزمات ترجع لأسباب مباشرة متعلقة بالمهنة وممارسيها أو أسباب غير مباشرة تفرضها التحديات المعاصرة في مجال المحاسبة والتدقيق في ظل انفتاح الجزائر وسعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وعليه ينبغي دعم وجود الإطار التشريعي والأحكام القانونية التي تنظم مهنة التدقيق بالإجراءات الميدانية اللازمة للنهوض بمستوى المهنة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.
 - قصور الإصلاحات المنتهجة لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر وعدم فعاليتها يضع المهنة في أزمة، كما أن عدم توفر العدد الضروري واللازم من مكاتب التدقيق يطرح إشكالية أزمة تدقيق.
 - الوقوف على التجارب في مجال التدقيق وتعزيز التعاون في المجال من شأنه تعزيز المصالح والاهداف الاستراتيجية للأطراف المعنية.
- ثالثاً: التوصيات:** من خلال ما سبق نقترح التوصيات الآتية:
- تفعيل دور مهنة التدقيق كطرف فعال في تشجيع الاستثمارات ومحاربة أشكال الفساد والغش وغسل الأموال...
 - الاعتماد على نتائج مهنة التدقيق في تقييم أداء المؤسسات العمومية أو الخاصة والأخذ بالتوجيهات المقترحة، إضافة إلى دعم الأبعاد الاجتماعية لمهنة التدقيق فيما يخص التنمية.
 - ينبغي نشر الوعي المهني المحاسبي والتدقيقي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دون اقتصره على الضرورة القانونية، إضافة إلى إلزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بوضع هيئة للتدقيق الداخلي ضمن هيكلها التنظيمية.
 - ينبغي العمل باستمرار وبذل الجهود اللازمة لتحقيق قفزة نوعية في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والخارجي، وهذا لا يتأتى إلا بتظافر الجهود ووجود إرادة

- حقيقية واعية لموقع مهنة التدقيق من معادلة حماية أموال المؤسسات من الغش والاحتيال، ومختلف ممارسات الفساد المالي.
- التركيز على استقلالية المدققين ومتابعتهم والعناية بتطلعاتهم وإنشغالهم، مع ضرورة التأكيد على أن يكونوا الطرف الرئيسي الفعال في الرفع من مستوى المهنة، عن طريق استخدام الطرق الحديثة في المراجعة والتخطيط ومواكبة التطور التكنولوجي.
 - ينبغي تدعيم دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفتح المجال أمامها لتنظيم الأعضاء بها والتنسيق فيما بينهم، مع ضرورة توفير الإمكانيات والوسائل الضرورية.
 - توفير الإصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير التدقيق الجزائرية، وتوسيع عملية الإنتاج العلمي في المهنة، مع ضرورة تكثيف الدورات التكوينية والتدريبية، لمعالجة مختلف المشاكل التي تصادف المدققين أثناء ممارستهم لعملهم.
 - ضرورة ربط التعليم الأكاديمي للمحاسبة والتدقيق بالواقع الميداني للمهنة، شرط أساسي لتنمية مهارات المدققين للتعامل مع مختلف التغيرات التي تخص المهنة، مع مواكبة تطوراتها على المستوى الدولي.
 - إنشاء معهد جزائري متخصص في التدقيق يتعاون فيه الأكاديميون والمهنيون للمساهمة في ترقية المهنة ومجابهة المنافسة من قبل مكاتب التدقيق الأجنبية.
 - إنشاء معهد جزائري مصري في التدقيق في إطار شراكة حقيقية بين البلدين، لتعزيز علاقات التعاون بين أجهزة التدقيق لمواكبة التطورات في مجال الرقابة المالية والمحاسبية.
 - الاستفادة من التجارب العربية في مجال التدقيق، خصوصا التجربة المصرية وتوقيع اتفاقيات استراتيجية لتبادل الخبرات، وتنمية المهارات المهنية للمدققين.
 - إقامة ملتقيات علمية بالجزائر تجمع الخبرات الجزائرية بالعربية في مجال التدقيق، للاستفادة منها مما ينعكس على تحسين مستوى مهنة التدقيق بالجزائر.

التهميش والحالات:

1. خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق، ط1، 2006، ص38.
 2. رزق أبو زيد الشحنة: تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، 2015، عمان، ص 24.
 3. تم اعدا الجدول بالاعتماد على:
مقراني عبد الكريم: انسجام معايير المراجعة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 192.
 - عبد الوهاب نصر علي: خدمات مراقب الحسابات لسوق المال -المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، مصر، ص ص: 22، 24.
 - <https://sqarra.wordpress.com/auditt9> الاطلاع: 2017/01/07
 4. وزارة المالية . المجلس الوطني للمحاسبة: المعيار الجزائري للتدقيق "700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"، ص 3.
 5. ينظر إلى:
<http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?p=767>
على: أهداف التدقيق
زوهري جلييلة: أثر الإصلاحات المالية والمحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، ديسمبر 2015، ص55، نقلا عن: زاهر سواد،"مراجعة الحسابات والتدقيق، "دار الراية عمان،الأردن، ط1، 2009ص2
 6. ينظر إلى: عمورة جمال: ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، على الموقع: <http://www.kantakji.com/media/2321/0m026.pdf> تم الاطلاع في 2016/09/23.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 42

7. زياني نور الدين، هوام جمعة: تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة: دراسة ميدانية، مجلة معارف، السنة 07، العدد 2012/12/13، ص307.
8. بورصة الجزائر: شروط الادراج، <http://www.sgbv.dz>
9. المركز الوطني للسجل التجاري: توزيع الشركات الموجودة حسب قطاع النشاط إلى غاية 2014/12/31، <http://www.cnrc.org.dz/ar/stats>
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: قرار مؤرخ في 2013/07/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
11. المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/14 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق
12. تم اعداد الجدول بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية.
13. مراحل تطور مهنة التدقيق في مصر على الموقع: <http://kenanaonline.com/> بتصرف.