

المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة ISA

• لصنوني حفيظة • ورفيق باشونده

ملخص

إن دولة الجزائر كغيرها من دول العالم تدعم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والمراجعة، حيث ظهر ذلك جلياً في إدخال تغييرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة المراجعة من خلال إصدار القانون (10-01)، ثم إصدار بعض معايير المراجعة سنة 2012، ونشر محتواها سنة 2013 في صورة معايير خاصة بإعداد التقارير، جاءت هذه الدراسة للتركيز على هذه المعايير ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل عينة من المراجعين الجزائريين للوقوف على مدى إدراكهم لهذه المعايير.

الكلمات الدالة: المراجعة الخارجية، معايير إعداد التقارير، المعايير الدولية للمراجعة.

مقدمة

إن الأثر البالغ الذي أحدثته العولمة على الاقتصاد الدولي وتعاضل التبادل التجاري وهيمنة المنظمة العالمية للتجارة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة هيئات منظمة الأمم المتحدة، وانتشار التجارة الإلكترونية، كل ذلك أدى إلى زيادة الطلب على جودة المعلومة المالية والمحاسبية، فارتأت منظمات الدولة المتخصصة في ميدان المحاسبة حتمية زيادة الاهتمام بنظرية المراجعة وهذا عن طريق إصدار المعايير الدولية للمراجعة.

فالجزائر كمثلها من الدول تدعم التوافق الدولي في مجالي المحاسبة والمراجعة بإصدار القانون (11/07) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والقانون (01/10) المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة، كما تبنت عدداً من معايير المراجعة الدولية التي نص عليها المرسوم التنفيذي (202/11) الذي يحدد معايير إعداد التقارير ثم تحديد محتواها في القرار رقم (30) الصادر سنة 2013، وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

إلى أي مدى تتوافق معايير المراجعة في التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للمراجعة؟ وهل تبنت الجزائر كل هذه المعايير؟ وهل يقوم المراجع الخارجي بالجزائر بتطبيق ما جاءت به

الإصلاحات المتعلقة بمهنته؟ وهل يقوم المراجع الخارجي

بالجزائر بتطبيق ما جاءت به الإصلاحات المتعلقة بمهنته؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الوصول إلى إجابة حول تساؤلات المشكلة من واقع البيئة الجزائرية تمت صياغته فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- تعمل السلطات الجزائرية المعنية على مواكبة ما تم إصداره من المعايير الدولية للمراجعة.
- تغير واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد الإصلاحات التي مست المهنة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على البيئة والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وتحديد واقعها والعمل على إجراء مقارنة بينها وبين معايير المراجعة الدولية.

ولإجابة على التساؤلات التي تم طرحها آنفاً وبغية اختبار صحة الفرضيات من عدمها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي لعرض تاريخ تطور المهنة في الجزائر، إضافة إلى استعمال أسلوب دراسة الحالة من خلال تقصي آراء عينة مكونة من 34 مراجع خارجي.

• قسم المحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم - الجزائر، إيميل: hafidha.11988@hotmail.com

تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل 2010:

لقد مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بمحطات تاريخية حسب الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الدولة والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل كما يلي:

- مرحلة ما قبل سنة 1988: نصت المادة رقم (39) من الأمر رقم (07/69) على تكليف وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري في الشركات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالة أصولها وخصومها.

وفي سنة 1970 صدر المرسوم التنفيذي رقم (173/70) الذي حدد واجبات ومهام محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية التي تم إسنادها إلى موظفي الدولة المعيّنين من قبل وزير المالية، ثم تلاها صدور القانون (05/80) والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة الوطني الذي أعطى صلاحيات الرقابة الشاملة على الجماعات المحلية والرفاق والمؤسسات والهيئات العمومية للمجلس.

- المرحلة من سنة 1988 إلى سنة 2010: وتميزت هذه الفترة بعدد لا بأس به من المراسيم التنفيذية والقرارات التي تنظم هذه المهنة، منها صدور القانون رقم (01/88) المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الذي منح للمؤسسات الاقتصادية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، تلا هذا القانون قانون آخر (08/91)، والذي أعطى إطاراً واضحاً عن مهنة المراجعة، كما ساهم إلى حد كبير في تنظيمها، وبالتالي تحررت هذه المهنة من الإدارة، ثم تلاهما إصدار عدد من المراسيم التنفيذية كالمرسوم التنفيذي رقم 20/92، والمرسوم التنفيذي رقم (136/96)، والمرسوم التنفيذي رقم (431/96)، والمرسوم التنفيذي رقم (458/97)، المتمم للمرسوم التنفيذي رقم (20/92)، ثم القرار المؤرخ في 1998/03/28 الذي يحدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول حق ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثم القرار المؤرخ في 1999/03/24، والذي تضمن الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهن المحاسبية، فالمرسوم التنفيذي رقم (421/01) المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم (20/92) الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد سنة 2010:

قامت الجزائر بإصدار القانون (01/10) المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة هذه المهن الثلاث وتضمن عدة محاور هي:

أولاً: الأحكام العامة والمشاركة: يبين القانون (01/10) أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة من بين المهن المحاسبية إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المطلوبة، وتنظم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الذي يضمن مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة هذه المهن من خلال لجانته الخمس (لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم و لجنة مراقبة النوعية)، حيث يتم تقديم الاعتماد من طرف وزارة المالية، ويتم في بداية كل سنة نشر قائمة المهنيين المعتمدين المسجلين في الجدول.

ثانياً: شروط ممارسة المهنة: تحدد المادة رقم (08) من القانون (01/10) المذكور سابقاً أنه لممارسة المهنة يجب أن يكون الشخص المهتم ذو جنسية جزائرية يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، ولا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة على أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة السادسة من نفس القانون، إضافة إلى حيازة شهادة ممارسة المهنة ممنوحة من معهد متخصص أو تابع للوزارة.

ثالثاً: كيفية ممارسة المهنة: نصت المواد 18، 22، 42 من القانون (01/10) على بيان المهن المحاسبية من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على

سادساً: الاعتماد والتكوين: يتم إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية، وتمنح للفائزين في المسابقة مدة تكوين نظري في معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية أو معهد تعليم مهني تابع لوزارة التكوين والتعليم المهنيين أو مؤسسة تكوينية معتمدة من أجل الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية أو شهادة محافظ الحسابات أو شهادة المحاسب المعتمد، ليلتبع التكوين النظري بتدريب مهني لدى المكاتب المعتمدة لهذه المهن مقابل أجره محددة بالتنظيم ليحصل المتكون على الشهادة التي تسمح له بممارسة إحدى المهن المحاسبية الثلاث بعد طلب الاعتماد برسالة موصى عليها تودع مقابل وصل استلام لدى لجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة الذي يرد عليها في أجل أقصاه أربعة أشهر، وفي حالة عدم الرد يمكن لطالب الاعتماد أن يقوم بتقديم طعن قضائي طبقاً للتشريع الساري المفعول، ليختم في الأخير بطلب التسجيل في جدول الممارسين للمهنة الذي يحدده المجلس الوطني للمحاسبة ويعلن عنه في بداية كل سنة.

مقارنة معايير تقرير المراجعة الخارجية في الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة:

إن التصنيف الدولي للمراجعة قد تناول تقرير المراجعة في عدة معايير وخاصة المعايير (700 إلى 799) المتعلقة بتقرير المراجعة للبيانات المالية والمقارنات والمعلومات الأخرى، ثم المعايير (800 إلى 899) المتعلقة بالتقارير الخاصة واختبار المعلومات المالية المستقبلية، ثم المعايير (900 إلى 999) المتعلقة بتقارير المراجعة للخدمات ذات الصلة، وخاصة ما يتعلق بعمليات الفحص المحدود وأداء إجراءات متفق عليها ولتكاليف بإعداد معلومات مالية، أما تقرير المراجعة في الجزائر فقد تم الاعتماد في إعداده على مجموعة من القواعد القانونية والتنظيمية التي أصدرها المشرع الجزائري في القرار رقم (30) الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 24 /06/2013

أولاً: المقارنة من حيث البيانات المالية:

1. من حيث شكل ومحتوى التقرير:

التوافق: تطرق المعيار الدولي (700) إلى معايير وإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية،

التوالي، ونصت المادة 20 منه على أن مهنة الخبير المحاسبي هي مهمة ظرفية ومؤقتة، يتقاضى أتعابها في إطار عقد تقديم الخدمة وليس على أساس النتائج المحققة شأنه في ذلك شأن كل من المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، بينما نصت المادة الثانية أنه يمكن للأشخاص المعنويين ممارسة هذه المهنة كما أكدته المادتين 12 و 46 من نفس القانون، حيث يمكن تأسيس شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة على حسب صنف المهمة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات وهذا ما يعرف بشركات المراجعة

رابعاً: مسؤوليات المهنة: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة في العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج كما يعد مسؤولاً عن جميع أخطائه أثناء تأديته لمهامه، ويعد الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة المهام مسؤولين مدنياً اتجاه العميل في حدود التعاقد، كما يمكن أن يتعرضوا لعقوبات تأديبية من طرف لجنة الانضباط والتحكيم عند ارتكاب أي مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي عند ممارسة مهامها.

خامساً: حالات التنافي: نصت المادة (64) من القانون (01/10) تنافي المهن المحاسبية مع ممارسة كل نشاط تجاري في شكل وسيط أو مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، كل عمل مأجور يقتضي صلة خضوع قانونية لكل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة مؤسسة تجارية، أو كل عهدة برلمانية أو انتخابية في المجالس المحلية المنتخب، كما أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو امتيازات أخرى خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لنفس العميل، ويمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات في نفس المؤسسة بحيث لا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة أو شركة المراقبة أو تربطهم مصالح مشتركة، كما أنه لا تتنافى مهنة المراجعة مع مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ثانياً: المقارنة من حيث تقرير المجالات المتخصصة:

1. من حيث المهام:

التوافق: تطرق المعيار الدولي (800) إلى المعايير والإرشادات المتعلقة بمهام المراجع ذات الأغراض الخاصة بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل غير المعايير الدولية المحاسبية أو مراجعة بنود معينة منها أو مراجعة تعاقدية أو قوائم مالية مختصرة ، أما بالنسبة للتشريع الجزائري فيتمحور حول الفقرات الثلاثة المنفصلة وهي: الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون على المراجع الخارجي الإشارة إليها.

الاختلاف: لم يتطرق التشريع الجزائري إلى التقارير الخاصة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية المختصرة مثلما تم التطرق إليها في المعيار الدولي رقم (800) ، كما أنه لم يذكر المراجعة الخاصة بالقوائم المالية المعدة في إطار نظام محاسبي شامل غير المعايير المحاسبية الدولية لأن القانون (11/07) يلزم المؤسسات الاقتصادية الملزمة بالمراجعة القانونية بإعداد قوائمها المالية في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي تم إعداده وفقاً للمعايير الدولية المحاسبية (IAS).

2. من حيث شكل التقرير:

التوافق: أوجب المعيار الدولي للتقارير الخاصة على أنها تتضمن جملة من العناصر تتمثل في: عنوان التقرير بذكر عبارة عن الغرض الخاص، ومستخدمو التقرير الخاص بالتحديد، وفقرة تمهيدية تحدد المعلومات المالية التي تم مراجعتها، وفقرة النطاق تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها، وفقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية، وتوقيع المراجع الخارجي مع تاريخ التقرير وعنوان المراجع.

بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه أشار ضمناً إلى هذه العناصر المكونة للتقارير الخاصة وهذا في القسم الأول من الفصل الأول من ملحق القرار (30) ، خاصة وأنه لا يفرق بينها وبين التقارير العامة من حيث الشكل.

حيث يجب أن يحتوي على رأي مكتوب وواضح، كما نصت المادة (25) من القانون (10 / 01) المذكور سابقاً في فقرتها الأولى " يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق المحاسبية وصورتها الصحيحة ،... " وفي القرار رقم (30) على " يقوم المراجع الخارجي بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

الاختلاف: تم تحديد شكل التقرير بدقة حسب المعايير الدولية غير أن النماذج التي تم عرضها في التوصية رقم (3) للاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية لم تتطرق إلى نفس الشكل والمضمون مع المعايير الدولية ، كما أن القانون 01/10 في المادة (25) في فقرته الأخيرة نص على " تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم "

2. من حيث العناصر المكونة لتقرير المراجعة:

التوافق: تم تحديد العناصر المكونة لتقرير المراجعة في فقرات المعيار الدولي (700) ، وكذلك تم التطرق إليها في القرار .

الاختلاف: حدد المعيار الدولي رقم (700) العناصر المكونة لتقرير المراجعة بدقة و أعطى كل التفاصيل التي يجب أن يتضمنها حول القوائم المالية غير أن القواعد المنظمة له في الجزائر لم تفصل في هذه المكونات بنفس الدقة.

3. من حيث أنواع الرأي في التقرير:

التوافق: قسم المعيار الدولي أنواع رأي المراجع في تقارير المراجعة للقوائم المالية إلى نوعين أحدهما رأي نظيف، والآخر مقيد، وهذا الأخير قد يكون رأياً معاكساً أو متاعاً عن إبداء الرأي، أما القرار (30) في الجزء الأول من الفصل الأول من الملحق فقد حدد مهام محافظ الحسابات حول تقرير المصادقة بقبول أو بتحفظ أو رفض المصادقة بمبرر .

القوائم المالية خاصة مع غياب المقومات الأساسية لسوق مالية نشطة.

ثالثاً: المقارنة من حيث تقرير الخدمات ذات الصلة:

1. من حيث معيار الفحص المحدود للقوائم المالية:

التوافق: يركز المعيار (910) على أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية والذي يهدف إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عند القيام بفحص محدود للقوائم المالية حيث نجد أن مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية تدخل في مجال المراجعة التعاقدية التي يقوم بها الخبير المحاسب حسب نص المادة (18) من القانون 11/10 " يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقديم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"، فنجد أن التشريع الجزائري يتوافق مع المعيار الدولي للمراجعة رقم (910) فيما يخص مهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

الاختلاف: لقد أسهب المعيار الدولي الخاص بالفحص المحدود للقوائم المالية في شرح كل متطلبات تقرير المراجعة من حيث الغرض، والأهداف، والمبادئ، ونطاق الفحص، وكذا شروط المهمة، وعمليات التخطيط والتوثيق من أجل إنجاز تقرير مكتوب يقر بتأكيد سلبي من عدمه حول مهمة الفحص المحدود، غير أن المشرع الجزائري لم يتعرض لكل هذه التفاصيل وترك شكل ومضمون تقرير المراجعة في هذه الحالة إلى تقديرات المراجع حسب نطاق وطبيعة الفحص.

2. من حيث التكلفة بإعداد معلومات مالية:

التوافق: إن التكلفة بمهمة إعداد معلومات مالية يتضمن عادة إعداد القوائم المالية باستخدام الخبرة المحاسبية وليس الخبرة في المراجعة، وذلك بجمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية من أجل إفادة المستخدمين لها ، حيث نص المعيار الدولي (930) على أن مهمة إعداد معلومات مالية يقوم بها المحاسب الذي يكون على دراية بالمبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها، وهذا ما نجده يتوافق مع ما هو معمول في الجزائر، حيث نجد

الاختلاف: لقد أسهبت المعايير الدولية للمراجعة في سرد كل التفاصيل المتعلقة بشكل التقارير الخاصة من كل النواحي، غير أن المشرع الجزائري أغفل هذه التفاصيل و تركها لاجتهادات المهنيين.

3. من حيث أنواع التقارير الخاصة:

التوافق: نص القرار (30) في الفصول الثالث، والسابع، والثامن، على تقارير خاصة تتوافق مع مضمون المعيار الدولي (800) وخاصة في ما يتعلق بالتقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، وكذا التقرير الخاص بالتهديد المحتمل على الاستمرارية وهو ما نص عليه المعيار الدولي رقم (570) بعنوان الاستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية هو ما يتوافق مع المعيار (265) الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

الاختلاف: لقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير الخاصة إلى أصناف أخرى من التقارير الخاصة لم يتطرق إليها التشريع الجزائري و التي تتمثل في التقرير الخاص عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف المعايير الدولية المحاسبية و التقرير الخاص بالقوائم المالية المختصرة.

4. من حيث اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

التوافق: إن الغرض منه هو إرساء معايير وإرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية المبنية على افتراضات عن أحداث مستقبلية تؤثر على نشاط المؤسسة وقد يعتمد إعدادها على التنبؤات أو التقديرات المستقبلية أو على حكم شخصي، أي أن مادة المراجع في هذه الحالة هي المعلومات المالية المستقبلية التي يقوم بمراجعتها و إبداء رأيه حولها، فنجد أن مثل هذا النوع من المراجعة لا يوجد في التشريع الجزائري، وهذا يرجع أساساً إلى عدم وجود مؤسسات اقتصادية جزائرية تعد مثل هذا النوع من القوائم المالية، و انعدام مستعملي وطالبي مثل هذه القوائم المالية، لذا يمكن القول أنه لا يوجد أي نص أو مادة في القانون الجزائري تكلمت أو أشارت إلى مثل هذا النوع من

الدراسة الميدانية:

بعد عرض واقع مهنة المراجعة في الجزائر والإصلاحات التي شهدتها إلى غاية 2013، وكذا أوجه التوافق والاختلاف بين معايير المراجعة الدولية ومعايير إعداد التقرير المنصوص عليها في القرار رقم (30) الصادر عن وزارة المالية سنة 2013، سنقوم بإسقاط ما تم عرضه في هذا الجانب على عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر في الفترة من شهر فبراير إلى أواخر شهر أبريل 2015.

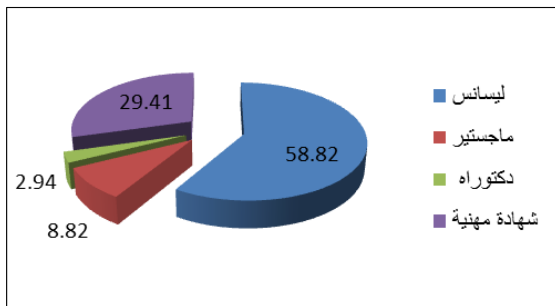
حيث تم توزيع (43) استمارة تم وقد تم استرجاع منها (39) ثم تم إلغاء خمس منها بسبب التناقض في الإجابات ليصبح عدد الاستمارات القابلة للتحليل (34) استمارة، تم التعامل مع البيانات المحصلة بطريقة يدوية لتفريغ الكمية في شكل قيم حقيقية ونسب مئوية، ثم إدخالها في برنامج Excel لإعداد الرسوم البيانية.

أولاً: المعلومات العامة:**- المؤهل العلمي:**

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (1) أن معظم أفراد العينة كانوا من ذوي مؤهل علمي ليسانس بنسبة (58,82%) باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان مهنة المراجعة، تليها فئة حاملي الشهادات المهنية وهي تمثل أفراد العينة ذوي الأقدمية في المهنة.

جدول رقم (1) خصائص المستجيبين من حيث المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	20	58,82%
ماجستير	03	8,82%
دكتوراه	01	2,94%
شهادة مهنية	10	29,41%
المجموع	34	100%



شكل رقم (1) التوزيع النسبي للمؤهل العلمي للمستجيبين

أن التكلفة بإعداد معلومات مالية أوكل لممارسي مهنة المحاسب المعتمد حسب نص المادة (41) من القانون (01/10)، كما نصت المادة (42) من نفس القانون " يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها"، كما يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات إعداد معلومات مالية ما لم يريطهم بالمؤسسة عقد.

الاختلاف: لا يوجد اختلاف من حيث المضمون بين المعيار الدولي (930) المتعلق بإعداد معلومات مالية والقواعد القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.

محتوى تقارير المراجعة الخارجية الصادرة سنة 2013:

صدر المرسوم التنفيذي رقم (202/11) الذي يحدد معايير تقارير محافضي الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ثم تلاه القرار المؤرخ في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

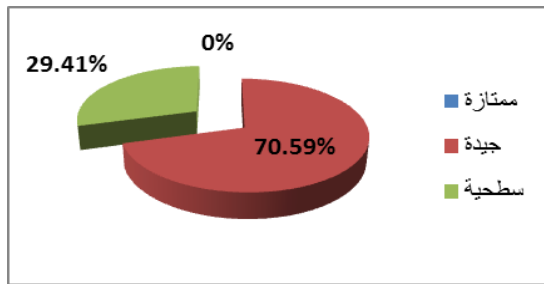
وتتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات بمعيار المصادقة بالتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر، ومعيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، ومعيار حول الاتفاقيات المنظمة، ومعيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات، ومعيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، ومعيار حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخير والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، ومعيار حول إجراءات الرقابة الداخلية، ومعيار حول استمرارية الاستغلال، ومعيار يتعلق بحياسة الأسهم كضمان، ومعيار يتعلق بعملية رفع رأس المال، ومعيار يتعلق بعملية خفض رأس المال، ومعيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، ومعيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم، ومعيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، ومعيار يتعلق بالفروع ومساهمات والشركات المراقبة.

- الخبرة المهنية:

حسب ما تضمنه السؤال الخامس، حيث جاءت النسب بين موافق بنسبة (61 %) وموافق بشدة بنسبة (26 %)، وهذا ما يدعمه آراء أكثر من نصف أفراد العينة حول السؤال السادس والذي مفاده أن المعايير الدولية للمراجعة هي الحل المناسب لتحسين واقع المهنة في الجزائر حيث جاءت بنسبة (55 %) بالموافقة، وهذا يدل على أن موافقة أفراد العينة على تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة مشروطة بتكييفها مع البيئة الجزائرية للمراجعة، مع الإشارة إلى أن نسبة (30%) من أفراد العينة كانت آراؤهم بالحياد وهذا يدل على التحفظ.

جدول رقم (3) اطلاع أفراد العينة على معايير المراجعة الدولية

النسبة المئوية	التكرار	الدرجة
00%	00	ممتازة
70,59%	24	جيدة
29,41%	10	سطحية
100%	34	المجموع



شكل رقم (3) التوزيع النسبي حول اطلاع المستجيبين على معايير المراجعة الدولية

ثالثاً: واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

- الاطلاع على معايير التقارير الصادرة في 2013:

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (4) أن أكثر من نصف أفراد العينة ليسوا مطلعين على المعايير الصادرة سنة 2013 بالرغم من صدورهما منذ عامين من إجراء الدراسة، وهذا ما يعبر عن ضعف اطلاع عدد كبير من المراجعين الخارجيين بالمستجدات الحاصلة في المهنة.

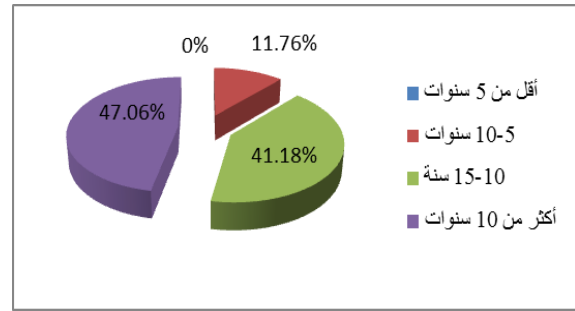
جدول رقم (3) اطلاع أفراد العينة على معايير المراجعة الدولية

النسبة المئوية	التكرار	الدرجة
46%	16	نعم
54%	18	لا
100%	34	المجموع

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (2) أن أفراد العينة الذين يملكون خبرة أكثر من عشر سنوات تمثل نسبة مشاركتهم في الإجابة (88 %)، وهذا مؤشر على أنهم مؤهلون للتعامل مع أسئلة الاستبيان.

جدول رقم (2) خصائص المستجيبين من حيث الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
0.00%	00	أقل من 5 سنوات
11,76%	04	5 - 10 سنوات
41,18%	14	10 - 15 سنة
47,06%	16	أكثر من 10 سنوات
100%	34	المجموع



شكل رقم (2) التوزيع النسبي للخبرة المهنية للمستجيبين

ثانياً: تبني دولة الجزائر لمعايير المراجعة الدولية:

- اطلاع أفراد العينة على معايير المراجعة الدولية:

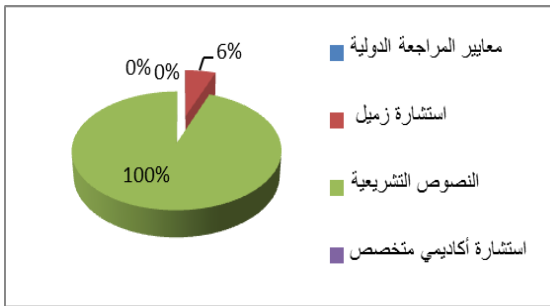
تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (3) أن أكثر من نصف أفراد العينة لهم درجة مقبولة في الاطلاع على معايير المراجعة الدولية، وفيما يخص السؤال الأول الذي تعلق بما إذا كان لتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر الأثر الإيجابي، والسؤال الثاني الذي تعلق بمدى مساعدتها في تحسين أداء المراجع فقد كانت معظم إجابات أفراد العينة بالموافقة على ذلك بنسبتي (52 % ، 82 %) على التوالي وهذا يفسر مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية المعايير الدولية للمراجعة. وأيضاً تركزت الآراء بين موافق بنسبة (44 %)، وموافق بشدة بنسبة (20 %) على السؤال الرابع الذي مفاده أن ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف كثيراً عن الممارسة وفق المعايير الدولية، وهذا يستوجب تكييفها مع البيئة الجزائرية للمراجعة

(5 إلى 10 سنوات)، كما أن أفراد العينة يعتمدون على النصوص التشريعية نظرا لأن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر يخضع بشكل كلي للهيئات التابعة للدولة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

جدول رقم (6)

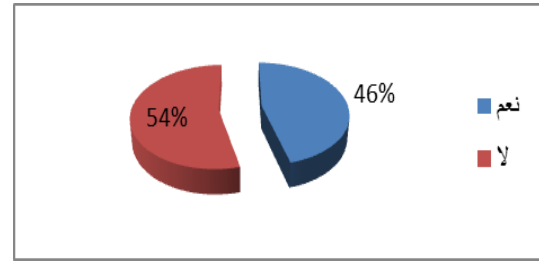
الأساليب المرجعية للتعامل مع الصعوبات المهنية عند الممارسة

النسبة المئوية	التكرار	الأسلوب المرجعي
00%	00	معايير المراجعة الدولية
06%	2	استشارة زميل
100%	34	النصوص التشريعية
00%	00	أكاديمي متخصص
100%	36	المجموع



شكل رقم (2) التوزيع النسبي للأساليب المرجعية للتعامل مع صعوبات ممارسة المهنة

وفيما يخص السؤال السادس الذي مفاده أن الإصلاح التشريعي لمهنة المراجعة في الجزائر هو أمر ضروري نجد أن معظم أفراد العينة بين موافق بشدة بنسبة (49%) وموافق بنسبة (45%)، وبالنسبة للسؤال السابع الذي ينص على أن الاستراتيجية التي يتبعها المجلس الوطني للمحاسبة لإصلاح مهنة المراجعة تعتبر سليمة فإننا نجد أن نسبة (67%) من أفراد العينة يوافقون على ذلك، وفي المقابل نجد ما نسبته (20%) لا توافقون على الاستراتيجية المتبعة، ورغم ذلك فإن معظم أفراد العينة أي بنسبة (91%) بين موافق بشدة وموافق على ضرورة تكوين المراجعين تبعا لما ورد في السؤال الثالث، بالنسبة للسؤال الثامن الذي ينص على أن معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013 سوف تحدث أثرا إيجابيا على مهنة المراجعة، والسؤال التاسع الذي ينص على أنه يجب تعميم تبني المعايير بشكل شمولي فإننا نلاحظ أن معظم أفراد العينة قد أجابوا بالحياد وهذا ما تمثله نسبة



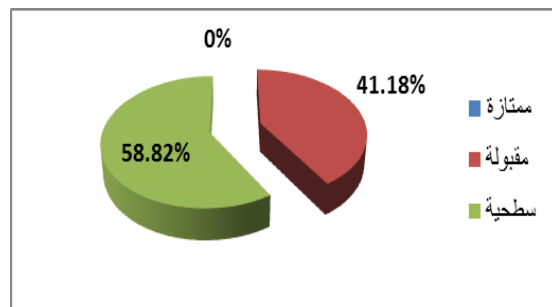
شكل رقم (4) التوزيع النسبي حول الاطلاع على معايير التقارير الصادرة في 2013

- درجة الاطلاع على معايير التقارير الصادرة في 2013: تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (5) أن أكثر من النصف لهم دراية سطحية بمعايير المراجعة الصادرة سنة 2013، وهذا ما يطرح التساؤل حول الأسباب التي تحول دون إلمام هذه الفئة بمثل هذه المعايير.

جدول رقم (5)

درجة الاطلاع على معايير التقارير الصادرة في 2013

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
0.00%	00	ممتازة
41,18%	14	مقبولة
58,82%	20	سطحية
100%	34	المجموع



شكل رقم (5) التوزيع النسبي لدرجة الاطلاع على معايير التقارير الصادرة في 2013

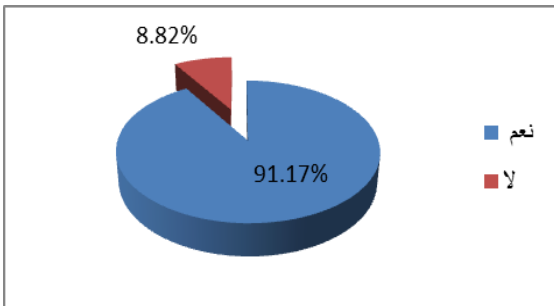
- الأساليب المرجعية للمراجعين للتعامل مع الصعوبات المهنية عند الممارسة:

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (6) أن مجموع التكرارات (36) في حين أن مجموع الاستبيانات (34) فقط، وهذا لأن اثنين من أفراد العينة يعتمدان على استشارة الزميل إضافة إلى النصوص التشريعية وهم من أصحاب الخبرة المهنية من

كما نلاحظ من خلال السؤال الثالث رأي أكثر أفراد العينة بأنه لم تتم استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المراجعة، وهذا بنسبة (50%) غير موافق، ونسبة (20%) غير موافق بشدة، مع الإشارة إلى وجود نسبة (20%) من أفراد العينة لهم رأي محايد، وفي ما يتعلق بالسؤال الرابع، فقد وافق (10) من أفراد العينة أي بنسبة (29%) على أن هذه المهنة أصبحت منظمة بشكل جيد بعد الإصلاحات، في حين أن (16) من أفراد العينة أي ما يقارب النصف التزم الحياد في الرأي بنسبة (47%) كما نجد أن رأي (8) من أفراد العينة جاء بالرف بنسبة (23%)، وهذا يفسر عدم إمامهم بشكل جيد الإصلاحات التي يقوم بها المشرع الجزائري خاصة فيما يتعلق بالمعايير الصادرة سنة 2013 والخاصة بإعداد التقرير، وفيما خص مراقبة ومتابعة تطبيق معايير إعداد التقرير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة فبناء على إجابات أفراد العينة وجدنا أن (21) من أفراد العينة بنسبة (60%) جاء رأيهم بعدم وجود مراقبة ومتابعة، إضافة إلى وجود (9) من أفراد العينة بنسبة (26%) جاء رأيهم بالحياد، وهذا يفسر الضعف الشديد في إجراءات الرقابة والمتابعة على نشاط المراجعين.

جدول رقم (8) التغيير المهني بعد الإصلاح الجزائري

النسبة المئوية	التكرار	درجة الموافقة
82,28%	28	نعم
17,72%	06	لا
100%	36	المجموع



شكل رقم (8) التوزيع النسبي لدرجة التغيير المهني بعد الإصلاح الجزائري ونستنتج في الأخير أن المراجعين الخارجين في الجزائر لديهم القابلية لممارسة المهنة في ظل المعايير الدولية للمراجعة، مع اعتمادهم على التشريع، وبعبارة أخرى فإن الجزائر فعلا تبنت

(67% ، 71%) على التوالي، وهذا نظرا لعدم اطلاع جزء كبير من أفراد العينة على معايير إعداد التقرير الصادرة سنة 2013 في مقابل فئة قليلة من العينة مطلعة على هذه المعايير لكن بصفة سطحية وهذا ما يقود مرة أخرى إلى ضرورة تكوين المراجعين.

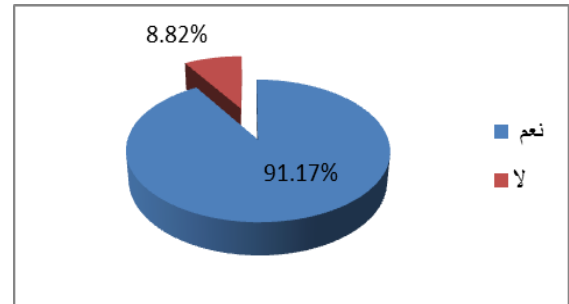
رابعاً: تقييم واقع مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر:

- إصلاحات مهنة المراجعة:

تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (7) أن معظم أفراد العينة يوافقون على الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية ما يفسر رغبتهم بتحسين المهنة أكثر وزيادة فعاليتها.

جدول رقم (7) إصلاحات مهنة المراجعة

النسبة المئوية	التكرار	درجة الموافقة
91,17%	31	نعم
8,82%	03	لا
100%	36	المجموع



شكل رقم (7) التوزيع النسبي لدرجات الموافقة على الإصلاحات المهنية

كما تشير النتائج الموضحة بالجدول رقم (8) أن معظم أفراد العينة يرون مهنة المراجعة قد تغيرت كثيراً بعد الإصلاحات التي مست هذه المهنة مؤخراً

تم اتفاق أغلب أفراد العينة على أن إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر كان ضروريا لنجاح إصلاح المهنة أي ما يمثل نسبة (85%)، حيث أن التنظيم القديم لمهنة المراجعة لم يعد يستجيب لمتطلبات البيئة الدولية وهذا ما توزع بين موافق بشدة بنسبة (41%) وموافق بنسبة (44%).

المراجع

1. المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 2011/05/26،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،
العدد 30، السنة 48، ص 19.
2. المرسوم التنفيذي رقم 173/70، المؤرخ في
1970/11/16، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية، العدد 37، السنة 1970، ص 1439.
3. القانون رقم 05/80، المؤرخ في 1980/03/01، الجريدة
الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10،
السنة 1980، ص 338.
4. القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/12/01، الجريدة
الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02،
السنة 1988، ص 30.
5. القانون رقم 08/91 المؤرخ في 1991/04/27، الجريدة
الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 37،
السنة 1970، ص
6. حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية
تطبيق المعايير الدولية في الجزائر"، ماجستير في
المحاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008، ص 34.
7. الأمر رقم 07/69 المؤرخ في 1969/12/31، قانون المالية
1970.
8. المادة 10 من القانون 01/10، مرجع سابق.

المعايير الدولية للمراجعة غير أن ممارستها تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية وبالتالي يستوجب تكيفها لتكون الحل الأنسب لتحسين واقع مهنة المراجعة في الجزائر.

الخاتمة:

سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجالي المحاسبة و المراجعة ، حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهن عبر عدة مراحل بما يتماشى التطور الذي عرفته مؤسساتها الاقتصادية ، فمنذ صدور الأمر رقم (107 /69) بدأت بوادر نشوء مهنة المراجعة في الجزائر حيث تم بموجبه تعيين محافظ الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، ثم تلاه الأمر (82 / 71) الذي أنشئ بموجبه المجلس الأعلى للمحاسبة الذي كلف بمهمة تصميم مخطط محاسبي وطني ليحل محل المخطط المحاسبي العام، و مع التحولات الاقتصادية العالمية كان لابد من مواكبتها حيث تم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية و هذا بصور القانون (11/07) المتضمن النظام المحاسبي المالي ثم صدور القانون (01/10) المتعلق بتنظيم مهنة المراجع في الجزائر تماشياً مع هذه التحولات، إلى غاية سنة 2013 حيث تم إصدار معايير إعداد التقرير .

ورغم كل ما جاءت به هذه المنظومة من تشريعات منظمة لمهنة المراجعة إلا أنها لم ترق بعد إلى المتطلبات الدولية، وهي لا تتماشى مع التطورات العالمية في إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية للمراجعة.