

## هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي

إلبي شهاب

أستاذ مؤقت بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية  
جامعة الجلفة / الجزائر

قمان عمر

أستاذ مؤقت بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية  
جامعة الجلفة / الجزائر



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إيضاح الإجراءات الهيكلية الأخيرة المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر وأثرها في ترقية الإشراف والمراقبة المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، والمتمثلة أساسا في المراسيم التنفيذية التي صدرت عقب التطبيق الرسمي للنظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، والتي هيكلت المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة، من خلال إعادة تنظيم مهنة المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، بتحديد مهام هذه الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال تقسيمها وتحديد أدوارها، والمتمثلة في ترقية وتطوير كل ما من شأنه أن يعمل على تعزيز تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بما يتماشى ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، من خلال تشديد إجراءات ممارسة مهنة المراجعة، وتحديث الإطار القانوني لمهنة المراجعة، إضافة إلى ذلك تنظيم الاستشارات المحاسبية والمالية من أجل ترقية المراقبة والإشراف في تطبيق النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS).

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة، المعايير الدولية للمراجعة، المنظمات المهنية، النظام المحاسبي المالي.

### Abstract:

This study aims to clarify the structural measures for the profession of auditing in Algeria and its impact in the promotion of supervision and control on the application of financial accounting system, represented mainly in the executive decrees issued after the application of the system financial accounting the beginning of the year 2010, which structured professional organizations supervising the auditing profession, through the reorganization of the audit profession in accordance with international Standards on Auditing (ISA), through the tightening of the practice review, and update the legal framework for the professionals of the audit profession, in addition to planning consulting accounting and finance in order to upgrade the application of financial accounting system in accordance with the requirements of International Accounting Standards.

**Keywords:** Audit, ISAs, professional organizations, Financial Accounting System.

قامت الجزائر في ظل انفتاحها الاقتصادي بفتح مجموعة من الورشات الخاصة بالإصلاحات الاقتصادية، والتي تتلاءم وهذا الاتجاه الاقتصادي الذي تتبعه، ولعل أبرز متطلبات هذا التوجه تتمثل في توحيد نظامها المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، وهيكله المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة والمحاسبة وتحديثها لتتماشى وإطار هذه المعايير المحاسبية الدولية، وتعتبر الإصلاحات الأخيرة المتمثلة في تبني الجزائر المعايير المتعلقة بإعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards) ومعايير المحاسبة الدولية (International Auditing Standards) من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier)، إرادة واضحة من طرف المشرع الجزائري في المضي قدما نحو الانفتاح الاقتصادي والاندماج وفق المعايير الدولية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

### إشكالية البحث

تحاول هذه الورقة البحثية الإجابة على الإشكالية الآتية:

هل تتوافق التغييرات الهيكلية في الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر مع متطلبات ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، ستحاول هذه الورقة التعرض للنقاط الآتية:

- 1- الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛
- 2- ماهية المراجعة وواقعها في الجزائر؛
- 3- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر؛
- 4- هيكله المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- 5- أثر هيكله المنظمات المهنية في المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في إيضاح الدور الذي يمكن أن تلعبه التغييرات الهيكلية الأخيرة في الجزائر والمتعلقة أساسا بالهيئات والمنظمات المهنية المختصة بمهنة المراجعة والمحاسبة، في ترقية مكانة النظام المحاسبي المالي (SCF) بما يتوافق والمعايير

المحاسبية الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية (International Accounting Standards) ومعايير المراجعة الدولية (ISA).

## هدف الدراسة

يتمثل هدف هذه الدراسة في التعرف على الإصلاحات المحاسبية، المتمثلة في تبني الجزائر المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والذي يطلق عليه عادة بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، في إطار ما يسمى بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، وتأثيرها بالإصلاحات المتعلقة بالتغييرات الهيكلية للهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر، وكذلك الوقوف على نوع هذه التغييرات التي مست هذه المنظمات المهنية في إطار ترقية مكانة النظام المحاسبي المالي.

### 1- الإصلاح المحاسبي في الجزائر

قامت الجزائر بعدة خطوات في مجال إصلاح نظامها المحاسبي، بالشكل الذي يتناسب وتوجهها الاقتصادي المتمثل أساسا في الاقتصاد الليبرالي، ويعتبر الإصلاح الأخير المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي رد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص النظام المحاسبي الذي يتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في ظل التوحيد المحاسبي، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر.

إن تحديث النظام المحاسبي في الجزائر يتمثل في الأساس في تبني المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، وفي هذا الصدد تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم: 156-08 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008، والمتعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في العمل به بداية سنة 2010.<sup>1</sup>

### 1-1 دوافع الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني السابق (PCN) الصادر في 29 أبريل 1975، غير مواكب للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حاليا، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي، وعليه يمكن حصر أهم الأسباب

التي أدت بالجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS) - المتعلق بالإفصاح في التقارير المالية - من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

- التقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد المحاسبية.
- تسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني مبادئ وقواعد أكثر وضوحا.
- التمكن من إعداد معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق مرجعية أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- توفر النظام المحاسبي المالي على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

### 2-1 أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى إحداث التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، بحيث يعبر هذا التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروق في تطبيق معايير التقارير المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال".<sup>3</sup>

### 3-1 أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

تكمن أهمية توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدة المؤسسات الجزائرية في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن عليها صفة القبول.<sup>4</sup>

وعليه مما سبق يمكن استنتاج الأهمية الأساسية في تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في النقاط الآتية:

- تسهيل مقارنة القوائم المالية بين المؤسسات العاملة في الجزائر سواء الأجنبية أو الوطنية.
- إمكانية اندماج المؤسسات الوطنية مع الأجنبية بكل سهولة وفق رؤية واضحة.
- سهولة مقارنة أداء ونتائج المؤسسات الوطنية مع المؤسسات الأجنبية.
- توفر المصادقية بشكل كبير في القوائم المالية.
- يعمل هذا النظام المحاسبي المالي على تعزيز الشفافية والإفصاح وفق متطلبات المعايير الدولية المقبولة والمتعارف عليها المتعلقة بالحاسبة (Generally Accepted Accounting Practice) والمتعلقة بالمراجعة (Generally Accepted Auditing Standards).

#### 1-4 أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

يتضح لنا من خلال الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، أنها كانت تهدف من وراء ذلك إلى:

- تحديث وترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحوى الاقتصاد المعاصر.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيرتها الأجنبية.

#### 1-5 تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

واجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر عدة تحديات خاصة في عملية التحول إليه في ظل تجذر تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و يمكن إجمال أهم التحديات التي وقفت كعائق في تطبيقه بالفعالية المطلوبة في النقاط الآتية:<sup>5</sup>

- التكوين في مجال المحاسبي الجديد، نظرا لأنه يستغرق وقتا طويلا في الحصول على نتائج مردوده.
- نقص الوسائل المادية والبشرية المختصة في مجال برامج الإعلام الآلي الخاصة بالنظام المحاسبي المالي.
- نقص الوثائق الضرورية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي.

## 2- ماهية المراجعة، وواقعها في الجزائر

كانت المراجعة في الأساس تعمل على تسيير والإشراف على الحاجيات الاقتصادية البسيطة للإنسان، نظرا لطبيعة معاملاته الاقتصادية في ذلك الوقت (من عهد الرومان إلى غاية بداية الثورة الصناعية). ويمكن ربط مهنة المراجعة الحديثة بالقانون البريطاني وذلك أثناء الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر ميلادي، حيث ترتب على هذا التطور الصناعي ظهور مديرين مهنيين الذين كانوا منفصلين على المستثمرين والدائنين، مما أدى إلى خلق طلب على شخص مهني يضيف مصداقية على الإقرارات المالية للإدارة، وأمتد التأثير البريطاني إلى الولايات المتحدة الأمريكية بفعل العلاقات الاقتصادية المرتبطة بينهم في هذه الفترة، حيث أرسل المستثمرين البريطانيين والاسكتلنديين مراجعهم لفحص القوائم المالية للإدارة الخاصة باستثماراتهم في المؤسسات الأمريكية.<sup>6</sup>

## 1-2 ماهية المراجعة

تعرف المراجعة حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبين بأنها «عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج»،<sup>7</sup> وتدل بصفة عامة على التحقيق في البيانات باعتبارها نتائج لمسار إنتاج المعلومات، حيث تعمل كرقابة على حسابات المؤسسة وطريقة تحضير هذه الحسابات.<sup>8</sup> كما يمكن اعتبارها - وظيفة المراجعة - على أنها «فحص مستقل وقانوني للقوائم المالية للمؤسسة والتسجيلات والعمليات والنشاطات».<sup>9</sup>

## 1-1-2 محددات المراجعة

من خلال المفاهيم السابقة يمكن تحديد الجوانب المختلفة للمراجعة، والتي يمكن أن نلخصها في العناصر الآتية:<sup>10</sup>

- تتضمن سلسلة من الخطوات المنطقية والمتراصلة والمنظمة.
- إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها.
- المعلومات الخاصة بالأحداث الاقتصادية هي موضوع المراجعة.
- التوافق بين المعايير المقدمة والمعايير الموضوعية.

- المعايير المستخدمة تعتبر كمقاييس للحكم على المعلومات المقدمة.
- مستعملو المعلومات هم الأفراد الذين يعتمدون على ملخص نتائج المراجعة.

## 2-1-2 معايير المراجعة الدولية (ISA)

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( American Institute of Certified Public Accountants ) بإعداد عشرة معايير خاصة بمهنة المراجعة، مقسمة إلى ثلاثة مجموعات يمكن حصرها في ما يلي:<sup>11</sup>

- معايير عامة، حيث تزود المراجع الخارجي بمؤشرات عامة يتبعها؛
  - معايير متعلقة بالعمل الميداني للمراجعة؛
  - معايير تتعلق بالتقرير وكيفية إعداده وتشرح طبيعته ومحتوياته.
- ويمكن تلخيص هذه المجموعات في العناصر الآتية:<sup>12</sup>

### 1-2-1-2 المعايير العامة

- تتعلق هذه المعايير بالشخص القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها الخدمات المهنية التي ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة شخص أو أشخاص مؤهلين، وتتضمن المعايير الآتية:
- يجب أن يقوم بالفحص شخص على درجة من الكفاءة والتأهيل العلمي والعملية في مجال المراجعة.
  - يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي إجراءات العمل.
  - يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.

### 2-2-1-2 معايير العمل الميداني

- هذه المجموعة من المعايير تتعلق بالجانب الميداني، وهي عبارة عن مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة، وتحتوي على ثلاث معايير وهي كالاتي:
- ضرورة التخطيط لخطوات العمل بالشكل المناسب والكافي.
  - ضرورة الإشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة وفعالة.
  - يجب دراسة وتقويم الرقابة الداخلية بشكل منفصل ووافي.

- التأكد من الحصول على الأدلة الكافية بواسطة الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات، بهدف تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية.

### 3-2-1-2 معايير إبداء الرأي

هذه المجموعة من المعايير ترشد المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يخص القوائم المالية، وتتضمن هذه المجموعة المعايير الآتية:

- ضرورة تضمن نص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً قد تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة (GAAS).

- ضرورة تضمن نص تقرير إبداء الرأي في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموماً (GAAP).

- افتراض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية، كما يجب إعلام مستخدميه هذا التقرير بما لم يرد فيه من بيانات.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، وفي حالة ما لم يمكن إبداء الرأي ككتلة واحدة يجب الإشارة للأسباب المسببة في ذلك.

### 2-2 واقع مهنة المراجعة في الجزائر

سُنّت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، بداية من الاقتصاد الموجه إلى غاية توجهها الحالي والمتمثل في اقتصاد الليبرالي، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهنة المراجعة، ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر في المراحل الآتية:

### 1-2-2 مرحلة التوجه الاشتراكي

يمكن تلخيص أهم القوانين التي صدرت في شأن تنظيم مهنة المراجعة في هذه المرحلة والتي تتميز بتوجه الجزائر نحو الاقتصاد الاشتراكي في النقاط الآتية:

• صدور الأمر رقم 69-107 بتاريخ 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وأيضاً تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة.<sup>13</sup>

• صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما، وشروط ممارسة هذه المهنة، إضافة إلى كيفية ممارستها.<sup>14</sup>

- صدور القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12-1-1988، والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.<sup>15</sup>

## 2-2-2 مرحلة التوجه الليبرالي

تتميز هذه المرحلة بتوجه الجزائر نحو الاقتصاد الليبرالي، حيث قامت الجزائر في هذه الفترة بإصدار مجموعة من القوانين تهيئ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتوجه في الإطار الاقتصادي الجديد الذي تبنته الجزائر، ولقد خصت هذه القوانين مهنة المراجعة نظرا لأهميتها وارتباطها في الإشراف والمراقبة على المؤسسات الاقتصادية بنصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- يعتبر القانون رقم: 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-4-1991 والمعتمد بتاريخ 1-5-1991 أبرز هذه القوانين، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.<sup>16</sup>

- صدور قرار رقم 103-SPM-02-24 بتاريخ 2-2-1994 بأمر من وزير الاقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة الخارجية.<sup>17</sup>

- صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-4-1996، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.<sup>18</sup>

## 3-2-2 مرحلة الانفتاح الاقتصادي

تعتبر هذه الفترة حاسمة من حيث بداية النشاط الفعلي للمؤسسات الاقتصادية، حيث مرت الجزائر قبلها بعشرية سوداء بددت الجهود التشريعية وعطلت المشاريع الاقتصادية، ولذلك رأى المشرع الجزائري أنه من الضروري تحديث مهنة المراجعة بما يتوافق وتوجه الاقتصادي الفعلي نحو الاقتصاد الليبرالي، ومن بين هذه النصوص القانونية نجد عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، ولعل أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.<sup>19</sup>
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر نفسه، حيث جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغيير المرافق العمومية.<sup>20</sup>
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.<sup>21</sup>
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

### 3- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري، والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية في المراحل التي مرت بها الحياة الاقتصادية في الجزائر، ولعل أبرز هذه الهيئات والمنظمات (المجلس الوطني للمحاسبة، ألمصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، لما لهذه المنظمات والهيئات من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

### 3-1 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نشأة هذه المنظمة بموجب المادة رقم 5 من قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون». <sup>22</sup>

### 3-2 المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما يحدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره، وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق

التقييس المحاسبي في الجزائر، هذا الأخير - المجلس الوطني للمحاسبة- ساهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي بالعمل مع الهيئات والمنظمات الأجنبية في تبني هذه المعايير الدولية.<sup>23</sup> قصد التوافق ومتطلبات التوجه الاقتصاد الجديد، والذي يحتم على الدول الراغبة في الاندماج الاقتصادي العالمي بالعمل على توحيد أنظمتها المحاسبية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

#### 4- هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن الصعوبات التي واجهت تطبيق المؤسسات الاقتصادية للنظام المحاسبي المالي (SCF) والعمل وفق إطاره، أدى بالمشروع الجزائري إلى تحديث وهيكله المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة نظرا لثقل هذه المهنة وارتباطها بتطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال الإشراف على تجسيده ومراقبة مدى تطبيق قواعده وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS).

#### 4-1 طبيعة التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة

تمثلت هذه التغييرات الهيكلية المتعلقة بإعادة تنظيم المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر، من خلال نقل الصلاحيات من ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، بالرغم من عدم رضا ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي يرى في هذا التغيير تكريسا لعدم استقلالية هذه المنظمات المهنية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها ما يلي:

#### 4-1-1 الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، والذي يوضح إعادة هيكلت المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءً على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعده سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.<sup>24</sup>

#### 2-1-4 أ. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في المجلس الوطني للمحاسبة.<sup>25</sup> وتتمثل مهامه حسب المرسوم نفسه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي لهذا المصنف.

#### 3-1-4 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تشكل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله القواعد نفسها مثل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للغرفة.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

#### 4-1-4 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. وتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
  - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة.
  - ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
  - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
  - تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
  - إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

ومن الملاحظ فيما يخص هذه التغييرات الهيكلية الأخيرة أنها قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والتي يمكن القول أنها تتناقض وما تنادي به متطلبات المعايير الدولية للمراجعة من الاستقلالية في المراقبة والإشراف.

#### 5- أثر هيكلية المنظمات المهنية في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي

في إطار تبني الجزائر المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح فإنه من الضروري بما كان أن تتكيف هذه المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وفق هذا الإصلاح المحاسبي المتمثل في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال تحديث مهامها والأدوار التي تقوم بها بما يتماشى ومتطلباته، مما أدى إلى وجود إضافات جديدة لهته المنظمات والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة، الذي ساهم بشكل مباشر في تبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010.

## 5-1 أثر هيكلة المنظمات المهنية في تعزيز الإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتضح إشراف المنظمات المهنية المهيكلة حديثا في المساهمة في ترقية تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال تبني هذه الهيئات والمنظمات المهنية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح، وفيما يلي أهم نقاط التي تبين إشرافه في تطبيق النظام المحاسبي المالي:

● وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسميا في 29 أكتوبر 2009 تجيب على الأسئلة المتعلقة بكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بما يعزز مكانته، وتقدم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية بالتعامل من خلال النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.<sup>26</sup>

● الاهتمام بكل ما من شأنه أن يسهل العقبات التي تقف أمام تجسيد النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، من خلال الإشراف على:<sup>27</sup>

- انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهنة المحاسبة.
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

## 5-2 أثر هيكلة المنظمات المهنية على ترقية المراقبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن إنشاء المنظمات المهنية والمتمثلة في ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما هو إلا دليل على اهتمام المشرع الجزائري بترقية وتعزيز مراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويتجلى ذلك من خلال:<sup>28</sup>

- تعزيز مراقبة الوزارة - وزارة المالية - مجالس المنظمات المهنية السابقة الذكر من خلال ممثل لوزير المالية.
- تشديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- تشديد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

من خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ الأهمية البالغة التي يكتسبها النظام المحاسبي المالي، حيث تسعى الإجراءات الهيكلية الأخيرة التي مست مهنة المراجعة في الجزائر، إلى العمل على توفير متطلبات تجسيد النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع، إضافة إلى المراقبة والإشراف على هذا النظام والعمل على تقييم الصعوبات والتحديات التي تقف كحجرة عثرة في تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ بدايته الفعلية سنة 2010.

### خلاصة:

إن تبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي (IAS/IFRS) من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، أدى إلى العمل على تعزيز دور المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة بما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، لما لها من أثر كبير في تعزيز المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي، قصد ترقية مكانته بما يتوافق وهذه المعايير، وذلك من خلال هيكلت المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة وإعادة تنظيم هذه المهنة بتحديثها، إضافة إلى تأطير المراجعة القانونية للمؤسسات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال تشديد إجراءات ممارستها، وتنظيم الاستشارات المحاسبية والمالية لتتلاءم ومعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها والمقبولة عموما (GAAS)، وعليه ومما سبق فإنه من الضروري الاهتمام أكثر بمهنة المراجعة لما لها من أثر كبير في تعزيز المراقبة والإشراف على تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي والرقعي به وفق المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي.

## الهوامش والمراجع:

- <sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 27، المؤرخة بتاريخ 28-5-2008، ص: 11-15.
- <sup>2</sup> كتوش عاشور، «متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر»، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2002، ص: 295-296.
- <sup>3</sup> ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 170.
- <sup>4</sup> مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 117.
- <sup>5</sup> مداني بن بلغيث، «النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF، الإسهامات والحدود»، مجلة المحاسبة والمراجعة والمالية، العدد الأول، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غيلزان، الجزائر، 2010، ص: 19-21.
- <sup>6</sup> أمين السد أحمد لظفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 14.
- <sup>7</sup> محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 6.
- <sup>8</sup> Olivier HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Des Sciences Sociales – Toulouse I, 2000, p:22.
- <sup>9</sup> Ludovic DONNADIEU, Audit externe des institutions de micro finance: guide pratique, volume 1, Série outil technique N°3, Dumas, Saint-Etienne, France, 2000, p:7.
- <sup>10</sup> كمال خليفة أبو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 17-18.
- <sup>11</sup> ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 21.
- <sup>12</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 64-65.
- <sup>13</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، السنة 6، المؤرخة بتاريخ 30-12-1969، ص: 1802.
- <sup>14</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 107، السنة 8، المؤرخة بتاريخ 30-12-1971، ص: 1852.
- <sup>15</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 02، السنة 25، المؤرخة بتاريخ 13-1-1988، ص: 36.
- <sup>16</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص: 651.
- <sup>17</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 28.
- <sup>18</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص: 653-654.
- <sup>19</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 50، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 11-9-2010، ص: 4.
- <sup>20</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 40، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 1-9-2010، ص: 4.
- <sup>21</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 66، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 3-11-2010، ص: 4.
- <sup>22</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص: 651.

<sup>23</sup> Amel BENYEKHFLEF, "Le système comptable algérien étude coopérative avec les pays de l'Europe de l'est et les organismes de normalisation comptable internationale", Revue de chercheur, N° 08, 2010, p: 25.

<sup>24</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص: 4-7.

<sup>25</sup> المرجع نفسه، العدد رقم: 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص: 8-15.

<sup>26</sup> Nouveau Système Comptable Financier, Actualités, KPMG, N° 10, novembre 2009, p:3.

<sup>27</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص: 4-23.

<sup>28</sup> المرجع نفسه، رقم: 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص: 20-22.