

# الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي



## Reformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale

مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي

Vol.13 N°02

### عدد خاص

#### محتويات العدد:

- تحديات إدارة الموارد البشرية في ظل الإدارة بالمشاريع: قراءة لأبرز الأدبيات المتخصصة الراهنة.
- تأثير البيئة الرقمية على مكونات الاستراتيجية التسويقية.
- ضوابط الاستثمار في الغاز الصخري بالجزائر.
- متطلبات تحقيق تطبيق أمثل لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر.
- محاولة لتقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر: دراسة حالة مؤسسة الأشغال العمومية بقسنطينة.
- نجاح إصلاحات قطاع التأمين الجزائري رهينة معالجة إشكالية ضعف ثقافة التأمين.

#### Ce numéro contient:

- LA FRAUDE SOCIALE DANS LA SECURITE SOCIALE: INTRODUCTION DE CONFORMITE ET LE MODELE DE MAITRISE DE RISQUE.
- LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTE EN ALGERIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS.
- L'AUDIT ET LE CONTROLE INTERNE COMME OUTILS DE DYNAMISATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE EN ALGERIE.
- L'ONUDI ET LA MISE EN CLUSTER DES INDUSTRIES CULTURELLES ET CREATIVES DANS L'EST ALGERIEN : MECANISME ET PERSPECTIVES CAS : CLUSTER PILOTE DE LA DINANDERIE A CONSTANTINE.
- MEASUREMENT THE OPTIMAL TAX RATE PRESSURE IN ALGERIA FOR THE PERIOD 1997-2017 USING THE SCULLY MODEL AND THE QUADRATIC MODEL.

مجلة المصيرين

مركز الإصلاحات الاقتصادية والتنمية واستراتيجيات الاندماج في الاقتصاد العالمي  
مؤسسة علميا للتطوير

الترقيم الدولي: 1112/7201

العدد الخامس، 2016، 18.08



Revue publiée par le laboratoire des reformes  
économiques, développement et stratégie d'intégration en économie mondiale

(Ecole Supérieure de Commerce Alger)

<http://www.esca-alger.dz/revue/Revue211>

## افتتاحية العدد

نضع بين قراء مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي عددا جديدا خاصا يتناول عدة مواضيع اقتصادية متنوعة يتمحور معظمها حول تقييم نشاطات المؤسسة الاقتصادية في القطاعين العام والخاص بالجزائر وشملت المواضيع المختارة لهذا العدد البحث في نشاطات عدة قطاعات واعدة كالقطاع السياحي المعول عليه كقطاع واعد لخلق الديناميكية اللازمة لتحريك الاقتصاد الوطني والمساهمة في التنمية لخلق مناصب شغل جديدة وخلق للثروة.

كما حضي قطاع التامين بنصيب من المقالات التي ركز فيها الباحثون حول ضعف ثقافة التامين لدى المستهلك الجزائري وكيفية التحسيس بأهمية التامين وجعل الزبون محور كل استراتيجية تسويقية لدى شركات التامين بالجزائر. من المواضيع التي لا تقل أهمية في هذا العدد مواضيع حول معايير المحاسبة الدولية وما مدي تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكذلك مواضيع حول المراجعة والرقابة الداخلية كوسيلة لإعطاء ديناميكية للحكومة داخل المؤسسة.

وفي الأخير نتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساهم في اثناء هذا العدد من الباحثين ولا ننسى ان نتوجه بالشكر الجزيل والعرفان

الى المراجعين وهيئة تحرير المجلة على تعاونهم وتحملهم مسؤولية مراجعة وتقييم المقالات التي تصل الى المجلة خاصة مع كثرتها في الآونة الأخيرة . ونشير هنا بالمناسبة الى ان وصول عدد كبير من المقالات لموقع المجلة بالمنصة الوطنية لدليل على سعة انتشار المجلة بين الباحثين والطلبة والأكاديميين عموما. وهنا نغتنم الفرصة لنؤكد على وعدنا الذي التزمنا به امام الباحثين على مواصلة نهجنا في الحرص على تقويم البحوث التي تصلها من داخل وخارج الوطن تقويما علميا من قبل المراجعين كل حسب اختصاصه وفقا لتقاليد التحكيم المعمول بها دوليا .

تحيات رئيس التحرير الأستاذ الدكتور

لعلاوي عمر

محتويات المجلد الثالث عشر ، العدد 02 (عدد خاص) أكتوبر 2019

الصفحة	المؤلفون	عنوان المقال
1-15	ليوزي ريم بيشاري كريم	نجاح اصلاحات قطاع التأمين الجزائري رهينة معالجة اشكالية ضعف ثقافة التأمين
16-36	بوقلاشي عماد	مستقبل بزاق في فرص تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة لجيل جديد من الابتكارات -نموذج غارتنر للابتكار-
37-53	شرفي منصف	محاولة لتقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر: دراسة حالة مؤسسة الأشغال العمومية بقسنطينة
54-69	بن حمزة ياسين سماش كمال	متطلبات تحقيق تطبيق أمثل لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر
70-92	صياد نوال مقيصيح صبري	ضوابط الاستثمار في الغاز الصخري بالجزائر
93-106	جابو سليم	دراسة قياسية لانعكاس الأوضاع الاقتصادية الكلية على أداء الأسواق المالية العربية خلال الفترة 2005-2017.
107-120	كلاش صونيا إسمهان فارس فضيل	حدود توحيد وتمائل المنتج ضمن استراتيجيات المزيج التسويقي الدولي في مؤسسة بوبلنزة المصدرة
121-140	وراد حسين . ألعيداني إلياس	جودة الخدمات كآلية لتحقيق الميزة التنافسية من وجهة نظر العميل دراسة حالة الشركة الدولية للتأمين وإعادة التأمين CIAR تيسمسيلت
141-155	روشو نادية علاش أحمد	تقييم اتفاقية التعاون بين وزارة السياحة والصندوق الوطني للتطوير والتمهين والتكوين المتواصل لتكوين الموارد البشرية السياحية دراسة حالة: مؤسسة التسيير السياحي –EGT- تيبازة.
156-168	زنان السعيد ديي علي	تطور الضريبة البيئية في النظام الجبائي الجزائري: دراسة تحليلية تقنية للفترة (2000-2018)
169-181	بحيدة احمد	تداعيات الإلتزام بمبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات "GATS" على مهنتي المحاسبة والمراجعة
182-203	بلغوثي نصيرة	تحليل أنظمة رقابة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة حالة شركة " أن سي أي رويبة NCA ROUIBA "
204-222	بروش يوسف رياض عبد القادر	تحديات إدارة الموارد البشرية في ظل الإدارة بالمشاريع: قراءة لأبرز الأدبيات المتخصصة الراهنة
223-237	بوخرباش مولود يحة عيسى	تأثير البيئة الرقمية على مكونات الإستراتيجية التسويقية
238-253	بوعبيدة محمد بلقاضي بلقاسم	المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين-

254-266	هيري نصيرة	إعادة تدوير النفايات في ظل الاقتصاد الدائري وتحقيق التنمية المستدامة
267-277	وهايي طارق براق محمد	إسهامات حوكمة الشركات في ترشيد سياسة توزيع الأرباح - دراسة عينة من شركات المساهمة الجزائرية -
278-291	بن عروج صبرينة بن بلقاسم سفيان	أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
292-310	قريشي خولة قريشي حليلة السعدية بن تفات عبد الحق	أثر التسويق الصيدلاني في السلوك الوصفي للطبيب - دراسة عينة من أطباء ولايتي ورقلة وغرداية
311-323	أكرم شتيح حكيم بوجطو	تبني معايير المحاسبة لدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر - عرض التجربة الفرنسية-
324-335	شباح رشيد بغداد شعيب	قياس معدل الضغط الضريبي الأمثل في الجزائر للفترة 1997-2017 باستخدام نموذج Scully والنموذج التربيعي Quadratic

**Contenus du volume 13, N° 2 (N° Spécial) Octobre 2019**

Intitulé de l'article	Auteurs	Pages
L'ONUDI ET LA MISE EN CLUSTER DES INDUSTRIES CULTURELLES ET CREATIVES DANS L'EST ALGERIEN ; MECANISME ET PERSPECTIVES CAS : CLUSTER PILOTE DE LA DINANDERIE A CONSTANTINE	BENMANSEUR Lamis CHIBANI Amina	336-350
L'AUDIT ET LE CONTROLE INTERNE COMME OUTILS DE DYNAMISATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE EN ALGERIE	Kandi Mohamed Amine Saadi Tarek Boudjou Lyliia	351-367
LE ROLE DU MANAGEMENT HOSPITALIER DANS LA REUSSITE DE LA REFORME HOSPITALIERE CAS DU SECTEUR PUBLIC ALGERIEN	Iechab Selma Kechad Rabah	368-385
LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS	KEBBAL Sabrina MOKRANI Abdelkrim	386-401
LE CONCEPT D'AUTONOMIE DANS LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE : ENJEUX ET DEBATS	RAHMOUNI Hanane BENYAHIA- TAIBI Ghalia	402-418
LA MALEDICTION DES RESSOURCES ET LA RESPONSABILITE SOCIETALE DES ENTREPRISES (RSE) DANS LES PAYS A ECONOMIE RENTIERE	FERKOUL Farida BELOUARD Ali Nabil	419-428
LA FRAUDE SOCIALE DANS LA SECURITE SOCIALE : INTRODUCTION DE CONFORMITE ET LE MODELE DE MAITRISE DE RISQUE	ADDA Louiza TALBI Badreddine	429-448
A SELF-ASSESSMENT APPROACH TO THE SCIENTIFIC RESEARCH SYSTEM IN ALGERIAN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS: CASE UNIVERSITY OF SETIF -1-	BEDOUI Samiya LAOUDJ Ourdia	449-461





مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي مجلة علمية دولية محكمة

EISSN : 2600- 6502 <https://www.asjp.cerist.dz/en/chiefEditor/listArticles/211>

ذات الرقم الدولي: 1112/7201

رقم الإيداع القانوني: 1838/2006

المرجع: 145/19

القطب الجامعي - القليعة يوم 08 مارس 2020

## شهادة نشر

يشهد رئيس تحرير مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي المتخصصة في العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، التي تصدر عن المدرسة العليا للتجارة و مخبر الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي أن الباحث:

بوعبيدة محمد (m.bouabida@univ-boumerdes.dz)

جامعة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، الجزائر

مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات

تم نشر مقاله الموسوم ب :

المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين -

وذلك بالمجلد 13 العدد 02 لشهر اكتوبر 2019 الموطن بالمنصة الجزائرية للمجلات العلمية ASJP.

سلمت هذه الوثيقة للمعني بالأمر لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون.

رئيس التحرير

الكسرة

رئيس التحرير  
أ.د/ لعلاوي أعمار





المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين -  
**External Audit from the perspective of Algerian Standards for Auditing (NAA)**  
**- Case study of a sample of professionals and academics -**

محمد بوعبيدة،\* جامعة أحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)

بلقاسم بلقاضي، جامعة أحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)

تاريخ الاستلام: 2018/11/15 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/04/14 ؛ تاريخ القبول: 2019/10/11

### الملخص

في إطار سياسة التوسع الاقتصادي والانفتاح على المستوى العالمي، اضطرت الحاجة للعديد من الدول إلى ضرورة توحيد المفاهيم والقواعد والأحكام المعالجة والموصلة للمعلومة المالية عن طريق تكيفها مع تلك الصادرة من طرف هيئات عالمية، من بينها المحاسبة، وهذا ما سعت إليه الجزائر جاهدة لدعم التوافق المحاسبي على الصعيد الدولي عن طريق تبني معايير المحاسبة الدولية وصياغتها بما يتلاءم مع بيئة أعمالها بموجب صدورها للقانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي تطلب تحيين النصوص التنظيمية لمهنة المراجعة الخارجية تماشياً مع مخرجات النظام المحاسبي، وذلك عن طريق صدور القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المتممة له، ليتم بعد ذلك تدعيمه بمجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة من خلال تبني سلسلة من المعايير الدولية للمراجعة بأسلوب شبه كامل، الأمر الذي خلق جملة من المستجدات على مستوى تنظيم مهمة المراجعة الخارجية.

بناءً على ذلك جاءت هذه الدراسة هادفة لتحديد أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على إجراءات المراجعة الخارجية.  
**الكلمات المفتاحية:** الجزائر؛ المراجعة الخارجية؛ القانون رقم 10-01؛ المعايير الجزائرية للمراجعة؛ المعايير الدولية للمراجعة.

**تصنيف JEL:** M42؛ M49.

### ABSTRACT

In the framework of the policy of economic expansion and openness at the world level, the need for many countries to the need to unify the concepts and rules which process and give access to financial information by adapting them with those issued by the World commission, Chiefly accounting, and this is what Algeria has sought struggling to support the accounting consensus at the international level through the adoption of international accounting standards, and their formulation in accordance with its business environment under the issuance of Law n° 07-11 containing the financial accounting system, which requires updating the regulatory texts of the external audit profession in line with the outputs of the accounting system , under The publishing of the law n° 10-01 and its supplementary legislative texts, which will then be supported by a set of Algerian standards for auditing by adopting a series of international standards for auditing in a near-complete manner, which led to the creation a set of novelties in the organization of the external audit function.

Accordingly, this study aims at determining the impact of the issuance of the Algerian standards for auditing on external audit procedures.

**Keywords:** Algeria; External Audit; Law n° 10-01; Algerian Standards for Auditing; International Standards for Auditing.

**JEL Classification:** M42; M49.

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

### مقدمة

تعرف المعايير بالمقاييس أو الأتماط المتفق عليها من قبل هيئات مختصين في ميدان ما، يتم الاستناد إليها عند الحاجة، ففي مجال المحاسبة نظرا لقصور الأنظمة المحاسبية للدولة الجزائرية وسعيها لانتعاش اقتصادي دولي الذي يستدعي توحيد القواعد والإجراءات والأنظمة للمجالات ذات الصلة، قام المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية (CNC)، بإنشاء مشروع نظام محاسبي مالي جديد مستمد من معايير المحاسبة الدولية نسخة 2004، ليتم صدوره سنة 2007 وتطبيقه بداية من سنة 2010، وبناء على هذا تم الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الصادر في سنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي، والذي تلقى عدة نصوص تشريعية مفسرة له منذ صدوره بما يتلاءم مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية.

وفي هذا السياق نشأت الحاجة على ضرورة تحيين النصوص التنظيمية لمهنة المراجعة الخارجية تماشيا مع مخرجات النظام المحاسبي، الأمر الذي أدى بالمجلس الوطني للمحاسبة بإصدار القانون رقم 10-01 سنة 2010 محل القانونون 91-08 المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المطبق منذ سنة 1991، ومن ناحية أخرى تلقى هذا الأخير عدة تعديلات من خلال نصوص تشريعية مكتملة له والذي لازال ساري المفعول منذ بداية تطبيقه، غير أنه وبالتحديد منذ سنة 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير مراجعة وطنية مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة والموسومة بالمعايير الجزائرية للمراجعة والبالغ عددها ستة عشر معيار في أواخر سنة 2018، الأمر الذي خلق نوع من الاستحداثات سواء توضيحات أو إضافات بشأن خطوات مهمة المراجعة الخارجية مقارنة بالنصوص التنظيمية السارية المفعول.

### إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الآتي:

ما هو أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر؟

على ضوء هذا التساؤل تتفرع جملة من التساؤلات كالاتي:

1. ما هو الواقع التنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؟
2. فيما يتمثل أسلوب تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة؟
3. ما هي القيمة المضافة الواردة في المعايير الجزائرية للمراجعة بشأن خطوات مهمة المراجعة الخارجية مقارنة بالنصوص التشريعية السارية المفعول؟
4. ما هو موقف المهنيين والأكاديميين من أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر؟

### فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية، تم افتراض ما يلي:

1. طرأ على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر عدة تعديلات بموجب سلسلة من النصوص التشريعية، ويمثل القانون رقم 10-01 والنصوص الملحقة به الإطار التنظيمي للمهنة الساري المفعول؛
2. تبنت الجزائر جزء من المعايير الدولية للمراجعة بأسلوب شبه كامل؛
3. تمثل المعايير الجزائرية للمراجعة تدعيم للنصوص التنظيمية السارية المفعول ومحاولة تكييفها بما يتماشى مع المتطلبات الدولية، من خلال شرح وتوسيع محتواها وتزويدها بأحكام إضافية؛
4. أثرت المعايير الجزائرية للمراجعة بشكل إيجابي على منهجية المراجعة الخارجية.

### أهمية وأهداف الدراسة

عرفت المعايير الدولية للمراجعة انتشارا واسعا عبر أنحاء العالم وبأساليب تبني مختلفة، حيث تعد الجزائر إحدى هذه الدول بموجب بداية تبنيها لهذه الأخيرة، وبناء على هذا أصبحت المعايير الجزائرية للمراجعة موضوع الساعة نظرا للاهتمام المتزايد لها من قبل المهنيين والأكاديميين، لذا جاءت هذه الدراسة ساعية إلى تحديد الأثر التنظيمي الناتج عن صدور هذه الأخيرة بالنظر إلى مجمل النصوص التنظيمية السارية المفعول، وكذا أثرها على الواقع العملي.

### منهج الدراسة

قصد تحقيق الأهداف المرجوة وبغية الإلمام بمختلف جوانب الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة، فلقد تم استخدام المنهج الوصفي.

### هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور كالاتي:

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

- 1- البيئة التنظيمية للمراجعة الخارجية في الجزائر؛
- 2- أسلوب تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر؛
- 3- مهمة المراجعة الخارجية على ضوء المعايير الجزائرية للمراجعة؛
- 4- دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين.

### 1. البيئة التنظيمية للمراجعة الخارجية في الجزائر

سيتم من خلال هذا المحور عرض بإيجاز لمختلف النصوص التشريعية المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية في الفترة ما قبل الاستقلال إلى يومنا هذا، والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة مراحل أساسية.

#### 1.1. التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر ما قبل الاستقلال إلى سنة 1990

كان تطور تنظيم المهنة خلال هذه الفترة يسير بوتيرة بطيئة نظرا لمجمل قوانين المستعمر الفرنسي السائدة آنذاك والتي امتد تطبيقها لغاية سنة 1964، حيث شهدت هذه الفترة صدور أول مخطط محاسبي جزائري وذلك بعد ثلاثة عشر سنة من الاستقلال، الأمر الذي أثر بدوره على مدخلات مهمة المراجعة الخارجية، والتي كانت تتولاها هيئات عمومية أو موظفي من هذه الأخيرة ذوي الكفاءة، كما أن الممارسة المهنية تم تطبيقها إلا على المؤسسات العمومية أو شبه عمومية، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم 01: التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر ما قبل الاستقلال إلى سنة 1990

الفترة	المرجع	ما ميز الفترة
قبل الاستقلال	-	المهنة خاضعة لقواعد المستعمر الفرنسي.
غداة الاستقلال	القانون رقم 62-157.	تمديد مفعول التشريع الفرنسي النافذ إلى غاية سنة 1964.
1964	المرسوم رقم 64-175.	عملية مراقبة حسابات المؤسسة تتولاها سلطة الوصاية.
1969	أمر رقم 69-107 متضمن لقانون المالية سنة 1970، المادة 39.	ضرورة تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها والمؤسسات الوطنية العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري.
1970	المرسوم رقم 70-173.	تحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية.
1971	الأمر رقم 71-82.	تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وتشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة.
1972	المرسوم رقم 72-84.	صدور شروط وكفايات جديدة خاصة بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.
1975	أمر 75-35.	صدور المخطط الوطني للمحاسبة PCN.
1980	القانون رقم 80-05.	ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
1985	القانون رقم 84-21 المتضمن لقانون المالية سنة 1985، المادة 196.	تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام، وكذا لدى الشركات التي تملك الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها.
1988	القانون رقم 88-01.	تعيين هيكل خاصة بالمراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)، تاريخ الإطلاع عليه 2018/05/27، الساعة العاشرة مساء.

#### 2.1. التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة: 1991 – 2009

أهم ما ميز هذه الفترة هو صدور القانون رقم 91-08 الذي تم من خلاله إعادة تنظيم المهنة من حيث تحديد شروط وكفايات الممارسة، كما تم إحداث هيئات عمومية مشرفة على المهنة، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم 02: التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر خلال الفترة: 1991 – 2009

المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

الفترة	المرجع	ما ميز الفترة
1991	القانون رقم 91-08.	إعادة تنظيم المهنة من حيث تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
1992	المرسوم التنفيذي رقم 92-20.	تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
1994	- قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993؛ - مقرر رقم 94/SPM/103.	- تحديد نظام الأجور الذي يطبق على المندوبين للحسابات؛ - تحديد الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات ضمن ستة (6) توصيات صادرة من طرف وزير الاقتصاد.
1995	قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994.	تحديد نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات.
1996	- المرسوم التنفيذي رقم 96-136؛ - المرسوم التنفيذي رقم 96-318؛ - المرسوم التنفيذي رقم 96-431.	- صدور قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ - إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، الموضوع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية؛ - تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
1997	- مرسوم تنفيذي رقم 97-457؛ - مرسوم تنفيذي رقم 97-458.	- تحديد كيفيات تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ - تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
1998	قرار مؤرخ في 28 مارس 1998.	تحديد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
1999	مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999.	الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2001	- مرسوم تنفيذي رقم 01-420؛ - مرسوم تنفيذي رقم 01-421.	- صدور القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة؛ - تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المعدل والمتمم.
2005	الأمر رقم 05-05 المتضمن لقانون المالية التكميلي سنة 2005.	إلزام الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة ابتداء من السنة المالية 2006 تعيين محافظ حسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات مالية.
2006	- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006؛ - مرسوم تنفيذي رقم 06-354.	- تعديل وتتميم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ - تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
2007	قرار مؤرخ في 6 ديسمبر 2006.	تعديل وتتميم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)، تاريخ الإطلاع عليه 2018/05/29، الساعة التاسعة صباحا.

### 3.1. التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر من سنة 2010 إلى يومنا هذا

شهدت هذه المرحلة إصلاحات عميقة على مستوى تنظيم المهنة، حيث نتج عن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 ضرورة إعادة تنظيم مهنة المراجعة بما يتوافق مع مخرجات النظام المحاسبي، وفي هذا السياق تم صدور القانون رقم 10-01 وسلسلة من النصوص التشريعية المفسرة والمتمة له، بالإضافة للشروع في تبني المعايير الدولية للمراجعة عن طريق إصدار معايير وطنية، ويمكن تلخيص ذلك من خلال ما يلي:

المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

الجدول رقم 03: التطور التنظيمي للمراجعة الخارجية في الجزائر من سنة 2010 إلى يومنا هذا

الفترة	المرجع	ما ميز الفترة
2010	القانون رقم 10-01.	إعادة تنظيم من جديد مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من حيث شروط وكيفيات الممارسة، وذلك نتيجة للتغيير الجذري على مستوى تنظيم مهنة المحاسبة، بفعل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.
2011	- المراسيم التنفيذية رقم: 11-24، 11-25، 11-26، 11-27، 11-28، 11-29، 11-30، 11-31، 11-32؛ - المرسوم التنفيذي رقم 11-72؛ - المرسوم التنفيذي رقم 11-73؛ - المرسوم التنفيذي رقم 11-74؛ - المرسوم التنفيذي رقم 11-202؛ - المرسوم التنفيذي رقم 11-393.	- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وثلاث مجالس وطنية للفصل بين المهن الثلاث، والمتمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالإضافة لتحديد شروط وكيفيات جديدة قصد الحصول على الاعتماد لممارسة المهن الثلاث والمعايير الخاصة بكل مكتب محاسبة، أيضا كيفيات تعيين محافظ الحسابات؛ - تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛ - تحديد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛ - تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛ - تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها؛ - تحديد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر المترشحين.
2012	- المرسوم التنفيذي رقم 12-288.	- إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
2013	- المرسوم التنفيذي رقم 13-10؛ - المرسوم التنفيذي رقم 13-171؛ - قرار مؤرخ في 26 مارس 2013.	- تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم، وكذا العقوبات التي تقابلها؛ - تعديل وتميم المرسوم التنفيذي رقم 11-74؛ - تحديد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2014	- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013؛ - قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014.	- تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛ - تحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
2016	- مقرر رقم 2 مؤرخ في 4 فيفري 2016 عن وزارة المالية؛ - مقرر رقم 15 مؤرخ في 15 مارس 2017 عن وزارة المالية.	- صدور أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 210، 505، 560 و 580؛ - صدور أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 300، 500، 510 و 700.
2017	- مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 عن وزارة المالية؛ - ثلاثة قرارات وزارية مشتركة مؤرخة في 7 مارس 2017.	- صدور أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 520، 570، 610 و 620؛ - تحديد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، بالإضافة لمعامل وبرنامج الاختبارات وبرنامج وكيفية سير التكوين.
2018	مقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن وزارة المالية.	صدور أربعة معايير جزائرية للمراجعة: 230، 501، 530 و 540.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)، تاريخ الإطلاع عليه 2018/10/25، الساعة الواحدة صباحا.

2. أسلوب تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر

سيتم من خلال هذا المحور التطرق للأسلوب الذي اعتمده المجلس الوطني للمحاسبة في تبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال جملة المقررات المتضمنة للمعايير الجزائرية للمراجعة التي قام بإصدارها خلال الفترة 2016-2018.

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

### 1.2. مفهوم المعايير الدولية للمراجعة

تعد المعايير الدولية للمراجعة (ISA) تلك المقاييس والأنماط الصادرة من طرف هيئات مهنية دولية، والتي تهدف إلى إمكانية توحيد القواعد والأحكام المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة على الصعيد الدولي، وفيما يلي بعض التعاريف الواردة بشأن هذه الأخيرة وكذا الهيئات المشرفة على إصدارها.

#### 1.1.2 تعريف المعايير الدولية للمراجعة

عرف أرقام عمر المعايير الدولية للمراجعة أنها بمثابة قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، ويمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.<sup>1</sup>

كما وردت في تعريف رزق أبو زيد الشحنة أنها تمثل مستويات للأداء المهني بالنسبة للمراجع، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، الأمر الذي يقود المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها.<sup>2</sup>

وعرفها وجدي حامد حجازي أنها أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبّر عن المستوى المعقول من العناية المهنية ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما هي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم.<sup>3</sup>

بالاعتماد على التعاريف أعلاه، يتضح أن المعايير الدولية للمراجعة عبارة عن مستويات للأداء المهني بالنسبة للمراجع وأنماط السلوك المهني التي يهتدي بها عند تنفيذ مهمته، حيث تعتبر بمثابة قرائن وقواعد استرشادية متفق عليها دوليا ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة، يتم إصدارها من قبل هيئات مهنية دولية بغية اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

#### 2.1.2 الهيئات المشرفة على إصدار المعايير الدولية للمراجعة

إن لجنة معايير المراجعة الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح وتعديل المعايير الدولية للمراجعة، حيث انبثقت هذه الأخيرة عن الاتحاد الدولي لمحاسبين، وقد حولت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة والمتمثلة في إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الإتحاد، ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات دول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنتهقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة، وحاليا يقوم بإصدار وتعديل المعايير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB)، وهو يهتم إلى جانب المراجعة بالفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة.<sup>4</sup> كما تجدر الإشارة هنا أن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية هو تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).<sup>5</sup>

#### 2.2. الأساليب المستخدمة في تبني المعايير الدولية للمراجعة

هناك ثلاثة أساليب تستخدم في تبني المعايير الدولية للمراجعة، وهي تتمثل فيما يلي:<sup>6</sup>

##### 1.2.2 التبني الكامل للمعايير

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير المراجعة الدولية كليا بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها. وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية.

##### 2.2.2 استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للمراجعة دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير المراجعة الدولية. وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير المراجعة الدولية ولا داعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

##### 3.2.2 استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير المراجعة الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف. إن الهدف من ذلك هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

أن المراجعة التي قام بها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

### 3.2. المعايير الدولية للمراجعة التي تبنتها الجزائر

سيتم من خلال هذا العنصر الإشارة للمعايير الجزائرية للمراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة النظيرة لها والمستمدة منها، بالإضافة للتطرق إلى أسلوب تبنيها.

#### 1.3.2. المعايير الدولية للمراجعة التي تبنتها الجزائر إلى غاية سبتمبر 2018

يوضح الجدول رقم 04 أدناه المعايير الدولية للمراجعة التي تبنتها الجزائر إلى غاية سبتمبر 2018.

#### الجدول رقم 04: المعايير الدولية للمراجعة التي تبنتها الجزائر إلى غاية سبتمبر 2018

رقم معيار المراجعة الدولي	عنوان معيار المراجعة الدولي	رقم المعيار الجزائري للمراجعة النظير له	تاريخ التبنى
210	الاتفاق حول آجال مهام المراجعة	210	2016/02/04
230	التوثيق	230	2018/09/24
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	300	2016/10/11
500	أدلة المراجعة	500	2016/10/11
501	أدلة المراجعة - جوانب محددة	501	2018/09/24
505	التأكيدات الخارجية	505	2016/02/04
510	مهام المراجعة الأولية - الأرصدة الافتتاحية	510	2016/10/11
520	الإجراءات التحليلية	520	2017/03/15
530	العينات	530	2018/09/24
540	التقديرات المحاسبية	540	2018/09/24
560	أحداث بعد الإقفال	560	2016/02/04
570	استمرارية الاستغلال	570	2017/03/15
580	التصريحات الكتابية	580	2016/02/04
610	استعمال أعمال المراجعين الداخليين	610	2017/03/15
620	استعمال أعمال خبير معين من طرف المراجع	620	2017/03/15
700	تأسيس الرأي وتقرير المراجعة على القوائم المالية	700	2016/10/11

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

- الترجمة الشخصية من خلال الموقع الإلكتروني: [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)، تاريخ الإطلاع عليه: 2018/10/25 على الساعة الواحدة زوالاً؛
- المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

يتضح من الجدول أعلاه أن الدولة الجزائرية قامت بإصدار سلسلة من المعايير الجزائرية للمراجعة البالغ عددها ستة عشر معيار خلال الفترة 2016-2018، وهي مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، وبعد إلقاء نظرة لمضمون هذه الأخيرة ومقارنتها مع نظيرتها الدولية، اتضح أن الدولة الجزائرية تبنتها بأسلوب شبه كامل مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة الغير هامة في المضمون والمصطلحات المستعملة، غير أن المشرع الجزائري لم يقوم بإصدار هذه الأخيرة بصفة منتظمة على شكل مجموعات مثلما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للمراجعة، حيث تم إصدار إلا بعض المعايير من المجموعات الحاملة للأرقام 2، 3، 5، 6 و7، وكذا الأمر بالنسبة للطريقة المعتمدة في الإصدار، حيث نجد أن كل مقرر يتضمن مزيج من المعايير ذات مجموعات مختلفة والتي تم إصدارها بصفة غير واضحة،

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

والدليل على ذلك الاختلاف في المدة الزمنية الممتدة بين إصدار كل مقرر وكذا عدم صدور أي نص تشريعي متضمن للأساس المعتمد عليه في إصدار هذه الأخيرة مثلما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للمراجعة وذلك بشأن المعايير الصادرة والمعايير التي ستصدر لاحقا، وكذا غياب النص القانوني الذي يفرض تطبيقها أو الاعتماد عليها.

### 2.3.2. المعايير الدولية للمراجعة في طريق التبنى بالجزائر

يوضح الجدول الموالي المعايير الدولية للمراجعة في طريق التبنى بالجزائر.

#### الجدول رقم 05: المعايير الدولية للمراجعة في طريق التبنى بالجزائر

رقم المعيار الجزائري للمراجعة النظر له	عنوان معيار المراجعة الدولي	رقم معيار المراجعة الدولي
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة	200
220	مراقبة الجودة لمراجعة القوائم المالية	220
260	التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة	260
315	تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة عن طريق معرفة الكيان ومحيطه	315
330	ردود المراجع على المخاطر المقيمة	330
450	تقييم الاختلالات المحددة أثناء المراجعة	450
705	التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع المستقل	705
710	المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة والقوائم المالية المقارنة	710

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

- الترجمة الشخصية من خلال الموقع الإلكتروني: [www.ibr-ire.be](http://www.ibr-ire.be)، تاريخ الإطلاع عليه: 2018/10/25 على الساعة الثانية زوالا.
- المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

يتضح من الجدول أعلاه أن الدولة الجزائرية، وبالتحديد المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية قام بالإشارة إلى عناوين بعض المعايير الجزائرية للمراجعة البالغ عددها ثمانية معايير وذلك ضمن المقررات التي قام بإصدارها خلال الفترة 2016-2018، بالتالي يحتمل أنها ستصدر لاحقا، في حين هناك غياب قانوني متعلق بفترة صدور هذه الأخيرة.

### 3.3.2. الطريقة المعتمدة في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

نتيجة للإصلاح المحاسبي التي شهدته الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، تجلت الحاجة إلى ضرورة إصدار معايير مراجعة وطنية نظرا للعلاقة الوطيدة التي تربط بين المهنيين، باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي تمثل مدخلات مهمة للمراجعة، وفي هذا السياق قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار خلال الفترة 2016-2018 سلسلة من المعايير الجزائرية للمراجعة المتبنية بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة بإجراء بعض التعديلات الطفيفة عليها في المضمون والمصطلحات، وذلك بما يتلاءم مع البيئة الجزائرية، غير أن السؤال الذي يطرح هنا يكمن في طريقة إصدار هذه المعايير، حيث نلاحظ ما يلي:

- تم إصدار خلال الفترة 2016-2018 ستة عشر معيار جزائري للمراجعة، غير أنه وردت في متنها الإشارة لمعايير مراجعة جزائرية أخرى وبالبلغ عددها ثمانية معايير، فهذا دليل أن المشرع الجزائري لا يكتفي بالمعايير الصادرة فقط، بل يحتمل أنه يقوم بإصدار معايير أخرى لاحقا؛
- ركز المشرع الجزائري في بداية الأمر على إصدار العديد من معايير الطبقة الخامسة (500-599) المتعلقة بالعناصر المقنعة أو ما تعرف بأدلة الإثبات، حيث بلغ عددها عشرة معايير ووردت في كل مقرر، بالتالي هذا دليل على أهمية هذه المعايير بالنسبة لمهمة المراجعة، إذ اعتمد المشرع الجزائري في إصدار هذه المعايير على مبدأ الأهمية النسبية؛

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

- باقي المعايير الصادرة تخص الطبقات أو الأصناف 2، 3، 6 و 7 أي الفئات (200-299)، (300-399)، (600-699) و(700-799) على التوالي من معايير المراجعة الدولية؛
- هناك بعض الأصناف من معايير المراجعة الدولية لم يتم يتطرق إليها.

### 3. مهمة المراجعة الخارجية على ضوء المعايير الجزائرية للمراجعة

شهدت مهمة المراجعة الخارجية بعض التعديلات على مستوى التنظيم بموجب صدور المعايير الجزائرية للمراجعة، غير أنه تم إصدار إلا جزء من هذه الأخيرة والتي لا تغطي كل جوانب المهمة، كون أن القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المتممة له لازالت سارية المفعول، لذا سيتم الاكتفاء إلا بالقيمة المضافة التي تناولتها المعايير الجزائرية للمراجعة الصادرة.

#### 1.3. خلال مرحلة الاتفاق والتخطيط لمهمة المراجعة الخارجية

نص المشرع الجزائري بشأن الاتفاق عن شروط مهمة المراجعة الخارجية القائمة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجعة في حين أن المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) تناول بعض الإضافات بخصوص هذه الأخيرة والتي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري أو لم يشير إليها بالتفصيل، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>7</sup>

- ✓ عناصر إضافية بشأن واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي؛
  - ✓ عناصر إضافية بشأن محتوى رسالة المهمة لاسيما الأحكام المتعلقة بمشاركة مراجعين آخرين أو خبراء أو مراجعين داخليين أو مستخدمى المؤسسة؛
  - ✓ التطرق لحالات المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة؛
  - ✓ عناصر إضافية بشأن محتوى رسالة المهمة في حالة تعديل أحكام مهمة المراجعة التعاقدية؛
  - ✓ إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية في حالة مراجعة مشتركة بين عدة مراجعين.
- أما عن التخطيط لعملية المراجعة الخارجية فقد تناول المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية) هذا الجانب أكثر تفصيلا مقارنة لما نص عليه المشرع الجزائري، وذلك كالآتي:<sup>8</sup>

- ✓ الإشارة لمسؤولية المراجع الخارجي في إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة مكيفة مع المهمة، محددًا فيها نطاق، رزنامة ومنهجية المراجعة، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج عمل في إطار المراجعة المتكررة.
- ✓ تحديد الواجبات المطلوبة بخصوص مساهمة الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في التخطيط؛
- ✓ تحديد واجبات المراجع الخارجي بشأن الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، وكذا المسائل الإضافية التي تأخذ بعين الاعتبار في مهمة المراجعة الأولية؛
- ✓ الإشارة لحالات خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة.

#### 2.3. خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

نص المشرع الجزائري عن العناصر المقنعة بشكل جد وجيز، غير أن المعيار الجزائري للمراجعة 500 (العناصر المقنعة) تطرق إلى كل جوانبها. حيث أوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية، كما عالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.<sup>9</sup>

نص المشرع الجزائري عن التأكيدات الخارجية أو ما تعرف بالمصادقات الخارجية بشكل سطحي، بينما المعيار الجزائري للمراجعة 505 (التأكيدات الخارجية) قد تناول لإجراءات التأكيد الخارجية بالتفصيل، حيث يعتبر التأكيد الخارجي من منظور هذا المعيار أنه دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف الغير سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر.<sup>10</sup>

ويمكن تلخيص أهم النقاط التي تطرق إليها هذا المعيار فيما يلي:<sup>11</sup>

- ✓ الإشارة إلى أنواع التأكيدات الخارجية، والمتمثلة أساسا في التأكيد المستعجل أي الإيجابي والتأكيد الضمني أي السلبي، باعتباره أقل إثباتا منه، بالإضافة لشروط استعماله؛
- ✓ تحديد واجبات المراجع الخارجي عند لجوئه لإجراءات التأكيد الخارجية؛
- ✓ تحديد واجبات المراجع الخارجي في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

✓ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي في تقييم نتائج إجراءات التأكيد الخارجي من حيث مصداقية الردود على طلبات التأكيد وكذا في حالة عدم تلقي الردود أو ضرورة تلقي الرد على طلب التأكيد المستعجل، بالإضافة لحالة وجود فوارق في الرد بين المعلومات المتحصل عليها وتلك التي طلب تأكيد محتواها.

عالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570 التزامات المراجع في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية،<sup>12</sup> وفي هذا الصدد أشار إلى عناصر إضافية مقارنة لما نص عليه المشرع الجزائري، لاسيما ما يتعلق الأمر بما يلي:<sup>13</sup>

- ✓ تطبيق الفرضية على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري والكيانات الصغيرة؛
- ✓ تحديد مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- ✓ تحديد مسؤولية المراجع الخارجي في جمع عناصر كافية وملائمة لأجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية، بالإضافة لاستنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- ✓ تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي بشأن إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة، لاسيما ما يتعلق الأمر ب:
  - أحداث أو ظروف تقع في الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، والتي تستدعي اللجوء إلى إجراءات المراجعة الإضافية والتواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة؛
  - تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود عدم يقين معتبر؛
  - تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال من قبل الإدارة؛
  - رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه؛
  - التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة.

كما تجدر الإشارة أن هناك معايير جزائرية للمراجعة شكلت استحداث من الناحية التنظيمية بخصوص تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، كون أن المشرع الجزائري لم ينص عليها إطلاقاً من خلال النصوص التنظيمية السارية المفعول، وهي تتمثل في:

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580 الموسوم بالتصريحات الكتابية، المعالج بشكل شامل ومفصل لكل المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة والمراجع الخارجي بشأن التصريحات الكتابية، بالإضافة لشكلها، تاريخها ومدتها وكذا واجبات المراجع الخارجي في الحالات التي قد يواجهها في سبيل الحصول على هذه الأخيرة من حيث التشكيك في مصداقيتها وعند طلبها وعدم الحصول عليها؛<sup>14</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 الموسوم بالعناصر المقنعة- اعتبارات خاصة، المعالج لمدى اعتبار المراجع الخارجي عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 330 الموسوم بردود المدقق في تقييم المخاطر الذي يحتمل أنه سيصدر لاحقاً، وكذا المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500 الموسوم بالعناصر المقنعة، بالإضافة للمعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار مراجعة الكشوف المالية؛<sup>15</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510 الموسوم بمهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية، المعالج بشكل مفصل وشامل لواجبات المراجع الخارجي فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية، بما فيها تلك الجوانب المتعلقة بمراجعة كيان تابع للقطاع العمومي؛<sup>16</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520 الموسوم بالإجراءات التحليلية، باعتبارها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وهي تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو كيانات متشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة والاتجاهات الغير متوقعة؛<sup>17</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530 الموسوم بالسير في التدقيق، المعالج لطريقة استخدام السير الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير، وذلك عندما يقرر المراجع الخارجي استخدام السير في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة؛<sup>18</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 الموسوم بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، المعالج لواجبات المراجع الخارجي المرتبطة بهذه الأخيرة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، إضافة إلى ذلك يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق بعض معايير المراجعة الجزائرية للتقديرات المحاسبية؛<sup>19</sup>

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 الموسوم بالأحداث اللاحقة، المعالج بشكل مفصل وشامل لالتزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية، والمتمثلة أساسا في:
  - ✓ أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع؛
  - ✓ حقائق أعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير المراجعة إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية؛
  - ✓ حقائق أعلم بها المراجع بعد نشر الكشوف المالية؛<sup>20</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 الموسوم باستخدام أعمال المدققين الداخليين، المعالج لشروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة رقم 315، أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛<sup>21</sup>
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620 الموسوم باستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، المعالج لواجبات المراجع الخارجي عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، فعلى المراجع الخارجي القيام بما يلي:
  - تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير؛
  - تحديد طبيعة، رزامة وامتداد إجراءات المراجعة؛
  - تحديد كفاية، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرفه؛
  - اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبله؛
  - تقييم ملائمة أعمال الخبير للاعتماد عليها؛
  - الإشارة للخبير المعين في التقرير.<sup>22</sup>

نص المشرع الجزائري على توثيق أعمال المراجعة الخارجية باعتبارها دليل يتضمن كل الوثائق والمعلومات ذات الأهمية التي قام المراجع الخارجي بجمعها عند أداء مهمته وفقا لمتطلبات النصوص التنظيمية، وكذا الاستنتاجات التي توصل إليها والتي تسمح له بتحرير التقرير، وهو ما عالج بشكل مفصل المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230 الموسوم بوثائق التدقيق، المتناول للمسؤولية التي تقع على عاتق المراجع الخارجي لإعداد وثائق مراجعة الكشوف المالية، والتي يقصد بها الوثائق أو ملفات العمل التي يعدها المراجع الخارجي أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للمراجعة، حيث تشكل من إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المراجع، وقد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.<sup>23</sup>

كما تمت الإشارة عن التوثيق من خلال بعض المعايير الجزائرية للمراجعة وعلى غرارها:

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"، وذلك بخصوص رسالة المهمة؛<sup>24</sup>
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، والذي مفاده أنه يلزم على المراجع الخارجي إدراج في وثائق المراجعة كل من الإستراتيجية العامة، برنامج العمل وكل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة أو برنامج العمل خلال مهمة المراجعة وكذلك كل أسباب هذه التغيرات؛<sup>25</sup>
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، والذي مفاده ضرورة إدراج في وثائق المراجعة النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المراجعين الداخليين في حالة استغلالها، بالإضافة لإجراءات المراجعة الخاصة بالمنجزة حولها.<sup>26</sup>

### 3.3. خلال مرحلة إعداد تقرير المراجعة الخارجية

يمثل تقرير المراجع الخارجي الثمرة الناتجة عن مهمة المراجعة الخارجية، كونه يعبر عن حوصلة لما قام به المراجع في شكل رأي معين لخدمة طرف ثالث، وفي هذا السياق حظي المشرع الجزائري أولوية لهذا العنصر والذي تم تناوله في ظل قدر كافي ومفصل من النصوص التشريعية، بينما طرأت على هذا الأخير بعض التعديلات بموجب صدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية)، حيث تم من خلاله النصوص عن تأسيس الرأي وفقا لشكلين فقط، الرأي غير معدل أي الخالي من التحفظات، والرأي المعدل الذي يضم أشكال الرأي الأخرى والذي سيعالجه المعيار الجزائري للمراجعة رقم 705، بالإضافة إلى نصوصه عن شكل ومضمون التقرير عند تنفيذ المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة، وكذا مسؤولية المراجع بشأن المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية، كما تم إرفاق هذا الأخير بنموذج لتقرير المراجع الخارجي حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.<sup>27</sup>

### 4. دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

من أجل الإلمام بهذه الدراسة وتعزيز الجانب النظري، تم إجراء بعض المقابلات الشفهية مع محافظي الحسابات وخبير محاسبي وأساتذة جامعيين تخصص محاسبة ومراجعة، وتمحورت إشكالية المقابلة حول المستجدات التي جاءت بها المعايير الجزائرية للمراجعة مقارنة بالنصوص التشريعية السارية المفعول، وأثرها على المهمة، حيث تم التوصل إلى أجوبة متقاربة سواء بالنسبة للأكاديميين (الأساتذة الجامعيين) أو المهنيين (محافظي الحسابات والخبير المحاسبي).

### 1.4. المنهج المتبع في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة

يمكن تلخيص أهم النقاط التي تم جمعها والمتفق عليها من قبل مجتمع الدراسة بشأن المنهج المتبع في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة فيما يلي:

- تعد الجزائر من بين الدول التي قامت بتبني المعايير الدولية للمراجعة، ومن الأسباب التي دفعتها بالتوجه نحو هذا الأسلوب تتجلى في السعي لتحقيق التوافق على الصعيد العالمي، لكن كان من الأجدر إصدار معايير محاسبة وطنية منبثقة عن تلك المعايير الدولية، ومن ثم إتباع نفس أسلوب التبني بالنسبة لمجال المراجعة، حيث لا يمكن السعي لتحقيق توافق دولي في مجال المراجعة دون تحقيق توافق محاسبي دولي؛
- إن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية يتطلب جهد أكبر من المراجع، حيث كان تطبيق القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه يستدعي تفسير وشرح أكثر لمضمونه، الأمر الذي كان يؤدي بالمراجع الاستعانة بالمعايير الدولية للمراجعة، دون إلزامية أو اقتراح تطبيقها من قبل الهيئة المشرفة، وبذلك فإن صدور المعايير الجزائرية للمراجعة يوفر الوقت ويقلص جهد المراجع في تكييف المعايير الدولية للمراجعة بما يتماشى مع متطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- تم صدور المعايير الجزائرية للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، باعتباره الهيئة المشرفة على المهنة، في شكل مقررات، ليتم نشرها في النشرة أو الجريدة الرسمية لوزارة المالية، حسب ما تقتضيه المادة الثالثة من كل مقرر، في حين لم يتم الإشارة عن نشرها في الجريدة الرسمية؛
- إن المعايير الجزائرية للمراجعة لحد الساعة ما هي إلا دليل أو مرشد يعتمد عليه للقيام بالمهمة، وفي هذا الصدد يبقى تنظيم المهمة يتجلى في تطبيق متطلبات القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له؛
- تم تبني تقريبا 50% من المعايير الدولية للمراجعة في ظرف ثلاث سنوات، والذي يعادل (16) ستة عشر معيار جزائري للمراجعة، في حين لم يتم صدور أي نص تشريعي يوجي على إلزامية تطبيقها؛
- تتميز المعايير الجزائرية للمراجعة بالبساطة والشمولية وسهولة الاستيعاب مقارنة بالقانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له؛
- إن الإصدار المتناوب للمعايير الجزائرية للمراجعة ذو فارق زمني طويل الأجل سيؤدي حتما استغراق فترة أطول لإصدار بقية المعايير الجزائرية للمراجعة؛
- إعطاء المجلس الوطني للمحاسبة الأولوية في إصدار العديد من المعايير الجزائرية للمراجعة المتعلقة بالعناصر المتقنة، المبوبة في المجموعة الخامسة.

### 2.4. أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مرحلة الاتفاق والتخطيط للمهمة

يمكن استخلاص أهم النقاط التي تم التوصل إليها خلال المقابلات الشفهية التي أجريت مع مجتمع الدراسة بشأن أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مرحلة الاتفاق والتخطيط للمهمة فيما يلي:

- تم صدور بشأن هذه المرحلة معياران جزائريان للمراجعة فقط، يتمثلان في المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 الموسوم ب "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، وكذا المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 الموسوم ب "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، والتي حظيت لهما الأولوية في إصدارهما ضمن المقررات الأولى المؤرخة خلال سنة 2016؛
- يعتبر صدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 210 كتفسير وتوسيع للمادة 35 من القانون رقم 10-01، كون أنه عالج عناصر إضافية مقارنة بالنصوص التنظيمية السارية المفعول، والتي تتعلق أساسا بالشروط الواجب الاتفاق عنها، والتي يتم تدوينها عند إعداد رسالة المهمة؛
- من الناحية العملية، يتطلب على المراجع الخارجي التخطيط لمهمته قصد إنجازها بكل فعالية، وهو الأمر الذي كان معمول به مسبقا رغم وجود غياب قانوني، وفي هذا الصدد قد عالج المعيار الجزائري للمراجعة رقم 300 بشكل مفصل لعملية التخطيط، وبالرغم من ذلك لا يمكنه سد هذا الفراغ القانوني إلا عند صدور النص التشريعي الذي يجي على إلزامية تطبيقه.

### 3.4. أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مرحلة التنفيذ وإعداد التقرير

تميزت مرحلة تنفيذ المهمة بصدور ثلاثة عشر (13) معيار جزائري للمراجعة، ومن بين أهم النقاط التي تم التوصل إليها خلال المقابلات الشفهية التي أجريت مع مجتمع الدراسة بشأن هذه المرحلة تجسدت فيما يلي:

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

- بالرغم من اقتصار المشرع الجزائري في الإشارة فقط ودون تفصيل عن متطلبات بعض المعايير الجزائرية للمراجعة في القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، إلا أن ما ورد في هذه المعايير كان معمول به مسبقا في الواقع العملي، ويتجلى ذلك فيما يلي:
  - جمع العناصر المقتنة، والتي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 500، فعمل الهدف الرئيسي من مهمة المراجعة الخارجية يتجلى في جمع العناصر المقتنة التي يتم على أساسها إبداء الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع؛
  - المصادقات الخارجية أو ما تعرف بالتأكدات الخارجية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 505؛
  - تحرير تقرير خاص باستمرارية الاستغلال، والتي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 570، المحدد لواجبات المراجع الخارجي في التأكد من مدى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال؛
  - تشكيل ملفات العمل والاحتفاظ بها، والذي يعالجه المعيار الجزائري للمراجعة رقم 230؛
- بالرغم من عدم تطرق المشرع الجزائري لبعض البنود في القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، إلا أنه كان معمول بها مسبقا في الواقع العملي، لكن بفعل صدور المعايير الجزائرية للمراجعة الخاصة بها، تم شرح كفاءات أداؤها وإدراج عناصر إضافية مرتبطة بها باعتبارها استحداثات جاءت بما هذه الأخيرة، ويتعلق الأمر بما يلي:
  - استخدام الإجراءات التحليلية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 520؛
  - مراجعة الأرصدة الافتتاحية في ظل مهمة المراجعة الأولية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 510؛
  - جمع العناصر المقتنة المتعلقة بجوانب معينة تشمل المخزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات القطاعية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 501؛
  - استخدام السير في المراجعة، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 530؛
  - استخدام أعمال المراجعين الداخليين، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 610؛
  - استخدام أعمال خبراء معينين من طرف المراجع الخارجي، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 620.
- تم صدور ثلاثة معايير جزائرية للمراجعة شكلت استحداثات بشأن إجراءات المراجعة الخارجية، سواء من الناحية النظرية أو العملية، ويتعلق الأمر بما يلي:
  - الحصول على التصريحات الكتابية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 580؛
  - مراجعة الأحداث اللاحقة، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560؛
  - مراجعة التقديرات المحاسبية، التي يعالجها المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540.

أما بخصوص مرحلة إعداد التقرير، فقد قام المشرع الجزائري بتناول قدر كافي من النصوص التشريعية المتعلقة بإعداد التقرير ضمن القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، وفي هذا الصدد يرى كل من مجتمع الدراسة أن صدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 لم يتضمن استحداثات مقارنة لما هو معمول به في الواقع العملي، خاصة وأنه اقتصر إلا على التقرير الحالي من التحفظات.

### الخاتمة

بناء لما تم التطرق إليه سابقا اتضح أن البيئة التنظيمية للمراجعة الخارجية في الجزائر شهدت كم هائل من النصوص التشريعية، ففي مرحلة أولى اقتصر الأمر إلا على مراجعة المؤسسات العمومية وشبه العمومية من طرف هيئات أو أشخاص تابعين للقطاع العام، وبعد ذلك في المرحلة التي تليها تم إعادة تنظيم المهنة من خلال تكليف أشخاص يتمتعون بالاستقلال والحياد للقيام بالمهمة، ليتم بعدها الفصل بين مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتشكيل الهيئات المشرفة عليهم، وفي مرحلة أخيرة تم إلغاء كل الأحكام المنظمة للمهنة بموجب صدور القانون رقم 10-01 الذي تم تكييفه مع المخرجات الحديثة للأنظمة المحاسبية المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، والذي تم إرفاقه بنصوص تشريعية معدلة ومتممة له، وبناء على هذا فقد تم قبول الفرضية الأولى، ليتم بعد ذلك في الآونة الأخيرة بداية إرفاق القانون رقم 10-01 والنصوص الملحقة به بمعايير وطنية موسومة بالمعايير الجزائرية للمراجعة، مستمدة بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة بعد إجراء بعض التعديلات عليها في المحتوى والمصطلحات، وذلك بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية، بالتالي تم قبول الفرضية الثانية، إضافة لذلك، فإن المعايير الجزائرية للمراجعة أدت إلى تدعيم النصوص التنظيمية السارية المفعول ومحاولة تكييفها بما يتماشى مع المتطلبات

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

الدولية، من خلال شرح وتوسيع محتواها وتزويدها بأحكام إضافية، لذا تم قبول الفرضية الثالثة، كما أنه بعد إجراء المقابلات الشفهية مع المهنيين والأكاديميين، أكد هؤلاء أن المعايير الجزائرية للمراجعة أثرت إيجابيا على إجراءات المراجعة الخارجية سواء من الناحية التنظيمية أو الواقع العملي، لذا تم قبول الفرضية الرابعة.

### النتائج

على ضوء ما سبق، يمكن استخلاص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال ما يلي:

- ❖ في إطار مهمة المراجعة في البيئة الجزائرية يلزم المراجع بتطبيق أحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة للنصوص التشريعية المتممة له، في حين أن المعايير الجزائرية للمراجعة تعد مرشد يستعين به المراجع الخارجي عند أداء مهامه، وذلك لغياب النص التشريعي الذي يفرض تطبيقها؛
- ❖ إن صدور المعايير الجزائرية للمراجعة أثر بشكل إيجابي على خطوات عملية المراجعة الخارجية، حيث:
  - تناول جزء منها لعناصر إضافية تسمح بشرح، توضيح وتوسيع الأحكام المتعلقة بالواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي عند أداء مهامه، لاسيما ما يتعلق الأمر بالتخطيط والاتفاق على شروط مهمة المراجعة الخارجية، العناصر المقنعة، التأكيدات الخارجية، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال، التوثيق، إبداء الرأي وتحرير التقرير؛
  - في حين تناول الجزء الآخر لجوانب حديثة من الناحية التنظيمية لمنهجية المراجعة الخارجية، والمتمثلة أساسا في:
    - التصريحات الكتابية؛
    - الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية؛
    - استخدام الإجراءات التحليلية؛
    - العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة؛
    - السبر في المراجعة؛
    - مراجعة التقديرات المحاسبية؛
    - الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية؛
    - الاستعانة بأعمال المراجعين الداخليين أو خبير معين من طرف المراجع الخارجي.
- ❖ إن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة الخارجية هو الوصول إلى إبداء رأي عن مدى تعبير الكشوف المالية للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة لإضافة الثقة لطرف ثالث، وذلك من خلال التقرير الذي يجرده المراجع الخارجي بناء على العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي قام بجمعها، الأمر الذي أدى بالمجلس الوطني للمحاسبة إعطاء الأولوية لهذه الأخيرة عن طريق إصدار عشرة معايير جزائرية للمراجعة من بين ستة عشر معيار، تتعلق بالصف الخامس (500-599) الموسوم بالعناصر المقنعة؛
- ❖ إن الإصدار المتتالي لجملة المقررات المتضمنة للمعايير الجزائرية للمراجعة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المستمدة من المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن هيئة مهنية عالمية سيؤدي حتما لتحقيق التوافق على الصعيد الدولي في مجال المراجعة الخارجية في الجزائر من الناحية التنظيمية؛
- ❖ إن المنهج المتبع من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة يفرض عليه التبني بوتيرة أسرع نظرا لعدم تغطية هذه الأخيرة كل جوانب مهمة المراجعة الخارجية من جهة وعدم تحيينها بالنسبة للتعدلات التي تطرأ على المعايير الدولية للمراجعة من جهة أخرى؛
- ❖ من خلال قراءة محتوى المعايير الجزائرية للمراجعة، اتضح عدم وجود تعارض بين ما ورد فيها وبين النصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية؛
- ❖ من خلال قراءة محتوى القانون رقم 10-01 والنصوص المعدلة والمتممة له، لوحظ أن المشرع الجزائري ركز بشكل خاص على محافظة الحسابات والتي يقصد بها مهمة المراجعة الخارجية القانونية، في حين الواجبات المطلوبة في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة تشمل مهمة المراجعة الخارجية القانونية والتعاقدية؛
- ❖ لعل صدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 540 راجع لمدى أهمية حصول المراجع الخارجي لدراية عامة بشأن التقديرات المحاسبية، حيث يعد التلاعب في هذه الأخيرة من بين الأساليب الرئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية ذات التأثير السلبي؛
- ❖ إن تناول المعايير الجزائرية للمراجعة لعناصر إضافية وحديثة مقارنة بالقانون رقم 10-01 والنصوص المتممة والمعدلة له، دليل على عدم تحقيق هذا الأخير والنصوص المنبثقة عنه لتوافق على الصعيد الدولي؛

## المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA): دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين (ص ص 1-16)

❖ إن الهدف من صدور المعايير الجزائرية للمراجعة يتجلى في تحقيق توافق دولي من جهة وسد الفراغ القانوني الناتج عن إلغاء الاجتهادات المهنية للمراجع الخارجي الصادرة بالمقرر رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 2 فيفري 1994 عن وزير الاقتصاد، والتي لها صلة بالمخطط الوطني للمحاسبة وكذا القانون رقم 91-08 الذي حل محله القانون رقم 10-01.

### المراجع

- 1 د. أقاسم عمر (2016)، *التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر*، دار الكتاب العربي، الجزائر، ص 150.
- 2 د. رزق أبو زيد الشحنة (2015)، *تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)*، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، ص 103.
- 3 د. وجدي حامد حجازي (2010)، *المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل*، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، ص 166.
- 4 نسيمة أوكليل، نصيرة سعدي (2018)، *واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية*، مداخلة مقدمة في إطار فعاليات المنتدى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 11-12 أبريل 2018، بومرداس - الجزائر، ص 202.
- 5 Asokan Anandarajan, Gary Kleinman (2015), *International Auditing Standards in the United States : Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB*, BUSINESS EXPERT PRESS, New York- United States of America, First edition, p 2.
- 6 د. عبدا لله أحمد عمر بامشوس (مارس 2010)، *تطبيق معايير التدقيق الدولية*، مجلة المحاسب القانوني، مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين عضو الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، صنعاء - الجمهورية اليمنية، العدد (9)، ص 8.
- 7 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 210.
- 8 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 300، ص ص 3-6.
- 9 ط/د بصري ريمة (2018)، *دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة" -*، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المركز الجامعي لميلة، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، ص 139.
- 10 متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60275>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/12/19 على الساعة العاشرة مساء.
- 11 سفاحلو رشيد (2017/2016)، *أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، ص 214.
- 12 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 505.
- 13 م ج ت 570، المادة 1، ص 3.
- 14 نفس المرجع، ص ص 3-7.
- 15 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 580.
- 16 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 510.

<sup>17</sup> SEFFAHLLOU Rachid (2018), *Planification et réalisation d'une mission de commissariat aux comptes selon les nouvelles normes Algériennes d'audit (NAA)*, Revue Nouvelle Economie, Université de Khemis Miliana, Algérie, Volume 9, Numéro 2, p 22. Online : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54672>, (visité le 18/02/2019 à 16h).

- <sup>18</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 530، المادة 1، ص 3.
- <sup>19</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 540، المادة 1، ص 3.
- <sup>20</sup> أ. سعد بن البار، د. قرينة معمر (2018)، *مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيير الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية*، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسلية، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، ص ص 104 106. متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/60876>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/02/20 على الساعة الواحدة صباحا.
- <sup>21</sup> أ.د. بجاوي نصيرة، ب. د. كحلوش أمينة (2018)، *تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق*، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد 8، العدد 2، ص 434.
- متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/72518>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/02/20 على الساعة العاشرة مساء.
- <sup>22</sup> ط. د. فياش أمال، ط. د. بوعبادة فتحية (2017)، *مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"*، مجلة جديد الاقتصاد، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 12، العدد 1، ص 194.
- متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54438>، تاريخ الإطلاع عليه: 2019/02/20 على الساعة الحادية عشر مساء.
- <sup>23</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230، المادتين 1 و2، ص 3.
- <sup>24</sup> المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق مرجع سابق ذكره، م ج ت 210.
- <sup>25</sup> المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سابق ذكره، م ج ت 300، ص 6.
- <sup>26</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 610، المادة 13، ص 6.
- <sup>27</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 700.