تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر

د. كريـــــم فيصـــــل -جامعة ورقلة -الجزائر
أ. سمغوني توفيق فيصل -جامعة سعيدة -الجزائر

ملخص:

إن مهنة التدقيق والمراجعة والاستشارة المحاسبية في الجزائر عرفت تطورا منذ الاستقلال ما سمح لها من الرفع من جودتها خاصة خلال العشرية الأخيرة، وصاحب هذا التطور جملة من الإصلاحات والقوانين للرفع من وخلصت الدراسة إلى أن تنظيم مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر لم تعرف ذلك التنظيم المحكم إلى غاية سنة 1991م أين صدر أول قانون جزائري ينظم مهنة الخبرة المحاسبية، كما صدر بداية من سنة 2016م أول معيار جزائري للتدقيق وهذا كان إضافة فعالة لمهنة التدقيق الجزائر.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق، المراجعة، الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، مهنة المحاسبة.

مفتاح Jel: M4، M41، M42.

Abstract:

Les professions de l'audit et conseil en comptabilité en Algérie se sont développés depuis l'indépendance, ce qui lui a permis d'améliorer sa qualité, en particulier au cours de la dernière décennie, cette évolution s'est accompagnée d'un ensemble des lois et des réformes permettant d'améliorer la profession de l'audit. En 1991, la première loi algérienne réglementant la profession de l'audit comptable a été promulguée, tandis que la première norme d'audit algérienne a été promulguée en 2016. Il s'agissait d'un ajout efficace à la profession de l'audit en Algérie.

Code JEL : M4, M41, M42.

مقدمة.

تعتبر التغيرات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر في الآونة الأخيرة والتي من بينها تبني النظام المالي المحاسبي الذي ينص في ضمنه على المعايير الدولية، ولمواجهة التطورات المالية والاقتصادية على الصعيد العالمي، قامت الجزائر بعدة إصلاحات في مجالات متعددة تضمن منها الأنظمة المالية والمحاسبية من خلال قانون النظام المحاسبي والمالي الذي باشرت الجزائر تطبيقه ابتداء من سنة 2010 حيث تم إعداده أخذا بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية تضمنت كذلك مهنة المراجعة من خلال النصوص التشريعية المتعلقة بالتنظيم والممارسة المهنية للمراجعة من بينها القانون رقم 29 الصادر سنة 2010 المتعلق بمهن محافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد وكذلك القرارات والمراسيم التنفيذية الصادرة بعد هذا القانون، مما جعلها في حاجة إلى دراسات لمعرفة واقع الممارسة المهنية والتعمق أكثر في الدراسات على المستوى المالي، هذا ما دفع بالمشرع الجزائري إلى إلزامية المؤسسات الاقتصادية بتعيين محافظ حسابات لإثبات شرعية وصدق حساباتها وصحتها، ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

- ماهو واقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؟
- ماهي الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؟
- ماهي المعايير المهنية المعتمدة و الخاصة بمهنة المراجعة في الجزائر؟

أولاً- التطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

1- الفترة 1969-1980: بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة[1]1969، حيث أشار الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا في رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"[2].

كما تناول المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبة دائمة للتسيير بالمؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين: (المراقبون العامون للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية)[3].

مما يعني أن محافظ الحسابات في هذه المرحلة اعتبر كموظف في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة، هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في التسيير الموجه و الذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لمحافظي الحسابات المتمثلة في[4]:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية مباشرة و غير مباشرة على تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية و المالية.
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة المالية .

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من خلال هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي[5] رقم71-83 الصادر بـ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم و اشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

2- الفترة 1980-1988: بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول تبين عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وقد ترتب على

ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانونرقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر إنشاء مجلس المحاسبة وهذامع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير و غياب أطر التحكم في توليد المعلومات المالية وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وذلك بفعل صدور القانون 80-05 المؤرخ بـ1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[6].

وما ميز هذه المرحلة هو عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لهم وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد الشركات الوطنية وتنامي حجمها[7].

3- الفترة 1988 إلى 2010: بعد أزمة النفط سنة 1986 والتي أثرت على الاقتصاد الوطني بشكل كبير، باعتبار النفط المورد الوحيد لإيرادات الجزائر، قامت الجزائر بعملية إصلاح شملت المؤسسات الاقتصادية من أجل تنويع صادراتها وتفادي أزمات مشابهة مستقبلا، بحيث فرضت الدولة على المؤسسات الاقتصادية إنشاء هياكل تقوم بالمراقبة، فتم إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير1988 الذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث جاء في المادة 40 من هذا القانون"يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"[8]، وعليه فإن صدور هذا القانون سهل من مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة وأصبح عمله أكثر مصداقية وموضوعية.

كما تميزت هذه المرحلة بصدور عدة قوانين ومراسيم تنفيذية أبرزها القانون 91-08 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القانون 10-01 الذي ألغى القانون 91-08، بحيث بينا هذان القانونان الخطوط العريضة لمهنة

محافظة الحسابات في الجزائر، فأصبحت مهنة محافظة الحسابات تتميز بالمصداقية والموضوعية[9].

4- مرحلة ما بعد 2010: في هذه المرحلة تم صدور القانون 10-01 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة مع إسنادصلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 04 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية، تضمنت أربع معايير، معيار الجزائري للتدقيق(210) " الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، المعيار الجزائري للتدقيق(505) " التأكيدات الخارجية"، المعيار الجزائري للتدقيق(560) " أحداث إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"، المعيار الجزائري للتدقيق (580) " التصريحات الكتابية " ثم في سنة 2017 تم إصدار[10]المعيار الجزائري للتدقيق(570) "استمرارية الاستغلال"، المعيار الجزائري للتدقيق(610) "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، المعيار الجزائري للتدقيق(620)استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق [11].

ثانيا: تنظيم مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر:

1. **مدخل للمحاسبة:** يمكن تعريف المحاسبة على أنها مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المؤسسة وتبويبها، يكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزه المالي في نهاية هذه الفترة[12].

وفي تعريف جديد تم فيه إعادة تحديد هدف المحاسبة على أنه "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية"[13].

وبناء على هذا التعريف يظهر أن نطاق الاهتمام في المحاسبة يجب ألا يكون قاصرا على الاستخدامات الخاصة بفئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح في

الوحدة المحاسبية، وإنما يجب أن يمتد هذا النطاق ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات التي تكون الاقتصاد، ويعتبر هذا التعريف تجسيدا للاتجاه الحديث للمحاسبة والذي ينقل اهتمام القوائم المالية صوب أهداف أكثر اتساعا بحيث تتضمن خدمة المجتمع والعمل على تقديم ما يحقق رفاهيته[14].

2. **مدخل لمهنة التدقيق:**

- ✓ **تعريف وأهمية مهنة التدقيق:**يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي في نهاية فترة زمنية معلومة[15]، ومهمة التدقيق تكمن في التأكد من تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييمها من طرف المدقق مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية[16].
- ✓ **تطور مهنة التدقيق:**كانللسياسة المالية والضريبية دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، ويبين التطور التاريخي لرقابة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبح شرطا سنة 1969م،أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م، وفي بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة لها، وفي سنة 2000 م إلى يومنا هذا فالجمعيات

الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف محافظ الحسابات[17].

- ✓ **تعريف لجنة التدقيق:**تعد لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس إدارة المؤسسات المساهمة وأداة رقابية لاقت اهتماما متزايدا في دول متعددة وأوصت المنظمات المهنية والهيئات المنظمة للأسواق المالية بتشكيلها في المؤسسات المساهمة نظراً لدورها المؤثر في جوانب متعددة، إلى جانب علاقتها بحوكمة المؤسسات وآليات تنفيذها[18].
- ✓ **تعريف التدقيق الداخلي:** بينما يشير التعريف القديم إلى إن التدقيق الداخلي:"وظيفة تقويم مستلمة تنشأ داخل المؤسسة، بهدف مساعدة أفراد المؤسسة عمى تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة. ويتضمن هذا التعريف أحد أهم أهداف التدقيق وهو توفير رقابة فعالة بكلفة معقولة، أما بموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين و هما:**خدمة التأكيد الموضوعي:**بفحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقللفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمةبالإدارة، **والخدمات الاستشارية**: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المنشأة أوخارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها[19].
- ✓ **تعريف التدقيق الخارجي:**هو وظيفة غرضها الرئيسي الخلوص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل[20].

3. علاقة مهنة التدقيق بالمحاسبة:

هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي ونتائج الأعمال لمؤسسة ما، أما التدقيق فإنه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق[21].

على الرغم من التداخل والترابط بين التدقيق والمحاسبة ولكن الفرق واسع مما يستلزم توضيح طبيعة كل منهما، وتتلخص الفوارق بين التدقيق والمحاسبة بما يلي [22]:

إن المحاسبة عبارة عن عملية تسجيل في الدفاتر وتبويب العمليات المختلفة التي يجريها المؤسسة ويكون لها تأثير على المركز المالي في صورة نقدية ثم تصوير القوائم المالية التي تبين نتائج أعمالالمؤسسة من الربح أو الخسارة خلال فترة معينة وتحديد المركز المالي في نهاية هذه الفترة.

أما التدقيق فهو عملية فحص السجلات والمستندات للتأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي أين المدقق يبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب.

إن المحاسبة علم إنشائي يبدأ بالعديد من العمليات التي يجريها المؤسسةوإثباتها في الدفاتر معتمدا على المستندات المؤيدة له، أما التدقيق فهو علم تحليلي يبدأ من النقطة التي تنتهي عندها المحاسبة حيث يبدأ بالقوائم المالية ويعود إلى البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها وذلك لأجل التأكد من صحتها.

العمل في المحاسبة يتم بناء على تعليمات وأوامر تصدرها الإدارة،أما التدقيق يتم بناء على ما يتطلبه القانون وبناء على الأصول المتعارف عليها، بالإضافة لما سبق ثمة فارق هام بين المحاسب والمدقق وهو أن المحاسب موظف لدى المؤسسة خاضع بالتبعية لإدارته،

تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المؤسسة، أما المدقق فلا تربطه بالمؤسسة رابطة التبعية، بل هو شخص فني مستقل، وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطة إدارية بالمؤسسة[23].

4. الشروط والشهادات العلمية للالتحاق بمهنة المراجعة في الجزائر:

يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص باسمه وتحت مسؤوليته مهنة المراجعة إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس القانونية بشرط الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة المهنة بكل استقلالية ونزاهة.

أ. شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

ولممارسة مهنة المراجعة يجب أن تتوافر الشروط التالية24:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة وذلك بحيازته على الشهادة الجزائرية للممارسة المهنية.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها قانونا بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد المكتب بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد". ويحرر القاضي محضرا بذلك.

تمنح شهادة ممارسة المهنة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

ب. الإجازات والشهادات العلمية:

أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لها وذلك من خلال إصداره لقرار خاص بها مؤرخ في 24 مارس 1999، بالإضافة إلى قرار يتضمن كيفيات نشر وتقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

لمزاولة مهنة محافظ الحسابات لابد من توفير المعايير التالية25:

✓ الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية.
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا.
- ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية والمحاسبة).
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة.
- ليسانس في العلوم التسيير فرع المحاسبة.
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية.
- ليسانس في العلوم التسيير فرع المالية.

ويجب عليه زيادة على ذلك؛

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) يمنح على إثره شهادة نهاية التربص القانوني.
- وإماإثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

✓ الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع المالية والمحاسبة).
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية).
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم).
- ليسانس في التسيير.

- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات).
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب).
- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر.
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

مع ضرورة أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية التالية:

- شهادة تقني سامي في المحاسبة.
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية.
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.
- بكالوريا تقني في المحاسبة.
- شهادة التحكم في المحاسبة.

فضلا عن ذلك يأتي:

- إما تدريب مهني مدته سنتان (2) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات.
- وإما عشر سنوات (10) من خبرة في الميدانيين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

✓ المحاسبون المعتمدون والمسجلون جدول النقابة الوطنية: عند نهاية تاريخ المدة والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث (3) سنوات.

✓ أعوان المفتشية العامة للمالية: الحاصلون على رتبة مفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها (10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

5. ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

1. **مهام محافظ الحسابات:** تتفرع المهام إلى مهام عادية ومهام خاصة، وهي على النحو التالي:

أ. **المهام العادية26:** حسب المادة 23 و24 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، وكذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناءا على وثائق محاسبية، وتقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم؛
- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

ب. **المهام الخاصة27:** بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة منها:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات؛
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛

- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

2. مسؤوليات محافظ الحسابات:

لمحافظ الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

أ. **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون"28، في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية أو تعاقدية، وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية، لا عقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضررا للغير يلزم بارتكابه بالتعويض، وتتوفر في هذه المسؤولية 03 ثلاث أركان أساسية29:

- ✓ خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ✓ ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ✓ رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

ب. **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من قانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني".

وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع، وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات، تكون في الحالات التالية:

- ✓ تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛

- ✓ المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- ✓ عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛
- ✓ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ج. **المسؤوليات التأديبية:** حسب المادة 63 من قانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- إنذار؛
- توبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها30.

3. **إنهاء مهام محافظ الحسابات:** إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين31:

- ✓ **الأسباب العادية:** ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.
- ✓ **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل الموت والمرض، عدم القدرة على الاستقالة...، حيث نصت المادة 46 من القانون رقك 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن

يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينة التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة.

- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

- إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.

- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هته تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنتهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني.

- مبدأ كل مهنة حرة أو كل نشاط حر إن خرق القانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناهاالإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

الخاتمة:

يعتبر تحمل المؤسسة لمسؤوليتها اتجاه الساهمين ومستعملي القوائم المالية عملا مهنيا وأخلاقيا تسعى من خلاله المؤسسة لتحسين سمعتها وتلبية احتياجات مختلف الأطراف الفاعلة، وتخضع كغيرها إلى القياس المحاسبي الذي يمثل بدوره أكبر تحدي لمهنة المحاسبة نظرا لصعوبة تحقيقه، ولتأكد من صحة المعلومات المقدمة تظهر مهنة التدقيق لإتباع مختلف الإجراءات الخاصة بالجانب المحاسباتي والمالي، حيث يعمل المدقق المكلف بتقييم مدى سلامة صحة القوائم المالية للمؤسسة من خلال الفحص والتأكد لتدوين النتائج المتحصل عليها في تقرير يقدم لمستعملي القوائم المالية والمساهمين ومحيطها مع المؤسسة سواء من داخلها كالعاملين أو من خارجها كالموردين والمستهلكين وغيرهم، وكان لزاما وجود

الأرضية القانونية لتأطير مهنة المدقق ومحافظ الحسابات في الجزائر وتنظيمها وتطويرها للوصول بالقوائم المالية للمؤسسات الجزائرية إلى مزيد من السلامة والصحة والفعالية.

الهوامش والمراجع:

---

[1]Nacereddin Saadi ; Ali Mazouz , La pratique du commissariat au compte en Algérie ,société national de comptabilité ,1993. P27

[2]الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 المادة 38.

[3]المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16

[4]عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصاديةدراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر–، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2012، ص: 57.

[5] الأمر 71-83 الصادر بـ 1971/09/29 المتعلق بتعيين مندوبي الحسابات و خبراء المحاسبة، المادة 47، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الصادرة في 1971/12/29، ص1856.

[6] القانون 80-05 المؤرخ بـ01/03/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، المادة 05، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 43 المؤرخ في 1980/03/01، ص1507.

[7]عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصاديةدراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر– ،مرجع سبق ذكره، ص:58.

[8]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 2، الصادرة في 01/13/ 1988، ص 36.

[9]أبوبكر الصديق قيداون، محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصاديةدراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر–، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2012، ص:17

[10]المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[11]المقرّر رقم 23 المؤرخ في15 مارس 2017،المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[12] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية–، الطبعة الرابعة، دار وائل للتشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 16.

13عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 15.

14نفس المرجع السابق، ص: 15.

15خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 13.

16بوفاسة سليمان وسعيداني الرشيد، لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد (03)، ص: 18.

17زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد (04)، 2015، ص: 55.

18بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة المؤسسات آلياتها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (22)، السنة الثامنة، ص : 211-212.

19صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، ص ص: 05-06.على الرابط الموالي:

20عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 30.

21زوهري جليلة، مرجع سابق، ص: 64.

22 http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=583

23خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 17.

[24] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، المؤرخة في 11 يونيو 2010ن ص5.

[25] قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، طبعة خاصة، برتي للنشر، الجزائر، 2011، ص 332.

[26]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، المؤرخ في 27-06-2010، العدد 42، المادة 23،24، ص،7.

[27] نفس المرجع، المادة 25، ص، 7.

[28]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص، 10.

[29]http://www.darar-alger-net.threads/11639تاريخ 2011/05/01.مسؤوليات المدقق،مراقب الحسابات –

[30]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 62-63، ص، 10.

[31] بن يخلف امال،" المراجعة الخارجية في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية جامعة الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2002، ص 115.