التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح

Legal regulation of the Algerian audit profession between challenges and ambition

د. الأزهر عزه*

جامعة الشهيد حمه لخضر (الوادي)

تاريخ الاستلام: 2018/12/12 ؛تاريخ المراجعة :2018/12/13 ؛تاريخ القبول:2018/12/14

ملخص: إن مهنة المراجعة في الجزائر شهدت مجموعة من التغيرات خاصة في العشرية الأخيرة، حيث انعكست هذه التغيرات على أرض الواقع وشملت مستويات عديدة سواء على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان فعالية هذه المؤسسات الاقتصادية، حيث فرض المشرع الجزائري على هذه الأخيرة تعيين وتفويض محافظ حسابات كعامل أساسي لإثبات نزاهة وشرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، كل هذا أوضحه المشرع الجزائري من خلال إصداره لمجموعة من القوانين تضبط وتنظم المهنة.

الكلمات المفتاح:مهنة التدقيق؛معايير الأداء المهني؛ محافظة الحسابات.

تصنيف JEL : M41.

Abstract:

The review profession in Algeria witnessed a series of changes especially in the last decade. These changes were reflected on the ground and includedmanylevelsboth at the level of legislation and on the level of means used to ensure the effectiveness of these economic institutions. As a key factor to prove the integrity, legitimacy and honesty of accounts according to the standards of professional performance of the accounts of Algeria, all clarified by the Algerian legislator through the issuance of a set of lawsthatregulate and regulate the profession.

Keywords: Audit profession;Performance Standards;Commissionersaccounts.

Jel Classification Codes : M41.

*e-mail:azza.lazhar@yahoo.fr

I- تمهيد:

تعتبر التغيرات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر في الآونة الأخيرة والتي من بينها تبني النظام المالي المحاسبي الذي ينص في ضمنه على المعايير الدولية، أدى إلى تغيرات على أرض الواقع وشملت عدة مستويات لاسيما الإصلاحات الهيكلية للمؤسسات العمومية، والي عرفت مجوعة تعديلات هيكلية على المستوى التنظيمي وتعديلات في شكلها القانوني تحررها إلى الاستقلالية، 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 بتعيين محافظ حسابات لإثبات شرعية وصدق حساباتها.

من خلال ما سبق يمكننا أن نطرح الإشكال التالي:

- ما هو واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؟

وللإجابة عن هذا التساؤل الأساسي فقد تم تبني خطة العمل التالية:

- تطور المراجعة في الجزائر؛
- الإطار المرجعي للمهنة المراجعة في الجزائر؛
- معايير الأداء المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر؛
- تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛
- حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

II- تطور المراجعة في الجزائر:

لإعطاء صورة شاملة على محافظة الحسابات في الجزائر، ينبغي معرفة مختلف مراحل تطورها من 1969 إلى غاية 2010.

المرحلة الأولى: من 1969 إلى غاية 1988 [1]

أدخلت محافظة الحسابات أول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية سنة 1969 بالقرار 69-107 المؤرخ في 31-12-1969، المتضمن لقانون المالية 1970. والذي ينص في المادة 39 على ما يلي:" وزير الحكومة المكلف بالمالية والتخطيط كلف بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عمومية جزء من رأسمالها الاجتماعي من أجل التأكد من مصداقية حساباتها والتحليلات الخاصة بالأصول والخصوم".

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 01-11-1973 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونوا: مراقبون عامين للمالية، مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية، وأعتبر محافظ الحسابات في مؤسسات القطاع العام والشبه عام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه تتمثل فيما يلي:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شانها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة؛
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

بعد ذلك تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبةCSTC في 1975 بمرسوم رقم 71-72 المؤرخ في 22-12-1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وخصص هذا المرسوم أساسا إلى الضبط المحاسبي.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية مع مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشأ بمقتضي القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 79-107 وضمنيا المرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات، حيث أعطى 80-

05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

كل ما يمكن قوله إن محافظة الحسابات خلال هذه الفترة شهدت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة لتكوين محافظي الحسابات وأيضا لوجود الثغرات في التعريف القانوني نفسه لهذه المهنة.

المرحلة الثانية: بعد 1988.[2]

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحنى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها والمبادئ الأساسية لها، وبعد صدور قانون 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتضمن لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العواقب الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

وقد تم تخصيص قانون لمحافظة الحسابات بمهمتين جديدتين:

1. ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية؛
2. عدم التدخل في التسيير.

نستطيع تقسيم المبادئ الأساسية التي أدت إلى إعادة الاعتبار للمهنة من طرف مهنيين مختصين في القطاع العام الاقتصادي إلى ما يلي:

أ. ثقل وعدم كفاية الرقابة الداخلية المتعددة الأشكال؛

ب. التشدد في التسيير الذي لم يكن حقيقيا من دون إعادة الدور الخاص للمحاسبة إلى حاله مثل أداة إعلام ضرورية لإرشاد وتوجيه المؤسسة الذي هو من اختصاص مجلس الإدارة؛

ج. مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة ذاتيا، والذي هو متوقف على تحقيق المراقبة الخارجية الحرة.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وضبط المهنة، وقد تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، وقد شمل المهن الثلاث في نظام واحد.

المرحلة الثالثة: ما بين 1991 و1999.[3]

صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:

- قانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات؛

- مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين وضبط اختصاصه وقواعد عمله؛

- قرار مؤرخ في 07-11-1994 متعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم المحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناءا على تقديم بيانات الأتعاب؛

- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15-04-1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية للمهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، الواجبات المهنية لمحافظي الحسابات وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه؛

- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري، مراكز البحث العلمي والتنمية، هيئات الضمان الاجتماعي، المؤسسات العمومية الغير مستقلة، ويتم تعيين محافظي الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- مقرر رقم 94-SPM-103 المؤرخ في 02-02-1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام الموكلة لهم؛

- مقرر مؤرخ في 24-03-1999 يتطلب الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي، والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي حددتها اللجنة الخاصة، وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها والاعتراف بها وفقا لطرق التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا المقرر.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظة الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسات هذه المهنة، كيفية تعيين محافظ الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم، وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها.

كما يمكن القول أن هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقة لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

المرحلة الرابعة: من 1991 إلى غاية 2010.

في هذه المرحلة لم تعرف محافظة الحسابات في الجزائر تغيرات كبيرة، وإنما اقتصرت على تعديلات على بعض القوانين، فقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات بالأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006 المادة 05 "تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التفويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها"، وأيضا المادة 06 من نفس المرسوم " يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجهه إلى الهيئة الاجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة"[4].

إلى أن تم إصدار قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-يونيو-2010 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي غير بعض القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة، حيث أن في هذا القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة، وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والذي بدوره تابع لوزير المالية، هذا يعني إلغاء المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[5]، وهذا ما نصت عليه المادة 04 من قانون 10-01، كما تنص المادة 06 من قانون 10-01 على أن " يؤدي الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم"[6].

III- الإطار المرجعي للمهنة المراجعة في الجزائر

نتناول الاطار المرجعي للمراجعة المالية في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المتعلقة بتنظيم المهنةسواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو بالقوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية وذلك كما يلي:

أ. الاستقلالية: نظر المشرع الجزائري إلى إستقلالية المراجع من الزوايا التالية:

- الزاوية الأخلاقية: وتنص على ضرورة أن يتحلى المراجع بالآتي[7]:

- مبدأ الحياد.
- مبدأ الإخلاص.
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

- الزاوية المادية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة[8]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا أما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الزاوية المهنية: أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و31 من القانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة[9]، كما تناول القرار المؤرخ في 17 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقوف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

ب. الكفاءة: حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسيين هما:

- التأهيل العلمي: اشترطت القوانين لممارسة المراجعة الآتي[10]:

- ليسانس في العلوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛ الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ما عدا المالية شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)، ليسانس في التسيير شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة. مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

- التأهيل العملي: أشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

ج. معيار العناية المهنية: نصت المادة 715 مكرر 4[11] على مسويات العناية المهنية المطلوبة إنطلاقا من رحابة المسؤولية المهنية للمراجع، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها المصادقة على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.

كما اجاز المشرع لمحافظ الحسابات الآتي:

- التحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة.

- إستدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

د. التقرير: تبعا للنصوص الجزائرية، فأنه يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتضامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونا كما أجازت المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

- عملية المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداها.

- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها.

- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

IV- معايير الأداء المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر فيما يلي[12]:

أ. قبول المهمة وبداية العمل: علة محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من أنه سوف يؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المنشأة التي سيراقبها.

ب. ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل محافظ الحسابات مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

ج. التقارير: أكد المشرع الجزائري في القانون 91-08 على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات، فعلى المحافظ في كلتا المهمتين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

د. التصريح بالأعمال غير الشرعية: قد يعثر محتفظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين، وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم 91-08 لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة و 5سنوات وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار جزائري.

ه. مسلك محافظ الحسابات: توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكاله للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مرحلة فحص الحسابات وقد خصصت لها التوصية السادسة.

و. فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل اليها المراقب في المرحلتين السابقتين.

V- تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر:

أولا: شروط وإجازات الالتحاق 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.

1- شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

ولممارسة مهنة المراجعة يجب أن تتوافر الشروط التالية[13]:

- 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 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

2-الإجازات والشهادات:

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 التالية[14]:

✓ الحائزون على احدى 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.
- وإما اثبات 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 وتديب 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.

ثانيا: 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 العادية[15]: 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 أواطلع 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 الخاصة[16]: 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"[17]، 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 أساسية[18]:

- ✓ 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:

أ. إنذار؛

ب. توبيخ؛

ج. التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

د. الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[19].

ثالثا: إنهاء مهام محافظ الحسابات: إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين[20]:

- ✓ الأسباب العادية: ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد إجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.
- ✓ الأسباب الفجائية أو الاستثنائية: مثل الموت، المرض، عدم القدرة على الاستقالة...، حيث نصت المادة 46 من القانون رقك 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته 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 أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

VI- حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظ الحسابات:

لتحقيق ممارسة مهنية لمحافظ الحسابات بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم القانون[21]:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل.
- كل عمل مؤجر يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة إنتخابية في هيئة تنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة مهمته.
- يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف أمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

يمتنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من إنتهاء عهدته.

VII- الخاتمة:

من خلال هذه الورقة البحثية حاولنا التطرق إلى أهم النصوص القانونية التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر، كل هذا منذ نشأة هذه المهنة إلى غاية إنهاء مهام محافظ الحسابات، إلى أنه يجب العمل على تنظيم أكثر للمهنة وفق ما يتلاءم مع معايير المراجعة الدولية وملاءمتها أكثر بما يتمشى مع متطلبات النظام المالي المحاسبي وهذا ما نص عليه القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث مس هذا القانون العديد من الجوانب التي يمكن لنا أن نقول أنها مبنية على أسس المعايير الدولية.

الاحالات والمراجع:

[1]بن يخلف أمال،**"المراجعة الخارجية في الجزائر"**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002، (غير منشورة)، ص.ص،30-32.

[2]Nacereddinesadi, alimazouz, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome1, edition société national de comtabilité. PP, 28-29.

[3] وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1988، ص.3-4.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006، العدد 44، المادة 6.5، ص.11.

[5] حمدي محمد الأمين، رسالة توضيحية حول عيوب القرارات التنظيمية الصادرة في 02-02-2011 و 20-02-2011 والمتعلقة بتطبيق القانون 10-01، http//www.djelfa.info/vd/show thread.php t=565514.

[6]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 27-06-2010، العدد 42، المادة 06، ص.5.

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15.

[8] المادة 715 مكرر 6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 185.

[9] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة 01 مايو 1991، ص655.

[10] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32 المؤرخة 1999/03/24، ص 04.

[11] المادة 715 مكر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ص 184.

[12] سهام محمد السويدي، " دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة قي الجزائر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 120.

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

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

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

[16] نفس المرجع، المادة 25، ص، 7.

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

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

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

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

[21] عزة الأزهر، " واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد05، 2012، ص ص، 34-35.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

الأزهر عزة (2018)، **التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 05 (العدد 02)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 1-11.