مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر

Auditing profession given the accounting reform in Algeria

قادري عبد القادر *

جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، abdelkader.kadri@univ-mosta.dz

الاستلام: 14 /2020/08 القبول: 10 /2020/09 النشر: 30 /2020/09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات كأحد المهن الأساسية والقانونية المساهمة في تقديم خدمات التدقيق الخارجي الإلزامي والغير إلزامي في الجزائر، واعتمدت هذه الدراسة في جانبها النظري على تسليط الضوء على خدمات التدقيق المقدمة من قبل محافظ الحسابات، أما الجانب التطبيقي من هذه الدراسة فقد ركز على الوقوف على تنظيم وممارسة مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والمراسيم المؤطرة لذلك في إطار الإصلاح المحاسبي الذي انتهجته الجزائر منذ عام 2004 إلى غاية الآن.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، محاسبة، مؤسسة، معايير، إصلاح محاسبي.

رموز **jel**: M42.

Abstract:

The purpose of this paper is to highlight the profession of the Auditing as one of the key professions for providing external auditing services in Algeria, **in that,** the study, in its theoretical aspect, has depended on highlighting audit services provided by the external auditor, while the practical side focused on regulating and practicing the auditing profession through the laws that regulate it in the framework of the accounting reform that Algeria has undertaken from 2004 to now.

Keywords: Auditing, Accounting, Company, Standards, Accounting Reform**.**

(JEL) Classification : M42.

* المؤلف المراسل: قادري عبد القادر، الإيميل:abdelkader.kadri@univ-mosta.dz

1. مقدمة:

1.1. إشكالية البحثية:

بعد الإصلاحات الإقتصادية العديدة والمتنوعة التي قامت بها الجزائر في مختلف الجوانب الإقتصادية نذكر منها على سبيل المثال وليس الحصر التخلي عن النظام الإشتراكي و تبني خيار اقتصاد السوق، هذا الأخير يتضمن عدة ملامح من أهمها الخوصصة و الإنفتاح الإقتصادي قصد جذب استثمارات أجنبية للإستفادة من قدراتها المالية والتكنولوجية لتحسين مستوى الأداء الإقتصادي، أمام هذا الوضع ازدادت الحاجة إلى المعلومة المالية التي تعتبر المحرك الأساسي لإقتصاد السوق، حيث ظل المخطط المحاسبي الوطني يوفر جزء كبير منها رغم قصوره، إلى أن أدركت الجزائر بأن المعلومة المالية التي تحتاجها المرحلة الإقتصادية الجديدة تختلف عن المرحلة التي سبقتها من حيث جودة المعلومات وخصائصها ونوعية الأطراف المهتمة بها، وكرد فعل لذلك قامت الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي جديد للوفاء بمتطلبات المرحلة الجديدة، كما لم تتوقف مسيرة الإصلاح المحاسبي عند هذا الحد، بل استكملت بإصلاحات أخرى في مجال مهنة التدقيق المحاسبي لزيادة ثقة مختلف المتعاملين الإقتصاديين في مخرجات النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي باعتباره صادر بموجب قانون واصدارات رسمية أخرى والتي تضمن بصفة أساسية الإلتزام بالتطبيق من طرف المؤسسات، إلا أن ذلك لا يكفي لضمان إلتزام الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي على النحو المرجو، وكذا المساعدة على اكتشاف الإنحرافات من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقويمها.

إن ما سبق يعتبر الهدف الرئيسي من خدمات التدقيق المقدمة من قبل المهن المحاسبية في الجزائر وعلى رأسها محافظ الحسابات، وذلك في سبيل توفير معلومات مالية موثوقة تعبر بصدق عن الوضع المالي للمؤسسة الإقتصادية وأدائها، وذلك من خلال سلسلة من الإجراءات والمعايير التي يلتزم بها محافظ الحسابات بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية من خلال الأدلة والبراهين الكافية.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم ممارسة وتنظيم مهنة محافظ الحسابات بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر قصد الوفاء باحتياجات خدمات التدقيق من قبل المؤسسات الإقتصادية؟

2.1. أهمية البحث:

- يساهم التدقيق الخارجي في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية؛
- تعتبر المعلومة الإقتصادية بشكل عام والمعلومة المحاسبية بصفة خاصة من أهم موارد المؤسسة الإقتصادية الضرورية لنموها واستقرارها؛
- يستمد البحث أهميته من تعاظم دور المعلومة المالية في تنشيط سوق المال؛
- يستمد البحث أهميته أيضا من الدور الذي قد يلعبه الإستثمار الأجنبي في دفع وتسريع وتيرة التنمية الإقتصادية في الدول المستضيفة، وهذا الأخير يتطلب مناخ استثماري ملائم من أهمه توفر معلومات محاسبية ومالية ذات مصداقية؛
- الحاجة إلى التدقيق الخارجي قصد ضمان التطبيق الجيد والفعال للنظام المحاسبي المالي داخل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مما يساهم في الوصول بالإصلاح المحاسبي إلى مبتغاه.

3.1. أهداف الدراسة:

- استعراض أهم الجوانب الأساسية لمهنة التدقيق؛
- تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات كأحد المهن المحاسبية الهامة في تقديم مختلف خدمات التدقيق في الجزائر؛
- عرض الجوانب القانونية والتنظيمية التي تؤطر مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛
- التطرق إلى إلى الأخلاقيات المهنية الواجب الإلتزام بها من قبل محافظ الحسابات في الجزائر؛
- عرض أهم المعايير الفنية التي تؤطر عملية التدقيق من قبل محافظ الحسابات.

4.1. المنهج المتبع في الدراسة :

لدراسة هذا الموضوع يتطلب الأمر استخدام منهج معين، ولهذا سوف نحتاج إلى استخدام المنهج الوصفي قصد إبراز وتوضيح كل العناصر التي لها أهمية في البحث، كما سنحتاج إلى استخدام المنهج التحليلي قصد الإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض، كما يتطلب الموضوع استخدام منهج من خلال رصد واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

2. عرض عام لخدمات التدقيق المقدمة من قبل محافظ الحسابات في الجزائر:

تقدم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر خدماتها الموجهة بالأساس للمؤسسات الإقتصادية، وهي تتمثل بالأساس في خدمات التدقيق المحاسبي.

2-1 مفهوم التدقيق:

التدقيق عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق. (فتحي عبد اللطيف، 2002، صفحة 15)

وتعني عملية التدقيق، عملية يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا - الطرف المسؤول- حول نتيجة تقييم أو قياس موضوع العملية استنادا إلى مقاييس. (International Federation of Accountants(IFAC), 2010, p. 26)

من خلال المفهوم السابق يمكن مناقشة أهم ما جاء فيه من خلال ما يلي:

- **نتيجة تقييم أو قياس موضوع العملية:** هي المعلومات التي نحصل عليها من تطبيق المقاييس على موضوع العملية، فعلى سبيل المثال، الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح(النتيجة) ينتج من تطبيق إطار إعداد القوائم المالية في الإعتراف ، القياس، العرض والإفصاح(مقاييس) على المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة(موضوع العملية). (قادري، ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لمواجهة مخاطر التحريف المالي في المؤسسة الإقتصادية كأحد مقومات حوكمة الشركات، 2020، صفحة 324)
- **موضوع العملية:** يمكن أن يأخذ موضوع العملية عدة أشكال على غرار الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات المالية، نظم الرقابة الداخلية...إلخ، ومن أهم خصائص موضوع العملية المناسب ما يلي: (International Federation of Accountants(IFAC), 2010, p. 13)
  - أ- قابلا للتحديد، ومن الممكن تقييمه أو قياسه استنادا إلى مقاييس محددة.
  - ب- إمكانية إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات لجمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم استنتاج المدقق الممارس.
- **المستخدمون المقصودين**: الشخص أو الأشخاص، أو فئة من الأشخاص الذين يعد لهم المدقق تقرير التدقيق، وقد يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المقصودين، ولكنه ليس الوحيد (Saudi Organization for Certified Public Accountants(SOCPA), 2009, p. 16)، ويمكن اعتبار المستثمرين الحاليين

والمحتملين والمقرضين والموردين والموظفين والعملاء والحكومات ووكالاتها والإدارة والجمهور (البحيصي، 2004، صفحة 6)، كمستخدمين مقصودين.

- **الممارس:** يقصد به الشخص أو الأشخاص القائمون بالتدقيق. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA)، 2009، صفحة 5)

- **المقاييس:** هي النقاط المرجعية التي تستخدم لتقييم، أو قياس موضوع ما، متضمنة،(حيثما يكون ملائما)، النقاط المرجعية للعرض والإفصاح، ويمكن أن تكون المقاييس رسمية، أو أقل من مستوى الرسمية، كما يمكن أن تكون المقاييس مناسبة من أجل التقييم، أو القياس المتسق لموضوع ما في سياق الحكم المهني، وحتى تكون المقاييس مناسبة يجب أن تتوفر على مجموعة من السمات المتمثلة في الملاءمة، الإكتمال، الموثوقية، الحيادية، القابلية للفهم. (Saudi Organization for Certified Public Accountants(SOCPA), 2009, p. 8)

- **الطرف المسؤول:** هو الشخص أو الأشخاص الذي يكون مسؤولا عن موضوع العملية والمعلومات الخاصة بموضو ع العملية، ويحدث ذلك مثلا عندما تستخدم مؤسسة مدقق لإجراء عملية تدقيق فيما يتعلق بتقرير أعدته حول ممارساتها الخاصة باستمراريتها (الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2010، صفحة 9)، كما قد يكون الطرف المسؤول مسؤولا عن موضوع العملية دون المعلومات الخاصة بموضوع العملية كما قد يكون العكس.

- **رفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين**: يشير المفهوم السابق للتدقيق إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق الحديث هو تضييق فجوة التوقعات، ويمكن تعريف فجوة التوقعات في التدقيق بأنها التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المدققين ، والأداء الفعلي لهم (جورج دانيال، 2003، صفحة 7)، وهذا التباين يتكون من المستويان التاليان: (جورج دانيال، 2003، صفحة 7، 8)

  - الفجوة المعقولة، التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المدقق، وما يستطيع المدقق أداءه بصورة معقولة.

  - فجوة الأداء، التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المدقق، وبين الأداء الفعلي له، ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

أ- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها من المدقق، وبين واجبات المدقق وفقا لمعايير التدقيق، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق.

ب- الفجوة بين واجبات المدقق وفقا لمعايير التدقيق، وبين الأداء الفعلي له، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء.

2-2 الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق الخارجي:

يمكن تقسيم المستفيدين من نتائج تدقيق القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي إلى مجموعتين رئيسيتين كالاتي: (الطلحة، 2003، صفحة 9، 10)

أ- **مستفيدون لهم إهتمام مباشر بالمؤسسة:** تشمل هذه المجموعة المستثمرين الحاليين أصحاب حقوق رأس المال الحاليين والمرتقبين، المقرضين الحاليين والمر تقبين ، ضريبة الدخل ، الدوائر الحكومية ، إدارة المؤسسة، موظفيها، عملائها وموردييها، وفيما عدا إدارة المؤسسة يعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لإنعدام درايتهم اليومية بأنشطة المؤسسة.

ب- **مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمؤسسة** : تشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الإقتصاد الوطني، ويعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لإنعدام درايتهم اليومية بأنشطة المؤسسة.

كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم أو سلطتهم على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المؤسسة إلى مجموعتين كالأتي:

- **مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من المؤسسة:** وتشمل هذه المجموعة ضريبة الدخل، الدوائر الحكومية ، إدارة المؤسسة ، الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الإقتصاد الوطني.
- **مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المؤسسة:**

وتشمل هذه المجموعة باقي قطاعات المستخدمين على الرغم من أن بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التي يحتاجونها من المؤسسة، ولكن نظرا لأنه في معظم حالات الإقراض يعتمد المقرضون إلى حد كبير على القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة ونظرا لعدم قدرة هذا القطاع من المستفيدين على فرض معايير محاسبة مالية يتم على أساسها إعداد القوائم المالية المقدمة إليهم فقد تم تصنيفهم ضمن هذه المجموعة من قطاعات المستفيدين.

ويمكن أيضا تقسيم المستفيدين من نظام المعلومات المحاسبي حسب انتمائهم إلى المؤسسة إلى فريقين: (لوثيان و سمال، 2008، صفحة 8)

- **المستخدمون الداخليون**: أعضاء مجلس الإدارة ، مدراء تنفيذيون، المدراء، المستخدمون (والإتحادات العمالية).
- **المستخدمون الخارجيون**: المساهمون، المحللون، الدائنون، السلطات الضريبية، عامة الناس.

2-3 القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية كموضوع رئيسي لعملية التدقيق المحاسبي:

تتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:

أ. **الميزانية:** تعرض الميزانية صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان ما لها من ممتلكات(الأصول) وحقوق الملكية وما عليها من إلتزامات مالية(الخصوم) في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية، ووفقا للمعادلة الأساسية للميزانية، وهي:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

ويطلق على القائمة المحاسبية، التي تبين أصول المنشأة في جانب، وخصوم المنشأة وحقوق الملكية في جانب آخر، اسم قائمة المركز المالي، وانطلاقا من المعادلة المحاسبية، فإن جانبي القائمة يكونان دوما متساويين، وبسبب تساوي أو توازن جانبي قائمة المركز المالي، يطلق عليها كذلك اسم الميزانية. (قادري، مدى إلتزام الشركات الإقتصادية بعرض الميزانية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة حالة شركة المراعي، 2018، صفحة 387)

ب. **قائمة الدخل:** تعطي قائمة الدخل صورة أكثر وضوحا عن الشركة، حيث تقيس أداء الشركة خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف، وتعد قائمة الدخل أهم تقرير مالي بالنسبة لكثير من المحللين الماليين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهي توضح ما حققته الشركة من أرباح أو خسائر، وقائمة الدخل ذات أهمية كبيرة للمساهمين لأنها:

1. تظهر نتائج أعمال الشركة للسنة المالية المنتهية؛
2. تعتبر مؤشرا هاما لتوقع ما سيكون عليه مستقبل الشركة.

تبين قائمة الدخل مقابلة الإيرادات المحققة من بيع المنتجات أو تقديم الخدمات مع التكاليف المتكبدة لتشغيل الشركة لتحقيق تلك الإيرادات، والفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المتكبدة يعتبر صافي الربح أو الخسارة للسنة، وتتكون التكاليف المتكبدة عادة من تكلفة المبيعات، تكاليف البيع والتوزيع، والمصروفات العمومية والإدارية،

وأعباء التمويل. (قادري، مدى إلتزام الشركات الإقتصادية بعرض الميزانية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة حالة شركة المراعي، 2018، صفحة 387).

ج. **قائمة التدفقات النقدية:** وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي. (حميدات و خداش، 2013، صفحة 29)

د. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** هي قائمة تظهر التغيرات في حقوق الملكية أو أي تغيرات قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، ويظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي تغيرات تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والإحتياطيات، وهي توضح أيضا: هل أجرت الشركة زيادة على رأس المال؟ وكيف كانت الزيادة؟ وهل أصدرت الشركة أسهما جديدة، هل قامت الشركة بتوزيع أسهم مجانية، وهل الأرباح المحتجزة ارتفعت أم انخفضت وبأي مقدار؟ وكذلك الأمر بالنسبة للإحتياطيات. (قادري، مدى إلتزام الشركات الإقتصادية بعرض الميزانية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة حالة شركة المراعي، 2018، صفحة 388)

هـ. **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:** وتبين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول أثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية، وكذلك تعد تقارير حول مصادر الأموال والنسب المستهدفة للخصوم إلى حقوق الملكية، ويمكن عرض تقارير تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة الميزانية مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخلياً وأية إفصاحات إختيارية أخرى. (حميدات و خداش، 2013، صفحة 29).

3. تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

3-1 ممارسة مهنة محافظ الحسابات وشروطها:

أوكل القانون10-01 أداء مهنة التدقيق المحاسبي إلى محافظي الحسابات، هؤلاء الأشخاص يمتهنون هذه المهنة بصفتهم أشخاص طبيعيون أو كأشخاص معنويون.

3-1-1الأشخاص الطبيعيون:

أوكل القانون 10-01 أداء مهنة التدقيق المحاسبي إلى محافظي الحسابات، حيث جاء القانون واضحا في وصف مهام المهنة مما يسهل التفريق بينها وبين أي مهنة أخرى على غرار مهنة المحاسب المعتمد.

أ- تعريف محافظ الحسابات:

يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون 10-01 في مادته 41، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ب- التعيين وتجديد العهدة وإنهاء التعاقد لمحافظ الحسابات:

وفقا للمادة715 مكرر4(معدلة) من القانون التجاري، تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختار من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

كما جاء في المادة 715 مكرر5 من القانون التجاري، أنه، عند انتهاء مهام مندوب الحسابات، يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة سماعه.

أما المادة 715 مكرر7 من القانون التجاري تشير إلى بأن يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، و تنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.

وتشير المادة السابقة بأن يبقي مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات.

وتشير المادة 715 مكرر8 من القانون التجاري بأنه، يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب

مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تم تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ومن بين أسباب إنهاء مهام محافظ أو مندوب الحسابات، تشير المادة 715 مكرر9 من القانون التجاري بأنه في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

كما نص القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيما يخص التعيين وتجديد العهدة وإنهاء التعاقد مع محافظ الحسابات على ما يلي:

1. يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
2. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي(3) سنوات.
3. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين(2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.
4. عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.
5. يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما.
6. يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

ج- مهام محافظ الحسابات:

يضطلع محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالمهام التالية: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المواد: 23، 35، 40.)

- ☒ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ☒ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ☒ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ☒ يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ☒ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- ☒ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه.
- ☒ يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات ابتداءا من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

إضافة لما سبق، فإن القانون التجاري تناول كذلك مهام مندوبي أو محافظي الحسابات، فوفقا للمادة715 مكرر4(معدلة) من القانون التجاري، تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال كما يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب المادة 715 مكرر من القانون التجاري، بما يلي:

- ☒ عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها؛

- ☒ مناصب الموازنة و الوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- ☒ المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
- ☒ النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

إضافة إلى ما سبق تجيز المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الإستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه، وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام الأحكام، أو إذا لا حظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ القرارات بقيت مواصلة الإستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الإستعجال، يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.

ومن بين مهام مندوب الحسابات التي ينص عليها القانون التجاري حسب المادة 715 مكرر 13، يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم، و يطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.

د - حقوق محافظ الحسابات:

يمكن حصر أهم حقوق محافظ الحسابات وفقا للقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المواد: 31، 32، 33، 36، 37)

- ☒ يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- ☒ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

- ☒ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ☒ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- ☒ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

هـ - شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

أوكل القانون 10-01 أداء مهنة محافظ الحسابات، من خلال توافر الشروط التالية: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة 8)

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
- ✓ أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للمحافظ الحسابات، أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا.
- ✓ امتلاك عنوان مهني خاص.

3-1-2الأشخاص المعنويون:

يشير القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى أن شركات محافظة الحسابات هم الأشخاص المعنويين المكلفون بأداء مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث يمكن محافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، سواء كانت خاصة أو عمومية اقتصادية، من أجل ممارسة مهنهم كل على حدة، وفقا للشروط التالي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المواد: 46، 47،48،50،51،52، 55، 56، 57)

1) يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛

2) تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في الفقرة(أ) أعلاه، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل أعضاء الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات، ثلثي(3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي(3/2) رأس المال، وتدعى تلك الشركات أو التجمعات – شركات محافظة الحسابات -؛

3) طبقا لأحكام الفقرة 2 أعلاه، يشترط في الثلث(3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛

4) للحصول على الإعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

- ✓ أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- ✓ أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- ✓ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الإجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

5) عندما يختار محافظو الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء الغرفة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الإقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع(4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية؛

6) لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في الفقرتين 2 أعلاه، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول، لا يمكن أن تعين تلك الأجهزة في أكثر من شركة أو تجمع؛

7) يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية إقتصادية هدفها الإجتماعي ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة في أصنافهم الخاصة؛

8) لا يحق محافظي الحسابات في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في الفقرة (1) أعلاه، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، وينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات؛

9) تنجز أعمال محافظي الحسابات تحت أسماءهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للغرفة الوطنية.

10) تشمل حقوق وواجبات أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، شركات محافظة الحسابات ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

2-3 مسؤوليات محافظي الحسابات

المسؤولية المدنية: ينجر عن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، تعويض الأطراف المتضررة، حيث ينص القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المواد: 60،61)

- ✓ يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

أ. المسؤولية الجزائية:

ينجر عن المسؤولية الجزائية تعرض محافظ الحسابات سواء شخص طبيعي أو معنوي لأحكام قانون العقوبات ، حيث نص القانون 10-01المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته 62، أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

ب. المسؤولية التأديبية:

وفقا للقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته رقم 63، يتحمل محافظ الحسابات 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، وتتمثل العقوبات

التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2013، صفحة المادة:5)

- ✓ الإنذار ؛
- ✓ التوبيخ؛
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(6) أشهر ؛
- ✓ الشطب من الجدول.

3-3 التنظيم المؤسسي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

أ. المجلس الوطني للمحاسبة:

يعتبر مجلس المحاسبة رأس الهرم بالنسبة للإشراف على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر إضافة إلى مهنة المحاسبة، حيث يتبع مباشرة لوزارة المالية، و يضم ثلاثة(03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ، تلك التنظيمات المهنية تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يضم المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من اللجان متساوية الأعضاء وهي:

- ✓لجنة تقييس الممار سات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- ✓ لجنة الإعتماد؛
- ✓ لجنة التكوين؛
- ✓ لجنة الإنضباط والتحكيم؛
- ✓ لجنة مراقبة النوعية.

كما أوكل للمجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

حيث تتضمن إجراءات الإعتماد الخطوات التالية ما يلي:

- ✓ ترسل عن طريق رسالة موصى عليها تودع مقابل وصل استلام، طلبات الإعتماد بصفة محافظ الحسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة؛

- ✓ يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/أو الصنف المهني الآخر؛
- ✓ يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الإعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في القانون 10-01 ذات العلاقة؛
- ✓ يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الإعتماد قرار الإعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل (4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول؛
- ✓ يحدد المجلس الوطني للمحاسبة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

ب. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هو جهاز مهني يتمتع كل منهما بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، كما أوكل القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مهمة تسيير الجهاز السابق إلى مجلس وطني ينتخبه مهنيون، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية، وتضم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ممثل عن وزارة المالية بغية العمل بالتنسيق مع وزير المالية.

كما تكلف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام التالية: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المادة 15)

- ✓ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- ✓ الدفاع عن كرامة أعضاءها واستقلاليتهم؛
- ✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

- ✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
- ✓ المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن؛
- ✓ تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية.

4.المعايير الأخلاقية والفنية الواجب الإلتزام بها من قبل محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه

تنقسم معايير التدقيق في الجزائر إلى معايير السلوك الأخلاقي والمعايير الفنية، حيث نجد أن مجمل تلك المعايير صادرة بموجب تشريعات متعددة.

4-1 معايير السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق المحاسبي

معايير السلوك الأخلاقي هي تلك الصفات أو المتطلبات الشخصية التي يجب أن يلتزم بها ممارسو مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من أجل تحقيق الأهداف المتوخاة من هذه المهنة، وهي تتضمن أهم المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها الممارس وكذا أدوات الحماية للحفاظ على الإلتزام بتلك المتطلبات.

4-1-1 المتطلبات الأخلاقية: تتضمن ما يلي:

أ- النزاهة والإستقلالية والسلوك المهني:

تنص المادة 3 من قانون10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على وجوب إلتزام محافظ الحسابات بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

من خلال هذه المادة من القانون نلاحظ أنه لم يتم وضع تعريف للنزاهة والإستقلالية بل اكتفي فقط بالإشارة إليهما، كما أنه تم الإشارة إلى السلوك المهني بطريقة غير مباشرة من خلال إعطاء نموذج لأحد السلوكيات المهنية ألا وهو وجوب الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها.

ب- السرية:

تنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري بأن، مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

4-1-2 أدوات الحماية:

أغلب أدوات الحماية صادرة عن تشريعات، إلا أن هذا لا يمنع من أن تدعم هذه الأدوات بأدوات من قبل مكتب مدقق الحسابات أو شركة التدقيق وهو ما يعرف بأدوات الحماية في بيئة العمل، و يمكن حصر أهم أدوات الحماية الصادرة عن التشريعات فيما يلي:

ينص القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة المواد: 8، 27، 34، 37)

1. لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يكون الشخص معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا الشروط المنصوص عليها في القانون ذات العلاقة؛
2. لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن يحوز الشخص شهادة لممارسة المهنة، وأن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وأن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلفة بشرف المهنة؛
3. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي(3) سنوات؛
4. يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
5. لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، و لا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

كما تنص المادة 715 مكرر 6(معدلة) من القانون التجاري أنه، لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

6. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
7. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأسمال هذه الشركات؛

8. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
9. الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم.

2-4 المعايير الفنية

ما من مهنة ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة، ونظرا لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على القوائم المالية، فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم، وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة في شكل معايير لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها والإلتزام بأحكامها عوضا لما كان متعارفا عليه وبالتالي قللت من الإجتهادات في هذا المجال،وتوفر معايير التدقيق منهجية للتطبيق العملي للتدقيق يستخدمها الممارسون عند اضطلاعهم بتدقيق لواحدة من المؤسسات الإقتصادية، ومن شأن معايير التدقيق في نهاية المطاف أن تساعد الممارسين على إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة تمكنهم من خدمة المؤسسات بشكل أفضل، وبالتالي خدمة المصلحة العامة على نطاق أوسع. (قادري، مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، 2016، صفحة 39)

ورغم أهمية معايير التدقيق إلا أن الجزائر كانت تفتقر إلى معايير تدقيق تزود المدققين بالمفاهيم والإجراءات والوسائل الفنية التي يتم الإسترشاد بها في أداء مهامهم على النحو المناسب قصد تحقيق أهداف عملية التدقيق، وتساهم في توحيد نتائج عملية التدقيق.

إلا أنه في الآونة الأخيرة بعد الإصلاحات المحاسبية منذ عام 2004 بدأت بوادر لتبني الجزائر معايير تدقيق مستمدة من معايير التدقيق الدولية التي يصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وذلك بصدور أو حزمة من المعايير المتعلقة بمحتوى تقارير محافظ الحسابات، والتي تعتبر مستمدة من معيار التدقيق الدولي رقم 700: تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية، وكذا معيار التدقيق الدولي رقم 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل. (قادري، مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، 2016، صفحة 39)

ورغم أهمية معايير تقرير محافظ الحسابات باعتباره أن التقرير هو وسيلة لإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف المهتمة بنتائج التدقيق، إلا أن عملية التدقيق لا تقتصر فقط على إعداد تقرير التدقيق و إنما هناك مراحل أخرى للتدقيق لا تقل أهمية عن مرحلة إعداد تقرير التدقيق، والتي يجب تغطيتها من خلال تبني معايير تدقيق إضافية مكملة لمعايير تقرير محافظ الحسابات.

وفعلا تم الإستجابة للإشكالية السابقة، من خلال اصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية تغطي جميع مراحل عملية التدقيق من بدايتها إلى نهايتها.

ويمكن حصر معايير التدقيق الدولية التي تم تبنيها في الجزائر فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق (وزارة المالية، 2016، صفحة 2)؛
2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم230: وثائق التدقيق (Ministre des Finances, 2018, p. 2) ؛
3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية (وزارة المالية، 2016، صفحة 2) ؛
4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم501: العناصر المقنعة (le Ministre des Finances, 2016, p. 2) ؛
5. المعيار الجزائري للتدقيق رقم501: العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة؛
6. المعيار الجزائري للتدقيق رقم505: التأكيدات الخارجية (le Ministre des Finances, 2016, p. 2)؛
7. المعيار الجزائري للتدقيق رقم560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
8. المعيار الجزائري للتدقيق رقم510: مهام التدقيق الأولية: الأرصدة الإفتتاحية؛
9. المعيار الجزائري للتدقيق رقم520: الإجراءات التحليلية (le Ministre des Finances, 2017, p. 2)؛
10. المعيار الجزائري للتدقيق رقم530: السبر في التدقيق؛
11. المعيار الجزائري للتدقيق رقم540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة به (وزارة المالية، 2018، صفحة 2)؛
12. المعيار الجزائري للتدقيق رقم570: استمرارية الإستغلال (وزارة المالية، 2017، صفحة 2)؛
13. المعيار الجزائري للتدقيق رقم580: التصريحات الكتابية؛
14. المعيار الجزائري للتدقيق رقم610: استخدام عمل المدققين الداخليين؛
15. المعيار الجزائري للتدقيق رقم620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
16. المعيار الجزائري للتدقيق رقم700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية؛

17. المعيار الجزائري للتدقيق رقم705: التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

5.خاتمة:

ليس من المعقول أن يستمر المخطط المحاسبي الوطني في هذا الجمود منذ صدوره سنة 1975، رغم أن لجزائر عرفت عدة تغيرات وإصلاحات اقتصادية على مستوى الداخلي والخارجي تحتم عليها أخذ خطوة اتجاه إصلاح محاسبي حتى ولو كانت متأخرة بغرض مواكبة المرحلة المتجددة للإقتصاد.

وفعلا تم تبني نظام محاسبي مالي يمثل الإطار الجديد للمحاسبة المالية في الجزائر وذلك لمواكبة المنظومة الإقتصادية والمالية المتغيرة والمتطورة في الجزائر التي في حاجة ماسة إلى معلومات مالية ذات جودة تستمد جودتها من معايير المحاسبة المستخدمة في إعدادها والتي يتضمنها النظام المحاسبي المالي الجديد.

وبعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010 أتبعت هذه الخطوة مباشرة بصدور قانون لتنظيم مهنة المحاسبة ألا وهو القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث الجديد في هذا القانون مقارنة بسابقه(قانون 91-08 لسنة1991) هو التغيير في الهيكل المؤسسي لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

واتبعت الخطوة السابقة بالإضافة إلى المعايير الأخلاقية بتدعيم مهنة التدقيق بمعايير فنية مستمدة مع معايير التدقيق لدولية، مما يضفي جودة على خدمات التدقيق المقدمة في الجزائر وتناسقها مع إجراءات التدقيق المعمول بها دوليا.

من خلال هذه الدراسة استطعنا الخروج بمجموعة من النتائج و التوصيات التالية:

5-1 النتائج:

- تستمد معايير التدقيق الجزائرية من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- إن النظام المحاسبي المالي الجزائري يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية؛ ما يستدعي تبني معايير تدقيق دولية تتماشى مع ذلك التقارب؛
- تعتبر المعلومة المحاسبية من أهم موارد المؤسسة الإقتصادية التي يجب إدارتها بطريقة فعالة؛

- إن وظيفة المحاسبة لاتكفي للوفاء بمتطلبات الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة من المعلومات إذا لم يتم اضفاء مصداقية على تلك المعلومات المنتجة؛
- تساهم مهنة التدقيق الخارجي في زيادة مصداقية المعلومات المالية مما يدعم ثقة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الإقتصادية؛
- يساهم التدقيق الخارجي في زيادة جودة الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية كونها تزود الإدارة بكافة المعلومات حول نشاطاتها الإقتصادية والمالية؛
- تعتبر خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر سواء القانونية أو التعاقدية ضمن المهام الأساسية التي ينفرد بها محافظ الحسابات؛
- رغم الجهود المبذولة في مجال الإصلاح المحاسبي في الجزائر، إلا أنه مازال غير كافي ويحتاج إلى استكمال بعض الجوانب.

2-5 التوصيات:

- يجب إعتماد أسلوب التحديث المستمر للمعايير المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي كلما استدعى الأمر لذلك، حتى تتواكب مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا؛
- تفعيل دور الهياكل المهنية المشكلة في وضع وتبني المعايير المحاسبية؛
- ضرورة الإهتمام بجانب الإتصال بين الأطراف المشرفة على وضع المعايير والأطراف المستخدمة لها، بغرض إيصال نتائج الإصلاح المحاسبي وتسريع وتيرة تنفيذه؛
- ضرورة استكمال الجانب الفني لمهنة التدقيق المحاسبي للرفع من جودة مهنة التدقيق المحاسبي في تحقيق الأهداف المنتظرة منها؛
- ضرورة اعتماد معايير المحاسبة والتدقيق الدوليين كمواد أساسية في مناهج المحاسبة والتدقيق في المعاهد الجامعات الجزائرية و في مناهج تكوين محافظي الحسابات في المراكز المعتمدة من قبل وزارة المالية.

6. قائمة المراجع

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (المجلد 2). نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية. (11 7, 2010). قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: الجريدة الرسمية.
3. الجريدة الرسمية الجزائرية. (16 1, 2013). مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. 3 . الجريدة الرسمية.
4. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA). (2009). قائمة مصطلحات معايير المراجعة. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون) الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
5. جمعة حميدات، و حسام خداش. (2013). المحاسبة. عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
6. حامد داود الطلحة. (2003). أهداف المحاسبة المالية. مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (13).
7. عبد القادر قادري. (2016). مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية. مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية- قسم العلوم الإقتصادية والقانونية .
8. عبد القادر قادري. (2020). ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لمواجهة مخاطر التحريف المالي في المؤسسة الإقتصادية كأحد مقومات حوكمة الشركات. سامي للطباعة والنشر والتوزيع.
9. عبد القادر قادري. (2018). مدى إلتزام الشركات الإقتصادية بعرض الميزانية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة حالة شركة المراعي. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية (9).
10. عصام محمد البحيصي. (2004). دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية(المنفعة). . نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (29).
11. غالي جورج دانيال. (2003). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
12. كمال فتحي عبد اللطيف. (2002). مصطلحات تهم مراجع الحسابات. نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
13. نابال لوثيان، و جون سمال. (2008). المحاسبة. Lebanon: Arab International Education.
14. وزارة المالية. (2016). المقرر رقم 002 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة، .
15. وزارة المالية. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
16. وزارة المالية. (2018). المقرر رقم 77 المؤرخ في 28 سبتمبر 2018 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.

17. وزارة المالية. (2016). المقرر رقم 150 المؤرخ في 4 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.

18. International Federation of Accountants (IFAC). (2010). Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services pronouncements (Vol. 2). New York: IFAC.

19. le Ministre des Finances. (2016). Décision n°002 du 04 février 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 210 - 505 - 560 - 580).

20. le Ministre des Finances. (2016). Décision n°150 du 11 octobre 2016 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (NAA 300 - 500 - 510 - 700).

21. le Ministre des Finances. (2017). Décision n°23 du 15 mars 2017 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (520 - 570 - 610 - 620).

22. Ministre des Finances. (2018). Décision n°77 du 24 septembre 2018 de Monsieur le Ministre des Finances, portant Normes Algériennes d'Audit (230 - 501 - 530 - 540).

23. Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA). (2009). Glossary of terms. SOC