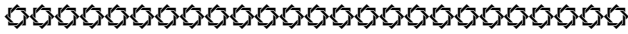


واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

أ. الأزهر عزه^{1,2}

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الوادي / الجزائر



ملخص:

تشهد مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية، مما دفع المشرع على تفويض وتعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات شرعية وصدق حساباتها وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر. ولذلك نظم المشرع الجزائري المؤهلات التي يجب توفرها في المراجع وذلك بتكوين هيئات عملية مشرفة على مهنة المراجعة لرفع مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان.

ولتشخيص الواقع العملي لمهنة المراجعة في الجزائر يقتضي منا إستغلال مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية على القوائم المالية محل المراجعة.

Abstract:

Witnessing the audit profession in Algeria during the stages of development a set of changes either at the level of legislation, or at the level of the means used to ensure the effectiveness of the activity of economic institutions, prompting the legislature authorized the appointment of Governor of the accounts as a representative legal, technical and accounting independent institutions to work to prove the legitimacy and sincerity of its accounts in accordance with performance standards professional accounts of the Governor in Algeria. Therefore systems Algerian legislator

¹ أستاذ مساعد قسم "أ"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، Université d'El oued، ص ب: 789، 39000، الوادي، الجزائر.

² طالب دكتوراه مسجل، بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، Université Saad dahleb، ص ب: 270، 09000، البليدة، الجزائر.

qualifications that must be met in the literature and composition of the bodies of the Supervisor of the audit profession to raise the level of its expressions of the recommendations and their own research in this field.

The diagnosis of practice for the audit profession in Algeria requires us to exploit the application of international auditing standards on the financial statements being audited.

1. تطور المراجعة في الجزائر

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور المراجعة في الجزائر في المراحل التالية:

1-1- الفترة 1969-1980: لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 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 أنه « يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من راس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم » كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية.

- مراقبو المالية.

- مفتشو المالية.

أוכלت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

1-2- الفترة 1980-1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلت المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك

بفعل صدور القانون رقم 80/05 المؤرخ في 10/30/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها ».³

3-1 - فترة ما بعد الإصلاحات: أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88/01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتناقية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولته الرقابة على هذه المؤسسات.

2. الهيئات المشرفة على المراجعة

2-1 - المجلس الوطني للمحاسبة⁴

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقريب المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43 المؤرخة في 1 مارس 1980، ص 15.

⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011، ص 4.

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفائتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفائتهم في المجال المحاسبي والمالي.

- يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة أعلاه.
 - تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (2) وفي حالة انقطاع عهدة احد الأعضاء يتم استخلافه حسب الاشكال نفسها. ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.
 - كما أن للمجلس يمكن أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعده في أشغاله بحكم مؤهلاته في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.
- ثانياً: المهام والصلاحيات:**

المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها.

وبهذه الصفة، يمكن المجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية. ويمكن أن تستشير له المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يأتي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفحص ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهنة المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة، على الصعيد الدولي.

- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه.
تقدم المؤسسات العمومية والهيئات أو المؤسسات المعنية كل المعلومات والتقارير والمعطيات إلى المجلس قصد القيام بمهامه.

يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحليله وتوصياته، ما لم يكن هناك رأي مخالف يصدره الوزير المكلف بالمالية.

2-2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.⁵

أولاً: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- يتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري.
- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيساً وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنزلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزاً المترشح الاقدم في المهنة.

- يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- يتسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ثانياً: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بمايلي:

- إدارة الاملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

⁵ - نفس المرجع السابق، ص10.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ **مهام الرئيس:** يقوم بتمثيل المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، كما أنه يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة. يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس.
- ✓ **مهام الأمين العام:** يقوم بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية، كما أنه تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين وأومثليهم في الاجتماع في سجل حسابات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ **مهام أمين الخزينة:** هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس، فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس مع تحرير وصلا بذلك بعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية.
- توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام.
- يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة.

3. الإطار المرجعي للمراجعة

في الواقع يمكننا أن نتناول إطار المراجعة المالية في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف

القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية دون نقد أو تعليق، لتوضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار المراجعة من وجهة نظر المشرع الجزائري.

3-1- الاستقلالية: نظر المشرع الجزائري إلى إستقلالية المراجع من الزوايا التالية:

- **الزاوية الأخلاقية:** تشمل على ضرورة تحلى المراجع بالآتي⁶:
 - مبدأ الحياد.
 - مبدأ الإخلاص.
 - مبدأ الشرعية المطلوبة.
 - **الزاوية المادية:** أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة⁷:
 - 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 منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
 - **الزاوية المهنية:** أبرزت المادة 715 مكرر⁸ 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 قانون 91-08 إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، إذ تدوم وكالة محافظ الحسابات 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.⁸ كما تناول القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1997 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

⁶ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 15/04/1996.

⁷ - المادة 715 مكرر القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 185.

⁸ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة 01 مايو 1991، ص 655.

2-3- الكفاءة: حددت النصوص الجزائرية كفاءة مراجع الحسابات في عنصرين أساسيين هما:

أولاً: التأهيل العلمي:

أشترطت النصوص الجزائرية لممارسة المراجعة الآتي⁹:

- **المجموعة الأولى:** ليسانس في العلوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛ الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.
 - **المجموعة الثانية:** ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا 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.
- ثانياً: 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.
- 3-3- معيار العناية المهنية: نصت المادة 715 مكرر¹⁰ على مستويات العناية المهنية المطلوبة إنطلاقاً من رחابة المسؤوليات 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 المرسلّة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.

كما أجاز المشرع للمحافظ الحسابات الآتي:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
 - إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة.
 - استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.
- 4-3- التقرير: تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي

⁹ -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 32 بتاريخ 1999/03/24، ص 04.

¹⁰ - المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ص 184.

ينبغي أن تبرر قانوننا. كما أجازت المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

- عمليات 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 أكتشفتها.
 - النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.
4. معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر باختصار فيما يلي:¹¹

1-4- قبول المهمة وبداية العمل: على 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 سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المنشأة التي سيراقبها.
- 2-4- ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسلك 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.

3-4- 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.

¹¹ - سهام محمد السويدي - دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر - الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 120.

4-4- التصريح بالأعمال غير الشرعية: قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة. حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع بإعتباره 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 إمتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم 93 / 08 لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة و5 سنوات وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و500.000 دينار جزائري.

4-5- مسلك محافظ الحسابات: توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة فحص الحسابات. وقد خصصت لها التوصية السادسة.
- 4-6- فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع أو تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين.

5- تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

- 5-1- 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 بالحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة المهنة بكل استقلالية ونزاهة.
- أولا- شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

ولممارسة مهنة المراجعة يجب أن تتوفر الشروط الآتية:¹²

- 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 مخلّة بشرف المهنة.

¹² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010، ص5.

- أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها قانونيا بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد المكتب بالعبارات الآتية: «أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمله أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأديتي وظيفتي وأن أكتسب سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوكا المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد». يحرر 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 للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

ثانيا- الإجازات والشهادات:

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

لمزاولة مهنة محافظ الحسابات لابد من توفير المعايير التالية:¹³

- ✓ **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 عليها زيادة على ذلك:

¹³ - قانون المحاسبة - مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، طبعة خاصة - برقي للنشر، الجزائر، 2011، ص332.

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) يمنح على اثره شهادة نهاية التبرص القانوني.

- وإما اثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

✓ الحائزون على إحدى الشهادات التعليم العالي الأتية:

- 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 يجب 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 الميدانين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

✓ المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية:

عند نهاية التاريخ 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 عشر (10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئات.

2-5- ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر: يعد مراجع الحسابات كل شخص يمارس مهنته بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمته المصادقة على صحة الحسابات وانتظامها ومطابقتها لأحكام القانون.

أولاً- مهام محافظ الحسابات؛ يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية؛¹⁴

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمانة النسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات.
 - 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 الادارة ومجلس المديرين أو الميسير.
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها.
 - يعلم الميسرين والجمعية العامة والهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة دون التدخل في التسيير.
 - عندما تعد الهيئة أو الشركة حسابات مدمجة يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- ثانياً- ما يترتب على مهنة المراجعة؛**

يترتب على مهمة المراجعة إعداد؛¹⁵

- تقرير المصادقة بالتحفظ أو بدون التحفظ على إنتظام صحة الوثائق السنوية أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم (ربحية السهم) أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير الى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

¹⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010، مرجع سابق، ص7.¹⁵ - نفس المرجع السابق، ص7.

3-5- تعيين وتوقيف مهام محافظ الحسابات؛

أولا- تعيين مهام محافظ الحسابات؛¹⁶

- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط.
- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات.
- عندما تعين الشركة أو الهيئة محافظ الحسابات بصفته محافظ فان هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظ للحسابات يتصرف باسمها.
- عندما تقرر الشركة أو الهيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا للقانون.
- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة والهيئة.
- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان 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 المعلومات تتعلق بالمؤسسات مرتبطة بها أو المؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية ممارسة مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار الرسالة المرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعي على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوالات.

¹⁶ - نفس المرجع، ص8.

ثانيا- إنهاء مهام محافظ الحسابات¹⁷؛

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين:

✓ 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، الاستقالة،... الخ. حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 - 08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً 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 إشعاراً بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريراً حول المراقبة والمعائنات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار 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 هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلاً من شركة مغفلة إلى شكل آخر.

- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

¹⁷ - بن يخلف آمال - 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.

6- إلتزامات مهنة المراجعة في الجزائر

1-6- مسؤوليات محافظ الحسابات؛¹⁸

وتتمثل في ما يلي؛

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

- يعدد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عنه مخالفة.

- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمطالبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وأنه لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة. بعد إطلاعها عليها وفي حالة معارضة المخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية حتى بعد استقلالهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتخذها وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها:

- الإنذار.

- التوبيخ.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.

- الشطب من الجدول.

ويقدم طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية.

2-6- حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛

لتحقيق ممارسة مهنية لمحافظ الحسابات بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم القانون؛¹⁹

- كل نشاط تجاري لاسيما بشكل وسيط أو وكيل.

- كل عمل مؤجور 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 منتخبة.

¹⁸-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 المورخة في 11 يوليو 2010، مرجع سابق، ص10.

¹⁹- نفس المرجع السابق، ص11.

- على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي في أجل أقصاه شهر واحد مع تاريخ مباشرة مهمته.
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف أمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- 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 عهده.

3-6- حقوق وواجبات محافظ الحسابات؛

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله: الحق في الاطلاع، في التقصي، في المشاركة في الاجتماعات، في الدعوة إلى عقد جمعية عامة، في الحصول على مقابل لقاء عمله، من جهة، وبمصالح المؤسسة؛ الالتزام بالمراقبة، بالسر المهني، عدم التدخل في تسيير المؤسسة من حضور الجمعية العامة، تقديم التقرير... الخ، من جهة ثانية.

أولا: حقوق محافظ الحسابات؛

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه حول له القانون، إضافة على التصديق على إنتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:²⁰

✓ الحق في الاطلاع؛

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 08-91 المشار إليه سابقا أن: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها".

²⁰ - حكيمة مناعي - تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008 / 2009، ص46.

ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف دج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة وحسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

✓ حق التقصي عن البيانات والإيضاحات؛

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا، "...ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة".

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها. وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

✓ حق استدعاء الجمعية العامة؛

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الأجل القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي.

✓ حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين؛

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة.

✓ حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة؛

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في أجل مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي؛

" يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوما على الأكثر قبل إنعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري ".

ثانيا- الواجبات المتعلقة بالمهنة؛

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحثه توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

✓ السر المهني؛

محافظ الحسابات، طبيعته مهمته تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسريّة ويصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة 18 من قانون 91-08 والمادة 06 من قانون 1996 وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات؛ الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات، المحاسبون المعتمدون مطالبون بالالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري المعدل (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات مساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- إذا رغب موكلهم في ذلك.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

✓ **عدم التدخل في التسيير:**

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية. حيث جاء في القانون (88 - 01) المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن « لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية... ».

كما جاء في القانون (91 - 08) المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط: « ... مهام محافضي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بإستثناء كل تدخل في التسيير ».

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- تقوية ودعم إستقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الحفاظ على استقلالية محافض الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

✓ **إستمرارية المهنة:**

مهمة محافضي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء 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 المرسلّة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرر مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:

- الأشغال الواجب إنجازها.
- الأشغال الملزم بها منذ تعيينه.
- الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

✓ **الإشراف الشخصي:**

مهمة محافض الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر. بل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

✓ الالتزام بالمعاينة الكافية:

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل تركز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج في ما يلي:

- إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية.
- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي... الخ.
- الفطنة في التقييم.

-4-6

أتعاب محافظ الحسابات:

تجدر الإشارة إلى أنه تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بدايته مهمته²¹

وذلك خلافا لما كان معمولاً به في السابق، حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم²² مضبوط قانونا.

خاتمة:

حاولنا من خلال هذا الموضوع إلى التطرق إلى أهم الأطر القانونية التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر، مع إظهار بدايته نشأتها وأهم المراحل التي مرت بها كما تم الإشارة إلى الجهات والهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر. بالإضافة إلى أهم الإجراءات المتبعة للحيازة على اعتماد لإكتساب صفة مراجع حسابات.

²¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010، مرجع سابق: المادة 37 ص 08.

²² للإطلاع على سلم الأتعاب السابق: يرجى الإطلاع على القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافضي الحسابات، معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 والقرار المؤرخ في 25 يونيو سنة 2008. (المادة 2).

قائمة المراجع:

1. صديقي مسعود - نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية - أطروحة دكتوراه في العلوم جامعة الجزائر، الإقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2004/2003.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43 المؤرخة في 1 مارس 1980.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 15/04/1996.
5. المادة 715 مكرر 6 القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخة 01 مايو 1991.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 32 بتاريخ 24/03/1999.
8. المادة 715 مكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية.
9. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر - الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010.
11. قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، طبعة خاصة - برتيلنشر، الجزائر، 2011.
12. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2002.
13. حكيم مناعي - تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة - كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2008 / 2009.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 14 المؤرخة في 12 مارس 1995.