جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة **التخصص:** تدقيق ومراقبة التسيير

ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر لمهنته بين النصوص التنظيمية الوطنية والمعايير الدولية

مقدمة من طرف الطالبة:

سعدية مصطفى تونسي

تحت إشراف الدكتور:

عبدالقادر بادن

أمام لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	الدكتور سيدي أحمد كبداني	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	الدكتور عبدالقادربادن	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	الدكتور سفيان بوزيد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2020 / 2021

جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة **التخصص:** تدقيق ومراقبة التسيير

ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر لمهنته بين النصوص التنظيمية الوطنية والمعايير الدولية

مقدمة من طرف الطالبة:

سعدية مصطفى تونسي

تحت إشراف الدكتور:

عبدالقادر بادن

أمام لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	الدكتور سيدي أحمد كبداني	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	الدكتور عبدالقادر بادن	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	الدكتور سفيان بوزيد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2020 / 2021

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث البسيط راجين منه التوفيق والسداد.

لحظات يقف فيها المرء حائرا عاجزا عن التعبير عما يختلج صدره من تشكرات لأشخاص أمدوه بالكثير والكثير الذي أتقل كاهله، وصار لابد من الاعتراف بفضل الأخرين اتجاهنا لأنهم وبصراحة كانوا الأساس المتين الذي بني عليه صرح العلم والمعرفة لديه واناروا سبيل بلوغنا.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل: "**بادن عبد القادر**" على كل ما قدمه لي من إرشادات وتوجيهات

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد وقدم لي المساعدة من أجل انجاز عملي

كل شكر وتقدير.

الطالبة: سعدية مصطفى تونسي

إهـــــداء

إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها

إلى من ناضل لأجلي وتعب أرتاح،

إلى جوهرة قلبي ورمز الاحترام والتقدير **" أبي الحبيب "** أطال الله في عمره.

إلى روح عمتي الطاهرة "**رحمها الله "** التي علمتني معنا الصبر والنضال من أجل مستقبلي.

إلى أحن وأطيب شخص في حياتي أمي الثانية " أحمد فواتيح زهرة "

إلى من جنة تحت قدميها " أمي الغالية " شفاها الله

إلى من عشت معهم طفولتي وحياتي مصدر سعادتي " إخوتي وأبناء عمتي وزوجاتهم " حفظهم الله".

إلى براعم الصغار ومدخل سرور والبهجة في بيت " محمد، أية، محمد، فراح، روضة، عبد الرزاق، أنفال، سجود.

الطالبة: سعدية مصطفى تونسي

فهرست المحتوى

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكروتقدير	
فهرست المحتوى	
مقدمة عامة	5-1
الفصل الأول: محافظة الحسابات في الجزائروفق الإطار المفاهيمي والقانوني	
تمهيد	7
المبحث الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC	12-8
المطلب الأول: مفهوم المجلس الوطني للمحاسبة	10-8
أولا: مفهوم المجلس الوطني للمحاسبة	8
ثانيا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة	8
ثالثا: اللجان المتساوية الأعضاء	10-8
المطلب الثاني: مهام وممارسات المجلس الوطني للمحاسبة	11
أولا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة	11
ثانيا: ممارسات المجلس الوطني للمحاسبة	12-11
المطلب الثالث: صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة	13-12
المبحث الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	14-12
المطلب الأول: تعريف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	12
المطلب الثاني: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر وشروط الإلتحاق بها	12
أولا: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	12
ثانيا: شروط إلتحاق بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	13
المطلب الثالث: صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	14
المبحث الثالث: ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر	37-15
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات عموما	15
أولا: تعريف محافظ الحسابات	15
ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات	16-15
ثالثا: شروط وصفات ممارسة المهنة	18-17

فهرست المحتوى

المطلب الثاني: أتعاب وتقارير محافظ الحسابات	30_19
المطلب الثالث: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات	37-31
أولا: مهام محافظ الحسابات	31
ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات	31
ثالثا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	32
رابعا: إجراءات تربص محافظ الحسابات	35-34
خامسا: كيفيات الإعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات	37-36
خلاصة	38
الفصل الثاني: الممارسة الدولية لمحافظة الحسابات	
تمهيد	40
المبحث الأول: ممارسة المدقق الخارجي لمهنته في مصر	45-41
المطلب الأول: التدقيق في مصر عموما	41
أولا: تعريف المدقق الخارجي	41
ثانيا: أعمال المدقق الخارجي	41
المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي	41
المطلب الثالث: معايير المتعارف عليها لممارسة المهنة	45-42
المبحث الثاني: ممارسة محاسب القانوني لمهنته في المملكة العربية السعودية	47-46
المطلب الأول: محاسب القانوني في المملكة العربية السعودية عموما	46
أولا: مفهوم المحاسب القانوني	46
ثانيا: دور المحاسب القانوني	46
المطلب الثاني: شروط وصفات ممارسة مهنة محاسب القانوني	47-46
أولا: شروط ممارسة مهنة المحاسب القانوني	46
ثانيا: صفات المحاسب القانوني	47
المطلب الثالث: معايير المتعارف عليها لممارسة مهنة محاسب القانوني	51_47
المبحث الثالث: ممارسة مراقب الحسابات لمهنته في تونس	54-52
المطلب الأول: مراقب الحسابات في تونس عموما	52
أولا: تعريف مراقب الحسابات	52
المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة مراقب الحسابات	52

المطلب الثالث: مسؤوليات مراقب الحسابات	52
خلاصة	54
خاتمة عامة	58-56
قائمة المراجع	62-61

قائمة المختصرات

الاختصارات Abbreviations	المختصرات Acronyms
CNC	Conseil National de la Comptabilité المجلس الوطني للمحاسبة
CAC	Commissaire aux comptes محافظ الحسابات

مقدمة عامة

أولا: مدخل

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة، وتحول المنشأة الصغيرة إلى مؤسسات عملاقة تنشط في شت بقاع العالم، والأهمية التي اكتسبتها هذه المؤسسات عبر الزمن وانتقال معاملاتها من معاملات بسيطة إلى معاملات معقدة، مما استلزم تطوير واستحداث مهنة جديدة من غير المحاسبة وأطلق عليها تدقيق الحسابات، وذلك لضمان وسيلة أمان للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسات ومستخدمي قوائمها المالية وذلك خاصة بعد الفصل بين الملكية عن الإدارة، وان الأزمات المالية التي وقع بها العالم زاد من أهمية ومصداقية محافظ الحسابات لما تكتسيه تقاريره المالية التي يقوم بإصدارها في نهاية السنة عن وضعية المالية للمؤسسة وهي بمثابة المرأة التي تعكس صورة المؤسسة للمتعاملين الاقتصاديين، حيث أن شفافية ومصداقية هاته التقارير تحفز المستثمرين المحتملين، كما تطور بعد ذلك عمل محافظ الحسابات ليهم كافة المسيرين فالمؤسسة على اعتباراتهم يعتمدون بشكل كبير على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

سابق اختلفت مبادئ التدقيق الخارجي من بلد إلى أخر حيث كان لكل بلد مبادئ معينة وطرق يسير عليها عملية مراجعة الحسابات ،وبعد تطور الشركات وظهور شركات متعددة الجنسيات التي تنشط في شت بقاع العالم، وتطور الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الخارجية، وهو الأمر الذي أدى بالهيئات الدولية إلى تذيق الفارق بين ممارسة مهنة المراجعة بين الدول، فقد قامت الهيئات الدولية وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار جملة من الارشادات ووضع إطار وخطوات وإجراءات العمل على توحيد الممارسات ممثلة في المعايير الدولية للمراجعة.

ولما كان الاقتصاد الجزائري يتسم بالديناميكية المستمرة والانفتاح على العالم الخارجي، فانه من الضروري أن تكون مهنة المراجعة في الجزائر على مستوى طموحات المجتمع، وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

ومن أجل أن تحظى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر باحترام الأطراف المستفيدة من خدماتها وبالمكانة اللائقة في المجتمع فانه لابد من إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني للمراجعين، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المهني للمراجعين، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير محافظ الحسابات الصادرة عنهم.

وحتى تكون مهنة محافظ الحسابات جيدة وتتسم بالمصداقية والوضوح لابد من ممارسيها أن يستعينوا بما نص عليه النصوص والقوانين التنظيمية الجزائرية وفي مقدمتها القانون **10-01** المؤرخ في 28 رجب عام 1431هـ الموافق 11يوليو 2010م خاص بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمرسوم التنفيذي رقم **11-26** والتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق.

ثانيا: الإشكالية الرئيسية

على هذا الأساس فان الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال البحث يمكن طرحها على النحو التالي:

كيف يمارس محافظ الحسابات لمهنته وفق النصوص التنظيمية والمعايير الدولية؟

ثالثا: الأسئلة الفرعية

- هل يرتكز عمل محافظ الحسابات في الجزائر على النصوص التنظيمية؟
- ما مرجعية عمل محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل ممارسات المدقق الخارجي دوليا تقوم على أسس ومبادئ مشتركة؟ أم لكل دول مبادئ ومعايير خاصة بها؟

رابعا: فرضيات البحث

كإجابة مؤقتة عن الإشكالية تم وضع مجموعة من الفرضيات كمنطلق للدراسة تتلخص فيما يلي:

- يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر عند أداء مهمته على النصوص التنظيمية والتشريعية.
- يعتمد عمل محافظ الحسابات على المعايير الوطنية والمعايير الدولية المتعارف عليها.
- تقوم مهنة المدقق الخارجي على أسس ومبادئ مشتركة ومعايير موحدة ولكن باجتهاد كل دولة.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا هذا الموضوع كان لعدة أسباب منها أسباب موضوعية كون دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية. أما الأسباب الذاتية منها الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيقه للمعايير الدولية والنصوص التنظيمية وكذا الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق. الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص" تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير"

سادسا: أهداف البحث

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة.
- معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد
- معرفة مدى استخدام وممارسة معايير الدولية ونصوص التنظيمية الوطنية من طرف محافظ الحسابات.
- تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات.
- تشخيص واقع التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق.
- محاولة تسليط الضوء على محافظ الحسابات، حقوقه وواجباته

سابعا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات ودور الذي يؤديه في زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة للمساهمة الإيجابية التي يقوم بها محافظ الحسابات في الوقوف على القوائم المالية، إذ تكمن أهميته خاصة التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات في خدمة الاقتصاد بصفة عامة.

ثامنا: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات من أجل بناء دراستنا الحالية، وإعطاء لمحة حول موضوع الدراسة، بالإضافة إلى التمكن من تحديد الأدوات المستخدمة في الدراسة، اعتمدنا على الدراسات التي تشابهها أو القريبة منها ونذكر منها:

1- دراسة (محمد أمين لونيسة،2017)، بعنوان "**تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية** " أطروحة دكتوراه علوم تجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، هدف الباحث إلى دراسة أسس وقواعد تدقيق المعلومات المالية وسبل تحسين من جودتها، وكذا قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق الخارجي. تم التوصل إلى أهم النتائج المتوصل إليها هو أن التدقيق هو علم قائم بذاته يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، بالإضافة إلى أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ترتكز على قواعد تدقيقية لا تختلف كثيرا عن نظريتها الدولية.

2- دراسة(حاج الله شاوش،2013)، بعنوان "**دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي** "، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة ورقلة، تهدف الدراسة إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالة الغش أو الخطأ لتصرفات الغير قانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية، معرفة مدة مساهمة المنهجية التي يقوم عليها عمل محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية المتضمنة القوائم المالية، وتم التوصل إلى أن عملية تحديد مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الغش أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء والغش.

عاشرا: منهج البحث

سيتم دراسة هذا البحث بالاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة ما جاءت به الكتب والمراجع العربية، كما نعتمد كذلك على المنهج التحليلي في القوانين والمراسيم التنفيذية لباقي أطوار النظرية للدراسة.

حادي عشر: هيكل الدراسة

تناولنا هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول إلى مقدمة عامة وخاتمة، وفصلين وكل فصل إلى ثلاث مباحث وكل مبحث إلى ثلاث مطالب. لقد تناولنا في الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر والذي قسمناه الى مبحثين، المبحث الأول تطرقنا إلى المجلس الوطني للمحاسبة والمبحث الثاني حول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمبحث الثالث نقوم بدراسة حول محافظ الحسابات في الجزائر.

أما الفصل الثاني: تضمن الممارسة الدولية لمحافظة الحسابات والذي قسمناه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تطرقنا إلى ممارسة مدقق خارجي لمهنته في مصر أما المبحث الثاني فكان بعنوان ممارسة محاسب قانوني لمهنته في المملكة العربية السعودية، أما المبحث الثالث فكان حول ممارسة مراقب الحسابات لمهنته في تونس.

الفصل الأول:

محافظة الحسابات في الجزائر

وفق الإطار المفاهيمي والقانوني

تمهيد:

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال إنفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات.

تحظى الجزائر كسائر البلدان بوجود مجالس تهتم بالمحاسبة، ففي الجزائر نجد المجلس الوطني للمحاسبة الذي يمثل أعلى قمة في وزارة المالية، وهو بدوره ينقسم إلى ثلاث مجالس من بينها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي بدوره يهتم بمهنة محافظ الحسابات.

إن محافظ حسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية من خلال تطبق مجموعة من مبادئ ونصوص تنظيمية ومعايير دولية للتدقيق حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات.

مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

المبحث الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المبحث الثالث: ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن أليات رقابية تحد من أنواع الاحتلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة من خلال القانون.

المطلب الأول: مفهوم مجلس الوطني للمحاسبة CNC

أولا: مفهوم مجلس الوطني للمحاسبة

1) مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور مختلف الأعمال المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.[1]

2) هو جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، ويقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل الوسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.[2]

ثانيا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يقوم برئاسة المجلس الوطني للمحاسبة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من (07) ممثلين للوزراء المكلفين بالطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، والصناعة، ورئيس المفتشية العامة للمالية والمدير العام للضرائب ومدير مكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية و (03) ممثلين برتبة مدير عن بنك الجزائر ولجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ومدير عن مجلس المحاسبة، كما يتكون المجلس من (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمحاسبين المعتمدين و (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.[3]

_ يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناء على استدعاء من رئيسه، تتخذ الأراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليله وتوصياته، بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية.[4]

ثالثا: اللجان المتساوية الأعضاء

تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء، حيث تقوم بالمهام الأتية:

1. تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، بالمهام الأتية:[5]

---

[1] المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره

[2] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 المؤرخ في 25-09- 1996.

[3] المادة 03من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 الموافق ل 22صفر 1432.

[4] المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق ذكره.

[5] المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

_ وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.

_تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة.

_إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

_اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

_دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

_ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة.

_تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2. تتولى لجنة الاعتماد، بالمهام الأتية:[1]

_ إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد.

_ تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

_ ضمان تسيير طلبات الاعتماد.

_ تحضير ملفات الاعتماد.

_ ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3. تتولى لجنة التكوين، المهام الأتية:

_ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.

_ دراسة ملفات المشاركة في التربصات.

_ ضمان المتابعة الدائمة للتربصات

_ توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة

_ تسليم شهادات نهاية التربص.

_ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

_التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

_ المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين.

_ وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة.

_ تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

4. تتولى لجنة الانضباط والتحكيم، المهام الأتية:[2]

- ✓ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.
- ✓ دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

[1] المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 20 من المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق ذكره.

- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5. تتولى لجنة مراقبة النوعية، المهام الأتية:[1]

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية التدقيق موكلة لمهني المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

المطلب الثاني: مهام وممارسات المجلس الوطني للمحاسبة

بداية نتطرق للمهام.

أولا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

من بين المهام التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة لدينا:

1. يتولى رئيس المجلس، لا سيما المهام الأتية:[2]

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية.
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

2. يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس لا سيما بما يأتي:[3]

_ تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس.

_ استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس.

_ مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

_ العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها.

_ ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها.

[1] المادة 21 من المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

_ تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

ثانيا: ممارسات المجلس الوطني للمحاسبة

أما الممارسات التي يقوم بها أعضاء المجلس نذكر:

1. يمارس المجلس بعنوان الاعتماد ما يلي:[1]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة
- الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين فب الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين

وعرضها للموافقة.

2. يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي، ما بلي:[2]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الأراء فيها، وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل قي إطار صلاحياته.

3. يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ما يلي:[3]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.

[1] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق ذكره.

- متابعة وضمان تحيين العناية المهني.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها
- مساعدة هيئات التكوين فب المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين.

المطلب الثالث: صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة

تتمثل صلاحياته فيما يلي:[1]

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

المبحث الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر.

المطلب الأول: تعريف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، وقد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس، حيث يتكون من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 03منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[2]

[1] المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-24، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 03 من مرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011م الموافق ل 22 صفر 1432هـ.

المطلب الثاني: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائروشروط إلتحاق بها.

الفرع الأول: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتمثل مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:[1]

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها ز استقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها فب أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

الفرع الثاني: شروط الالتحاق بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

من أجل الالتحاق بالغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات يجب توفر شروط التالية:

يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة تسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة.

لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس. يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفي أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. ولا يمكن للمترشح للانتخابات في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري. الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة. وينتخب أعضاء المجلس لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد.[2]

المطلب الثالث: صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يلي:[3]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.

---

[1] المادة 15 من القانون 10-01، المؤرخ في 11 يوليو 2010م الموافق ل 28 رجب 1431هـ

[2] المواد 9-10-11-12 من المرسوم التنفيذي 11-26، مرجع سابق ذكره.

[3] قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، ملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية المشاكل المحاسبية المعاصرة، 20-21 نوفمبر 2013، جامعة الأغواط، ص ص5-6

- 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 للغرفة.
- 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.
- تمثيل 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.

المبحث الثالث: ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائرCAC

بعد تطرقنا للمجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر أعلى مجلس وثم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فإن هذا المبحث يهدف إلى توضيح دراسة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال التطرق إلى مختلف لجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى تعريفه ومسؤولياته، أتعاب وتقاريره، مهام وإنهاء مهامه.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات عموما

سيتم عرض التعريف القانوني لمهنة محافظ الحسابات ومن ثم المسؤوليات الملقاه على عاتقه.

أولا: تعريف محافظ الحسابات في القانون الجزائري

تعريف الأول: حسب ما جاء في القانون 10-.01 وتحديدا في المادة **22** منه " إن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به".[1]

التعريف الثاني: يعرف محافظ الحسابات حسب مادة **715** مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحة ذلك."[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول ان محافظ الحسابات هو شخص مهني محترف يملك مؤهلات عملية وعلمية تخول له القيام بمراجعة وفحص حسابات المؤسسة، وهو لا ينتمي إلى فئة الموظفين أو المساهمين، ويقدمها لمن يهمه الأمر تحت مسؤوليته طبقا للأحكام القانونية ومعايير دولية معمول بها.

[1] المادة 22 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[2] عبد العالي محمودي: دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة البنوك كألية للحد من الفساد المالي والإداري، بتاريخ 07/06 ماي 2011، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 04.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاث أنواع من مسؤوليات محافظ الحسابات وهي الاتي:

1- المسؤولية المدنية: وتتمثل فيما يلي:[1]

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2- المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات وهي:[1]

3- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

4- المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية لمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:[2]

يشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن محافظ الحسابات، يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[3]

تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يأتي[4]: خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار، خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ، خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر وخطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول.

1- تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص، الأخطاء المهنية الأتية:[5]

- تصريح بمراجع كاذبة.

---

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 2000، ص 238

[2] محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 74

[3] المادة 63 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره، ص 10.

[4] المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 13 يناير 2013.

[5] المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ذكره.

- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم.
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل أخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.
- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

2- تعد من الدرجة الثانية، على الخصوص، الأخطاء المهنية الأتية:[1]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى: رفض التكفل بمتربصين الموجهين إلى المجلس الوطني للمحاسبة.
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله.
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين والتي قام بحضورها.

3- تعد من الدرجة الثالثة، على الخصوص، الأخطاء المهنية الأتية:[2]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية.
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف.
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته.
- عدم دفع الاشتراك المهني.
- عدم اكتتاب تأمين مهني.
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- استعمال ختم غير مطابق لنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية.

3- تعد من الدرجة الرابعة، على الخصوص، الأخطاء المهنية الأتية:[3]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.
- إفشاء السر المهني.
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها.
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة.
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف.
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

[1] المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ذكره.

تقوم لجنة التأديب والتحكيم بتحيين ملف المهنيين الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجة الثالثة والرابعة، مع الإشارة إلى هذه العقوبات.[1]

ثالثا: شروط وصفات ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الأتية:

1) **أن يكون جزائري الجنسية:**

من البديهي أن يفرض المشرع الجزائري توافر الجنسية الجزائرية كشرط من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

2) **أن يكون متمتعا بكافة الحقوق المدنية والسياسية:**

مثلما هو معمول به في مختلف الوظائف، يجب على كل من يريد الممارسة أن يكون متمتعا بكامل حقوقه وغير محروم من ممارستها.

3) **أن لا يكون صدر بشأنه حكم نتيجة ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة:**

والمقصود بها الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلقة بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة.

4) **حيازة شهادة لممارسة المهنة:**

يجب أن يكون المترشح حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، تمنح هذه شهادة من طرف معهد التعليم المختص التابع لوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.[2]

5) **أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية:**

قبل تأدية اليمين، يجب أن يكون محافظ الحسابات معتمدا من طرف وزير المالية حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، حيث يقوم بإرسال طلب الاعتماد بصفة محافظ الحسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو عن طريق إيداعها مقابل وصل استلام.[3]

6) **أن يؤدي اليمين القانوني:**

يجب على كل محافظ الحسابات تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بقولها: **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "**[2]

وبعد ذلك يقدم للمترشح عقد بذلك يقدمه في ملف التسجيل.

7) **أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية:**

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية، ولكن لكي يتمكن من تسجيل في جدول يجب أن يكون لديه عنوان خاص.

---

[1] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 08 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 07 من القانون 10-01، مرجع سابق، ذكره.

وبمقتضى نص المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد يلزم الأشخاص الطبيعيين

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الالمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:

- أن يحافظ محافظ الحسابات على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وألا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله[1]
- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات.
- أن يكون حرا غير تابع لأي جهة إلا ضميره وأن يهتم لمصلحة عمله على مصالحة الشخصية.
- أن يتصف بالصب، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.
- أن يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقلا في رأيه.
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.[2]

المطلب الثاني: أتعاب وتقارير محافظ الحسابات

أولا: أتعاب محافظ الحسابات

تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات، حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة إلى الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد، وهي كما يلي: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.[1]

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداءه لمهامه ما يلي:[3]

- حجم الشركة وطبيعة نشاطها
- نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث يقوم على النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية وبالتالي تضييق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة
- درجة الألة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة.

---

[1] الفقرة 02 من المادة 06 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة 1، 2006، ص 8

[3] المادة 37 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

ثانيا: تقارير محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات في إطار مهامه بإعداد التقارير التالية:

1) معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير[1].

1-2- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

1-3 يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

1-4 حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي إكتشفها.

1-5 يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية.

1-6 تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.

1-7 لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم كما نص عليه القانون رقم 07-11.

1-8 يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات للكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال تدقيق.[2]

1. المقدمة: في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:[3]

_ التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.

---

[1] عاطف زاهر ة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2009، ص 37.

[2] الفقرات 1-1 إلى 1-8، من الفصل الأول، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخ في 30 جمادى الثانية عام 1435 الموافق 30 أبريل سنة 2014.

[3] القسم 01 من الفصل الأول، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

_ التعريف بالكيان المعني.

_ ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

_ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.

_ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

_ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

1.1. **الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات** ب:

_يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

_ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

_ **رأي بالقبول**: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

_ **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيراها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

_ **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

1.2. **فقرة الملاحظات**:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في الفقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.[1]

2.**المراجعات والمعلومات الخاصة:**

2.1. يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.

المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية.

[1] الفقرة 1 من القسم 1، الفصل 1، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام

المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة واربعون (45) يوما ابتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.[1]

2) **معيار التقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:**

2-1 يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والمدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها.

2-2 لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

2-3 يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.[1]

3) معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة:

1.3 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة

بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.3 يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة، لا سيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص.

يتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

3.3 تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتين:

- رئيس مجلس إدارتها.
- رئيسها مديرها العام.
- أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة.
- المسيرون والمسيرون المتضامنون.
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

[1] القسم 2 من الفصل 1، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

4.3 يعد التبليغ الاجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

5.3 عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن محافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه من تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.[1]

6.3 إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، وهي:[2]

_ عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.

_ أسماء أعضاء مجلس الإدارة او المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الاخرين المنصوص عليهم في القانون.

_ طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.

_ ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لا سيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة، واجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، وكل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات ثم تحليلها.

7.3 يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره

_ يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة اليه.

_ لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات.[3]

8.3 يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

9-3 يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص، إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

---

[1] الفقرات من 3-1 إلى 3-5 من الفصل 03، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 26 من القانون التجاري، مرجع سابق ذكره

[3] المادة 628 من القانون التجاري، مرجع سابق ذكره

10-3عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية.

4) معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات:

1.4 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

4.2يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف ما يلي:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات.[1]

5) معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

1.5 يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[2]

2.5 يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.

3.5 تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا الى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

4.5 عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير منصوص عليها في عقد العمل.[1]

[1] الفقرات 4-1، 4-2 من الفصل 4، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[2] الفقرة 5-1 من الفصل 05، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

6) معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة:

1.6 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أوكل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

2.6 يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

3.6 يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة.
- الضريبة على الأرباح.
- النتيجة الصافية.
- عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال الشركة.
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة.[1]
- مساهمات العمال في النتيجة.

7) معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

1.7 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

2.7 يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة، على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات

3.7 عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات فيحد ذاتها.

4.7 يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.[2]

[1] الفقرات من 6-1، 6-2، 6-3 من الفصل 6، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[2] الفقرات 7-1 الى 7-4 من الفصل 7، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

8) معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

1.8يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.8 يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية.[1]

3.8 يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدي والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الإستغلال لا سيما:

1/ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء مبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية.
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2/ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات اجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

3/مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

4.8 يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

5.8 عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:

[1] الفقرات 8-1، 8-2 من الفصل 8، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره

يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال.

يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

6.8 يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

7.8 عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، يجب الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

9) معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

1.9 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.9 يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأسمال الشركة.

3.9 لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

4.9 عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة، يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة[1].

5.9 يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

6.9 لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.[1]

10) معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

1.10 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[2]

2.10 يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال تشمل على الخصوص:

_ مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح.

[1] الفقرات من 8-3 إلى 8-7 من الفصل 8، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

_ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

_ كيفيات تحديد سعر الإصدار

3.10 يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الأتية:

_ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

_ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

_ خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال. لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية رفع رأس المال.[2]

11) معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

1.11 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات، عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[1]

2.11 يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص.

- ✓ أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.
- احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

3.11 يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الأتية:

التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.

خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال.

4.11 عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

5.11 في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

6.11 في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.[1]

[1] الفقرات 9-5، 9-6 من الفصل 09، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره. الفقرات من 10-01 إلى 10-03 من الفصل 10، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

12) معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

1.12 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.12 إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

3.12 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن إستحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

4.12 يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

5.12 يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

6.12 يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل، الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات الأتية:

_ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

_ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.

_إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

_ استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

_ الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.

_ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.

_ يقدم ملاحظات لا سيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصرحساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

---

[1] الفقرات من 11-1 الى 11-6 من الفصل 11، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

7.12 عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

_ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.

_ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها.[1]

13) معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

1.13 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.13 يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

3.13 يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13.

4.13 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن على الخصوص البيانات الأتية:[2]

_أهداف تدخل محافظ الحسابات.

_ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.

_خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14) معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

1.14 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل أخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.14 إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، نكوم هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

3.14 يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الأتية:[3]

- ✓ فقرة حول الواجبات المنجزة
- ✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

---

[1] الفقرات من 12-1 الى 12-7 من الفصل 12، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[2] الفقرة 13-01، 13-04 من الفصل 13، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[3] الفقرات من 14-01و 14-02و 14-03 من الفصل 14،ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

15) معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

1.15 يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية.

2.15 يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:[1]

_ الاسم ومقر الشركة.

_ رأسمال الشركة.

_ الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان.

_ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات

لقد بين كذلك القانون **10-01** مهام ووظائف محافظ الحسابات وتتمثل هذه مهام في:[2]

_ 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 المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص

_ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير

_ يقدم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية بالمصالح المباشرة أو غير مباشرة

يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام مراجع الحسابات المحدودة في القانون 10-01 يمكن حصرها في صنفين من الأسباب:

---

[1] الفقرات 15-01، 15-02 من الفصل 15، ج ر ج ج، مرجع سابق ذكره.

[2] المواد 23، 24، 25 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

1. **الأسباب العادية:** نعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة مراجع الحسابات.
2. **الأسباب الاستثنائية:** ونقصد بها الأسباب التي تؤدي إلى انهاء مهام المراجع قبل انتهاء عهدته وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

استقالة مراجع الحسابات: "يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص عن التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر وتقدم تقرير عن المراقبات واثباتات حاصلة."[1]

يمكن ان تنتهي مهمة مراجع الحسابات بوفاة أو شطب أو إيقاف أو اية حالة من الحالات الأخرى بما فيها حالات حل الشركة أو شهر افلاسها وفي هذه الحالة يعين الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية اجراء التصفية أو مع زوال المانع.[2]

ثالثا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى وسنعرض هذه العناصر فيما يأتي:[3]

1) حقوق محافظ الحسابات

للقيام بمهنة محافظ الحسابات يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، ويمكن ذكر أهم الحقوق على النحو التالي:

1. **حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات**

_ يمكن محافظ الحسابات الاطلاع 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 والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات 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 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 احكام القانون التجاري.

_يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

---

[1] المادة 38 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 76 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[3] المواد31،32،33 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

2. حق طلب البيانات والإيضاحات.

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيامبمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والايضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والايضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

3. حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين

من حق مدقق الحسابات الحصول على صورة الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

4. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين

يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي وإستقرارها، مثل سوء تصرف مجلس الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيل على المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطته علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

5. حق مناقشة اقتراح عزله

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

6. حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه

يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف إستخراج تلك المستندات.

7. تحديد وقت الجرد

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة وإلتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية التي تمت لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.[1]

2) واجبات محافظ الحسابات

تتلخص واجبات محافظ الحسابات فيما يلي:[2]

_ فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية الصحيحة.

[1] المواد 34،35،36 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره.

[2] غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2005، ص ص 90-92.

_ التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة المحاسبية.

_ أن يقدم الإقتراحات التي تعني له والتي يراها صالحة لحسن سير الشركة.

_ يعتبر محافظ الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن إختيار إختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء النظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ووفقا لبرنامج المراجعة المعد.

_تصور الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وحساب الأرباح والخسائر في تاريخ معين وواجب محافظ الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصوير.

_على محافظ الحسابات أن يتحقق من أن المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.

_على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة.

_على مدقق أو من ينابه من المحاسبين الذين إشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة[1] العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي أتلعت في الاجتماع ويدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب الشركة ويوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في اعادتها إلى المجلس الإدارة.

أن يتلو محافظ الحسابات تقريره على الجمعيات العمومية.

رابعا: إجراءات تربص محافظ الحسابات

هناك عدة شروط من أجل إجراء التربص المهني لمحافظ الحسابات نذكر منها:

_ المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية، طبقا للتنظيم المعمول به.[2]

_ تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص.[3]

يمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

_ يلزم المشرف على التربص بما يأتي:[4]

- التكفل بالمتربص.
- ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص.
- تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهوداته الفكرية وتحسيسه بالتزاماته المهنية.
- إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر (1) واحد، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للتربص.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، مصر، 1993، ص ص 83-86.

[2] المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم11-393، مرجع سابق ذكره.

[4] لمادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سابق ذكره.

- منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.

يجب على المتربص ما يأتي:[1]

- إنجاز التربص بانضباط.
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص.
- احترام السلطة السليمة والامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحده المشرف على تربصه.
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي.
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة.
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة الثلاث (3) سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص.
- تحسين معارفه التقنية وتحيينها، وإثراء ثقافته العامة.
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص.
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.
- يجب على المتربص خلال الشهر الذي يلي كل سداسي، إرسال تقرير تربص يؤشره المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة يتضمن:[2]

جزءا يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات أو شركة المحاسبة.

جزءا يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص.

يجب أن يرفق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس.

[1] المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سابق ذكره.

يلزم المترشحون للتربص المهني، الذين تتوفر فيهم الشروط، بإرسال طلب التسجيل في التربص إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد محتوى الملف.[1]

_ يلزم المجلس الوطني للمحاسبة في حالة رفض التسجيل في التربص المهني، بتبرير قراره وتبليغه إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر (15) يوما.[2]

_ يلزم محافظ الحسابات والمحاسبون المتربصون الذين تحصلوا على شهادة نهاية التربص التي تسلمها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بإرسال طلب الاعتماد.[1]

خامسا: كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات

1) يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الإدارية الأتية:[3]

_ شهادة الجنسية الجزائرية.

_ مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.

_نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.

_مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

2) يلزم الشخص المعنوي، المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية الأتية:[4]

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا.
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

3) يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة.

تعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا، إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.[5]

---

[1] المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-393، مرجع سابق ذكره.

[2] المادة 23 من المرسوم التنفيذي 11-393، مرجع سابق ذكره.

[3] المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سابق ذكره.

[4] المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011.

[5] المادة 23 من المرسوم التنفيذي 11-393، مرجع سابق ذكره.

3) تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الأراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية، يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب.

تجتمع لجنة الاعتماد حسب ما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد.

4) يمنح الاعتماد للمعني، في نسخة واحدة مقابل مخالصة.[1]

[1] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، مرجع سابق ذكره.

خلاصة:

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مهنة محافظ الحسابات وتبين لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب الداخلي وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كألية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

يقومان كلا من المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر على إعطاء الاهتمام والرعاية التامة لمحافظي الحسابات من أجل أداء المهنة بشكل ممتاز.

واتضح لنا أن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي فحص حسابات القوائم المالية باتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما وتطبيق النصوص التنظيمية المعمول بها في الجزائر، والهدف من كل هذا هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

الفصل الثاني:

الممارسات الدولية لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

تحظى المراجعة، المحاسبة القانونية، التدقيق الخارجي كمهنة بدور هام في أي مجتمع حيث يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب المنشأت والحكومة على المراجع الخارجي في الحصول على معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها وابداء المشورة المهنية المتخصصة في مجالات مالية وضريبية متعددة، ويؤثر موقف المراجع وسلوكه في تقديم هذه الخدمات على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

يجب أن يتوافر في المراجع الخارجي _كمهني_ مجموعة من الصفات من أهمها: براعته في ممارسة مهاراته الفنية في مجالات متنوعة والتي يكتسبها من التعليم والتدريب، والتزامه بمجموعة من القيم والقواعد السلوكية التي تصدرها التنظيمات المهنية وادراكه لأهمية دوره تجاه المجتمع في تحقيق موضوعية وشفافية معلومات القوائم والتقارير المالية.

مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: ممارسة المدقق الخارجي لمهنته في مصر

المبحث الثاني: ممارسة المحاسب القانوني لمهنته في المملكة العربية السعودية

المبحث الثالث: ممارسة محافظ الحسابات لمهنته في تونس

المبحث الأول: ممارسة المدقق الخارجي لمهنته في مصر

تعتبر مصر من الدول العربية الرائدة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم العربي، كما أن لها اتصالات قوية بالمنظمات المهنية العالمية المعنية بالمحاسبة والمراجعة، حيث عملت جاهدة على تحقيق ممارسة المدقق الخارجي وإعطاء كبيرة له.

المطلب الأول: تدقيق في مصرعموما

أولا: تعريف المدقق الخارجي

1) تعريف المراجعة: عرفت المادة 01 من القانون 133 بمهنة المراجعة " هي عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقييمها لتحديد مدى إتفاق هذه النتائج مع القانون والمعايير المعمول بها وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعينة."[1]

2) تعريف المدقق الخارجي: يقوم ببلورة نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها بتقرير مكتوب ومعتمد منه ويقدمه للأطراف المعينة ولمستخدمي القوائم المالية.[2]

3) الإستنتاج: من التعاريف السابقة يمكن القول على أن المراجع هو مراقب الحسابات الذي يقوم بالتدقيق والفحص والتحليل والتقويم للمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات للاطمئنان من سلامة المعاملات والأحداث الاقتصادية للمنشاة.

ثانيا: أعمال المدقق الخارجي

على المدقق الخارجي في حدود إختصاصاته القيام بالأعمال التالية:

- ✓ القيام بعملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وإبداء رأي مهني محايد في نهاية عملية المراجعة.
- ✓ الحضور عن ذوي الشأن أمام مصلحة الضرائب ولجانها وإدارة خبراء وزارة العدل وهيئات التحكيم وغيرها من اللجان ذات الإختصاص القضائي وذلك للقيام بالأعمال والإجراءات المتصلة بالمهام الموكلة إليه في حدود ما تقتضي أعمال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، ولا يجوز لغير المحاسبين القانونيين الحضور عن ذوي الشأن أمام هذه الجهات إلا من يوكلونهم من أزواجهم أو أقاربهم أو أصهارهم حتى الدرجة الثالثة وذلك دون إخلال بأحكام قانون المحاماة الصادر بالقانون رقم **17** لسنة 1983.
- ✓ إبداء الرأي والمشورة المالية والضريبية فيما يطلب منه..
- ✓ إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والإدارية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.[3]

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي

يشترط لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة القيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية الشروط العامة:[4]

أن يكون مصري الجنسية.

---

[1] مادة 01 من القانون 133، المؤرخ في 1951، ص 02.

[2] مادة 02 من القانون 133، مرجع سابق ذكره، ص 02

[3] المادة 05 من القانون 133، مرجع سابق ذكره، ص، ص 3، 4.

[4] المادة 19 من القانون 133، مرجع سابق ذكره، ص، ص7، 8.

_ أن يكون متمتعا بكامل الأهلية.

_ ألا يكون قد سبق الحكم عليه في جناية أو جنحة ماسة بالشرف أو صدر ضده أحكام تأديبية بالفصل أو العزل من الوظيفة طبقا للأحكام القوانين المصرية المنظمة لذلك.

_ يجب أن يكون حاصلا على بكالوريوس تجارة (شعبة محاسبة) أو ما يعادلها أو أي شعبة أخرى مع درجة الماجستير في المحاسبة أو المراجعة أو ديبلوم في أحد هذين الفرعين لا تقل مدة الدراسة فيه عن سنتين من احدى الجامعات أو المعاهد العليا في جمهورية مصر العربية أو ما يعادلهم عن المجلس الأعلى للجامعات.

_ أن يكون عضو بنقابة التجاريين.

_ أن يكون مؤمن عليه تأمين اجتماعي.

_ أن يكون محمود السيرة وحسن السمعة.

المطلب الثالث: معايير المتعارف عليها لممارسة المهنة

1) تعريف المعايير[1]:

هي تلك المعايير التي تصدر من المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة بما يتوافق مع المعايير الدولية.[1]

نصت المادة 03 من القانون 133 "على المحاسب القانوني وشركات المراجعة الالتزام في عملهم بأحكام القوانين واللوائح المعمول بها بمعايير المحاسبة المصرية واتباع نظام مراقبة الجودة الداخلية، كما ينبغي الالتزام في مراجعة القوائم المالية طبقا بمعايير المراجعة المصرية ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية.[2]

تنقسم معايير المراجعة المتعارف عليها الى:

1. معيار المراجعة 200: الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن أهداف عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها، يصف مسؤولية الإدارة عن إعداد وعرض القوائم المالية وتحديد إطار إعداد التقارير المالية.

إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

- تعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد.
- على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة.
- على مراقب الحسابات القياك بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية.
- تحتوي معايير المراجعة المصرية على مجموعة من المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية، يجب تفهما وتطبيقها في سياق الإيضاحات والتفسيرات والإرشادات[2].
- عند قيام المراقب بأداء عملية المراجعة، يجب أن يكون على دراية وأن يأخذ الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة، أما بالنسبة للمراقب الذي لا يطبق الإرشادات الموجودة في الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة ذات الصلة فعليه أن يكون مستعدا لتفسير كيف تم الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية.

[1] المادة 01 من القانون 133، مرجع سابق ذكره، ص 2

[2] المادة 03 من القانون 133، مرجع سابق ذكره، ص 2

- يمكن للمراقب أيضا القيام بعملية المراجعة طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين.
- ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعا أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها.

2. معيار المراجعة 210: شروط التكليف بعمليات المراجعة

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بما يلي:

أ. الاتفاق على شروط المهمة مع العميل.

ب. رد فعل مراقب الحسابات تجاه طلب العميل تغيير شروط المهمة وفقا لشروط أخرى تتطلب تقديم درجة تأكيد أقل.

يتطلب هذا المعيار ضرورة اتفاق مراقب الحسابات على شروط المهمة، على أن يتم توثيق هذا الاتفاق في صورة خطاب ارتباط بالمراجعة أو في أي شكل تعاقدي أخر.

يحدد القانون هدف ونطاق المراجعة في مصر، ومع ذلك فإنه يمكن للمراقب توفير معلومات تعريفيه مفيدة لعملائه من خلال خطاب الارتباط على عمليات مراجعة.

يتم ارسال هذا الخطاب قبل بدء المراجعة تجنب لأي فهم خاطئ للمهمة.[1]

3. معيار المراجعة 230: توثيق أعمال المراجعة

- يهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن توثيق أعمال المراجعة.
- يوجب هذا المعيار على مراقب الحسابات اعداد وثائق المراجعة في التوقيت المناسب بحيث توفر:[2]

أ. سجلا كافيا ومناسبا كأساس لإعداد التقرير.

ب. أدلة على أداء عملية المراجعة وفق المتطلبات معايير المراجعة مع مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات العلاقة.

من بين المزايا التي يحققها مراقب الحسابات من اعداد وثائق المراجعة الكافية والمناسبة في التوقيت المناسب هي:

أ. تساعد مراقب الحسابات في زيادة جودة أداء عملية المراجعة.

ب. تسهل الفحص والتقييم الفعال لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

ت. تسهل تقييم النتائج التي تم التوصل إليها قبل وضع تقرير المراقب في صيغته النهائية.

يتطلب المعيار ضرورة قيام مراقب الحسابات بإعداد أوراق عمل المراجعة على نحو يمكن المراجع الذي ليست له خبرة سابقة بالمنشأة من تفهم الأمور التالية:

أ. طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم اداؤها وفقا لمعايير المراجعة المصرية ووفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات العلاقة.

ب. نتائج إجراءات المراجعة التي تم التوصل اليها.

ت. أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

---

[1] المعيار المراجعة المصري رقم 210

[2] معيار المراجعة المصري رقم 230.

ث. الموضوعات الهامة التي أثيرت أثناء عملية المراجعة والنتائج المتوصل اليها بشأنها.

أشار المعيار إلى أنه قد يكون من المفيد للمراقب إعداد أو الاحتفاظ كجزء من أوراق عمل المراجعة بملخص للأمور الهامة التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة وكيفية تناولها.

4. معيار المراجعة 250: مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس وتوفير إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية.

يجب على مراقب الحسابات إدراك الأمور التالية:

أ. أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية.

ب. لا يمكن توقع اكتشاف عملية المراجعة لكافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.

ت. أهمية النظر في العلاقة الممكنة بين اكتشاف عدم الالتزام ونزاهة الإدارة أو الموظفين وإمكانية التأثير على الجوانب الأخرى لعملية المراجعة.

يجب على المراقب مراعاة ما يلي:

أ. إدراك الحقيقة المتعلقة بالتأثير الجوهري لبعض القوانين فيما يتعلق بمزاولتها لأنشطتها واستمرارها.

ب. القيام بالإجراءات في مجال التفهم للقوانين واللوائح.[1]

5. معيار المراجعة رقم 330: إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتحديد ردود الأفعال العامة للمراقب وتصميمه وأدائه لإجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.

من متطلبات هذا المعيار ما يلي:

أ. يحدد ردود أفعال المراقب لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثر على القوائم المالية.

ب. يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بما في ذلك اختبارات لقياس مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة

ت. يجب من مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة ما إذا كان تقييم الخطر مازال ملائما وأن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

يستند اختيار مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة على أساس تقييم الخطر فكلما كان تقييم الخطر عاليا كلما زادت الحاجة إلى مصداقية وصلة أدلة المراجعة الذي يسعى مراقب الحسابات الحصول عليها من إجراءات التحقيق.[2]

6. معيار المراجعة رقم 700: تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار اعداد التقارير المالية المصمم

[1] معيار المراجعة مصري رقم 250.

[2] معيار المراجعة مصري رقم 330.

لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية، ويوفر هذا المعيار أيضا إرشادات عن الأمور التي يقوم المراقب بدراستها لتكوين رأى على تلك القوائم المالية.

يناقش هذا المعيار الظروف التي يكون مراقب قادرا فيها على التعبير عن رأى غير متحفظ ولا يكون هناك ضرورة لإجراء تعديل في تقرير مراقب الحسابات. ينبغي على المراقب تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية.[1]

1. معيار المراجعة المصري رقم 800: تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الارشادات تتعلق بشكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر كنتيجة لمراجعة:

- مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.
- مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية.
- أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.
- مراجعة القوائم المالية الملخصة.
- ينص رأى المراقب على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق عرض عادل عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسابات" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن أخرين مثل مديري المنشأة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الأخرين الذين لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.

المبحث الثاني: ممارسة محاسب القانوني لمهنته في المملكة العربية السعودية

بعد تطرقنا لممارسة مهنة في جمهورية مصر العربية، سنحاول في هذا المبحث إلى التطرق إلى ممارسة مهنة في المملكة العربية السعودية من خلال دراسة مفاهيم حول المحاسب القانوني وشروط ممارسة مهنة، معايير المعمول بها.

المطلب الأول: محاسب القانوني في المملكة العربية عموما

أولا: مفهوم المحاسب القانوني

1) هو شخص مؤهل تأهيلا عاليا إذ لابد من حصوله على الشهادة الجامعية أولا ثم بعد ذلك حصوله على شهادة الزمالة المهنية عن طريق اجتياز عدة اختبارات تشرف عليها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وإذا نجح فيها حصل على شهادة الزمالة، وأخيرا لابد له أن يتدرب في مكتب محاسب قانوني لفترة تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات بعدها يحصل على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.

2) هو عضو محترف في معهد المحاسبين القانونيين، مؤهل بالكامل لتقديم رأيه حول البيانات المالية

[1] معيار المراجعة مصري رقم 700.

الخاصة بالعملاء، وذلك بعد اجتيازه لثلاث سنوات من العمل والتدريب ليصبح بعدها عضو في المعهد وقادر على تقديم المشورة المالية داخل الكيانات المحاسبية.[1]

مما سبق يمكن القول إن محاسب القانوني هو شخص يتمتع بالاستقلالية التامة ويملك مؤهلات علمية وعملية تخول له القيام بعملية فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالتها، ونقل نتائجها إلى الأطراف المعنية في صورة تقرير.

ثانيا: دور المحاسب القانوني

للمحاسب القانوني دور مهم في الحفاظ على مصداقية البيانات المالية بالمنشآت والشركات، بالإضافة إلى الحفاظ على الأصول، والتأكد من عدم وجود تلاعب بالحسابات المالية، وذلك عن طريق قيام المحاسب القانوني بدوره في المراجعة والتدقيق، وفيما يأتي النقاط المهمة التي توضح الدور الذي يقوم به:

- المحاسب القانوني لديه جميع المؤهلات اللازمة لمراجعة جميع فروع المحاسبة بالمنشأة المالية، بما في ذلك تقديم الإقرارات الضريبية، وتدقيق البيانات المالية.
- لا يتوقف دوره على المراجعة والتدقيق فقط، ولكنه يساعد على تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، ويبدي رأيه حول القوائم المالية الخاصة بالشركة.[2]

المطلب الثاني: شروط وصفات ممارسة مهنة محاسب القانوني

أولا: شروط ممارسة مهنة محاسب القانوني.

يشترط فيمن يزاول ممارسة مهنة محاسب القانوني الشروط التالية:[3]

- ✓ سعودي الجنسية.
- ✓ كامل الأهلية.
- ✓ حسن السيرة والسلوك، وغير محكوم عليه بحد شرعي، أو في جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة مالم يكن قد رد إليه اعتباره وألا يكون قد صدر ضده قرار تأديبي بالفصل من الخدمة الحكومية مالم يكن قد مضى على صدوره القرار التأديبي ثلاث سنوات.
- ✓ حاصلا على درجة البكالوريوس (تخصص محاسبة) أو أي شهادة أخرى تعتبرها الجهة المختصة بمعادلة الشهادات معادلة لها.
- ✓ لديه خبرة عملية في أعمال محاسبية بعد الحصول على المؤهل.
- ✓ عضوا أساسيا بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- ✓ متفرغا لمزاولة المهنة، ومع ذلك يجوز للمحاسب القانوني الجمع بين المهنة ومزاولة الأعمال التي لا تتعارض مع سلوك وآداب المهنة طبقا للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية

[1] الشيماء حسين، ما هو دور المحاسب القانوني، بتاريخ 26 مايو 2019،www.sotor.com تم تصفح الموقع بتاريخ 23 ماي 2021.

[2] الشيماء حسين، ما هو دور المحاسب القانوني، مرجع سابق ذكره.

[3] مرسوم ملكي رقم م/12، تاريخ 13-05-1412هـ، ص 3

ثانيا: صفات محاسب القانوني.

هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن تتوفر في المحاسب القانوني وهي كالأتي:[1]

يجب على المحاسب القانوني أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع ما يتعلق بالمراجعة، ويجب عليه كذلك الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقديم أدلة وقرائن المراجعة وعند الوصول إلى رأي فني للقوائم المالية.

يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الأخرين على الشك في استقلاله وحياديته وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة.

يجب على المراجع الامتناع من إبداء الرأي في قوائم المالية للمنشأة إذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة.

المطلب الثالث: معايير المتعارف عليها لممارسة المهنة.

تنقسم معايير المراجعة كالاتي:

1. المعيار الدولي لرقابة الجودة.

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن نظامه لرقابة الجودة لارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

تحدد الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد معايير وإرشادات إضافية بشأن مسؤوليات العاملين بالمكتب فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من الارتباطات.

يتألف نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف، والإجراءات اللازمة لتنفيذ ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

نطاق اختصاص هذا المعيار:

أ. ينطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، وستعتمد طبيعة ومدى السياسات والإجراءات التي يضعها كل مكتب للالتزام بهذا المعيار على عوامل مختلفة.

ب. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع المعيار، والمتطلبات التي تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق ذلك الهدف المحدد.

مساعدة المكتب فيما يلي:

أ. فهم ما يلزم إنجازه.

ب. تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الهدف.

يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة " يجب ".[2]

[1] عبد العزيز بن عبد الله الزووم، المعايير الواجب توفرها في المحاسب القانوني لمراجعة تقارير الشركات المدرجة، دراسة مقارنة لعينة من الدول المختارة، أكتوبر2011، ص 18

[2] معيار المراجعة

2. **معيار المراجعة رقم 200: الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة السعودية.**

- يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة لمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة.[1]
- يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم أعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لإطار التقرير المالي المطبق.
- القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدتها إدارة المنشأة.
- تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.
- يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة.
- لا يجوز للمراجع أن يشير إلى التزامه بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة.

3. **معيار المراجعة رقم 210: الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة.**

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة هدف المراجع هو قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه فقط عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سينفذ بناء عليه، وذلك من خلال:

1. التحقق من توفر الشروط المسبقة للمراجعة.
2. التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

يجب أن تتضمن شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها فيما يلي:

أ. هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية.
ب. مسؤوليات المراجع.
ت. مسؤوليات الإدارة
ث. تحديد إطار التقرير المالي المطبق لإعداد القوائم المالية.
ج. الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع.[2]

[1] معيار المراجعة رقم 200.

[2] معيار المراجعة السعودي رقم 210.

4. معيار المراجعة رقم220: رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية.

يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية، ويتناول أيضا عند الاقتضاء مسؤوليات فحص جودة الارتباط وينبغي أن يقرأ هذا المعيار مع متطلبات السلوكية ذات الصلة.

تعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات مكتب المراجعة.

يتحمل المكتب التزاما بإرساء نظام لرقابة الجودة وصونه ليوفر له تأكيدا معقولا بأن:

أ. المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

ب. التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.

ويتبنى هذا المعيار على أساس أن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة أو للمتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.

يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك.

يهدف المراجع إلى أن يطبق على مستوى الارتباطات إجراءات رقابة الجودة التي توفر له تأكيدا معقولا بشأن ما يلي:

أ. التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

ب. مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

_ يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي[1]:

أ. القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة وكيفية حلها.

ب. الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على ارتباط المراجعة، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.

ت. طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها.

يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة الارتباط بالنسبة للمراجعة الذي تم فحصه:

أ. أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة الارتباط قد تم تنفيذها.

ب. أن فحص رقابة جودة الارتباط قد أكتمل في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

ت. أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الإعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

_ يتضمن توجيه فريق الارتباط إبلاغ أعضاء الفريق بأمور مثل:

أ. مسؤوليات كل شريك عندما يشارك في ارتباط المراجعة أكثر من شريك واحد.

ب. أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه.

ت. طبيعة عمل المنشأة.

[1] معيار المراجعة السعودي رقم 220.

ث. القضايا المتعلقة بالمخاطر.

ج. المشاكل التي قد تطرأ.

ح. المنهج التفصيلي لتنفيذ الارتباط.

5. معيار المراجعة رقم 230: توثيق أعمال المراجعة.

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية.

يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة المحددة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

يخدم توثيق أعمال المراجعة عددا من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:

أ. دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

ب. تمكين فريق الارتباط من تحمل المسائلة عن عمله.

ت. الاحتفاظ بسجل يضم الأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.

ث. تمكين القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقا للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المطبقة.

هدف المراجع هو أن يقوم بتوثيق يوفر ما يلي[1]:

أ. سجلا كافيا ومناسبا كأساس لتقرير المراجع.

ب. أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقا لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

ت. _يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

أ. حجم المنشأة ومدى تعقدها.

ب. طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.

ت. مخاطر التحريف الجوهري التي تم تحديدها.

ث. أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

ج. الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

6. معيار المراجعة رقم 240: مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.

_ يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية.

_ تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كل من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة.

_ يعد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقا لمعايير المراجعة مسؤولا عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ

_ يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عما يلي:

[1] معيار المراجعة السعودي رقم 230

أ. تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش.

ب. ألية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها.

ت. تواصل الإدارة، إن حدث مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق باليالتها لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها.

ث. تواصل الإدارة، إن حدث مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي[1].

7. معيار المراجعة رقم 250: مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

_ يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

_ تتمثل أهداف المراجع فيما يلي[2]:

أ. الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام.

ب. تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

ت. الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة

ث. واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

_ قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح تحريف جوهري في القوائم المالية.

_ قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت الأنظمة واللوائح ذات الصلة، تتناول ما يلي:

أ. الغش والفساد والرشوة.

ب. غسل الأموال ومتحصلات الجريمة.

ت. أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.

ث. حماية البيانات.

[1] معيار المراجعة السعودي رقم 240.

[2] معيار المراجعة السعودي رقم250

المبحث الثالث: ممارسة مراقب الحسابات في تونس

بعد دراستنا لممارسة المهنة في بلدين مختلفين وبتسميات مختلفة، سنحاول في هذا المبحث دراسة مهنة مراقب الحسابات في تونس من خلال مفهومه، مسؤولياته وشروط ممارسة المهنة ومعايير ممارسة المهنة.

المطلب الأول: مراقب الحسابات في تونس عموما.

أولا: تعريف مراقب الحسابات.

1) هو شخص الطبيعي أو المعنوي المؤهل مهنيا وقانونيا للقيام بمراقبة حسابات الشركة المعنية بغرض تحديد ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وصادقة لواقعها.

2) كل شخص يمارس بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تتعلق بمسك أو المساعدة على مسك محاسبة لمؤسسات لا يكون مرتبطا معها بعقد شغل.[1]

من التعاريف السابقة يمكن القول إن مراقب الحسابات هو بمثابة عين الجمعية العامة فيما يخص الحسابات التي يقوم بها، فالجمعية تعتمد على تقاريره للتأكد من سلامة الميزانية والحسابات المقدمة من قبل مجلس الإدارة.

المطلب الثاني: شروط ممارسة المهنة.

لممارسة مهنة مراقب الحسابات يجب توفر الشروط الأتية:[2]

1. أن يكون تونسي الجنسية منذ خمس سنوات على الأقل: يجب على من يمارس مهنة أن يحظى بالجنسية التونسية.
2. أن يكون متمتعا بجميع حقوقه المدنية: لابد على مراقب الحسابات يتمتع بكامل حقوقه المدنية.
3. أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جناية أو جنحة عمدية: يجب على مراقب عدم صدور حكم من أجله.
4. أن يكون متحصلا على شهادة أستاذية ذات علاقة بالمحاسبة أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة التابعة لوزارة التعليم العالي: يجب أن يكون متحصلا على شهادة.
5. أن يقوم بإجراء تربص لمدة سنتين على الأقل لدى مراقب حسابات مرسم بجدول مجمع المحاسبين أو جدول هيئة الخبراء المحاسبين.
6. تأدية اليمين: لابد على مراقب الحسابات أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في القوانين.

المطلب الثالث: مسؤوليات مراقب الحسابات.

يتحمل مراقب الحسابات في تونس أثناء ممارسته لمهامه ثلاث أنواع من مسؤولية وهي:

1. المسؤولية المدنية:

إن المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في تونس تخضع لقواعد القانون العام، حيث أنه مسؤولا مدنيا تجاه الشركة أو الغير عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، وينجر عنها أضرار.

[1] الفصل الأول من القانون رقم 16، المؤرخ في 04 فيفري

[2] المادتين 02،03من القانون رقم 16، مرجع سابق ذكره.

يكون مراقبوا الحسابات مسؤولين تجاه الشركة والغير عن النتائج الضارة الناجمة عن الأخطاء أو الإهمال المرتكب من قبلهم أثناء تأدية مهامهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن الجرائم التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء هيئة الإدارة الجماعية، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجلسة العامة بعد علمهم بها.[1]

1. المسؤولية الجزائية: يجب توفر ثلاث أركان رئيسية وهي:
   أ. الركن القانوني: لا يمكن معاقبة أحد إلا بوجود نص قانوني.[2]
   ب. الركن المادي: هذا الركن يمكن أن يرتكز على عمل قد أنجز فعلا.
   ت. الركن الأخلاقي: الخطأ الذي يمكن أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.
2. المسؤولية الانضباطية:

أما إذا كان مراقب الحسابات من بين المختصين في المحاسبة ومرسما بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية، فإنه يخضع للعقوبات الأتية:[3]

_ الإنذار.

_ التوبيخ.

_ الإيقاف عن الممارسة لمدة لا تتجاوز سنتين.

_ الشطب من قائمة المختصين في المحاسبة.

_ الشطب من جدول المجمع.

[1] مركز الدراسات القانونية والقضائية، ص 834.

[2] المادة 01 من قانون العقوبات للجمهورية التونسية، سنة 2010.

[3] المادة 20 من القانون رقم 16، مرجع سابق ذكره.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الممارسة الدولية لمهنة محافظ الحسابات في عدد من الدول اثنين في قارة افريقيا وهي الجمهورية المصرية وتونس وأخرى في قارة اسيا وهي المملكة العربية السعودية حيث كل منهم يسعيان الى تطوير وتأهيل مهنة التدقيق الخارجي وتطبيقهم لمعايير المتعارف عليها في كل البلدان.

حيث تحظى مهنة المراجعة بأهمية بالغة في معظم العالم، من خلال دورها الفعال على اقتصاد البلدان ومن خلال دور تقرير محافظ الحسابات الذي يحظى بالشفافية والموثوقية، بالرغم من اختلاف تسمياته إلا أنه له معنى واحد ومهنة واحد.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

من خلال بحثنا المتواضع " ممارسات محافظ الحسابات لمهنته بين النصوص التنظيمية الوطنية والمعايير الدولية " حيث سعينا إلى الإحاطة بتعرف إلى المجلس الوطني للمحاسبة وأحد من مجالسه وهي الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات في الجزائر والتركيز على أحد أطرافها " محافظ الحسابات " الذي يؤدي دورا هاما في المؤسسة وممارساته لمهمة وفق نصوص التنظيمية الجزائرية والمعايير الدولية والممارسة الدولية لمحافظة الحسابات التي تحظى باهتمام بليغ، وكانت هذه الدراسة محاولة من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات التابعة لها.

حيث أن في الفصلين الأول والثاني حاولنا الالمام بإشكالية البحث بتناول الفصل الأول لمفاهيم حول المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومحافظ الحسابات، الذي تطرقنا فيه إلى ماهية المجلس الوطني للمحاسبة ومحافظة الحسابات في الجزائر ومحافظ الحسابات من خلال تعريفهم وأهميتهم، مهامهم، شروط وصفات ممارسة المهنة، تقارير محافظ الحسابات، كيفيات إجراء التربص المهني وشروط اعتماد محافظ الحسابات.

أما الفصل الثاني قمنا بدراسة الممارسة الدولية لمحافظة الحسابات حيث قمنا بتناول دراسة لثلاث بلدان مختلفين أولا في جمهورية مصر العربية وثانيا في المملكة العربية السعودية، وأخيرا في تونس فحاولنا التعرف على كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في البلدين من خلال مفهوم المدقق الخارجي والمحاسب القانوني ومراقب الحسابات وشروط ممارسة المهنة والمعايير المتعارف عليها لممارسة المهنة.

نتائج اختبار الفرضيات

بعد معالجة الموضوع والمتمثل في فصلين والمتمثل في دراسة ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وفق النصوص التنظيمية والمعايير الدولية، وذلك عن طريق تحليل مختلف جوانبه ثم التوصل أثناء القيام باختبار الفروض إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: يرتكز محافظ الحسابات في الجزائر على النصوص التنظيمية.

من خلال دراسة الفصل الأول المتعلق بمحافظة الحسابات في الجزائر وفق الإطار المفاهيمي والقانوني، يتبين لنا أن محافظ الحسابات في الجزائر يرتكز على النصوص التنظيمية وذلك من خلال تطبيق ما جاء في القوانين والنصوص التنظيمية التي تصدر من الهيئات الوطنية التابعة لوزارة المالية، والمتمثلة في المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يعتبر أعلى قمة في الهيكل التنظيمي والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تهتم بمهنة محافظ الحسابات والتي تقوم بإصدار قوانين والنصوص تخص محافظ الحسابات.

الفرضية الثالثة: تقوم مهنة المدقق الخارجي في كل الدول على أسس ومبادئ مشتركة ومعايير موحدة ولاكن بإجتهاد كل دولة.

من خلال دراسة الفصل الثاني والمتعلق بممارسة الدولية لمهنة محافظة الحسابات يتضح جليا بأن كل دول التي قمنا بدراستها تقوم أثناء أداء مهامه على أسس ومبادئ مشتركة ومعايير موحدة حيث نجد في الجمهورية المصرية سبعة معايير للمراجعة تتحدث عن أهمية مدقق الخارجي وتقاريره، وكذلك في كلا الدولتين تونس والمملكة العربية السعودية.

نتائج عامة:

- لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وانما يعتبر أيضا صمام امان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية.
- إن صدور معايير تقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى احداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.
- إن إتباع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية أكثر للمعلومات المالية المحاسبية والمالية التي صدق عليها ويخدم أكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة في العالم وتوحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول.
- تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر بل لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.

اقتراحات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر أمكننا بالخروج بالاقتراحات التالية:

- ضرورة اهتمام محافظ الحسابات بتطوير قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- إلزام محافظي الحسابات دورات تدريبية، تهيئتهم للانتقال إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتفعيل مشاركتهم قي الملتقيات التي تخص المهنة التي تنظمها الجامعات للخروج بنخبة محافظ الحسابات تتناسب ومتطلبات الدولية.
- زيادة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر.
- فتح مدارس خاصة بتدريب وتأهيل خريجي الجامعات اختصاص "محاسبة " للخروج بنخبة من محافظي الحسابات.
- يجب على المشرع الجزائري إعادة النظر في طريقة تحديد أتعاب محافظ الحسابات، من أجل أداء جيد خلال مهمته.

قائمة المراجع

أولا- الكتب

1. عاطف زاهرة سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009.
2. عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، مطبعة الإنتصار لطباعة الأوفست، 1993.
3. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
4. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع،2005.
5. محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية مصر، دار المعرفة، 2002
6. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان الأردن، مؤسسة الوراق، 2000.

ثانيا- المداخلات العلمية

7. عبد العالي محمودي، دور محافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة البنوك كألية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، بتاريخ 07/06 ماي 2011.
8. قطاف نبيل، العمري أصيلة، دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، ملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية المشاكل المحاسبية المعاصرة، جامعة الأغواط، بتاريخ 21/20 نوفمبر 2013.

ثالثا: القوانين والمراسيم التنفيذية.

9. القانون 10-01 المؤرخ في29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
10. المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
11. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
12. المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، المتعلق بتحديد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

13. المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق 24 نوفمبر سنة 2011، المتعلق بتحديد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

14. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013، المتعلق بتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

15. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25سبتمبر 1996.

16. قانون تجاري الجزائري.

17. قانون مصري رقم 1323 المؤرخ في 1951.

18. مرسوم ملكي رقم م/12 المؤرخ في 13 ماي 1412هـ.

19. قانون تونسي رقم 16 المؤرخ في 04 فيفري 2002، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين بالبلاد التونسية.

20. قانون تونسي رقم 108المؤرخ في 1980.

21. قانون العقوبات للجمهورية التونسية.

الملخص:

الهدف من البحث يكمن في الوقوف على سير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والنصوص التنظيمية التي سلطت الضوء عليها، وكذا عرض التجارب الدولية للمهنة والهيئات المشرفة والمنظمة لها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة عن الاشكالية الرئيسية، حيث تم عرض تجارب كل من السعودية، مصر وتونس والمقارنة بينهم.

تم التوصل إلى أن مهنة محافظ الحسابات لا تنحصر في المصادقة على الحسابات السنوية الفردية والموحدة وكذا اصدار رأي محايد، وإنما اعتبار محافظ الحسابات صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب في البيانات المالية التي تعرضها الشركات ويعمل على اكتشاف الأخطاء.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، ممارسة المهنة، ممارسات دولية، نصوص تنظيمية مراقب حسابات

Abstract:

The aim of the research lies in standing on the progress of the profession of account keeper in Algeria and the regulatory texts that shed light on it, as well as presenting the international experiences of the profession and the supervisory and organizing bodies for it. Tunisia and compare them.

It was concluded that the account keeper's profession is not limited to approving individual and consolidated annual accounts, as well as issuing an impartial opinion. Rather, the account keeper is considered a safety valve and a protective device against any manipulation of the financial statements presented by companies and works to discover errors.

Keywords:

Auditors, Practicing the profession, International practices, Regulatory texts, Auditors