جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير المحاسبي

واقع تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بمستغانم

مقدمة من طرف الطالبتين :

*عبيد العلجة شيماء

* بسلطان نبية

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ التعليم العالي	مستغانم

السنة الجامعية :2019 / 2020

شكر و تقدير

بعد الحمد و الشكر و الثناء على الله العلي القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل نتوجه بالشكر و التقدير لأسرتنا الفضيلتين و بالشكر العميق من قلوبنا للأستاذ المشرف

بوشيخي بوحوص

على توجيهاته القيمة و نصائحه التي دلتنا وأرشدتنا طيلة مدة بحثنا كما لا ننسى السادة محافظي الحسابات الذين مدوا لنا يد العون و المساعدة من خلال تخصيص جزء من جهدهم ووقتهم الثمين للرد على استبياناتنا

نشكر طاقم لجنة المناقشة كل باسمه على تفضلهم و قبولهم مناقشة مذكرتنا هاته كما لا ننسى أسرة إدارة قسم العلوم المالية و المحاسبة وكل الأساتذة الذين ثابروا و سهروا على إرشادنا وتوجيهنا إلى التحصيل المعرفي و العلمي .

إهداء

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

إلى القمر الذي أنار دربي إلى القلب الحنون ومالكة الصدر الرحيم

إلى أمي الغالية حفظها الله و أدامها و مدها بالصحة و العافية

إلى الراحلين عن الحياة والساكنين بين أضلعنا

إلى أبي العزيز حفظه الله سندا لنا

إلى أخي العزيز عبد الرحمان

إلى جميع أفراد العائلة و الأصدقاء و أخص بالذكر زميلاتي

بن سلطان نبية ، بن فريحة نجوى ، بن عوالي نور الهدى ، بوداود شيماء

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل .

عبيد العلجة شيماء

إهداء

إلى الذي حثني إلى العمل و العمل كل هذه السنين

أبي الكريم

إلى التي حملتني و هي على وهن ووفرت لي شروط الراحة التامة

أمي العزيزة حفظها الله

إلى إخوتي و أخواتي و كل أفراد عائلتي

إلى كل الأصدقاء و الزملاء في الدراسة

إلى كل طالب علم .

بسلطان نبية

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، في هذا الإطار تم الاستعانة بالمنهج الوصفي و الاستدلالي المدعم بالدراسة الميدانية المطبقة للاستبيان على عينة من محافظي الحسابات بمدينة مستغانم ، و توصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق بشكل غير مباشر و غير إقراري ، كما أنهم يواجهون صعوبات في ذلك متعاملين بخبراتهم المتراكمة .

الكلمات المفتاحية : مهنة التدقيق ، مهنة محافظ الحسابات ، معايير التدقيق الجزائرية .

Abstract

This study aimed to reveal the extent of the account governors 'commitment to the application of the Algerian auditing standards. In this context, the descriptive and inferential approach supported by the field study applied to the questionnaire on a sample of account governors in Mostaganem city, and the study concluded that account governors use auditing standards indirectly and It is not approved, and they face .difficulties in that, dealing with their accumulated experience

Key words: the auditing profession, the profession of accountant, the .Algerian auditing standards

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	
شكر و تقدير	
الملخص	
فهرس المحتويات	**I- II**
قائمة الجداول	**III**
قائمة الأشكال	**IV**
قائمة الملاحق	**V**
قائمة الرموز و المختصرات	**VI**
مقدمة	**3-1**
الفصل الأول : أساسيات حول محافظ الحسابات	
المبحث الأول :الممارسة القانونية لمحافظ الحسابات	**4**
المطلب الأول : قانونية محافظ الحسابات	**4**
المطلب الثاني : شروط و موانع تعيين محافظ الحسابات	**5**
المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات .	**7**
المبحث الثاني : حقوق و التزامات محافظ الحسابات	**8**
المطلب الأول : حقوق و واجبات محافظ الحسابات	**9**
المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات	**11**
المبحث الثالث : منهجية محافظ الحسابات	**11**
المطلب الأول : التخطيط لعملية التدقيق	**12**
المطلب الثاني : تجميع أدلة الإثبات	**15**
المطلب الثالث : إعداد التقرير	**17**
الفصل الثاني : معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات	
المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر.	**22**
المطلب الأول : المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1969-1988)	**22**
المطلب الثاني : المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1988-1991)	**22**
المبحث الثاني : الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر.	**23**

المطلب الأول : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	23
المطلب الثاني: اللجان المشرفة عل معايير التدقيق الجزائرية	27
المبحث الثالث : ماهية معايير التدقيق الجزائرية و الحاجة إليها	28
المطلب الأول : الحاجة إلى معايير التدقيق الجزائرية	28
المطلب الثاني : معايير التدقيق المطبقة من طرف محافظ الحسابات .	30
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات	
المبحث الأول : إجراءات الدراسة الميدانية .	43
المطلب الأول: مجال الدراسة	43
المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة	43
المطلب الثالث : أدوات جمع البيانات و معالجتها إحصائيا.	45
المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة و اختبار صحة الفرضيات	47
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة	47
المطلب الثاني : إختبار الفرضيات	54
خاتمة	57
قائمة المراجع	59

قائمة الجداول

الرقم	الموضوع	الصفحة
(1-1)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	44
(2-1)	درجات مقياس ليكرت الخماسي .	46
(3-1)	التوزيع التكراري" خاصية العمر"	47
(4-1)	التوزيع التكراري" المؤهل العلمي"	48
(5-1)	التوزيع التكراري" الخبرة في المهنة"	49
(6-1)	تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكرت الخماسي	50
(7-1)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معاييرالتدقيق الجزائرية"فيفري 2016"	50
(8-1)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لصعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية .	52
(9-1)	إختبار الفرضية الأولى باستعمال T-Test	54
(10-1)	إختبار الفرضية الثاني باستعمال T-Test	55

قائمة الأشكال

الرقم	الموضوع	الصفحة
(1-1)	الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة الاستبيان	44
(3-1)	الدائرة النسبية لخاصية العمر	47
(4-1)	الدائرة النسبية لخاصية المؤهل العلمي	48
(5-1)	الدائرة النسبية لخاصية الخبرة في المهنة	49

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد
02	نموذج عن رسالة مهمة
03	نموذج الاستبيان

قائمة المختصرات

المصطلح	التفسير
NAA	Normes Algérienne d'Audit
LMD	Licence Master Doctorat
SPSS	Staristical Package for Social Sciences

مقدمة

مقدمة

إن مواكبة القطاع الاقتصادي لعجلة الرقي و الازدهار كان له الفضل الكبير في إحداث تغييرات ملحوظة مست المؤسسات بتحولها من صغيرة إلى عملاقة تنشط في مختلف الميادين من خلال الأنشطة التي تمارسها إلى جانب الوظائف و الأهداف المرسومة و تحول مختلف معاملاتها من بسيطة إلى أكثر تعقيدا و تشعبا ، كان الدافع وراء استحداث مهنة جديدة يطلق عليها مراجعة الحسابات و التي تعتبر من بين التقنيات و الوسائل لمساعدة على ضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة في ظل الأزمات المالية التي شهدها العالم و كان لظهور مهنته محافظ الحسابات الفضل الكبير فهي الرقابة الممارسة من قبل حرفي محايد و متنقل و مؤهل لإثبات مدى صحة و انتظام الحسابات السنوية و مصداقيتها و شفافيتها و ما زاد من نجاعتها ، التقارير المالية التي يقوم بها محافظ الحسابات بإصدارها في نهاية السنة المالية باعتبارها المرأة التي تعكس صورة المؤسسة للمتعاملين الحاليين و الاحتماليين حيث أن دقة هذه التقارير تمنح الثقة للمستثمرين والجزائر كغيرها من الدول وجب عليها السير على خطة التقدم وذلك بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، باعتبار أن هذه الأخيرة حديثة النشأة و لا تزال في طريق الاحتمال فتساهم هذه المعايير في توجيه و إرشاد محافظ الحسابات على أداء مهمته و الوصول إلى الهدف المنشود لذلك لابد من الاهتمام بها و محاولة الفهم الجيد لها من قبل أصحاب المهنة.

ومن هذا المنطلق يتم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؟

على هذه الإشكالية يتم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل محافظ الحسابات يستعين في أداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية ؟
- ما هي الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية؟

الفرضيات :

للإجابة على الأسئلة الفرعية نصوغ الفرضيات التالية :

1- يقوم محافظ الحسابات بالاستعانة بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشرو غير إقراري.
2- هناك صعوبات تمنع محافظ الحسابات و تحول دون تطبيقه لمعايير التدقيق الجزائرية .

أهمية الدراسة :

مهنة محافظ الحسابات تعتمد على معايير التدقيق الجزائرية فهي بمثابة المرشد و الموجه الذي يمكنه من أداء عمله باعتبارها القواعد و الضوابط التي تحدد و ترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق غي الجزائر ، و من هنا وجب الاهتمام و التعمق فيها و الفهم الجيد لها بالارتقاء بمهنة التدقيق ومن خلال هذه النقطة تظهر أهمية دراستنا في ضرورة لفت نظر محافظ الحسابات إلى تطبيقها .

أهداف الدراسة :

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع غلى :

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر .
- تسليط الضوء على معايير التدقيق الجزائرية.
- تقييم مدة نجاح تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .

أسباب اختيار الموضوع :

- أهمية الموضوع و لفت نظر محافظ الحسابات إلى أهمية هذه المعايير و ضرورة تطبيقها .
- الميول الشخصي و الرغبة في احتراف المهنة مستقبلا.
- دراستنا كانت ضمن ميدان التخصص سمحت لنا اختيار الموضوع و الاهتمام به .

منهج الدراسة

من خلال الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و تحليل أبعاد المشكلة و الإجابة عن الأسئلة المطروحة و اختيار صحة الفرضيات الموضوعة ، اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات و من ثم برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية بهدف معالجة نتائج الاستبيان .

الدراسات السابقة :

تعتبر الدراسات السابقة بمثابة الركيزة التي يعتمد عليها الباحث ، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية من أجل بناء دراستنا الحالية ، و تقديم لمحة عن موضوع الدراسة و نظرا لحداثة الموضوع و قلة الدراسات التي تناولته اعتمدنا على دراسات مشابهة أو قريبة منه

1- بن جبور سهيلة " واقع ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر : مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة مستغانم ، الجزائر 2017/2016.

2 – سحنون محمد الامين " واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص مراجعة و تدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2018/2017.

صعوبات الدراسة :

- عدم التجاوب من قبل مكتب محافظ الحسابات لانشغالاتهم الكثيرة .
- قلة المراجع في الموضوع .
- تفشي وباء كورونا .

حدود الدراسة :

المكانية : مست الدراسة مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم .

الزمانية : تتعلق بفترة التربص الممتدة من :2020/02/18 إلى غاية 2020/05/17.

تقسيمات الدراسة :

من اجل الإجابة عن التساؤلات المطروحة في الاشكالية و تحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول وفقا لما يلي :

- الفصل الأول : جاء تخت عنوان أساسيات حول محافظ الحسابات ، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، في المبحث الأول تناولنا الممارسة القانونية لمحافظ الحسابات و في المبحث الثاني حقوق و التزامات محافظ الحسابات و المبحث الثالث منهجية محافظ الحسابات .

- الفصل الثاني بعنوان معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات ز يتضمن المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر و المبحث الثاني الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات أما المبحث الثالث قمنا باستعراض بعض المعايير التدقيق الجزائرية التي لها أهمية كبير في مهنة محافظ الحسابات .أما بالنسبة للفصل الثالث المتعلق بالجانب التطبيقي حيث تطرقنا من خلاله إلى إجراء الدراسة الميدانية ثم عرض و تحليل نتائج الدراسة .

الفصل الأول

أساسيات حول محافظ الحسابات

تمهيد الفصل الأول

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من أسمى المهن و ذلك لأهميتها الاقتصادية في حماية حقوق أصحاب المصالح و الدولة ، و نتيجة للتطور العلمي الذي أدى إلى إحداث تغيرات مست **المبادئ** الاقتصادية و أدت إلى تغير الأفكار نتج عنها صراعات كان لها الأثر السلبي على المؤسسات الاقتصادية و كان الدافع لتقوم بتعيين شخص مستقل و مؤهل يمثلها في تدقيق الحسابات مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات .

من خلال هذا الفصل سنتطرق لإلى مهنة محافظ الحسابات وكيفية تنظيمها و الشروط اللازمة لممارستها و تحديد مختلف الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأي فني محايد و لدراسة أعمق و أشمل لما تم ذكره قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : الممارسة القانونية لمهنة محافظ الحسابات

المبحث الثاني : حقوق و التزامات محافظ الحسابات

المبحث الثالث : منهجية محافظ الحسابات

المبحث الأول: الممارسة القانونية لمحافظ الحسابات

سنستعرض من خلال هذا المبحث الممارسة القانونية لمحافظ الحسابات و ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية : من هو محافظ الحسابات ؟ و فيما تتمثل شروط و موانع تعيينه ؟ و ما هي المهام المكل بالقيام بها ؟

المطلب الأول: قانونية محافظ الحسابات:

التعريف الأول : عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه : " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومة المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة ، وصحة لذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين " [1].

التعريف الثاني : يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه : " كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة عل صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".

و طبقا للمادة 27 من القانون 10-01 تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ، ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(03) سنوات [2].

تعريف شامل : محافظ الحسابات هو كل شخص مؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ، يتمتع بالاستقلالية و الحياد عن سلطة الإدارة في أداء المهام المخولة إليه و المتمثلة في مراقبة و فحص صحة سير و انتظام حسابات المؤسسة ، و يعتبر مسؤولا عنها بصفة شخصية ، تحدد عهدته بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ، ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(03) سنوات [3].

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ، 2007 ، الجزائر، ص : 188.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 42 المادة 22 ، ص :07.

[3]- جغدم جمال ، دور و مسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2017/2016 ، ص: 08.

المطلب الثاني : شروط و موانع تعيين محافظ الحسابات :

أولا : شروط مهنة محافظ الحسابات :

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

- أن يكون جزائري الجنسية .
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها .
- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية و المدنية .
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه طبقا للمادة 06 من القانون 10-01 " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن اكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، و الله على ما أقول شهيد ".

تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

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

تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالمالية أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي [1] .

ثانيا : موانع تعيين محافظ الحسابات :

حدد القانون الجزائري حالات التنافي و المنع لمحافظ الحسابات فيما يلي [2] :

1- حالة التنافي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية .
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري .

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،المادة 08، ص: 05

[2] - نفسه ،المواد 64-70، ص: 11.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة .
- كل عهدة برلمانية .
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو عضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي غليه في أجل أقصاه شهر (01) واحد من تاريخ مباشرة عهدته .

لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم و البحث العلمي في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع المعمول به .

2- حالات المنع:

يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .
- القيام بأعمال التسيير سواءا بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين .
- قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير .
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها .
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها .
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته .
- زيادة على حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوص في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أتعاب أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة لمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .
- يمنع على محافظ الحسابات القيام بأي مهنة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (02) للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظ الحسابات.
- يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون بطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية .

- يمنع محافظ الحسابات من البحث عن الزبائن بتخصيص أتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى ، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة [1].

المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات .

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية : [2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة، صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات و الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة أو المداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه أو اطلع عليه من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير .

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة عند الاقتضاء .
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

[1]- نفسه .

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،المواد 23-25، ص: 07.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم و حسب الحصة الاجتماعية .
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال ، تحدد معايير التقرير و أشكال و أجال إرسال التقرير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم .

المبحث الثاني : حقوق و التزامات محافظ الحسابات :

من خلال هذا المبحث سنبين الحقوق التي يتمتع بها محافظ الحسابات و الواجبات الملزم بها و المسؤوليات الملقاة على عاتقه في إطار ممارسة مهنته .

المطلب الأول : حقوق و واجبات محافظ الحسابات :

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على الوجه المطلوب خول له القانون مجموعة من الحقوق التي نص عليها القانون 10-01 و هي كالآتي: [1]

- يمكن لمحافظ لحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوصيات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا ، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسته مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري .
- مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،المواد (30-40)، ص: 08.

- يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بدية مهمته .
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث(03) سنوات و يقدم تقريرا عن المراقبات و الاثباتات الحاصلة .
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة (10) سنوات ابتداءا من أول يناير الموالي إلى آخر سنة مالية للعهدة .

ثانيا : واجبات محافظ الحسابات :

تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي [1]:

- **الأداء الشخصي للمهمة** : يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص و تحت مسؤوليته ، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره.
- **الالتزام بالسر المهني** : خص القانون محافظ الحسابات بامكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهمته و لا يتقيد بالسر المهني في نص المادة : 72 من القانون 10-01 في الحالات التالية :

- فتح بحث أو تحقيق قضائيين
- بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة
- بناءا على إرادة موكليه
- عندما يتم استدعاء هم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم المقررة في المادة 05 من القانون 10-01.

- **عدم التدخل في التسيير:** و هذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10-01 أن محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير .
- **الكفاءة :** على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية و العملية و اكتسابه معارفا مختلفة في مجال المحاسبة و تقنيات المراجعة ، و كذلك الجانب الضريبي و الجبائي لمعرفة حدود مهمته و مسؤولياته و فهمه لأنشطة المؤسسة و ما يحيط بها .

[1] - رزيق محمد أنور ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2015/2014 ، ص 13.

كما تتضمن مهمة محافظ الحسابات في:

- المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات من حيث انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .- إعداد خلاصة نتيجة أعماله و تتمثل في تقرير يقدم لم يهمه الأمر

- معالجة الأخطاء و تصحيحها .

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق .

- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة و الرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره

- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني و آدابها و سلوكها في كل ما يتعلق بعمله.

المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات :

لمحافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات و هي كالآتي :[1]

أولا : المسؤولية المدنية : طبقا للمادة 61 من القانون 10-01 و التي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه "و يعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير على كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و أنه لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها ، و في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

ثانيا : المسؤولية الجزائية : حسب المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .

ثالثا : المسؤولية التأديبية : حسب المادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفقا لترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

- الإنذار

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره ،المواد (61-63)، ص: 10.

- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر .
- الشطب من الجدول .

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها ، تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

المبحث الثالث : منهجية محافظ الحسابات :

ينبغي لمحافظ الحسابات قبل أن يباشر في تنفيذ مهمته أن يقوم بجمع و مراعاة مختلف الجوانب في عمله من حيث أنه يبدأ مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها و هي التخطيط لعملية التدقيق و جمع أدلة الإثبات و إعداد التقرير النهائي الذي يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد و هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : التخطيط لعملية التدقيق :

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد برنامج التخطيط لعملية التدقيق لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكيد من أن العناية الملائمة قد أعطيت حالات هامة في عملية التدقيق ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين تنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين و الخبراء ،إن مدى التخطيط يختلف استنادا إلى حجم المؤسسة و تعقيدات التدقيق و خبرة محافظ الحسابات و معرفته بطبيعة العمل .

و يعني التخطيط وضع استراتيجية عامة و منهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة و توقيعها و مدها ، و يخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة و في الوقت المناسب و يكون التخطيط واسعا في حالة إذا ما كان التدقيق يتم لأول مرة .[1]

1- خطة التدقيق :

على محافظ الحسابات وضع و توثيق خطة تدقيق شاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق و كيفية تنفيذها ، و في الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق فإن التحديد الدقيق لشكل و مضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة و تعقيدات عملية التدقيق و المنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات و بالتالي الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند محافظ الحسابات بوضع التدقيق الشاملة هي [2] :

[1]- جغدم جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص : 18.

[2]- نسرين حشيشي " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2012/2011 ، ص: 20-21.

1-1 : المعرفة بطبيعة العمل :

- العوامل الاقتصادية العامة و ظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة .
- الصفات المميزة للمؤسسة و أعمالها و أدائها المالي و متطلبات الإفصاح ومن ضمنه التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق .
- المستوى العام لكفاءة الإدارة .

2-1 : فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية :

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسات و التغيرات الجارية على تلك السياسات .
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و التأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية .
- تأثير الإقرارات الجديدة في مجال المحاسبة و التدقيق.

3-1 : المخاطر والأهمية النسبية :

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة و مخاطر الرقابة و تحديد مناطق التدقيق المهمة .
- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق إمكانية وجود أخطاء جوهرية ومن ضمنها الخبيرة من الفترات السابقة للأجيال.
- تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي عل التقديرات المحاسبية .

1- 4 : طبيعة الإجراءات و توقيعها :

- إمكانية تغيير التأكيد على مجالات خاصة بالتدقيق
- عمل التدقيق الداخلي و تأثير على إجراءات التدقيق الخارجي .
- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق .

1- 5 : التنسيق و التوجيه و الإشراف و المتابعة :

- مشاركة محافظين آخرين في تقديم الأقسام التابعة مثلا : المؤسسات التابعة أو الفروع و الأقسام .
- متطلبات التوظيف.
- إشراك الخبراء.
- عدد المواقع .

1- 6 : الأمور الأخرى :

- يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق و برنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق .
- أن يكون على دراية تامة بنطاق و مسؤولية مهمته .

- أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق .
- أن يصف المؤسسة و نشاطها و تنظيمها و أهداف التدقيق و أساليب و طرق و إجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق التي تتم الاستعانة بهم .

2- برامج التدقيق و أنواعها :

2-1: برامج التدقيق :

هي خطط عمل محافظ الحسابات التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية و يظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستتحقق و الزمن المحدد لإنجاز الخطة و كذلك التعليمات الفنية ، أما الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق و من أهمها [1] :

1- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية .
2- مدى كفاية النظام الداخلي و على ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق .
3- الأهداف التي يرميها إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة و ليس غاية .
4- استخدام وسائل التدقيق .
5- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة .

2-2: أنواع برامج التدقيق :

أ- **برامج تدقيق مرسومة مقدما و ثابتة :** هي برامج معدة و مطبوعة و عادة تحتوي على كل الخطوات و يطلب من المساعدين التقيد بها ، و هي عيوب هذا النوع من البرامج أنها تحول عمليات التدقيق إلى عمل روتيني و يجمد الابتكار والتجديد ، أما مزايا هذه النوع من البرامج [2]:

- تعتبر تعليمات مريحة وواضحة لخطوات العمل .
- تساعد على تقسيم العمل بين محافظ الحسابات و مساعديه .
- تطمئن محافظ الحسابات إلى عدم السهو .
- تساعد على أن يتم العمل بدون عناء للمساعدين .

ب: برامج تدقيق متدرجة : يعد هذا النوع من البرامج أثناء تنفيذ عملية التدقيق ، و يحتوي على الخطوط العريضة لعملية التدقيق ، أما التفاصيل و الاختبارات فتقرر أثناء القيام بالتدقيق و يتميز هذا النوع من البرامج أنه لموظفي المكتب مجالا لاستخدام خبرتهم و درايتهم الفنية .

[1]- د.زهير الحدرب " علم تدقيق الحسابات " دار البداية ، ناشرون و موزعون ، الطبعة الأولى سنة 2010 ، ص : 128.
[2]- نفسه .

3- أوراق العمل :

تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات و التي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها و المعلومات التي تم الحصول عليها و الاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق و هي تتكون من ملفين [1]:

3-1: الملف الدائم : يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة ووثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، الحسابات السنوية ، التقارير التحاليل الدائمة للحسابات ، و كل ما يتعلق بالجانب الضريبي الاجتماعي و القانوني ، الخصوصيات الاقتصادية .

3-2: الملف السنوي : يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء و شهادات البنوك ، برامج التدقيق ، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة البيانات المستخرجة من العقود و الارتباطات و الحسابات الختامية و الميزانية العمومية عن الفترة الحالية حيث المعلومات المحتواة في الملف يجب أن تكون سرية .

المطلب الثاني : تجميع أدلة الإثبات :

الإثبات في التدقيق هو الحصول على الأدلة و القرائن المحاسبية ليدعم محافظ الحسابات رأيه الفني المحايد ، ويقوم عمله على تجميع الأدلة و القرائن حتى يتوصل من خلال قناعته إلى تكوين رأيه الفني الجديد.

1- تعريف أدلة الإثبات :

كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين حول موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم ، و إصدار الحكم المطلوب ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع ، وتعتبر ضرورية لإبداء رأي فني محايد على مدى سلامة القوائم المالية [2] .

2- وسائل الحصول على أدلة الاثبات :

من بين الوسائل التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات ما يلي [3]:

أولا : المعينة والجرد العملي : يتطلب ذلك من محافظ الحسابات الاطلاع على الوثائق و القيام بعملية العد و الوزن و القياس و حتى تكون عملية الجرد ناجحة لابد من حضور محافظ الحسابات أو أحد مساعديه لإجراء الرقابة الفعالة ، و قدرتهم على التعرف على عنصر الجرد وتمييزه و التعرف على مدى جودة و صلاحية الأصل .

[1]- د.زهير الحدرب ، مرجع سبق ذكره ، ص: 129 .

[2]- د . محمد سمير الصبان " نظرية المراجعة و آلية التطبيق " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2003/2002، ص: 283.

[3]- د.زهير الحدرب ، مرجع سبق ذكره ، ص: 285-289. .

ثانيا : المراجعة المحاسبة : تتم من خلال فحص الدفاتر و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة المجاميع الأفقية و الرأسية من صفحة لأخرى و ترحيلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ ، بالإضافة إلى فحص المستندات و الكشوف المالية .

ثالثا : المراجعة المستندية : يتم من خلالها التأكد من صحة المستند نفسه من الناحية القانونية وعند المراجعة يجب مراعاة الأسس التالية :

- أن يكون المستند أصلي و ليس صورة .
- أن يكون المستند صحيحا من الناحية الشكلية الموضوعية والقانونية.
- أن يكون المستند مرتبط بطبيعة عمل المؤسسة.
- أن يكون المستند حاملا لإسم المؤسسة المراد القيام بعملية التدقيق لها.
- أن يكون تاريخ المستند ضمن المدة المنوي القيام بتدقيقها.
- وضع علامة على المستند تدل على انه قد رجع حتى لا يستخدم مرة أخرى.

رابعا : نظام المصادقات : هي رد على الرسائل المرسلة من المؤسسة إلى الغير وقد يكون هذا الرد بالموافقة و الاعتراض.

خامسا : نظام الاستفسارات : قد يكون شفهي أو كتابي وعلى محافظ الحسابات أن يحرص على تعزيز الإجابات التي يتلقاها في سبيل الاقتناع بها ومدى تقييم المدقق و حكمه الشخصي يعتمد كثيرا على الحصول على الوقائع لتدعيم إجابته .

سادسا : نظام الربط و المقارنة بين المعلومات : تكون المقارنة بين السنوات السابقة و السنة الحالية أو فترات أو بعض البنود .

سابعا : المراجعة الانتقادية : هي النظرة السريعة للسجلات لملاحظة أي أمور غير عادية و تحتاج إل الخبرة و المهارة العالية .

ثامنا : فحص و تقييم نظام الرقابة : هو من الأمور الأساسية التي تحدد مدى و نطاق عملية التدقيق ، و تقدير مدى الاعتماد على حجم العينات و الاختبارات و ذلك من أجل تحديد و تقرير مدى الاعتماد عليه .

3- صعوبات تجميع الأدلة و القرائن:

هناك العديد من الصعوبات التي يتعرض لها محافظ الحسابات أثناء جمع الأدلة و القرائن التي يعتمد عليها لإباء رأيه بعد عملية التدقيق :

- ضعف الرقابة الداخلية و كثرة الأخطاء بالسجلات يؤدي إلى زيادة الاختبارات .
- لا تتناسب تكلفة التدقيق مع الأتعاب .
- عدم تعاون الموظفين لنظرتهم الخاطئة لمحافظ الحسابات .
- تعقيد العمليات التي بها محافظ الحسابات .

المطلب الثالث : إعداد التقرير:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المرحلة النهائية لعملية التدقيق التي امتد لفترة زمنية معينة سب حجم المؤسسة ، و من خلال استخدام مختلف الأساليب الاحترافية يصل في النهاية إلى وضع تقريره النهائي الذي يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد و المستغل بناءا على ما قام به من فحص و إجراءات التدقيق للبيانات و السجلات و الدفاتر المحاسبية و المستندات المالية [1].

1- تعريف التقرير:

تقرير محافظ الحسابات هو عبارة عن وثيقة مكتوبة من شخص توافرت فيه مقومات علمية و شخصية و عملية معينة ، وتوافرت له مؤهلات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه و يتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل و رأيه في انتظام الدفاتر و السجلات و مدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ، ومدى تعبير القوائم الختامية من نتيجة النشاط و المركز المالي [2].

2- أنواع التقارير:

هناك نوعان من التقارير :

2-1: التقرير العام حول المصادقة على حسابات السنوية :

يتضمن هذا التقرير ما يلي [3] :

- التذكير بطريقة و تاريخ تعيين محافظ الحسابات .

[1]- د.زهير الحدرب ، مرجع سبق ذكره ، ص: 75 .

[2]- د.جغدم جمال ، مرجع سبق ذكره ، ص: 24 .

[3]- د. مولود ديدان " مدونة النصوص التشريعية و التنظيمية لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " ، طبعة 2014 ، دار بلقيس للنشر ، الدار البيضاء ، الجزائر ، ص:77-78.

- التعريف بالكيان المعني .
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية .
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان .
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية .
- التذكير بمسؤولية محافظ الحسابات في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية .
- تحديد إذا ما تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء .

2-2 : إبداء الرأي :

يعبر محافظ الحسابات عن رايه 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 و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية السنة المالية .

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق لقوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها كما يمكن لهذا الرأي من أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية .

- **رأي بتحفظ (أو بتحفظات):**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و مصادقة في جميع جوابها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة و كذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية .

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

- فقرة الملاحظات :

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي في ملاحظات تلفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه و في حالة وجود شكوك معتبرة ،؟ مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية .

3-2 : التقرير الخاص :

يتعلق بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة و المسموح بها قانونا بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة و مع الغير ، و التي صرح بها محافظ الحسابات و يتضمن هو الآخر ما يلي[1] :

- قائمة الاتفاقيات ، طبيعتها وموضوعها المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين .
- قائمة المستفيدين منها .
- شروط إبرامها .
- الرأي حولها .

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى مبرمة لم يخبر بها، وذلك بعد إطلاعه على محاضر مجلس الإدارة ، و كذا حسابات القروض و الحسابات الجارية و في حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه ، تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات ، و حتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص و ذكر غيابه فيه ، و عليه كتابة تقرير خاص لكل حادث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال ، تقرير حول توزيعات تسبيقات الأرباح ، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة .

بالإضافة إلى التقرير العام و التقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى :

- تقري حول المراقبة الداخلية .
- تأشيرة محافظ الحسابات .
- تقرير حول الحسابات المجمعة .

[1]- نسرين حشيشي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 36.

خاتمة الفصل الأول :

من خلال هذا الفصل قمنا بتقديم لمحة عن مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسته للمهنة و المهام التي أوكل القيام بها ، إلى جانب الحقوق التي يتمتع بها و الواجبات الملزم بها و موانع تعيينه و المنهجية التي يتبعها في تنفيذ مهمته .

الفصل الثاني

معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات

تمهيد الفصل الثاني :

أثناء أداء محافظ الحسابات لمهامه التدقيقية واجه العديد من الصعوبات و المواقف المحيرة و الغامضة فلم تكن هناك ضوابط محددة يسترشد بها و لمسايرة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي بجانبيه الاقتصادي و السياسي ، كان الدافع وراء قيام الدولة الجزائرية بتبني و إصدار معايير التدقيق الجزائرية في فبراير 2016 لتكون بمثابة البوصلة التي يسترشد بها و يستند عليها محافظ الحسابات لإبداء رأيه الفني المحايد حول صحة و سلامة القوائم المالية للكيان الذي يقوم بتدقيقه و من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى هاته المعايير معتمدين على الخطة التالية :

- المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر .
- المبحث الثاني : الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر .
- المبحث الثالث : ماهية معايير التدقيق الجزائرية و الحاجة إليها .

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق في الجزائر.

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق و لذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر [1].

المطلب الأول : المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1969-1988)

- **المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1969-1980):**

إن مهنة التدقيق هي المهنة الحديثة في الجزائر ، و قد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كثيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها و ذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد ، بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في : 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 197 حيث أشار إلى رقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة .

- **المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1980-1988) :**

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشف عيوب و أساليب الاقتصاد الوطني و يدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا و هكذا أصبحت المؤسسة الاقتصادية العمومية في الغالب شكل شركة الأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة وكان بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 من طرف مجلس المحاسبة .

المطلب الثاني : المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1988-2010)

- **المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1988-1991)**

بموجب القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و القانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات الاقتصادية ، تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسة الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات و يقيم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة .

[1]- جبور سهيلة :" واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر " مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كليةة العلوم الاقتصادية ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2017/2016، ص:(47-48).

- **المرحلة التاريخية لتطور التدقيق في الجزائر (1991-2010):**

بموجب القانون رقم: 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم : 91-08 المؤرخ في : 1991/04/27 حيث أنشا بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين ، و أوكلت لهم مهنة تدقيق الهيئات و المؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة . أما في سنة 2010 تم صدور قانون جديد ينظم مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المجلس المعتمد، كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة و هو القانون 10-01 المؤرخ في : 29 يونيو 2010.

المبحث الثاني : الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر.

من خلال هذا المبحث سنقوم باستعراض الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر و اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:

أولا : المجلس الوطني للمحاسبة :

ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة مهنة المحاسبة .

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ، تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس و تنظيمه و سيره عن طريق التنظيم .

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية : [1]

- لجنة تفتيش الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية .
- لجنة الاعتماد
- لجنة مراقبة النوعية
- لجنة التكوين

تحدد تشكيلة هذه اللجان و صلاحياتها عن طريق التنظيم .

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون 10-01 مرجع سابق ذكره ، المادة 4 ، ص :04.

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله و يتشكل من :[1]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية .
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة .
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة .
- رئيس المفتشية العامة للمالية .
- المدير العام للضرائب .
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية .
- ممثل برتبة مدير بنك الجزائر .
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة .
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة .
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- ثلاثة (3) أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية .

يعين الأعضاء المذكورين أعلاه بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة (6) سنوات بناءا على اقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات المعنية .

تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل (2) سنتين . و في حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها و يستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة .

يمكن للمجلس الاستعانة بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته ، لا سيما في المجال المحاسبي و المالي و الاقتصادي و القانوني.

[1]- مولود ديدان " مدونة النصوص التشريعية و التنظيمية لمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " مرجع سابق ذكره ،ص:(21-24)

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة :

2-1 : مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بالقياس المحاسبي : تتمثل في :

- جمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و تدريسها .
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات و المسارات المحاسبية .
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات .
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الرأي فيها و تقديم التوصيات بشأنها .
- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في المجال المحاسبي .
- متابعة و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي .
- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته .

2-2: مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بتنظيم و متابعة المهنة المحاسبية : تتمثل في :

- المساهمة في ترقية المهنة المحاسبية .
- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين مستوى المهنيين .
- متابعة تطور المنهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي .
- متابعة و ضمان تحسين العناية المهنية .
- إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و نشر نتائجها .
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة .
- القيام بالأبحاث الناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2-3 : مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بالاعتماد : تتمثل في :

- استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها .
- تقييم صلاحية إجازات و شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول .
- إعداد و نشر قائمة المهنيين في الجدول .
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها .
- تنظيم و مراقبة النوعية .

- استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقية المهنة المنجزة من مختلف المهنيين و عرضها للموافقة .

ثانيا : المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :

بموجب المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في : 27يناير 2011 يتم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره .[1]

1- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :

يتشكل من تسعة (9) أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري ، الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا ، أمينا عاما للخزينة ، و يوزع الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها ، و في حالة تساوي الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة .

2- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :

يكلف المجلس على الخصوص بما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية ، و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية .
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها .
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة .
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية .
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .

[1] - مولود ديدان" مدونة النصوص التشريعية و التنظيمية لمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " مرجع سابق ذكره ،ص:(35-36)

ثالثا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

بموجب المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في 27يناير 2011 ، يتم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره .[1]

1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

يتشكل من تسعة (9) أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري ، الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا ، أمينا عاما للخزينة ، و يوزع الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها ، و في حالة تساوي الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة .

2- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية ، و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية .
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها .
- 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 و جميع السلطات و عند الغير .
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة .
- إعداد النظام الداخلي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثاني : اللجان المشرفة عل معايير التدقيق الجزائرية :

أولا : لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل :

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل مكلفة بـ:

[1]- مولود ديدان" مدونة النصوص التشريعية و التنظيمية لمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " مرجع سابق ذكره ،ص:(41-42)

- وضع مناهج في ميدان الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل .
- إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية و المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة و تطبيقها .

ثانيا : لجنة مر اقبة الجودة :

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ :

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات .
- وضع آراء و اقتراح مشاريع النصوص التشريعية في ميدان الجودة .
- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين .
- ضمان المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب و إدارتها .
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة .

ثالثا : اللجنة الخاصة :

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية ، أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة و هي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة و التدقيق .[1]

المبحث الثالث : ماهية معايير التدقيق الجز ائرية و الحاجة إليها :

نتطرق في هذا المبحث إلى عرض لمعايير التدقيق الجزائرية المطبقة من طرف محافظ الحسابات بالإضافة إلى الضرورة الملحة لإصدارها و توفير الجو الملائم لتطبيقها .[2]

المطلب الأول : الحاجة إلى معايير التدقيق الجز ائرية:

1- ضرورة إصدار معايير التدقيق الجز ائرية :

إن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في الأمس القريب كانت مختلفة عن الممارسات الدولية كونها تخضع لممارسة ميدانية إلى معايير واضحة و مضبوطة قانونا هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار الاقتصاد الجزائري لا يمكن أن ينمو بمعزل عن الاقتصاديات العالمية الأخرى ، و بالتالي فهو يؤثر و يتأثر بالبيئة العالمية المحيطة به

[1]- جبور سهيلة ، مرجع سابق ذكره ، ص: (50- 51).

[2]- بوحتة علي ، زعيتر خير الدين ،" مهنة محافظ الحسابات بين الواقع و الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019/2018 ، ص: (40- 41)

و نظرا للظروف الجيوسياسية المفروضة على الجزائر على غرار مفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، و مسايرة التطورات الاقتصادية العالمية و استكمالا لسلسلة الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (ISA) و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أضحت إلزاما على السلطات الجزائرية التفكير في إصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى و معايير التدقيق الدولية ، و تخدم مهنة التدقيق في الجزائر ، و كانت البداية ورشة العمل سنة 2011 لتصدر أول مجموعة من المعايير في فبراير 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تلتها بعد ذلك مجموعة من المعايير الأخرى .

2- توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية :

حتى يستطيع محافظ الحسابات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لا بد من توافر عوامل تساعده على ذلك و من أهمها :

- وجود نظام محاسبة شفاف يسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها تستند إلى معايير المحاسبة و التدقيق الدولي .
- وجود نظام قضائي مستقل و فعال قادرا على سرعة البث في القضايا المختلفة بكفاءة و عدالة بعيدا عن المؤثرات .
- و جود قوانين ضريبية تتسم بالوضوح و العدالة و الشفافية و تضمن الإفصاح عن البيانات المالية .
- رفع كفاءة الإدارة و الأجهزة الحكومية و الحد من الإجراءات البيروقراطية فيها.
- إنشاء جمعيات و هيئات مهنية لكل قطاع من القطاعات منظمة بقوانين تضمن فعالياتها.
- تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية عن طريق توفير معلومات تفصيلية حقيقية تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة و ضمان سلامة البيانات المالية المدققة .

المطلب الثاني : معايير التدقيق المطبقة من طرف محافظ الحسابات .

1- المعيار الجزائري للتدقيق NAA210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق "

1-1: مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة و عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو التدقيقات الصغيرة [1].

لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكليفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة .

يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة .

1-2 – الأهداف :

إن هدف المدقق هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها : [2]

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة .
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة و عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق .
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة و يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل .

2- الشروط المسبقة للتدقيق :

يجب على المدقق أن يضمن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لا سيما :

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان و هدف كشوفه المالية .
- الإدارة تعترف ، تدرك و تتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوف المالية .

[1]- المقرر رقم 02 المؤرخ في : 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزير المالية ص : 02.

[2]- نفسه .

- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال .
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص و المراقبات المؤداة و الضرورية للقيام بالمهمة .

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة و في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك .

3- محتوى رسالة المهمة :

3-1 : الأحكام الأساسية لرسالة المهمة :

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق و يجب أن تتضمن : [1]

- هدف و نطاق التدقيق المتضمن للكشوف المالية و منها مرجع التشريع المطبق ، القوانين السارية المفعول معايير التدقيق .
- مسؤوليات المدقق.
- مسؤوليات الإدارة .
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية .
- إشارة إلى شكل و مضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات و كيفية الدفع .
- مخطط و تنفيذ التدقيق.
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق و تنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية و كل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة .
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المدقق و تاريخ المصادقة على الكشوف المالية .

من جهة أخرى إذا طرأت الحالات التالية يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية :

[1]- المقرر رقم 002 ، المرجع سبق ذكره ، ص: 03

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء .
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان .
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق ، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

من جهة أخرى لا سيما في الحالات التالية : بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء ،أو إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان :

- التعامل مع المدقق السابق ، و عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها .

2-3 : التدقيقات المتكررة :

- يجب أن المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المحددة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة .[1]
- يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة و إعادة صياغته لا سيما عند :

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة و نطاق تدخلات المدقق.
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرة أعماله .
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين .
- ملاحظة تطور في طبيعة و أهمية نشاطات الكيان .
- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق .
- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة المهمة جديدة تعوض السابقة أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية .

4- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية :

يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك ، مثلا لا يمكن للغدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ على جوانب معينة .

[1]- المقرر رقم 002 ، المرجع سبق ذكره ، ص: 04.

قبل انتهاء مهمة المدقق ، و إذا طلب المدقق تعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل ، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الأثار القانونية و التنظيمية المحتملة

إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق غلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير و الإدارة وضع أحكام جديدة و تضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للإتفاق الكتابي .

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات .

إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية ، يجب عليه :

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك .
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام ، تعاقدي أو شكل آخر و إبلاغ أثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة .

5- خصوصيات أخرى :

- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة المهمة مشتركة أو عدة رسائل ففردية [1].
- في حالة رسالة المهمة المشتركة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين و ميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم .
- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة ، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات .
- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة المهمة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات وافقت على محتوى رسالة المهمة كل فيما يخصه.

[1]- مقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره ، ص05.

المعيار الجزائري للتدقيق التأكيدات الخارجية NAA 505:

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرح مبسطا وهدا لتغطية جميع جوانب المعيار في البنود التالية:

1-مفهوم التأكيدات الخارجية

-التأكيد الخارجي:هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد حطي موجهه من طرف المرسل مباشرة إلى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل أخر [1].

ويصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما:

التأكيد الايجابي: هو طلب يدعو مرسل الرد أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات أما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها او يقدم معلومات ناقصة مطلوبة .

-التأكيد السلبي: هو طلب يدعو مرسل الرد مباشرة المدقق في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

2-واجبات المدقق وفق هذا المعيار

تتمثل واجبات المدقق في ما يلي :

- الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد عند اعتماده على إجراءات التأكيد الخارجي.
- متابعة إجراءات إرسال الطلب إلى المرسل.
- إذا استخلص عجم قدرته الحصول على عناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يجب أن يقوم بإعلام الإدارة.
- في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أولا.

3-إجراءات التدقيق البديلة

يلجا إلى إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات مصداقية في الحالات التالية:

-إذا رفضت الإدارة له بإرسال طلب التأكيد

-إذا تبين له عوامل تثير شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.

- عدم التأكد من مصدر الوثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني.

- إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق وإعداد الردود على طلب التأكيد.

[1]-المقرر رقم 002،مرجع سبق ذكره، ص:(2-4)

المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة NAA560:

مجال التطبيق :

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .

الأحداث اللاحقة :

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و تتعلق بالأحداث الواقعة :

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق .
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة .

يدل تاريخ المدقق لقارئه على أن المدقق قد اخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه و الواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير .

يحدد المنهج المحاسبي المتبع نوعين من الأحداث :

- تلك الأحداث التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات .
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره .
- تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو تاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية و تحصل فيه الأشخاص ذوي السلطة مسؤولياتهم حيال ذلك .
- تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق و لا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية .
- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة .
- تاريخ إصدار الكشوف المالية هو التاريخ الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدقق و كذا تقرير المدقق إن وجد لأطراف خارجية.

الأهداف :

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار:

أ : الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقريره [1] .

ب : المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن علم بها قبل ذلك التاريخ .

الإجراءات المطلوبة :

أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق :

* يتضمن بنود : مذكرة مهمة " في إطار م ج ت 210 موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية ، و التي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية.

* من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المقنعة الكافية التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المدقق ، حيث أن المدقق غير مطالب بإجراء تحقيق إضافي حول العناصر التي سبق و أن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية .

* يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة و التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق إلى أقرب تاريخ ممكن .

* قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات ، خاصة المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية .

* يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق .

* إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها .

* طلبات الحصول على معلومات من الإدارة إذا لوم الأمر لدى القائمين على الحكم في المؤسسة لمعرفة ما إذا كانت الأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات تأثر على الكشوف المالية الواقعة مثلا في الحالات التالية :

- التعهدات الجديدة
- التنازلات أو اقتناء الأصول المحققة أو المرتقبة .
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول .
- الزيادات في رأس المال .
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم و المتوقع حدوثها .
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول[2].

[1]- المقرر 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 03

[2]- نفسه .

حقائق علم بها المدقق بين تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوف المالية :

لا يلزم المدقق القيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية ، بعد تاريخ إصدار تقريره لكن و إذا صادف أن علمت الإدارة المدقق بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوف المالية يحدث من شأنه أن يحث تعديلات على التقرير إن علم هو به عند إصداره فعليه :

أ- مناقشة هذه المسألة مع الغدارة و القائمين غلى الحكم في المؤسسة .

ب- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية .

ت- إذا أعدت الإدارة الكشوف المالية فعلى المدقق :

- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم ، إلا إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة في الفقرة الموالية .
- تمديد إجراءات التدقيق .
- إصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة .

حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية ك

لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها .

المعيار الجزائري للتدقيق التصريحات الكتابية "NAA580"

مجال التطبيق :

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق NAA580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار[1].

التصريحات الكتابية كعنصر مقنع :

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا ، بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي نعالجها ، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية

[1]- المقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص:03.

موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المدقق و المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة .

الأهداف:

أهداف المدقق هي :

أ – الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه ، خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

ب- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية ، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا لإطار معايير تدقيق أخرى .

ج- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة من طرف المدقق .

الواجبات المطلوبة :

المسيرون الذين تطلب منهم التصريحات الكتابية:

على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة و المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و الذين هم على دراية بالمسائل المعينة .

التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤولية الإدارة :

إعداد الكشوف المالية :

على المدقق مطالبة الإدارة بالتصريحات الكتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق و شمولية المعاملات .

على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة .

أن كل المعاملات مقيدة و موضحة على الكشوف المالية .[1]

تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية :

يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية لمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة

[1]- نفسه .

تصريحات كتابية أخرى :

تكملة لتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى ، قد يعتبر ضروريا الحصول على تصريحات كتابية أخرى تدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها ، في هذه الحالات عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل على سبيل المثال خاصة :

* الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية التي علمت بها الإدارة و التي يمكن أن تكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية .

* غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات العمومية التي من شانها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات و طرق تقييمها .

* حالة الدعاوى و النزاعات المعلومة أو المحتملة و التي من شأنها الإعلام بالمعلومات المالية و المحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين .

تاريخ و مدة صلاحية التصريحات الكتابية:

- يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يكون من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية و ليس بعده .
- - يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية و كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق .

شكل التصريحات الكتابية :

يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة غلى المدقق ، حين تطلب الإدارة قانونيا بإصدار شهادات عمومية كتابية تذكر فيها مسؤولياتها و يعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المطلوبة ، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات [1].

التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة أو غير المتحصل عليها :

التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية :

إذا شك المدقق في كفاءة و نزاهة و أخلاقيات أو واجبات الإدارة أو حتى في إلتزامها حيالها أو تنفيذها ، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات الكتابية أو الشفهية و كذلك العناصر المقنعة على العموم ، بالتحديد إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى ، على المدقق وضع إجراءات

[1]- المقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ،ص:04.

التدقيق اللازم و محاولة منه في حل هذه التناقضات ، إذا لم يتم حل المسألة عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة ، النزاهة و أخلاقيات وواجبات الإدارة .

تصريحات كتابية مطلوبة غير متحصل عليها :

عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة على المدقق :

* مناقشة الإدارة حول هذه المسألة .

* إعادة تقييم نزاهة الغدارة و تقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية كانت أو شفوية أو على العناصر المقنعة على العموم .

* إتخاذ التدابير المناسبة بما في ذلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق .

خاتمة الفصل الثاني:

من خلال عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية و ما جاء ت به ، استخلصنا أن لها فضلا وأهمية كبيرة في تسهيل عمل محافظي الحسابات و تنظيمه ، و هذه الأهمية كانت الدافع لجعل السلطات المعنية تسارع في إصدارها .

الفصل الثالث
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

مقدمة الفصل الثالث :

جاء هذا الفصل ليسقط ميدانيا ما جاء غي الفصول النظرية و الذي تم تقسيمه إلى مبحثين يتم من خلالهما التعرض إلى الإجراءات المنهجية التي تم اعتمادها و أهمها ما تعلق بعينة الدراسة المكونة من ثلاثون محافظ حسابات ، و التي مثلت بيانيا و التي تم الحصول عليها و تحليلها إحصائيا بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية SPSS ومنه فمباحث الفصل و هي كالآتي :

المبحث الأول : إجراءات الدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : عرض و تحليل نتائج الدراسة .

المبحث الأول : إجراءات الدراسة الميدانية:

يهدف هذا المبحث إلى تحديد مختلف الجوانب المنهجية المرتبطة بطبيعة الدراسة و أهدافها و الذي من خلاله سنعالج إشكالية الدراسة المطروحة بالاعتماد على منهجية ملائمة ، وتتضمن الإجراءات التي تم الاستعانة بها و التي سيتم تناولها في المطالب التالية .

المطلب الأول: مجال الدراسة

يجب على الباحث أن يقوم بتحديد الإطار العام الذي تمت فيه الدراسة و ذلك بتوضيح زمان و مكان جمع البيانات من عينة الدراسة ، فمن خلال هذا المطلب سنوضح المجال المكاني و الزماني و كذلك الأساليب المستخدمة في تحليل الإجابات المتحصل عليها من عينة الدراسة و الاختبارات الإحصائية المستخدمة ، وذلك من أجل إثبات أرقى فرضيات الدراسة .

أولا : المجال المكاني :

يتمثل في تحديد المنطقة الجغرافية التي شملتها الدراسة الميدانية ، حيث تم جمع البيانات الميدانية من عينة الدراسة الخاصة من منطقة مستغانم .

ثانيا : المجال الزماني :

يتمثل في تحديد الفترة الزمنية التي تمت فيها الدراسة الميدانية حيث تم الاتصال مع عينة الدراسة من أجل توزيع الاستبيان و انتظار الردود ، حيث شملت الفترة الممتدة من 2020/02/18 إلى غاية : 2020/07/15.

ثالثا : المجال الموضوعي :

اهتمت الدراسة بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة سنة 2016 و هي الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق ، التصريحات الكتابية ، التأكيدات الخارجية ، الأحداث اللاحقة

المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة الإطار أو المرجع الذي يستند إليه الباحث من أجل الحصول عمى البيانات الميدانية، لكن لاستحالة دراسة جميع أفراد المجتمع لظرف من الظروف يمكن للباحث اللجوء إلى استخدام

أسلوب العينة، كما أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع الأصلي لغرض إمكانية تعميم نتائج الدراسة عمى المجتمع ككل.

ثانيا: عينة الدراسة

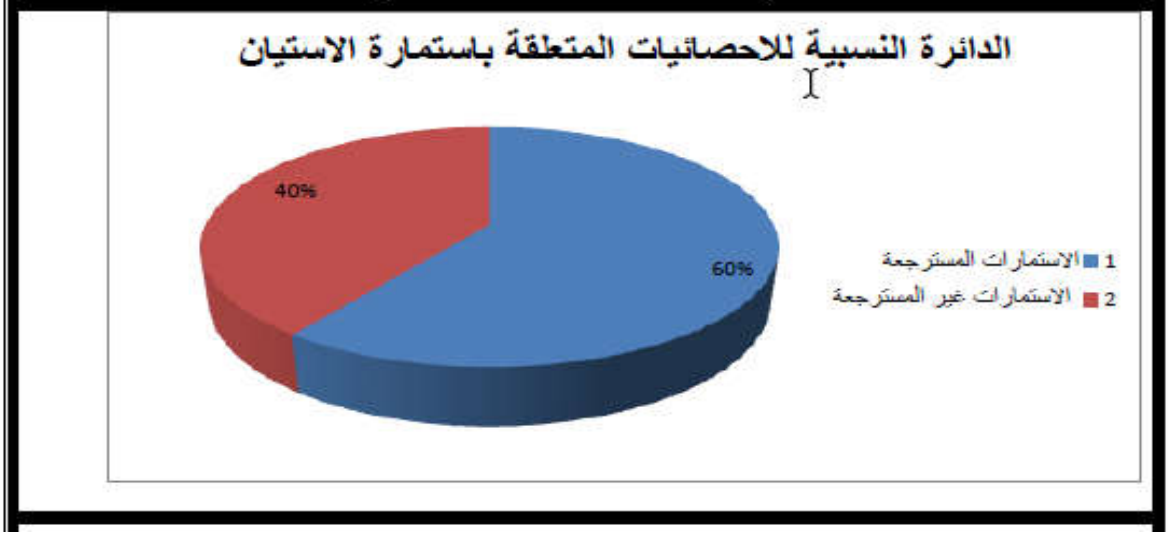
تتكون عينة الدراسة من ثلاثون فردا، والمكونة أساسا من فئة محافظي الحسابات، من مدينة مستغانم والتي يمكنها إدراك موضوع الدراسة باعتباره يخص هذه الفئة.

ونشير هنا إلى أن أفراد عينة الدراسة تشمل جنسي الإناث والذكور معا ولكن بنسب متفاوتة، ولكن هذا المتغير لا يؤثر على دراستنا، لأن محافظ الحسابات يؤدي مهامه بصفة عادية وكما يتطلبه القانون بغض النظر عن طبيعة جنسه، وبالتالي يستفيد هذا المتغير في الدراسة.

وقد تم توزيع خمسون (50) استمارة، واسترجاع ثلاثون (30) منها فقط، والجدول التالي يوضح الإحصائيات المتعلقة بتوزيع استمارة الاستبيان.

الجدول (1-1) : الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	30	%60
عدد الاستمارات غير المسترجعة	20	%40



الشكل رقم (1-1) يمثل الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة اللاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيان وبرنامج EXCEL

من خلال تحليلنا لنتائج الجدول (1-1) نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة تقدر بـ 50 استبيان أي ما نسبته 100 %استرجعت منها 30 استمارة ما يمثل 60 % ، أما عدد الاستمارات غير المسترجعة فقدرت ب 20 استمارة و تمثل نسبة 40 % من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة .

من خلال القراءة التحليلية لهذه النتائج توصلنا إلى أن هناك أسباب جعلت أفراد عينة البحث محل الدراسة، منها المجهولة و منها المعلومة حسب تصريحات السادة محافظي الحسابات في كثرة الالتزامات و عدم توفر الوقت للرد على هذه الاستمارات.

وهذا يدل على عدم العناية بالبحث العلمي من طرف بعض أفراد عينة الدراسة ،وبالتالي عدم المساهمة في الإرتقاء بالمهنة .

المطلب الثالث : أدوات جمع البيانات و معالجتها إحصائيا.

سنوضح من خلال هذا المطلب أداة أساسية تتمثل في الإستبيان باعتباره مجموعة من الاسئلة المتنوعة والمرتبطة ببعضها البعض بشكل يسمح بتحقيق الهدف المنشود ، و يرسل الإستبيان بالبريد الإلكتروني و العادي أو باي طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد و المؤسسات التي تم إختيارها من طرف الباحث لكي يتم تعبئتها و ردها للباحث ،و يكون عدد الأسئلة التي يحتويها الإستبيان كافية لتحقيق هدف البحث بغض النظر عن عددها .

كما سنتبادل من خلال هذا المطلب الاساليب الإحصائية المستخدمة لمعالجة بيانات للدراسة.

أولا : بناء أداة الدراسة .

بعد الإطلاع على أدبيات الدراسة و مختلف الدراسات التي تنازلت متغيراتها تم إعداد الإستبيان بشكل نهائي يحتوي على الأجزاء التالية .

أ: مقدمة تمهيدية.

يتم من خلالها توضيح مختلف حيثيات موضوع الدراسة لإفراد عينة الدراسة مع إعلامهم سرية المعلومات التي سوف يقدمونها لأغراض علمية بحثية لا غير.

ب: الجزء الأول للإستبيان :

يتم إدراج فيه البيانات الشخصية لعينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المينية).

ج: الجزء الثاني للإستبيان:

ينقسم إلى محورين:

1) المحورالأول:

ويتضمن اربعة عبارات مقسمة في جدول واحد كل منها يحتوي على أربعة فقرات، كل فقرة تترجم معيار من معايير التدقيق الجزائرية.

الهدف من هذا المحور هو الإجابة على السؤال الفرعي الأول (هل يستعين محافظ الحسابات في آداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية ؟) ومنه اختبار الفرضية الأولى اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

2) المحورالثاني:

يتتضمن أربعة عشر (14) فقرة، تمثل الصعوبات محل الدراسة.

الهدف من هذا المحور هو اإلجابة على السؤال الفرعي الثاني (هل توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ؟) ومنه اختيار الفرضية الثانية اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

وتحديد درجة الموافقة على هذه الفقرات فهو ممثل في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2) درجات مقياس ليكرت الخماسي .

بدائل الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

ثانيا : أساليب المعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة

يعرف الإحصاء الوصفي بأنه الإحصاء الذي يهتم بجمع البيانات وتبويبها وعرضها ثم إجراء التحليل اللازم من خلال استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، و أهم أساليب الإحصاء الوصفي والإختبارات الإحصائية التي تم الإستعانة بها في تحليل الإجابات المتحصل عليها هي:

- **التكرارات :** تستخدم من أجل تحليل خصائص عينة الدراسة.

- **النسب المئوية** : هي تحويل التكرارات من قيمة عددية إلى قيمة نسبية وقد تم الإستعانة بها للمساعدة في عملية تحديد خصائص عينة الدراسة.
- **المتوسط الحسابي** : هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما، يستخدم من أجل معرفة متوسط الإجابات المتحصل عليها.
- **الإنحراف المعياري** : هو من أهم مقاييس التشتت وأكثرها شيوعا واستخداما نظرا لدقته ، يستعان به لمعرفة مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي وتباينها.

أساليب اختبار الفرضيات: بعد تحليل البيانات تم استخدام (T-TEST) لاختبار مدى صدق الفرضيات المصاغة من عدمها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض بيانات الدراسة و تحليلها واختبار الفرضيات، حيث تم تقسيمه إلى مطلبين ، نتطرق في المطلب الأول إلى عرض وتحليل بيانات النتائج ، أما في المطلب الثاني فنقوم من خلاله باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

أولا : تحليل البيانات الشخصية:

الجدول رقم (1-3) التوزيع التكراري" لخاصية العمر"

العمر	العمر : أقل من 30 سنة	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	من 31 إلى 40 سنة	التكرار	8
		النسبة المئوية%	26.7
	أكثر من 40 سنة	التكرار	22
		النسبة المئوية%	73.3
المجموع		التكرار	30
		النسبة المئوية%	100

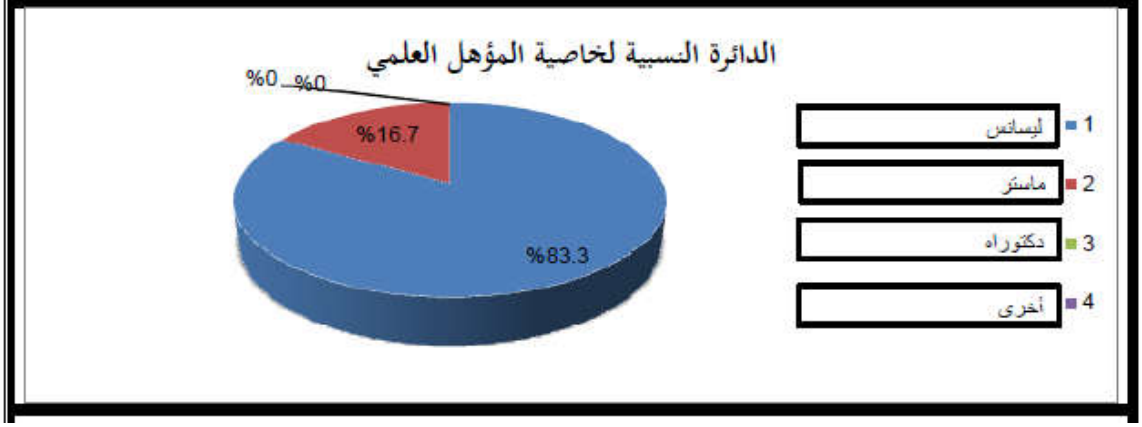
الشكل (1-3) يمثل الدائرة النسبية لخاصية العمر.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (1-3) أن الفئة العمرية (اكثر من 40 سنة) حازت على أعلى نسبة بواقع (73.3%) يلي ذلك الفئة العمرية (من 31 إلى 40 سنة) بنسبة (26.7 %) من أفراد عينة الدراسة ، وعي نتيجة منطقية نظرا للتأخر في منح الاعتماد الناتج عن تأخر دراسة الملغات و تلاكمها إثر الانتقال من التنظيم القديم إلى الجديد (المجلس الوطني للمحاسبة) حيث أصبح منح الاعتماد من صلاحيات هذا الأخير .

الجدول رقم (1-4) التوزيع التكراري" للمؤهل العلمي "

المؤهل العلمي	ليسانس	التكرار	25
		النسبة المئوية%	83.3
	ماستر	التكرار	5
		النسبة المئوية%	16.7
	دكتوراه	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	أخرى	النسبة المئوية%	0
		التكرار	0
المجموع		التكرار	30
		النسبة المئوية%	100



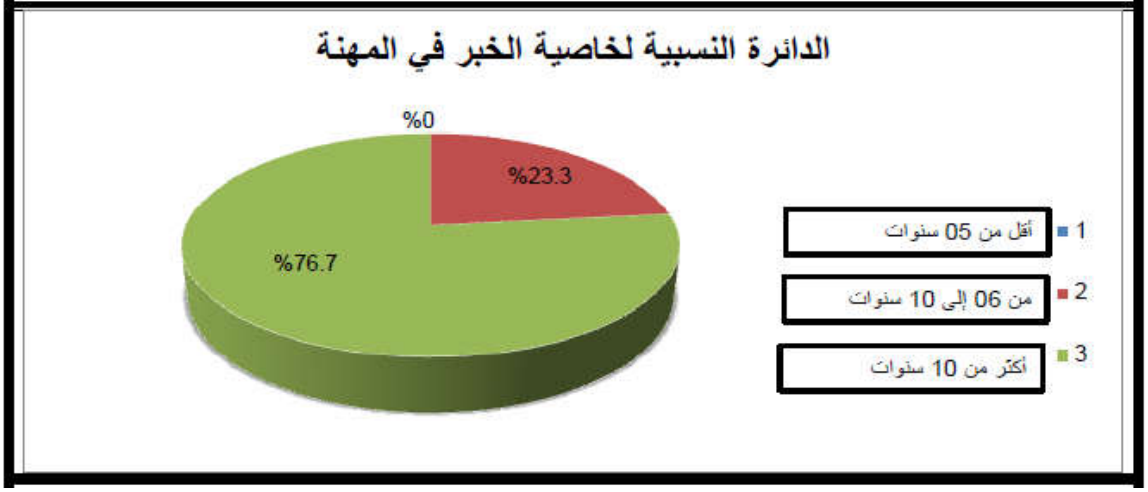
الشكل (1-4) يمثل الدائرة النسبية للمؤهل العلمي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

من خلال الجدول (1-4) نلاحظ أن الفئة التي تمثل أصحاب حاملي شهادة ليسانس حاوت على أكبر نسبة و المقدرة بـ (83.3 %) و نسبة تكرار 25 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة ثم تليها فئة حاملي شهادة الماستر بنسبة (16.7 %) و نسبة تكرار قدرها 5 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة ، ويعود ذلك إلى نظام LMDالذي ظهر مؤخرا .

الجدول رقم (1-5) التوزيع التكراري" الخبرة المهنية "

الخبرة في المهنة	أقل من 05 سنوات	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	من 06 إلى 10 سنوات	التكرار	7
		النسبة المئوية%	23.3
	أكثر من 10 سنوات	التكرار	23
		النسبة المئوية%	76.7
المجموع		التكرار	30
		النسبة المئوية%	100



الشكل (1-5) يمثل الدائرة النسبية للخبرة المهنية .

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (1-5) أن الخبرة المهنية لأفراد العينة (اكثر من 10 سنوات) تمثل أعلى نسبة مقدرة بـ (76.7%) بنسبة تكرار قدرها 23 من اصل 30 فردا من العينة محل الدراسة ، تليها الخبرة المهنية من 6 إلى 10 سنوات بنسبة تكرار قدرها 7 من اصل 30 فردا من عينة الدراسة ، أما الخبرة المهنية أقل من 5 سنوات لا تمثل أي نسبة تفاوت ، يرجع السبب تأخر منح الاعتماد و التغيرات الحاصلة في طرق و كيفيات منحة مؤشر الخبرة المهنية الذي لديه علاقة وطيدة بمؤشر الفئة العمرية .

ثانيا : عرض و تحليل تفسير اتجاهات أفراد العينة نحو محاور الدراسة .

الجدول رقم (1-6) تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكرت الخماسي

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
[1.00 – 1.80]	منخفضة جدا
[1.81 – 2.60]	منخفضة
[2.61 – 3.40]	متوسطة
[3.41 – 4.20]	مرتفعة
[4.21 – 5.00]	مرتفعة جدا

الجدول رقم (1-7) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معاييرالتدقيق الجزائرية فيفري 2016"

رقم العبارة	العبارة	مستويات الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	تدون أحكام التدقيق في " رسالة المهمة " التي تمضي من طرف المدقق والكيان.	00	25	03	01	01	3.86	0.50	4	متوسطة
02	يرسل محافظ الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له.	00	30	00	00	00	4	00	3	مرتفعة
03	يقوم الكيان بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.	00	30	00	00	00	4	00	2	مرتفعة
04	تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه.	00	30	00	00	00	4	00	1	مرتفعة

التحليل الكلي:

من خلال الجدول (3-7) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الأولى من المعايير الصادرة في فيفري 2016 والمتعلقة بمدى إستعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق(يقدر بـ 3.96 بـانحراف معيـاري مقـدر بـ 0.125 وبـالنظر إلى الجـدول (3-6) المتعلـق بتصـنيف المتوسـطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال[3.41 – 4.20] مما يعني أن درجـة الموافقـة مرتفعـة، وعليـه نسـتخلص أن هـذه المجموعـة مـن المعـايير مطبقـة مـن طـرف محـافظي الحسابات.

التحليل الجزئي:

مـن خـلال نفـس الجـدول نلاحـظ أن الفقـرات رقـم 02، 03 و04 والتي تترجم ترتيـب مـدى تطبيـق محـافظ الحسـابات لكل من المعيـار الجزائري للتدقيق رقـم (505) " التأكيـدات الخارجيـة " والمعيـاررقم (560) " الأحـداث اللاحقـة " والمعيـار رقـم (580) " التصـريحات الكتابيـة "، لهـا نفـس المتوسـط الحسـابي والمقـدر بـ 4 ونفـس الانحـراف المعيـاري يقـدر بـ 0 ممـا يفسـر تطبيـق هاتـه المعـايير مـن طـرف محـافظي الحسابات.

أما بخصوص الفقرة الأولى والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعيار الجزائري للتدقيق رقـم (210) " إنفـاق حـول أحكـام التـدقيق " تحـوز على متوسـط حسـابي يقـدر بـ 3.86 وانحـراف معيـاري يقدر بـ 0.5، بدرجـة موافقـة متوسـطة، ممـا يفسـر تبـاين في تطبيـق هـذا المعيـار مـن محـافظ حسـابات إلى آخر من مجموع محافظي الحسابات الذين يشكلون عينة الدراسة، وهذا يعود إلى قاعدة أسبقية الواقع على القانون بمعنى أن محافظ الحسابات بقي متمسكا بتحرير وثيقة تسمى بـ" قبـول الوكالـة "دون الإلتزام بتحرير" رسالة المهمة " كما نص عليها هذا المعيار .

الجدول رقم (1-8) القياس الاحصائي لاستجابات أفراد العينة لصعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية .

الرقم	العبارة	درجة المو افقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المو افقة
		مو افق بشدة	مو افق	محايد	غير مو افق	غير مو افق				
1	هناك قلة أو انعدام تنظيم ملتقيات و ندوات بخصوص التعلريف ووضع حيز التنفيذ المعايير التدقيق الجزائرية من طرف الجهات المختصة	5	24	00	01	00	4.10	0.54	5	مرتفعة
2	قلة و انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات و ندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر	3	24	00	03	00	3.90	0.71	10	مرتفعة
3	غياب تنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحاسبات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	5	25	00	00	00	4.10	0.37	4	مرتفعة
4	عدم تفغيل آلية الرقابة القانونية على أعمال محافظ الحسابات	8	22	00	00	00	4.42	0.44	2	مرتفعة
5	غياب ثقافة تعيين محافظي الحسابات منة طرف المؤسسات الخاصة	13	17	00	00	00	4.43	0.50	1	مرتفعة جدا

6	عدم تفعيل آلية الرقابة على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	11	19	00	00	00	4.36	0.49	3	مرتفعة
7	هناك ممارسين غير قانونيين لمهنة محافظ الحسابات	06	18	06	00	00	4	0.75	9	مرتفعة
8	قلة و غياب النصوص التنظيمية التي افسر القانون	00	13	10	01	06	3.80	0.80	12	مرتفعة
9	غياب ثقافة تبادل الخبلات و التجارب بين المحافظين	05	16	06	00	00	3.86	0.68	11	مرتفعة
10	نقص نوعية التكوين على مستولى الجامعات و بالأخص الجانب التطبيقي	05	22	03	00	00	4.06	0.52	7	مرتفعة
11	البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية	05	22	00	00	03	4	0.45	8	مرتفعة
12	عدم استقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات	03	00	00	22	05	2.13	1.04	14	منخفظة
13	عدم تحديد سلم الأتعاب لمحافظي الحسابات	05	24	00	01	00	4.10	0.54	6	مرتفعة
14	مركزية التسيير و الاشراف على مهنة محافظ الحسابات	03	04	23	00	00	3.33	0.66	13	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (1-8) أن المتوسط الحسابي للصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية يقدر بـ 3.89 بانحراف معياري مقدر بـ 0.52 وبالنظر إلى

الجدول (1-6) المتعمق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال[3.41 – 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وبالتمعن في الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية فقراته نالت درجة موافقة مرتفعة ومرتفعة جدا باستثناء الفقرة رقم 12 فإن درجة موافقة المستجوبين فيها منخفضة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.13 وانحراف معياري يقدر بـ 1.04 مما يدل على عدم موافقة أغلب المستجوبين لهذه الفقرة والمتمثلة في أنه من بين الصعوبات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات يعود إلى عدم استقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

عندما نقبل الفرضية المبدئية فإننا نقبلها بنسبة دقة 95% وتسمى مستويات الثقة Levels Significance(sig) أي يوجد نسبة خطأ معين في قبولنا للفرضية المبدئية بمعنى أننا نقبل صحة الفرضية المبدئية وهي خاطئة وهذا الخطأ هو الخطأ a ويسمى مستوى المعنوية، أي إذا كان مستوى الثقة (1-a) 95% فان مستوى المعنوية a تساوي 5% وهي عبارة عن مساحة منطقة تحت منحنى التوزيع تمثل منطقة الرفض وتكون إما على صورة ذيل واحد جهة اليمين أو اليسار أو ذيلين متساويين في المساحة واحد جهة اليمين والثاني جهة اليسار.أي عندما يكون مستوى الدلالة a أقل من 0.05 يعني أن العبارة دالة إحصائيا ومنه صحة قبول الفرضية.

أما إذا كان مستوى الدلالة a أكثر أو يساوي 0.05 يعني أن العبارة غير دالة إحصائيا ومنه نرفض قبول الفرضية.

أولا :إختبار الفرضية الأولى :

الجدول رقم (1-9) اختبار الفرضية الأولى باستعمال T-Test:

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانخراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة SIG
يستعين محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل مباشر و غيرإقراري	3.74	0.406	9.12	29	0.01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (1-9) أن مستوى الدلالة a عند مستوى 0.01 ، و حسب اختبار T-Test للعينة نلاحظ أن مستوى دلالة العبارة تقل عن 0.05 ، هذا يغني أن الاختبار دال إحصائيا ، و أن كل افراد العينة متفقون في الإجابة عن أسئلة الفرضية مما يؤكد صحة قبول الفرضية ، ومنه نصل إلى صحة فرضيتنا الأولى(يستعين محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل مباشر وغير إقراري).

ثانيا : إختبار الفرضية الثانية :

الجدول رقم (1-10) إختبار الفرضية الثانية باستعمال T-Test:

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانخراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة SIG
هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية	3.89	0.52	9.40	29	0.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (1-10) أن مستولى الدلالة a عند مستوى0.00 ، و حسب اختبار T-Test للعينة حول الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية نلاحظ أن مستوى دلالة العبارة يقل عن 0.05 ، هذا يغني أن الاختبار دال إحصائيا ، و أن كل افراد العينة متفقون في الإجابة عن أسئلة الفرضية مما يؤكد صحة قبول الفرضية ، ومنه نصل إلى صحة فرضيتنا الثانية (هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية).

خاتمة الفصل الثالث:

من خلا ل هذا الفصل التطبيقي و ما عرضناه من بيانات و تحليلات للإجابات متحل عليها ، بخصوص العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان من خلال اختبارها لصحة الفرضيتين المصاغتين في بداية هذا الفصل توصلنا إلى :

- إن محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر و غير إقراري و هذا راجع إلى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق المباشر لهذه المعايير .
- كما أن محافظ الحسابات يواجه صعوبات على ارض الواقع تحول دون تطبيقه لمعايير التدقيق الجزائرية و محاولته التغلب عليها من خلال الخبرات المتراكمة .

خاتمة

خاتمة:

إن مهنة محافظ الحسابات أصبحت محط اهتمام الكثير من الباحثين والهيئات المحاسبية الدولية والإقميمية، إلى جانب الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو على حد سواء ، وانطالقا من هذا هدفت دراستنا هاته " واقع إلتزام محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية " إلى الوقوف على مدى اعتماد واستعانة محافظ الحسابات في الجزائر بهذه المعايير ، حيث تناولت الدراسة شقين نظريين وآخر تطبيقي، ومن خلالها توصلنا إلى النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات و التحقق من صحتها ، والاقتراحات وتوصيات نوردها في ما يلي :

أولا: النتائج المتوصل إليها:

محافظة الحسابات عملية منهجية تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة، و هذه الأخيرة عبر منهجية رئيسية و متتالية لا يمكن للمدقق التخلي على أي منها و لا بتقديم واحد على آخر.

- ضرورة التعامل بمعاييرالتدقيق الجزائرية باعتبارها تساهم في توجيه و ارشاد محافظ الحسابات و تمكنه من التغلب على الصعوبات و تجنب الوقوع في الأخطاء .
- يطور محافظ الحسابات معايير التدقيق بتعامله معها و اطلاعه على جوانب النقص فيها.

كما وأنه من خلال دراستنا الميدانية :

استنتجنا أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الجزائرية من خلال أداء مهامهم بالرغم من بعض الصعوبات التي تحول دون ذلك .

ثانيا: المقترحات

من خلال معالجة الموضوع و الذي اعتمد على دراسة ميدانية و نظرية و بالاعتماد على الاستبيان تم التوصل أثناء اختبار الفرضيات لإلى ما يلي :

الفرضية الأولى : يقوم محافظ الحسابات بالاستعانة بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر و غير إقراري ، حيث توصلنا من خلال دراستنا هاته إلى أن هذه المعايير يتم تطبيقها بشكل غير إلزامي ، فهي ليست قوانين بل قواعد و ضوابط تحدد و ترسم معالم المهنة ، فمن الناحية المهنية مجافظ الحسابات بحكم مهنته يجب عليه تطبيقها أما من الناحية القانونية فهو غير ملزم بها.

الفرضية الثانية : هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال دراستنا الميدانية تم التوصل إلى أن هناك بعض العراقيل تمنع محافظ الحسابات من تطبيق هذه المعايير و ذلك راجع إلى عدم استقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات .

ثالثا : التوصيات والاقتراحات

بناءا على ما سبق يتم تقديم الاقتراحات التالية:

- التركيز على التعليم المحاسبي و التكوين العملي للمدققين حول معايير التدقيق .
- ضرورة تفعيل آليات الرقابة على محافظي الحسابات بهدف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .
- ضرورة القضاء على محافظي الحسابات الذين يزاولون المهنة بشكل غير قانةني .
- الاسراع في استكمال باقي معايير التدقيق الجزائرية .
- ضرورة تعاون محافظي الحسابات و تبادل الخبرات فيما بينهم للوصول بمهنة محافظ الحسابات إلى أسمى المراتب .
- إلزامية حضور محافظي الحسابات للدورات التكوينية و الملتقيات المنظمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

رابعا: آفاق الدراسة

- دراسة حالة ميدانية لكل معيار على حدى بداية من جانبه النظري إلى جانبه التطبيقي.
- دراسة تشخيصية للصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في تطبيق كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المصادرو المراجع :

1- د. زهير الحدرب " علم تدقيق الحسابات " دار البداية ، ناشرون و موزعون ، الطبعة الأولى سنة 2010.

2- د. مولود ديدان " مدونة النصوص التشريعية و التنظيمية لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد " ، طبعة 2014 ، دار بلقيس للنشر ، الدار البيضاء ، الجزائر .

3- محمد سمير الصبان " نظرية المراجعة و آلية التطبيق" الدار الجامعية،الإسكندرية ، مصر، 2003/2002

4- جغدم جمال ، دور و مسؤولية محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2017/2016.

5- رزيق محمد أنور ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2015/2014.

6- نسرين حشيشي " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة محمد خيفير ، بسكرة ، الجزائر 2012/2011.

7- جبور سهيلة :" واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر " مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كليةة العلوم الاقتصادية ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2017/2016.

8- نسرين حشيشي " دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية " مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة محمد خيفير ، بسكرة ، الجزائر 2012/2011.

9- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعات بيرتي ،2007 ، الجزائر.

10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، العدد 42.

11- المقرر 002 المؤرخ في: 2016/02/04 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزير المالية .

الملحق رقم 01

قوانيـــن

قانون رقم 10 – 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إنّ رئيس الجمهورية،

– بناء على الدستور، لاسيّما المواد 119 و120 و122 – 9 و126 منه،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

– وبمقتضى الأمر رقم 03 – 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1420 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

– وبمقتضى القانون رقم 05 – 01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته،

– وبمقتضى القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

– وبمقتضى القانون رقم 08 – 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

– وبعد رأي مجلس الدولة،

– وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

الفصل الأول

أحكام عامة

المادّة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادّة 2 : يمكن أيّ شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

المادّة 3 : يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادّة 4 : ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

المادّة 5 : تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

– لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،

– لجنة الاعتماد،

– لجنة التكوين،

– لجنة الانضباط والتحكيم،

– لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادّة 6 : يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

الفصل الثاني

أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المادّة 7 : لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم.

المادّة 8 : لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1 – أن يكون جزائري الجنسية،

2 – أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ – بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب – بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ج – بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

3 – أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4 – أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5 – أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6 – أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ وب أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

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

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المادّة 9 : ترسل، عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقدّر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر.

يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

المادّة 10 : لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

المادّة 11 : يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني.

المادّة 12 : يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

المادّة 13 : يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

الفصل الثالث

المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المادّة 14 : ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

المادّة 15 : مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

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

المادّة 16 : يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، ممثلا عنه ، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

المادّة 17 : تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

الفصل الرابع

ممارسة مهنة الخبير المحاسب

المادّة 18 : يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

المادّة 19 : يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.

ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

المادّة 20 : مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمّة ظرفية أو مؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

المادّة 21 : تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل الخامس

ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المادّة 22 : يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

المادّة 23 : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

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

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

المادّة 24 : عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

المادّة 25 : يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

– تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المادّة 26 : تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادّة 27 : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

المادّة 28 : عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

المادّة 29 : عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.

المادّة 30 : يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

المادّة 31 : 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 والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

المادّة 32 : يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

المادّة 33 : 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.

المادّة 34 : يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

المادّة 35 : مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهّد بشأنه.

المادّة 36 : يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

المادّة 37 : تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن محافظ 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.

المادّة 38 : يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

المادّة 39 : لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

المادّة 40 : يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

الفصل السادس

ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

المادّة 41 : يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أوالهيئات التي تطلب خدماته.

المادّة 42 : يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

المادّة 43 : يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.

المادّة 44 : يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

المادّة 45 : تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق.

ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل السابع
شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة

المادّة 46 : طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

المادّة 47 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات الخبرة المحاسبية ".

المادّة 48 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات".

المادّة 49 : تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة " شركات محاسبة".

المادّة 50 : طبقا لأحكام المواد 47 و48 و49 من هذا القانون، يشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

المادّة 51 : للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية :

1 – أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ،

2 – أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط،

3 – أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف،

4 – أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة،

5 – أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية. غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

المادّة 52 : عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبون المعتمدون شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائريي الجنسية.

المادّة 53 : لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في المادتين 46 و52 أعلاه، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول .

المادّة 54 : لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة 53 أعلاه، في أكثر من شركة أو تجمع.

المادّة 55 : يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.

المادّة 56 : لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول.

ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

المادّة 57 : تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة.

ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

المادّة 58 : تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

الفصل الثامن

مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

المادّة 59 : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

المادّة 60 : يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

المادّة 61 : يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

المادّة 62 : يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

المادّة 63 : يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

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

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

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفصل التاسع

حالات التنافي والموانع

المادّة 64 : لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون :

– كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه،

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،

– كل عهدة برلمانية،

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

المادّة 65 : يمنع محافظ الحسابات من :

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،

– قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

المادّة 66 : زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

المادّة 67 : يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

المادّة 68 : إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

المادّة 69 : إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

المادّة 70 : يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبّق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

المادّة 71 : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 و49 و52 من هذا القانون.

المادّة 72 : لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما :

– بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،

– بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،

– بناء على إرادة موكليهم،

– عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه.

المادّة 73 : يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.

المادّة 74 : يعدّ ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

الباب العاشر
أحكام مختلفة

المادّة 75 : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين.

المادّة 76 : في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون.

المادّة 77 : يعتبر خبيرا محاسبا متربصا أو محافظا متربصا للحسابات أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

لا يعتبر الخبير المحاسب المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص أعضاء في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية.

المادّة 78 : يلزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية.

ويلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه.

المادّة 79 : تنظم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان (2).

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الحادي عشر
أحكام انتقالية

المادّة 80 : تحل لجنة خاصة متساوية الأعضاء محل مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي

الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسميّة، لتحضير انتخابات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، في أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر.

لا يقل تمثيل أية مهنة في اللجنة الخاصة عن عضوين (2).

تحدد تشكيلة اللجنة الخاصة وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادّة 81 : تبقى أحكام القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والنصوص اللاحقة به والمتعلقة بشروط الالتحاق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون، في أجل لا يتعدى ستة (6) أشهر.

الفصل الثاني عشر
أحكام نهائية

المادّة 82 : يعتبر الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسجلون طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون، معتمدين تلقائيا ومسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و/أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و/أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المادّة 83 : مع مراعاة أحكام المادة 81 أعلاه، تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون، لا سيّما القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المادّة 84 : ينشر هذا القانون في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010.

عبد العزيز بوتفليقة

الملحق رقم 02

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:
رقم الاعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف/الفاكس:
المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أثناء الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن ،ن+1 ،ن+2.

1.هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر.هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2.مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3.مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،

- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير ، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4.مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الآجال المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز).

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

5.رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

6.الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

الملحق رقم 03

وزارة التعليم العـــالي والبحث العلـــــــمي
جـامعة عبد الحميد ابن باديـــس
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم الماليـــة والمحاسبـــــــة

إستمارة إستبيان موجهة للسادة محافظي الحسابات

تحية عطرة ومباركة .....وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق والمعنونة بـ واقع تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية

يشرفنا أن نضع بين أيدي شخصكم الموقر هذا الإستبيان أملا فيكم التفضل علينا وتخصيص بعضا من وقتكم ، للمساهمة في إنجاز وإنجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة إلى معرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على أرض الواقع .

نعلمكم بأن هذا الإستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة ، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية ، وأنه محاط بالسرية التامة ، كما نعلمكم أن نتائج البحث ستكون جاهزة وفي متناولكم متى طلبتموها .

نشكر لكم تعاونكم الصادق ونثمن مجهوداتكم ووقتكم الذي منحتموه لنا وجزاكم الله عنا أحسن جزاء ودمتم في خدمة العلم والبحث العلمي .

من إعداد الطالبين :
- عبيد العلجة شيماء
- بسلطان نبية

إشراف :
الأستاذ : بوشيخي بوحوص

الجزء الأول : معلومات عامة عن المبحوثين :

1 -العمر : أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

2 -المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

3 -الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني :

المحور الأول : هل يستعين محافظ الحسابات في أداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية ؟

المجموعة الأولى من المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تكون أحكام التدقيق في " رسالة المهمة " التي تمضى من طرف المدقق والكيان .					
يرسل محافظ الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له .					
يقوم الكيان بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك .					
تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه .					

المحور الثاني : هل توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ؟

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
هناك قلة أو إنعدام تنظيم ملتقيات وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة					
قلة أو إنعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة					
غياب تنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية					
عدم تفعيل آلية الرقابة القانونية على أعمال محافظ الحسابات					
غياب ثقافة تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات الخاصة					
عدم تفعيل آلية الرقابة على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات					
هناك ممارسين غير قانونيين لمهنة محافظ الحسابات					
قلة أو غياب النصوص التنظيمية التي تفسر القانون					
غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات					
نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي					
البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية					
عدم إستقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات					
عدم تحديد سلم لأتعاب محافظي الحسابات					
مركزية التسيير والإشراف على مهنة محافظ الحسابات					

في حال وجود صعوبات أخرى نتشرف بذكرها :

1 - .....

2 - .....