مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر

د. سيد محمد

جامعة خميس مليانة

الملخص:

تسير الجزائر وفق مسار الإصلاحات منذ تسعينات القرن الماضي، فقامت بالعديد منها والتي تهدف إلى توفير بيئة اقتصادية تلاءم توجهها الجديد، فقامت بإصلاح النظام المصرفي، النظام الجبائي، قانون الاستثمار وصولا لنظام المحاسبة (2007) والتدقيق (2010)، نظم القانون رقم 10-01 والتشريعات المكملة له مهنة محافظة الحسابات، حيث وضع مجموعة من الشروط والمراحل التي يتوجب على الراغب في مزاولة محافظة الحسابات اكتسابها، كما يتوجب عليه الإيفاء بمجموعة من المتطلبات العلمية والعملية حتى يصبح مهنيا قادرا على مزاولة مهنته بكفاءة واحترافية؛ ويترتب على مزاول مهنة محافظ الحسابات العديد من المسئوليات المدنية والجزائية والتأديبية، كما وضحت النصوص التشريعية شروط ومتطلبات تقرير محافظ الحسابات باعتباره وسيلة لتوصيل نتائج مهمته وآلية للتبليغ عنها والاستفادة منها من قبل الأطراف ذات العلاق.

Abstract

Since the last century's nineties, Algeria has been managed according to a path of reforms. It performed many of them that aime to provide economic environment in accordance with its thoughts and objectives. It has reformed the monetary and banking system, tax system and investment act, and it reformed accounting system in 2007 and Auditing in 2010. The Auditing act n° 10-01 and its related legislations have organized the Auditor profession, where have put set of conditions and steps that must be respected and followed, from the candidate who wants to become an auditor, and some scientific degrees and professional requirements and experience to be able to practice her/his mission professionally and with high quality. To be an auditor, there are some responsibilities, that are civil, penal and disciplinary, they must be carried. In addition, the auditing acts have illustrated conditions and requirements of auditor's reports, which are the tool to publish her/his mission's results and give her/his opinion over the financial reporting, to help stakeholders to make the right decisions.

.

المقدمة :

يتكون الاقتصاد من مجموعة من الشركات الخاصة والعمومية، والتي تكون في أغلبها شركات أموال مبنية على أساس الأموال، ولعل ما يميزها هو تعذر مشاركة المساهمين في التسيير بشكل كلي ومستمر، ومع زيادة عدد هذا النوع من المؤسسات وتوسع نشاطها زاد اقتناع المالكين بضرورة وجود طرف ثالث يؤدي دور الرقابة والمتابعة التي تحقق الثقة والشفافية بينهم وبين المسيرين، فكانت محافظة الحسابات الوسيلة المثلى للاطمئنان على الأموال المستثمرة وحسن استغلالها .

ومع توسع النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وظهور الشركات متعددة الجنسيات من جهة، وعدم تمكن محافظة الحسابات من مواكبة الطلبات المتزايدة للمستفيدين منها بسبب حدودها من حيث قصور التنظير أو سوء التطبيق أو الطلب اللاعقلاني و المتزايد لمستخدمي تقرير محافظ الحسابات من جهة أخرى، زادت الفوارق بين مناهج وطرق ممارسة مهنة محافظة الحسابات المعتمدة في مختلف الدول مما أدى إلى ضرورة وجود سند نظري يضيق الهوة بين مختلف أساليب التدقيق دوليا، فكانت المعايير الدولية للمراجعة بمثابة الحل لتوفيق الممارسات الدولية لمهنة محافظة الحاسابات .

لم تختلف الجزائر بدورها عن باقي الدول في محاولة الاستفادة من مزايا المعايير الدولية، فقامت بإصلاح النظام المحاسبي بموجب القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والتدقيق بموجب القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة والنصوص التشريعية الملحقة به الذي أعاد هيكلة بيئة مزاولة المهنة؛ وهو ما غير من شروط ومتطلبات مزاولة مهنة محافظة الحسابات بالجزائر بما يتناسب والبيئة الاقتصادية والمؤسساتية والمحاسبية الجديدة .

وعليه فإن السؤال الذي نحاول الإجابة عليه من علال هذا العمل يتمثل في :

ما هي شروط ومتطلبات مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر وفق القانون رقم 10-01 والتشريعات المكملة له؟

للإجابة على هذا السؤال قسمنا هذا العمل إلى ما يلي :

أولا. اكتساب مهنة محافظ الحسابات؛

ثانيا.مهام ومسئوليات محافظ الحسابات بالجزائر .

أولا. اكتساب مهنة محافظ الحسابات

مدقق الحسابات هو ذلك الشخص المستقل والخبير الذي يقوم بدور الحكم، إذ يقضي برأيه الفني المحايد على مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، التي تعتبر مصدر المعلومات لاتخاذ القرار للعديد من أطراف المجتمع بصفة عامة ومجتمع المال والأعمال بصفة خاصة. ولكي يكون رأيه محل ثقة يجب أن تتوفر في شخصه بعض المقومات وعليه أن يستوفي الكثير من الشروط؛ أهمها الكفاءة العلمية والمهنية والصفات الشخصية المهنية كالاستقلالية والحياد، حماية لمستخدمي القوائم المالية .

لهذا قنن المشرع الجزائري شروط مزاولة مهنة مدقق الحسابات، فوفق المادة رقم 02 من القانون 10-01 فإن لكل شخص طبيعي أو معنوي إمكانية ممارسة المهنة إذا توفرت فيه مقاييس وشروط خاصة سنها بنفس القانون، وبناءا على هذه الشروط والمقاييس يكون المشرع قد رسم مسارا دقيقا يسير عليه أي شخص مهتم بمزاولة المهنة، ويرغب في اكتساب حق مزاولتها .

ارتأينا تقسيم هذا المسار إلى ثلاثة مراحل رئيسية؛ ألا وهي: مرحلة التأهيل العلمي والعملي، مرحلة الاعتماد وترخيص المزاولة ومرحلة التعيين الشركة المدققة .في الشكل الموالي سنبرز هذه المراحل وما تتخللها من إجراءات، شروط ومقاييس، بالإضافة للشهادات المطلوبة بكل مرحلة، وهذا للإجابة على السؤال المتعلق :من هو الشخص المجاز له مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؟

.1مرحلة التأهيل العلمي والعملي

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الشروط والمقاييس المتعلقة بالتأهيل الأكاديمي والنظري وكذلك التربص المهني الميداني، التي يجب أن يحققها ويستوفيها كل شخص يرغب بممارسة المهنة؛ وهي :

.1.1حيازة شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها: من أجل قبول مشاركته بمسابقة الالتحاق بالتكوين النظري بالمعهد المتخصص بمهنة المحاسبi، قائمة هذه الشهادات لم تحدد لغاية اليوم .

.2.1إجراء مسابقة على أساس الاختبار: للالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب، يجب النجاح في مسابقة تتضمن اختبارات كتابية للقبول المبدئي واختبارات شفوية للقبول النهائي .ii

.3.1التكوين النظري: بعد اجتياز المسابقة، يخضع الطالب لتكوين نظري في مجال المحاسبة والتدقيق لمدة سنتين (02)بالمعهد المتخصص بمهنة المحاسب تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق، تمنح له بعد الحصول على المواد المدرجة في التكوين .iiiبعد الحصول على هذه الشهادة يخير الطالب بين مهنتي مدقق الحسابات وخبير المحاسبة، في حالة اختياره لهذه الأخيرة يلزم بمتابعة دورة تكوينية إضافية لمدة سنة واحدة بالمعهد .

.4.1التربص الميداني: بعد اختيار الطالب لمهنة مدقق الحسابات يلزم بمتابعة تربص ميداني، بتقديم طلب للمجلس الوطني للمحاسبة للتسجيل بالتربص، في حالة الموافقة تكون مدة التربص سنتين (02 (على مستوى

مكتب لتدقيق الحسابات من اختيار المجلس يوجه إليها كمتربص أجير، كما يمكن تمديد الفترة إن لم تكن كافية بناءا على رأي لجنة التكوين، باقتراح من مراقب التربص أو من المتربص نفسه .

خلال فترة التربص يؤطر المتربص من طرف مشرف وهو مدقق حسابات متمرس بالمكتب أين يتابع المتربص تربصه، كما يكون بالتوازي تحت رقابة مراقب التربص الذي يتابع السير الحسن للتربص وهو مدقق حسابات آخر خارج مكتب التربص، تعينه لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة .[iv] خلال الشهر الموالي لكل سداسي من التربص، يجب على الطالب إعداد تقرير تربص يؤشره المشرف ويرسل إلى لجنة التكوين، يتكون التقرير من قسمين؛ الأول يبين فيه طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة، والثاني يخصصه لمعالجة موضوع بحث يحدده بالاتفاق مع المشرف[v]، مع إرفاق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال ودورات التكوين التي تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي يكون المتربص ملزم بحضورها. في نهاية السنتين تقوم لجنة التكوين بتقييم أداء المتربص، وتقرر إن كان بحاجة لسنة إضافية أو تقدم له شهادة نهاية التربص لمهنة تدقيق الحسابات

5.1. الامتحان النهائي: عند إتمام التربص الميداني وحصول المتربص على شهادة نهاية التربص بمهنة تدقيق الحسابات، يخضع لامتحان نهائي للحصول على شهادة مدقق الحسابات التي تخوله ممارسة المهنة؛ هذا الامتحان ينظم من قبل لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وهو مجموعة من الاختبارات الكتابية والشفوية يجتازه المتربص بالحصول على نقطة 20/10 على الأقل .[vii]

2. مرحلة الاعتماد والتسجيل بجدول المهنيين

بعد حيازة شهادة مدقق الحسابات يكون المترشح قد استوفى شروط التأهيل العلمي والعملي، فهو مؤهل من الناحيتين؛ التكوين النظري والتدريب الميداني، إلا أنه لم يصبح مجاز لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات بعد، فعليه استيفاء بعض الشروط والإجراءات الإدارية لاكتساب صفة المهني كمدقق للحسابات، فعليه الحصول على اعتماد وزير المالية، تأدية اليمين الخاص بالمهنة والتسجيل بجدول مهنيي تدقيق الحسابات. وهي إجراءات متسلسلة ومرتبة وفق التشريع؛ كالتالي :

1.2. الاعتماد بصفة مدقق حسابات: لطلب الاعتماد يرسل المترشح سواء كان شخص طبيعي أو معنوي طلب للجنة الاعتماد بالمجلس الوطني للمحاسبة، كما عليه إرفاق الطلب ببعض الوثائق الإدارية لإثبات استيفائه للشروط التالية: الجنسية الجزائرية، حيازة الشهادة الجزائرية لمدقق الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية وعدم ارتكابه لأي جناية أو جنحة تخل بشرف المهنة، بالإضافة للوثائق السابقة يلزم الأشخاص المعنويين بتقديم وثائق تثبت التصريح بالاكتتاب برأس المال، تحرير القانون الأساسي للشركة واعتماد كل شريك بصفة منفردة كمدقق حسابات؛ وبعد قبول المجلس الوطني للمحاسبة لطلبه يمضى من طرف وزير المالية ويسلم للشخص المعني .[viii]

.2.2تأدية اليمين الخاص بالمهنة: وفق المادة رقم 06من القانون 10-01 يلزم على مدقق الحسابات بعد استلام أوراق اعتماده من المجلس الوطني للمحاسبة وقبل طلب تسجيله بجدول المهنيين، تأدية اليمين الخاص بالمهنة أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه أو الشركة التي هو شريك فيها؛ يتسلم على إثره عقد أداء اليمين .

.3.2إثبات امتلاك عنوان مهني: لا يمكن للمترشح لمهنة مدقق الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو معنوي طلب تسجيله بجدول المهنيين ما لم يكن له عنوان أو محل مهني خاص به، يتوفر على الشروط المادية الضرورية لممارسة المهنة، المحل يكون ملكا خاصا للمترشح أو مستأجرا لفترة لا تقل عن سنة واحدة، ويكون موضع معاينة من طرف محضر قضائي الذي يحرر محضر معاينة بذلك .ix

.4.2التسجيل بجدول مهنيي تدقيق الحسابات: وهي الخطوة الأخيرة في مسار اكتساب ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، إذ يرسل المترشح طلب التسجيل بجدول المهنيين لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة التي تدرس الطلب، وفي حالة الموافقة تقدم للمترشح بطاقة مهنية تعتبر بمثابة ترخيص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات عبر كافة الإقليم الوطني .x

.3تعيين وعزل مدقق الحسابات

نظرا لأهمية موضوع تعيين وعزل مدقق الحسابات في تنظيم علاقاته مع موكليه من جهة وعلاقته مع الشركة المدققة من جهة أخرى، فقد تناوله

.3تعيين وعزل مدقق الحسابات

نظرا لأهمية موضوع تعيين وعزل مدقق الحسابات في تنظيم علاقاته مع موكليه من جهة وعلاقته مع الشركة المدققة من جهة أخرى، فقد تناوله المشرع الجزائري في أكثر من نص تشريعي بما يضمن استقلاليته خلال أدائه لعمله وأثناء إصداره لتقريره، وحماية له من العزل التعسفي .

الشركات التي لا تأخذ شكل المساهمة لم يلزمها المشرع بالقانون التجاري صراحة على تعيين مدقق حسابات، ولكنه خلال عرض القوائم المالية بالجمعية العامة للشركة ذات المسئولية المحدودة (ARLS) أتاح للشركاء عند الاقتضاء طلب تقرير مدقق الحسابات قبل المصادقة عليهاxi؛ ولكنه ألزمها صراحة بتعيين مدقق حسابات أو أكثر بالمادة رقم 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005. أما الشركة ذات المسئولية المحدودة والشخص الوحيد (EURLفالمشرع أشار في القانون التجاري إلى أن الشريك الوحيد له صلاحية الجمعية العامة بحيث يصادق على القوائم المالية بعد تقرير مدقق الحساباتxii، إلا انه وضع شرط لهذه الإلزامية وهو أن يكون رقم الأعمال السنوي لهذه الشركات لا يقل عن عشرة ملايين دينار .xiiiوبشركات الأشخاص لم يشر إطلاقا لمدقق الحسابات، لا بشكل صريح ولا بشكل ضمني سواء تعلق الأمر بشركة التضامن (SNC) أو بشركة التوصية البسيطة .(SCS)

أما بالنسبة لشركات المساهمة (SPA) وشركات التوصية بالأسهم (SA) نجد أن المشرع أولى لها عناية خاصة، فقد ألزمها صراحة وحدد ثلاثة طرق لتعيين مدقق الحسابات بها؛ الطريقة الأساسية وهي الأصل وطريقتين استثنائيتين. وفق الطريقة الأصل فإن الجمعية العامة العادية لها صلاحية تعيينه حسب ما أقره المشرع بالمادة رقم 715 مكرر 4 من القانون التجاري وأكده بالمادة رقم 26 من القانون 10-01، بحيث يكون التعيين بدفتر شروط لعهدة من ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، إذ لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بشركة واحدة بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة سنوات من انتهاء عهدته الثانية .[xiv] تبدأ العهدة من تاريخ الموافقة الكتابية لمدقق الحسابات على التعاقد) رسالة القبول) وتنتهي بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تناقش القوائم المالية للدورة الثالثة من عهدته .[xv]

أما على أساس الاستثناء فقد حدد المشرع جهتين لهما صلاحية تعيين مدقق الحسابات؛ الأولى هي الجمعية العامة التأسيسية في حالة تأسيس شركة جديدة والثانية هي القضاء؛ فإذا تأسست الشركة باللجوء العلني للادخار تعين جمعيتها العامة التأسيسية التي تتكون من المؤسسين والمكتتبين مدقق حسابات ويدون اسمه بمحضر الجمعية، أما إذا تأسست بدون اللجوء العلني للادخار فيعين من طرف الجمعية العامة التي تتكون من المساهمين فقط ويدون اسمه بالقانون الأساسي للشركة .[xvi] الحالة الاستثنائية الثانية الغاية منها ضمان السير العادي للشركة وحماية حقوق أقلية المساهمين، إذ أنه في حالة فشل المشاورات بين أعضاء الجمعية العامة أو وجود موانع للتعيين يتم تعيين مدقق الحسابات من طرف رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على عريضة يقدمها له المسئول الأول بالشركة إذا كانت لم تلجأ للادخار العلني في تكوينها، أم إذا كانت قد لجأت للادخار العلني ستكون سلطة تنظيم ومراقبة البورصة هي المكلفة برفع الطلب لرئيس المحكمة .[xvii] في حالات التعيين الآنفة الذكر أجاز المشرع تعدد أكثر من مدقق حسابات بالشركة الواحدة، إلا انه ألزم البنوك والمؤسسات المالية بتعيين على الأقل مدققين للحسابات أو أكثر .[xviii]

فيما يخص عزل مدقق الحسابات فالأصل في عزله أو تغييره فهو من صلاحية نفس الجهة التي عينته وهذا أمر بديهي كونه وكيلا عنهم فمن حق الجهة التي وكلته أن تنزع منه التوكيل؛ فحتى لو كان التعيين من طرف القضاء فإن مدقق الحسابات سيكون وكيلا للمساهمين والملاك وليس وكيلا للقضاء، لذا فصلاحية عزله وتغييره بهذه الحالة تعود للجهة التي يوكلها وهي المساهمين والملاك .[xix]

وعملية عزل مدقق الحسابات تكون وفق إجراءات معينة يلزم إتباعها كإرسال إخطار مسبق له باقتراح عزله وأسباب معقولة ومبررات سائغة وقانونية لهذا العزل، ليتسنى له مناقشة هذه الأسباب والدفاع عن نفسه في حالة رأى أن عزله غير مؤسس أو تعسفي؛ وقد حدد المشرع الأسباب الموضوعية والمبررة لعزل مدقق الحسابات كانتهاء عهدة الأولى ورغبة الجهة التي وكلته بتغييره، انتهاء عهدته الثانية المتتالية، تعليق أو توقيف انتسابه للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وجود مانع أو خلل في تعيينه، وجود قلة من المساهمين رفضت تعيينه، إخلاله بأخلاقيات المهنة وإفشائه سر الشركة لجهات غير مخولة أو استحالة تأديته لعمله لافتقاره للموارد المادية والبشرية اللازمة .[xx]

ثانيا.مهام ومسئوليات محافظ الحسابات بالجزائر

بعد تعيين محافظ الحسابات وبدأه في ممارسة مهمته، يتوجب عليه تأدية مهمته بشكل لائق بما تفرضه التشريعات، فعليه المصادقة على شرعية ومصداقية الحسابات وتقديم تقرير عن ذلك، كما يترتب عليه مجموعة من المسئوليات التي يجب عليه تحملها .

.1مسئولية مدقق الحسابات باتجاه الأطراف ذوي العلاقة

على مدقق الحسابات توفير مستوى معقول من العناية المهنية عند تقديم خدماته وفق القانون العام الذي يحكم العلاقة بين المتعاقدين ووفق بنود العقد الذي يربطه مع عملائهxxi؛ ففي حالة فشله في أداء مهامه على الوجه الصحيح بسبب عدم التزامه بالمعايير المهنية أو عدم توفيره الوسائل اللازمة، فإن احتمال تعرض الأطراف التي تعتمد على تقريره للضرر والخسارة يكون واردا. وعليه سواء كان الخطأ سهوا أو عمدا سيكون مساءلا ومسئولا عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال وتقصير، باتجاه الجهة التي عينته وباتجاه كل شخص اعتمد على تقريره في اتخاذ القرار وتسبب له ذلك في ضرر. والمسئولية هي الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه، ومسئولية مدقق الحسابات تتشعب بتعدد الأطراف المتضررة من خطئه ولطبيعة الخطأ؛ بحيث تنقسم إلى مسئولية مدنية، مسئولية جنائية ومسئولية تأديبية .

.1.1المسئولية المدنية

المسئولية المدنية هي التزام مدقق الحسابات بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي والمعنوي الناجم عن كل خطأ أو إهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، ولكي يكون مسئولا يجب توفر أركان المسئولية وهي :xxii

*أن يكون هناك خطأ أو إهمال وتقصير من طرف مدقق الحسابات أو من طرف مساعديه؛

*أن يحدث ضرر لموكله أو لمستخدمي القوائم المالية (الطرف الثالث)؛

*وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، بحيث يقع الضرر كنتيجة مباشرة لخطأ مدقق الحسابات .

توفر هذه الأركان لا يعني دائما وجود مسئولية مدنية، فالمشرع بالمادة رقم 59 من القانون 10-01 أكد أن مدقق الحسابات يوفر الوسائل دون النتائج، فإن اتبع المعايير والإجراءات المهنية اللازمة ولم يكتشف خطأ أو غش بالقوائم المالية فلن يكون مسئولا كونه مطالب بتقديم رأي معقول وليس جازم .وإن كان مدانا فسيتحمل المسئولية باتجاه كل الأطراف ذات العلاقة بخدماته؛ باتجاه الشركة التي يدققها وباتجاه الجهة التي عينته كوكيل عنها، بالإضافة

لتضامنه مع كل طرف تضرر بسبب خطئه، ولتقليل تداعيات المسئولية المدنية على مدقق الحسابات ألزمه المشرع باكتتاب عقد تأمين لتغطية تعويض الضرر في حالة وقوعه .xxiii

.2.1المسئولية الجزائية

ما يميز المسئولية الجزائية لمدقق الحسابات عن مسئوليته المدنية هو أن هذه الأخيرة تنشأ بسبب إهمال أو خطأ غير مقصود منه وعليه سيطالب بتعويض المتضررين بسبب خطئه فقط؛ أما المسئولية الجنائية فتنشأ بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، وفي هذه الحالة لن يطالب بالتعويض لشخص معين فالمتضرر هو المجتمع برمته لذا سيعاقب وفق القوانين ذات العلاقة .xxiv

ولقد أورد المشرع في المادة رقم 62 من القانون 10-01 أن مدقق الحسابات يتحمل المسئولية الجزائية عن كل تقصير في التزاماته القانونية، كما حدد عدة أسباب ووقائع منشأة لها وحدد عقوبة كل واحدة منها من خلال نفس القانون أو بالقانون التجاري وقانون العقوبات؛ كانتحال صفة مدقق حسابات، عدم احترام موانع التعيين، إفشاء السر المهني حول معلومات الشركة، عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، إعطاء معلومات كاذبة بتقرير التدقيق وغيرها .xxv

.3.1المسئولية التأديبية

تنشأ المسئولية التأديبية من كون مدقق الحسابات عضو في منظمة مهنية، فنظرا للأهمية الاجتماعية لخدمات مدققي الحسابات دفعهم لتنظيم أنفسهم تحت لواء منظمة مهنية واحدة، هذه المنظمة تكون حريصة على صون كرامة المهنة وتحسين صورتها لدى المجتمع بوضع قواعد وأخلاقيات للسلوك المهني، بحيث يتوجب على كل عضو فيها الالتزام بها وإلا تعرض للمساءلة من طرفها .xxvi

في الجزائر مدقق الحسابات مسئول تأديبيا باتجاه لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي بالقواعد المهنية عند ممارسته لمهامه أو حتى بعد استقالته من مهامه، بحيث تعمل هذه اللجنة على مساءلته عن كل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والأخلاقية للمهنة باتجاه عملائه أو باتجاه زملائه في المهنة؛ وفي حالة إدانته يكون محل عقوبات صنفها المشرع لأربعة درجات؛ الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر أو الفصل والشطب النهائي من جدول المهنيين

.2تقرير مدقق الحسابات

الهدف المنوط بمدقق الحسابات هو تقديم خدمة إضفاء الثقة بالقوائم المالية لطالبيها بالسوق، بحيث يتجسد جوهر هذه الخدمة في الرأي الفني المدعم بالأدلة والقرائن الذي يصدره مدقق الحسابات؛ ولكن إصدار هذا الرأي

سيكون بدون فائدة إذا لم يصل لمسامع الأطراف المهتمة بما جاء فيه من مساهمين وغيرهم، فما هي الطريقة المثلى لإيصال هذا الرأي لكل الأطراف المهتمة؟

قديما في بداية التطور التاريخي للمهنة كان مدقق الحسابات يوصل رأيه للأطراف المهتمة شفويا في الساحات العامة، إلا أن هذه الطريقة أصبحت غير مجدية كونها غير موثقة ولا تضمن وصول المعلومات إلى كل الأطؤاف المهتمين وذوي العلاقة بالشركة، لذا توجه لاعتماد تقرير مكتوب يتضمن رأيه وتقديمه لمجلس الإدارة المدققة التي تكون مسئولة عن نشره وتقديمه للأطراف المهتمة به، يصطلح عليه بتقرير التدقيق أو تقرير مدقق الحسابات. لإعطاء مفهوم دقيق لتقرير مدقق الحسابات، نتناوله من زاويتين :[xxviii]

الأولى تتمثل في اعتباره كمنتج نهائي لمهام مدقق الحسابات، بحيث يعتبر المحطة النهائية له كما يعتبر المحصلة النهائية لمهمته، بعد عدة مراحل تخللتها مجموعة من الاختبارات والإجراءات للوصول إلى قناعة شخصية لإبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية. أما الزاوية الثانية فتتمثل في اعتباره كأداة اتصال؛ إذ يمثل وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة إلى مستخدمي القوائم المالية باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة وأصحاب الطلب على خدماته، بحيث تتضمن الرسالة بصفة أساسية رأي فني حول مدى إمكانية اعتمادهم على محتوى القوائم المالية من عدمه .

تقرير مدقق الحسابات كمصطلح مفرد لا يعني أنه تقرير واحد فقط بل يمثل مجموعة تقارير، فمدقق الحسابات في الجزائر وفق القانون 10-01 ملزم بإصدار مجموعة من التقارير هي :[xxix]

*تقرير المصادقة على القوائم المالية المفردة: يتضمن مصادقة مدقق الحسابات بتحفظ أو بدون تحفظ على عدالة ومصداقية القوائم المالية لشركة واحدة فقط، أو يتضمن رفض المصادقة عند الاقتضاء .

*تقرير المصادقة على القوائم المالية المجمعة: في حالة مجمع شركات يلزم مدقق الحسابات الخاص بالشركة الأم بتقديم رأيه حول القوائم المالية المجمعة أو المدعمة التي تعكس كل شركات المجمع وكأنها شركة واحدة في تقرير منفصل وإضافي عن تقريره الخاص بالشركة الأم فقط .

*تقرير حول الاتفاقيات المبرمة: يتضمن كافة الاتفاقيات التي أبرمتها الشركة مع الغير، سواء كانت داخلية مثل نقابة العمال، أو خارجية كاتفاقيات الشراكة أو التمويل؛ إذ يحدد هذا التقرير موضوعها، شروط إبرامها، المستفيدين منها، ورأي مدقق الحسابات حول شرعيتها قبل تقديمها للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين .

*تقرير حول أعلى خمس تعويضات: بهذا التقرير يبدي مدقق الحسابات رأيه حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات أو أجور بالشركة .

*تقرير حول امتيازات المستخدمين: بهذا التقرير يبدي مدقق الحسابات رأيه حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين من أجور وغيرها لاسيما تلك التي لها طبيعة خاصة.

*تقرير حول تطور النتيجة: بهذا التقرير يبدي مدقق الحسابات رأيه حول تغير النتيجة من دورة إلى أخرى في حدود خمسة دورات سابقة، كما يشير إلى تغير نتيجة السهم أو نتيجة الحصة الاجتماعية .

*تقرير حول نظام الرقابة الداخلية: يقدمه مدقق الحسابات بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تقليدية أو إلكترونية، بهدف لفت انتباه المسئولين إلى مشاكل النظام، وهو يشمل نقاط الضعف المكتشفة والأخطار الناتجة عنها مع اقتراحات حلول .

*تقرير حول استمرارية الشركة: في حالة التماس مدقق الحسابات لأدلة واستنتاجات يرى أنها قد تؤثر على استمرارية النشاط ما قد يؤدي لإفلاسها أو وقوعها في عسر مالي، يعلم المساهمين والأطراف المهتمة بذلك عن طريق هذا التقرير .

تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري وضع لكل تقرير معيار خاص به يحدد مضمونه والنقاط الواجب الإشارة إليها به، إلا أنه أصدر عناوين هذه المعايير فقط بدون مضمونها .xxx

خلاصة :

تعتبر محافظة الحسابات من المهن المهمة في النشاط الاقتصادي والتجاري، فهي ضمان لشرعية ومصداقية القوائم المالية للشركات الوطنية وإضفاء للثقة حول ما تقدمه من أرقام ومعلومات حول مركزها المالي ونتائج نشاطها، ولتؤدي مهنة محافظة الحسابات دورها توجب أن تتوفر في ممارسيها مجموعة من الضمانات العلمية والمهنية .

نظم القانون رقم 10-01 والتشريعات المكملة له مهنة محافظة الحسابات (والمهن ذات العلاقة: الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد)، حيث وضع مجموعة من الشروط والمراحل التي يتوجب على الراغب في مزاولة محافظة الحسابات اكتسابها، بدءاً من الحصول على شهادات علمية جامعية ثم مواصلة تكوينه عبر العديد من المراحل، بالإضافة إلى تربصات ميدانية تسمح له بتقوية مهاراته المهنية وتطبيق مكتسباته الدراسية في الميدان، كما يتوجب عليه الإيفاء بمجموعة من الشروط والمتطلبات حتى يصبح مهنيا قادرا على مزاولة مهنته بكفاءة واحترافية، كما نظم المشرع الجزائري عملية تعيين وعزل محافظ الحسابات حتى يضمن حقوق كل الأطراف المستفيدة من عمله .

وكغيرها من المهن؛ يترتب على مزاول مهنة محافظ الحسابات العديد من المسئوليات المدنية والجزائية والتأديبية، كما وضحت النصوص التشريعية شروط ومتطلبات تقرير محافظ الحسابات باعتباره وسيلة لتوصيل نتائج مهمته وآلية للتبليغ عنها والاستفادة منها من قبل الأطراف ذات العلاقة .

المراجع والهوامش.i :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ بـ 16 فيفري 2011، المتضمن تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 11 بتاريخ 20 فيفري 2011، المادة رقم 02 .ii .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ بـ 13 جانفي 2013، المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 25 جويلية 2012، المادة رقم 20 .iii .نفس المرجع، المادة رقم 23 والمادة رقم 24 .iv .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ بـ 24 نوفمبر 2011، المتضمن تحديد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 65 بتاريخ 30 نوفمبر 2011، المادة رقم 11 .v .نفس المرجع، المادة رقم 14 .vi .نفس المرجع، المادة رقم 18 .vii . نفس المرجع، المادة رقم 24 .viii .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ بـ 27 جانفي 2011، المتضمن تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة رقم 02 – 06 .ix .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ بـ 27 جانفي 2011، المتضمن الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، المادة رقم 02 - 04 .x .المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المتضمن تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المادة رقم 07 .xi .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة رقم 584 مكرر .xii.نفس المكان .xiii .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية لسنة 2010، المؤرخ بـ 2009/12/30، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 78 بتاريخ 2010/12/31، المادة رقم 44 .xiv .القانون رقم 10-01، المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المادة رقم 27 .xv .القانون التجاري، مرجع سابق، المادة رقم 715 مكرر7 .xvi .القانون التجاري، مرجع سابق، المادة رقم 600 والمادة رقم 609 .xvii .القانون التجاري، مرجع سابق، المادة رقم 715 مكرر 4 .xviii الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 03-11 المؤرخ بـ 26 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 52 بتاريخ 27 أوت 2003، المادة رقم 100 .xix القانون التجاري، مرجع سابق، المادة رقم 715 .xx القانون التجاري، مرجع سابق، المادة رقم 715 مكرر 4 – المادة رقم 715 مكرر 8 .xxi .هادي التميمي، مرجع سابق، ص 71 .xxii .كمال عبد السلام علي، أصول علم المراجعة، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2003)، ص 108 .xxiii .القانون رقم 10-01، المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المادة رقم 61ورقم 75 .xxiv .غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 97 .xxv .انظر: بن جميلة محمد، "مسئولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة"، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، غير منشورة، جامعة منتوري بقسنطينة، 2011، ص ص .xxvi .150 – 136حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 187 .xxvii .القانون رقم 10-01، المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المادة رقم 63 .xxviii .عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001(، ج1، ص ص 162- 163 .xxix .القانون رقم 10-01، المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المادة رقم 25 .xxx .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ بـ 22 ماي 2011، المتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01 جوان 2011، المادة رقم 02 .