

تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية
دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية

the external auditing profession in Algeria and comparing with the Maghreb
countries (Algeria, Tunisia and Morocco)

أ. تمار خديجة ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، الجزائر .

تاريخ التسليم: (02 /10/ 2017)، تاريخ القبول: (- - / - - / 2017)

Abstract

This research aims to study the audit profession in Algeria and the theoretical framework and compared with its neighboring countries (Tunisia and Morocco) and also show different aspects of the professional reality of the review in this Maghreb countries.

Where share Maghreb countries under study in several aspects, especially historical ones, as practiced in accordance with French law, which was inspired by its laws still applied so far in French, And the audit profession continues to suffer substantial deficit in terms of specialized knowledge that must be acquired by practicing the profession compared to their counterparts in the world.

Keywords: Auditor , Accounting expert· Governor accounts ,Chartered Accountant.

المخلص

يهدف هذا البحث إلى دراسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و الإطار النظري لها ومقارنتها مع الدول المجاورة (تونس و المملكة المغربية) وكذلك تبيان جوانب مختلفة من الواقع المهني للتدقيق في هذه البلدان المغاربية. حيث تشترك البلدان المغربية موضوع الدراسة في عدة جوانب وخصوصا التاريخي منها ، حيث مورست طبقا للقانون الفرنسي، وقد استوحت قوانينها منها ومازالت تطبقها لحد الآن باللغة الفرنسية ،

ومازالت تعاني مهنة التدقيق قصورا كبيرا فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها مزاوالمهنة مقارنة بنظيراتها في العالم .

الكلمات المفتاحية : مراجعة الحسابات،الخبير

المحاسبي، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد .

مقدمة:

لقد ظهر التدقيق منذ القديم وتطور مفهومها مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه وبكبر حجم أعماله لجا إلي تفويض إدارتها إلي أشخاص آخرين بما فيها تسجيل العمليات المالية ،وبذلك ظهرت الحاجة إلي رقابة من وكلت لهم إدارة نشاطاته . حيث أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة.

بحيث تتال هذه المهنة اهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة ، نظرا لما لرأي المدقق من أهمية أساسية ، عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة ، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبية الحكومية أو شركات القطاع العام . ويمكن لمها أن تقدم تأكيد عن ما إذا كانت المعلومات المتوافرة يمكن الوثوق فيها ، أي أن دور المراجع هو زيادة درجة وثوق القارئ للقوائم المالية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية . بناء على ما سبق ذكره، يمكن طرح الإشكالية التي ستقود هذه الدراسة والمتمثلة في:

✓ ما هي الآليات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟ وما مدى تطابقها مع دول

المجاورة كل من تونس والمغرب ؟

الأسئلة الفرعية :

1. كيف تطورت مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ؟ ؛
 2. ماهي معايير الأداء المهني الحسابات في الجزائر ؟ ؛
 3. ماهي السياسات التدقيق المتبعة في دول المجاورة ؟ ؛
- للإجابة على هذا التساؤل لابد من طرح الفرضيات التالية :

1. التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق .
2. يوجد عدة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها ، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه .
3. تمارس مهنة التدقيق في كل من تونس و المغرب بصفة رئيسية من طرف الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين مختصين في المجال .

و لتحقيق الغرض المرجو من البحث قمنا بتقسيم هذه الدراسة لثلاثة محاور أساسية ممثلة في:

- المحور الأول:** تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر .
- المحور الثاني:** معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر .
- المحور الثالث:** دراسة مقارنة بين دول المغاربية (الجزائر، تونس، المغرب).

1. أهمية الدراسة: تبرز أهمية هذه الدراسة في ما يلي:

- دراسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ومقارنتها مع دول المجاورة لها ؛
- تبيان أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق الحسابات في الجزائر ، كون الكثير من الدول المجاورة من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية.

2. أهداف الدراسة : من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

- دراسة مهنة التدقيق المحاسبي ومدى الزامية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- التعرف على معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر ؛
- دراسة مهنة التدقيق في تونس والمغرب .

3. منهج الدراسة: سيتم دراسة هذا البحث بالاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة ما جاءت به الكتب والمراجع الأجنبية والعربية والمجالات والبحوث والمقالات العلمية ، كما نعتد كذلك على المنهج التحليلي في القوانين والمراسيم التنفيذية لباقي أطوار النظرية للدراسة .

أولاً- تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر :

1.1 تعريف التدقيق :

" التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات - بموضوعية - تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية ، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين . (1973,p,2 , Association , Committee on basic Auditing concepts , AAA) .

1.2 تعريف التدقيق الخارجي: رغم تعدد صيغ تعاريف التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها التدقيق من أهمها ما يلي:

-يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (خالد أمين عبد الله، 2001، ص 13).

عرفه Porter - "على انه عملية فحص حيادي مستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد أما من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي (Porter, B., , 1997,P.19).

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق مرت التدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل حيث تم تقسيمها إلى مراحل عديدة أهمها:

مرحلة الممتدة من 1969 إلى 1980 :

وفقا للمرسوم 107/69 المؤرخ في 31-12-1962 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تنص المادة 39 على: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي حسابات في شركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تامين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم" (قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970 ص 1850.)

في هذه المرحلة وكلت للمراجعين المهام التالية :

- مراقبة وإعداد الحسابات والموازنات والكشوفات طبقا للمواصفات المطلوبة .
- مراقبة سلامة وصدق قوائم الجرد وجداول حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة .
- تقييم التسيير المالي للمؤسسة .
- اكتشاف أخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية .

إن هذه التشريعات لم تدم طويلا سرعان ما بدأت في التغير إلى غاية 1980 حيث عرفت هذه السنة إنشاء مجلس المحاسبة والمتقشية العامة للمالية والتي لم تتوافق مع الظروف الاقتصادية والمالية وعدم مواكبتها للتطور العالمي خصوصا المتعلق بالمعايير الدولية .

مرحلة الممتدة من 1980 إلى 1988 :تميزت هذه المرحلة بإعادة هيكلة الاقتصاد ,ومع صدور دستور 1976 والذي انبثق عنه إعادة تنظيم مهنة المراجعة وهذا القانون أدى إلى إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وإصدار قوانين خاصة بمراجع الحسابات في المؤسسات العمومية أهمها :- شروط التعيين .

- المهام والواجبات .
- المسؤوليات وبصفة عامة قانون الأساسي لمراجعي الحسابات .

وتبين في الأخير أن هذا القانون يعيش فراغا قانوني شبه تام إلي غاية 1984 بصدر قانون المالية الذي جاء ليعيد تكييف مهنة المراجعة . (سهام محمد السويدي , 2010 , ص 11)
ومع كل هذه الإصلاحات إلي إن تلك المرحلة عرفت عدة مشاكل بخصوص إعادة الهيكلة التنظيمية والمالية لمراجعة الحسابات في الجزائر , وكذلك نقص المراجعين في تلك المرحلة حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين خبير آنذاك يقابله عدد إجمالي للمؤسسات يقارب 1600 مؤسسة .

المرحلة ما بعد الإصلاحات :

تميزت المراحل الأولى بالبطء الشديد إلي غاية 1988 , صدر القانون 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية وإعادة تنظيم كامل للمراجعة , وبذلك فان هذه المرحلة أوجبت تواجد مراجعة داخلية بمختلف المؤسسات العمومية .
وأضيف للقانون بندين رئيسيين وهما :
-استقلالية المراجعة .

-وان تتم التفرقة بين المراجعة القانونية والمراقبة المركزية .

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96 / 136 لسنة 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود قوانين تنظمها , ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية وعمل هذا المقرر في سنة 2002 ثم 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في الممارسة المهنة .
وفي سنة 2010 صدر قانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, حيث يلغي أحكام القانون 08/91.

1.3 أنواع التدقيق في الجزائر :

الجدول رقم 01: أنواع التدقيق في الجزائر

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
-طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
-التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
-الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية ، اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية

والمصور الفوتوغرافية الصادقة تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المعلومات الإدارة	ومحاسبية		
-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
-الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة	تامة اتجاه الأطراف
-مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحتزم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
-إرسال التقارير إلي	مجلس الإدارة ،الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلي القاضي المكلف بالقضية
-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	أجبر في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس لدى القضاة
-أخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	لا	غ م
-الالتزام	بحس الوسائل	بحسب الوسائل أو	بحسب النتائج مبدئيا	بحسب النتائج

المسؤولية	مدنية ،جنائية،تأديبية	بحسب النتائج حسب نوع المهمة	مدنيا
التسريح	مهمة تأسيسية ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	حسب عقد العمل
-الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة
-طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات
	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر سهام محمد السويدي ، مرجع سبق ذكره، ص 188،189.

4.1 -الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

تنص المادة 01/10 شروط ممارسة المهنة ومن أهمها مايلي: (القانون رقم 01/10 ،العدد 42 ،المادة 08) :

- التمتع بالجنسية الجزائرية .
- حيازته على الشهادة المطلوبة لمزاولة المهنة .
- التمتع بالكامل الحقوق المدنية والسياسية .
- أن لا يكون قد صدر بحق جنائي أو جنحة مخلة بالأداب المهنة .
- أن يكون معتمد من طرف وزير المالية .
- أن يكون مسجل السجل الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- أداء اليمين .

1.5 الهيئات المهنية المنظمة للمهنة التدقيق في الجزائر :**1.1.5-1 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين :**

تأسست هذه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 ، بحيث نصت المادة الخامسة من القانون المذكور

"تتشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون .يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر ،ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم . (القانون التنفيذي رقم 08/91، المادة 05.) وبالتالي بعض مهام المنظمة ماييلي : القانون التنفيذي رقم 08/91، المادة 10،09، 11 (

- السهر على التنظيم المهنة .

- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم .

-إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف والشطب من جدولها.

1.1.5-2 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة التدقيق :

تأسس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب مرسوم 08/92 المؤرخ في 1992/01/13

المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس

النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائده عمله .

يدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية .

ومن بين مهام المجلس ماييلي :

_ حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة .

_ تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وفي الأعمال المدنية.

_ الوقاية من النزاعات المهنية بين الأعضاء .

1.1.5 3 المجلس الوطني للمحاسبة :

المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم القانون 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 ، حيث

تنص المادة الثانية " يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في

مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها ،وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل

المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ،ويمكن أن تستشير

لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله .

ومن بين مهامه مايلي : (الجريدة الرسمية ، العدد 56 ، ص 18).

- _ يجمع ويستغل كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة .
- _ ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية ، واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية
- _ يفصح ويبيدي رأيه وتوصياته في كل المشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة .
- أما تشكيلة المجلس فيرأسه وزير المالية أو ممثله .

1.6 مهام مدقق الحسابات في الجزائر :

يوجد نوعان من المدققين في الجزائر وهما الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية، ومحافظي المحاسبين المكلفين بالمراجعة الخارجية القانونية .

_ مهام الخبير المحاسبي في الجزائر : (التدقيق الخارجي التعاقدية)

- _ القيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات .
- _ تقديم الاستشارات في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي للهيئات المحتاجة لها .
- _ تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات للمؤسسات .
- القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع ومحاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطها بها أي عق عمل .

_ وحسب القانون الجزائري يمكن للخبير المحاسبي مزولة مهام محافظي الحسابات .

_ مهام محافظ الحسابات في الجزائر : (التدقيق الخارجي القانوني)

لمحافظ الحسابات مهام دائمة ومهام خاصة

المهام الدائمة :

- _ المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها وأحكام التشريع المعمول به .
- _ يشهد أن حسابات السنوية للشركة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة ، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- _ يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .
- _ يبيدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة .
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته ن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة .

- المهام الخاصة :

_ في حالة تحويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوى على الأقل رأس مال الشركة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل .

_ في حالة الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء المساهمين أو المدعويين للنظر في هذا المشروع ، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة .

- تعيين وإنهاء مهام مدقق الحسابات : يختلف تعيين أو إنهاء مهام مراجع الحسابات حسب نوع

المراجعة ، فإذا كانت مراجعة قانونية فإن التعيين وإنهاء يكون وفق القانون والقانون التجاري ، أما إذا مراجعة تعاقدية فإن القانون لم يحدد نص محدد يبين ذلك فإن عملية التعيين أو إنهاء تكون حسب العقد المبرم بين الطرفين .

1.7 مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر:

يقدم مراجع الحسابات رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة فإذا هو مسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده ، وهناك ثلاث أنواع للمسؤوليات :

1.1.1 المسؤولية الجنائية :

- جرائم التهرب الضريبي .
- جريمة التوقيع على بيانات كاذبة.
- جريمة مصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير قانونية .
- جريمة إفشاء أسرار المهنة.

1.1.2 المسؤولية المدنية :

يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية إذا توافرت الشروط اللازمة لذلك وتعد هذه الشروط بمثابة أركان تلزم لانعقاد هذه المسؤولية وهي :

- صدور خطأ من المدقق : وقوع المدقق في الخطأ أو إخلاله بالواجبات المحددة في العقد .
- وقوع ضرر على الغير .
- رابطة سببية بين الخطأ والضرر : بمعنى أن تتوافر علاقة سببية بين خطأ المدقق والضرر الذي أصاب المدعى .

1.7. 3 المسؤولية التأديبية :

- إذا خالف مدقق الحسابات الواجبات المحددة له فيعرض نفسه للمسؤولية التأديبية ومن أهم المخالفات مايلي:
- العمل موظف حكومة أو أي مؤسسة حكومية .
 - عدم التفرغ للمهنة .
 - مزاوله تدقيق حسابات مؤسسة وهو شريك فيها .
 - الدعاية لنفسه بأي وسيلة إعلان تخل بكرامة المهنة .

1.7. 4 المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات :

الجدول رقم 02: المسؤولية الجزائية لمدقق لحسابات

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف المراجع	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية دج
المادة 73 من القانون 01-10	- ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محاسب الحسابات أو خبير محاسبي.	- في حالة العود: من ستة أشهر إلي سنة كاملة	- من 500.000 إلى 2.000.000 - في حالة العود: تتضاعف الغرامة
المادة 825 من القانون التجاري	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبحث في حق إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين .	من ستة أشهر إلي سنتين	من 20.000 إلي 500.000
المادة 829 من القانون التجاري	_الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محاسب الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	إلي من شهرين أشهر 06	من 20.000 إلي 200.000
المادة 830 من القانون التجاري	_تعمد محاسب الحسابات تقديم معلومات كاذبة ، أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية .	من سنة إلي 05 سنوات	من 20.000 إلي 500.000

المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من القانون العقوبات	-إفشاء سر مهني	إلى من شهر 06 أشهر	من 500 إلى 5.000
---	----------------	-----------------------	---------------------

المصدر :شوقي عمار،التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه ،نوقشت يوم 2013/01/12.

ثانيا معاير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر :

2.1معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر :

- تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها ،وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه .
- وتتمثل معاير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر باختصار فيما يلي: (سهام محمد سويدي ،ص 120)
- ◀ قبول المهمة وبداية العمل: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها :
 - سالة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
 - عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
 - التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيقاها.
 - ◀ ملفات العمل (سايج فايز ، 2015،ص 194.)

-أن كون المراجعة مستمرة، فان ذلك يجعل المراجع مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معاير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

◀ التقارير: أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 ، المحدد محتوى معاير تقارير مراجع الحسابات،

على مهام مراجع الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

◀التصريح بالأعمال غير الشرعية: قد يعثر مراجع الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين .

- ◀ إجراءات مراجع الحسابات: توجد ثالث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي :
- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.
 - مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الاجتهادات المهنية الخاصة بمراجع الحسابات.
- ◀ فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين.

2.2 مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر

1. 2.2 حقوق المدقق الخارجي: يتمتع المدقق الخارجي بالحقوق التالية :

- ◀ الحق في الاطلاع : لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 08-91 المشار إليه سابقا أن : " يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها" (أزهر عزة ، 2012، ص35).

بمعنى له الحق في فحص حسابات المؤسسة من خلال الاطلاع على الدفاتر والمستندات(سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 192).

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

◀ حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعاونها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 08-91 المذكورة سابقا، "...ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين

بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة" (حكيمة مناعي ، 2009/2008، ص 46) .

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

«حق استدعاء الجمعية العامة :

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

«حق الحصول على صور الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين :

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

«حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة :

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

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

«الحق في التعاون :

لمدقق الحسابات الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات الي ما يلي: (شرقي عمار، ص 182، 183) .

✓ مدقق الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكله قصد القيام بمهمته وعلى الخصوص :

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة.
- أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة.
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه.

«حق الحصول على مقابل أتعابه:

لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب، حيث أن المراجع له الحق في تحصيل مقابل أتعابه، وفيما يلي أهم ما جاءت به أحكام قانون أخلاقيات المهنة في هذا المجال :

- لمراجع الحسابات الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المراجع في بداية توكيله أتعاب المراجع في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم .
- في حالة حدوث نزاع حول المبلغ، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة.
- لمدقق الحسابات الحق في الإستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛ ونشير إلى أنه يجوز لمراجع الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الإطلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية، وأن الإجراءات التي جاء بها المشرع الجزائري لضمان حق مدقق الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير استقلاليته وعدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية ابتزاز مقابل الحصول على أتعابه .

2.2.2 : واجبات المدقق الخارجي في الجزائر : تتمثل واجبات المدقق فيما يلي: (أزهر عزة ، ص38).

✓ عدم التدخل في التسيير:

- لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية. حيث جاء في القانون (88-01) المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن " لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية" كما جاء في القانون (91 - 08) المؤرخ في 27/04/91 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط : " مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بإستثناء كل تدخل في التسيير " .
- والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي :
- تقوية ودعم إستقلالية تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية .
 - الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر .

✓ إستمرارية المهنة :

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 08 - 93 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها .

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

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

✓ الإشراف الشخصي : مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص

آخر بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى :

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

✓ الالتزام بالمعانة الكافية :

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

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

بالإضافة إلى الواجبات المذكورة تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر . حيث تضمن المرسوم التنفيذي رقم /136 96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،و أهم مجاء في هذا المرسوم واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه وموكليه وعلاقته مع المنظمة وزملائه(زينب حجاج ، 2012 ،ص15).

٧ واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه :

حيث يلخص المرسوم التنفيذي 96 -136 واجبات المهنيين فيما يلي :

- العناية المهنية الواجبة :

ولقد نصت المواد (13،4،5،7،2) من المرسوم التنفيذي 96 -136 بما يتعلق بالعناية المهنية بما يلي:

(المرسوم التنفيذي 96 -136 ، المواد: 03،04،05،07،13)

- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها .
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة ، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات .
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل إحترام الشرعية .
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته .

٧الموضوعية والاستقلالية :

تتطلب الموضوعية و الاستقلالية أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري بخدماته المهنية ، أن يكون له مصالح متعارضة وتجنب العلاقات التي تقعد الموضوعية و الاستقلالية عند تقديم خدماته المهنية كما تنص المادة (3-5) من نفس المرسوم التنفيذي :

- تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني .
- يسهر فما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على إحترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده أو استقلاله وتحمله المسؤولية .

✓السر المهني :

جاء في نص المادة (6)من المرسوم التنفيذي 96 - 136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما يسهر المهنيون على إحترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني .

وجاء في نص المادة 175 مكرر 13من القانون التجاري في الفقرة الثانية :

" مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة ، فإن مندوبو الحسابات ومساعدتهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال ، والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. "

" يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها ، عفيفا ،صادقا ،مراعيا مصلحة المجتمع وقيمته الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظة على سرية أعمال عملائه".

وقد تضمنته المادة (6) من نفس المرسوم : يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات

المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم .
- بناء على إرادة موكلهم .

✓واجبات المهني في علاقته بالنقابة :

يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولاسيما بما يأتي :

- المتابعات الإدارية أو القضائية .
- نزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله .
- التعليق الإداري لنشاطاته .
- توقف نشاطاته نهائيا .
- تغيير محل ممارسة المهنة .
- إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه ، يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الإختيار .
- يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية لإستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع.

◀ واجبات المهني في علاقته بزملائه :

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط .
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء في ما بينهم عن روح الزمالة والتضامن .
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم .
- يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء .

ثالثا: التنظيم المهني لمهنة المراجعة في تونس :

3.1 الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في تونس :

تمارس مهنة التدقيق في تونس من طرف الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول الخبراء المحاسبين وهذا بصفة رئيسية ،إما بصفة استثنائية فهي تمارس من طرف المختصين في المحاسبة المرسمين بجدول مجمع المحاسبين ،وكل فئة تتمتع بشروط خاصة بها .

✓ **الشروط المتعلقة بهيئة الخبراء المحاسبين :**

- _ أن يكون حامل للجنسية التونسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات .
- _ أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جنائية .
- _ أن يتمتع بجميع حقوقه المدنية .
- _ أن يكون متحصل على شهادة محاسبة ،أو خبير محاسب أو ما عادلها .

✓ **الشروط المتعلقة بجدول المجمع المحاسبين :**

- _ أن يكون حامل للجنسية التونسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات .
- _ أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جنائية .
- _ أن يتمتع بجميع حقوقه المدنية .
- _ أن يكون متحصل على شهادة أستاذية ذات علاقة بالمحاسبة أو شهادة التعليم العالي اختصاص محاسبة أو شهادة معادلة لها .
- _ أن يكون قد أجرى تربصا لمدة سنة على الأقل لدى عضو مرسوم بجدول مجمع الحاسبين ،على أن يقل مدة العضو الذي أجرى عنده التربص عن خمس سنوات (القانون رقم 16 ،العدد 03.02).

3.2 مهام مراجع الحسابات في تونس :

✓ المهام الدائمة :

تعد المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات التونسي وهو التحقق من سلامة ونزاهة الحسابات وفقا للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات ، وكذلك إعطاء رأي حول مسك الحسابات الاجتماعية ، وكذلك يعتبر المراجع ملزم بتحرير تقرير سنوي يتضمن ما لاحظته وما استنتجه بخصوص كيفية مسك المحاسبة ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية الأساسية .

✓ المهام المؤقتة :

- مراجعة نظام الرقابة الداخلية في الشركة .

_ إعلام النيابة العامة بالجرائم التي يبلغ بها أثناء تأديته لمهامه .

_ إشعار بالمؤسسات التي في حالة تدهور وهذا لإنقاذها وإخراجها من الحالة السيئة التي تمر بها .

_ وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراجع الحسابات تبقى مهمة مراقبة المحاسبة ولا يحق التدخل في التسيير ،

_ وتبقى مهمة المراجع توفير الوسائل لا النتائج .

_ وهي مهمة قانونية ذات مصلحة عامة .

3.3 المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات التونسي : الجدول رقم 03 : المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات

التونسي

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف المراجع	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية دينار التونسي
المادة 26 من القانون 108-88 . المادة 159 من المجلة الجزائية .	-الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي أو استعمال هذه الألقاب أو التسميات الخاصة بشركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو غيرها من الشهادات التي من شأنها أن تخلق أو تشابه أو غموض في	سنتين	د 240

		تلك الألقاب . الممارسة غير القانونية لمهمة الخبير	
المادة 313 من مجلة الشركات التجارية .	-إعطاء أو تأييد وهو على علم معلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس مال الاجتماعي للشركة أو التنازل عن حق الأولوية في الاكتتاب.	في حالة التدليس تضاف عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات	إلى 120 من د 220 0
المادة 55 من القانون 34 لسنة 1995 المنقح بالقانون 79 - 2003	_عدم التبليغ عن الصعوبات الاقتصادية التي تعاني منها المؤسسة	من شهر إلى 03سنوات	إلى 500 من د 10.000
المادة 271 من مجلة الشركات التجارية .	_تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة.	من سنة إلى 05سنوات	إلى 1.200 من د 5.000
المادة 56 من القانون الهيئات التوظيف الجماعي	-تكرار تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة في هيئة التنظيم الجماعي	من سنة إلى 10سنوات	إلى 2.400 من د 10.000
المادة 271 من مجلة الشركات التجارية .	عدم إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي يعلم بها	من سنة إلى 05سنوات	إلى 2.400 من د 10.000
المادة 271 من مجلة الشركات التجارية المادة 254 من مجلة الجزائية	إفشاء سر مهني	أشهر 06	120 د د

المصدر :شرقي عمار،مرجع سبق ذكره .

رابعا التنظيم المهني لمهنة التدقيق الخارجي في المملكة المغربية :

4.1 الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في المغرب :

في المملكة المغربية قانون يفرض فقط على الخبير المحاسبي مزاول مهنة المراجعة وهذا وفقا للمادة 89-15 المنظمة لمهنة الخبير المحاسبي ، ولممارسة مهنة مراجعة الحسابات يشترط القانون القيد في السجل هيئة الخبراء المحاسبين .

4.2 شروط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين :

-أن يكون حاملا للجنسية المغربية ،أو رعية لان الدولة أبرمت اتفاقية مع الرعايا بمزاولة المهنة .

-أن يتمتع بكامل حقوقه المدنية .

-أن يكون عمره عشرين سنة فما فوق .

_ أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جنائية .

-أن يكون متحصل على شهادة وطنية للخبرة المحاسبية أو ما يعادلها .(القانون رقم 89-15، 1993، المادة 20)

غير أن القانون المغربي سمح لمن لا يملكون شهادة الخبرة المحاسبية بمزاولة المهنة وهم :

- حاملي شهادة الفرنسية العليا للمراجعة الذي يزاولن المهنة منذ نشر المرسوم رقم 89-15منذ ما لا يقل عن خمس سنوات .

- حملة الدكتوراه الطور الثالث الذي يزاولن المهنة منذ نشر المرسوم رقم 89-15 منذ ما لا يقل عن خمس سنوات .

-المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات المغربي : الجدول رقم 04: المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات المغربي

النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف المراجع	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية دينار التونسي
المادة 100 من القانون 89-15. المادة 381 من القانون الجنائي .	-حمل لقب خبير محاسبي خلافا لأحكام قانون 89-15.	من 03 شهر إلي سنتين	من 200 إلي 5.000 درهم

المادة 101 والمادة 102 من القانون 15-89	-مزاولة المهنة بصفة غير قانونية .	من 03 شهر إلي 05 سنوات	من 1.000 إلي 40.000 درهم
المادة 404 من القانون 17-95	-ممارسة أو الاحتفاظ بمهام مراقب حسابات وهو في حالة غير قانونية أو عن قصد	من شهر إلي 06 اشهر	من 8.000 إلي 40.000 درهم
المادة 405 من القانون 17-95	-تقديم أو تأكيد عن قصد معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة بكل الأعمال الجرمية التي كان يعلم عنها .	من ستة أشهر إلي سنتين	من 10.000 إلي 100.000 درهم
المادة 104 من القانون 15-89	-عدم اكتتاب وثيقة التأمين المتعلقة بالمسؤولية المدنية .		من 5.000 إلي 10.000 درهم
المادة 446 من القانون الجنائي .	إفشاء سر مهني	من شهر إلي ستة أشهر	من 1.200 إلي 20.000 درهم

المصدر :شرقي عمار، مرجع سبق ذكره .

الخاتمة :

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي استهدفت مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تحليل الإطار النظري لهذه المهنة ومن ثم استعراض نتائج بعض الدول المجاورة (تونس والمملكة المغربية) تم التوصل إلي بعض النتائج :

-تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات .
_ ضمان استمرارية ونجاح مهنة المراجعة يتطلب تنظيم ورقابة داخلية وخارجية وهذا من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها .

- تشترك كل من الجزائر وتونس والمغرب في تاريخ وتطور المهنة لان جميع قوانينهم كانت مستمدة من القانون الفرنسي باعتبارهم من مستعمراتها.
- وفي ضوء هذه النتائج التي تم التوصل لها نقدم بعض المقترحات والتي من أهمها:
- من خلال هذه الدراسة لمهنة المراجعة في الجزائر تتطلب هذه المهنة المزيد من التطور حتى تواكب التحديات المهنية الحالية .
- _ القيام بدورات تكوينية إضافية لمزاولي المهنة لاكتساب مهارات جديدة .
- إبرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات واكتساب المزيد من المعلومات .
- ضرورة افتتاح معاهد وجمعيات مهنية تقوم على أساس المواصفات والشروط الدولية لتوفير إمكانية أحسن على المستوى المحلي .
- ضرورة تعامل الجزائر مع المنظمات المهنية الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة ، وزيادة تفعيل عضويتها في تلك المنظمات .
- تبادل الخبرات بين كل من تونس والجزائر والمغرب في مجال مراجعة الحسابات ، وإمكانية توحيد المهنة في دول المغرب العربي في المستقبل .
- المراجع باللغة العربية :**
- 1. المؤلفات:**
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان الاردن ، 2001.
- _ سهام محمد السويدي ، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2010.
- 2. الأطروحات :**
- سايج فايز ، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم التسيير تخصص: علوم التسيير ، جامعة بليدة نوقشت في 2015،
- شرقي عمار ، التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه ، نوقشت يوم 2013/01/12.
- 3. القوانين والمراسيم :**
- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970 المادة 39 المؤرخة يوم الاربعاء 22 شوال 1969.

- القانون رقم 89-15 المؤرخ في 18/01/1993 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين ،الجريدة الرسمية المغربية ،العدد 4188 ،1993.
- الجريدة الرسمية ،العدد 56 المؤرخ في 25/09/1996.
- القانون رقم 16 المؤرخ في 04/02/2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين بالبلاد التونسية ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية ،العدد 11 ،2002.
- القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 يتعلق بمهن خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42.
- القانون التنفيذي رقم 91/08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل : 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

4. المقالات والمجلات:

- أزهر عزة ، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ،مجلة علمية دولية ،تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة وادي،الجزائر ،العدد 5، 2012.
- زينب حجاج ،تأثير الأخلاقيات المهنة المحاسبية والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية .مؤتمر دولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة -الجزائر سنة 2012 .
- المراجع باللغة الفرنسية :

- AAA , Committee on basic Auditing concepts, A Statement of basic Auditing Concepts, American Accounting Association ,1973
- Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997.