

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

الموضوع

التنظيم المهني للمراجعة

- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -

نوقشت يوم: 2013/01/12

إشراف

أ.د/ رحال علي

إعداد الطالب

شريقي عمر

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سطيف 1	أستاذ	أ.د/ جبار محفوظ
مشرفا ومقررا	جامعة باتنة	أستاذ	أ.د/ رحال علي
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د/ بالرقي التيجاني
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د/ عكي علواني عومر
عضوا مناقشا	جامعة باتنة	أستاذ محاضر -أ-	د/ عقاري مصطفى
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر -أ-	د/ رواجي عبد الناصر

السنة الجامعية: 2011 - 2012

ملخص

التنظيم المهني للمراجعة

-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:

- الإطار العام للممارسة المهنية؛

- الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛

- معايير المراجعة؛

- دستور آداب وسلوك المهنة.

وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدّم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

Résumé

L'organisation professionnelle de l'audit

Etude comparative entre l'Algérie, la Tunisie et le Royaume du Maroc

La présente thèse se présente comme étant une étude comparative de l'organisation professionnelle de l'audit dans trois pays du Maghreb à savoir l'Algérie, la Tunisie et le Maroc. Pays liés par de nombreux liens tant historiques, qu'économiques.

Cette comparaison a mis en évidence les éléments essentiels de l'organisation professionnelle :

- Cadre général de la pratique professionnelle,
- Organismes professionnels encadrant la profession d'audit,
- Normes d'audit,
- Charte de l'éthique et de déontologie.

L'étude comparative des éléments sus cités de l'organisation professionnelle de l'audit entre l'Algérie, la Tunisie et le Maroc, a démontré que l'organisation actuelle de la profession en Algérie présente des lacunes sur de nombreuses caractéristiques et exigences qu'il faut nécessairement levés afin d'assurer le succès et le développement de la profession.

L'étude se définit, aussi, étant comme une contribution à la recherche pour le développement de l'organisation professionnelle en Algérie, afin de promouvoir la profession d'audit et lui permettre l'atteinte de ses objectifs.



زهري هذا العمل للوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما
وكل أفراد العائلة،

كما زهري هذا العمل للأفراد عائلتي الصغيرة:
زوجتي العزيزة وإبني محمد عبد الصمد حفظهما الله،
كما لا أنسى جميع الأصدقاء والزملاء بجامعة سقيف.

شكرنا وتقديرنا للمساهمة

أحمد الله وأشكره على توفيقه لي لإنهاء هذه الرسالة،

وأتوجه بخالص الشكر والامتنان للإستاذ الفاضل "أ.و. رحال علي" على قبوله للإشراف على هذا العمل

وعلى جميع التوجيهات والانتصائح المفيدة من طرفه طيلة فترة البحث.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة

وأخص بالذكر الخبير (الحاسبين: كفي حبيب وزكريا فهم من فرنسا، سهام العيسى من تونس وكوثر صباري من

المملكة المغربية.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير للإساتذتي أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل

وتملهم عنا، فرائد وتقبيبه.

عاشق
عاشق

المقرمة العامة

تمهيد

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات أموال كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والإستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

وباعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة هي المرآة التي تعكس الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية، فإن المراجعة تعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة، وذلك باعتبارها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي، وبذلك تتركز مهمة المراجع في عملية فحص ومراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة.

ولقد أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات، مما يتيح لأصحاب هذه الحاجة إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المراجع حول مدى سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ولأجل هذا عملت مختلف الدول على تنظيم مهنة المراجعة من الناحية النظرية والميدانية، من خلال وضع شروط لممارستها وخلق الهيآت المنظمة لها ووضع دساتير لآداب وسلوك المهنة ومعايير الممارسة المهنية، ولكن لم تنجح العديد من الدول خاصة النامية منها في الارتقاء بمستوى المهنة إلى ذلك المستوى الذي وصلت إليه الدول المتقدمة.

ولما كان الاقتصاد الجزائري يتسم بالديناميكية المستمرة والانفتاح على العالم الخارجي، فإنه من الضروري أن تكون مهنة المراجعة في الجزائر على مستوى طموحات المجتمع، وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية. ومن أجل أن تحظى المهنة في الجزائر باحترام الأطراف المستفيدة من خدماتها وبالمكانة اللائقة في المجتمع، فإنه لا بد من إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني للمراجعين، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة الصادرة عنهم.

مشكلة البحث

إن تفعيل تكتل اتحاد المغرب العربي اقتصاديا سيكون له أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في شمال إفريقيا وخلق علاقات اقتصادية كبيرة ترجع بالفائدة على أعضاء الإتحاد، وتعتبر الجزائر وتونس والمملكة المغربية من الدول الفاعلة في المغرب العربي نظرا للتحديات والتطورات

الاقتصادية التي تشهدها كل دولة والإمكانيات التي تتمتع بها كل واحدة منها، بالإضافة إلى علاقتها الاقتصادية مع مختلف دول العالم، الشيء الذي يجعل تكثف هذه الدول إقتصاديا حتمية لمواجهة التحديات الاقتصادية والعولمة.

وتعتبر مهنة المراجعة من بين المجالات الاقتصادية التي يجب إعطاؤها الأهمية اللازمة في مواجهة التحديات الاقتصادية، ولهذا ستكون دراستنا من أجل الوقوف على تنظيم مهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وإجراء مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه الدول بالشكل الذي يسمح بالإستفادة من خبرة كل دولة في هذا المجال.

ومن خلال ما سبق، فإنه يمكننا صياغة مشكلة بحثنا في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات التي تمس كافة جوانب هذا البحث، ولعل أهمها ما يلي:

- ما هي خصائص الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية؟
- ما هي الهيآت أو الجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في البلدان موضوع الدراسة؟
- ما هي المعايير المهنية المعتمدة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية؟
- ما هي خصائص دستور أو ميثاق آداب وسلوك مهنة المراجعة في هذه البلدان؟
- ما هي أهم العناصر الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر؟
- ما هي أهم أوجه القصور التي يعاني منها تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر مقارنة بنظيرتها تونس والمملكة المغربية؟

فرضيات البحث

على ضوء مشكلة البحث والتساؤلات الفرعية المطروحة، فإننا ننتقل من الفرضيات التالية:

أولاً: الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر يشوبه العديد من أوجه القصور مقارنة بتونس والمملكة المغربية.

ثانياً: الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا تقوم بالدور المنوط بها لتطوير مستوى المهنة وإعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع مقارنة بتونس والمملكة المغربية.

ثالثاً: لا تتوفر مهنة المراجعة في الجزائر على معايير مهنية تسمح برفع مستوى الممارسة المهنية للمراجعة مقارنة بالمعايير المطبقة في تونس والمملكة المغربية.

رابعاً: دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر هو مجرد نص قانوني لا يرقى إلى مستوى دستور المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية.

دوافع اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى اعتبارات ذاتية واعتبارات موضوعية نوردها في الآتي:

• اعتبارات ذاتية: وترتبط هذه الإعتبارات بشخص الباحث وهي كما يلي:

- موضوع رسالة الدكتوراه هو تكملة لموضوع مذكرة الماجستير الذي تناولنا من خلاله مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، وقد تناولنا من خلاله معايير المراجعة في الجزائر وبعض الدول وهي مصر وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، وتعتبر المعايير عنصراً من عناصر التنظيم المهني، مما دفعنا لدراسة التنظيم المهني بصفة شاملة في الجزائر ودول أخرى من اتحاد المغرب العربي وهي تونس والمملكة المغربية؛
- كوني متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية، فقد كنت من بين الذين يخول لهم القانون بالدخول في التربص المهني الخاص بالخبرة المحاسبية وذلك خلال الفترة (ماي 2001 - ماي 2003) مما سمح لي ببداية اكتشاف المهنة ميدانياً، وبالتالي الرغبة في الخوض في البحث العلمي في هذا الميدان والمساهمة في تطويره؛
- بما أنني أحررت التربص المهني لخبير محاسب، فإنه كانت لدي رغبة في الإطلاع على طريقة التكوين المعتمدة في البلدان المجاورة ولما لا الاستفادة من خبرتها؛
- شغلي لوظيفة مستشار في المراجعة لدى أحد المكاتب الخاصة في الخبرة المحاسبية بعد الحصول على شهادة نهاية التربص في الخبرة المحاسبية خلال الفترة (ماي 2003 - مارس 2008)، كان من بين العوامل التي سمحت لي بالتعرف على العديد من المراجعين والإحتكاك بهم والتعرف على طريقة عملهم، وقد لاحظت النقص الفادح في الأطر التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر سواء من حيث دور الهيئة المنظمة للمهنة أو من حيث طريقة التكوين أو من حيث المعايير المستخدمة أو من ناحية احترام قانون أخلاقيات المهنة، مما جعلني أهتم وأختار هذا الموضوع بغية دراسة وتحليل التنظيم المهني القائم في الجزائر والمساهمة في تحسينه وتطويره؛
- الإهتمام الخاص بالموضوع من خلال الإطلاع المستمر على الدراسات المتخصصة في المراجعة وخاصة في تونس والمملكة المغربية كان من الدوافع الحقيقية للقيام بدراسة مقارنة للمهنة بين الجزائر وهذين البلدين.

• إعتبرات موضوعية: تكمن هذه الإعتبرات في الآتي:

- نظرا لما تقدمه مهنة المراجعة من خدمة للاقتصاد الوطني، ونظرا لكون الجزائر والمملكة المغربية وتونس من البلدان الفاعلة في شمال إفريقيا واتحاد المغرب العربي، فقد كانت لنا الرغبة في دراسة التنظيم المهني للمراجعة في هذه البلدان نظرا لما تعرفه من تطور اقتصادي وعلاقات اقتصادية جد مهمة مع مختلف بلدان العالم وخاصة مع الإتحاد الأوربي؛
- إن المطلاع على الواقع الحالي لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ومقارنته بما هو عليه في الدول المتقدمة يُدرك أن الجزائر لم تول أهمية كبيرة لرفع مستوى المهنة خاصة ما يرتبط بالتكوين والأداء المهني، لهذا وقع اختيارنا لهذا الموضوع من أجل التأسيس للجوانب المفقودة أو المهمشة في التنظيم السائد بغرض النهوض بمهنة المراجعة في الجزائر؛
- إن الدخول المرتقب للجزائر في المنظمة العالمية للتجارة وتنفيذ اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوربي وتنشيط الواقع الاقتصادي يحتم عليها تنظيم مهنة المراجعة بشكل يساير الواقع الجديد ويضمن صدق وملاءمة المعلومات التي تعتبر عنصرا أساسيا لاتخاذ القرارات؛
- إن الاطلاع على الخدمات المتعددة التي تقدمها مهنة المراجعة في الدول المتقدمة خاصة ما تعلق بحركة تداول الأسهم والسندات في البورصة وفي القرارات الاستثمارية يلمح فناعة أن هذه الأخيرة تحتاج إلى تطوير مستمر لمسايرة الحركة المالية والأهداف المتوخاة منها، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال التنظيم الجيد للمهنة، ولهذا رغبتنا في معالجة هذا الموضوع محاولين بذلك تصور إطار متكامل لتنظيم المهنة يلائم الواقع الجزائري، وبالتالي توفير آليات كفيلة بضبط العملية الرقابية في ظل تحقيق أهداف المراجعة.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاثة بلدان فاعلة في المغرب العربي وشمال إفريقيا وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان، وذلك لتبيان العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمملكة المغربية باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص. وانطلاقا من هذه المقارنة، يمكن أن نستفيد من خبرة تونس والمملكة المغربية في التغلب على العيوب التي تواجه تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والإرتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمراجعين.

كما يهدف البحث إلى المساهمة في تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال تقديم مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال الحفاظ على العناصر الإيجابية في التنظيم المهني الحالي ومعالجة أوجه القصور الموجودة بناء على الدراسة المقارنة.

أهمية البحث

تلعب مهنة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المراجعون على أنشطة المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في حقل الاقتصاد الوطني، حيث يقوم أعضاء المهنة بمراجعة حسابات الشركات التي تطلب خدماتهم إما اختياريا أو إجباريا حسب الحالة التي يُطلب فيها المراجع، أي في إطار مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية.

وتتبع أهمية البحث من أن وجود تنظيم مهني قوي وفعال للمراجعة في الجزائر يُعد من العناصر الأساسية في المجتمع، نظرا لما يوفره من معلومات ملائمة ودقيقة بالنسبة لكل المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين ومختلف الأطراف المستخدمة لتقارير المراجعين في اتخاذ القرارات، خاصة في ظل التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري وخاصة ما تعلق باتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتفاوض من أجل الدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل دور البورصة الذي يعتمد على المعلومات المالية الموثوق فيها والسريعة حول المؤسسات المسعرة فيها بالدرجة الأولى.

ولاشك أن اهتمام البحث بدراسة ومقارنة التنظيم المهني للمراجعة من جميع جوانبه يُعد مساهمة فعالة لإرساء قواعد تنظيم قوي للمهنة في الجزائر على أسس علمية مع الاستفادة من خبرة الدول التي سبقتنا في مجال تنظيم المهنة، كما أن تنظيم المهنة تنظيما سليما هو ضرورة تقتضيها ظروف المرحلة التي يمر بها الإقتصاد الوطني، وأن التنظيم الجيد للمهنة يرفع من مستوى جودة الأداء المهني للمراجعين مما ينعكس على مكانة المهنة في المجتمع والخدمات التي تقدمها، كما أن مهنة المراجعة تعد أحد الدعائم الأساسية لاقتصاد أي دولة.

كما تتبع أهمية الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية من كون أن هذه البلدان تعرف تطورا اقتصاديا ملحوظا وعلاقات مهمة مع مختلف بلدان العالم وخاصة مع الإتحاد الأوروبي، ولذلك سيكون من المفيد جدا التعاون في مجال المراجعة بين أعضاء المهنة في هذه البلدان كتكتل اقتصادي كما هو الحال في الإتحاد الأوروبي، وهو ما سيرفع حتما من مستوى وكفاءة المراجعين في هذه الدول ويرتقي بها إلى المستوى الدولي، خاصة وأن العولمة قد فرضت نفسها في كل المجالات.

ويعتبر بحثنا هذا مساهمة علمية تسمح لمختلف الممارسين لمهنة المراجعة في الجزائر والأكاديميين والباحثين في مجال المراجعة بالإطلاع على تجارب كل من تونس والمملكة المغربية في التنظيم المهني للمراجعة وموقع الجزائر من هذه البلدان في هذا المجال.

حدود البحث

ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة التنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، حيث يقتصر بحثنا على دراسة التنظيم المهني للمراجعة الخارجية دون

المراجعة الداخلية، حيث أن هذه الأخيرة هي وظيفة داخل المؤسسة وتخضع كباقي الوظائف لنظام المؤسسة ويمكن التحكم في ممارستها من طرف إدارة المؤسسة، بينما المراجعة الخارجية فهي تمارس بطريقة مستقلة من طرف الأشخاص وبذلك تقتضي وجود تنظيم مهني للتحكم فيها، كما أن مستخدمي القوائم المالية سيهتمهم رأي المراجع الخارجي بصفته مهني محايد ومستقل عن المؤسسة أكثر من رأي أو تقرير المراجع الداخلي الذي هو موظف داخل المؤسسة ويعمل لصالح إدارتها.

كما أننا سوف نستخدم مصطلح المراجع أو مراجع الحسابات للتعبير عن المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية سواء كان في مهمة قانونية أو في مهمة تعاقدية، ماعدا في ذكر النصوص القانونية فإننا نستعمل المصطلح المذكور في النص القانوني نظرا للاختلاف الحاصل في التسميات المستخدمة للمراجع الخارجي عند قيامه بمهمة مراجعة قانونية بين البلدان الثلاثة، حيث يسمى في الجزائر محافظ حسابات بينما في تونس والمغرب فيسمى مراقب حسابات أو مراجع حسابات.

أما من الناحية الزمانية، فإننا سنقوم بمسح شامل لتنظيم مهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية منذ ظهور مهنة المراجعة في هذه البلدان وإلى غاية نهاية سنة 2011.

منهج البحث

للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة من خلال بحثنا، سوف نعلم على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث، حيث سنعمد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة المراجعة منذ نشأتها وتطورها التاريخي بشكل عام وبشكل خاص في البلدان موضوع الدراسة (الجزائر، تونس والمملكة المغربية). كما سنعمد على المنهج الوصفي التحليلي، إذ يأخذ جانبا كبيرا من البحث وذلك عند دراسة الإطار الفكري والنظري للمراجعة ودراسة التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ويهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري للموضوع.

وسنعمد على المنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة لتنظيم المهني للمراجعة بين البلدان الثلاثة، بالإضافة إلى المنهج التقويمي باعتبار الدراسة تبحث عن الجوانب الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر للإستمرار فيها، وتبحث عن أوجه القصور والخلل لمعالجتها أو تعويضها بعناصر أحسن بالإستفادة من العناصر الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في تونس والمملكة المغربية.

خطة البحث

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، سنقسم بحثنا إلى ثلاثة أبواب:

يتناول الباب الأول الإطار الفكري والنظري للمراجعة، حيث سنتطرق إلى العديد من النقاط الخاصة بمهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة من الناحية النظرية، وذلك من خلال ثلاثة فصول، يتناول الفصل الأول التأصيل العلمي لمهنة المراجعة، أما الفصل الثاني فيتناول عناصر التنظيم المهني للمراجعة من خلال الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في أي بلد، الهيآت والجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة، بينما الفصل الثالث فتتطرق فيه لمنهجية مراجعة الحسابات من الجانب العملي باعتبار بحثنا سيركز على المراجعة الخارجية.

وستتطرق في الباب الثاني إلى التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية من خلال ثلاثة فصول (الرابع والخامس والسادس)، يتناول كل فصل تنظيم مهنة المراجعة في كل بلد على حدة من خلال التطرق لعناصر التنظيم المهني للمراجعة التي رأيناها في الباب الأول.

أما الباب الثالث فيضم فصلين (السابع والثامن)، نخصص الفصل السابع للدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين البلدان الثلاثة محاولين بذلك إبراز العناصر الإيجابية وأوجه القصور في تنظيم المهنة في الجزائر من وجهة نظر الباحث، أما الفصل الثامن فنحاول من خلاله تقديم مساهمتنا لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على ضوء النتائج المتوصل إليها في الدراسة المقارنة.

مرجعية البحث

تتناول مرجعية البحث الدراسات السابقة التي اهتمت بموضوع التنظيم المهني للمراجعة ككل أو أحد عناصره مع التركيز على البلدان موضوع الدراسة المقارنة، وكذلك الدراسات التي تناولت مقارنة التنظيم المهني للمراجعة بشكل عام، وسوف نركز على أربع نقاط رئيسية وهي: الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة، الهيآت المهنية المنظمة للمهنة، دستور آداب وسلوك المهنة ومعايير المراجعة. وفيما يلي أهم الدراسات التي تناولت الموضوع في حدود علم الباحث:

• دراسة: (عبد العزيز بن راشد إبراهيم الراشد، 1981).

وهي عبارة عن دراسة مقارنة لمهنة المحاسبة والمراجعة بين الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا وتونس، قام بها الباحث وهو صاحب مكتب "الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون" بالإتفاق مع وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية في إطار مشروع لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة. وقد انطلقت الدراسة من واقع النقص الذي تعرفه المهنة في عدة جوانب أهمها: غياب معايير المحاسبة المالية، غياب معايير للمراجعة، معايير سلوك المحاسب القانوني، عدم وجود تنظيم داخلي للمهنة يتولى تطوير معايير المراجعة ورعاية المهنة، وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى النتائج التالية:

- هناك اتفاق كبير بين البلدان الثلاثة من حيث الهدف النهائي للمحاسبة المالية ومقوماتها، ولكن الإختلاف يكمن في سلطة معايير المحاسبة المالية والأهداف المؤثرة عليها.

- هناك تشابه كبير بين المجالات التي تغطيها معايير المراجعة في الولايات المتحدة وألمانيا وهي المجموعات الثلاث، بينما في تونس فإن المعايير المستخرجة من اللوائح والقوانين المنظمة للمهنة تغطي جانب المعايير العامة التي تهتم بشخصية المراجع فقط.
- هناك اتفاق كبير بين البلدان الثلاثة على ضرورة ضبط سلوك المحاسب القانوني والحد الأدنى لإعداداته العلمي والعملي ونوعية عمله ومسؤولياته تجاه الآخرين، أما الاختلافات فقد تركزت في درجة التفصيل والشمول، وكذلك في السلطة الرئيسية للمعايير.
- هناك اتفاق على أهمية وجود هيئة ترعى شؤون المهنة وتتولى مسؤولية تطويرها وتطوير عناصرها، ولكن هناك اختلاف جذري فيما يتعلق بالإطار الذي تؤدي فيه الهيئة دورها ومنبع سلطاتها وعلاقتها بالجهات المسؤولة عن الترخيص والتأديب القانوني للمهنيين.
- وعلى ضوء الدراسة المقارنة، قام الباحث باقتراح إطار متكامل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها.
- دراسة: (عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، 1993).

وهي رسالة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بجامعة الإسكندرية بكلية التجارة، حيث قام الباحث بدراسة مقارنة للتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر. وقد انطلق الباحث من إشكالية أن ضعف التنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في مصر قد نتج عنه تضحيات اقتصادية هائلة للاقتصاد القومي والمجتمع ولأعضاء المهنة أنفسهم، ويعتقد الباحث أن الظروف البيئية السائدة في مصر آنذاك، قد ساهمت بدرجة كبيرة في عدم وجود تنظيم مهني قوي لمهنة المحاسبة والمراجعة، مما ترك المهنة لا تفي باحتياجات ومتطلبات المرحلة التي كان يمر بها الاقتصاد المصري، وبذلك لا يمكن للمهنة أن تساهم بدور فعال في حماية موارد المجتمع وزيادة الاستثمار.

وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى نتيجة رئيسية مفادها أن التنظيم المهني القائم لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر لا يستوفي جميع الخصائص الرئيسية الواجب توافرها في ذلك التنظيم، كما أن الخصائص التي كانت موجودة تعاني من أوجه قصور عديدة مما يجعلها قائمة بصورة شكلية فقط. وقد اقترح الباحث على ضوء المقارنة التي أجراها إطارا للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في مصر يراعي الخصائص الرئيسية للمهنة مع الاستفادة من خبرة الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

- دراسة: (محمد أمين عبد الله، 1996).

وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة "دراسات" بالجامعة الأردنية، تحت عنوان: "مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة"، حيث قام الباحث بدراسة تحليلية مقارنة حول مهنة مراجعة الحسابات في كل من الأردن والكويت ركز فيها على مقارنة القوانين المنظمة للمهنة في

كلتا الدولتين من حيث شروط مزاوله المهنة، تعيين مراجع الحسابات، تعدد المراجعين، تحديد الأتعاب، قواعد السلوك المهني، حقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة أن يكون الترخيص لمزاوله مهنة المراجعة من جهة مهنية لا حكومية، بالإضافة إلى ضرورة وضع دستور أخلاقي للمهنة والالتزام بقواعد ومعايير مراجعة متعارف عليها.

• دراسة: (وائل إبراهيم الراشد، 2002).

وهي عبارة عن مقال منشور بمجلة "الإقتصاد والإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية، تحت عنوان: "مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت". وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بالكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب المراجعة نحو تطوير المهنة، وقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيعه لاستبيان على جميع مكاتب المراجعة بالكويت وعددها 32 مكتباً، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة؛
- غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية؛
- غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني؛
- النظرة السطحية الشائعة في المجتمع عن دور مراقب الحسابات.

وقد بيّنت الدراسة أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

• دراسة: (صديقي مسعود، 2004).

وهي رسالة دكتوراه دولة بجامعة الجزائر تحت عنوان: "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، وقد انطلق الباحث من إشكالية مفادها أن غياب إطار وطني للمراجعة المالية في الجزائر يجعل المراجعين يستندون إلى أطر أخرى تنبثق من طبيعة التكوين والميول الخاص لبعض المدارس الدولية للمراجعة المالية التي قد لا تتواءم الواقع الاقتصادي الجزائري ولا تتكيف وحاجات الأطراف الطالبة لآرائهم. وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر، ويسمح بالاستجابة للإحتياجات المتزايدة لمستخدمي مخرجات المراجعة. وقد استعمل الباحث كأداة بحث في دراسته الميدانية إستبيانين للاستقصاء، حيث أن الأول مخصص لفئة محافظي الحسابات في الجزائر والآخر مخصص لفئة الجمهور بغية تحديد فجوة التوقعات، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- إطار المراجعة المالية في الجزائر يحتوي على مقدماتها فقط بالتركيز على معيار الإستقلال والكفاءة؛
- الجمع بين المحاسبة والمراجعة في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛

- إفتقاد الواقع الجزائري للمراجعة إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة.

وقد اهتمت هذه الدراسة بعناصر الإطار المرجعي للمراجعة المالية والعلاقة بينها، حيث توصل الباحث إلى أنه لكي يتحقق الهدف من المراجعة يجب أن تعمل العناصر المادية والبشرية والمحددات النظرية والضوابط المهنية بشكل منسجم لكي تشكل ما يطلق عليه بنظام المراجعة ذو الهدف الواضح والمحدد، واقترح الباحث في الأخير إطارا متكاملًا للمراجعة المالية في الجزائر.

• دراسة: (Sami El OMARI & Michèle SABOLY, 2005)

هذه الدراسة هي عبارة عن مقال منشور بمجلة « l'entreprise, le chiffre et le droit »

تحت عنوان: (Émergence d'une profession comptable : le cas du Maroc)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة منذ أن كان المغرب تحت الحماية الفرنسية وإلى غاية سنة 2005، وقد انطلق الباحثان من الإشكالية التالية: ما هي العلاقة الموجودة خلال كل هذه الفترة بين مهنة المحاسبة والجهاز الإداري والسياسي؟ وما هو الدور الذي لعبته الدولة في حركية التنظيم المهني للمراجعة في المغرب وفي تكوين التجمعات المهنية المحاسبية؟ وقد حاولت الدراسة إبراز كيفية تأسيس مهنة المحاسبة والمراجعة في المغرب وتنظيمها وتطورها، ومختلف الجمعيات المهنية التي تكونت خلال الفترة وظروف ظهورها وشروط الانضمام إليها وكيفية محاولة كل تجمع مهني فرض مبادئه وأفكاره لتنظيم المهنة، وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

- ظهور عدة استراتيجيات من طرف الفاعلين في مجال المحاسبة والمراجعة لاحتكار المزايا الاقتصادية والاجتماعية (الدخول للمهنة، الاعتراف بالكفاءات، الحصص السوقية، حماية نظام معين)؛
- من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى خلق التزايدات والصعوبات في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة هو فرض أفكار استعمارية تسببت في انقسام بين المهنيين في المغرب وجعل من الإنتماء إلى تجمع مهني معين كأداة هوية؛

- غياب سياسة وطنية دائمة لتكوين نخبة وطنية وبالأخص التشجيع على التكوين المهني؛
- عدم الحث على التكوين خلال مرحلة الحماية الفرنسية كان له آثارا سلبية لفترة طويلة على المهنة في المغرب بعد الإستقلال.

• دراسة: (حمدي محمد لين، 2006)

وهي عبارة عن بحث منشور على الموقع الرسمي للباحث، تحت عنوان:

« La profession comptable au Maghreb –Algérie, Libye, Mauritanie, Tunisie, Maroc » ، حيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تشخيص حالة مهنة المحاسبة والمراجعة في دول

المغرب العربي من خلال المحاور الرئيسية التالية: نشأة المهنة، الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة وهياكلها والنصوص القانونية المنظمة للمهنة.

ركّز الباحث في دراسته على تنظيم المهنة في الجزائر محاولاً بذلك إبراز المشاكل التي تعاني منها المهنة في الجزائر مع التركيز على الإجراءات التي تسمح بتطويرها، أما بالنسبة للدول الأخرى فقد اكتفى بتقديم المهنة فقط. وقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة وضع استراتيجية للنهوض بالمهنة والتغلب على المشاكل التي تعاني منها، وتوصل إلى نتيجة رئيسية وهي أن مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر لعبت تاريخياً دوراً هاماً في التطور الاقتصادي والاجتماعي الحاصل على مستوى الاقتصاد والمؤسسات الاقتصادية، وفي المقابل لم تلق المساعدة اللازمة لتطورها وحمايتها وتكوين المهنيين.

ومن التوصيات التي ركّز عليها الباحث ضرورة الإهتمام بالتكوين المتخصص للمهنيين للرفع من مستوى المهنة، وذلك عن طريق إنشاء معهد تكوين متخصص للخبراء المحاسبين.

• دراسة: (ريم محمد العمر وحسام عبد المحسن العنقري، 2007).

هذه الدراسة هي عبارة عن مقال منشور بمجلة "الإقتصاد والإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية، تحت عنوان: "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة". وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، والتي لخصها الباحثان في المرتكزات التالية (المعايير المهنية، قواعد السلوك المهني، إختبار الزمالة المهنية، برامج التعليم المهني المستمر، برامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الإتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع ككل).

وقد انطلقا الباحثان من الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن لمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها والحد من آثارها السلبية؟ وتوصلت الدراسة في الأخير إلى النتائج التالية:

- عدم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة من جهة، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جهة أخرى حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في المملكة العربية السعودية والتي شملت:

ü محدودية الإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية.

ü إستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية.

ü وجود هيآت مهنية خليجية وعربية.

ü إنضمام السعودية إلى اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

- وجود فوارق معنوية وتفاوت مرتبط بعوامل أخرى، بالرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة حول معرفتهم. بمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

وفي نهاية عرض هذه الدراسات التي تناولت موضوع البحث أو أحد عناصره، فإننا لاحظنا أنه من بين النتائج الرئيسية لبعض الدراسات التي تطرقنا إليها، أن المشاكل التي تعاني منها المهنة يرجع إلى عدم وجود العناصر الرئيسية لتنظيم المهني الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، كما أن البعض من الدراسات السابقة تناولت فقط أحد عناصر التنظيم المهني وأهملت باقي العناصر، بالإضافة إلى أن البعض منها اهتمت بشكل أكبر بالجانب العملي للمراجعة وأهملت الجانب التنظيمي للمهنة، وتناولت فقط البعض من عناصر التنظيم المهني وبشكل غير مرتب وغير شامل.

ويأتي بحثنا من موقع هذه الدراسات في كونه سيكون شاملا لجميع عناصر التنظيم المهني للمراجعة دون استثناء مع مراعاة التبويب الدقيق لهذه العناصر في أربع مجموعات رئيسية وهي: الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة وأخيرا دستور آداب وسلوك المهنة، كما سيشمل بحثنا لدراسة مقارنة شاملة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان فاعلة في المغرب العربي، وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية وصولا إلى تقديم مساهمة علمية لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على ضوء تجربي تونس والمملكة المغربية.

صعوبات البحث

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بدراسة واقع التنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية والمقارنة بينها ومن ثم المساهمة العلمية للباحث لتطوير عناصر تنظيم المهنة بالجزائر، فقد واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علم الباحث؛
- صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص مهنة المراجعة في تونس والمملكة المغربية؛
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمشاكل التي عرفتتها المهنة خلال فترة البحث، والصراعات التي عرفتها المهنيون والمصنف الوطني مع الوزارة الوصية منذ اقتراحها مشروعاً جديداً لتنظيم المهنة سنة 2006 وبعد صدور القانون الجديد إلى غاية نهاية الدراسة؛

- صعوبة الحصول على النصوص المنظمة لمهنة المراجعة في كل من تونس والمملكة المغربية نظرا للقيود التي تفرضها الهيآت المهنية المنظمة للمهنة في هذين البلدين على هذه النصوص للإطلاع عليها خاصة على المواقع الرسمية لها على الإنترنت؛
- رفض الهيآت المنظمة للمهنة في تونس والمملكة المغربية استقبالنا لمدة كافية للقيام بالبحث اللازم، واقتصارها فقط بتحديدنا لنا يوما واحدا وفي وقت محدود جدا في كل مرة نطلب منها ذلك؛
- صدور قوانين ومراسيم جديدة تنظم المهنة في الجزائر سنتي 2010 و2011، وهذا ما استلزم منا وقتا لمراجعة العمل الذي قمنا به وفقا للقوانين السابقة؛
- عدم وجود أي تعاون من طرف الهيآت المنظمة للمهنة في البلدان الثلاثة موضوع الدراسة خاصة في تونس والمملكة المغربية، وعدم تلقينا أي إجابة على جميع المراسلات التي قمنا بها لهذه الهيآت.

الباب الأول

الإطار الفكري والنظري للدراسة

مقدمة الباب الأول:

يتناول هذا الباب الإطار الفكري والنظري للمراجعة بصفة عامة، من خلال التطرق للمفاهيم والأسس التي تقوم عليها والإطار العام لنظرية المراجعة، بالإضافة إلى الجوانب المتعلقة بالمهنة كأدلة الإثبات وأوراق العمل، والتي نرى بأنها ذات أهمية كبيرة للتحكم في الجانب النظري للمراجعة، كما سيغطي هذا الباب بشكل خاص عناصر التنظيم المهني للمراجعة، والتي سنعتمد عليها في الباب الثاني لدراسة واقع التنظيم المهني للمراجعة في البلدان موضوع الدراسة، وسنعتمد عليها في الدراسة المقارنة وعرض مساهمة الباحث لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، كما سيتناول هذا الباب المنهجية أو الخطوات التي يتبعها المراجع لقيامه بمهمة مراجعة الحسابات باعتبار بحثنا سيهتم بالتنظيم المهني المرتبط بالمراجعة الخارجية.

وسنحاول من خلال هذا الباب تغطية أكبر جزء ممكن من الإطار الفكري والنظري للمراجعة،

وذلك من خلال الفصول الثلاثة التالية:

- x الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة.
- x الفصل الثاني: عناصر التنظيم المهني للمراجعة.
- x الفصل الثالث: منهجية مراجعة الحسابات.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للمراجعة

تمهيد:

إن ظهور المراجعة وتطورها كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي وظهور شركات الأموال التي يمكن أن تضم عددا كبيرا من المساهمين، مما أدى إلى انفصال ملكية الشركات عن إدارتها، ومع توسع نشاط الشركات وتشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة، فضلا عن ذلك، فقد زادت حاجة أطراف أخرى للبيانات المالية التي تصدرها الشركات. فالمراجعة تعتبر الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة من جهة، وللتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية التي تصدرها الشركات والاطمئنان على الوضعية المالية للشركة ونتيجة نشاطها من جهة أخرى.

ومن هذا المنطلق، فإن هذا الفصل سيتناول في إطار نظري التأصيل العلمي للمراجعة، من خلال التطرق لأهم الجوانب المتعلقة بهذه المهنة للتعرف عليها، بداية من مقومها ثم الإطار العام لنظرية المراجعة وعناصره المتمثلة في: الفروض، المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات. كما يتناول هذا الفصل كذلك أنواع المراجعة حسب التصنيفات المختلفة لها انطلاقا من الزوايا التي يُنظر منها للمراجعة، بالإضافة إلى أدلة الإثبات (القرائن) والوسائل الفنية للمراجعة، وفي الأخير أوراق العمل التي يستخدمها المراجع. وتحقيقا لما سبق، سيتناول هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

- x مفهوم المراجعة؛
- x الإطار العام لنظرية المراجعة؛
- x أنواع المراجعة؛
- x أدلة الإثبات والوسائل الفنية للمراجعة؛
- x أوراق وملفات عمل المراجع.

1-1. مفهوم المراجعة

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم وإلى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها، ولقد كان لهذه التغيرات أثرا كبيرا في تطوير هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة، حيث مسّ هذا التطور فلسفتها، مفهومها، طريقة ممارستها وأهدافها، وقد ساهم ذلك في ظهور أنواعا عديدة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها.

1-1-1. التطور التاريخي للمراجعة

لقد ظهرت المراجعة منذ القديم وتطور مفهومها مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده، حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه، وبكبر حجم أعماله لجأ إلى تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها مهام تسجيل العمليات المالية، وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت لهم إدارة نشاطاته.

كما لوحظ مع مرور الزمن ومع التطور المستمر للنشاط الاقتصادي وظهور الشركات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية، ظهرت الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة هذا التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا بدوره أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجياً.

ومع ظهور شركات الأموال وتطورها لوحظ أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى تفويض البعض منهم للقيام بإدارة مختلف وظائف المؤسسة غير ممكن في الغالب، وهنا ظهرت الحاجة إلى كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل للقيام بتلك المهام، وهكذا فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سببا في ظهور المراجعة التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل كوسيلة يطمئن بها أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه¹.

إن التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة كانت نتيجة تطور أهدافها والبحث المستمر بغية تطويرها لتتماشى والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي، وقد عرف تطور مهنة المراجعة عدة مراحل نلخصها في الآتي:

1-1-1-1. المرحلة ما قبل 1500م

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الاستماع، فأصل مصطلح المراجعة "Audit". معناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 8.

الإستماع¹، أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش. وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.

وتدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح (عليه السلام)، قد أقرّ السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للإتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم كذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات².

وقد ظهر في وقت لاحق عند الرومان ولأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية للحد من اختلاس الأموال، وتمثّل في فصل المسؤوليات* بين المراقبين الذين يرخصون الإيرادات والنفقات ووزير المالية الذي يسيّر الأموال، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات³.

وقد كان للصينيين تاريخاً طويلاً في تطوير ممارسات التسيير الجيد بما فيها المراجعة كوسيلة رقابة، حيث أنه في القرن الثاني عشر وُضع في الصين نظام الرقابة المتبادلة (Système de contrôle réciproque) وذلك بالفصل بين الوظائف⁴.

في القرن الخامس عشر، ظهرت في إيطاليا أول دراسة حول المحاسبة من طرف الإيطالي (Lucas Pacioli) سنة 1494، حيث طوّر علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج، وظهور الجرد المادي ومبدأ الرقابة السطحية (Contrôle de vraisemblance)، ولقد جاء ذلك في كتاب ألفه بعنوان⁵: (Summa di arithmetica geometrica proportioni et proportionalita)، بعد أن كانت الطريقة المحاسبية السائدة والتي عرضها المازندلاني في مخطوطته عام 1363م، تتم بقيد الإيرادات في الجانب الأيمن والمصروفات في الجانب الأيسر⁶.

¹ د. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 03.

² Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3^{ème} édition, 1986, p. 04.

* حالياً تتمثل هذه العملية في الفصل بين مهام الأمر بالصرف l'ordonnateur والمحاسب العمومي في المالية العامة.

³ Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, op.cit., p. 07.

⁴ Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, Paris, 4^{ème} édition, 1992, p. 05, 06.

⁵ VALIN Gérard, Controlor & Auditor, Dunod, Paris, 2006, p. 13.

⁶ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 16.

1-1-1-2. مرحلة ما بين 1500 و1850م

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والإختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة*، وقد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة وهي الإعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير، كما نشير إلى القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة¹.

1-1-1-3. مرحلة ما بين 1850 و1905م

مع التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها أوروبا عامة وبريطانيا خاصة وظهرت شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات².

ونظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي والذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي، ولكن المساهمين وذوي العلاقة لا يستطيعون الإطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية، ويرجع ذلك لعدم المعرفة لديهم أو عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة، أو تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة، بالإضافة إلى أن القوانين لا تسمح لجميع الناس بمراجعة الحسابات، ولهذا الأسباب دعت الحاجة إلى تعيين مراجع للحسابات، حيث أن ظهور مبدأ الإفصاح ولجوء شركات المساهمة إلى تعيين مراجع خارجي للحسابات هو الذي أدى إلى نشأة مهنة المراجعة، علما أنه في ذلك الوقت لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات أو الإفصاح عنها بسبب غياب المبادئ الرسمية³.

* الإدارة وكييل عن المساهمين بإدارة الشركة لمصلحتهم، وقد تطور مفهوم الوكالة لتسجل بالإضافة إلى المساهمين الأطراف المختلفة الأخرى كالدائنين والدولة، ويقاس نجاح الإدارة بمدى قدرتها على تعظيم الأرباح، ولكي يتمكن رقم صافي الربح من التعبير عن كفاءة الإدارة، جاء الحرص على التمسك بالتكلفة التاريخية لتسجيل قيم الأصول.

¹ د. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت)، ص 06.

² شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2003/2002، ص 04.

³ حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 17.

والجديد في هذه المرحلة هو توجيه الإهتمام نحو الإعتراف بجانب من نظام الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي، بالإضافة إلى قبول بعض الإختبارات في نطاق محدود مع بقاء العمل بالمراجعة التفصيلية¹.

4-1-1-1. مرحلة ما بين 1905 و1933م

في هذه المرحلة تطورت المراجعة وأصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء رأي فني حول مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغش والأخطاء والتلاعبات، كما زاد إهتمام المراجعين في هذه المرحلة بنظام الرقابة الداخلية وزيادة اتجاههم إلى أسلوب المراجعة الإختبارية².

5-1-1-1. مرحلة ما بين 1933 و1940م

خلال هذه المرحلة زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وقد تميّزت بالتغير الكامل من أسلوب المراجعة التفصيلية إلى أسلوب المراجعة الإختبارية³.

6-1-1-1. مرحلة ما بعد 1940م

بعد سنة 1940، أصبح الغرض الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، بالإضافة إلى التركيز القوي والإعتماد الكبير من طرف المراجعين على نظام الرقابة الداخلية وربط الإختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذا النظام، كما نسجل في هذه المرحلة زيادة الإهتمام بالأساليب العلمية المتطورة كالأساليب الرياضية والإحصائية وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات⁴.

وقد ساند في إرساء قواعد تطوير مهنة المراجعة في مختلف مراحلها إنشاء المنظمات المهنية والمعاهد العلمية المتخصصة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في مجال مراجعة الحسابات في فينسيا عام 1581. وقد كانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة بها في حوالي عام 1773، وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854، وتبعها فرنسا عام 1881، الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، ألمانيا عام 1896، كندا عام 1902،

¹ د.عبد الفتاح الصحن، د.محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 25.

² Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : Principes, Objectifs et pratiques, op.cit., p. 19.

³ Idem.

⁴ د.عبد الفتاح الصحن، د.محمد ناجي درويش، مرجع سابق، ص 25، 26.

د.علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010، ص 08.

أستراليا عام 1904 وفرنندا عام 1911، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة المراجعة¹.

وقد كان لجمهورية مصر العربية السبق على مستوى الدول العربية في مجال تنظيم مهنة المراجعة، إذ كانت المهنة تمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم (01) الذي نظم ممارسة المهنة، وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946، ثم تحولت إلى نقابة بموجب القانون رقم (394) عام 1955.²

ومن خلال تتبعنا لتطور المراجعة تاريخياً، فإنه يتبين لنا أن ذلك التطور كان نتيجة للتغيرات والتطورات التي طرأت على أهدافها وأساليبها من جهة، وتطور البشرية وحجم الأنشطة الاقتصادية والتطور التكنولوجي من جهة أخرى، كما نشير إلى ظهور عدة أنواع من المراجعة بتعدد الهدف المرجو منها، بالإضافة إلى ظهور المنظمات المهنية التي كان لها إسهام كبير في تنظيم المهنة وتطويرها.

1-1-2. تعريف المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها.

وقد عرّفتها جمعية المحاسبة الأمريكية* (AAA) كما يلي: "المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"³.

كما عرّف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين** (UEC) في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي:

"هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي في عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن

¹ أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص 24.

² نفس المرجع السابق، ص 25.

* American Accounting Association.

³ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

** Union européenne des experts-comptables, économiques et financiers.

وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة¹.

وقد عرّف كذلك BENYAMINE Paul المراجعة على أنها: "الفحص الذي يقوم به مهني مستقل وذو كفاءة بغرض إبداء رأيه المبرر حول انتظام وسلامة وصدق الحسابات السنوية في تعبيرها عن وضعية الشركة في تاريخ الإقفال وعن نتائج نشاطها لتلك الدورة، آخذاً بعين الاعتبار القوانين والأعراف المتعامل بها في الدولة التي يتواجد بها مقر الشركة"².

كما عرّفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها: "عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة"³.
وعرّفها الأرقم عبد الحفيظ وبن فليس أحمد بأنها: "جملة إجراءات تستهدف الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية والمحاسبية التي أُثبتت في الدفاتر من واقع المستندات الثبوتية للتأكد من انتظامها وسلامتها (صحتها) وانسجامها مع قواعد المحاسبة، بحيث أن الميزانية تُظهر المركز المالي الصحيح وأن حسابات النتائج تُظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف مستعملي القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها"⁴.

وفي الأخير، يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المراجع نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحيد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها.

ومن خلال التعاريف المختلفة للمراجعة، يمكن ملاحظة أنها تشمل النقاط الرئيسية التالية:

- المراجعة عملية منظمة: تنفذ المراجعة في عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال وضع برنامج مراجعة يحدد الخطوات التي يتبناها المراجع لتنفيذ مهمته.

¹Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit, p. 24.

²BENYAMINE Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, (n.d), p. 23.

³د. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 03.

⁴الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، دروس و تطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001، ص 03.

- الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي: ويعتبر ذلك جوهر عملية المراجعة، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المراجع الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.
- معايير متعارف عليها: هي مجموعة القواعد الموضوعية التي يستخدمها المراجع كأداة للتقييم وإصدار الحكم الشخصي مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية: ضرورة إعداد المراجع بعد الإنتهاء من مهمته لتقرير مكتوب يتضمن نتائج فحصه وتبليغ ما فيه للأطراف المعنية بالمراجعة.
- ونستنتج كذلك من خلال التعاريف السابقة، أن رأي المراجع الذي يديه على مدى صحة وانتظامية القوائم المالية وتعبيرها الصادق لوضعية المؤسسة المالية ونتائج نشاطها يكون مؤسسا على مدى التطابق مع المرجع المحاسبي (référentiel comptable) المعتمد.
- كما أن المراجعة تطور مفهومها وأصبحت تهتم بنظام الرقابة الداخلية، هذا الأخير أصبح نقطة بداية لعمل المراجع، حيث يمكن القول أن المراجعة هي مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية، ومن كثرة اهتمام المراجعين بنظام الرقابة الداخلية أصبحت المراجعة تعرف على أنها مراجعة الإجراءات.

ويلاحظ بأن مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حولها المراجعة وهي:

- الفحص؛
- التحقيق؛
- والتقرير.

1. **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

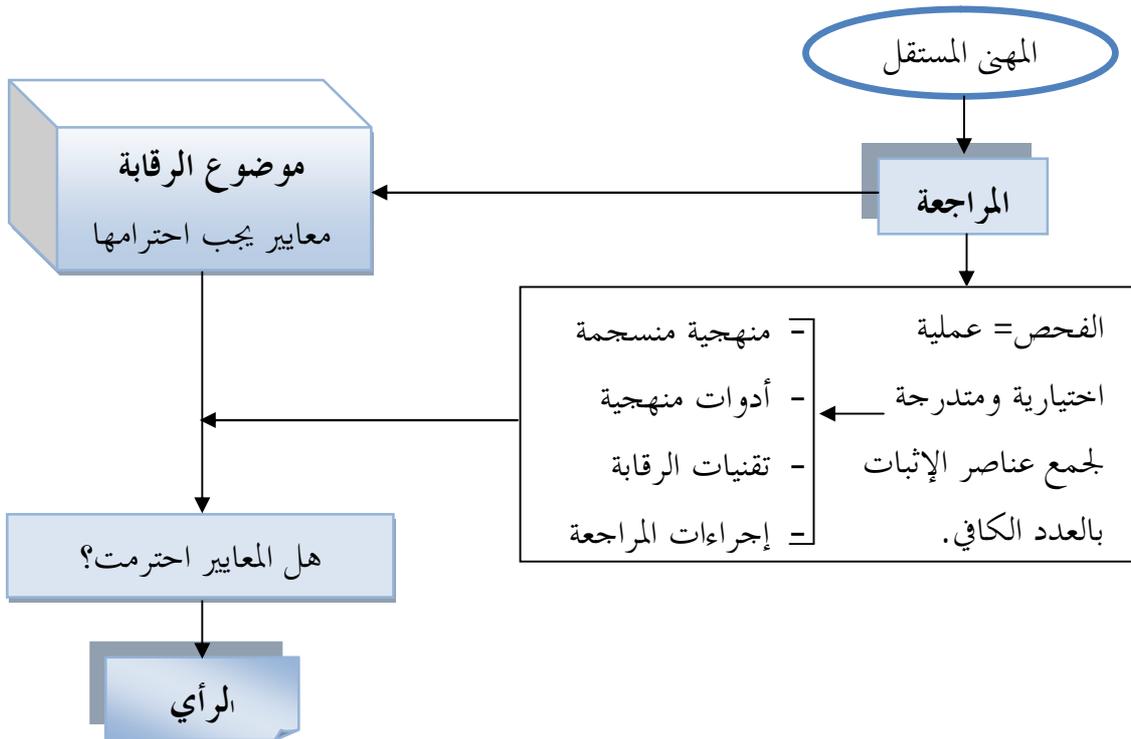
2. **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيّد بمعايير المراجعة المتفق عليها. ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يُنتظر من

خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي¹.

3. التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة المراجعة. ويمكننا في الأخير تلخيص تعريف المراجعة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1): ملخص لتعريف المراجعة.



Source : Alain BURLAUD et al, Comptabilité et audit : manuel & applications, éditions foucher, Vanves, 2008/2009, p. 442.

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي، وأن هذا الأخير ينصبّ موضوعه حول مدى احترام المؤسسة محل المراجعة للمعايير المعتمدة في إعداد القوائم المالية وهي المرجع المحاسبي المطبق والمعتمد في الشركة من خلال احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تحقيق هذا الهدف يتطلب من المراجع القيام بفحص للسجلات والدفاتر يتخلله جمع لأدلة الإثبات الكافية والملائمة، ومتبعاً في ذلك منهجية مدروسة وملائمة لتحقيق الهدف من المراجعة، ويستخدم أثناء عمله الميداني العديد من الأدوات والتقنيات والإجراءات.

¹ صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 23.

1-1-3. أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تتمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة التي هم أصحاب مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:

• **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعيّنون المراجع ليساعدتهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمددهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة¹. ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدّهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الإعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

• **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الإستثمار في أسهم الشركة من عدمه².

• **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدماً هاماً لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية. وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دوراً شبه تشريعياً فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات³.

• **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الإستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد، ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 22.

² حجاز حديجة، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيح الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2009/2008، ص 13.

³ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 24.

القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية. وتعتمد هذه المؤسسات على تقرير المراجع في تحديد مدى إمكانية الإعتماد والثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف إسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه¹.

• إتحادات ونقابات العمال: تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدررة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل. وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها².

• إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة³.

• الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا و إبداء الرأي الفني المحايد فيها⁴.

ومما سبق، يمكن القول أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر الأداة الأكثر وثوقا فيها بالنسبة لمختلف الأطراف نظرا لاستقلاليتها وحياده وكفاءته أكثر من أي شخص آخر، وبالتالي يمكن تقرير المراجع هذه الأطراف من الوثوق في القوائم المالية التي تصدرها الشركات سواء العامة أو الخاصة، والتي يبدي فيها المراجع رأيا يعبر عن خلاله على أنها صحيحة ومنظمة وتمثل بصدق الوضعية المالية للمؤسسات الخاضعة لرقابته ونتائج نشاطها.

¹ حجاز حديجة، مرجع سابق، ص 13.

² نفس المرجع السابق، ص 23.

³ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 08.

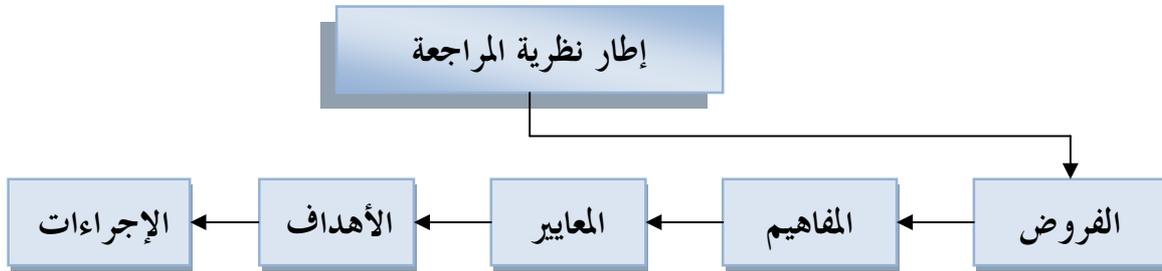
⁴ نفس المرجع السابق، ص 09.

1-2. الإطار العام لنظرية المراجعة

إن مهنة المراجعة كأى ميدان آخر لها نظرية تساعد المراجع على شرح ووصف وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مهمته، أي يعتمد على هذه النظرية في اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة أو مرحلة من مراحل عملية المراجعة. وقد ظهرت العديد من الدراسات والكتابات في مجال التأصيل العلمي للمراجعة ووضع إطار نظري لهذه المهنة، هذا الأخير الذي يوفر الأساس اللازم لتنظيم أفكار الفرد وضبط وتحقيق ما يترتب على ذلك من تصرفات.

وفيما يلي شكل يوضح العناصر الرئيسية التي تكوّن الإطار العام لنظرية المراجعة:

الشكل رقم (1-2): الإطار العام لنظرية المراجعة.



المصدر: د. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 32.

يلاحظ من الشكل أن إطار نظرية المراجعة يتكون من خمسة عناصر رئيسية، بداية من الفروض باعتبارها نقطة البداية لأي نظرية كانت بغية الوصول إلى النتائج المرجوة، ثم تحديد المفاهيم الخاصة بالمهنة، ثم المعايير الخاصة بممارسة المهنة ثم الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة، وأخيرا الإجراءات التي تمثل ترجمة لباقي العناصر على أرض الواقع، ولهذا نجد أنها كآخر عنصر في الإطار العام لنظرية المراجعة.

1-2-1. فروض المراجعة

تمثل الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية، وهو نفس الشيء بالنسبة لفروض المراجعة.

يعرّف الكاتب د. محمود السيد الناغي فرض المراجعة كما يلي: " يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبني عليه المبادئ العلمية للمراجعة"¹.

¹ د. محمود السيد الناغي، المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى، 2000، ص 26.

وتعرّف الفروض بأنها: "متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار"¹. ومن خلال التعريفين السابقين، يمكن القول أن الفروض في المراجعة هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المراجعة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات. وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية المراجعة بصفة أساسية²:

1-1-2-1. قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ملاءمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- قابلية القياس الكمي؛
- عدم التحيز في التسجيل.

2-1-2-1. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة.

3-1-2-1. خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أيّ أخطاء تواطئية

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

¹ William C.Thomas & Emerson O.Henke, Auditing : theory and practice, California, wadsworth, 1983, p. 53.

² راجع كلا من:

- د. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 26.

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص ص 12-15.

1-2-1-4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل عملية المراجعة الاقتصادية عن طريق الاكتفاء بالمراجعة الاختبارية* بدلا من المراجعة التفصيلية.

1-2-1-5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

1-2-1-6. المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل

يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة.

1-2-1-7. مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

حسب هذا الفرض، يتولى المراجع مهامه حسب الإتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل المراجعة، بشرط عدم إخلال هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة والتي على رأسها معيار الإستقلال.

1-2-1-8. المركز المهني للمراجع يفرض عليه إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

1-2-2. مفاهيم المراجعة

تعني المفاهيم بصفة عامة الأفكار الأساسية أو أساس التفكير العقلي أو الذهني، ويعرّف المفهوم بأنه: " أي فكرة مجردة تخدم وظيفة نظامية"¹.

كما يعرّف المفهوم كذلك على أنه: " فكرة ذهنية مترجمة أو معبر عنها بلفظ"².

* يكتفي المراجع في هذا النوع من المراجعة بالتركيز على عينة من البيانات وتعميم نتائج الفحص على كل المجتمع، وستنطبق لها لاحقا.

¹ د. محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 25.

² نفس المرجع السابق، ص 25.

ومن هذين التعريفين، نستنتج أن كل لفظ متعارف عليه ومقبول في مجال البحث يعتبر مفهوماً، وتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات المستنتجة من الفروض، كما أن المفاهيم بدورها تمثل الأساس لتحديد المعايير والأهداف والإجراءات وكذلك تحديد المبادئ الأساسية للمراجعة.

وبما أن هناك ارتباط قوي ومتكامل بين المحاسبة والمراجعة، فإن المفاهيم المستخدمة في نظرية المحاسبة تعتبر لازمة أيضاً في نظرية المراجعة، ومن أمثلة هذه المفاهيم: الأصول والخصوم، حق الملكية، الدخل، المصروف، الفائض والتكلفة... إلخ.

ولنظرية المراجعة العديد من المفاهيم الأساسية التي تضيفها لمفاهيم المحاسبة، ومن مفاهيم المراجعة على سبيل المثال ما يلي:

- المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة؛
- الإستقلال؛
- العناية المهنية اللازمة؛
- أدلة الإثبات (القرائن)؛
- العرض الصادق والعادل؛
- حق الإطلاع؛
- الرقابة الداخلية؛
- تقرير المراجعة؛
- الفحص التحليلي والاختباري... إلخ. وهناك العديد من المفاهيم التي سوف نتطرق إليها من خلال بحثنا هذا.

ويُعد ضبط مضامين المفاهيم على مستوى المهنة أمراً أساسياً في مجال المراجعة، حيث يلاحظ تعدد المفاهيم للمضمون الواحد وتعدد الأسماء لنفس المفهوم، ومن أمثلة ذلك إطلاق إسم المراجع، مراقب الحسابات، المدقق، المحاسب القانوني على نفس الشخص.

1-2-3. معايير المراجعة

تعتبر المعايير عنصراً رئيسياً في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعبّر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني. كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية

وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع وطبيعة عملية المراجعة للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل¹.

وقد عرفها إبراهيم شاهين على أنها: "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء"².

ويقول الباحثان SHARL.J & SCHANDL أنه لا يمكننا أن نتصور وجود مراجعة بدون معايير، فهذه الأخيرة لازمة لإبداء الرأي ويجب علينا أن نقبل هذا الفرض بدون إثبات، فالأحكام التي نقوم بإصدارها بدون افتراض معايير معينة هي أحكام غير منطقية، والمعايير هي التي تحدد نوعية الحكم، وهي بذلك تمثل وحدة القياس اللازمة لكي نعبر عن رأينا³.

نشير إلى أن إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها من قبل الهيآت المهنية المختصة الدولية والمحلية على مستوى الدول كان له الأثر الكبير في تطوير المهنة ورفع مستوى المراجعين وتقليل التفاوت بينهم، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة فيما بينهم وعلاقتهم بعملائهم والهيآت المهنية التي ينتمون إليها.

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية

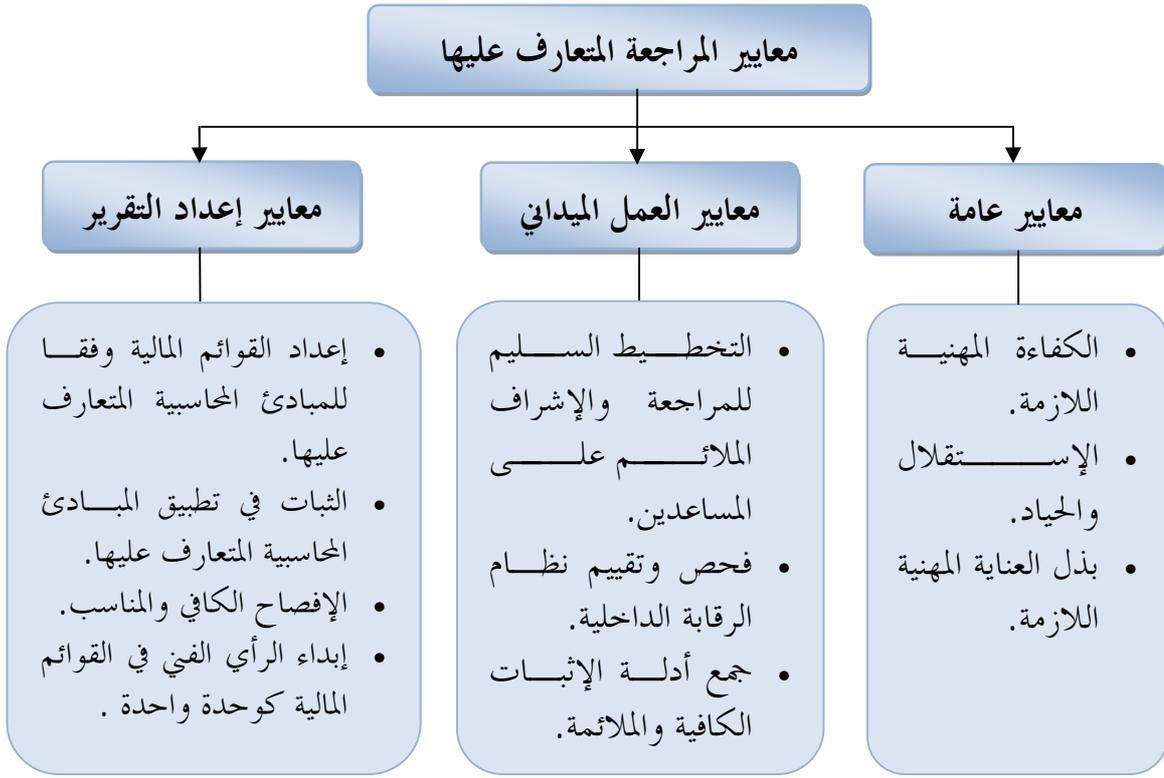
مثلما يوضحها الشكل الموالي:

¹ د. سهير شعراوي جمعة، مرجع سابق، ص 63، 64.

² إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995، ص 36.

³ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 45.

الشكل رقم (1-3): ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د.محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 42.

يلاحظ من الشكل أعلاه، أنه تم تقسيم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تهتم المجموعة الأولى من المعايير بشخص المراجع وصفاته، بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات المراجعة ولهذا تسمى بالمعايير الإجرائية، في حين تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون، وستتطرق لمعايير المراجعة بالتفصيل في الفصل الثاني.

1-2-4. أهداف المراجعة

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن. فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية. ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

والجدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي من خلال العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1896 والتي وصف فيها المراجع بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"^{*}، حيث تشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش و الأخطاء وإنما إظهار هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته¹. وقد أضيفت أهدافا عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي²:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر المراجعة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

وينص المعيار الدولي للمراجعة^{**} (ISA) رقم (200) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين^{***} (IFAC) على مايلي: "الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة"³. ويعتبر رأي المراجع محصلة لعدة إجراءات طويلة إستراتيجية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين ذلك الرأي لابد من تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تلخص في الفحص والتحقق من العناصر التالية⁴:

- دقة وصحة عرض القوائم المالية؛
- شرعية وصحة العمليات المالية؛
- إستقلال الفترة المالية؛
- تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية؛
- الوجود المادي للعناصر المملوكة.

* is a watching dog not a bloodhound.

¹ بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 35.

² د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000، ص 08.

** International Standards on Auditing.

*** International Federation of Accountants.

³ CNCC-IRE, Traduction des normes ISA – ISA200 : Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers, version du 29 Juin 2006, document internet disponible sur le site :

http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx (consulté le 01/03/2008).

⁴ وليم توماس، أمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (ترجمة: د.أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، دار المريخ للنشر، الرياض،

1989، ص 52، 53.

ومن العرض السابق ومن محتوى المعيار الدولي أعلاه، نخلص إلى أن الهدف الرئيسي للمراجعة في الوقت الحالي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة، وأن رأي المراجع يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار العام الذي أعدت البيانات المالية على أساسه. ويمكن أن نعتبر الأهداف حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، أو بمعنى آخر، الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات.

1-2-5. إجراءات المراجعة

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أدائه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة. وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالباً تعبر عن برنامج المراجعة ابتداء من الإعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية¹.

وتبقى إجراءات المراجعة هي الجزء الذي يُترك لتقدير المراجع، حيث يضع الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية لأداء مهمته، وهي تختلف من مهمة إلى أخرى، بحيث أن لكل مهمة أهدافها وخصائصها، بالإضافة إلى طبيعة المؤسسة محل المراجعة وطبيعة سجلاتها ودفاتها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة².

وقد فرقت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)* بين معايير المراجعة وإجراءاتها، حيث أن هذه الأخيرة تمثل الأعمال والتصرفات التي ينبغي أن يقوم بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، في حين تعبر المعايير عن المقاييس النوعية لمدى دقة أعمال وممارسات المراجع والكيفية التي تمت بها تلك الممارسات، بالإضافة إلى الأهداف الواجب تحقيقها من خلال استعمال تلك الإجراءات، كما ترتبط معايير المراجعة بصفات المراجع وكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره³.

ويمكن القول أن الاختلاف بين الإجراءات والمعايير يكمن في كون هذه الأخيرة لا تتغير من عملية لأخرى وإنما الذي يتغير هو الإجراءات، ذلك أن المراجع هو الذي يضعها بحيث تلائم الظروف الذي يميز المهمة التي يقوم بها، كما يجب أن تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي يمكن القول أن المعايير هي التي تحدد الإجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

وفيما يلي جدول يوضح العلاقة بين الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف:

¹ د. أمين السيد احمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 10.

² شريقي عمر، مرجع سابق، ص 23، 24.

* American Institute of Certified Public Accountants.

1 د. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بيروت، دار الجامعة، 1984، ص 24.

الجدول رقم (1-1): العلاقة بين عناصر نظرية المراجعة.

فروض المراجعة	مفاهيم المراجعة	معايير المراجعة	أهداف المراجعة
لا تعارض محتمل في المصالح	السلوك الاخلاقي	التدريب الكافي المناسب	-
تصرف المراجع كمراجع فقط	الإستقلال	الإلتجاه العقلي المحايد	-
إلتزامات المهنة	العناية المهنية الواجبة	الالتجاه العقلي المحايد والعناية المهنية الواجبة	-
القابلية للتحقق والمراجعة	أدلة الإثبات	- الإشراف والتخطيط - دراسة وتقييم الرقابة الداخلية	-
نظام رقابة داخلية جيد يوفر درجة ثقة أكبر في المعلومات المالية.	-	كفاية وصلاحيه وملاءمة أدلة الإثبات	- صحة العمليات - شرعية العمليات - الملكية - التقييم - الوجود
ماحدث في الماضي سيحدث في المستقبل	-	التحقق من اتباع السياسات والخطط الإدارية	-
صدق وعدالة عرض القوائم المالية يعني ضمناً اتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المقررة.	صدق وعدالة عرض القوائم المالية.	القوائم المالية تتميز بـ: - الإلتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. - الإلتزام بالمعايير المحاسبية الأخرى. - الإلتزام والتساق والترباط. - الإفصاح المناسب عن المعلومات. - إبداء الرأي أو الامتناع.	عرض القوائم والتقارير المالية

المصدر: د. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 36.

من خلال دراستنا لعناصر نظرية المراجعة، تتضح لنا العلاقة المباشرة والمتكاملة بين كل من فروض ومفاهيم ومعايير وأهداف المراجعة، ويترتب على هذه العلاقة تحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة بالنسبة لكل خطوة أو مرحلة من مراحل المراجعة.

3-1. أنواع المراجعة

تم عملية المراجعة في الشركات والهيئات التي تخضع أعمالها للمراجعة طبقا للمعايير المتعارف عليها علميا وعمليا، ولكن قد تختلف المراجعة وتنقسم إلى أنواع، وكل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

1-3-1. أنواع المراجعة من حيث الإلزام

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية:

1-1-3-1. المراجعة الإلزامية (الإجبارية)

هذا النوع من المراجعة إلزامي قانونا على شركات الأموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين¹.

وتسمى هذه المراجعة كذلك بالقانونية، وتتم بطريقة كاملة أو شاملة وفقا لما ينص عليه القانون، والمراجع هنا ملزم بإبداء رأي في محايد على مدى سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب. وبما أن هذا النوع من المراجعة إلزامي، فإن الشركات التي لم تلتزم بتعيين مراجع خارجي فإللقانون سيعاقبها على ذلك.

2-1-3-1. المراجعة الاختيارية

وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحض إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد².

وتسمى كذلك هذه المراجعة بالتعاقدية، وتتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين الشركة والمراجع، وتسمى تعاقدية لأنها تتم وفقا لعقد محدد بين الشركة والمراجع يحدد من خلاله طبيعة المهمة والهدف منها ونطاقها، والمراجع مسؤول في حدود ذلك العقد فقط.

¹ HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, p. 40.

² د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 34.

1-3-2. أنواع المراجعة من حيث مجال أو نطاق المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة شاملة ومراجعة جزئية:

1-2-3-1. المراجعة الشاملة (الكاملة)

في هذا النوع من المراجعة لا يكون للمراجع نطاقا محددًا للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل المراجعة¹. هذا النوع من المراجعة ينص عليه القانون في شركات الأموال، وتشمل جميع العمليات التي جرت خلال الدورة المالية، حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال للمراجعة، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي شملتها اختباره. والمراجع في هذا النوع من المراجعة تترك له حرية تحديد العناصر التي يشملها الفحص، ولكن مسؤوليته كاملة عن كل الجوانب حتى ولو لم يشملها فحصه.

1-2-3-2. المراجعة الجزئية

هذه المراجعة تتضمن وضع القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، ونشير إلى أن المراجع هنا مسؤوليته تنحصر في حدود مجال أو نطاق المراجعة المتفق عليه فقط، كما ينبغي عليه أن يذكر في تقريره بالتفصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يكون مسؤولاً على ما لم ينص عليه الاتفاق².

1-3-3. أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة تفصيلية ومراجعة اختبارية:

1-3-3-1. المراجعة التفصيلية

في هذا النوع من المراجعة يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وبصفة شاملة، أي لا يتم استثناء أية عملية قام بها المشروع خلال السنة، وتناسب هذه المراجعة المشروعات الصغيرة لأن استخدامها في المشروعات الكبيرة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يجب مراعاتهما باستمرار.

1-3-3-2. المراجعة الاختبارية

يقوم المراجع هنا باختبار عينة وفقاً لأساليب معينة قد تكون وفقاً لتقديره الشخصي (العينات الحكمية)، وقد تكون باستخدام علم الإحصاء (عينات إحصائية)، وإن اتباع المراجع لأحد هذين

¹ كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 188.

² د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 35.

الأسلوبين يعتمد على خبرته ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات ... إلخ¹.

ويشترط لاستعمال المراجعة الاختبارية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي اختيرت منه مفردات العينة، ومع افتراض أن العينة كانت ممثلة فعلا، فإنه يمكن للمراجع أن يعمم النتائج التي استخلصها من فحص هذه العينة على جميع المفردات أو العناصر، ولهذا ينظر إلى تقرير المراجع على أنه "إبداء رأي" أكثر منه "شهادة مطلقة" عن عدالة القوائم المالية².

ويلجأ المراجع إلى هذا النوع نظرا لكبر المشروعات وتعدد عملياتها مع أخذه بعين الاعتبار عاملي الوقت والتكلفة، كما أن اختيار العينة يتوقف على عدة اعتبارات أهمها مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية من جهة، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من جهة أخرى.

ونشير إلى أنه يجب التفرقة بين التصنيفين السابقين للمراجعة، أي التفرقة بين المراجعة الكاملة (الشاملة) والمراجعة التفصيلية من جهة، والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من جهة أخرى، وعدم الخلط بينهما، حيث أنه يمكن للمراجعة الكاملة أن تكون تفصيلية إذا شملت جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وجميع الدفاتر والسجلات والقيود والمستندات، وقد تكون إختبارية إذا اقتصر على جزء منها فقط. وكذلك الشأن بالنسبة للمراجعة الجزئية، فقد تكون تفصيلية إذا اشتملت على جميع العمليات الخاصة بنطاق أو مجال (جزء) المراجعة المتفق عليه بين العميل والمراجع، وقد تكون إختبارية إذا اقتصر على جزء فقط من العمليات الخاصة بنطاق أو مجال المراجعة المتفق عليه.

1-3-4. أنواع المراجعة من حيث مواعيد تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية:

1-4-3-1. المراجعة المستمرة

في هذا النوع من المراجعة، تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة أو على فترات معينة خلال السنة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج محدد مسبقا ينفذه المراجع ومساعدوه، مع ضرورة قيام المراجع في نهاية السنة بعد إقفال الحسابات بمراجعة القوائم المالية الختامية.

¹ ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة الحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009/2008، ص 08.

² د.محمد محمود عبد المجيد، د.جورج دانيال غالي، مراجعة متقدمة، مطابع الدار الهندسية، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000، ص 09، 10.

1-3-4-2. المراجعة النهائية

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعمليات الفحص بعد إقفال الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المشروعات الصغيرة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، بحيث يمكن للمراجع أن يقوم بها خلال فترة زمنية قصيرة¹.
ويعاب على هذه المراجعة قصر الوقت بين نهاية السنة المالية وتقديم التقارير المالية وتقارير المراجع النهائي، كما أن هذه المراجعة لا تسمح بتفادي تراكم الأخطاء وقد يترتب عليه عدم إمكانية التصحيح، كما قد تخلق بعض الضغط في نهاية السنة على المراجع ومساعديه.

1-3-5. أنواع المراجعة من حيث القائم بالمهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى نوعين وهما: مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

1-5-3-1. المراجعة الخارجية

تتم هذه المراجعة بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولايربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المراجع الخارجي، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية. ونشير إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي فني محايد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الإتفاق والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها.
ويفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية وهي²:

أولاً: المراجعة القانونية (Audit légal)

وتعرف أيضا بمحافظة الحسابات (Commissariat aux comptes)، وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

ثانياً: المراجعة التعاقدية (Audit contractuel)

يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

¹ د. سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة السابعة معدلة، 2003، ص 31.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27.

ثالثاً: الخبرة القضائية (Expertise judiciaire)

يقوم بها شخص محترف خارجي يطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

1-3-5-2. المراجعة الداخلية

ظهر هذا النوع من المراجعة بعد المراجعة الخارجية نظراً لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويقوم بها أشخاص من داخل الشركة.

عرّف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي* (IIA) المراجعة الداخلية في جوان 1999 على أنها: "نشاط مستقل وموضوعي يُمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، وهي بذلك تساهم في خلق قيمة مضافة. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها"¹.

كما عرّفها "ETIENNE" على أنها: "وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة"².

وهدف هذه المراجعة الداخلية هو مساعدة مختلف أطراف الإدارة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم، بحيث تقدم لهم تحليلات، تقديرات، توجيهات، شروحات وجيهة وأراء ومعلومات تخص النشاطات الخاضعة للمراجعة.

وتكون مساهمة المراجعة الداخلية على مجموع أنشطة المؤسسة، فهي تتدخل في جميع المجالات المالية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، الخزينة، معومات عن التسيير، الاقتراض...)، والمجالات العملية (تسيير المخزونات، وظائف التمويل، سلامة الأصول، إحترام إجراءات التسيير..)، كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية المؤسسة، فالمراجعين الداخليين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها وبعد ذلك إقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات³.

ويمكن تلخيص أهم الفروقات بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من خلال الجدول

الموالي:

* Institute of Internal Auditors.

¹ Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 6^e édition, France, 2006, p.51.

² ETIENNE.B, L'audit interne: pourquoi et comment ? les éditions d'organisation, France, 1989, p. 20.

³ IFACI, La charte d'audit: Support d'une légitimité, Paris, (n.d), p. 68, 69.

الجدول رقم (1-2): التمييز بين المراجعة الخارجية والداخلية.

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية	البيان
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفاء يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي: اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسيات الموضوعة والعمل على الحد منها.	1. الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث وهم المساهمون عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. 2. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.	1- الهدف أو الأهداف
شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين	2- القائم بالمراجعة
يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم حاجيات الإدارات الأخرى.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	3- الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة	مسؤول أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم.	4- المسؤولية
يحدد من طرف الإدارة.	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير المراجعة المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة.	5- نطاق العمل
يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	غالباً ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحياناً.	6- توقيت الأداء

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 34.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو خدمة المساهمين بالدرجة الأولى باعتبار المراجع الخارجي وكيلاً عنهم في مراقبة أعمال من أوكلت لهم إدارة شركتهم، حيث يتميز باستقلالية مطلقة وهو مسؤول أمام المساهمين أو الملاك ويقدم تقريره إليهم، في حين أن

المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل الشركة وهي في خدمة الإدارة العليا، والقائم بها هو موظف تعينه الإدارة وهو مسؤول أمامها ويقدم تقريره لها.

1-3-6. أنواع المراجعة حسب الهدف الرئيسي

بغض النظر عن التصنيفات السابقة للمراجعة، فإن التصنيف الحديث يقسم المراجعة حسب الهدف الرئيسي منها إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

- النوع الأول: مراجعة القوائم المالية؛
- النوع الثاني: مراجعة الالتزام؛
- النوع الثالث: مراجعة العمليات.

1-3-6-1. مراجعة القوائم المالية

وهي المراجعة الخارجية التي تم التطرق لها من قبل، حيث يكون الهدف من هذا النوع من المراجعة هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹.

وترجع أهمية فحص ومراجعة القوائم المالية إلى ما يلي:

- تعتبر القوائم المالية الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة؛
- توضّح وتظهر القوائم المالية نتيجة النشاط من أرباح وخسائر، وبالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين وغيرهم من مختلف الأطراف التي لها الحق في ذلك من إداريين وعمال؛
- تساعد القوائم المالية إدارة الشركة في مجال تقييم أداء الشركة خلال السنة عن طريق دراسة وتحليل النتائج التي تظهرها والبيانات التي تحتويها؛
- تحظى القوائم والتقارير المالية باهتمام الأطراف المتعددة من مستخدميها في مجالات مختلفة تم التطرق لها سابقا؛
- تصلح هذه القوائم والتقارير المالية في عملية إجراء المقارنات لنفس الشركة لعدة سنوات متتالية وبالتالي استخلاص نتائج ومؤشرات هامة تفيد في اتخاذ العديد من القرارات؛

¹ أ.د. علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سابق، ص 27.

- تعتبر القوائم والتقارير المالية وسيلة الإتصال الرئيسية للشركة بالبيئة الخارجية من خلال أنها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات، ومن أهمها ما يتعلق بتلبية احتياجات سوق المال والمتعاملين في الأوراق المالية.

1-3-6-2. مراجعة الالتزام

يتعلق هذا النوع من المراجعة بالحصول على الأدلة والقرائن وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الإدارة في أنشطتها المالية والتشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة، والتي قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة ما توجه التقارير في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالإستنتاجات المتوصل إليها من خلال المهمة ومدى الالتزام بالقوانين أو القواعد أو الشروط¹.

ويتم أداء هذا النوع من المراجعة عن طريق خبراء مختصين سواء من داخل أو من خارج المؤسسة محل المراجعة، ويتم تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد القوانين والقواعد والإجراءات واللوائح التي يتعين التقيد بها، ويتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة إلى الجهات ذات السلطة².

ومن أمثلة هذا النوع من المراجعة، نجد مثلاً المراجعة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى التزام المؤسسات بالقوانين الضريبية والتعليمات الصادرة من إدارة الضرائب، كذلك عمليات المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي للتأكد من مدى التزام الموظفين بتنفيذ السياسات الإدارية التي وضعتها المؤسسة، وكذلك مراجعة الجودة التي تقوم بها الهيئات المانحة لشهادات الجودة للتأكد من مدى التزام الشركة لمعايير الجودة.

1-3-6-3. مراجعة العمليات

وتسمى كذلك بالمراجعة التشغيلية، ويهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد تحسين تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، وبالتالي فإن المراجعة العملية تتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات، حيث تركز على مراجعة الفاعلية* (الكفاءة) *efficience* والفعالية** *efficacité*، وتشمل النقاط التالية³:

¹ نفس المرجع السابق، ص 28.

² د. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق، ص 08.

* تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات بنفس القدر من المدخلات المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. (*Faire les choses bien*)

** تعني تحقيق الأهداف المسطرة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب. (*Faire les bonnes choses*)

³ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المدينة، 2009/2008، ص 46.

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو لأحد أقسامه؛
 - إختبار الخطط والسياسات المنتهجة؛
 - تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.
- ويعرّف المعهد الفيدرالي المالي الكندي مراجعة العمليات كما يلي: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها"¹.
- وقد تكون أهداف المراجعة العملية واسعة مثل تحسين الكفاءة الشاملة للمؤسسة، أو قد تكون ضيقة مثل تصميم عملية المراجعة من أجل حل مشكلة محددة.
- ومن خلال تطرّفنا لهذه الأنواع الثلاثة للمراجعة، يمكننا القول أن النوع الأول يتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وتقرير المراجع في هذا النوع يتضمن رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة ووضع المؤسسة ونتائج نشاطها. أما النوع الثاني فيتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات والقواعد والشروط المحددة، وتقرير المراجع في هذا النوع يتضمن رأيه حول مدى الإلتزام، بينما النوع الثالث فيتأسس على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة، ويتضمن التقرير رأي المراجع عن مدى الفاعلية (الكفاءة) والفعالية في تحقيق الأهداف المسطرة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 16.

1-4. أدلة الإثبات والوسائل الفنية للمراجعة

يعتبر المراجع بصفته وكيلا عن المساهمين مسؤولا مسؤولية مباشرة عن ما يرد من بيانات في تقريره النهائي، ويرتبط إعداد هذا الأخير على ما يجمعه المراجع من أدلة يتخذها أساسا في إعداد هذا التقرير، كما تعتبر أساسا لأي مناقشة أو اتهام بالإهمال أو التواطؤ يترتب عليه الضرر بالغير. وتعرف القرينة (الدليل) بأنها: "جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي"¹.

وفي مجال المراجعة، تعرف أدلة الإثبات أو القرائن على أنها: "مجموعة المعلومات والحقائق التي يستند إليها المراجع في تكوين رأيه عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية المنشورة من طرف الشركة"². يلجأ المراجع في جمع أدلة الإثبات إلى العديد من المصادر، وتتضمن هذه الأخيرة أنظمة المحاسبة والمجموعات المستندية والأصول الملموسة والإدارة والعمال والعلماء والموردين والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالشركة أو أعمالها، وسوف يتأثر المراجع في جمع هذه الأدلة بالأهمية النسبية للموضوع الذي يفحصه. وتتوقف الأهمية النسبية على أساس ملاءمة الدليل والثقة فيه ومدى إمكانية الحصول على الدليل من مصادر عديدة، بالإضافة إلى التكلفة والوقت اللازمين للحصول على هذا الدليل. ويجب أن يتوفر في أدلة الإثبات مجموعة من الخصائص نوجزها في الآتي³:

- الشمول: أن تشمل هذه الأدلة على جميع الجوانب المراد إثباتها؛
- الصلاحية: يجب أن تتصف بالملاءمة ولا تسمح بعدم التحيز وتكون موضوعية؛
- الكفاية: أن تكون متوفرة بما فيه الكفاية لكي تزيل حالة الشك لدى المراجع؛
- غير مكلفة: أن يتم الحصول عليها بتكلفة مقبولة مقارنة بما تقدمه من فائدة للمراجع؛
- ظرفية: أن تخص الأحداث موضوع الفحص في الوقت المحدد؛
- مقبولة: أن تستجيب للشروط الشكلية والقانونية والتنظيمية المعمول بها.

ومما سبق، وبالنظر لخصائص أدلة الإثبات المذكورة أعلاه، فإنه على المراجع أن يجمع ما يكفي وما هو ملائم من القرائن حتى يتكون لديه الاقتناع بتلك الأدلة، كما أن عملية المراجعة تعتمد اعتمادا كبيرا على جمع أكبر كمية من أدلة الإثبات والقرائن الصحيحة التي تساعد المراجع على إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

¹ د. محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 361.

² د. محمد نصر الهواري، د. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998/1997، ص 263.

³ صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 43.

1-4-1. أنواع أدلة الإثبات

هناك عدة أنواع من أدلة الإثبات في المراجعة، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

1-1-4-1. الوجود الفعلي

يعتبر الوجود الفعلي للأصول الثابتة في المراجعة دليل إثبات قوي رغم أنه غير كاف، حيث يجب تدعيمه بملكية المؤسسة الفعلية لهذه الموجودات وإثبات صحة تقييمها¹.

2-1-4-1. المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات

تعتبر المستندات من أهم الأدلة من وجهة نظر المراجع لأهمية ما تحتويه من بيانات تساعد على التحقق من الحدوث الفعلي للعمليات وصحة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وكلما توفرت هذه المستندات على الشروط الشكلية والبيانات الضرورية وفق ماتنص عليه القوانين المعمول بها ومن طرف الجهات المرخص لها قانونا، كلما تعززت ثقة المراجع بها لاستعمالها كأداة إثبات.

وتعتبر المستندات أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كقواتير الشراء مثلا؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كقواتير البيع مثلا؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة داخلها كالدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتعتبر المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة داخل المؤسسة، ويتم الإعتماد على الأنواع المذكورة تنازليا حسب الترتيب السابق، حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في النوع الثالث، ويتركز عمل المراجع في فحص المستندات من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية². ولكي يعتمد المراجع على المستندات كأدلة إثبات يجب أن تكون صحيحة، ولكي يكون المستند صحيحا يجب أن تتوفر فيه بعض الشروط نذكر منها:

- أن يكون مستوفيا للشروط القانونية والشكلية مما يجعله دليلا قاطعا على صحة العملية؛
- أن يشتمل على كافة البيانات التي تشرح العملية؛
- أن يكون موجهًا إلى المؤسسة وليس لأحد المديرين أو الموظفين أو لأحد أعضاء مجلس الإدارة؛
- أن يكون تاريخ المستند واقعا ضمن الدورة المالية؛
- أن يكون خاليا من أي شطب أو مسح أو تغيير في الكتابة والأرقام؛
- أن تكون العمليات التي يثبتها المستند من طبيعة عمل المؤسسة وليست خارج هذا النطاق؛

¹ المنفراج دليلا، دور نظام الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والإقتصادية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008/2007، ص 36.

² أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1999، ص 180، 181.

- أن تكون المستندات الواردة من خارج المؤسسة أصلية، أما المستندات التي تعد داخل المؤسسة فتكون صوراً طبق الأصل فقط لأن الأصل يرسل إلى الغير؛
 - أن يكون موقعاً أو مختوماً من شخص صاحب السلطة في المؤسسة.
- وفي الأخير، يمكن القول أن المراجع للتأكد من صحة المستند يجب أن يتأكد من الدورة المستندية لكل مستند، والتي تمثل خط سير المستند وخطواته المختلفة اعتباراً من نشأته وتسجيله في دفاتر وسجلات المؤسسة حتى تاريخ حفظه في الأرشيف.

3-1-4-1. الإقرارات المعدة داخل المؤسسة

تستعمل هذه الإقرارات كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد مثلاً تقرير من طرف الإدارة تشهد فيه على أنها استعملت طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وتقييم مخزون آخر مدة¹. ومن بين البيانات المحررة من قبل الإدارة ويحصل عليها المراجع نجد: قوائم الجرد، قائمة الأصول الثابتة والإضافات الرأسمالية التي جرت خلال السنة... إلخ.

كما قد يكون للمؤسسة التزامات، فعلى المراجع أن يطلب البيانات الخاصة بذلك، ومن أمثلة ذلك نجد البيان الذي تظهر فيه قيمة الأوراق التجارية التي خصمتها المؤسسة ولم يحن ميعاد استحقاقها بعد، وبالتالي على المراجع أن يكون حريصاً على طلب مثل هذه الشهادات، إذ يجب عليه القيام ببعض الإختبارات للإطمئنان على ما تتضمنه هذه الشهادات من بيانات.

4-1-4-1. الإقرارات المعدة خارج المؤسسة

تعد هذه الإقرارات من طرف المتعاملين مع المؤسسة يؤكدون من خلالها صحة الأرصدة أو ينفونها باعتبارهم طرفاً فيها، وهي تمثل دليلاً قوياً للمراجع. ومن أمثلة هذه الإقرارات التي يعتمد عليها المراجع نجد: شهادات البنوك، مصادقات الزبائن، شهادات الموردين، إقرارات الجمارك، شهادات مصلحة الضرائب وشهادات المحافظة العقارية... إلخ.

5-1-4-1. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

تشكل قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية دليلاً مادياً على صحة المعلومات المحاسبية كونه أهم محدد لنطاق الفحص وحجم البيانات والأدلة الضرورية في المراجعة².

يعرّف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والإرشادات التي توضع في صورة مكتوبة تتضمنها لوائح تلزم من يعمل في المؤسسة باتباعها، فمن القواعد الأساسية للرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بإنجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من بدايتها إلى

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 135.

² المنفراج دليلاً، مرجع سابق، ص 36.

نهايتها، مما لا يتيح فرص الغش والتلاعب أو الوقوع في الأخطاء، ونظام الرقابة الداخلية لا يهدف إلى حماية نقدية المؤسسة فحسب، وإنما يعتبر عاملاً هاماً لحماية ممتلكات المؤسسة من الإختلاس والسرقة والنهب، كما يعمل هذا النظام على توفير الضمانات والتأكيدات الكافية على سلامة المعلومات الحاسوبية المستخدمة في اتخاذ القرارات مما يؤكد إمكانية الاعتماد عليها¹.

ويمكن نظام الرقابة الداخلية المراجع من الإطمئنان فيما يخص منع حدوث الأخطاء والغش والإختلاس، وإذ أن وجود هذا النظام في حد ذاته لا يكفي، بل يجب أن يكون مطبقاً. فبعض المؤسسات تقوم بإنشاء نظام للرقابة الداخلية، لكن تطبيق ذلك النظام لا يكون بشكل جيد لأن الموظفين يجدون فيه تعطيلاً للعمل، وعليه فإنه يتوجب على المراجع أن يبدأ عمله بدراسة هذا النظام والتحقق من مدى كفايته وتحقيق الرقابة التلقائية بين الموظفين، ويتحقق ما إذا كان مطبقاً فعلاً كما هو موضوع أم لا، ومن ثم عليه أن يصدر قراراً على مدى سلامته.

إن نظام الرقابة الداخلية المتكامل يجب أن يحقق الأغراض التالية:

أ- **الإشراف الدقيق:** ونقصد به تقسيم العمل وتحديد السلطة أو مراكز الإشراف.

ب- **التأكد من سلامة الأداء:** ويعني التحقق من أن الإجراءات المحددة لكل عملية تتم حسب دورتها المحددة وتتابعها السليم. فمثلاً استلام بضاعة ما يبدأ بعملية الوزن والعد، ثم الفحص، ثم التأشير على المستند الخاص بها ومن ثم تسلّم إلى المخزن.

ج- **تحديد المسؤولية:** أي أن تحديد مسؤولية كل شخص في المؤسسة يمكن الإدارة من تحديد الأشخاص المتسببين في حدوث الأخطاء. فمثلاً تسليم البضاعة الواردة لأمين المخازن تتطلب توقيعه على محضر الاستلام، وهذا التوقيع يثبت أن أمين المخازن قد تسلّم البضاعة حسب المواصفات والكميات المتفق عليها، فإذا اكتشف عيب في البضاعة فإن المسؤول الوحيد هو أمين المخازن وليس موظف قسم الإستلام.

د- **الإجراءات الوقائية:** بمعنى توفر الأدوات الوقائية التي تحمي أصول وموجودات المؤسسة من التلف والضياع أو السرقة. ومن بين هذه الأدوات نذكر على سبيل المثال:

- الحراسة على أبواب المصنع.

- القيام بإجراءات التفتيش الدوري والمستمر.

- إتخاذ الإجراءات الوقائية الإدارية كالتأمين على الأصول المختلفة واتخاذ الاحتياطات اللازمة في ما

يخص تخزين المواد المتهدبة، وذلك بتخصيص مخزن خاص بها.

¹ فتحي رزق السوافيري، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 131.

٥- الأدلة الكتابية: يجب أن تكون هناك رقابة ذاتية في المجموعة الدفترية، ومن الوسائل المتبعة المعروفة إعداد موازين المراجعة على فترات قريبة، واستخدام الحسابات الإجمالية كحسابات رقابة على مجموعة الحسابات الفرعية التي تمثلها، كما يجب الدقة عند نقل المجاميع من صفحة لأخرى في الدفاتر.

و- المراجعة الداخلية: إن الهدف من المراجعة الداخلية هو التأكد من أن الأعمال التي يقوم بها الموظفون في المنشأة تحقق نتائج مرضية، إذ يمكن اعتبار إجراءات المراجعة الداخلية من أهم خصائص نظام الرقابة الداخلية، بحيث يجب أن يكون أسلوب المراجعة كافياً لاكتشاف الأخطاء والغش، ضف إلى ذلك استقلالية المراجع الداخلي.

ومن هنا يمكن القول أن المراجعة الداخلية هي أداة ووسيلة لضبط ورقابة التصرفات التي تتم داخل المؤسسة، وبالتالي تكون قد ساهمت في تدعيم نظام الرقابة الداخلية.

1-4-1-6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع (الجمع، الطرح، الجداء والقسمة)، ولذلك على المراجع التحقق من صحة هذه العمليات بنفسه، وبالتالي التأكد من صحة أرصدة حسابات المؤسسة محل المراجعة¹. ولهذا فإنه على المؤسسات تألية (automatisation) المعالجة المحاسبية لبياناتها قصد ضمان السرعة والدقة في المعلومات المتولدة عنها وتقليل احتمال حدوث الأخطاء، حيث يعتبر استعمال الآلة أو الحاسوب دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات والقوائم المالية من الناحية الحسابية.

1-4-2. الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات

يستعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات مجموعة من الوسائل نلخصها في الآتي:

1-2-4-1. الجرد الفعلي

يعتبر الجرد الفعلي لعناصر الموجودات من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المراجع، حيث يقوم المراجع أو أحد مساعديه بإجراء الجرد الفعلي للبند الذي يرغب في التأكد من وجوده فعلاً بالمؤسسة، وتقتصر هذه العملية على الموجودات المادية كالبضائع والاستثمارات والنقدية...إلخ.

فعندما يقوم المراجع بمراجعة بعض عناصر الأصول، فإنه بالإضافة إلى المراجعة المستندية للتأكد من صحة ملكية الأصل فإنه يلجأ إلى جرد المحتويات التي يشتمل عليها الأصل للتأكد من وجوده الفعلي ومطابقة ذلك مع الرصيد الدفترية له.

¹ أ.د. خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 182.

ولتحقيق الغاية من الجرد الفعلي، يجب توفر بعض الشروط منها:

- حضور المراجع أو أحد مساعديه أثناء عملية الجرد، إذ يرى Hevré HUTIN¹ أنه لا يوجد دليل أقوى من دليل يحصل عليه المراجع بنفسه؛
 - أن تكون للمراجع القدرة على معرفة الأشياء التي يقوم بمجرداها؛
 - القيام برقابة فعالة وشاملة على جميع العناصر الخاضعة للجرد حتى لا يتم إحلال عنصر محل عنصر آخر؛
 - أن تكون للمراجع معرفة بالنواحي الفنية المتعلقة بالمشروع أو الاستعانة بخبير مختص.
- وفي حالة جرد النقدية والاستثمارات في الأوراق المالية، فإنه يفضل جرد النقدية كلها مرة واحدة وهذا لاحتمال تغطية العجز في إحدى الخزائن عن طريق سحب مبالغ من خزائن أخرى خضعت للجرد ثم إعادة المبلغ المسحوب بعد إتمام الجرد إلى الخزانة التي سحب منها في أول الأمر، وكذلك بالنسبة للإستثمارات في الأوراق المالية نظرا لاحتمال استعمال بعض الأوراق مرتين في عملية الجرد إذا ما تمت العملية أكثر من مرة.
- كما نشير إلى أن الجرد الفعلي يمكن استعماله في حالة الأصول الملموسة فقط، ولا يمكن استعماله على الأصول المعنوية كشهرة المحل للتحقق من وجودها.

2-2-4-1. المصادقات

يقصد بها عادة الإقرارات الخطية المطلوبة للإعتراف بصحة بعض البيانات، فعندما يريد المراجع أن يتأكد من صحة حسابات العملاء فإنه يلجأ إلى استعمال وسيلة معينة ألا وهي الاعتماد على إقرار مكتوب من طرف كل عميل، والغرض من هذا الإقرار هو التأكد من صحة أو خطأ رصيد حسابه لدى المؤسسة التي يراقبها في نهاية الدورة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن المراجع يطلب من المؤسسة إرسال خطابات إلى العملاء يطلب فيها منهم إقرارا مكتوبا أو مصادقا حول أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة التي يقوم بمراجعتها.

ومن هنا يمكن القول أن المصادقات تعتبر من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المراجع، ولكن هناك عدة اعتبارات يجب الأخذ بها لتجنب التلاعب عند استعمالها وهي²:

- يجب أن تصدر طلبات المصادقات للغير من إدارة الشركة نفسها؛
- يجب أن يشرف المراجع أو نائبه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير؛
- يجب أن تقوم إدارة الشركة بإخطار من ترسل إليهم المصادقات؛

¹ Hevré HUTIN, Toute la finance, les éditions d'organisation, Paris, 2005, p. 220.

² محمد سعيد شهبان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، (د.ت)، ص 38.

- يجب دراسة الردود من حيث التوافق أو الإعتراض.

وتأخذ المصادقات الأشكال التالية¹:

أولاً: مصادقات إيجابية

في هذه الحالة يُطلب من الطرف الخارجي التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة، وعلى المراجع أن يتابع كافة المصادقات التي لم يرد له عنها أي رد.

ثانياً: مصادقات سلبية

في هذه الحالة يُطلب من الطرف الخارجي التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته. ونظراً لطبيعة المصادقة السلبية، فإن المراجع يفترض أن حسابات المصادقات غير المحاب عليها صحيحة، ولكن على المراجع الأخذ بعين الإعتبار أن العديد من الأطراف قد يتجاهلون طلب المصادقة ولا يقومون بأي مقارنة مع سجلاتهم.

ثالثاً: مصادقات بيضاء

في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويُطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

1-4-2-3. المراجعة المستندية

تعتبر المستندات من أهم الأدلة التي يعتمد عليها المراجع في عمله، وتهدف المراجعة المستندية إلى جمع العدد الكافي من أدلة الإثبات والقرائن التي تثبت صحة العمليات التي سبق تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وعدم تعارضها مع أنظمة المشروع والقوانين. ومن أمثلة هذه المستندات التي تقدم للمراجع نجد العقود، مستندات المصاريف، فواتير البيع، محاضر اجتماعات مجالس الإدارة، فواتير الشراء... إلخ. وبعد مراجعة البيانات الواردة في المستند، على المراجع أن يقوم بإلغائه ويستعمل في ذلك خاتم باسمه أو كلمة تدل على أن المستند قد روجع، والهدف من إلغاء المستند هو عدم تقديمه مرة ثانية لإثبات عملية أخرى. وتجدر الإشارة إلى أنه في المشروعات الكبيرة ونظراً لكثرة العمليات فإن حجم المستندات المتداولة يكون كبيراً، لذا فإنه يتعذر على المراجع مراجعة كل هذه المستندات، ولهذا فإنه يلجأ في أغلب الأحيان إلى أسلوب المراجعة الاختبارية التي تقوم على اختيار عينة من هذه العمليات وفحص المستندات الخاصة بها وتعميم النتائج في الأخير على كل المستندات، ويبقى المراجع مسؤولاً عن كافة العمليات وليس على العينة التي قام بمراجعتها مراجعة مستندية فقط.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 138، 139.

1-4-2-4. المراجعة الحسابية

هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابي في دفاتر المؤسسة، ولهذا فإن هذه المراجعة تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات الحسابية الواردة في الدفاتر والسجلات من جمع وضرب وطرح وقسمة، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر، ضف إلى ذلك ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. ويشمل نطاق المراجعة الحسابية ما يلي:

- مراجعة المجاميع الموجودة في ميزان المراجعة وكذلك عناصر الأصول والخصوم والتأكد من صحة الرصيد الممثل لصافي الربح أو الخسارة؛
 - مراجعة حسابية لأرصدة دفاتر الأستاذ؛
 - مراجعة الكشوف التحليلية المقدمة إلى مراجع الحسابات مثل الكشوف التحليلية للإضافات الرأسمالية وكشوف الاستهلاك، وذلك بغرض التأكد من صحة هذه المجاميع؛
 - تدقيق قوائم الجرد والحسابات الختامية من الناحية الحسابية.
- ويمكن القول أن هذه المراجعة لا تعتبر دليلاً نهائياً على اعتبار أن عمليات الحذف أو التكرار لا يمكن اكتشافها بمثل هذه المراجعة.

1-4-2-5. الإستفسارات

قد ترد بعض الحسابات المبهمة حول المركز المالي في دفاتر وسجلات المؤسسة، لذا فإن المراجع يسعى إلى تدقيقها وإيضاحها عن طريق عملية الإستفسار التي تتمثل في توجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى رؤساء وموظفي الإدارة، وإذا كانت هذه الإستفسارات بالغة الأهمية تستدعي جهداً ومشقة وهذا لاحتمال إخفاء الحقيقة من قبل الأشخاص المستفسرين، فإنه على المراجع أن يحصل على شهادات رسمية وخاصة الكتابية منها وهذا لإمكانية الاحتفاظ بها، وتسمح عملية الإستفسار بتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وكذا إثبات الإلتزامات التي لم تقيّد في الدفاتر. وتتوقف قوة القرائن التي يحصل عليها المراجع من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها¹.

وما يمكن ملاحظته على دليل الإثبات عن طريق الإستفسار أنه قد يتسم بالتحيز لصالح المؤسسة، ولذلك فإنه لا يمكن النظر إليه على أساس أنه دليل حاسم، وعلى المراجع العمل على تدعيمه بدليل إثبات آخر.

¹ أ.د. خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 193.

1-4-2-6. القياس والإستنتاج

يقوم به المراجع بغية الحصول على أدلة إضافية تدل على قيام المؤسسة بعمليات معينة، ويصل إليها المراجع بواسطة مقارنة العناصر وربطها ببعضها البعض، ومن أمثلة ذلك: عند وجود القرض يستدعي ربطه بسداد فوائده المستحقة، كذلك دراسة النسبة بين حجم المبيعات وإجمالي الربح ومقارنتها بالسنوات السابقة أو المشاريع المماثلة يبين حسن سير المؤسسة أو سوءه، وكذلك مقارنة مصاريف معينة مع مصاريف السنوات السابقة.

والهدف من إجراء هذه المقارنات بين العناصر وما يشابهها في السنوات السابقة أو في نفس السنة، هو استخلاص استنتاجات تمكن المراجع من الوصول إلى رأي في محايد، وكذا إضافة أدلة جديدة نتيجة اتباعه هذه الطريقة على أن النتائج التي توصل إليها صحيحة.

وتسمى كذلك هذه الوسيلة بالإجراءات التحليلية أو الفحص التحليلي، حيث أشارت الفقرة الخامسة من المعيار الدولي رقم (520) أن طرق تنفيذ الإجراءات التحليلية قد تتنوع من المقارنات البسيطة إلى التحليلات المعقدة التي تستخدم الأساليب الإحصائية المتقدمة، كما تطبق على البيانات المالية والبيانات المالية الموحدة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن المراجعين يختارون الإجراءات والطرق ومستوى التطبيق للموضوعات بناء على حكمهم الشخصي¹.

ومما سبق، يمكن القول بأن المراجع لا يمكنه الاعتماد على مستند أو وثيقة معينة كدليل إثبات إلا بعد التأكد من صحته ثم اقتناعه به، وقد يلجأ إلى جمع عدة قرائن إثبات للتأكد من صحة عملية واحدة إذا كانت قرينة واحدة لا تقنعه، وقد يستعمل عدة وسائل للحصول على دليل واحد ومن أطراف مختلفة ليثبت قوة الدليل الذي حصل عليه، كما أن المراجع لاقتناعه بالدليل يجب أن يكون هذا الأخير ملائماً وكافياً، ويجب أن يراعى في جمع هذه الأدلة عدة عوامل أهمها الوقت والتكلفة والأهمية النسبية.

¹ د. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 257.

5-1. أوراق وملفات عمل المراجع

إن لأوراق العمل علاقة كبيرة بالعمل الميداني الذي يقوم به المراجع، حيث أن هذا الأخير يخصص جزءا كبيرا من وقته لإعداد ومراجعة هذه الأوراق.

1-5-1. تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل بأنها: "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعتها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن ومدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص"¹.

من هذا التعريف، يتضح لنا أن أوراق العمل تمثل دليلا ملموسا على العمل الذي قام به المراجع، وتتضمن الأسس للوصول إلى النتائج وإجراءات المراجعة المستخدمة من طرف المراجع، كما تشمل الأدلة والقرائن التي يستند إليها في إعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد.

2-5-1. ملفات العمل

حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين، فإنه يمكن تنظيم أوراق العمل في ملفين: ملف دائم وملف جاري، حيث تساعد المراجع على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما تمثل دليلا على الأعمال المنجزة والتي يستند عليها رأي المراجع.

1-2-5-1. الملف الدائم

يوضع هذا الملف من طرف المراجع عند قبوله مهمة مراجعة شركة معينة لأول مرة، ويتضمن الملف الدائم بيانات تاريخية عن المنشأة، ويُنشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها، وفي السنوات القادمة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، ويشمل على العموم ما يلي²:

• معلومات عامة: وتتمثل في الآتي:

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- قائمة بأسماء المسؤولين في المؤسسة مع صلاحياتهم وتوقيعاتهم؛
- الجانب التاريخي للمؤسسة؛
- الأنظمة الخاصة بالمؤسسة مثل عقد تأسيس الشركة واللوائح الداخلية والنظام الداخلي؛

¹ د. محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص 377.

² راجع كلا من:

- Mokhtar BELAIBOUD, Pratique de l'audit: conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF, BERTI Editions, Alger, 2011, p. 143, 144.

- وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 297، 280.

- قائمة الوحدات، الوكالات والفروع بالمؤسسة؛
- قائمة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛
- نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والتي تستخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات الشركة قد تمت الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة؛
- نسخ من التقارير المتعلقة بجميع عمليات الرقابة التي تمت بالمؤسسة؛
- الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض وترتيبات إصدار الأسهم؛
- العقود مع مسؤولي الشركة، بالإضافة إلى الإتفاقات والعقود الأخرى.
- **معلومات ذات طابع محاسبي:** وتشمل الآتي:
 - النظام المحاسبي المعتمد (عام وتحليلي)؛
 - دليل الإجراءات؛
 - خرائط تدفق المستندات داخل المؤسسة؛
 - الإستبيان المستخدم لتقييم الرقابة الداخلية؛
 - اللوائح المتعلقة بعمل النظام المحاسبي؛
 - تحليلات أهم حسابات الميزانية والتي لها أهمية مستمرة كأسهم رأس المال والفائض المحتجز والديون طويلة الأجل والأصول المعنوية، والتي يمكن أن توفر معلومات هامة عن تاريخ الشركة.

2-2-5-1. الملف الجاري

- يسمى كذلك بالملف السنوي، حيث يقوم المراجع بوضع ملف خاص بكل دورة مالية طيلة وكالته التي قد تمتد إلى عدة سنوات، ويشمل هذا الملف مايلي¹:
- أهداف عملية الرقابة؛
 - البرنامج الخاص بكل عضو من فريق المهمة؛
 - القوائم المالية السنوية؛
 - مستندات التحليل مثل أرصدة الحسابات للسنة الحالية، إضافة إلى تعديلات وتساويات المراجعة لهذه الحسابات؛
 - الرأي الفني حول القوائم المالية السنوية للدورة محل المراجعة؛
 - نسخ من التقارير المرسلة للمخوّل لهم قانونا.

¹ Mokhtar BELAIBOUD, op.cit., p. 144.

ويساعد الملف الجاري على الاحتفاظ بأدلة الإثبات مكتوبة ومضمّنة في مستندات يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، كما تتضمن أوراق العمل بصفة عامة معلومات عن العميل وعنوان الورقة والتاريخ والفترة الزمنية التي تتعلق بها المعلومات التي تمت مراجعتها، وكذلك أسماء وتوقيعات معدي أوراق المراجعة¹.

ويتضح مما سبق، أنه يتطلب من المراجع إعداد مجموعة من أوراق العمل التي تعتبر ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة وإعداد تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد، وما يزيد من أهمية أوراق المراجعة أنه يمكننا اعتبارها أدلة مكتوبة وملموسة يحتفظ بها المراجع ويرجع إليها عند الضرورة، مع الإشارة إلى أنه يجب على المراجع أن يقوم بتحديث الملف الدائم كلّما طرأ تغييراً على البيانات التي تتميز بالديمومة حتى ولو كانت خلال السنة الأولى من وکالته.

¹ وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 280، 285.

خلاصة:

لقد ناقش هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالتأصيل العلمي للمراجعة من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة وكيفية ظهورها وتطورها عبر الزمن سواء من حيث ممارستها أو من حيث أهدافها، كما تمت مناقشة تعريف المراجعة والأنواع المختلفة لها، حيث تم التأكيد على أن المراجعة هي عملية منهجية منتظمة تتمحور حول ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير، وتتركز بشكل أساسي على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تتعلق بتأكيدات ومزاعم الإدارة الخاصة بالقوائم المالية للتحقق من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية.

وقد تناول هذا الفصل كذلك الإطار العام لنظرية المراجعة، حيث يتكون من خمسة عناصر رئيسية بالترتيب، بداية من الفروض ثم المفاهيم ثم المعايير ثم الأهداف وأخيرا الإجراءات، وتبين لنا أن هذا الإطار العام هو الذي يساعد المراجع على شرح ووصف الأعمال التي يقوم بها وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مراجعته.

وتبين لنا كذلك من خلال هذا الفصل، أن المراجع لا يمكنه القيام بمهمة مراجعة دون استخدام أوراق العمل، وهي التي تلازمه من أول يوم إلى غاية الانتهاء من تحرير تقريره النهائي حول المهمة، وبالتالي يمكن اعتبار أن أوراق العمل أهم وأكبر دليل على العمل الذي بذله المراجع طيلة قيامه بالمهمة. ويعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس النظري والعلمي لمهنة المراجعة بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لمهنة المراجعة أن تحقق الأهداف التي تطرقنا لها والاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها، هذا الأخير يجب أن يحتوي على العناصر الرئيسية التي تضمن نجاح المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، والفصل الموالي سيوضح لنا العناصر التي يجب أن يتوفر عليها التنظيم السليم لمهنة المراجعة.

الفصل الثاني

عناصر التنظيم المهني للمراجعة

تمهيد:

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في المجتمع مثلها مثل مهن الطب والمحاماة وغيرهما نظرا للخصائص التي تتميز بها وما تقدمه للمجتمع من خدمات، وتحكمها مبادئ أخلاقية تدل على عدة فضائل كالتواضع، الصدق، النزاهة، الأمانة والإخلاص في أداء المهنة، مما يجعلها تحتل مكانة لاثقة في المجتمع وتلقى احترام جميع الأفراد سواء المستفيدين من خدماتها أو غير المستفيدين، كما تتطلب ممارستها شروطا عامة وشروطا تتعلق بالمعرفة المتخصصة التي يجب أن يتحصل عليها الراغب في ممارستها عن طريق التعليم والتدريب.

ويمكن القول أن كل مهنة حرة تمارس بطريقة مستقلة من طرف الأشخاص، يجب أن تتوفر على العناصر التي تنظمها وتحكمها لكي تلقى القبول العام والإحترام من طرف المجتمع، ومهنة المراجعة لكي تلقى ذلك القبول والإحترام في المجتمع يجب أن تكون منظمّة بطريقة جيدة من خلال العناصر اللازمة لذلك، ويمكن أن ندرجها في أربعة عناصر رئيسية وهي:

- x إطار عام للممارسة المهنية؛
- x هيآت أو جمعيات مهنية تشرف على تنظيم المهنة؛
- x دستور آداب وسلوك المهنة؛
- x معايير مهنية مقبولة قبولا عاما من طرف الممارسين للمهنة.

1-2. الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة

إن مهنة المراجعة وكباقي المهن الحرة الأخرى تتوفر على إطار عام يحدد شروط الممارسة والمعرفة التي يجب أن تتوفر في الممارس لها، بالإضافة إلى تحديد المهام التي يقوم بها وطريقة تعيينه وعزله والأتعاب التي يتلقاها مقابل أدائه للمهمة والمسؤوليات التي يتحملها. بمناسبة ممارسته للمهنة.

1-1-2. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة

نظرا لكون مهنة المراجعة لها أهمية كبيرة في المجتمع من خلال تعدد الأطراف المستفيدة من خدماتها والمكانة اللائقة التي يجب أن تلقاها بين أفراد المجتمع، فإن الجمعيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة أو السلطات العمومية تضع شروطا يجب أن تتوفر في كل من يرغب في ممارسة المهنة، وقد تختلف من بلد لآخر، هذه الشروط قد تأخذ عدة أشكال مثل الجنسية والسن والسلوك وتوفير الإجازات والشهادات المطلوبة، وشروطا خاصة بتكوين شركات مدنية أو تجارية لممارسة المهنة، بالإضافة إلى الترخيص أو الإعتماد لممارسة المهنة من قبل الهيآت المهنية المنظمة للمهنة أو السلطات العمومية وذلك حسب النظام المعمول به في البلد.

ويعتبر الترخيص بمزاولة المهنة اعترافا قانونيا بالمهنة، حيث أن الممارسة دون الحصول على الترخيص تعرض صاحبها للعقاب القانوني (المسؤولية الجزائية سنتطرق لها لاحقا). كما أن الحصول على الترخيص بمزاولة المهنة يترتب عليه تمتع أعضاء المهنة بالعديد من القوى والامتيازات التي تكون بمثابة حافزا لهم على الاهتمام بالصالح العام للمهنة والمجتمع، ولا يمكن الحصول على الترخيص إلا بعد تحقيق الشروط العامة وشروط المعرفة المتخصصة معا.

2-1-2. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة

إن المعرفة المتخصصة لمهنة المراجعة تقتضي الحصول على تأهيل علمي وتأهيل عملي، وتشمل شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

x التعليم للحصول على التأهيل العلمي،

x التدريب للحصول على التأهيل العملي؛

x والامتحان التأهيلي لتقييم مدى اكتساب الطالب للعنصرين السابقين.

وفيما يلي جدول يوضح لنا أنواع المعرفة التي يجب أن يحصل عليها المراجع ومصادر الحصول

عليها:

الجدول رقم (1-2): معارف وقدرات المراجع ومصادر الحصول عليها.

أنواع المعرفة	مصادر الحصول عليها
! معارف عامة حول المراجعة ! فضاءات وظيفية: مراجعة النظم الضريبية والإعلام الآلي ! الصعوبات والتعقيدات المحاسبية	الجامعة تربصات تكوينية الخبرة
! معارف قطاعية	تربصات تكوينية (البعض منها) الخبرة
! ثقافة الأعمال	الخبرة
! معرفة/ حل المشاكل	الجامعة الخبرة

Source : Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

إن المعارف العامة في المراجعة تكتسب في الجامعة وأثناء التربصات التكوينية، في حين أن بعض الإجراءات الخاصة بهذه المعارف مثل تقييم خطر الرقابة تأتي عن طريق الممارسة، كما أن المعرفة قد تكون واقعية (متعلقة بحدث معين) مثل أنواع الرقابة وأهداف الرقابة، ويمكن أن تتعلق باستراتيجيات خاصة مثل كيفية تقييم خطر الرقابة، وهذا يعني أن هناك حدا أدنى من المعرفة يتم تعليمه في الجامعة ولكن يكتسب بشكل أوسع أثناء التربصات التكوينية والممارسة المتخصصة. أما الأنواع الأخرى من المعرفة التي تخص ميدان المراجعة وهي الصعوبات أو التعقيدات المحاسبية، المعارف القطاعية وثقافة الأعمال، فإنها تكتسب عن طريق الخبرة، حيث أنه عندما يجري المراجع مهمة في مؤسسة تمارس نشاطها في قطاع غير مألوف بالنسبة له، فإنه لا يكون له نفس المستوى من المعرفة عندما يمارس المهمة في مؤسسة تنتمي لقطاع نشاط معروف ومألوف بالنسبة إليه¹.

وتلخيصا لما سبق، يمكن القول أن المعارف النظرية يكتسبها المراجع من خلال الدراسة في الجامعات والمعاهد المختصة، أما المعارف العملية فيحصل عليها من خلال التدريب، أما ما يتعلق بالمشاكل العملية التي تواجه المراجع في الميدان فقط ولا يتلقى عنها تكوينا نظريا أو تدريبا عمليا، فالحصول عليها يتم من خلال الخبرة والممارسة الميدانية.

¹ Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

1-2-1-2. التعليم

يعتبر التعليم المرحلة الأولى الأساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة مهنة المراجعة، ولا يمكن الحصول على ذلك إلا من خلال التعليم في الجامعات أو في المعاهد المهنية المتخصصة، وأن نجاح العملية التعليمية يقتضي الإهتمام بثلاثة عناصر رئيسية وهي¹:

- المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها؛
- كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات الدراسية والطرق المستخدمة في ذلك؛
- الطلاب من حيث كيفية تقييم أدائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.

إن نموذج² Anderson لسنة 1982 والذي يحمل عنوان "نظرية اكتساب المهارات" "Théorie de l'acquisition des skills"، قسّم عملية التعليم إلى مرحلتين أساسيتين: مرحلة كاشفة وأخرى إجرائية. أثناء المرحلة الأولى، المعارف الكاشفة حول ميدان معين تستعمل من خلال تبني إستراتيجيات عامة لمعالجة المشاكل، أما خلال المرحلة الثانية، فإن المعارف حول الإجراءات المتبعة يمكن أن تطبق مباشرة دون اللجوء إلى منهجية معينة للمعالجة، وأن الانتقال من مرحلة لأخرى يتم من خلال عملية تجميع المعارف.

2-2-1-2. التدريب المهني

يعتبر التدريب المهني مرحلة أساسية لاكتساب التأهيل العملي اللازم لممارسة مهنة المراجعة، وهو مكمل للعملية التعليمية ويجب أن يكون وثيق الصلة بها، فالتدريب يساعد الطالب على معرفة كيفية توظيف المعارف التي اكتسبها من خلال مرحلة التعليم في الواقع العملي وبالتالي يزوّده بالخبرة والمهارات اللازمة للممارسة المهنية. ولهذا الغرض، فإن الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في جميع البلدان تضع شروطاً - وإن كانت تختلف من بلد لآخر - كفيلة بتحقيق فعالية وكفاءة التدريب من حيث المدة والطريقة ونوعية القائمين على تدريب المترشحين لممارسة المهنة.

3-2-1-2. الإمتحان

يعتبر الإمتحان كآخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة، حيث أنه الوسيلة لاختبار مدى استيعاب الطالب للمعرفة المهنية المتخصصة ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة للممارسة المهنية، وبالتالي قدرته على مواجهة المشاكل العملية واستعداده لإيجاد الحلول اللازمة لها.

¹ عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص 16.

² Sourour AMMAR, op.cit.

ويرى بعض الكتاب¹ أن الهدف من هذه الإمتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريا يختص بالمعرفة العلمية والنظرية التي اكتسبها الطالب خلال المرحلة التعليمية في الجامعة أو في المعاهد المتخصصة، وشقا عمليا يهتم بفنون ومهارات الممارسة العملية والميدانية. ولا يتوقف التأهيل العلمي والعملي عند نجاح المترشح في الإمتحان والترخيص له. بمزاولة المهنة، بل يتعدى ذلك إلى التعليم المهني المستمر، حيث تمثل برامج التعليم المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المراجع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء مهمة المراجعة بصورة تحقق جودتها.

وفي هذا الصدد، يرى بعض الكتاب² أنه من الضروري أن يطور المراجع أسلوب عمله ذاتيا من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة، وذلك عن طريق برامج التعليم المهني المستمر.

2-1-3. مهام المراجع

قد تختلف مهام المراجع باختلاف نوع المراجعة التي يقوم بها خاصة من حيث الهدف منها، وقد رأينا في الفصل الأول مختلف الأنواع من المراجعة والهدف من كل نوع وكذلك من حيث القائم بالمهمة، وبما أننا نتكلم عن مهام المراجع في إطار عناصر التنظيم المهني للمراجعة، فإننا سوف نهتم بمهام المراجع الخارجي المستقل فقط.

ويرى Howard F. Stettler أن المراجع هو من يمارس مهنة مراجعة الحسابات، حيث تتمثل مهمته في الشهادة على صحة الحسابات وطابعها المقنع من حيث مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، دون إهمال للطابع الاقتصادي والاجتماعي لمهنة المراجعة، كما أن عملية فحص الحسابات قد تتوسع إلى مجالات أخرى. ومن خلال الشهادة على صحة الحسابات، فإن المراجع يجب أن يبين مدى تعبير الوثائق المقدمة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويجب أن يكون قادراً على تقييم أن القوائم المالية تترجم بشكل جيد واقع المؤسسة³.

ولتبيان مهام المراجع أكثر، فإنه يجب الحديث عن مهمته بعد الحديث عن مهام المحاسب، حيث أن المحاسب يقوم بعملية تسجيل وترتيب وتلخيص وتجميع البيانات الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة بطريقة منهجية بغرض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات، وتكون هذه المعلومات في شكل قوائم مالية، هذه الأخيرة التي تمثل مخرجات المحاسبة تمثل مدخلات بالنسبة للمراجعة، حيث يقوم المراجع بعملية إنتقادية وتحليلية لها من خلال جمع وتقييم أدلة الإثبات للتأكد من

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 58.

² أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 27.

³ STETTLER H. F, Audit: Principes et méthodes générales, (Edition française : introduction, traduction et adaptation : JAEN RAFFEGEAU), Publi-union, Paris, 1977, p. 13, 14.

صحتها وتوصيل النتائج التي تتأسس على أساس تلك الأدلة، وتمثل في عدالة تعبير نتائج الأحداث الاقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية¹.

وفي هذا الصدد، يرى د. محمد السيد سرايا² أن المراجع هو نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية الفحص والمراجعة والتدقيق، حيث يتحقق من صحة مزاعم شخص آخر وهو القائم على إعداد القوائم المالية، وحتى تتم هذه المهام بكفاءة فإنه يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم العملية والظروف التي تمارس فيها.

وبصفة عامة، فإن عمل المحاسب يؤدي إلى خلق قوائم مالية ومعلومات مالية أخرى مفيدة للمؤسسة وأطراف أخرى، بينما عمل المراجع فلا يؤدي إلى خلق المعلومات المالية، وإنما يضيف الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقييمها بطريقة تحليلية إنتقادية وتوصيل نتائج ذلك التقييم في شكل تقرير يدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية إلى الأطراف المستخدمة لها.

2-1-4. تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات

يُقصد بتعيين المراجع تفويضه بمهمة تتمثل في مراجعة حسابات الشركة والتأكد من أنها صحيحة ومنتظمة ومعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

وفيما يخص طريقة تعيين المراجع، فإنها تختلف حسب نوع المهمة المكلف بها، فإذا كانت مهمة مراجعة قانونية فتعيينه يعود للمساهمين أو الملاك من خلال الجمعية العامة باعتبار المراجع الخارجي يعمل وكيلاً عن المساهمين لرقابة أعمال الإدارة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية فقد يقوم بذلك المساهمون أو الملاك أو الإدارة أو أي طرف آخر له علاقة، وذلك حسب الهدف من المهمة.

وعكس التعيين هو العزل، ويقصد به إنهاء مهام المراجع أو التخلي عن خدماته، والأصل أن من يقوم بالتعيين هو من يقوم بالعزل أو إنهاء المهام، كما قد يكون التخلي عن مهمة المراجعة بمحض إرادة المراجع وذلك لأسباب شخصية أو موضوعية تجعله يقدم استقالته.

وبالنسبة للمراجع الخارجي، ونظراً لاستقلالته المطلقة عن الشركة، فإن القوانين في مختلف البلدان وكذلك التعليمات واللوائح الصادرة عن المنظمات المهنية وضعت شروطاً لعزله كي لا تمارس عليه الشركة ضغوطاً تؤثر على استقلالته. ويرى في هذا الصدد الدكتور هادي التميمي أن الإستقلالية تعتبر العمود الفقري لممارسة مهنة المراجعة، ويمكن القول أنه دون استقلالته تصبح المراجعة دون فائدة³.

¹ د. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق، ص 04، 05.

² د. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، مرجع سابق، ص 28، 29.

³ د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 64.

ونشير إلى أن استقالة المراجع لا تعني تملصه من مسؤولياته، حيث يتحمل المسؤولية الكاملة بعد استقالته عن جميع الأعمال التي قام بها خلال الفترة التي قام فيها بمهمة المراجعة.

2-1-5. أتعاب المراجع

يقصد بأتعاب المراجع المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الإتفاق الذي يتم بينه وبين زبونه، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات.

هناك عدة أمور يجب على المراجع أخذها بعين الإعتبار عند تحديد أتعاب مهمة المراجعة وهي¹:

- الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؛

- عدد المراجعين أو المساعدين الذين سيقومون بمهمة المراجعة؛

- حجم الشركة الخاضعة للمراجعة؛

- مدى صعوبة المهمة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها؛

- سمعة الشركة محل المراجعة وقدرتها على دفع الأتعاب؛

- حجم مكتب المراجعة وشهرته؛

- عدد التقارير المطلوبة من طرف العميل؛

- طبيعة عمل الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

ومن خلال ما سبق، يمكن ملاحظة أن المراجع الخارجي المستقل تتحدد أتعابه وفقاً لعدة مؤشرات أهمها نوع المهمة من حيث هي قانونية أو تعاقدية، والوقت اللازم لإنجازها ودرجة تعقيدها، ويكون ذلك من خلال الإتفاق بينه وبين الجهة التي عينته قبل الإنطلاق في تأدية المهمة.

وتختلف الجهة التي يتفق معها المراجع في تحديد أتعابه حسب نوع المهمة، ففي حالة المراجعة القانونية، فإن الإتفاق يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك ويكون من خلال الجمعية العامة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية، فقد يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك أو بينه وبين الإدارة من خلال المدير العام أو مجلس الإدارة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص 84.

هناك عدة أشكال يمكن أن تكون عليها أتعاب المراجع، وهي كالتالي¹:

أ- الأتعاب الثابتة: وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة، ولكن يجب أن يكون مبلغ الأتعاب متناسباً مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز مهمة المراجعة وعدد الموظفين (المساعدين والخبراء) وقدرة العميل على دفع الأتعاب.

ب- الأتعاب المتغيرة: تحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه مهمة المراجعة، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقها عملية المراجعة.

ج- الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقبلية، كالاتفاق مع العميل على نسبة مئوية من الأرباح، وهذا النوع من الأتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.

والملاحظ أن طريقة حساب أتعاب المراجع تختلف من بلد لآخر، فهناك بلدان تضع سلماً للأتعاب يصدر عن السلطة التشريعية أو التنفيذية أو الهيئة المنظمة للمهنة، حيث يأخذها بعين الاعتبار ويحترمه كل من المراجع والعميل في تحديد قيمة الأتعاب، ومن البلدان من تترك حرية تحديد الأتعاب عن طريق التفاوض بين المراجع وعميله، بشرط عدم مخالفة معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة.

6-1-2. مسؤوليات المراجع

تقسّم المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع إلى ثلاثة أشكال وهي: مدنية، جزائية وانضباطية:

1-6-1-2. المسؤولية المدنية

إن مهمة المراجع لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنين...إلخ. إن كل هؤلاء ينتظرون من المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية، فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك المراجع أمام مسؤولية مدنية².

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة عناصر وهي³:

- حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

¹ محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 40.

² Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes: guide de l'auditeur et de l'audit, éditions Francis Lefebvre, Paris, 2009/2010, p. 269.

³ د. يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها في المشروعات تحت المراجعة، نشرة إلكترونية شهرية صادرة عن الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16/حزيران 2003، ص 05.

- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات؛
 - وعلاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.
- إن المبدأ العام هو أن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن عميله يجب أن يثبت¹:
- إما الخطأ العمدي (la faute intentionnelle) من مراجع الحسابات،
 - وإما التقصير (la négligence) من مراجع الحسابات: وهذا لا يمكن أن يقيّم إلا من خلال مقارنة ما قام به المراجع وما يجب أن يقوم به أخذاً بعين الاعتبار الاجتهادات العادية (les diligences normales) وفقاً للمعايير المهنية.

وفيما يخص الضرر الذي يمكن أن ينتج عن تقصير أو إهمال المراجع، فإنه يجب أن يكون أكيدا ومباشرا وفيه تعديا على حق مكتسب².

إن الضرر في الغالب هو خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير، كأن يستثمر شخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن المراجع صادق على الصورة الصادقة لها (l'image fidèle) دون أي ملاحظة عن استمرارية استغلال الشركة. كما يجب على المتضرر أن يثبت العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، هذه العلاقة بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع حدوث الضرر، فمثلا نقص الرقابات اللازمة لمراجع الحسابات هي أصل الضرر المتحمل من طرف الموردين الذين لم يجددوا عقودهم مع الشركة بسبب وضعيتها المالية.

ومن وجهة نظر المؤسسة محل المراجعة، يكون هناك خطأ عندما لا يتولى المراجع أداء مهمة معينة على أكمل وجه، أو عندما يتخلى على إحدى التزاماته مثل غياب أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو عدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش والتلاعبات لجمعية المساهمين.

ويرى Daniel BATUDE أن مراجع الحسابات ليس من واجبه اكتشاف جميع الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثيرا مباشرا على الحسابات التي يشهد على صحتها، ولكن من واجبه بذل العناية المهنية والاجتهادات المنصوص عليها في المعايير المهنية³.

2-6-1-2. المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة مراجع الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلقة (moralisation) الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون الأخلاقيات وتشجيع شفافية المعلومة المالية، وبذلك فإن مراجع الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبالتالي

¹ Alain MIKOL, Audit financier et commissariat aux comptes, 3^{ème} édition, e-theque, Lille, 2003, p. 125.

² Ibid, p. 126.

³ Daniel BATUDE, l'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, p. 105.

فإن المراجع الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية¹.

إن المراجع كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم... إلخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة المراجعة، وهناك مخالقات أخرى خاصة بمهنة المراجعة قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالأستعمال غير الشرعي لصفة مراجع الحسابات².

وفيما يخص العوامل المكونة للمسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات، فإنه لا يمكن الحديث عن هذه المسؤولية إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي³:

- **العنصر القانوني:** حيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بوجود نص قانوني.
- **العنصر المادي:** يجب أن يكون الفعل قد أُنجز فعلا.
- **العنصر الأخلاقي:** يجب أن يحدث الخطأ عمدا وبشكل مفترض.

2-1-6-3. المسؤولية الانضباطية (التأديبية)

إن مهمة مراجع الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول تنظّمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي. وتنشأ المسؤولية الانضباطية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.

إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة، وهو يختلف عن العمل الجنائي والمدني، وهذا يدل على أنه⁴:

- يمكن أن يُتهم مراجع الحسابات بخطأ انضباطي عن عمل معين على الرغم من أنه لم يدان عليه سواء جزائيا أو مدنيا؛

¹ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, op.cit, p. 269.

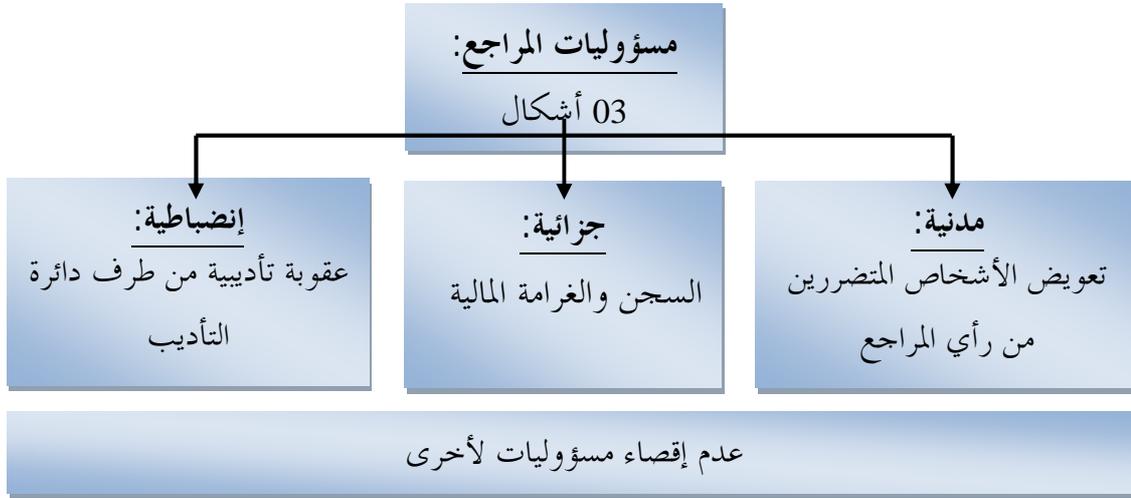
² شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

³ Alain MIKOL, op.cit, p. 119.

⁴ شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، مرجع سابق.

- يمكن أن يُدان المراجع على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي أُدين عليه جزائياً أو مدنياً. وفيما يخص نطاق الخطأ الانضباطي (la faute disciplinaire) فهو واسع نوعاً ما لأنه يشمل¹:
 - كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية؛
 - كل تقصير مهم؛
 - كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة المراجعة.
- والشكل الموالي يوضح لنا الفرق بين المسؤوليات الثلاث التي يتحملها المراجع بمناسبة ممارسته للمهنة:

الشكل رقم (1-2): الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المراجع.



المصدر: شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

كما سبق ومن خلال الشكل أعلاه، يتضح لنا أن المراجع بمناسبة ممارسته لمهنة المراجعة يواجه ثلاثة أنواع من المسؤولية وهي: مدنية، جزائية وانضباطية، ويكمن الفرق بين هذه الأنواع أن تنفيذ كل من المسؤولية الجزائية والمسؤولية الانضباطية يهدف إلى معاقبة مراجع الحسابات نتيجة قيامه بتصرف خاطئ، لكن تنفيذ المسؤولية المدنية يهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للمؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات المصلحة، كما أن تعرض المراجع لمسؤولية معينة نتيجة تصرف خاطئ قام به لا يقصي إمكانية تحمله نوع آخر من المسؤولية نتيجة لذلك التصرف.

¹ Nacer-eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, p. 88.

2-2. الهيآت أو الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة

يعرّف Robert K.Merton¹ الهيئة أو الجمعية المهنية على أنها: "تنظيم من الممارسين للمهنة يمكنهم من خلاله الحكم على الكفاءة المهنية النسبية لبعضهم البعض، ويمكن من خلاله القيام ببعض الوظائف الإجتماعية التي لا يمكن للممارسين القيام بها إذا كان كل منهم يعمل بصفة مستقلة عن الآخرين".

وتعرّف الجمعيات المهنية للمراجعة على أنها: "تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وإصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية، وتقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال جلب كل جديد في المهنة، كما تعمل على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية"². ويرى الباحثون في مجال المهن الحرة، أنه لا يمكن الحديث عن وجود مهنة إلا إذا انتظم الممارسون لها في جمعيات أو تنظيمات مهنية وتوفّر لدى أعضائها المقدرة والرغبة على التضافر والتعاون من خلال هذه الجمعيات³.

وتقوم الجمعيات المهنية في إطار تنظيم المهنة بالعديد من الوظائف نلخصها في الآتي⁴:

- وضع دستور بالأخلاقيات المهنية ينظّم علاقة عضو المهنة بالعملاء والزملاء والمجتمع، وينظّم تأديب الخارجين على قواعد السلوك المهني السليم؛
- وضع معايير محددة لدخول المهنة من حيث المؤهلات العلمية والمهارات اللازمة، ووضع معايير للممارسة المهنية وإلزام الأعضاء باتباعها؛
- المساعدة في تأهيل الأعضاء للعمل بالكفاءة المهنية الواجبة من خلال وضع برامج لتعليم وتدريب الأعضاء وقياس أدائهم واستمرار عملية التعليم المهني بعد حصول العضو على حق ممارسة المهنة؛
- تدعيم مجال الدراسة وذلك بإجراء الأبحاث والدراسات وعقد المؤتمرات والمحاضرات وإصدار الكتب والدوريات والمنشورات، حيث من خلال هذه الوسائل يمكن للهيئة المهنية نشر المعرفة بين أعضاء المهنة وإعلامهم بأحدث التطورات الحاصلة في المجال المهني؛
- العمل كمجموعات ضغط مباشرة في صياغة القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة، وتنظيم علاقاتها بمختلف الجهات والهيآت الحكومية والجمعيات المهنية في الداخل والخارج؛

¹ عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، مرجع سابق، ص 20.

² محمد مفلح محمد الجعفره، مرجع سابق، ص 30.

³ بن يخلف أمال، مرجع سابق، ص 122.

⁴ عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، مرجع سابق، ص 20، 21.

- تعزيز المكانة المهنية للأعضاء داخل المهنة والمجتمع ككل، وذلك بمنح التأيد القانوني والمعنوي لمساعدتهم في أداء دورهم المهني وحمايتهم من المجموعات الوظيفية الأخرى التي قد تحاول الاعتداء على نطاق اختصاصهم المهني.

ويتضح مما سبق، أنه يمكن إطلاق مصطلح جمعية أو هيئة مهنية على أي تنظيم يضم فئة معينة تمارس نفس المهنة الحرة، وتهدف بصفة أساسية ومباشرة إلى تنظيم وتطوير وتحسين الممارسة المهنية لتلك المهنة. كما يمكن القول أن الجمعية أو الهيئة المهنية هي الفضاء الذي يترك المهنة تتطور، وهي التي تضع البرامج وتقدم الخدمات التي لا يمكن لأعضاء المهنة الحصول عليها من مصدر آخر مثل برامج التعليم والتدريب والأبحاث والاستشارات، وهي الميدان الذي تصاغ فيه القوانين والسياسات التي تؤثر في المهنة وبالتالي تم جميع أعضاء المهنة، كما أنها تقوم بتنظيم سلوكهم والدفاع عن مصالحهم وشرف المهنة بصفة عامة.

2-3. معايير المراجعة

لقد رأينا من خلال الفصل الأول الخاص بالتأصيل العلمي للمراجعة، أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة، ومن أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسات المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، كان لابد من وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون وتحافظ على مستوى عال من الأداء المهني.

فمهمة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، هذه المعايير تنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة، كما أن وجود هذه المعايير يعتبر من المقومات الأساسية لنجاح وتطور مهنة المراجعة. وتشكل معايير المراجعة الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها يعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة، أي أنه ملزم باتباعها كلها، وإذا حدث وانحرف عنها فيجب عليه أن يبرر ذلك، ولا تخضع هذه المعايير للحكم الشخصي للمراجع وهذا عكس الإجراءات. وسوف نتناول معايير المراجعة المتعارف عليها وفقا للتقسيم الذي جاءت به المعايير الأمريكية في ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المعايير العامة والتي تخص شخص المراجع، معايير العمل الميداني أو المعايير الإجرائية، وأخيرا معايير إعداد التقرير.

2-3-1. المعايير العامة للمراجعة

وتسمى كذلك بالمعايير الشخصية، حيث تتعلق بشخصية وتأهيل المراجع وعلاقتها بنوعية أدائه، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع، وتوصف بأنها عامة لكونها تمثل خصائصا مرغوبة في المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد تقريره بصورة ملائمة.

2-3-1-1. إستقلال وحياد المراجع

ينص معيار الإستقلال على أنه: "يجب على المراجع أن يحافظ على إستقلاليته الذهنية الفعلية والظاهرية في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة"¹.

يعرّف الإستقلال بأنه وجهة نظر غير متحيزة للمراجع من خلال أداء إختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الإستقلال. ويميّز في الواقع بين مفهومين للإستقلال²:

¹ STETTLER Howard F, op.cit., p. 62.

² محمد مفلح محمد الجعافره، مرجع سابق، ص 22، 23.

أ- **الإستقلال العقلي (الذهني):** وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي دون أن يتأثر بالمؤثرات التي تُضعف حكمه المهني، وتتيح له التصرف بتزاهة وممارسة الموضوعية والتشكك المهني.

ب- **الإستقلال الظاهري:** ويقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياده واستقلاله من وجهة نظر الغير، وبما تقلل من نزاهته وموضوعيته عند إبداء الرأي حول البيانات المالية.

ويعني الإستقلال الظاهري كذلك وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المراجع وعدم ربط مصلحة بها، أي عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة* أو وجود علاقات حميمة مع الإدارة، أو بمعنى آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الإستقلال¹.

وللحكم على مدى استقلال المراجع، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعادا ثلاثة وهي: الإستقلال عند وضع برنامج المراجعة، الإستقلال عند قيام الفحص والإستقلال عند إعداد التقرير².

وتتبع أهمية هذا المعيار من أن الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، لذلك فإنه من الضروري أن يثق الغير في حياده واستقلاله، وبالتالي على المراجع أن يتعد عن كل المواقف التي قد تؤثر على استقلاله ومنه التأثير على ثقة الجمهور في الرأي الذي يصدره، حيث أنه من المهم لمهنة المراجعة أن يحتفظ الجمهور بالثقة في حياد المراجع، وقد تزول هذه الثقة إذا ما ظهر دليل على أن الحياد غير متوفر أو لوجود ظروف يعتقد مستخدمي القوائم المالية أنها من المحتمل أن تؤثر على حياد المراجع³.

وتظهر أهمية استقلال المراجع في كون أن هذا الأخير يقوم بفحص حسابات شركة معينة تطلبه وتدفع له أتعابا مقابل ذلك، في حين يستفيد من تقرير المراجع العديد من الأطراف منهم المستثمرون، المساهمون، البنوك، الموردون وإدارة الضرائب... وغيرهم ممن يستفيدون من هذا التقرير واستخدامه أثناء اتخاذ قراراتهم، وبالتالي ثقة هؤلاء في الرأي الذي يبداه المراجع في تقريره النهائي حول القوائم المالية لشركة ما تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء قيامه بمهمته، فهذا الاستقلال يعتبر من الأمور الهامة لنجاح مهنة المراجعة.

* معنى ذلك، أن لا يكون مراجع الحسابات مساهما في الشركة التي يراقب حساباتها أو يكون أحد مورديها أو أحد عملائها، كما يجب ألا يكون أقاربه خاصة إحوته وفروعه من العاملين بالشركة، أي لا يكون له أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عمله.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 63.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

³ د. عبد الفتاح الصحن، د. أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت)، ص 169.

وقد نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في التعليم رقم (03) قاعدة تتعلق بالاستقلالية محمداً بذلك أنه على المراجع أن يتحلّى بالتراهة والصدق أثناء تأدية مهمته، ويجب أن يكون عادلاً وأن يكون حراً في تحديد نطاق مهمته، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده وعدم انحيازه، وأن لا يترك المجال لكي ينظر إليه على أساس أن له مصالح شخصية في الشركة¹.

ومن خلال ما تقدم، يظهر أن استقلال المراجع بحديه في الحقيقة والمظهر، له أهمية كبيرة في محافظة مهنة المراجعة على دورها في المجتمع، كما حدّدت المنظمات والهيآت المهنية المختصة إجراءات تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه حسب القوانين المعمول بها، كما تطرقت إلى مسؤولياته وحقوقه، وكل هذا بهدف عدم ترك هذه الجوانب كأداة للضغط على المراجع وبالتالي فقدان استقلاليته.

2-1-3-2. كفاءة المراجع

يقصد بهذا المعيار أن يتوفر المراجع على التأهيل العلمي والتأهيل العملي باعتبارهما ضروريين للقيام بمهمة المراجعة، وتظهر أهمية هذا المعيار في وجود أطراف خارجية تعتمد على رأي المراجع في القوائم المالية للشركات مما يؤدي إلى ضرورة توفر ثقة تلك الأطراف في حياده وكفاءته، ولا تتحقق هذه الثقة إلا إذا توفرت شروط التأهيل العلمي والعملي لهذا المراجع، وتوفر الإستقلال عند إبداء رأيه في القوائم المالية محل المراجعة².

أولاً: التأهيل العلمي

يقصد بالتأهيل العلمي ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتضمن معرفة المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم تكويناً في المجال المحاسبي والمالي والمتوجّج بشهادة جامعية، هذه الأخيرة تعتبر شرطاً لممارسة مهنة المراجعة، ولا يقتصر التأهيل العلمي على الجوانب المحاسبية والمالية فقط، ولكن يشمل بعض جوانب المعرفة الأخرى التي تساعد على تنفيذ مهامه³. ومع التطور التكنولوجي المستمر واستعمال أجهزة الحاسوب في معالجة البيانات، فإنه على المراجع عدم إهمال إجراءات ومفاهيم المعالجة الآلية للبيانات، حيث أصبحت تمثل جانباً مكملاً للنظام المحاسبي وأصبحت تدخل في إطار التأهيل العلمي للمراجع لا بد أن يتحكم فيها⁴.

¹ ATH guides, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 2^{ème} édition, 1987, p. 44.

² د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 62.

³ نفس المرجع السابق، ص 63.

⁴ د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. كمال خليفة أبو زيد، مرجع سابق، ص 68.

ثانيا: التأهيل العملي

يقصد بالتأهيل العملي أنه بالإضافة إلى المعارف والمعلومات المكتسبة خلال مرحلة التكوين النظري لتحقيق شروط التأهيل العلمي، فإنه لا بد على المرشح لممارسة مهنة المراجعة قضاء فترة للتدريب المهني في إحدى مكاتب المراجعة قبل البدء في مزاولة المهنة، وأن من مسؤولية المراجع أن يحيط المتدرّب بعنايته وإشرافه وتقديم المساعدة له خلال فترة التدريب.

ويرى بعض الكتاب أن النجاح في مهنة المراجعة له أبعادا تتخطى المعرفة والتعليم، إذ يجب أن يكون المراجع قادرا على تجسيد معارفه أثناء المراجعة الفعلية، وبالتالي فإن القدرات والخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة الميدانية، وبذلك فإن هذا المعيار يطبق على أساس متكامل معترفا بالعلاقة المتداخلة بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي¹.

كما يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لكل من المراجع الداخلي والخبير المهني المختص في مجال معين في حالة استخدام أعمالهما، وذلك من خلال دراسة ما لديهما من شهادات وخبرة عملية.

وفي دراسة قام بها الدكتور سرور عمار على عينة من الخبراء المحاسبين في تونس لمعرفة نظرهم إلى كفاءة المراجع، يقول أحد الخبراء المحاسبين المستجوبين: "المراجع الكفاء هو الذي يكون قادرا على مواجهة الصعوبات ومستعدا لإيجاد حلول لها في إطار ممارسته للمهنة"².

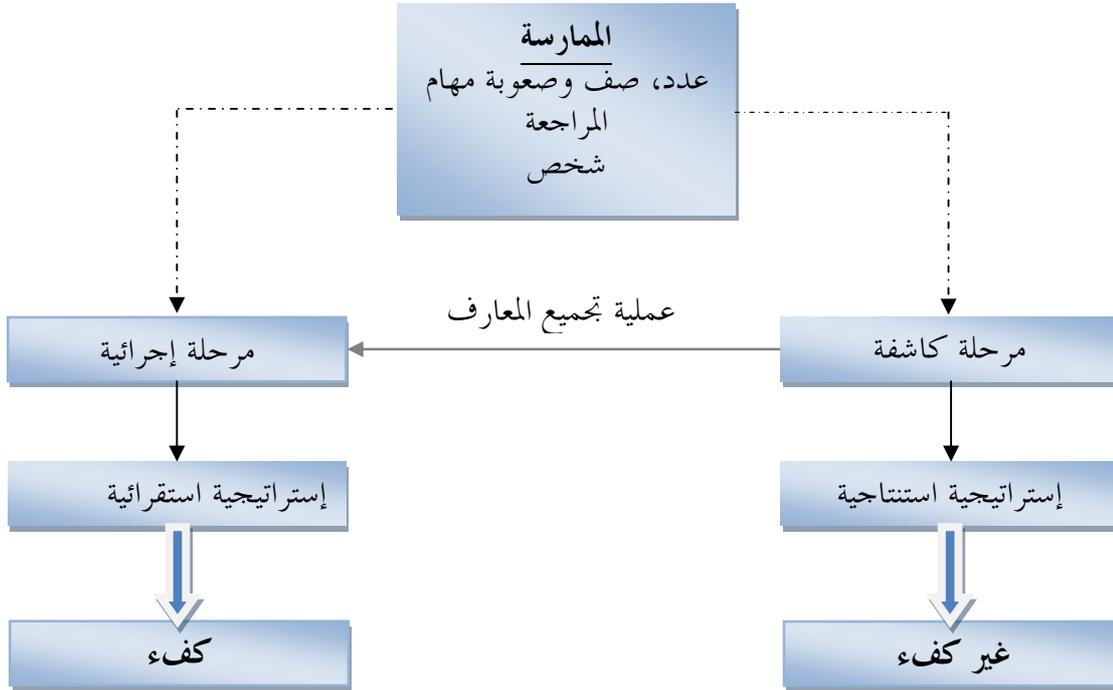
ومن خلال ما تقدم، يظهر أن للكفاءة المهنية أهمية كبرى في ممارسة مهنة المراجعة، حيث أن هذه المهنة تتطلب تأهيلا علميا وخبرة مهنية على أعلى مستوى، ويبقى الاختبار التأهيلي شرطا في قبول مزاولة المهنة.

وقد طبّقا (BEDRDJ.J & CHI.M.T.H) سنة 1993 نظرية اكتساب المهارات في ميدان المراجعة، وذلك لتبيان مراحل اكتساب المعرفة المتخصصة في المراجعة والاستراتيجيات المتبعة في ذلك، وبالتالي التفريق بين المراجع الكفاء وغير الكفاء، ونوضّح ذلك من خلال الشكل التالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص 68.

² Sourour AMMAR, op.cit.

الشكل رقم (2-2): تطبيق نظرية اكتساب المهارات في ميدان المراجعة.



Source : Sourour AMMAR, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

يلاحظ من خلال الشكل أعلاه، أن الممارسة هي المفتاح للوصول إلى الكفاءة، ولكن الممارسة لوحدها غير كافية، بل تقتضي معارف كاشفة ومعارف إجرائية في نفس الوقت، وأن اكتفاء المراجع بالمعارف الكاشفة فقط أي المعارف النظرية سوف لن يجعله مراجعا ذو كفاءة، ويجب عليه أن يحصل على المعارف الإجرائية، وهي التي تكتسب في الميدان أو من خلال التدريب العملي، وأن تجميعه للمعارف النظرية والعملية هو ما يجعله قادرا على الاستنتاج، وبالتالي القدرة على إبداء الحكم المهني على مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية الصادقة لوضعية المؤسسة ومركزها المالي ونتائج نشاطها.

3-1-3-2. بذل العناية المهنية اللازمة

تبرز أهمية هذا المعيار من كون خدمات المراجع يعتمد عليها العديد من الأطراف، فبالإضافة إلى اهتمام الأطراف المعنية بتكوين المراجع وخبرته المهنية واستقلاله أثناء أدائه لعمله، فإنه يجب على المراجع أن يثبت عناية مهنية لازمة ومهارة خاصة في تنفيذه لعملية المراجعة.

ويقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع بمستوى أداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدّد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من العناية

المطلوبة، بالإضافة إلى ما تصدره الهيآت المهنية المختصة من معايير يلتزم بها المراجع للمحافظة على مستوى مميز من الأداء. ويعتمد في تحديد مفهوم العناية المهنية على مسؤولية المراجع أمام القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لا يكتشفها وعلى الخبرة المهنية المطلوبة منه¹.

ومن مميزات العناية المهنية اللازمة، أن يتحمل كل شخص يقدم خبرته للغير ضرورة استخدام كل ما لديه من مهارة في أداء وظيفته، حيث تستلزم العناية اللازمة مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم والأحكام التي يقررها المساعدون. وبذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية اللازمة، من جهة يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ومن جهة أخرى يعترف أن المراجع كأى إنسان آخر ليس معصوماً من الخطأ في الحكم فهو يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قد يخطئ، فهو مسؤول أمام عميله وأمام الجمهور عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة².

كما تجدر الإشارة إلى أن المراجع ملزم بأن يبذل العناية اللازمة في أداء مهمته، الشيء الذي يجعله يفرض على مساعديه بذل هذه العناية، كما يتحقق بأن عمل المراجع الداخلي قد تم بعناية. ومما سبق، يتضح أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في زيادة ثقة الجمهور في رأي المراجع وتقريره النهائي، حيث يعتبر معيار بذل العناية المهنية مع معيار الاستقلال والكفاءة من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، وأي خلل فيها سوف يؤثر على معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

2-3-2. معايير العمل الميداني

وتتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، وتعتبر محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، فهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد جميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة³.

2-3-2-1. التخطيط السليم لمهمة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم، كما يتضمن التخطيط الكافي للمراجعة خصائص معينة مثل تكييف ظروف العمل، تحديد الاحتياجات من الأفراد، والاستفادة الكفاءة من موارد مكتب المراجعة⁴.

¹ د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 82.

² وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 57.

³ عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 44، 45.

⁴ د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص 76.

وبذلك فإنه يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، ويطلق أعضاء المهنة على هذه الخطة إسم "برنامج المراجعة"، هذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة تحديد الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف البرنامج بالمرونة، حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم وليس استكمال برنامج المراجعة فقط¹.

أولاً: التخطيط السليم لمهمة المراجعة

يعتبر التخطيط لمهمة المراجعة أو تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من أن الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها، وأن تنفيذ الإجراءات يتم في الوقت المناسب، كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين، والتنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مراجعين آخرين. ونظراً لأهمية هذا المعيار، فقد خصّ الإتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط لمهمة المراجعة بمعيار خاص، بالإضافة إلى الإشارة لعملية التخطيط في معايير أخرى من خلال بعض الفقرات، ويمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي²:

- يعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمراجع؛
- يجب أن يخطط المراجع عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعّالة؛
- يجب أن يركّز وضع خطته على معرفته بأعمال ونشاطات الزبون؛
- يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية:
 - دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية،
 - تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية،
 - تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها،
 - تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها؛
- يجب أن تراجع الخطط وتعُدّل حسب الضرورة التي تقتضيها عملية المراجعة؛
- يجب على المراجع إعداد برنامج مراجعة يحدد فيه طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة؛
- يجب أن يراجع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة وخلال عملية المراجعة.

ثانياً: الإشراف الملائم على المساعدين

ينطوي مفهوم الإشراف الملائم على ضرورة تقسيم العمل بين المساعدين، ويشمل الإشراف عملية توجيه مجهودات المساعدين نحو تحقيق أهداف عملية المراجعة.

¹ د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 86.

²ATH guides, op.cit, p. 53.

وقد تناولت المعايير الدولية للمراجعة موضوع الإشراف على المساعدين كما يلي¹:

- يجب على المراجع أن يقوم بالمتابعة والمراقبة الدقيقة للأعمال المفوضّة للمساعدين؛
 - يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في توجيه مساعديه والإشراف عليهم؛
 - يجب على المراجع التأكد من أعمال مساعديه بواسطة أشخاص أكفاء، وذلك لتحديد ما إذا كان العمل قد تم تأديته وفقا للمعايير المهنية أم لا، وأن الأهداف المرجوة قد تم تحقيقها، وأن النتائج التي تم الحصول عليها مطابقة لعمل ورأي المراجع بشأن المعلومات المالية؛
 - يجب على المراجع إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم وأهداف إجراءات المراجعة التي يجب القيام بأدائها، كما يجب إبلاغهم بالأمور التي قد تؤثر على نطاق تلك الإجراءات، كما يجب عليه لفت انتباه المساعدين تجاه المشاكل الجوهرية المرتبطة بالحاسبة والمراجعة والتي تنشأ أثناء أداء عملية المراجعة.
- ومما تقدم، يمكن القول أن التخطيط لعملية المراجعة أو وضع برنامج مراجعة يعتبر من بين الخطوات الهامة التي يقوم بها المراجع في كل مهمة توكل له، ومن خلال المهام الموكلة إليه يكون بحاجة إلى مساعدين لهم درجات مختلفة من الخبرة بالإضافة إلى المتدربين في مكتبه، هذا يؤدي به إلى وضع نظاما للإشراف على المساعدين وذلك لتنسيق العمل بين أفراد فريق المراجعة.

2-2-3-2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام للرقابة الداخلية له أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث يساعد على السير الحسن للنشاط والعمليات التي تقوم بها، ويعتبر الأساس بالنسبة لأي مراجع يقوم بمراجعة أعمال مؤسسة ما. وتظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية في ضرورة قيام الإدارة بمسؤولياتها كلية عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة بالمؤسسة وتوفير بيانات موثوق فيها، كما لا تقتصر أهمية هذا النظام على إدارة المؤسسة فحسب، بل أن المراجع الخارجي يعتمد عليه في تحديد حجم العينة التي يمكنه الإعتماد عليها عند فحص الحسابات ونطاق وتوقيت إجراء هذا الفحص².

ولقد عرّف الإتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلية على أنه: "يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال. هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية

¹ شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مرجع سابق، ص 37.

² د. محمد نصر الهواري، د. محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص 92، 93.

الأصول والوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية"¹.

كما يشمل هذا النظام التحضير المنتظم للتقارير التي تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة داخل المحيط الذي توجد فيه، ويهدف حسب معهد المراجعين الداخليين بأمريكا إلى ما يلي²:

- التحكم في المؤسسة و حماية أصولها؛

- إحترام السياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتنظيمات؛

- ضمان نوعية المعلومات وصحتها وشموليتها؛

- ضمان تطبيق تعليمات الإدارة؛

- ضمان الإستخدام الاقتصادي والفعال لموارد المؤسسة.

وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الأمور المهمة بالنسبة للمراجع، حيث على أساسها يستطيع تكوين رأي عن مدى كفاية وصلاحيه النظام، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، وبالتالي الحكم على صلاحيته ومدى الاعتماد عليه في تحديد نطاق وإجراءات المراجعة التي سيقوم بها.

ويرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه من بين الأعمال الضرورية التي يقوم بها المراجع أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ما يلي³:

- دراسة الأنظمة الموجودة من جهة، وإجراءات الرقابة الداخلية من جهة أخرى؛

- تقييم درجة الثقة المعطاة لنظام الرقابة الداخلية.

ويهتم المراجع أثناء فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بما يلي⁴:

- معرفة واجبات العاملين في المشروع وحدود اختصاصاتهم؛

- معرفة نطاق عمل كل فرد وعلاقة ذلك بسلامة التقارير المالية؛

- إكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه واكتشافه؛

- وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة؛

- إختبار التطبيق الفعلي للرقابة الداخلية واستخدام الأدوات المناسبة لذلك.

¹Lionnel COLLINS , Gérard VALIN , Audit et contrôle interne: Aspects Financiers, opérations et stratégiques, op.cit., p. 38.

²Jean Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité, Economica, Paris, 1996, p. 53.

³ ATH guides, op.cit, p. 56.

⁴ د.عبد الفتاح الصحن، د.محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 203 .

- يتوقف نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات نلخصها فيما يلي¹:
- 1- **الهيكل التنظيمي:** ويعمل على تجسيد وظائف المديرية المختلفة وتحديد سلطات كل منها، ولا بد أن يتوفر في هذا الهيكل مجموعة من الخصائص كالبساطة والوضوح والمرونة والملاءمة لشكل المشروع والقطاع التابع له وحجمه والإمكانات المادية والبشرية في المشروع، وأن يرقق به مجموعة من اللوائح أو القوانين المنظمة، مع مراعاة عنصر التكاليف في تصميم هذا الهيكل التنظيمي.
 - 2- **عناصر بشرية ملائمة:** حيث يتعين توفير العدد الكافي من الأفراد والمسؤولين عن تنفيذ النظام وتوفير الكفاءات الإدارية الملائمة في المشروع في مختلف المستويات، مع مراعاة العوامل المختلفة التي تؤدي إلى زيادة توفير الكفاءات البشرية العالية والمتخصصة في مجال العمل الرقابي، بالإضافة إلى أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة.
 - 3- **نظام محاسبي متكامل:** حيث يعتبر من المتطلبات الأساسية لإمداد الإدارة والأطراف خارج المشروع بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحديد الأعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاما للمعلومات.
 - 4- **الإجراءات التفصيلية:** تسمح هذه الإجراءات بتنفيذ الواجبات على مستويات الأداء المختلفة، حيث ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية بواسطة ما يحققه أي موظف من رقابة على موظف آخر.
 - 5- **توفر أدوات رقابة مناسبة لإنجاز وتنفيذ خطة عمل الرقابة داخل المؤسسة، ومن هذه الأدوات المراجعة الداخلية.**
- ويمكن عرض مكونات المعيار الخاص بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق ما جاءت به المعايير الدولية كما يلي²:
- يجب على الإدارة أن تحافظ على نظام محاسبي يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية؛
 - يجب على المراجع أن يفهم النظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية؛
 - يجب أن يتم تحديد الإجراءات التي يجب اتباعها فيما يتعلق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - يجب على المراجع إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الموجودة بالنظام، ويجب أن يكون ذلك خطيا مع الإشارة إلى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبئ لها أثناء فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

¹ صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري، ملتقى دولي حول: تأهيل المؤسسة الاقتصادية وتعظيم مكاسب الاندماج في الحركة الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 29-30 أكتوبر 2001.

² شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مرجع سابق، ص 41.

وكما أن أهداف الرقابة الداخلية لا تتغير بسبب الاختلاف في طرق معالجة البيانات، فإن معايير المراجعة المتعارف عليها لا تختلف بسبب المعالجة الآلية للبيانات، ولكنه قد يختلف تفسير وتطبيق بعض معايير المراجعة في ظل نظم المعالجة الآلية عنه في ظل النظم اليدوية، حيث أنه يجب على المراجع أن يتحصل على معلومات وفيرة عن نظام الحاسوب، وأن يتفهم وظيفة كل فرد في إعداد البيانات، وأن يتعرّف على القوائم والمستندات المتداولة في النظام الآلي، لذا يجب على الإدارة أن تتأكد بأن كافة الإجراءات قد أُعدت لها لوائح ومستندات يمكن أن تساعد المراجع حين طلبها¹.

ويتضح لنا مما سبق، أن المعايير الدولية أولت اهتماما بالغاً بنظام الرقابة الداخلية لما له من أهمية في عمل المراجع، حيث يعتبر نقطة الانطلاق بالنسبة له في اختيار حجم العينة التي يجري عليها اختباراته، و الضمان لنتائج فحصه. كما يفيد نظام الرقابة الداخلية الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، حيث يعتبر أداة تضفي نوعاً من الثقة على التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة.

2-3-2-3. جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة الحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليه عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية. وقد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور أو أشكال تم التطرق لها في الفصل الأول كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمستندات والمصادقات وإقرارات الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية... إلخ، وعلى المراجع أن يقيّم مدى كفايتها وصلاحيتها أو ملاءمتها في الحصول على الإقناع المرغوب.

وتعني الكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، مع مراعاة أن تكلفة الحصول على هذه الأدلة يجب أن لا تتجاوز الفائدة المتوقعة منها مع الأخذ بدرجة المخاطرة النسبية في الحساب. وتعني الملاءمة أن يكون الدليل مناسباً وفعالاً، وفعالية الدليل تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي، ويقصد بالفعالية هنا النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الإعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي².

وقد اهتمت معايير المراجعة بفعالية الدليل، حيث تناولت هذا الموضوع من خلال بعض المعايير التي تساعد على الحكم على فعالية أدلة الإثبات وذلك من خلال مراعاة الآتي³:

- أدلة الإثبات الخارجية يمكن الإعتماد عليها أكثر من أدلة الإثبات الداخلية؛

¹ وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 458.

² نفس المرجع السابق، ص 60.

³ نفس المرجع السابق، ص 315.

- أدلة الإثبات المحددة في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية يعتمد عليها أكثر من تلك المحددة في ظل نظام ضعيف؛
- المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعدّ أكثر إقناعاً من المعلومات التي يحصل عليها من خلال الإستماع إلى الآخرين. ويمكن عرض مكونات المعيار الخاص بأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة كما يلي¹:
- يجب على المراجع أن يحصل على القرائن الكافية والمناسبة للوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها رأيه بشأن القوائم المالية؛
- يجب على المراجع أن يعتمد على الأدلة المقنعة أكثر من الأدلة المطلقة، وقد يحصل المراجع على قرائن من مصادر مختلفة لتأييد نفس التأكيد؛
- يجب على المراجع أن يكون موضوعياً في تقييمه لأدلة الإثبات؛
- يجب على المراجع أثناء تقييمه لمدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات أن يأخذ في اعتباره:
 - طبيعة المعلومات المتوفرة،
 - نتائج إجراءات المراجعة،
 - درجة المخاطرة المتعلقة بوجود بيانات غير صحيحة،
 - الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص؛
- يجب على المراجع أن يتأكد من وجود وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفعاليتها وكذلك استمرار العمل بها أثناء فترة المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يراعي بين تكلفة الحصول على الدليل والفائدة المتوقعة منه؛
- يجب على المراجع أن يتولى تصميم إجراءات الحصول على أدلة الإثبات؛
- يجب على المراجع أن يسعى للحصول على تأكيد معقول بأن عمل الخبير يشكّل في حد ذاته إثباتاً. ويتضح مما سبق، أن لأدلة وقرائن الإثبات أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع، حيث أنها تمثل أساس العمل بالنسبة له، فالمراجع يسعى إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تساعد على استنتاج رأي منطقي، ويعتمد المراجع في تقييمها على تقديره الشخصي والذي يتأثر بالأهمية النسبية ودرجة المخاطرة المتعلقة بالعنصر محل الفحص.
- ومن خلال دراستنا لمعايير العمل الميداني، تتضح لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع من خلال تحديده لنقاط القوة ونقاط الضعف فيه، والتي على أساسها يقوم بتحديد

¹ شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مرجع سابق، ص 45.

حجم الإختبارات التي سيقوم بها، حيث يكون لها تأثيرا مباشرا على تخطيط مهمة المراجعة، كما يعتمد المراجع على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية في تقييم أدلة الإثبات خاصة المعدة داخل الشركة.

2-3-3. معايير إعداد التقرير

تمثل معايير إعداد التقرير المجموعة الأخيرة من معايير المراجعة المتعارف عليها، وهي تمثل الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع في إعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية، ويعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المراجع حيث يمثل الوسيلة التي يبلغ بها مستخدمي القوائم المالية رأيه عنها.

ويعرف إبراهيم علي عشناوي التقرير على أنه: "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات عملية وعلمية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن إنجاز ما قام به المراجع من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة"¹.

وسعيًا منها لتوحيد تقارير المراجعة وإعطائها نماذج نمطية مستعملة من طرف جميع أعضاء المهنة، أصدرت الهيآت المهنية المختصة مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد التقرير نلخصها فيما يلي:

2-3-3-1. الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

إن الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمثل المعيار الأول من معايير إعداد التقرير، حيث يستلزم هذا المعيار التمسك بمبادئ المحاسبة في إعداد القوائم المالية.

إن المبدأ من الناحية المحاسبية هو أساس عملي تم استخدامه في الخبرة العملية وتم قبوله بصورة عامة على أساس أن المبادئ أصول وأسس سليمة تؤدي إلى تحقيق الأهداف المطلوبة².

كما تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة، حيث أنها عبارة عن اتفاقيات (conventions) تظهر من خلالها القواعد التطبيقية والحلول العملية للمشاكل التي قد يواجهها المحاسب أثناء عمله، كما تمدنا بضوابط عامة لتحديد الكيفيات التي تخضع لها بنود القوائم المحاسبية لإجراءات القياس والإفصاح، وتطبق هذه المبادئ في ظل تحقيق هدف عام وهو إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن أنشطة المؤسسة³.

¹ د. إبراهيم علي عشناوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوحي مصر للطباعة، مصر، (د.ت)، ص 115.

² د. عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت)، ص 24.

³ حواس صلاح، أهمية ودور نظام المعلومات المحاسبي وتطوره من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1995/1994، ص 31.

ويمكن أن نستعرض هذا المعيار من خلال ما يلي¹:

- يجب على المراجع أن يضمن في تقريره مدى تمسك الإدارة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - يجب أن يتأكد المراجع من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
 - يجب إبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- كما نشير إلى أنه إذا لم يتمكن المراجع من ذلك، فإنه يستلزم منه الحكم على مدى خضوع القواعد المطبقة للقبول العام من ناحية، كما يجب عليه الإلمام بالمبادئ المحاسبية البديلة الأخرى التي يمكن تطبيقها من ناحية أخرى.

ويلاحظ من خلال عرضنا لهذا المعيار، أنه على المراجع الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، كما يجب أن يلم بجميع التطورات التي تلحق بالحاسبة والمبادئ المحاسبية، وهذا ليتمكن من إبداء رأيه عما إذا أعدت القوائم المالية طبقاً لتلك المبادئ.

2-3-3-2. الإشارة إلى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى

يتطلب هذا المعيار من المراجع توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، ويعني تبيان ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها المطبقة في الفترة السابقة. والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ضروري لإجراء المقارنات بين القوائم المالية للشركة على مدار عدة سنوات، كما أنه إذا تطلبت الضرورة تغيير الطريقة بسبب تعديلات قد تبرز في ظروف النشاط، فإنه يجب تقييم وشرح وتبرير هذا التعديل في الوثائق المسلمة لمختلف مستعملي الحاسبة². إن التطبيق السليم لمعيار الثبات يتطلب فهما واضحا للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة، وأن عملية المقارنة بين القوائم المالية تتأثر بالتغيرات الناشئة عن العوامل الآتية:

- التغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة؛
 - التغييرات في الظروف التي ينشأ عنها تغيرات محاسبية دون تغير المبادئ المحاسبية؛
 - التغيير في الظروف غير المرتبطة بالحاسبة.
- ويعتبر العامل الأول هو الذي يؤثر على معيار الثبات، وبذلك فإن هذه التغيرات ينبغي أن يشير إليها المراجع في تقريره لأن القوائم المالية ستتأثر بها تأثر كبيراً نسبياً.
- ويرى مصطفى حسنين خضير بأن معيار الثبات يهدف إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما³:

¹ د. محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، (د.ت)، ص 56.

² وزارة الاقتصاد، مبادئ الحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 51.

³ مصطفى حسنين خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 56.

- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تلك المبادئ؛
 - في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية، فيجب على المراجع الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.
- وينشأ التغير في المبادئ المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه عند إعداد القوائم المالية مثل: تغيير طريقة تقييم المخزون، تغيير طريقة اهتلاك الأصول الثابتة، إلخ... ويجب أن يشير المراجع إلى هذا التغيير في تقريره إذا كان له أثراً جوهرياً على القوائم المالية¹.
- ونلاحظ أن هذا المعيار مرتبط بالمعيار الأول، حيث أن المراجع بعد التأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإنه يتأكد من الثبات في تطبيق تلك المبادئ من سنة لأخرى، وأن الهدف من معيار الثبات هو التأكد من أن قابلية القوائم المالية للمقارنة من فترة إلى أخرى لم تتأثر جوهرياً بالتغيرات في المبادئ المحاسبية في حالة حدوثها.

2-3-3-3. التحقق من كفاية وملاءمة إفصاح القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من المراجع التحقق من مدى ملاءمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، ويتعلق بالعرض السليم لتلك القوائم ومدى كفاية البيانات المتاحة، كما يعني هذا المعيار إعطاء صورة واضحة وصادقة عما توصل إليه المراجع من معلومات وبيانات مرتبطة بمدى صدق القوائم المالية.

ويمثل الإفصاح مبدئاً محاسبياً يقوم على ضرورة أن تكون القوائم المالية كاملة ومشملة على المعلومات والبيانات الضرورية للتعبير بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ونظراً لتعدد مستخدمي التقارير المالية، فإنه لا بد أن تُعد هذه القوائم أو التقارير المالية بطريقة جيدة ولا تظل أي فئة من المستعملين لها، ويكون ذلك عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة، وكذلك استخدام ملاحظات وجداول ومذكرات توضيحية تحتوي على بيانات إضافية، كما يجب التركيز على النواحي الجوهرية التي قد تخفيها التفاصيل الكثيرة.

ونشير إلى أن المراجع في تحديده لدرجة إفصاح القوائم المالية يعتمد على تقديره الشخصي، حيث يواجه صعوبات في تحديد مستوى الإفصاح. ويعتبر الإفصاح الكافي هو الأفضل، حيث يمثل الحد الأدنى لما يمكن قبوله، وأن الإفصاح الكامل يعطي الاهتمام للبيانات الإضافية، بينما يعتمد الإفصاح العادل بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي لوضع حدود الإفصاح².

¹ عوض لبيب فتح الله الذيب، أحمد محمد كامل سالم، مرجع سابق، ص 48، 49.

² د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 105.

- ولقد تناولت معايير المراجعة إفصاح القوائم المالية من النواحي الآتية¹:
- الإفصاح عما إذا أُعدت القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها طُبقت تطبيقاً صحيحاً، وإذا ما صادف المراجع عكس ذلك فإنه يجب أن يضمن تقريره تحفظاً بشأن ذلك؛
 - الإفصاح عن مدى الثبات أو التجانس في استخدام المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى؛
 - يجب إظهار أي تغيير في استخدام المبادئ المحاسبية إذا كان هذا التغيير سيؤثر على نتيجة المشروع وعلى مركزه المالي.
 - الإفصاح عن أيّ معلومات تؤثر على نشاط أو على المركز المالي للمشروع ناتجة عن ارتباطات قد يظهر أثرها في السنة القادمة.
 - الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.
 - الإفصاح عن أيّ تصرفات مخالفة لنظام الشركة وقانون الشركات.
- وكخلاصة لما سبق، فإن معيار ملاءمة وكفاية الإفصاح لا يتطلب إشارة صريحة في تقرير المراجعة إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة، حيث إذا تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها الشركة، فينبغي عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره.

2-3-3-4. إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة

- إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط للمشروع، ومن هنا فإنه من الضروري على المراجع أن يضمن تقريره هذا الرأي لإبلاغه إلى الأطراف المعنية مستخدمين القوائم المالية.
- وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الرأي المهني يعني الحكم الشخصي الذي يصدره شخص أخصائي بخصوص مشكلة معينة بشرط أن يتم بعد فحص القرائن الكافية التي تعطي هذا الشخص الأسباب الكفيلة بإصدار هذا الرأي. وفي ميدان المراجعة، فإن المراجع بصفته أخصائي وخبير في هذا الميدان، فإنه يبدي رأيه عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمركز المالي للمشروع ونتائج أعماله، ويعتمد في ذلك على فحص ودراسة القرائن والأدلة الكافية والكفيلة بإصدار مثل هذا الرأي².
- ويقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع إصدار أو إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإنه على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت به إلى

¹ د. محمد أحمد خليل، مرجع سابق، ص 58.

² د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 108.

عدم إمكانية إبداء الرأي، كما يرتبط هذا الرأي بالإشارة إلى طبيعة وخصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹.

كما نشير إلى أن هذا المعيار أكد على إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أي في مجملها وليس عن كل عنصر منها، نظراً لأنه قد تكون القوائم المالية في مجملها مقبولة ولكن لم تتوفر الدقة في بعض مفرداتها والعكس، ولهذا يلجأ المراجع في هذه الحالة إلى إبداء رأيه بتحفظ.

إن رأي المراجع يكون تبعاً للنتائج المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة، وهذا يقودنا إلى وجود العديد من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها بخصوص عدالة القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، وبذلك يكون المراجع أمام أربعة مواقف وهي :

- إبداء رأي دون تحفظات (مطلق).
- إبداء رأي يتضمن تحفظات (مقيّد).
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي (معارض).
- الإمتناع عن إبداء الرأي.

وفي حالة امتناع المراجع عن إبداء الرأي، فإنه يوضّح أسباب ذلك، ومن ضمنها ما يلي²:

- تحديد وتقييد نطاق العمل بشكل يؤثر جوهرياً على مدى فحص المراجع نظراً لعدم استطاعته مراجعة القوائم المالية بكفاية؛
- عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة؛
- عدم الإستقلال.

ويمكن عرض مكونات هذا المعيار في الآتي³:

- يجب على المراجع تقييم نتائج فحص أدلة الإثبات المتوفرة لديه باعتبارها الأساس لإبداء رأيه؛
- يجب أن يكون رأي المراجع واضحاً ومكتوباً؛
- يجب على المراجع أن يوضّح نوع الرأي الذي يبيده وذلك من خلال إحدى الصيغ التالية: رأي مطلق، أو رأي متحفظ أو رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي؛
- يجب على المراجع أن يحدّد ما إذا كانت البيانات المرفقة لتقريره بحاجة إلى تعديل، وإذا كان كذلك فلا بد عليه إحاطة العميل بذلك؛

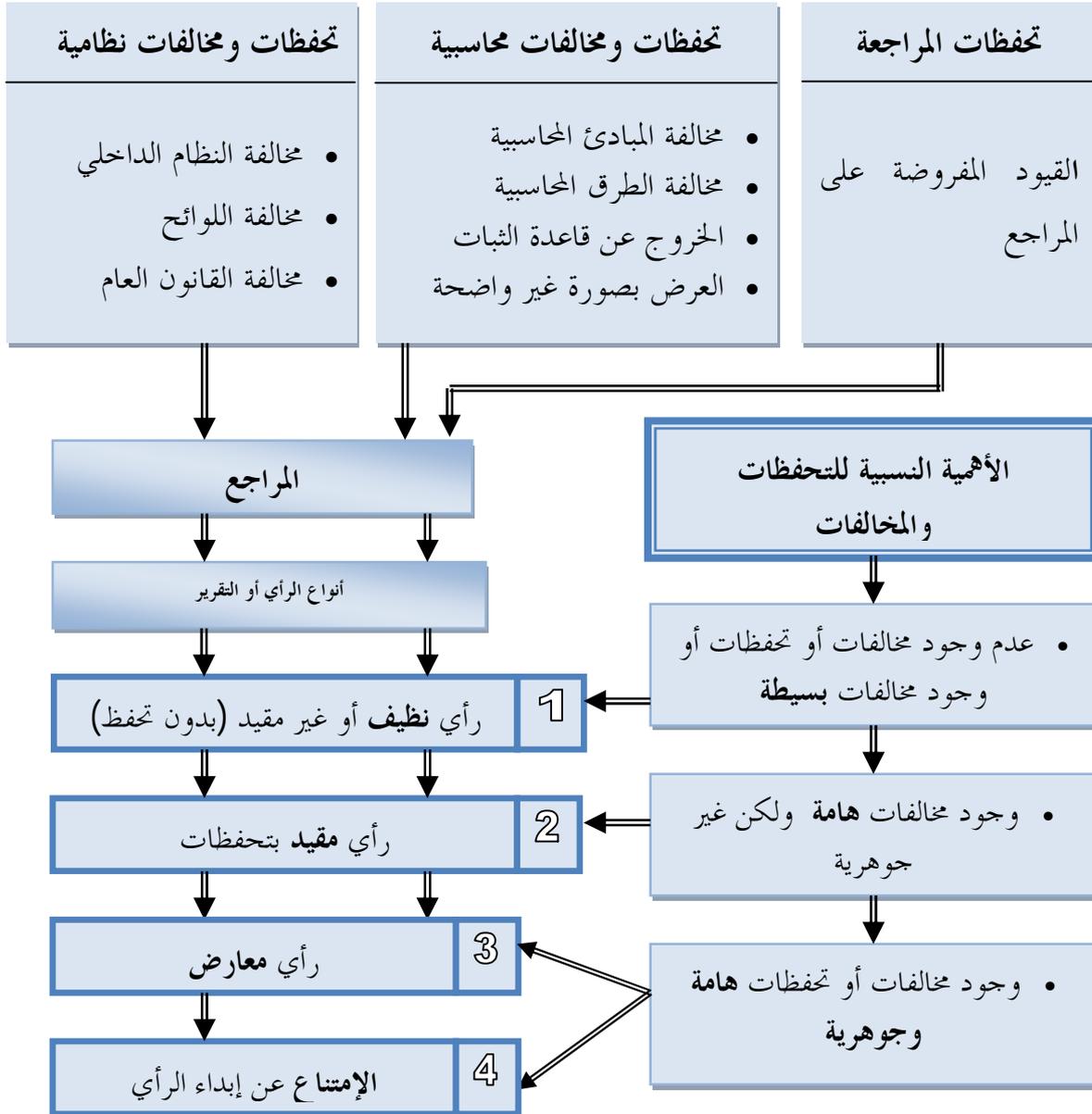
¹ د. أمين السيد أحمد لظفي، إرشادات المراجعة، مرجع سابق، ص 27.

² وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 64.

³ شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مرجع سابق، ص 55.

- يجب على المراجع أن يكون متيقظاً لإمكانية أن يكون مبدأ استمرارية الشركة في نشاطها محل شك، وإذا كان الأمر كذلك فعليه أن يجمع الأدلة والقرائن الكافية لتأكيد ذلك الشك أو إبعاده.
- ويتوقف تحديد نوع رأي أو تقرير المراجع على نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أداء مهمته وإنجاز برنامج مراجعته، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2-3): أنواع رأي المراجع أو تقريره.



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، 2002، ص 376.

من خلال الشكل السابق، يتضح أن المراجع عند إبداء رأيه يأخذ في الاعتبار عاملين رئيسيين: العامل الأول يتعلق بالضغوط المفروضة عليه من مخالفات أو قيود أو تقصير أو مشاكل معينة، وتأخذ ثلاثة أشكال وهي: تحفظات خاصة بالمراجعة وهي القيود المفروضة على المراجع، تحفظات ومخالفات محاسبية مثل عدم الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأخيراً تحفظات ومخالفات نظامية والتي تتعلق بعدم الإلتزام بالقوانين واللوائح والنظام الداخلي للمؤسسة. أما العامل الثاني فيتعلق بتقدير المراجع للأهمية النسبية لتلك المخالفات أو التحفظات، حيث وباستخدام خبرته يقسمها إلى تحفظات أو مخالفات بسيطة، هامة ولكن غير جوهرية وأخيراً هامة وجوهرية.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار لنوع المخالفات أو التحفظات التي يجدها ومدى أهميتها النسبية لمستخدمي القوائم المالية وبالنسبة إليه، يكون المراجع أمام أربع حالات لإبداء الرأي وهي: رأي إيجابي (نظيف)، رأي مقيد، رأي معارض والامتناع عن إبداء الرأي. ونلاحظ أن إبداء الرأي بالنسبة للمراجع له أهمية كبيرة في التقرير النهائي الذي يحرره عند انتهاء مهمته، وضرورة إبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال تناولنا بالدراسة والتحليل لمعايير المراجعة المتعارف عليها، يتبين لنا أن هذه المعايير لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة وتقليل التفاوت في الأداء المهني بين أعضاء المهنة، كما يهدف الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال إصداره لمعايير المراجعة الدولية إلى عوامة مهنة المراجعة عن طريق ممارسة المراجعين لمهام المراجعة في بلدان غير بلدانهم دون أي مشاكل من خلال خلق مكاتب المراجعة متعددة الجنسيات أو عن طريق خلق ملحقات لمكاتبهم الأصلية في بلدان أجنبية، وهذا ما يزيد ثقة المجتمع في المهنة خاصة مع زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها.

4-2. دستور آداب وسلوك المهنة

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي ضمناً على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، هذه الأخيرة يحدد القانون المدني أبعادها في المجتمعات. وفي نطاق هذه الأبعاد يضع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة باتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها القانون المدني، ويتناول هذا الدليل سلوك التعامل مع الآخرين وسبل كبح الرغبات الأنانية للأفراد، وتمثل هذه التصرفات حجر الأساس لمفهوم "الآداب والسلوك"¹.

ويُفهم مما سبق، أن دستور آداب وسلوك المهنة يضعه المهنيون أنفسهم وعن طواعية، وبالتالي فإن الجهة المختصة بإصدار هذا الدستور هي الهيئة المهنية المشرفة على تنظيم المهنة وبرغبة أعضائها ولا يعود الأمر للسلطات التشريعية أو التنفيذية أو القضائية في البلد، كما أن من يقرر مخالفة معايير آداب وسلوك المهنة هي الهيئة المنظمة كذلك. ولهذا فإن الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهن الحرة جميعها كالطب والحاماة والهندسة والمحاسبة والمراجعة تضع دليلاً للسلوك المهني الذي يتوجب على أعضائها الإلتزام به وقبوله طواعية حرصاً على كرامة المهنة التي ينتمون إليها وثقة الجمهور بها.

وبالنسبة للمراجعة، فإن ثقة الجمهور هي أهم ماتصبو إليه الهيئات والجمعيات المهنية العالمية، وبذلك تلقى الإحترام والمكانة اللاتقنين في المجتمع. ويشمل دستور آداب وسلوك المهنة بصفة عامة محورين أساسيين هما:

- المبادئ الأخلاقية العامة؛

- وقواعد السلوك المهني.

وفي واقع الأمر يخدم دستور أو دليل آداب وسلوك المهنة هدفين أساسيين هما²:

- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني؛

- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، ومنه زيادة الثقة في تقارير ونتائج أعمال أعضاء هذه المهنة.

¹ وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 172.

² نفس المرجع السابق، ص 173.

2-4-1. المبادئ الأخلاقية العامة للممارسة العملية لمهنة المراجعة

وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة، مهما كان إطار عمله سواء مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية، ويمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- **مبدأ الكمال:** يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وشريفاً وصریحاً أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة.
- **مبدأ الموضوعية:** أي على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلاً ومنصفاً، وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة.
- **مبدأ الاستقلالية:** أي أن يكون المراجع حراً، محايداً وغير متحيزاً في أداء مهامه.
- **مبدأ الكفاءة:** على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والإكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة.
- **مبدأ السرية:** على المراجع ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطَّلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرَّح لهم بذلك.
- **إحترام قواعد المهنة:** على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

2-4-2. قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة

إن السلوك المهني للمراجعين يظهر في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو العملاء أو الهيآت المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة، حيث يرى أشرف عبد الحليم² أنه توجد علاقة متبادلة بين المركز الذي تحتله أي مهنة في الهرم الاجتماعي والسلوك الأخلاقي للعاملين في تلك المهنة.

ويعني ذلك أن نوع وطبيعة سلوك المراجعين أثناء ممارسة المهنة يؤثر سلبيًا أو إيجاباً على النظرة التي يوليها المجتمع لمهنة المراجعة، فإذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلو مركز المهنة في المجتمع والعكس بالعكس، وكذلك إذا ما وجد المهنيون في أية مهنة تقديراً واحتراماً لهم ولخدماتهم من قبل الفئات الاجتماعية التي يقدمون خدماتهم لها، فإن ذلك الإحترام والتقدير سيكون حافزاً لهم لرفع مستوى أدائهم، أي أنه على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة التمسك بالسلوك المهني الرفيع.

وترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع بالمسؤولية المهنية التي يتحملها كونه مهنيًا بالدرجة الأولى، ويُقصد بها مسؤوليته وأمانته نحو الجمهور والعملاء وزملاء المهنة، وقد تذهب إلى ما هو أكبر من

¹ La compagnie nationale des commissaires aux comptes, Normes professionnelles et code de déontologie, France, édition CNCC, 2000, p. 30.

² أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سابق، ص 53.

المسؤولية القانونية* وحتى مسؤولية مراجع الحسابات كشخص نحو نفسه. ومن أجل ذلك، وُجدت قواعد آداب وسلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع دعماً لمسؤولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية.

2-4-2-1. أنواع قواعد السلوك المهني

هناك تصنيفان لأنواع قواعد السلوك المهني تبعاً للزاوية التي يُنظر منها إلى هذه القواعد، فقد ينظر إليها من حيث الجهة التي وضعتها، أو ينظر إليها من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها، وفيما يلي هذه الأنواع¹:

أولاً: من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.

أ- **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة المراجعة.

ب- **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وسلوك المهنة.

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.

أ- **قواعد مكتوبة:** وهي تلك القواعد المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية أو التنفيذية في البلد أو صادرة عن المنظمات المهنية في شكل نشرات.

ب- **قواعد عرفية:** ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون ويلتزمون باتباعها ويتمسكون باحترامها، ويعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في شكل وثيقة مكتوبة.

2-4-2-2. قواعد السلوك المهني الخاصة بعلاقات المراجع

يُجمع الكثير من الكتاب** على أن دستور آداب وسلوك المهنة يحكم علاقات المهنيين بالعملاء، بالزملاء وبالجمهور، ونلخص هذه العلاقات في الآتي²:

* تتحدد المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات من خلال القانون العام وتنقسم إلى مسؤولية مدنية ومسؤولية جنائية.

¹ أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 109.

** من هؤلاء الكتاب نجد:

Ernest Greenwood, George Millerson, R.Lewis, A.Maude, Robert MacIver, Talcott Parsons et William Goode.

² عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، مرجع سابق، ص 22، 23.

أولاً: علاقة المراجع بالعملاء

يحكم علاقة المراجع بعملائه عنصران من عناصر السلوك المهني نلخصهما فيما يلي:

- أ- العمومية: ويعني هذا العنصر أن يلتزم المراجع بالحياد العاطفي تجاه العملاء، ويجب أن يقدم خدماته لمن يطلبها بغض النظر عن اعتبارات السن أو الدخل أو الجنس أو الدين .. إلخ.
- ب- التزاهة: وتعني رغبة المراجع في تقديم خدمة مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية، أو حتى إذا اقتضى الأمر التضحية ببعض الميزات الشخصية.

ثانياً: علاقة المراجع بالزملاء

يحكم علاقة المراجع بزملائه ثلاثة عناصر نلخصها في الآتي:

- أ- التعاون: ويعني مشاركة أعضاء المهنة في الحصول على المعرفة الفنية فيما بينهم، حيث أن حصول أحد الأعضاء على أي تقدم أو جديد في المهنة سواء من الناحية النظرية أو العملية يجب أن تقوم الجمعيات المهنية بنشره بين باقي الأعضاء.
- ب- المساواة: تعني أن المكانة التي يتمتع بها العضو في المجتمع المهني يجب أن تستند إلى إنجازاته العلمية والعملية في إثراء النظرية وتطوير الممارسة العملية دون النظر لأي اعتبارات أخرى.
- ج- التأييد: ويعني تأييد أعضاء المهنة لبعضهم في حالة نشوب نزاع بين عضو وأي طرف خارجي، ويجب أن يتحاشى المراجع أي تصرف من شأنه إضعاف سلطة زميله أو الإضرار بسمعته، بل يجب أن يدعم سلطة زميله ويدافع عن سمعته إذا ما تعرضت للتهديد دون وجود مبرر لذلك.

ثالثاً: علاقة المراجع بالمجتمع

يبين الباحثون في هذا الصدد أن دستور آداب وسلوك المهنة يحمل بين طياته عقداً ضمناً بين مهنة المراجعة والمجتمع تُوافق المهنة بموجبه على منع أعضائها من استغلال السلطة التي يمنحها لهم القانون في نطاق اختصاصهم لتحقيق مصالح شخصية، بل يجب أن يسلك المراجع سلوكاً من شأنه زيادة مقدرة المهنة على خدمة المجتمع والحفاظ على ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة وخاصة في التقارير التي يصدرها المراجع بمناسبة القيام بمهام المراجعة.

ومما سبق، نلاحظ أن دستور آداب وسلوك المهنة وبصفته يحتوي على المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني التي يجب على المراجعين ممارسة مهنتهم في إطارها، فإنه يوضع لخدمة المصلحة العامة للمجتمع بالدرجة الأولى قبل مصالح أعضاء المهنة، وذلك لأن احترام المهنيين لهذا الدستور سيجعل مجتمع الأعمال وجمهور المستثمرين والجهات الحكومية ومختلف الأطراف الأخرى المستفيدة من خدمات المراجعين يثقون في التقارير الصادرة عنهم بشأن مراجعة القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل، يتبين لنا أن المراجعة تعتبر من المهن المحاسبية العريقة مثل مهن المحاماة والطب والهندسة، ولذلك فإن نجاحها يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة، ويشمل هذا التنظيم عناصر رئيسية من خلال وضع إطار عام لممارستها وذلك بتحديد شروط لممارستها وفرض ترخيص معين للدخول للمهنة وتحديد مهام المراجع وأتباعه ومسؤولياته، وعلى الممارسين للمهنة تشكيل هيآت أو جمعيات للتحكم في المهنة والحفاظ على شرفها ومكانتها في المجتمع والدفاع على مصالح أعضائها.

ولا تلقى مهنة المراجعة المكانة اللائقة بها في المجتمع دون وجود معايير للممارسة المهنية لها، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا رئيسيا وفعالا في التنظيم المهني لمهنة المراجعة، وعلى أعضاء المهنة العمل بها واحترامها، وعلى الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة السهر على احترامها من طرف الأعضاء. كما أن ممارسي مهنة المراجعة وكباقي المهن الحرة الأخرى يكونون فخورين بانتمائهم لمهنتهم، وبذلك يسعون للتحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع دستور لآداب وسلوك المهنة يشمل مبادئ أخلاقية وقواعد سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية.

ونظرا لأن التنظيم المهني الجيد للمراجعة والذي لا يكون إلا من خلال توفره على العناصر التي تطرقنا لها في هذا الفصل، يهدف إلى تحسين والرفع من مستوى الممارسة الميدانية، فقد خصصنا الفصل الموالي لدراسة منهجية وخطوات مراجعة الحسابات ميدانيا.

الفصل الثالث

□ منهجية مراجعة الحسابات

تمهيد:

من أجل قيام المراجع الخارجي بمهمة مراجعة الحسابات وبغية الوصول إلى الهدف الرئيسي منها المتمثل في إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية والمركز المالي الصافي للمؤسسة، فإنه لا بد أن يسلك منهاجاً معيناً يضم أربع مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات يقوم بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. وتبدأ مهمة المراجعة بمرحلة تمهيدية تتضمن تشخيص المهمة والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تأتي المرحلة الثانية التي تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر عنصراً ذو أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للمراجع، حيث يعتمد هذا الأخير على نتيجة تقييمه في زيادة أو تقليص إجراءات الرقابة التي يجريها على الحسابات والقوائم المالية كوحدة واحدة وهي المرحلة الثالثة من المهمة، وفي الأخير وقبل إعداد تقرير المراجعة النهائي يقوم المراجع بعدة أعمال تتعلق بنهاية المهمة، خاصة البحث عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية والتي قد يكون لها تأثيراً على الحسابات السنوية أو على رأيه الفني المحايد.

وتحقيقاً لما سبق، سيشمل هذا الفصل العناصر الرئيسية التالية:

- x الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- x فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- x فحص الحسابات والقوائم المالية؛
- x أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي.

3-1. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

إن لهذه المرحلة أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة للمرة الأولى، حيث ومهما كانت كفاءة وخبرة المراجع فإنه لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي سيقوم بمراجعتها، وتتضمن هذه المرحلة خطوتين رئيسيتين يتبعهما المراجع تتمثلان في تشخيص المهمة ثم التعرف الشامل على المؤسسة.

3-1-1. تشخيص مهمة المراجعة

إن المراجع عند اقتراح عليه مهمة مراجعة الحسابات من طرف مؤسسة معينة، فإنه يكون ملزماً بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات على هذه المؤسسة، حيث تلعب خبرة المراجع في هذه المرحلة دوراً كبيراً، والهدف الأساسي من تشخيص مهمة المراجعة هو تقييم¹:

- هل هذه المهمة ممكنة؟

- وفي أي آجال؟

- وبأي تكلفة؟

كما يجب عليه تقييم:

- الأخطار المرتبطة بالمؤسسة (إستمرارية الاستغلال...);

- الإمكانيات المتاحة لإتمام المهمة؛

- الصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ مهمته.

وقد يستعمل المراجع في سبيل الحصول على المعلومات عدة تقنيات نذكر منها²:

- محاورة مسؤولي وموظفي المؤسسة؛

- فحص بعض الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة؛

- زيارة مصالح ووظائف المؤسسة؛

- الفحص التحليلي.

وفي نهاية هذه المرحلة يحرر المراجع رسالة اقتراح³ (lettre de proposition) يجمع من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه... إلخ، ويقترح كيفية تدخلاته الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة.

¹ ATH guides, op.cit., p. 103.

² BELAMIRI.K, Méthodologie de vérification des comptes, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 1 (1^{er} trimestre), 1994, p. 30.

³ Idem.

3-1-2. التعرف الشامل على المؤسسة

تعتبر هذه المرحلة متكاملة مع مرحلة التشخيص إذا كانت مهمته هي الأولى في المؤسسة، أما بالنسبة للسنوات اللاحقة فإنه يقوم فقط بتحديث المعلومات التي جمعها في السنة الأولى.

إن الهدف الأساسي من التعرف على المؤسسة هو السماح للمراجع بالحصول على نظرة عامة وفهم شامل وكاف من أجل توجيه مهمته وفقا لخصوصيات المؤسسة، وذلك بغرض:

- تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصائص المؤسسة والتي قد يكون لها تأثيرا كبيرا على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛
- تحديد المجالات والأنظمة المعبرة في المهمة؛
- تكوين الملف الدائم للمهمة؛
- إعداد برنامج المهمة.

ويقوم المراجع خلال هذه المرحلة بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية¹:

أ- قطاع نشاط المؤسسة: ويضم معلومات تتعلق بنوع النشاط، المحيط الاقتصادي للمؤسسة، المنافسة التي تواجهها ومكانتها في السوق... الخ.

ب- البنية العامة للمؤسسة: وتشمل التنظيم العام للمؤسسة والتنظيم الإداري لها، النظام التجاري، النظام المحاسبي (إستعمال الإعلام الآلي أم لا)، نظام الميزانية ووجود وفعالية المراقبة الداخلية (الفصل بين المهام، الرقابة المادية، حالات التقارب ودورية القوائم المحاسبية...).

ج- تدفقات المعلومات المالية: ويركز المراجع في هذا المجال على النقاط التالية:

- تحديد التدفقات التي لها تأثير على الحسابات وتحديد طبيعتها؛
- أجال ودورية الحصول على المعلومات المالية ومعلومات التسيير؛
- تصنيف المعلومات المالية المعبرة حسب أصلها (معطيات متكررة، معطيات دقيقة ومعطيات استثنائية).

كل هذه المعلومات التي يجمعها المراجع في هذه المرحلة يجب أن تُرتب في الملف الدائم الذي يفتحه المراجع للمؤسسة، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

¹ Ibid, p. 105.

2-3. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة.

كما يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعية من طرف المسيرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة. ويهدف المراجع الخارجي من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال تدخله في فحص القوائم المالية والمحاسبية، فإذا تيقن أنه يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات مراجعة الحسابات تمس عينة ضئيلة، أما إذا قدر أنه لا يمكن الإعتماد عليه، فإن عمليات المراجعة تزداد توسعا للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة لزبونه¹.

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتم من خلال عناصره الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي، نظام التوثيق، نظام الإثبات، الوسائل المادية للحماية، المستخدمين ونظام الإشراف.

1-2-3. طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على بعض الطرق والوسائل نذكر منها:

1-1-2-3. المذكرة الوصفية

هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المراجع، وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.

2-1-2-3. إستبيانات الرقابة الداخلية

تتطلب إستبيانات الرقابة الداخلية (QCI)* إعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الإجابات عليها، ثم يقوم المراجع بتحليلها، حيث أن الإجابات بـ "نعم" تدل على نقاط القوة، بينما الإجابات بـ "لا" تدل على نقاط الضعف، ليصل في الأخير إلى استنتاج أو خلاصة يحدد فيها مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما بين المراجعين.

¹ THIERY-DUBUISSON Stéphanie, L'audit, Belgique, édition la découverte, 2004, p. 54.

* Questionnaires de Contrôle Interne.

3-1-2-3. خرائط التدفق

هي تقنية لوصف الإجراءات وانتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية باستعمال رموز* مماثلة لتلك المستعملة في الإعلام الآلي¹. وتساعد هذه الطريقة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوته ومواطن ضعفه والحكم على مدى كفايته.

3-1-2-4. المقابلة الشخصية (المحاوره)

وهي عبارة عن لقاء ينظمه المراجع مع أحد عمال المؤسسة موضوع المراجعة دون إخطار مسبق لهذا الأخير من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المفتوحة عليه، والهدف من المحاوره التي يجريها المراجع مع الفرد أو الأفراد التابعين للوظيفة محل المراجعة أو القائمين على إدارة الأنشطة والعمليات الخاضعة للمراجعة هو جمع المعلومات التي تسمح له بالتعرف على كيفية إدارة الوظيفة أو كيفية سير العمليات².

3-1-2-5. الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي التي تدعم تحقيق أهدافها، ولا بد من التفريق بين الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي، حيث أن الأول تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مديرياتها ومصالحها وأفرادها، أما الثاني فيقوم بإعداده المراجع من خلال المعلومات المحصّلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية، كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر وتدعيم المعلومات المحصّلة بتحليل المهام ووظائف كل منصب ومصالحة من الهيكل التنظيمي، وبيان مدى استقلاليتها وعدم وجود تداخل بين المسؤوليات³.

3-1-2-6. شبكة تحليل المهام

وهي عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة موضوع المراجعة في زمن معين، ويتم إعدادها انطلاقاً من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل الوظيفي وتحليل المهام، وتظهر أهميتها في تحديد نقاط تداخل المهام والمسؤوليات بدقة معتبرة ومعالجتها.

* أنظر الملحق رقم (1-3).

¹ KHELASSI Réda, Les applications de l'audit interne, éditions Houma, Alger, 2010, p. 112.² المنفراج دليّة، مرجع سابق، ص 53.³ نفس المرجع السابق، ص 53.

ويتم إعدادها إما حسب الوظائف (المشتريات، المبيعات، الخزينة،... إلخ) أو حسب المصالح الرئيسية لكل وظيفة أو مسارها، حيث يعبر عنها بجدول توضح أسطره المهام التفصيلية للوظيفة، أما العمود الثاني فيوضح طبيعة المهمة (تقييمية، محاسبية، مالية، أو رقابية)، أما الأعمدة الأخرى فتوضح الأشخاص (العمال) المعنيين بالمهام، ويضع المراجع علامة (X) عند تقاطع العمود والسطر، ويستحسن تخصيص عمود أخير للمهام غير الموجودة في الجدول.

3-2-2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات انطلاقاً من وصف النظام وانتهاءً بالتقرير حول الرقابة الداخلية.

3-2-2-1. وصف النظام

قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا بد على المراجع أن يفهم طريقة عمل هذا النظام، وذلك عن طريق:

- دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة،
- ومحاورة الأشخاص المعنيين.

ومن أجل تجسيد هذا الوصف، يلجأ المراجع إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق¹.

3-2-2-2. التحقق من وجود النظام (إختبارات الوجود)

في هذه المرحلة وخاصة إذا كانت مهمة المراجعة هي الأولى، فإنه على المراجع أن يتأكد من أن ماتم وصفه يتطابق مع الواقع، أما في السنوات اللاحقة فإن المراجع يتأكد من عدم تغير النظام فقط، وإذا تغير هذا الأخير، فإن المراجع يقوم بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى.

كما يتأكد المراجع من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة وأنه لم يتم تغييرها، وتسمى باختبارات الوجود، حيث أنه لضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعية يختار المراجع عملية أو عدة عمليات ممثلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نُسخ من كل الوثائق التي تُجسّد وجود هذا النظام².

وفي كلتا الحالتين، يقوم المراجع باختبار التحقق من وجود النظام بواسطة اختبار معاملة (transaction) نموذجية من البداية إلى النهاية من خلال خريطة التدفق التي أنشأها، مع تأكده في كل مرحلة أن العمليات الموصوفة وتدققها مطابق للواقع.

¹ KHELASSI Réda, l'audit interne: audit opérationnel, édition Houma, Alger, 2^{ème} édition, 2005, p. 88.

² MIKOL Alain, Le contrôle interne, PUF, Paris, 1998, p. 94.

3-2-2-3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية

يستعمل المراجع في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب أن تهيكّل على النحو التالي¹:

- تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات...).
- تحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة:
- هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.
- الإعتماد على أسئلة مغلقة، أي أن الأسئلة تصاغ بحيث الإجابة عنها تكون بـ: نعم أو لا، حيث الإجابة بـ "نعم" تدل على نقاط قوة، والإجابة بـ "لا" تدل على نقاط ضعف.
- بعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

3-2-2-4. التحقق من عمل النظام (إختبارات الاستمرارية)

بعد الانتهاء من ملأ الاستبيانات، يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية والتي سيعتمد عليها في تقليص نطاق رقابته، لكن قبل اتخاذ قراره في الإعتماد على نقاط القوة هذه لابد عليه من التأكد أن نظام الرقابة يعمل بشكل صحيح في الواقع، كما يقوم المراجع باختبار الإلتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

يقوم المراجع في عملية التحقق من عمل النظام بشكل جيد بإعداد برنامج تحقيق عن طريق عمليات السبر (sondages)، بحيث تسمح له هذه الأخيرة بإظهار أن إجراءات الرقابة الداخلية:

- موجودة فعلا؛
- مطبقة بطريقة صحيحة؛
- ومنفذة بواسطة أشخاص مؤهلين.

بعد القيام بعمليات السبر، يصل المراجع إلى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص مراقباته:

- إذا كانت نتائج السبر مرضية، فإن المراجع يصل إلى أن الرقابات الداخلية تعمل بشكل جيد ويستطيع استعمالها لتقليص نطاق مراقباته.
- إذا كانت نتائج السبر غير مرضية، فهذا دليل على أن إجراءات الرقابة الداخلية غير مطبقة، وفي هذه الحالة يقوم بتقييم تأثيرها على بقية الأعمال.

¹ ATH guides, op.cit, p. 121.

3-2-2-5. تقييم تأثير نقاط الضعف

من خلال المراحل السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بالنظام ونقاط الضعف الخاصة بتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة هناك حالتين¹:

أولاً: نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية

في هذه الحالة ينقلها المراجع في ورقة تقييم النظام، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة مفتاح كونها تحدد الأعمال الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على الحسابات السنوية.

ثانياً: نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية

في هذه الحالة يجب تبليغ نقاط الضعف إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتحسين النظام على الرغم من أنه ليس لها تأثيراً على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل. كما أن أوراق تقييم النظام وأوراق العمل يجب أن تحرر بطريقة منضّمة وواضحة لأنها تستعمل في تحرير برنامج مراقبة الحسابات وتحضير التقرير حول الرقابة الداخلية إذا كان ضرورياً. وفي نهاية هذه المرحلة، يستطيع المراجع تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

3-2-2-6. تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية

إن الهدف من هذه المرحلة الأخيرة من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويكون ذلك عن طريق:

- إجراء نقاش جماعي مع مسؤولي المؤسسة لتجميع نقاط الضعف الخاصة بالنظام وطرحها أمام المسؤولين؛

- تأكيد هذا النقاش كتابياً في تقرير نهائي يسمى بـ "تقرير حول نظام الرقابة الداخلية"، ويسمح هذا التقرير للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الوثوق في الحسابات².

وفيما يخص توقيت إرسال التقرير إلى المؤسسة، فإنه من الأفضل إرساله بفترة كافية قبل نهاية السنة، وذلك لتمكين المؤسسة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لنقاط الضعف، ولكن قد يحدث وأن يرسل هذا التقرير بعد الإنتهاء من مراجعة الحسابات، ومع ذلك يبقى هدف التقرير نفسه. ويتضمن التقرير حول نظام الرقابة الداخلية ما يلي³:

- نطاق مهمة المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية؛

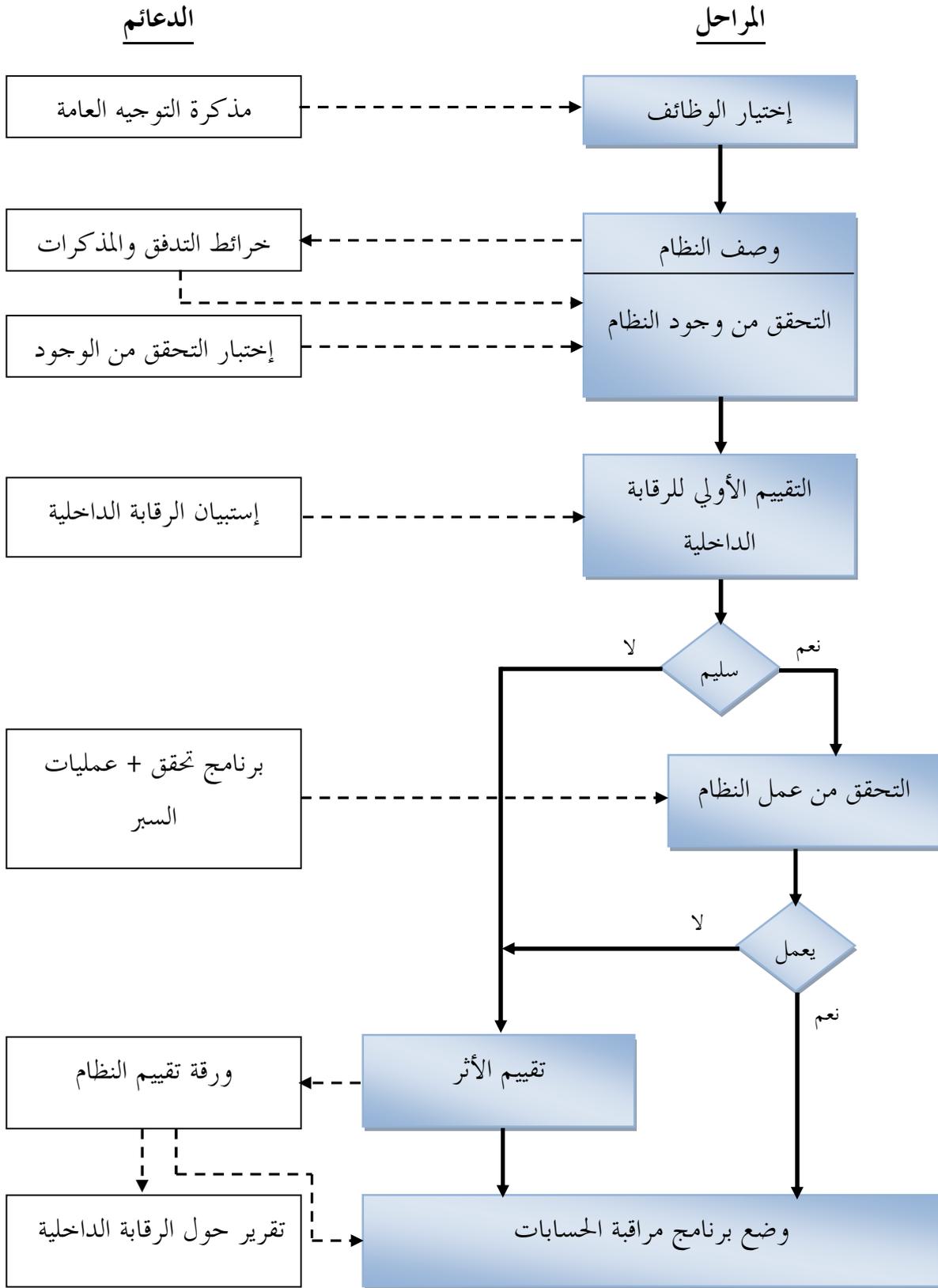
¹ Ibid, p. 126.

² KHELASSI Réda, l'audit interne :audit opérationnel, op.cit, p. 90.

³ وليم توماس، أمرسن هنكي، مرجع سابق، ص 1020.

- الفترة أو تاريخ سريان رأي المراجع؛
 - التذكير بأن مسؤولية وضع وتطوير الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة؛
 - وصف موجز للأهداف العريضة والقيود العامة لنظام الرقابة الداخلية؛
 - رأي المراجع عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية كافياً لتحقيق أهدافه العريضة الخاصة بالوقاية أو منع حدوث الأخطاء والمخالفات ذات الأثر الجوهرى على القوائم المالية، كما يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من العمل الميداني ويوجّه إلى المؤسسة.
- كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقرير الكتابي الموجه لمسيرى الشركة، ويوضح هذا التقرير مختلف الملاحظات والانحرافات المكتشفة، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية.
- وفي هذا المستوى من المهمة، فإنه يمكن للمراجع أن يرفض الشهادة على الحسابات السنوية وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.
- ونلخص مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-3): مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.



Source : ATH guides, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 1987, p. 117.

3-3. فحص الحسابات والقوائم المالية

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

3-3-1. فحص الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، ونشير إلى أن الرقابات التي يجريها المراجع تعتمد على المرحلتين السابقتين.

3-3-1-1. الأدوات المستعملة (المعتمدة)

من أجل الحصول على عناصر الإثبات الضرورية لإبداء رأيه، يعتمد المراجع على عدة تقنيات نلخصها فيما يلي¹:

- التفتيش المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة (الإستثمارات مثلا)؛
 - المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة على معلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم؛
 - الفحص المستندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير (فواتير الموردين، كشوفات بنكية...)، أو التي أنشأها المؤسسة (فواتير الزبائن، وصولات التسليم، الحسابات، موازين المراجعة...)
 - الرقابة الحسائية؛
 - التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها؛
 - الفحص التحليلي، ويتضمن:
 - إجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالية والمعطيات السابقة، اللاحقة، أو المتوقعة بغرض إيجاد علاقة بينها،
 - تحليل التغيرات والاتجاهات،
 - دراسة وتحليل العناصر غير العادية أو غير المألوفة الناتجة عن المقارنات؛
 - المعلومات المحصلة من المسيرين والموظفين في المؤسسة.
- هذه الرقابات تتم عن طريق اختبارات (عمليات السير) والتي تكون إما بطريقة إحصائية وإما بطريقة حكمية وذلك حسب خبرة المراجع، وأن اختيار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمراجع ودرجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه.

¹ BELAMIRI.K, op.cit., p. 32, 33.

3-3-1-2. محتوى برنامج المراجعة

إن مراقبة الحسابات يجب أن تسمح بالتأكد من أن كل العناصر التي تكون الحسابات هي مبررة (justifiés)، ومن أجل التنفيذ الجيد لعمليات المراقبة يقوم المراجع بتنظيم برنامج المراجعة في أوراق عمل خاصة تحتوي على ما يلي:

- قائمة الرقابات التي سيقوم بها، ويجب أن تكون مفصلة لكي يستطيع المساعدون تنفيذها؛
 - نطاق العينة المعتمدة؛
 - تاريخ إجراء الرقابات؛
 - أن تكون مرتبة ومرقمة بشكل يسمح بالرجوع إليها بسهولة؛
 - المشاكل التي يواجهها أثناء تنفيذ عمليات الرقابة.
- ونشير إلى أن مراقبة أي حساب يجب أن تتم كما يلي:
- تحليل الحساب؛
 - تبرير الحساب؛
 - إظهار الانحرافات والمخالفات؛
 - نتيجة المراقبة.

ولتنفيذ برنامج المراجعة نتميز حالتين، وذلك على النحو التالي:

§ إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه (Fiable): إن الوثوق في نظام الرقابة الداخلية يعتبر دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كافي، فعلى المراجع هنا القيام بالفحص المباشر للحسابات، ولكن يكفي برنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية والتي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها¹.

§ إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوقا فيه (Non fiable): فإننا نميز ثلاث حالات كما يلي:

الحالة الأولى: نقاط الضعف وتأثيراتها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، هنا المراجع يطلب من المؤسسة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها.

الحالة الثانية: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولكن تأثيرها يمكن للمراجع أن يواجهه بواسطة توسيع نطاق عمله، وبالتالي على المراجع أن يقوم بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة أو قد يستعمل في بعض العمليات المراجعة التفصيلية.

¹ د. ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في الحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008، ص 172.

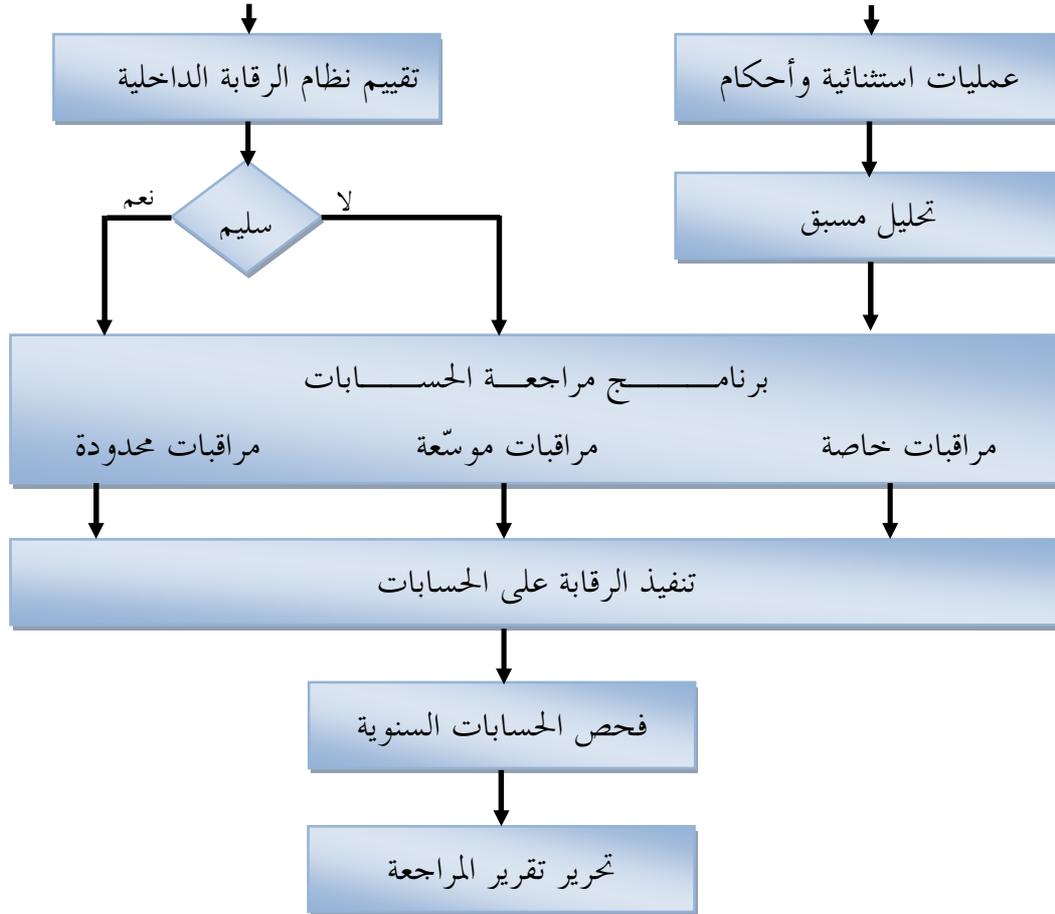
الحالة الثالثة: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولا يمكن للمراجع أن يواجهها لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المراجع الشهادة على الحسابات، ويجب أن يُعلم المؤسسة بذلك.

ويجب على المراجع أثناء عملية التحليل أن يأخذ بعناية النقاط التالية:

- فحص المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة؛
- التحقق من أن هذه المبادئ مقبولة؛
- التحقق من صحة تطبيق هذه المبادئ في نهاية السنة.

ونشير إلى أن مراقبة الحسابات تُجسّد في أوراق عمل وترتب في الملف السنوي للمراجعة، وقد خصّص لها المشرع الجزائري التوصية رقم (06) من المقرر 103/SPM/94 المتعلقة بالإجتهاادات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات، وهي خاصة بمراقبة كل منصب من مناصب الميزانية وجدول حسابات النتائج، ويمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): فحص الحسابات والقوائم المالية.



Source : ATH guides, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 1987, p. 129.

وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعيّرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمراجع بالمصادقة عليها، ونلخص هذه المعايير في الآتي¹:

• **الكامل (Exhaustivité)**: يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية، وذلك باحترام ما يلي:

- تسجيل العمليات منذ نشأتها؛
- تسجيل كل العمليات؛
- واحترام استقلالية الدورات.

• **الوجود (Existence)**: يعبر هذا المعيار على:

- الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الإستثمارات والمخزون؛
- ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية؛
- عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية.

• **الملكية (Propriété)**: يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.

• **التقييم (Evaluation)**: يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.

• **التسجيل المحاسبي (Comptabilisation)**: يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال:

- x التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛
- x التحقق من حسابات المخزونات؛
- x التحقق من حسابات الحقوق والديون؛
- x التحقق من حسابات الأموال المملوكة؛
- x التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

¹ Société nationale de comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, Alger, 1989, p. 2104, 2105.

أولاً: التحقق من حسابات الأصول الثابتة

تشمل الأصول الثابتة عناصر الاستثمارات من أراضي، مباني، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، هياكل و تركيبات. وتعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية كونها تتميز بالديمومة نسبية داخل المؤسسة ماعدا تسجيل الإهلاكات الخاصة بها سنويا أو التنازلات التي تخص أحد عناصرها. ويجب على المراجع أن يتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الخاصة بكل عنصر من الأصول الثابتة تعكس الواقع الحقيقي له، وذلك من خلال¹:

- التحقق من صحة الأرصدة الأولية لكل عنصر وذلك بالمقارنة مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة؛
- القيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعناصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للعنصر محل المراجعة؛
- التأكد من صحة حساب الإهلاكات السنوية لعناصر الأصول الثابتة وصحة تسجيلها المحاسبي، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به؛
- التأكد من الوجود الفعلي لكل عناصر الأصول الثابتة المسجلة في القوائم المالية الختامية، وذلك بمقارنة الجرد الفعلي بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة؛
- التحقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل محل المراجعة؛
- التأكد من صحة تقييم المؤسسة لأصولها الثابتة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب الإهلاك السنوي لكل عنصر من عناصر الأصول الثابتة تبعا للطريقة المحددة، بالإضافة إلى التأكد من الثبات في استخدام طريقة الإهلاك من سنة لأخرى وطرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية)؛
- التأكد من أن التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة يتم وفقا للمبادئ المحاسبية، وأن كل الوثائق المدعّمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

ثانياً: التحقق من حسابات المخزونات

- تشمل المخزونات كل العناصر التي تمر على مخزن المؤسسة وهي:
- البضائع؛
 - المواد الأولية والمستلزمات؛

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 148-159.

- منتجات نصف مصنعة؛
- منتجات قيد الصنع؛
- منتجات تامة الصنع؛
- الفضلات والمهملات.

وعلى المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في مراجعة المخزونات نظرا للحركة الكثيرة والمستمرة لها، وذلك كما يلي¹:

- يتحقق المراجع من أن مخزون آخر مدة الذي يظهر بالميزانية كان نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم تُنس أو تُحذف أية عملية؛
 - يتأكد المراجع من الوجود الفعلي للمخزون على مستوى المخازن من خلال الجرد الفعلي للمخزون والوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يتأكد بأن عملية الجرد الفعلي يقوم بها أشخاص لا ينتمون لإدارة المخازن وهم الذين يقومون بإعداد القائمة النهائية للمخزون التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا؛
 - يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة المتعلقة به، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون لدى الغير؛
 - يتأكد المراجع من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طريقة تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لإخراج المخزون*؛
 - التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمخزون ووجود وإرفاق الوثائق المدعّمة لذلك.
- ووفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد، فإن الطرق المعتمدة في إخراج المخزون هي: الوارد أولا- الصادر أولا (FIFO) والتكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، وتم الاستغناء على طريقة الوارد أخيرا- الصادر أولا (LIFO).

ثالثا: التحقق من حسابات الحقوق والديون

تمثل الحقوق التزامات الغير تجاه المؤسسة، وهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، بينما تمثل الديون التزامات على المؤسسة تجاه الغير وهي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة والقصيرة الأجل.

إن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك وجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدهما وكذا مكوناتهما، وذلك كما يلي:

¹ نفس المرجع السابق، ص 152، 153.

* توجد ثلاث طرق وهي: FIFO: First In-First Out. CMP: Coût Moyen Pondéré. LIFO: Last In-First Out.

- التحقق من كل حساب على حدة من حسابات الحقوق و الديون، وذلك بالتأكد من صحة الرصيد الأولي وكذا التسجيل المحاسبي لكل العمليات المختلفة لكل حساب وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من أن كل عملية تستند إلى الوثائق المبررة لها؛
- التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال المقاربات الضرورية مع ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل لدى الغير عن طريق المصادقات؛
- التأكد من أن كل الحقوق والديون المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فلا يصح تسجيل شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه؛
- التأكد من التقييم السليم لحقوق وديون المؤسسة وذلك باستخدام المراجعة المستندية والحسابية.

رابعاً: التحقق من حسابات الأموال المملوكة

- إن تفكير أي مستثمر بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي حتما إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، وفي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم أو حصص، تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه أو حصصه. ويقوم المراجع بالتحقق من الأموال المملوكة كما يلي¹:
- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للشركة محل المراجعة لمعرفة رأس مالها وأنواع الأسهم المكونة له؛
 - الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص تخصيص الأسهم وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛
 - فحص المكتتبين في الأسهم والإطلاع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم؛
 - التحقق من أن المساهمين سدّدوا كل ما عليهم تجاه الشركة؛
 - فحص سجل المساهمين وكل البيانات الواردة فيه مثل عدد وقيم وشهادات الأسهم؛
 - وفي حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية.

خامساً: التحقق من حسابات النواتج والأعباء

- تعتبر حسابات التسيير المكونات الأساسية لحساب النتائج، وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، وتتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي الصفري كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. ومراجعة هذه الحسابات يكون كالآتي²:

¹ نفس المرجع السابق، ص 156، 157.

² نفس المرجع السابق، ص 158، 159.

- التأكد من أن المؤسسة سجلت جميع العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج، أي يتأكد المراجع من احترام مبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل المراجعة؛
- التأكد من أن جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل المراجعة، أي يتأكد من احترام مبدأ استقلالية الدورات؛
- التأكد من احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج، إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة محل المراجعة؛
- التأكد من أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية، بحيث يتأكد المراجع من أن لكل عملية مستند مبرر؛
- ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييم الأعباء والنواتج من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

3-2-3. فحص القوائم المالية كوحدة واحدة

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمراجع لإبداء رأي في حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المراجع ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الإقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها. إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى¹:

- أن الحسابات السنوية:
 - صحيحة ومنتظمة؛
 - تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة؛
 - مقدّمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
 - تأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.
- أن كل المعلومات الضرورية مقدّمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها.
 - ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يجب على المراجع التأكد من:
 - التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا؛
 - أن القوائم المالية السابقة الذكر متوافقة مع الأعمال المحققة؛
 - التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية؛
 - التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل المراجعة والميزانية الختامية التي قبلها.

¹ ATH guides, op.cit., p. 133.

3-4. أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي

قبل إصدار تقريره النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

3-4-1. أعمال نهاية المهمة

بعد الإنتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية، فإنه على المراجع أن يقوم بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد، ونلخصها في ثلاث نقاط رئيسية وهي:

- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- إستقصاء نهاية المهمة؛
- وتحرير التقرير النهائي للمهمة.

3-4-1-1. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

إن الجزء الأخير من مهمة المراجع يمتد إلى الفترة التي تلي إقفال الحسابات، وهي تمتد إلى غاية الإصدار الفعلي لتقريره، وأثناء هذه الفترة قد تحدث أحداثا لها تأثير مهم على الوضعية المالية أو على النتيجة المقدمة في الحسابات السنوية.

ويقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية العامة، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم مثل إفلاس أحد العملاء الذي يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، وبالتالي لا بد من تعديل في محصل الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث التي لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير يصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد، فمثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية المراجعة، ولكن على المراجع أن يفصح عنها في تقريره¹.

ولقد خصصت المعايير الدولية للمراجعة معيارا خاصا لهذا الموضوع، ويقضي بأن يأخذ المراجع بعين الاعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير².

¹ د. محمد نصر الهواري، د. محمد توفيق محمد، مرجع سابق، ص 324، 325.

² Maxime DELHOMME, Événements postérieurs, Revue française de comptabilité, n°312, Juin 1999, p. 06.

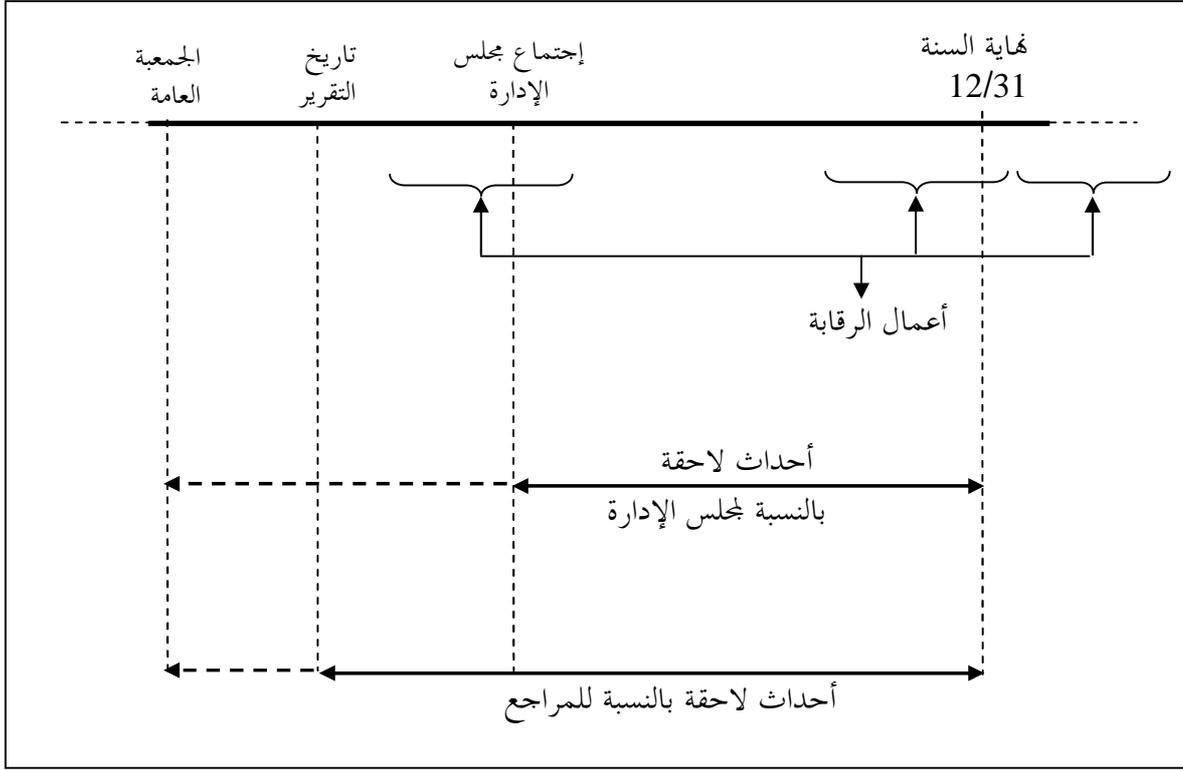
- ويمكن أن نستعرض مكونات المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في الآتي¹:
- يجب على مسؤولي إدارة الشركة إبلاغ المراجع عن أي أحداث قد يكون لها تأثيراً على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، وإذا أصبح المراجع على علم بذلك، فعليه أن يقدّر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أم لا؛
 - يجب على المراجع عند اكتشافه لبعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لإشعار من استلموا تلك القوائم المصدرة وأن يقرّر بطلانها؛
 - في حالة عدم قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الاعتماد على تقريره.
- وحسب طبيعة هذه الأحداث، فإنه يمكن:
- تعديل (تسوية) الحسابات؛
 - إظهار هذه الأحداث في مذكرات؛
 - إرفاقها بالحسابات السنوية.
- وأثناء بحثه عن هذه الأحداث، يتبع المراجع الإجراءات التالية²:
- فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛
 - التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية للتسيير؛
 - قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
 - يمكن للمراجع الاستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- ولقد أجمعت جميع هيئات الضبط والمراقبة للبورصات وهيئات التنميط المحاسبي على وجوب قيام المراجعين بالبحث عن كل الأحداث الهامة التي تلي تاريخ إقفال حسابات الميزانية³.
- والشكل الموالي يبيّن لنا موقع هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق ما جاءت به موسوعة الرقابة المحاسبية للجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا.

¹ شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مرجع سابق، ص 58.

² ATH guides, op.cit, p. 134.

³ Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} édition, op.cit, p. 153.

الشكل رقم (3-3): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.



Source: Lionnel collins, Gérard valin, audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1992, p. 153.

نلاحظ من خلال تناولنا لهذه الأحداث، أن المراجع يعطي لها أهمية كبيرة قبل إصداره للتقرير النهائي للمراجعة. ومن خلال عرضنا لمكونات المعيار الذي أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص هذه الأحداث، تبين لنا ارتباطها الوثيق بمعيار الإفصاح، حيث يقوم المراجع بتقدير مدى أهمية تلك الأحداث اللاحقة ومدى تأثيرها على القوائم المالية، حيث أنه إذا كان تأثيرها مباشرا فإنه يستوجب تعديل القوائم المالية، أما إذا كان لها تأثيرا غير مباشرا على هذه الأخيرة ولكنها في غاية الأهمية، فإنه يجب الإفصاح عنها في صورة ملاحظات هامشية، أما إذا كانت تلك الأحداث ليس لها طبيعة محاسبية ولا تؤثر على القوائم المالية، فإنه لا يتطلب الإفصاح عنها.

3-4-1-2. إستقصاء نهاية المهمة

لكي يتأكد المراجع من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة، ويرفق هذا الاستقصاء بمذكرة التجميع¹ (note de synthèse).

¹ ATH guides, op.cit, p. 135.

3-1-4-3. مذكرة التجميع

هذه المذكرة تسمح للمراجع بتلخيص الأحداث المهمة والمعبرة في المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى ما يلي¹:

- وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد، ...)
- المشاكل التي واجهت المراجع أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة؛
- قائمة بالنقاط العالقة والتي يجب أن تسوّى قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها، مصادقات منتظرة، ..)؛
- خلاصة عامة.

3-4-2. تحرير التقرير النهائي للمراجعة

بعد قيامه بجميع الرقابات اللازمة وإعداده لورقة التجميع، فإنه يجب على المراجع إعداد تقريره المكتوب الذي يعرضه على الجمعية العادية للمساهمين، حيث يبدي من خلاله رأيه الفني حول مدى سلامة وصحة المعلومات المالية المعدة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ المحاسبية والطرق المعتمدة من طرف المؤسسة، ويكون هذا الرأي مدعماً بالأدلة.

وكل امتناع عن المصادقة من طرف المراجع يجب تبريره، وهي حالة وجود مشاكل ونقائص مؤثرة بشكل كبير على شرعية ومصادقية القوائم المالية، أو عدم تمكنه من القيام بعمله وفق الشروط المطلوبة، أما في حالة وجود نقائص لا تصل إلى التأثير في شرعية الحسابات ومصادقتها، فإن المراجع يصادق عليها مع إبداء التحفظات الضرورية والتي يجب على الإدارة الإلتزام برفعها².

وبما أن التقرير النهائي الذي يصدره المراجع في المرحلة الأخيرة من المهمة يتضمن خلاصة ما توصل إليه من عمله طيلة المهمة، فإن من الكتاب³ من يرى أن تحرير هذا التقرير في شكله النهائي له أهمية كبيرة، لأن العناية التي تعطى للشكل تضمن للتقرير فعالية قصوى.

ولقد تطور شكل ومحتوى التقرير* النهائي للمراجع نتيجة لتطور مهنة المراجعة ومحاولة الهيآت المهنية في معظم الدول لإيجاد نموذج موحد يلقي القبول العام من قبل المراجعين. ويشمل تقرير المراجع

¹ Société nationale de comptabilité, op.cit, p. 2177.

² د. ناصر دادى عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 173.

³ BENYAMINE Paul, op.cit., p. 55

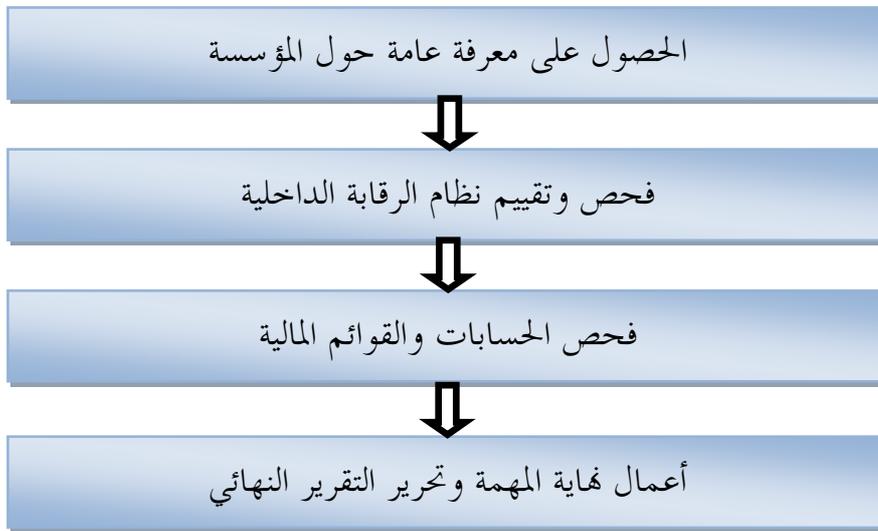
* أنظر الملحق رقم (2-3).

ثلاث فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، النطاق وفقرة الرأي، وعلى العموم فإن تقرير المراجع حسب المعيار الدولي رقم 700 يجب أن يتضمن¹:

- العنوان؛
- الجهة الموجه إليها التقرير؛
- **فقرة المقدمة:** تبين أنواع القوائم المالية التي قام بمراجعتها والفترة التي تغطيها والشركة محل المراجعة، كما تشمل تذكيرا بمسؤوليات المراجع ومسؤوليات إدارة الشركة؛
- **فقرة النطاق:** تبين هذه الفقرة طبيعة ونطاق عملية المراجعة، حيث يوضح المراجع أنه قام بالمهمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات المحلية المطبقة، كما تبين هذه الفقرة بعض المعلومات عن طبيعة العمل المنجز من طرف المراجع؛
- **فقرة الرأي:** تبين هذه الفقرة رأي المراجع في القوائم المالية؛
- تاريخ التقرير، عنوان المراجع وتوقيعه.

ويمكن في الأخير تلخيص الأربع مراحل لمنهجية مراجعة الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): مراحل المراجعة الخارجية للحسابات.



Source: Robert Obert, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 4^{ème} édition, 1995, p. 30.

ويمكن القول في الأخير أن المراجع باتباعه المنهجية المدروسة لمراجعة الحسابات والمتمثلة في الأربع مراحل المبينة في الشكل أعلاه وببذله العناية المهنية اللازمة سيصل حتما إلى تحقيق الهدف من المهمة، كما يسمح ذلك برفع مستوى جودة المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الأطراف المختلفة في تقريره.

¹ CGAP, Audit externe des institutions de microfinance - Guide pratique, volume 1, (traduit en français par le service de traduction du GRET), les impressions Dumas, Saint-Étienne, Février 2000, p. 71.

خلاصة:

في نهاية هذا الفصل الخاص بالمنهجية المتبعة من طرف المراجع الخارجي لتأدية مهمة مراجعة حسابات، رأينا أن المراجع لا يقوم بالمهمة بطريقة عشوائية، وإنما يتبع منهجية مدروسة ومتفق عليها من طرف معظم الهيآت الدولية، وذلك لكي تكون أعماله ذات جودة وفعالية، وفي نفس الوقت لكي لا يُتهم بالتقصير إذا اكتشفت بعض الأخطاء بعد نهاية المهمة، مما يترتب على المراجع مسؤولية التقصير في أداء مهمته، هذه المسؤوليات التي قد تكون مدنية أو جنائية أو تأديبية، أو تكون مجتمعة كلها.

ونظرا لما سبق، فإن المراجع يحرص خلال تأديته لمهمة معينة أن يتبع منهجية مدروسة ويعطي لكل خطوة الأهمية والوقت اللازمين لكي تكون أعماله ذات جودة عالية ولا ينسى بعض الإجراءات، وبذلك يكون في نهاية مهمته قادرا على إبداء رأي في محايد بكل موضوعية واستقلالية يضمن على القوائم المالية الثقة التي يعتمد عليها مختلف الأطراف ذات المصلحة، سواء من داخل أو من خارج المؤسسة، لاستخدام القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ذات العلاقة بها.

خلاصة الباب الأول:

من خلال تطرّفنا للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وعناصر التنظيم المهني للمراجعة في الفصل الثاني، وأخيرا منهجية مراجعة الحسابات في الفصل الثالث، يمكننا أن نستخلص بعض النتائج نلخصها في الآتي:

- مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة...، ويجب على أعضائها أن يعملوا على رفع مكانتها في المجتمع من خلال التزامهم بسلوك مهني محترم؛
- تطورت مهنة المراجعة بتطور أهدافها، حيث بعدما كان الهدف الرئيسي لها هو اكتشاف الغش والأخطاء، فقد رجع هذا الهدف ثانويا وأصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة تعبير القوائم المالية لواقع المؤسسة ونتائج نشاطها؛
- مهمة المراجعة هي مهمة لجمع أدلة الإثبات بهدف الوصول إلى الضمان المعقول وليس المطلق بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية؛
- للمراجعة نظرية تتكون من العناصر التالية بالترتيب: الفروض، المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات؛
- تكتسي أوراق وملفات العمل أهمية كبيرة في عمل المراجع، حيث تعتبر بمثابة دليل إثبات على بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة؛
- نجاح وتطور مهنة المراجعة مرهون بالتنظيم الجيد لها من خلال العناصر الرئيسية للتنظيم المهني المتمثلة في:

P الإطار العام للممارسة المهنية الذي يحدد شروط ممارسة المهنة، هيكل المعرفة اللازمة،

مهام المراجع، كيفية تعيينه وعزله، أتعابه ومسؤولياته؛

P الجمعيات أو الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛

P معايير المراجعة؛

P دستور لآداب وسلوك المهنة.

- تحقيق المراجع لأهداف مهمته يقتضي اتباعه لمنهجية مدروسة تبدأ بالمعرفة الشاملة للمؤسسة، ثم دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، ثم فحص الحسابات وأخيرا إعداد التقرير النهائي للمراجعة.
- إن دراستنا في الباب الأول للإطار الفكري والنظري للمراجعة وخاصة ما تعلق بعناصر التنظيم المهني للمراجعة، سيسمح لنا بتشخيص وتحليل واقع تنظيم مهنة المراجعة في الثلاثة بلدان موضوع الدراسة، وهو ما نتطرق له في الباب الثاني.

الباب الثاني
التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر
تونس والمملكة المغربية

مقدمة الباب الثاني:

يتناول هذا الباب بالدراسة والتحليل التنظيم المهني للمراجعة في البلدان الثلاثة موضوع الدراسة وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وستتطرق في كل فصل من فصول هذا الباب إلى عناصر التنظيم المهني التي تناولناها في الفصل الثاني والمتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة وأخيرا دستور آداب وسلوك المهنة، كما سنتطرق في بداية كل فصل إلى التطور التاريخي للمهنة في البلدان موضوع البحث.

وبناء على ما تقدم، فإن هذا الباب سيشمل ثلاثة فصول، حيث سيخصص كل فصل لدراسة

التنظيم المهني للمراجعة في كل دولة على حدة كما يلي:

- x الفصل الرابع: التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر.
- x الفصل الخامس: التنظيم المهني للمراجعة في تونس.
- x الفصل السادس: التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية.

الفصل الرابع

التنظيم المهني للراجمعة في الجزائر

تمهيد:

يهدف هذا الفصل الرابع لدراسة وتحليل التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، وقبل التطرق لعناصر التنظيم المهني سنبدأ بالتطور التاريخي لهذه المهنة في الجزائر منذ الإستقلال وإلى غاية نهاية سنة 2011 موضحين بذلك مختلف المراحل والتطورات التي مرت بها، حيث عرفت المهنة خلال هذه الفترة عدة تحولات خاصة من ناحية الإطار التنظيمي.

وسنحاول من خلال هذا الفصل دراسة الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة الذي يتضمن الشروط العامة وشروط المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في المراجع لممارسة المهنة، وكذلك مهامه وكيفيات تعيينه وإنهاء مهامه أو عزله، بالإضافة إلى المسؤوليات التي يتحملها بمناسبة تأديته لمهنته، كما سنتناول الهيآت والأجهزة التي تشرف على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، بالإضافة إلى المعايير التي يعتمد عليها المراجع في أداء مهنته، وفي الأخير نتطرق إلى دستور آداب وسلوك المهنة المتمثل في قانون أخلاقيات المهنة الصادر سنة 1996.

ومن خلال ما سبق، سيتناول هذا الفصل العناصر الرئيسية التالية:

- x نشأة وتطور مهنة المراجعة في الجزائر؛
- x الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؛
- x الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر؛
- x معايير مهنة المراجعة في الجزائر؛
- x دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر.

4-1. نشأة وتطور مهنة المراجعة في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتتها الجزائر من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية الناتجة عنه وعقد اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ولهذا سيتم من خلال هذه النقطة عرض أهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية سنة 2011، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر قبل الإستقلال وفقا للقوانين الفرنسية ونذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولاً به حتى بعد الاستقلال، كما طُبِّق القانون الفرنسي المؤرخ في 1966/07/24 حول الشركات التجارية.

4-1-1. مرحلة مابعد الإستقلال إلى غاية 1980م

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الإستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة من خلال قانون المالية¹ لسنة 1970، والذي ينص في مادته (39) على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيآت العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعيتها أصولها وخصومها.

ولقد جاء المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعيّنون من بين²:

- المراقبون العامون للمالية؛

- المراقبون الماليون؛

- المفتشون الماليون؛

- والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

ويقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية³:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس إقتصادي ومالي على التسيير؛

¹ الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، 1969.

² المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 01.

³ Mohamed Samir Hadj Ali, Le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 3 (3^{ème} trimestre), 1994, p. 10.

- متابعة مدى تطبيق الإجراءات والقواعد المسطرة في التسجيلات المحاسبية، وكذا تعبير وفعالية احتياطات المؤسسة؛
 - مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة؛
 - تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة؛
 - الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية.
- وتتميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم، كونها لا تتلاءم مع تنظيمها الذي يقضي بممارستها من طرف مهنيين مستقلين مع شرط عدم التدخل في التسيير، بالإضافة إلى عدم تكييفها مع التطورات الإقتصادية الحاصلة خلال هذه المرحلة التي عرفت تطبيق مخطط التسيير الإشتراكي للمؤسسات، ولا يرجع ذلك إلى نقص المهنيين المؤهلين والمختصين في المراجعة المالية بسبب غياب سياسات وخطط التكوين فقط، بل يوجد خلل كذلك حتى في تنظيم وتحديد طبيعة هذه المهنة.
- ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هذه المرحلة هو غياب قانون خاص بمهنة مراجعة الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية، ويمكن الإشارة إلى النقائص التالية¹:
- غياب المراقبين الدائمين للمحاسبات بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمالية وتعدد المؤسسات موضوع الرقابة؛
 - عدم وضوح المعايير التي تسمح بالدخول لممارسة المهنة، والتي كانت تحدها الإدارة العمومية وفق الأهداف المرجوة؛
 - مجالات الرقابة المحددة من خلال المرسوم 70-173 لمحافظي الحسابات وتراكم المهام الموكلة لهم تتناقض مع معايير المهنة المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي والإقليمي، حيث أن المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات لا تقتصر فقط على مراقبة صحة وانتظامية الحسابات، بل تمتد إلى تقييم قرارات التسيير وإصدار آراء مسبقة على كل قرارات التسيير بالمؤسسة التي تقتضي اعتماد وزير المالية؛
 - مدة الوكالة غير المحدودة لمحافظ الحسابات.
- ونشير إلى أنه خلال هذه المرحلة صدر الأمر رقم 71-82 سنة 1971 ويتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب لاغيا بذلك قانون 1945/09/19، وقد امتد العمل به إلى غاية 1991، ونشير إلى أن

¹ Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, p. 28.

هذا القانون لم يهتم بالمراجعة القانونية وتنظيمها ماعدا ما تعلق بتعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم، حيث أُلزمها بأن يكونوا من بين الخبراء المحاسبين المرخصين وفق هذا القانون¹، وبذلك تبقى المراجعة القانونية للمؤسسات العمومية تحت وصاية وزارة المالية وليست تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة الذي أنشئ بموجب القانون 71-82. كما صدر الأمر رقم 75-59 سنة 1975 متضمنا القانون التجاري ولاغيا بذلك قانون 1966/07/24 الفرنسي.

2-1-4. مرحلة إعادة تنظيم المراجعة القانونية: (1980 - 1988)

مع إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة². ففي 1980/03/01 صدر القانون رقم 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم هذه المهنة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970 وكذا المرسوم رقم 70-173 المذكور أعلاه، حيث نصت المادة الخامسة من القانون 80-05 على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها.

ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بأنواعها، كما يمكن لمجلس المحاسبة مراقبة جميع المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسيقات أو ضمانات³.

ولكن إلغاء المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970 لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية التي كانت تنظم المؤسسة الاشتراكية نظرا لما شهدته هذه المرحلة من شغور شبه كلي في إصدار القوانين المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

- شروط تعيين مراجعي الحسابات.

- مهام و واجبات هؤلاء المهنيين.

¹ القانون رقم 71-82 مؤرخ في 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 47، 1971، المادة 47.

² صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مرجع سابق، ص 246.

³ القانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980، المادة 03.

- مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لمراجعة الحسابات.
- وبقي حال المراجعة الخارجية كما هو إلى غاية 1985، حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته (196) على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الإجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة، ويمكن تفسير ذلك بمجموعة من العوامل أهمها¹:
- الظروف الإقتصادية لتلك الفترة التي استدعت إحتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الإهتمام بها؛
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من عشرين، بينما قُدِّر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي ألف وستمئة مؤسسة؛
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي قد تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي.

3-1-4. مرحلة إعادة تأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية: (1988-1991)

في سنة 1988، صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل محافظة الحسابات، وتأسيس المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وقد تلى صدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري

¹ Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, op.cit., p. 31.

والحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الإقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة¹.

4-1-4. مرحلة الإصلاحات وتنظيم مهنة المراجعة: (مابعد 1991)

في هذه المرحلة صدر القانون رقم 91-08 سنة 1991 لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وهو المعمول به لغاية سنة 2011، حيث أنشئت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة مراجعة الهيآت والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وقد صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنة 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري وذلك ليتماشى مع التوجه الجديد للإقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق. وفي نفس التوجه الجديد للدولة، صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيآت للموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيآت للقوانين والتنظيمات والمعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الإستعمال الفعّال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقدم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية².

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم أداها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم في سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخوّل الحق في ممارسة المهنة.

في سنة 2010، صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 10-01 مؤرخ في 29/06/2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة

¹ القانون رقم 90-32 مؤرخ في 04/12/1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1990، عدد 53، المادتين 03، 04.

² القانون رقم 95-20 مؤرخ في 17/07/1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 39، 1995، المادة 02.

منذ 1991 بعد صدور بعض النصوص التطبيقية له، وقد صدرت هذه الأخيرة بالجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011، وهي كالآتي¹:

- مرسوم تنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-25، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-29، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-30، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-31، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - مرسوم تنفيذي رقم 11-32، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- كما صدرت مراسيم أخرى خلال سنة 2011، سنتطرق لها لاحقا.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07 بتاريخ 02/02/2011، ص ص 04-24.

2-4. الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

يعمل المراجع على فحص ومراجعة مختلف القوائم المالية بطلب من الشركات والمؤسسات وإصدار تقرير نهائي يتضمن رأيه حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية المنشورة ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، وبالتالي يعمل على إضفاء نوع من الثقة على تلك القوائم المالية المنشورة. والمراجعة في الجزائر وكباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة، كما أن هناك أساليب معينة خاصة بتعيينه وكيفية إنهاء مهامه والحصول على أتعابه والعديد من المسؤوليات التي يتحملها بمناسبة أداء مهمته، وهو ما سوف نتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا الجزء.

1-2-4. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

نصت المادة الأولى من الأمر رقم 71-82 لسنة 1971 أنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس باسمه وتحت مسؤوليته مهنة المراجعة ما لم يرخص له بذلك وفق الشروط التي يحددها هذا الأمر، ولقد جاء القانون رقم 91-08 سنة 1991 ليؤكد ما جاء به الأمر السابق ذكره، حيث يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة المراجعة لدى شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. وقد أضاف القانون 10-01 بعض الشروط لممارسة مهنة المراجعة في المجالات المذكورة أعلاه لتصبح كالتالي¹:

- الجنسية الجزائرية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون المترشح قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- تأدية اليمين*،
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا.

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة 08.

* يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "

والملاحظ على القانون الجديد 10-01 أنه أتى ببعض التغييرات في شروط الممارسة المهنية، حيث أصبح لا يمكن ممارسة مهنة مراجع حسابات إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الإعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية. ونشير إلى أن طلبات الإعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أصبحت بموجب هذا القانون ترسل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الإعتماد أو الرفض المعلل في أجل أربعة أشهر.

وبصدور القانون 10-01 أصبح بإمكان ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، على شرط أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

وقد فرق القانون رقم 10-01 في شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

كما يلي:

- لتكوين شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات في شكل شركات ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة أو تجمعات، فإنه يشترط أن يكون ثلثي الشركاء فيها مسجلين بصفة فردية في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الحالة، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، وأن يكون الثلث الآخر من الشركاء من حاملي الشهادات الجامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة¹.

بالإضافة إلى الشروط أعلاه، فإنه للحصول على الإعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط التالية²:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات؛
- أن يسيّرهما أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛

¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المواد 74، 48، 50.

² نفس المصدر السابق، المادة 51.

- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، إلا إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بممارسة مهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات.

• أما في حالة شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات التي تأخذ شكل شركات مدنية، فإنه يشترط أن يكون جميع الأعضاء مسجلين بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مع إمكانية دخول أعضاء غير معتمدين وغير مسجلين بصفة فردية من القانونيين والإقتصاديين أو أي من حملة شهادات التعليم العالي نظرا لتأهيلهم، بصفة شركاء في حدود ربع الشركاء مع اشتراط الجنسية الجزائرية¹.

ويلاحظ من خلال شروط ممارسة المهنة في الجزائر، أن القانون الجديد المنظم للمهنة حوّل ممارسة المهنة لذوي الجنسية الجزائرية دون الأجانب وهو الذي لقي استحسانا من طرف أعضاء المهنة، حيث أنه في وقت سابق كانت هناك محاولة من قبل وزارة المالية لفتح المهنة بشكل واسع للأجانب والمكاتب الدولية للمراجعة من خلال مشروع قانون المالية لسنة 2005 والذي لقي معارضة شديدة من قبل المهنيين، كما أعطى القانون الجديد الفرصة لتكوين أنواع مختلفة من الشركات التجارية والمدنية والتجمعات لممارسة المهنة وبالتالي دخول أشخاص غير معتمدين كأفراد من أصحاب المؤهلات العليا لممارسة المهنة، ولكن في إطار شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات المكونة لهذا الغرض.

4-2-2. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

إن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الإمتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.

وقد مرت الجزائر بعدة مراحل فيما يخص هذه المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة، حيث أنه كما رأينا في النقطة السابقة أن مراجعة حسابات الشركات العمومية والمختلطة كانت تحت وصاية وزارة المالية وهي التي تعين محافظي الحسابات من موظفي الدولة، بينما مراجعة حسابات الشركات الخاصة فهي موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة طيلة الفترة (1971-1991)، حيث أنه قبل سنة 1972، كان تكوين الخبراء المحاسبين خاضعا لسياسة الترقية الإجتماعية المضمونة من

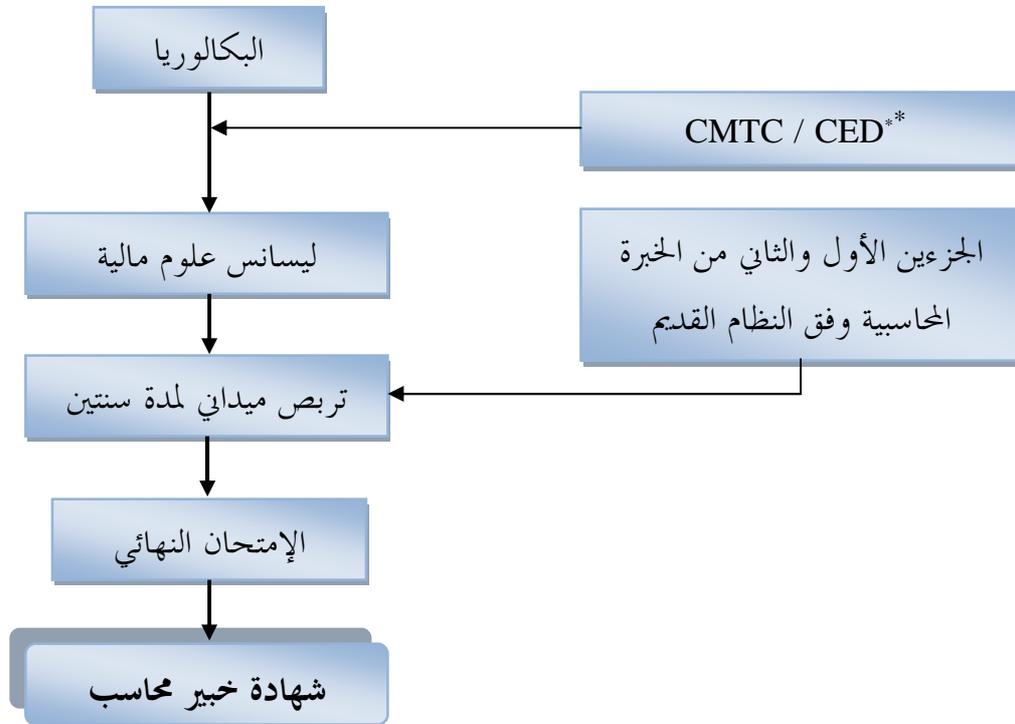
¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 52.

طرف غرف ومدارس التجارة، ولكن في سنة 1972 كان هناك إصلاحا مزدوجا تمحور حول موضوعين رئيسيين هما:

- تنظيم الدراسات الجامعية للحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية¹، حيث أصبحت هذه الشهادة شرطا من شروط الترشيح للتكوين كخبير محاسب؛
- تأسيس نظام جديد للتكوين في الخبرة المحاسبية²، حيث يعوّض النظام القديم* الذي كان معمولا به قبل 1972.

والشكل الموالي يوضح لنا مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب وفق النظام الجديد الصادر سنة 1972:

الشكل رقم (4-1): مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب في الجزائر.



Source : Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, p. 48.

¹ المرسوم رقم 72-83 مؤرخ في 18/04/1972 يتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972.

² المرسوم رقم 72-84 مؤرخ في 18/04/1972 يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972. * هذا النظام كان معمولا به قبل الإستقلال إلى غاية 1972، وينظمه المرسوم رقم 56-505 المؤرخ في 24/05/1956 والمتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.

** Certificat de Maîtrise des Techniques Comptables/ Certificat d'Economie et de Droit.

يتضح من الشكل السابق، أن نظام التكوين في الخبرة المحاسبية لسنة 1972 أصبح يشترط للدخول في التربص المهني لخبير محاسب، إما الحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو الجزئين الأول والثاني من امتحان الخبرة المحاسبية في النظام القديم، بالإضافة إلى تربص مهني لمدة سنتين لدى خبير محاسب أو لدى الشركة الوطنية للمحاسبة أو في معهد التكنولوجيا المالية والحسابية. ونشير إلى أنه لا يمكن التقدم للإمتحان النهائي الذي تنظمه وزارة التعليم العالي والبحث العلمي إلا بتوفر الشرطين السابقين، ويضم جزئين: إختبار كتابي ومحادثة مع لجنة مكونة من المصححين الأربعة* للإمتحان الكتابي وعضو من المجلس الأعلى للمحاسبة وممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وتشمل المشاكل التي أثارها المسألة المقترحة في الإمتحان الكتابي وعلى الأشغال التي قام بها المترشح لممارسة المهنة.

وفيما يخص هذا الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية، فإنه لم يتم تنظيمه منذ سنة 2002 وهو ما كان له تأثيرا سلبيا على المتربصين وكان سببا في تخلي عدد كبير منهم للمهنة¹. وفيما يخص شهادة ليسانس في العلوم المالية فهي الشهادة المنبثقة عن شعبة العلوم الإقتصادية، لأنه فيما بعد ظهرت عدة شهادات ليسانس في العلوم المالية ولكن في شعب العلوم التجارية وعلوم التسيير والتي تمت معادلتها فيما بعد كما سنرى لاحقا. وتضم شهادة ليسانس علوم مالية (شعبة علوم إقتصادية) عدة مواد مشتركة مع شهادات أخرى خلال السنتين الأوليتين (الجدع المشترك)، ومواد أخرى تتعلق بتخصص العلوم المالية خلال السنتين الأخيرتين من التكوين وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

* تنص المادة 14 من القانون 72-84 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين أن الإختبار الكتابي يصحح في ثلاثة أشهر من قبل أربعة مصححين هم: أستاذ من كلية الحقوق، أستاذ من كلية العلوم الإقتصادية، أستاذ متخصص في تعليم المحاسبة وخبير محاسب حائز لدبلوم ويكون قد مارس مهنته طيلة ثلاثة أعوام على الأقل.

¹ Ali MAZOUZ, La réforme de la profession comptable algérienne : pourquoi passer d'une autorégulation qui n'a jamais existée en Algérie à une régulation partagée avec les pouvoirs publics?, le 11/04/2011, document internet disponible sur le site : <http://www.reseau-experts-france-maghreb.com/la-reforme-de-la-profession-comptable-algerienne-pourquoi-passer-d%E2%80%99une-autoregulation-qui-n%E2%80%99a-jamais-existee-en-algerie-a-une-regulation-partagee-avec-les-pouvoirs-publics> (consulté le 31/10/2011).

الجدول رقم (4-1): مواد التكوين الخاصة بشهادة ليسانس علوم مالية شعبة علوم اقتصادية.

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة
- المحاسبة العامة	- العلاقات الاقتصادية	- المحاسبة المعمقة	- التسيير المالي
- الإقتصاد السياسي	الدولية	- المحاسبة التحليلية	- المحاسبة الخاصة
- الإحصاء الوصفي	- تاريخ الفكر الإقتصادي	- الضرائب	- المحاسبة الوطنية المقارنة
- نظرية التنمية والتخلف	- الإقتصاد الكلي	- الرياضيات المالية	- المحاسبة العمومية
- تاريخ الوقائع الإقتصادية	- المالية العامة	- إقتصاد المؤسسة	- مراقبة ومراجعة
- الإقتصاد الجزئي	- الإقتصاد الجزائري	- الإحصاء التطبيقي	الحسابات
- مدخل للقانون	والمغربي	- الإفلاس والتسوية	- تسيير الميزانية
- المنهجية	- النظريات والسياسات	القضائية	- تقنيات البنوك
- علم المعرفة	النقدية	- علم اجتماع المنظمات	- دراسة حالة
- الرياضيات	- القانون التجاري	- الإعلام الآلي	- القانون الجنائي الخاص
- إنجليزية	- الإحصاء الرياضي	- إنجليزية	- الإعلام الآلي
- فرنسية	- حساب المصفوفات	- فرنسية	- إنجليزية
	- إنجليزية		- مذكرة تخرج
	- فرنسية		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على كشوف النقاط.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن مواد التكوين خلال الجذع المشترك يغلب عليها الطابع الإقتصادي العام وليس الطابع المالي والمحاسبي الذي له علاقة بتكوين المراجع ماعدا ما تعلق بمواد المحاسبة العامة والقانون التجاري والإحصاء، ولكن خلال سنتي التخصص فإن الطالب يدرس العديد من المواد ذات الطابع المحاسبي والمالي ولديها علاقة مباشرة بتكوين المراجع، وذلك من خلال دراسة خمسة أنواع من المحاسبة (المعمقة، التحليلية، الوطنية، الخاصة والعمومية) ومواد التسيير المالي والرياضيات المالية وتسيير الميزانية والإحصاء التطبيقي لما لها من أهمية في عمل المراجع، بالإضافة إلى بعض المواد القانونية ذات العلاقة وتقنيات البنوك والإعلام الآلي. أما المواد الخاصة بالمراجعة فهي مادة واحدة تدرس في السنة الرابعة والتي نرى بأنها غير كافية تماما بالنسبة للطالب الذي يرغب في ممارسة المهنة بعد التخرج، خاصة وأن المترشحين لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ليس لديهم أي تكوين متخصص بعد شهادة ليسانس ماعدا التربص التطبيقي.

ولكن هذا النظام الجديد للتكوين في الخبرة المحاسبية لم يدخل حيز التنفيذ حتى سنة 1981، حيث وخلال عشرة سنوات من بدء تطبيقه كان هناك عددا قليلا جدا من المترشحين الذين نجحوا في

الإمتحان النهائي، حيث كانت كل دورة تضم حوالي 30 مترشحا، والجدول الموالي يوضح عدد الناجحين في كل دورة:

الجدول رقم (4-2): دورات الإمتحان النهائي خلال الفترة (1981 - 1991).

عدد الناجحين	الدورة
07	1982
06	1984
06	1986
06	1988
08	1989
07	1991
40	المجموع

Source : Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, La pratique du commissariat aux 49comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993, p.

- وترجع هذه النسبة الضعيفة للنجاح في الإمتحان النهائي نسبة إلى احتياجات الاقتصاد الوطني إلى النقائص العديدة في برنامج التكوين، نذكر منها¹:
- الإدخال المتأخر للمحاسبة المعمقة في التعليم بينما كانت ضمن الإمتحان الخاص بالدورة الأولى، خاصة وأنها تعتبر حجر الأساس في تكوين الخبير المحاسب؛
 - عدم الإهتمام بالمراجعة في برنامج التكوين؛
 - عدم وجود ملاءمة بين المعارف المكتسبة في تحضير شهادة ليسانس ومواضيع الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية؛
 - خلل في المعادلة الجزئية لبعض شهادات التعليم العالي مثل الشهادة الفرنسية للدراسات المحاسبية العليا وشهادة المدرسة العليا للتجارة الجزائرية؛
 - غياب الرقابة الصارمة للتربصات المهنية من طرف الهيآت المهنية المختصة (تقييم المعارف، ملتقيات، ندوات، ...)؛
 - غياب تكوين خاص بشهادة خبير محاسب بعد الحصول على شهادة ليسانس؛
 - غياب تحضير مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها، وذلك لما لها من أهمية بالنسبة للخبير المحاسب في المستقبل، حيث يساعد تحضير المذكرة الطالب على البحث المنهجي والتوثيق والتحليل والتلخيص والقدرة على إبداء الرأي ...، وكل هذه الأمور سوف يحتاجها المراجع في الميدان.

¹ Nacer-Eddine SADI & Ali MAZOUZ, op.cit., p. 49.

وعند صدور القانون رقم 08-91 سنة 1991 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، واجهت المهنة العديد من المؤهلات المتفاوتة، وقد سُمح للعديد من الأشخاص بممارسة مهنة المراجعة والتسجيل في جدول المنظمة الوطنية بصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات ابتداءً من تاريخ صدور القانون.

ولقد تم إنشاء لجنة خاصة سنة 1998 يشرف عليها مجلس النقابة الوطنية للاهتمام بهذا الجانب، حيث كلفت هذه اللجنة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المحاسبي والمالي والتي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتتكون هذه اللجنة من ممثل عن وزير المالية وممثل عن وزير التعليم العالي وممثل عن الوزير المكلف بالتكوين المهني¹، وقد أصدرت هذه اللجنة مقررها سنة 1999 تناولت فيه بالتفصيل الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

ولقد اشترط القانون 08-91 أنه لا يمكن أن يمارس مهنة المراجعة في الجزائر إلا من كان اسمه مقيّداً في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك في صنف الخبراء المحاسبين أو صنف محافظي الحسابات، ويضم هذا الجدول ثلاثة أصناف من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون، ولا يجوز أن يمارس مهنة الخبير المحاسب إلا من كان مسجلاً في جدول المنظمة الوطنية وحائزاً على شهادة خبير محاسب من إحدى مؤسسات التعليم العالي²، وقد تأكد هذا الشرط في المادة الثانية من المقرر الذي صدر سنة 1999 المذكور أعلاه.

أما بالنسبة لإجراء التربص المهني لخبير محاسب، فإنه كان ينظّمه الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، والمرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 18 أبريل 1972 المتعلق بالتكوين المهني للخبير المحاسب، حيث أن التسجيل في هذا التربص مفتوحاً للمتشحين الحاصلين على شهادة ليسانس علوم مالية أو الحاصلين على الجزئين الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

وحسب القرار رقم 01 المؤرخ في 02 جويلية 2002 الصادر عن مجلس المنظمة الوطنية، فإن أي مترشح للتربص المهني لخبير محاسب يجب أن يكون حاصلاً على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية؛

¹ قرار مؤرخ في 1998/03/28 يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 1998، المادة 02.

² القانون رقم 08-91 مؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، 1991، المواد: 19، 20 و 22.

- الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية (نظام قديم)؛
 - دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة (DECS)* بعد معادلته بواسطة القرار 160 المؤرخ في 31 مارس 1991 من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
 - ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة المحضّر من طرف الجامعات والمدرسة العليا للتجارة تطبيقا للقرار رقم 85-168 المؤرخ في 18 جوان 1985 بعد الإعتراف. بمعادلته من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
 - الشهادات بعد الإعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بواسطة القرار رقم 284 المؤرخ في 24 نوفمبر 2001:
 - P ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة،
 - P ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة.
 - كل شهادة أخرى تعطي الحق في التسجيل للتربص المهني لخبير محاسب بعد الإعتراف. بمعادلته من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- أما الصنف الثاني وهم محافظو الحسابات، فلقد سمح المشرع الجزائري للعديد من الأشخاص الذين يحملون شهادات ومؤهلات¹ مختلفة بتسجيل أنفسهم في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بصفة انتقالية خلال ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ صدور القانون 91-08 المنظم لهذه المهنة. وطبقا للمقرر الصادر سنة 1999 عن اللجنة الخاصة المكلفة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، فإنه يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس الآتي ذكرها، وقد صنّفوا في أربع فئات كما يلي²:
- 1- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة لها:
 - ليسانس في العلوم المالية؛
 - شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة)؛
 - الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- ويجب عليهم زيادة على ذلك:
- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب؛

* Diplôme d'Études Comptables Supérieures.

¹ للإطلاع على مختلف الحالات التي سمح لها المشرع بالتسجيل في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات بصفة انتقالية لمدة ثلاث سنوات، راجع: القانون 91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20 لسنة 1991، المواد: من 63 إلى 68.

² مقرر مؤرخ في 24/03/1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تحوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 32، 1999، المادة 03.

- وإما إثبات خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

وقد عدّلت هذه الفقرة الأولى بواسطة مقرر جديد¹ صدر في 2006، لاسيما المادة الثانية منه لتعدّل المادة الثالثة من مقرر 1999، حيث أضاف المقرر الجديد الشهادات التالية:

- شهادة الدراسات المحاسبية العليا (DECS)؛
 - ليسانس في العلوم التجارية فرعي المحاسبة والمالية؛
 - ليسانس في علوم التسيير فرعي المحاسبة والمالية.
- كما أضاف هذا المقرر زيادة على التدريب المهني كخبير محاسب مدته سنتان متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر مقرر 2006، خبرة مهنية مدتها ثلاث سنوات في ميدان المحاسبة والمالية.

2- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الإقتصاد والمالية)؛
- ليسانس في العلوم الإقتصادية (النظام القديم)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛
- شهادة معهد الإقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

كما يجب عليهم أن يكونوا حائزين على إحدى الشهادات المهنية التالية:

- شهادة تقني سام في المحاسبة؛
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛
- بكالوريا تقني في المحاسبة؛
- شهادة التحكم في المحاسبة.

¹ مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدّل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 41، 2006، المادة 02.

وإثبات ما يلي:

- إما تدريب مهني مدته سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛
 - وإما عشرة سنوات خبرة في الميدان المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة أشهر.
 - 3- المحاسبون المعتمدون المسجلون في جدول المنظمة الوطنية عند نهاية تاريخ المرحلة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 91-08 والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات.
 - 4- أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة عشرة سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.
- ومن خلال استعراضنا لأهم الأحكام المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، نلاحظ أن القانون 91-08 المنظم لهذه المهنة قد واجه عند صدوره عدة مؤهلات علمية مختلفة ومتفاوتة تفاوتاً كبيراً، وقد اضطر المشرع إلى الاعتراف بها كمرحلة انتقالية لتغطية العجز في عدد المهنيين المكلفين بمراقبة المؤسسات الموجودة في ذلك الوقت مع وضع الأحكام الخاصة بكل مؤهل ومدة التدريب المهني التي اشترطها بالنسبة لكل منها. وقد جاء مقرر 1999 المعدل والمتمم بمقرر 2006 خصيصاً لتنظيم جانب التأهيل العلمي والعملي للمراجع، ونلاحظ أن هذا المقرر تناول ذلك من خلال ثلاثة أركان أساسية وهي الشهادة الجامعية والتدريب المهني وأحياناً إجتياز إمتحان الخبرة المحاسبية أو امتحانات الاندماج، كما نلاحظ أن المشرع الجزائري رخص بتعويض جزء من مدة التدريب المهني بالخبرة المهنية في الميدان المحاسبي والمالي والتي تتراوح ما بين 05 و10 سنوات على الأقل.
- أما التعديل الذي جاء به القانون الجديد 10-01 فإنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ حسابات إلا للحاصلين على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، ولا يمكن ممارسة مهنة خبير محاسب إلا بعد الحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب، هاتان الشهاداتتان تُمنحان بموجب هذا القانون من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، حيث يتم الالتحاق به بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحاصلين على شهادة جامعية لم يحدد بعد القانون نوع أو صفة هذه الشهادة وكيفية تنظيم الدروس بهذا المعهد وتنظيم الإمتحانات النهائية¹.
- وقد أصبح بموجب القانون 10-01 يوجد تكويناً نظرياً متخصصاً في الخبرة المحاسبية يحصل من خلاله الطالب بعد النجاح في الإمتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعقدة

¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 08.

والمالية، وتكوننا نظريا متخصصا في محافظة الحسابات يحصل من خلاله الطالب بعد النجاح في الإمتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.

أما بالنسبة للتربص المهني وفق القانون الجديد، فقد صدر في نهاية سنة 2011 مرسوما تنفيذيا¹ يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث فصل بين التربص الخاص بالمهنتين وذلك على النحو التالي:

- بالنسبة للتربص المهني لخبير محاسب، فإنه أصبح لا يمكن إجراؤه إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى خبير محاسب مستقل أو لدى شركة خبرة محاسبية مسجلين بجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين على الأقل. وبالنسبة للتربص في شركات الخبرة المحاسبية، فإن المشرف على التربص يجب أن يكون قد مارس بصفة مستقلة أو بصفة مشارك منذ سنتين على الأقل.

- بالنسبة للتربص المهني لمحافظ الحسابات، فإنه أصبح لا يمكن إجراؤه إلا بعد الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين لدى محافظ حسابات مستقل أو لدى شركة محافظة حسابات مسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين على الأقل. وبالنسبة للتربص في شركات محافظة الحسابات، فإن المشرف على التربص يجب أن يكون قد مارس بصفة مستقلة أو بصفة مشارك منذ سنتين على الأقل.

وفي كلتا الحالتين، فإن المشرف على التربص يعينه المجلس الوطني للمحاسبة، ويحدد الحد الأقصى للمتربصين بالنسبة لكل مشرف بخمسة متربصين، وأنه يمكن أن يمدد التربص المهني لفترة سنة أخرى بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

وخلال فترة التربص، يقوم المتربص خلال كل سداسي بإعداد تقرير يتضمن جزءا يعالج الأعمال المنجزة في المكتب وجزءا يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص، ويجب أن يؤشره هذا الأخير ويُرسل إلى لجنة التكوين خلال الشهر الذي يلي السداسي مرفوقا بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس حسب الحالة.

كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين مراقب للتربص بالنسبة لكل متربص بنفس الطريقة التي يعين بها المشرفين على التربصات، بشرط أن لا يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه، وقد حُدد الحد الأقصى بالنسبة لكل مراقب بعشر متربصين في السنة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-394 المؤرخ في 24/11/2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفوع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، 2011.

ويجب على مراقب التربص التأكد مما يلي:

- مواظبة المتربصين وسلوكهم المهني؛
 - طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص؛
 - محتوى وكيفيات التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص وقيمه.
- كما حددت المادة (16) من المرسوم التنفيذي رقم 11-394 مهام مراقب التربص كما يلي:
- ضمان مساعدة المتربصين وتوجيههم قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية خلال فترة التربص؛
 - تزويد المتربصين بملاحظات ونصائح حول سير التربص ومحتوى التكوين المقدم وحول الأعمال المنجزة خلال السداسي المنصرم؛
 - إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربصين، ويعد لهذا الغرض تقريرا شاملا عن تقييماته واستنتاجاته لصالح لجنة التكوين مع اقتراح المصادقة على التربص أو تمديده؛
 - الإجماع الدوري بالمتربصين الذين يوجههم إليه المجلس الوطني.
- وبعد نهاية فترة التربص، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر:
- إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛
 - إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التربص أو لجزء منها، اعتبارا لعدم الإنضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال فترة التربص؛
 - إما تقرير فترة تربص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.
- أما بالنسبة للإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، فإنه يُقبل فقط الطلبة الذين أتموا بنجاح التكوين النظري المتخصص المتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة العميقة والمالية بالنسبة للخبرة المحاسبية أو شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظة الحسابات، وحصولهم على شهادة نهاية التربص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.
- نشير إلى أن هذا التكوين إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يبدأ فعليا، ولكن يمكن القول أن الجزائر من خلال هذا التنظيم الجديد للمهنة حاولت أن تعطي أهمية كبيرة للمعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لممارسة مهنة المراجعة، حيث أصبح التكوين المتخصص يتضمن سنتين تكوين نظري وستين تربص مهني، وهي تعتبر فترة طويلة نوعا ما خاصة وأن التكوين النظري يكون منفصلا عن التربص المهني، حيث كان بالإمكان أن يكون التكوين خلال ثلاث سنوات يتضمن تكويننا نظريا وتربصا ميدانيا في نفس الوقت.

4-2-3. مهام مراجع الحسابات في الجزائر

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية، ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام المراجعة الخارجية القانونية، وستتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ماجاء به القانون الجديد المنظم للمهنة والقانون التجاري.

4-2-3-1. مهام الخبير المحاسب في الجزائر

يعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 01-10 المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيآت وتقديم الإستشارات لها في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي، وهي مهمة ظرفية مؤقتة وتعرف باسم المراجعة الخارجية التعاقدية.

ويعرّف القانون 01-10 الخبير المحاسب على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيآت في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"¹. ومن مهام الخبير المحاسب أيضا حسب المادة (18) من القانون 01-10، القيام بمسك ومركزة (centralisation) وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيآت التي لا يربطه بها أي عقد عمل، ويعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (المراجعة القانونية) لدى الشركات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية، وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظة الحسابات.

4-2-3-2. مهام محافظ الحسابات في الجزائر

تعبّر مهنة محافظ الحسابات عن المراجعة الخارجية القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، حيث يعرّف القانون رقم 01-10 محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

ينص القانون التجاري³ على أن الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة تعيّن محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني للخبراء

¹ نفس المصدر السابق، المادة 18.

² نفس المصدر السابق، المادة 22.

³ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، ص 252.

المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة.

أولاً: المهام الدائمة

وفقاً لأحكام المادة (23) من القانون 10-01، فإن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة باستثناء كل تدخل في التسيير هي كالتالي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماماً لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
 - يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يُعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه وأطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- وفي حالة إعداد الشركة أو الهيئة لحسابات مدعمة (comptes consolidés)، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضاً على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار¹.
- ووفقاً لأحكام القانون التجاري²، فإنه من التزامات محافظ الحسابات إطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة، بما يلي:
- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداها؛
 - مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛

¹ القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 24.

² القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 10، ص 254.

- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها؛

- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الإستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه. وفي حالة عدم الرد أو إذا كان الرد ناقصا، فإن محافظ الحسابات يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة حيث يكون من بين المستدعين لهذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام الأحكام أعلاه، أو إذا لاحظ أنه رغم اتخاذ الإجراءات بقيت مواصلة الإستغلال معرقله، فإنه يقوم في هذه الحالة بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، وفي حالة الإستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم خلاصاته¹.

ووفقا لأحكام المادة (715 مكرر 13) من المرسوم التشريعي 93-08، فإن محافظ الحسابات يقوم بعرض مختلف المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه على أقرب جمعية عامة مقبلة، كما يقوم بإعلام وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلع عليها. ويترب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية²:

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة وعند الإقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات النظامية المبرمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة أجور؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصصة الإجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

¹ نفس المرجع السابق، المادة 715 مكرر 11، ص 255.

² القانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادة 25.

وترسل هذه التقارير كلها إلى الجمعية العامة للمساهمين باعتبارها هي التي عيّنت محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين للقيام بمهمة المراجعة القانونية للحسابات.

ثانيا: المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة الذكر، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في الآتي:

- . في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل¹.
- . في حالة مشروع الإدماج (la fusion) أو الانفصال (la scission)، 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 أو المساهمين المدعويين للنظر في هذا المشروع، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدجة، ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو الانفصال، وفي حالة الإستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه للشركاء مع قرار المشروع المعروض عليهم.
- كما يتحقق محافظو الحسابات من أن رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدجة أو رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج، ونشير إلى أنه يجرى نفس التحقيق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال².
- . إعداد التقارير الخاصة في العديد من الحالات نذكرها فيما يلي³:

- عقد جمعية عامة غير عادية؛
- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال، أو إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛
- إنشاء شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال الشركة؛
- إصدار قيم منقولة؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- عرض تعديل حساب الإستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.

¹ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 16، ص 256.

² نفس المصدر السابق، المادة 753، ص 297.

³ نفس المرجع السابق، المواد: 678، 697، 699، 715 مكرر 110 و 116 و 117، ص 238، 244، 245، 276، 278.

4-2-4. تعيين وإنهاء مهام المراجع

إن تعيين المراجع في الشركات والهيآت يختلف حسب نوع المراجعة، فإذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه يجب أن يتم وفقا لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري، أما إذا كانت المراجعة تعاقدية فإن المشرع لم يحدد أية شروط لأن ذلك يعود للعقد الذي يبرمه المراجع مع الشركة المعنية التي تطلب خدماته، ولهذا سوف نفضّل في هذا الجزء كيفيات تعيين وإنهاء مهام المراجع القانوني في الشركات والهيآت المعنية بذلك.

1-4-2-4. تعيين المراجع في الشركات

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا لدى الشركات والهيآت المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات تعيين مراجع حسابات أو أكثر من المحترفين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بعد موافقتهم، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة مانع أو رفض واحد من مراجعي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو من طرف كل معني بالأمر، وفي الشركات التي تلجأ علينا للاذخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها¹.

وبالنسبة للشركات والهيآت المعنية بتعيين مراجع حسابات في الجزائر هي شركات المساهمة (SPA)* والجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات. وبصدور قانون المالية التكميلي² لسنة 2005، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)** والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL)*** معنية كذلك بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها السنوية.

¹ الأمر 59-75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 4.

* Société Par Actions.

² القانون رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 52، 2005، المادة 12.

** Société A Responsabilité Limitée.

*** Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.

ولكن بصدر قانون المالية لسنة 2010، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، فإنها تصبح غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات¹.

وبالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل إثنين من مراجعي الحسابات المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر².

ونشير إلى أنه يجب أن يبلغ مراجعي الحسابات قبول تعيينهم إما بالتوقيع على محضر الجمعية التي عينتهم وإما بواسطة رسالة قبول، كما أن مراجع الحسابات عند انتهاء مهامه يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب سماعه.

أما عن كيفية تعيين مراجع حسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، فيتم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم اختياره على أساس قدراته ومراجعته ومخطط التكاليف، أما في حالة غياب أحكام قانونية فإنه يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي³.

كما ينظم المرسوم التنفيذي رقم 11-32 كيفية تعيين محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط الذي يجب أن يُعده مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات. ونشير إلى أنه لا ينطبق هذا الإجراء على تعيين محافظ الحسابات في الجمعية العامة التأسيسية.

ويجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي⁴:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛

¹ القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، 2009، المادة 44 المعدلة للمادة 12 من القانون 05/05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

² Tahar HADJ SADOK, Le commissaire aux comptes, Dahlab, Alger, 2007, p. 179.

³ المرسوم التنفيذي رقم 96-413 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 1996، المادتين 02 و03.

⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 23، 2010، المادة 04.

- ملخص المعائنات والملاحضات والتحضظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ الحسابات المنتهية عهدته؛
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها؛
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
 - نموذج رسالة الترشح؛
 - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية؛
 - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- وفي المقابل، فإن محافظ الحسابات المترشح للمهمة قبل تقديمه للعرض يتحصل من المؤسسة على ترخيص مكتوب يمكنه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ويسمح له بالإطلاع على ما يلي:
- تنظيم المؤسسة أو الهيئة وفروعها؛
 - تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة؛
 - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- ونشير إلى أن عملية الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه يتم في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال الأجل المحدد في دفتر الشروط، مع إلزام محافظ الحسابات ومساعديه عند الإطلاع على الوثائق بالسر المهني. كما أن العروض التي يقدمها محافظي الحسابات المترشحين للمهمة يجب أن توضح العناصر التالية¹:
- الموارد المرصودة؛
 - المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
 - برنامج عمل مفصل؛
 - التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
 - آجال إيداع التقارير.
- تقوم الهيئة أو المؤسسة بتعيين لجنة تقييم العروض، هذه الأخيرة تعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة للفصل في تعيين محافظي الحسابات التي توكل لهم مهمة المراجعة.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 07.

وقد يكون لهذا الإجراء في تعيين محافظي الحسابات مزايا بالنسبة للمؤسسة، حيث تعين محافظ حسابات صاحب أحسن عرض سواء من حيث الكفاءة أو من حيث التكاليف، في حين قد يكون هذا الإجراء سببا في إقصاء المهنيين الجدد من الحصول على وكالات نظرا لنقص خبرتهم ونقص مواردهم المادية والبشرية.

وضمنا لاستقلالية المراجع، فقد نص القانون التجاري على عدم جواز تعيين محافظ حسابات في الشركة كل من¹:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
 - القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم للشركات التي تملك عُشر رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عُشر رأس مال هذه الشركات؛
 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ حسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- ويتبين من خلال هذه الحالات أن المشرع أراد أن يكون لمحافظ الحسابات استقلالية كاملة عن الشركة التي يراقبها ولا تربطه بها أي علاقات إدارية أو اجتماعية أو مصلحة شخصية، وبذلك يكون الرأي الذي يبديه عن القوائم المالية موضوعيا وحياديا.

4-2-4-2. إنهاء مهام أو عزل المراجع

فيما يخص إنهاء مهام المراجع، فإنه يتم كما يلي²:

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة؛
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عُشر رأس مال الشركات التي تلجأ علينا للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة؛

¹ الأمر رقم 75-59 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 6.

² نفس المصدر السابق، المادة 715 مكرر 7، 8، 9.

- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عُشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

ونلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعيين المراجع وإنهاء مهامه بصفة عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلا عنهم والمحافظة على أموالهم، ولا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في أمر تعيين وعزل المراجع، وذلك لأن المراجع من المفروض أن يكون رقيباً على مجلس الإدارة فكيف يمارس وظيفة الرقابة على الجهة التي تملك أمر تعيينه وعزله، كما منح المشرع ضماناً هاماً لاستقلالية المراجع يتمثل في عدم إمكانية عزله من قبل الهياكل الإدارية بالشركة بحرية، وإنما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الإدارة أو المساهمين.

4-2-5. أتعاب المراجع في الجزائر

إن أتعاب مراجع الحسابات في الجزائر ينظمها القانون. بموجب القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة 2006، في إطار مهام المراجعة العادية التي تسند إليهم طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما، ولا ينطبق سلم الأتعاب هذا على المهام الخاصة والمؤقتة التي يكلف بها مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين ونذكر منها:

- إندماج أو انفصال المؤسسات؛
 - إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في النشاط؛
 - مهام مراجعة ظرفية ومؤقتة؛
 - أداء مهام خاصة لمراجعة حسابات الشركات الحليفة (فرع أو مساهمة).
- وتتحدد الأتعاب في هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين مراجع الحسابات والمساهمين¹.
- كما لا يطبق أيضاً سلم الأتعاب المذكور أعلاه على المؤسسات التابعة للأصناف التالية²:
- المؤسسات المتخصصة في القرض؛
 - شركات الإستثمار؛
 - شركات البورصة؛
 - صناديق المساهمة؛
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

¹ قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، 1994، المادة 03.

² نفس المصدر السابق، المادة 11.

ويحدد مبلغ الأتعاب بالنسبة لهذا الصنف من المؤسسات باتفاق مشترك بين مراجع الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة، حيث يبلغ مبلغ الأتعاب إلى مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا.

طبقا للمادة الرابعة من القرار المذكور أعلاه، فإن سلم أتعاب محافظ الحسابات يحدد على أساس

ثلاثة عناصر وهي:

1- المجموع الخام للميزانية السنوية خارج إعادة تقييم الإستثمارات (الإستثمارات التي أعيد تقييمها أو التي ستخضع لإعادة التقييم)، مع إضافة مجموع نواتج الإستغلال ما عدا حسابات تحويل الإستغلال؛

2- عدد الساعات الضروري المقدّر لأداء المهمة وبالإعتماد على العنصر الأول؛

3- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات المحدد في العنصر الثاني مضروبا في تكلفة الساعة المحدد بـ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994*. وقد حُدّد الحد الأقصى للأتعاب التي يمكن أن يحصل عليها محافظ الحسابات في المهمة العادية إلى 2.250.000 دج ويطابق عدد ساعات قدرها 4.500 ساعة عمل.

ولكن بعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 والذي أصبح بموجبه الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد معنية بتعيين محافظ حسابات للتصديق على حساباتها السنوية مثل شركات المساهمة، ونظرا لإمكاناتها المادية المحدودة مقارنة بشركات المساهمة، فقد تم تعديل سلم الأتعاب سنة 2006** بقرار من وزارة المالية، حيث تم تخفيض الحد الأدنى للأتعاب من 80.000 دج إلى 40.000 دج مع بقاء الحد الأقصى وباقي الشرائح الأخرى دون تغيير.

وطبقا للمادة السادسة من القرار الصادر سنة 1994 ، فإن مبلغ الأتعاب يحدد كما يلي:

- عندما يكون محافظان للحسابات أو أكثر يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فإن مبلغ أتعابهم يساوي مبلغ أتعاب محافظ حسابات واحد مع إضافة 20%، ويتم قسمة المبلغ الإجمالي على عدد محافظي الحسابات.

- عندما يكون محافظ أو أكثر للحسابات في مؤسسة فرعية فهم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

* أنظر الملحق رقم (1-4).

** أنظر الملحق رقم (2-4).

أما فيما يخص طريقة دفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، فإنها تتم بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي¹:

- 30% عند بداية الأعمال،
- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة (travaux intérimaires) ،
- 30% عند إنتهاء الأعمال التي تتوج بتقرير المصادقة على الحسابات،
- 20% بعد إجتماع الجمعية العامة العادية.

إضافة إلى الأتعاب التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والمحسوبة باستخدام سلم الأتعاب، يستفيد محافظ الحسابات من تعويض للمصاريف التي ينفقها في إطار المهام الموكلة إليه وفق ما تقتضيه العناية المهنية وبرنامج العمل وذلك كما يلي²:

- تُرد مصاريف النقل بناء على تقديم الوثائق المبررة، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد المصاريف على أساس تعويض كيلومترى قدره 03 دج عن الكيلومتر الواحد،
- ترد مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرهما بوسائلها الخاصة بناء على الوثائق المبررة في حدود ما يأتي:

ü 1.500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد،

ü 80% من مجموع الساعات المخصصة للمهمة.

ونشير إلى أن المشرّع الجزائري ربط تعويض المصاريف أعلاه بالحالات التي يبررها القانون وهي بعد المسافة التي تفوق 50 كلم بين مركز المراقبة ومقر محافظ الحسابات.

والشيء الملاحظ على سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر، أنه لم يتغير منذ صدوره سنة 1994 ماعدا ماتعلق بإضافة الشريحة المتعلقة بالحد الأدنى للأتعاب عندما أضيفت الشركات ذات المسؤولية المحدودة ضمن الشركات والهيآت المعنية بالتصديق على حساباتها السنوية من طرف محافظ الحسابات، كما أن سعر الساعة المحدد بـ 500 دج لم يتغير كذلك.

4-2-6. مسؤوليات المراجع في الجزائر

إن أهم مسؤوليات وواجبات المراجع هو تقديم التقرير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة إلى المساهمين وأصحاب المؤسسة، فهو المسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده بنفسه، حيث أن المراجع وكما نص عليه القانون فإنه يمارس مهامه باسمه

¹ قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، مصدر سابق، المادة 08.

² نفس المصدر السابق، المادة 09.

الخاص وتحت مسؤوليته حتى ولو كان منظما في شركة أو تجمع، كما نشير أنه في حالة تعددهم فإنهم يكونون مسؤولين شخصيا وبالتضامن عن كل المهام التي قاموا بها.

وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن مراجعي الحسابات مسؤولين، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة من الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبونها في ممارسة وظائفهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها¹.

يتحمل مراجع الحسابات في الجزائر ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية أو تأديبية، حيث تنص المادة (59) من القانون 01-10 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

4-2-6-1. المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الجزائر

يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية².

وباعتبار أن مراجع الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمته أخطاء إنجرت عنها أضرار للشركة أو للغير فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة (124)* من القانون المدني³. وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن مراجع الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعها عليها⁴.

وفي مجال تحمل مراجع الحسابات للمسؤولية المدنية، فقد نص القانون الجديد للمهنة في مادته (75) على وجوب اكتتابه عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، كما يضمن عقد

¹ الأمر رقم 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 14.

² القانون رقم 01-10، مصدر سابق، المادة 61.

* تنص المادة 124 من القانون المدني الجزائري على ما يلي: " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض".

³ د. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص 337.

⁴ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 14، ص 256.

التأمين المكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.

وفيما يخص انقضاء دعوى المسؤولية المدنية التي يمكن أن ترفع على مراجع الحسابات، فإنه لم يتطرق لها القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، وبالتالي فتنتطبق عليه قواعد القانون المدني¹ والذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار. ونلاحظ أن المشرع لم يذكر حالة عدم كشف الفعل الضار إلا بعد مدة من وقوعه، وبذلك فحساب 15 سنة لا يبدأ من يوم اكتشافه ولكن من يوم وقوعه.

2-6-2-4. المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر

وفقا لأحكام المادة (62) من القانون 01-10، فإن محافظ الحسابات والخبير المحاسب يتحملان المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. وتنص المادة (54) من القانون 08-91 على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات أو خبير محاسب بغرامة مالية تتراوح ما بين 5.000 دج و 50.000 دج، وفي حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين. أما بالنسبة لهذه العقوبة في القانون الجديد² فإن الغرامة المالية أصبحت تتراوح ما بين 500.000 دج و 2.000.000 دج، وفي حالة العود فإن الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح ما بين 1.000.000 دج و 4.000.000 دج بالإضافة إلى السجن من ستة أشهر إلى سنة واحدة.

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات أو خبير محاسب، كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام المراجعة أو يستمر في القيام بها. كما يعد ماثلا للممارسة غير الشرعية للمهنة إنتحال صفة محافظ الحسابات أو خبير محاسب أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

تنص المادة (825) من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.

¹ القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44، المادة 133.

² القانون رقم 01-10، مصدر سابق، المادة 73.

وقد نصت المادة (829) من أحكام القانون التجاري على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، بالنسبة لكل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملاءمة القانونية.¹

كما نصت المادة (830) من القانون التجاري، أنه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها. ووفقاً لأحكام الفقرة الثانية من نفس المادة، فإن محافظ الحسابات تطبق عليه أحكام القانون العقوبات* المتعلقة بإفشاء السر المهني، أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج.

وفي هذا المجال، فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها محافظ الحسابات والخبير المحاسب بسر المهنة وهي:

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

والجدول الموالي يلخص لنا المخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات والتي يترتب عليها مسؤولية جزائية مع النص القانوني والعقوبة المقابلة لها:

¹ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مصدر سابق، ص 324.

* تنص المادة 301 من قانون العقوبات على ما يلي: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون والصيدال والقبالات وجميع الأشخاص المؤمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك. ومع ذلك فلا يعاقب الأشخاص المبينون أعلاه، رغم عدم التزامهم بالإبلاغ عن حالات الإجهاض التي تصل إلى علمهم. بمناسبة ممارسة مهنتهم، بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرة السابقة إذا هم أبلغوا بها. فإذا دعوا للمثول أمام القضاء في قضية إجهاض يجب عليهم الإدلاء بشهادتهم دون التقيد بالسر المهني".

الجدول رقم (3-4): المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر

العقوبة			المخالفة المرتكبة من طرف مراجع الحسابات
العرامة المالية (دج)	السجن	النص القانوني	
من 500.000 إلى 2.000.000	-	المادة 73 من القانون 01-10	- الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات أو خبير محاسب.
في حالة العود تضاعف العرامة	في حالة العود: من 06 أشهر إلى سنة واحدة		
من 20.000 إلى 500.000	من 06 أشهر إلى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
من 20.000 إلى 200.000	من شهرين إلى 06 أشهر	المادة 829 من القانون التجاري	- الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية.
من 20.000 إلى 500.000	من سنة إلى 05 سنوات	المادة 830 من القانون التجاري	- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية
من 500 إلى 5.000	من شهر إلى 06 أشهر	- المادة 830 من القانون التجاري - المادة 301 من قانون العقوبات	- إفشاء السر المهني

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية المذكورة في الجدول.

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن المشرع الجزائري وضع بالنسبة لكل مخالفة لها صفة جريمة عقوبة بالرامة المالية أو الحبس أو كلاهما، كما أنه وضع حدا أدنى وحدا أقصى لكل عقوبة، وبذلك فإن

العقوبة تأخذ بعين الإعتبار درجة خطورة وجسامته المخالفة، بالإضافة إلى الدوافع والأسباب التي أدت بالمراجع لارتكاب المخالفة. كما يلاحظ أن مخالفة الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجعة أعطى لها أهمية كبيرة وبالتالي العقوبة كانت مرتفعة نوعا ما، ويفسر ذلك بخطورة الفعل وما ينجر عنه من آثار سلبية على مختلف الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، ورغبة السلطات العمومية من خلال القانون الجديد في محاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة نظرا للفوضى التي عرفتها المهنة خلال السنوات الأخيرة.

3-6-2-4. المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات في الجزائر

وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن المراجع (خبير محاسب أو محافظ حسابات) يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية 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، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية، نذكر:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
 - التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
 - السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.
- أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها مراجع الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعدية هي كالتالي:

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

ويبقى مراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو هي مجحفة في حقه. وما يلاحظ على المسؤولية الانضباطية أن لها علاقة وثيقة بشرف المهنة وقواعدها والتي تقع على المراجع الذي يتسبب في المس بشرف المهنة حتى ولو أن السلوك الذي يقوم به لا يتعلق بالمهنة، كما أن العقوبات هي عقوبات ذات طابع مهني تأديبي فقط تسلطها دائرة التأديب على المخالف، وتكون هذه العقوبات متناسب مع درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه وتأخذ شكلا تصاعديا من أدنى عقوبة متمثلة في الإنذار إلى غاية أقصى عقوبة وهي الشطب النهائي للمراجع من قائمة المهنيين، ولا يحق له ممارسة المهنة في هذه الحالة الأخيرة، وفي حالة مخالفته للحكم يصبح مرتكبا لمخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة وبذلك تترتب عليه مسؤولية جزائية.

3-4. الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

سنتناول في هذا الجزء بالتفصيل الهيآت المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وعلى رأسها المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة خلال الفترة (1971-1991)، ثم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين خلال الفترة (1991-2011)، حيث نتطرق إلى نشأتها ومهامها والهيآت المنبثقة عنها وكيفية عملها، بالإضافة إلى المشاكل التي عرفتھا، كما سنتطرق للهيآت الجديدة التي خلفت المنظمة الوطنية المذكورة في إطار التنظيم الجديد للمهنة بصدر القانون 10-01 والنصوص التطبيقية له التي صدرت سنة 2011.

3-4-1. المجلس الأعلى للمحاسبة

نشأ المجلس الأعلى للمحاسبة* (CSC) سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، وتمثل المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الإهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون مثل:

- الرد على استفساراتهم المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة؛
- تنظيم وتطبيق قواعد الإنضباط للمهنة؛
- تنظيم ندوات ومحاضرات ولقاءات علمية تعالج مواضيع محاسبية والتي كانت قليلة جدا؛
- الإدلاء بأرائه حول جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة المقترحة من طرف الإدارات والهيآت العمومية؛
- القيام بدراسات عامة تستهدف التسيير والتنظيم المحاسبي.

وفي ظل هذه المهام التي يقوم بها المجلس الأعلى للمحاسبة، فإن مهنة المراجعة وبالخصوص محافظة الحسابات لم يعطى لها اهتمام من قبل المجلس، فلم تكن مستقلة في أداء مهامها إلا بالنسبة للمؤسسات الخاصة التي كانت مهمة مراجعة حساباتها موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، والتي كان عددها محدودا جدا خلال الفترة (1971-1991) هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الإقتصادية كانت تمارس تحت وصاية وإشراف وزارة المالية حيث كانت هي المكلفة بالتعيين والعزل، وهذا ما يفسر غياب التنظيم الفعال للمهنة وعدم وجود جدول لتسجيل محافظي الحسابات والبحوث المنهجية للمهنة.

* Conseil Supérieur de Comptabilité.

4-3-2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

جاءت هذه المنظمة من أجل إعادة تأهيل مهنة المراجعة وخاصة القانونية منها من خلال اتخاذ إجراءات قانونية لتنظيم وتأطير المهنة وجعلها تمارس بصفة مستقلة، وقد سميت فيما بعد بالمصنف الوطني، وأشرفت هذه المنظمة على تنظيم المهنة منذ 1991 وإلى غاية 2011 أين تم حلها وفقا لمحضر الحل¹ رقم 50MF/CAH/11 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23، وستتطرق لنشأتها ومهامها وهياكلها.

4-3-2-1. نشأة المنظمة الوطنية

أنشئت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 لاسيما المادة الخامسة منه، وهي هيئة مهنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع ثلاثة أصناف من المهنيين وهم الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المؤهلون لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون 91-08، ويدير هذه المنظمة مجلسا مقره الجزائر العاصمة².

4-3-2-2. مهام المنظمة الوطنية

كلفت هذه المنظمة كجهاز مهني منظم للمحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يلي³:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة والذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.
- وتطبقا لأحكام المادة (11) من القانون 91-08، فإن المنظمة الوطنية تقوم بما يلي:
- تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- تقدر الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- تنشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة.

¹ Avis de liquidation, communiqué des liquidateurs de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et des comptables agréés, LIBERTE du 17/04/2011.

² أنظر المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 03، 1992.

³ القانون رقم 91-08، مصدر سابق، المادة 09.

3-2-3-4. هياكل المنظمة الوطنية

تتمثل هياكل المنظمة الوطنية في الأجهزة التي تم إنشاؤها داخل المنظمة الوطنية للقيام بالإدارة أو الإهتمام بجانب من جوانب المهنة.

أولاً: مجلس المنظمة الوطنية

يتكون مجلس المنظمة الوطنية من 13 عضواً، 12 عضواً منتخبيين من طرف المؤتمر الوطني وعضو ممثل للسلطات العمومية يعينه وزير المالية، حيث يمثل كل فئة من الفئات المهنية الثلاث (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) أربعة أعضاء.

طبقاً للمادة (10) من القانون 08-91، فإن مجلس المنظمة الوطنية هو الذي يتولى طبقاً للنظام الداخلي المهام التالية:

- التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة الوطنية؛
 - تقديم المساعدة فيما يخص الأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
 - تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
 - إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- وإضافة إلى المهام المذكورة أعلاه، تنص المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المعدلة والمتممة بالمادة السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 20-92 على المهام التالية:
- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء المنظمة الوطنية؛
 - تمثيل المنظمة في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة للمنظمة وفي تسييرها، وفي المثول أمام العدالة باسم المنظمة مدعياً أو مدعياً عليه؛
 - الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء المنظمة الوطنية وتسويتها، وعرضها إذا اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والإنضباط والتحكيم؛
 - تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة؛
 - إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه؛
 - عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة والإنضباط والتحكيم التابعة للمنظمة طبقاً للقانون والنظام الداخلي؛
 - السهر على احترام المهنيين للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي، واحترام كل القرارات القانونية التي تتخذها الجمعية العامة؛

- تحديد الإجهادات (les diligences) العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي أو المالي والحقوق المرتبطة بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء المنظمة وتحضير الملتقيات والتربصات المهنية وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالإتصال مع السلطات المختصة، وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها؛
- مراقبة نشاط المجالس الجهوية للمنظمة الوطنية.

ثانيا: غرفة المصالحة والإنضباط والتحكيم

أحدثت هذه الغرفة من طرف مجلس المنظمة لتبث في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للمنظمة الوطنية من طرف أعضاء المهنة، وهي تتكون من ستة إلى إثني عشر عضوا يُختارون حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع سنوات، ويرأسها أحد نائبي رئيس المجلس.

ثالثا: لجنة جدول المنظمة الوطنية

تتكون هذه اللجنة التي يرأسها أحد نائبي رئيس المجلس كذلك من ستة إلى إثني عشر عضوا يُختارون حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع سنوات، وتقوم هذه اللجنة طبقا لأحكام المواد (12)، (13) و(14) بإعداد جدول المنظمة الوطنية وضبطه مرة في السنة، ويعلق هذا الجدول في مقر المنظمة ولدى جميع المجالس القضائية والمحاكم، وتقوم المنظمة بإعلان التعديلات التي قد تطرأ على الجدول بين ضبطين عن طريق البلاغات الصحفية.

رابعا: المجالس الجهوية

أنشئت المجالس الجهوية للمنظمة الوطنية بموجب المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، حيث توجد حاليا أربعة مجالس جهوية وهي:

أ- المجلس الجهوي للشرق: مقره قسنطينة، ويضم الولايات: سطيف، برج بوعريريج، مسيلة، بجاية، باتنة، قسنطينة، جيجل، ميلة، خنشلة، أم البواقي، عنابة، سكيكدة، الطارف، سوق اهراس، قالمة وتبسة.

- ب- المجلس الجهوي للغرب: مقره وهران، ويضم الولايات: سيدي بلعباس، تلمسان، عين تموشنت، غليزان، معسكر، تيارت، الشلف، سعيدة، مستغانم، تيسمسيلت، بشار، النعامة، البيض وهران.
- ج- المجلس الجهوي للوسط: مقره الجزائر العاصمة، ويضم الولايات: بومرداس، تيزي وزو، البويرة، البليدة، عين الدفلة، المدية، الجلفة، تيبازة والجزائر العاصمة.
- د- المجلس الجهوي للجنوب: مقره ورقلة، ويضم الولايات: بسكرة، الأغواط، ورقلة، إليزي، أدرار، تمنراست، تندوف، الوادي وغرداية.

وينتخب أعضاء المجالس الجهوية من بين المهنيين الممارسين للمهنة على المستوى الجهوي والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية، ويحدد تشكيل هذه المجالس وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق النظام الداخلي المعد من طرف المجلس والمصادق عليه من طرف المؤتمر الوطني.

ويعتبر في رأينا أن أربع مجالس جهوية غير كاف تماما لقيام الهيئة المنظمة بمهامها تجاه أعضائها ومختلف الأطراف ذات العلاقة بالمهنة مقارنة بمساحة الجزائر الشاسعة، حيث أن بُعد المسافة بين مقر المراجع والمجلس الجهوي الذي ينتمي إليه يجعله بعيدا نوعا ما عن الهيئة المنظمة خاصة في ظل عدم فتح هذه المجالس الجهوية لمواقع إلكترونية تسمح للمراجع ومختلف المتعاملين الاقتصاديين المعنيين بالمهنة بالتواصل معها والإطلاع على كل جديد يخص المهنة.

خامسا: المؤتمر الوطني

- أحدث المؤتمر الوطني بموجب المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92-20، ليقوم بالمهام التالية:
- المصادقة على التقرير المالي والأدبي الذي يقدمه مجلس المنظمة الوطنية للسنة المنتهية؛
 - تبني برنامج عمل المجلس الوطني للسنة الجارية؛
 - المصادقة على النظام الداخلي وكل التعديلات التي تطرأ عليه.

يتكون المؤتمر الوطني من الأعضاء المنتخبين من طرف المجالس الجهوية والممثلين للفئات المهنية الثلاث، ويقوم كل سنة بتكليف مراقبين إثنين من الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات بإعداد تقرير عن التسيير المالي للسنة المنتهية.

سادسا: مرصد أخلاقيات وآداب المهنة

أنشئ مرصد أخلاقيات وآداب المهنة في ماي 2004 وكلف بمراقبة أخلاقيات وآداب المهنة ومراقبة الممارسة غير القانونية للمهنة، على أن تُنشأ مرصد أخرى عبر ولايات الوطن¹.

¹ LE QUOTIDIEN du 13/05/2004, Communiqué du conseil de l'ordre national.

4-2-3-4. المشاكل التي عرفتها المنظمة الوطنية

في 20 ديسمبر 2001 صدر المرسوم التنفيذي رقم 01-421 ليعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور سابقا ليحدث تغييرا في تشكيل مجلس المنظمة الوطنية وتحديد صلاحياته وقواعد عمله، وقد أتى هذا المرسوم بإحداث أربعة مجالس جهوية (شرق، غرب، وسط وجنوب)، ومؤتمر وطني يتكون من الأعضاء المنتخبين من طرف المجالس الجهوية، وقد كلف المجلس الوطني بتنظيم انتخابات المجالس الجهوية الأربعة والتي تؤدي إلى عقد أول مؤتمر في مدة أقصاها 365 يوما إبتداء من صدور هذا المرسوم في الجريدة الرسمية، أي 26 ديسمبر 2002 كآخر أجل لعقد المؤتمر الوطني.

وقد أحدث هذا المرسوم الذي يقضي بإحداث مجالس جهوية إنقساماً لدى أعضاء المهنة مما أدى إلى نشأة مجلس وطني موازي للمجلس الوطني الأصلي، وهذا المجلس الموازي أحدث إحدى عشر مجلساً جهوياً موازياً*، مما أدى إلى حدوث عدة اضطرابات في المهنة على الرغم من تدخلات مجلس الدولة لتسوية الوضع المتردي الذي عاشته المنظمة الوطنية آنذاك.

ونظراً للإضطرابات التي كانت تعيشها المهنة نصّب وزير المالية عن طريق القرار رقم (07)

المؤرخ في 10/02/2003 لجنة إدارية لمهنة المحاسبة مقرها بالمنظمة الوطنية تتكون من:

- أعضاء مجلس المنظمة الوطنية المنتخبين في الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 22/10/2000،
- أربعة مهنيين مستقلين،
- ممثلين إثنين لوزارة المالية (المديرية العامة للمحاسبة والمفتشية العامة للمالية)،
- ممثل عن وزارة العدل.

وقد كلفت هذه اللجنة على الخصوص بما يلي:

- تسيير المنظمة الوطنية إلى غاية تنصيب مجلس جديد،
- إعداد طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي 01-421 النظام الداخلي الذي يحدد شروط التمثيل على المستوى الجهوي وكيفية الانتخاب،
- إعداد النظام الداخلي الذي يحدد تشكيل واختصاصات وقواعد عمل المجلس الوطني والمجالس الجهوية للمنظمة الوطنية¹.

ولكن هذه اللجنة لم تقدم أي تقرير منذ إنشائها ولم تتوصل إلى أي حل للمشاكل المطروحة آنذاك، ولم تواصل عملها نظراً للعراقيل التي واجهتها من قبل الأطراف المتنازعة من المهنيين، وقد قامت

* أنظر الملحق رقم (3-4).

¹ LIBERTE du 19/02/2003, Communiqué du conseil de l'ordre national.

بعدها غرفة المصالحة والإنضباط والتحكيم بعدة محاولات لتهدئة الوضع وعدول المجالس الموازية عن الأعمال التي يقومون بها باسم المنظمة الوطنية ولكن دون جدوى.

وفي 2004/10/12 صدر قرار مجلس الدولة رقم 19462 والذي أقر بشرعية المجلس المنبثق عن المؤتمر الوطني المنعقد في 2002/12/25 وبالتالي شرعية المجالس الجهوية الأربعة المنتخبة، وعدم شرعية أي مجلس آخر وأي قرار صادر عن هذه المجالس وقيادتها¹.

وقد بدأت بوادر الانفراج تظهر بمناسبة انعقاد الجمعية العامة للمجلس الجهوي - وسط - بتاريخ 2005/02/24 أين تم اندماج المجلس الجهوي الموازي للجزائر مع مجلس الوسط، وبالمناسبة تعهد أعضاء المجلس الوطني الموازي بتقديم استقالتهم في الإجتماع الوطني المزمع عقده على أقصى حد في أواخر أبريل 2005، وقد كوّنت خصيصا لذلك لجنة لإعادة تنظيم وتوحيد المهنة مقرها المجلس الجهوي للوسط².

وبقيت المشاورات بين الأطراف المختلفة من أجل إخراج المهنة من المأزق الذي آلت إليه منذ 2001 إلى غاية أبريل 2005، أين تم عقد بروتوكول اتفاق بين رئيس المجلس الوطني ورئيس المجلس الموازي لوضع حد للإنقسام الذي تعيشه المهنة وتغليب المصلحة الوطنية عن كل اعتبارات أخرى، وقد اتفقا الطرفان على تنظيم مشاورات مفاهمة مع المجالس الجهوية الموازية بغرض تنفيذ بروتوكول الاتفاق المتوصل إليه بين الطرفين³.

3-3-4. الهيآت الجديدة المنظمة للمهنة في الجزائر

ونقصد بها الهيآت التي نشأت بموجب صدور القانون الجديد للمهنة رقم 10-01 سنة 2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

1-3-3-4. المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزارى ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه

¹ EL WATAN du 17/11/2004 et 05/07/2005, Communiqués du conseil de l'ordre national.

² EL WATAN du 02/03/2005, Communiqué du conseil de l'ordre national.

³ A.Y, Après 5 ans de dissensions internes, ordre des experts comptables : l'unité retrouvée ? LIBERTE Economie, du 29 Mars au 4 Avril 2006.

أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير له لجان المجالس المنتخبة والهيآت والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله¹.

وقد حُوِّلت له عدة صلاحيات لكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي، حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد أعطي لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتها هيئة مهنية مستقلة، وستتطرق لهذه المهام لاحقا.

أولاً: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف للمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله، ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهنة المحاسبية، وهم كما يلي²:

- 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 عن بنك الجزائر،
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة،

¹ المرسوم التنفيذي رقم 318-96 مؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 56، 1996، المادة 02.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 02.

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين،
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،
 - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الإعتتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو التالي:

أ - مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتتماد

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الإعتتماد المهام التالية¹:

- إستقبال طلبات الإعتتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية²:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

¹ نفس المصدر السابق، المادة 10.

² نفس المصدر السابق، المادة 11.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
 - دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
 - متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
 - تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.
- ج- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية**
- يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية¹:
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
 - متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
 - إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
 - مساعدة هيآت التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ثالثا: اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر، فقد أعطى القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة على النحو التالي:

¹ نفس المصدر السابق، المادة 12.

أ - لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

تتولى هذه اللجنة المهام التالية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم الحسابات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييم المحاسبي وكذا تطبيقها بالإتصال مع مختلف الهيآت المعنية.

ب - لجنة الإعتقاد

تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الإعتقاد؛
- تجديد معايير وسبل الإلتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الإعتقاد؛
- تحضير ملفات الإعتقاد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

ج - لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين في إطار التنظيم الجديد المهام التالية¹:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات المهنية؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

¹ نفس المصدر السابق، المادة 20.

- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الإمتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والمراجعة.

د- لجنة الإنضباط والتحكيم

تتولى هذه اللجنة المهام التالية¹:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الإنضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الإستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

هـ- لجنة مراقبة الجودة

تعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع، وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية²:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 21.

² نفس المصدر السابق، المادة 22.

ومن الأمور الجديدة التي جاء بها التنظيم الجديد للمهنة هو إلزام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، أن يثبتوا وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، هذا المحل يجب أن يتوفر على شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدة المسؤول عنها¹.

وقد يدخل هذا الشرط الجديد حسب رأينا في إطار إعادة الإعتبار لجودة عمليات المراجعة التي يحاول القانون الجديد للمهنة إعطاءها أهمية أكبر وتجسيدها على أرض الواقع، وذلك من خلال خلق لجنة مراقبة الجودة وتكليفها بعدة مهام تنصب حول ضمان جودة خدمات المراجعة المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

4-3-3-2. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشئ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 01-10 لا سيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب. ويقوم بتسيير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

أولاً: مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

طبقاً لأحكام المادة (15) من القانون 01-10 ، فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادتين: 02، 04.

ثانيا: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10-01، ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون 10-01 تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي¹ رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يكلف المجلس الوطني في إطار التقسيم الجديد للمهنة بما يلي²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

وبالإضافة إلى هذه المهام، فإن المجلس الوطني للخبراء المحاسبين يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 2011، عدد 07.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 04.

النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة الخبير المحاسب إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة¹.

3-3-3-4. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 01-10 لاسيما المادة (14) منه، وتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات. ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.

أولاً: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقاً لأحكام المادة (15) من القانون 01-10 تعتبر الغرفة الوطنية جهازاً مهنيًا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

ثانياً: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأة في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 01-10 ، ويحدد مقره بالعاصمة. وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته بواسطة المرسوم التنفيذي 11-26 الذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون 01-10 المنظم للمهنة.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وفقاً لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي² رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،

¹ القانون رقم 01-10، مصدر سابق، المادة 17.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 2011، عدد 07، مصدر سابق.

بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبصفة منفصلة عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين في إطار التقسيم الجديد للمهنة بما يلي¹:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ووفقا لأحكام المادة (17) من القانون 10-01، فإن المجلس الوطني لمحافظي الحسابات يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة محافظ الحسابات إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

من خلال ما سبق، يمكن القول أن مهنة المراجعة بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإن القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت إشراف ثلاث هيئات جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد أصبحت بموجب هذا القانون كل الصلاحيات والمهام التي كانت تقوم بها الهيئة السابقة من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، وكل اللجان المتعلقة بالمهنة تابعة لهذا الأخير، وهو ما يمس باستقلالية المهنة من خلال تبعيتها المطلقة للإدارة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 04.

4-4. معايير المراجعة في الجزائر

تعتبر المعايير بمثابة الموجه والمرشد بالنسبة للمراجع، ولكن في الجزائر لا توجد معايير للمراجعة وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات يلتزم بها المراجع الجزائري، ولهذا سوف نحاول التطرق للأحكام والنصوص القانونية المتعلقة بالسلوك المهني للمراجع وأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها.

1-4-4. المعايير المتعلقة بشخص المراجع في الجزائر

نظرا لعدم وجود دليل لمعايير المراجعة بالجزائر، فإننا سنتناول في هذا الجزء بالدراسة والتحليل مختلف الأحكام والنصوص القانونية المتعلقة بالمعايير العامة للمراجعة في الجزائر.

1-1-4-4. إستقلال وحياد المراجع

نوقش موضوع استقلال وحياد المراجع في الجزائر من خلال عدة نصوص قانونية في أكثر من قانون، نذكر منها القانون التجاري والقانون 91-08 المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر منذ 1991 إلى غاية سنة 2011 وكذا قانون أخلاقيات المهنة، كما أضاف القانون 10-01 بعض الإجراءات التي تزيد من استقلال وحياد المراجع.

لقد نصت المادة الثالثة من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المراجع مع موكله يجب أن تستند إلى الأمانة والإستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، كما نصت المادة الثالثة من القانون 91-08 والقانون 10-01، أنه على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد بين القانون التجاري الأشخاص* الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة معينة، كما نصت المادة (16) من القانون 91-08 والمادة (36) من قانون أخلاقيات المهنة على بعض الأنشطة التي يجب على المراجع عدم ممارستها، نلخصها فيما يلي:

- كل نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات؛
- كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة حضور قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به؛
- جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو الهيئة؛
- مهام محافظة الحسابات في مؤسسات يملكون فيها أو أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من رأس المال أو أي أشكال أخرى من المنافع.

* راجع النقطة (4-2-4-1) المتعلقة بتعيين المراجع في الشركات.

وقد أضاف القانون 01-10 في مادته (64) بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون 91-

08 وهي:

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ماعدا شركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة؛
 - كل عهدة برلمانية؛
 - كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ويتعين على محافظ الحسابات في الحالتين الأخيرتين إبلاغ التنظيم المهني الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهرا واحدا، وذلك لكي يتم تعيين مهني آخر لتصريف الأمور الجارية لمهنته.
- كما تناول المشرع الجزائري في القانون 01-10 بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون التجاري، حيث أنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أحورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات أن يعينوا كمراجع حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها¹.
- كما يُمنع محافظ الحسابات من ممارسة ما يلي²:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد انتهاء وكالته؛
 - أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الإشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
 - مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
 - قبول مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة؛
 - القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالحا مباشرة أو غير مباشرة.
- ونشير إلى أن حالات التنافي هذه تنطبق على أعضاء شركات مراجعة الحسابات كذلك.
- وقد تطرق القانون 01-10 في مادته (68) إلى حالة استقدام شركة أو هيئة لمراجعة حساباتها أكثر من مراجع، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وأن لا تربطهم أية مصلحة وأن لا يكونوا ينتمون لنفس شركة محافظة الحسابات.

¹ القانون رقم 01-10، مصدر سابق، المادة 66.

² نفس المصدر السابق، المادة 65، 67.

وللحفاظ على استقلاليته، يُمنع محافظ الحسابات من السعي لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته، كما يُمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار¹.

وفي مجال استقلالية محافظ الحسابات، فقد أكد رئيس المصنف الوطني السابق الدكتور محمد مين حمدي* في حوار أجرته معه مجلة « Investir Magazine » سنة 2007، أن مشروع القانون الجديد الذي اقترحه وزارة المالية سنة 2005 (القانون 01-10 حاليا) يحمل تناقضا كبيرا مع ما تنص عليه الهيآت الدولية ومع ما هو معمول به في الدول الأخرى، ويتمثل هذا التناقض في وضع مهنة حرة تحت وصاية الإدارة العمومية، حيث أنه من التوصيات التي خرج بها آخر مؤتمر آنذاك للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو ضرورة فصل المهنة المحاسبية عن الإدارة العمومية، وهو عكس ما جاء به القانون الجديد².

ومن خلال استعراضنا وتحليلنا للأحكام التي تناولت معيار استقلال المراجع في التشريع الجزائري، نلاحظ أنها تطرقت عموما لمختلف حالات التنافي التي تؤثر على استقلال المراجع وحياده وكذا مختلف الأنشطة التي يجب على المراجع عدم ممارستها سواء داخل الشركة أو خارجها والتي يرى المشرع أنها تؤثر على استقلال المراجع أثناء تأدية مهامه. كما أن هذه الأحكام لم تتطرق إلى ضرورة تأكيد المراجع من استقلال مساعديه واستقلال الخبير الذي قد يستعين به في مجال معين، كما لم يتناول المشرع الجزائري حق المراجع في مناقشة عزله من مهامه، وبالتالي عدم ترك الفرصة لعزله بطريقة تعسفية أو ممارسة عمله تحت الضغوطات مما يؤثر على حياده واستقلاله وموضوعيته في إبداء رأيه حول القوائم المالية.

4-4-1-2. كفاءة المراجع

إن تطور الأنشطة الاقتصادية في الجزائر زاد من أهمية العمل الذي يقدمه المراجع للعديد من الأطراف التي لها علاقة بالمعلومات المحاسبية التي تصدرها الشركات في شكل قوائم مالية، لذلك نجد أن المشرع الجزائري على غرار العديد من الدول حاول الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع خاصة خلال التسعينات من القرن الماضي بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ودخول الجزائر اقتصاد السوق.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 70.

* أستاذ محاضر وآخر رئيس للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر إلى غاية حله في مارس 2011، الموقع الرسمي له هو: <http://www.lamine-hamdi.com/node/7>

² Investir Magazine, « l'indépendance de la profession est menacée », Interview de Mohamed lamine HAMDI, Février - Mars 2007, p. 12.

وقد تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال الشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة وهي التي تعطي تأهيلا علميا للمترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى التدريب المهني الذي يسمح باكتساب الخبرة المهنية في الميدان وبالتالي الحصول على تأهيل عملي، بالإضافة إلى الإمتحان الذي يسمح باختبار المترشح لمدى كفاءته لممارسة المهنة في بعض الأحيان، وقد تناولنا هذا المعيار سابقا من خلال النقطة (2-2-4) المتعلقة بشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة في الجزائر.

3-1-4-4. العناية المهنية اللازمة

إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة (59) من القانون 01-10 على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن المراجع في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك.

وقد اشترط القانون رقم 01-10 على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.

كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة، أنه على المراجع أن ينفذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية. وبمكنا القول أن المشرع تناول هذا الجانب من خلال المسؤوليات القانونية والمهنية التي يتحملها المراجع والتي تطرقنا لها في هذا الفصل من خلال مسؤوليات المراجع في الجزائر.

4-1-4-4. السر المهني

تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المراجعين ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم¹.

ولقد نصت المادة (71) من القانون 01-10 على أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني، وأضافت هذه المادة على أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المراجعين والمتدربين لديهم وكذلك الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة حسب الشروط وطائفة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و(302) من قانون العقوبات، ولا يمكن إفشاء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون صراحة. كما أن المراجع ملزم بالسهر على احترام موظفيه والمتدربين لديه واجب السهر المهني.

¹ الأمر رقم 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 08-93، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 14.

وفي هذا المجال، فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها المراجعون بسر المهنة وهي:

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

ونلاحظ أن المشرع الجزائري قد أَلَمَّ بهذا الجانب، ويمكن صياغته في معيار خاص بالسر المهني يلزم باحترامه كل أعضاء المهنة في الجزائر.

4-4-2. معايير الأداء المهني للمراجعة في الجزائر

تكتسي معايير الأداء المهني أهمية كبيرة في عمل المراجع، وهي تحتوي على الحد الأدنى من الإجراءات والاجتهادات التي يجب على المراجع القيام بها أثناء أداء مهمته من البداية إلى غاية نهاية المهمة، وذلك من خلال التوصيات التي أصدرتها وزارة الاقتصاد سنة 1994 المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

4-4-2-1. قبول المهمة والشروع في العمل

هذا المعيار تناوله المشرع الجزائري من خلال المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، وذلك من خلال التوصية (recommandation) رقم (01) المتعلقة بقبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة (diligences minimales en matière d'acceptation de mandat et d'entrée en fonction) ويعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الاجتهادات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة والشروع فيها.

أولاً: قبول المهمة

إن محافظ الحسابات وقبل إعطاء موافقته على قبول المهمة أو الوكالة الموكلة إليه من قبل الشركة، عليه القيام بما يلي¹:

1- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملاءمة (les incompatibilités) والمخالفات القانونية والنظامية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 01-10 المنظم للمهنة؛

¹ مقرر رقم 103/SPM/94 مؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية رقم 01: الإجهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.

2- طلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة ومقدمي الحصص العينية؛

3- وفي حالة كونه بديلا لمراجع معزول، فإنه يتأكد من أن زميله السابق ليس معزولا بطريقة تعسفية، أما إذا كان بديلا لمراجع رفضت عملية تجديد وكالته فإنه يتصل بزميله السابق ليطلع على أسباب رفض تجديد وكالته، أما إذا كان بديلا لزميل له غير الحالتين السابقتين فإنه يجب عليه أن يستخبر عن مبررات ذهاب زميله؛

4- التأكد من أن الإمكانيات المتوفرة لمكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة؛

5- كما يجب عليه التأكد من أنه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية.

وبعد قيام المراجع بالإجراءات المذكورة سابقا، فإنه يقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة إليه، وبالتالي يقرر إما قبول المهمة وإما رفضها وتبليغ الشركة بقراره.

ثانيا: الشروع في العمل

بعد تقرير محافظ الحسابات لقبوله المهمة أو الوكالة، تأتي المرحلة الثانية وهي الشروع في العمل، وخلال هذه المرحلة يجب على المراجع القيام بالإجراءات التالية¹:

1- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه إما بواسطة الجمعية العامة العادية أو بواسطة الجمعية التأسيسية، حيث أنه إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا عُيِّن بواسطة جمعية عامة عادية وكان حاضرا فإنه يوقع على محضر الجمعية التي عينته، أما إذا كان غائبا فإنه يبلغ الشركة كتابيا؛

2- بعد التأكد من صحة تعيينه، فإنه يجب أن يصرح كتابيا لإدارة الشركة بأنه لا يوجد في حالة تنافي؛

3- كما يجب عليه إعلام مجلس المنظمة الوطنية تعيينه بالشركة خلال 15 يوما التي تلي قبوله الوكالة بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام؛

كما يذكر مسيرى الشركات بعمليات الإشهار القانونية والتي يتكفل بها وهي:

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية،

- نشر عملية تعيينه أو تجديد وكالته في جريدة الإعلانات القانونية.

4- يجب على المراجع وإدارة الشركة التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة، وتشمل على الخصوص:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها،

¹ نفس المصدر السابق.

- دورية المهمة ومدتها،
- المبلغ الإجمالي لمقابل الأتعاب وكذا مبالغ التسيقات عن هذه الأتعاب،
- شروط التعاون بين الأطراف¹.

كما تبين هذه الرسالة الآجال القانونية لإيداع التقارير وكذا المتدخلون.

5- الإتصال بزيميله السابق لجمع المعلومات الضرورية والتي تسهل عليه الشروع في العمل وهذا بموجب التضامن بين الزملاء.

كما نشير أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم ملزم باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه.

أما في حالة رفضه للمهمة التي أوكلت إليه، فعليه أن يبلغ الشركة بعدم إمكانية قبول المهمة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك، ونشير أنه إذا قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية والنظامية فإنه يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة².

ونلاحظ مما سبق، أن المشرع الجزائري من خلال هذه التوصية تناول ما يجب على المراجع القيام به قبل قبول المهمة وحالة قبوله للمهمة ثم الشروع في العمل، وما يجب أن يقوم به في حالة رفضه للمهمة. ونشير إلى أن القانون 08-91 والقانون 01-10 المنظم للمهنة لم يتطرقا لهذا الجانب، كما لم يتطرقا إلى كيفية إعادة نظر مراجع الحسابات دوريا في المهام الموكلة إليه ودراسة الجوانب المختلفة لها التي تسمح له بأخذ قرار الإحتفاظ بها أم لا.

4-4-2-2. ملفات العمل

تناول المشرع الجزائري هذا الموضوع من خلال المقرر رقم 103/SPM/94 المذكور سابقا في التوصية رقم (02) بعنوان: الإجتهدات الدنيا الخاصة بملفات العمل، حيث أن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين وهما: الملف الدائم والملف السنوي. إن مسك هذين الملفين يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:

- تخطيط عملية المراجعة والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 24، 1996، المادة 10.

² مقرر رقم 103/SPM/94، مصدر سابق، التوصية رقم 01: الإجتهدات الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.

- خلق خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة المراجعة وخاصة عند تجديد الوكالة؛
- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة؛
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجهوي وكذا على المستوى الدولي؛
- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.

أولاً: الملف الدائم

- يُنشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها، أما في السنوات القادمة فإنه يتم تحديث بعض عناصره فقط، ويحتوي هذا الملف على العموم ما يلي¹:
- 1- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كالعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي؛
 - 2- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة؛
 - 3- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وطرق وإجراءات تقديم وتقييم الحسابات، بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة... إلخ؛
 - 4- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن الشركة، ونذكر منها على الخصوص:
 - قرار تعيينه،
 - قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم،
 - النظام الجبائي والاجتماعي للشركة،
 - محاضر مداورات الجمعيات العامة،
 - العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين؛
 - 5- خصوصيات اقتصادية وتجارية، كقطاع النشاط ووضعية الشركة في السوق وزبائنها وسياستها التجارية؛
 - 6- معلومات تخص مصلحة الإعلام الآلي.
- كما نشير إلى أنه يمكن أن ينظم الملف الدائم في ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والإطلاع عليها، ولكي يكون هذا الملف يشكل مجموعة مفيدة من المعلومات، فإنه يجب تحديثه كل ما دعت الضرورة لذلك، كتعديل بعض العناصر وإلغاء المعلومات التي أصبحت غير مفيدة وإضافة عناصر أخرى جديدة.

¹ نفس المصدر السابق، التوصية رقم 02: الإجتهاادات الدنيا الخاصة بملفات العمل.

ثانيا: الملف السنوي

ويسمى كذلك الملف الجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المراجع كل سنة مالية يفتح لها ملفا سنويا خاصا بها، ويحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة المراجعة على طول السنة.

ويعتبر هذا الملف ضروريا بالنسبة للمراجع من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج المراجعة وتوثيق الأعمال المنجزة دون إغفال، كما يُعتبر دليل إثبات للرأي الذي يصدره المراجع، ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، ويمثل عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المراجع ومساعدوه.

ويضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل المراجعة ما يلي¹:

- كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للمراجعة وقائمة المتدخلين وتاريخ مدة الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي؛
 - كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كالأنظمة وخرائط التدفق والاستجابات التي قام بها ونقاط القوة ونقاط الضعف، ونجد هذا في ورقة تسمى بورقة التقييم، وأوراق العمل المتضمنة عمليات السير المحررة؛
 - برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي؛
 - التدقيقات الخاصة أو القانونية، وتشمل فحص الإتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشرة مكافآت الممنوحة خلال السنة، وكذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية؛
 - التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداورات الجمعية العامة.
- ونشير إلى أن ملفات العمل هذه لها طابع سري، ومحافظ الحسابات ملزم باحترام السر المهني إلا في حدود ما يسمح به القانون المعمول به، ويجب عليه الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة عشرة سنوات حتى بعد انتهاء وكالته وذلك وفقا للمادة (12) من القانون التجاري. أما في حالة تعدد محافظي الحسابات، فإن كل واحد منهم ملزم بمسك هذين الملفين، حيث تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة تجاه التنفيذ

¹ نفس المصدر السابق.

الجيد للمهمة، وإذا تم تقسيم الأعمال بينهم فإن ملفات كل واحد منهم يجب أن تحتوي على نسخ طبق الأصل من أوراق عمل زميله¹.

وفي الأخير، يمكننا القول أن هذه التوصية قد تناولت معظم جوانب هذا الموضوع الذي يتمثل في ملفات عمل المراجع أو أوراق المراجعة أو كما جاء في المعايير الفرنسية توثيق الأعمال، ونلاحظ أن هذه التوصية تناولت بالتفصيل مكونات ملفات العمل وقسمتها إلى ملف دائم للمؤسسة يفتحها المراجع في السنة الأولى من وكالته ويقوم بتحديثه فقط في السنوات اللاحقة، و ملف سنوي أو جاري يفتحها المراجع كل سنة للمؤسسة إلى غاية انتهاء وكالته.

4-4-3. معايير تقارير المراجعة في الجزائر

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون 10-01، حيث أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات لتقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمه للجمعية العامة المساهمين. وستناول من خلال هذا الجزء معايير التقرير المعمول بها في الجزائر وذلك من خلال نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص.

نشير إلى أنه تم إصدار مرسوم تنفيذي في ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، والتي إلى غاية نهاية 2011 لم يتم إصدارها، وتمثل هذه المعايير فيما يلي²:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة؛
- معيار حول الإتفاقات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛

¹ نفس المصدر السابق.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011، المادة 02.

- معيار يتعلق بجيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

يلاحظ من خلال قائمة المعايير هذه، أن المشرع حاول تغطية جميع المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر من مهام دائمة ومهام خاصة والتقارير التي يصدرها بشأنها، حيث أنه لم يتطرق المشرع الجزائري من قبل إلى أغلب هذه المعايير في التوصيات الصادرة سنة 1994. ونظرا لأن هذه المعايير لم تصدر بعد، فإننا سنتناول معايير التقرير من خلال ما هو معمول به إلى غاية نهاية سنة 2011.

4-4-3-1. التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية

يعدّ المراجع هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي¹ (الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبيّن القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملّة للميزانية وحساب النتائج)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على ما يلي²:

- التذكير بطريقة تعيينه وتاريخ ذلك؛
- تحديد الشركة والسنة المالية محل المراجعة؛
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة، ويجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشير المراجع؛
- الإشارة إلى احترام الاجتهادات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
- الإشارة إلى المخالفات والأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- الشهادة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- مبررات التعديلات الممكنة لأشكال وطرق التقييم وتقديم الحسابات وتأثيرها على القوائم المالية؛
- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتناع عن الشهادة مع تقديم مبررات ذلك؛

¹ قرار مؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 19، 2008، الملحق: نظام الحاسبة المالية، ص 22.

والقانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 2007، المادة 25.

² مقرر رقم 103/SPM/94، مصدر سابق، التوصية رقم 03: الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية.

- الشهادة على أعلى خمسة أجور المدفوعة خلال السنة؛

- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الإستغلال.

ووفقا لأحكام القانون التجاري، فإن محافظ الحسابات يطلع الجمعية العامة من خلال تقريره على المخالفات والأخطاء التي لاحظها، كما يطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اكتشفها¹. إن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يتضمن شهادته على القوائم المالية، ونميز هنا ثلاث حالات، فقد تكون شهادته إيجابية*، أي بدون تحفظات، وهذا إذا كانت القوائم المالية تمثل مستوى عال من الصحة والانتظامية، وقد تكون الشهادة مع إصدار تحفظات**، وهذا إذا لاحظ محافظ الحسابات بعض الأخطاء أو الانحرافات دون أن تلحق تأثيرا جوهريا على صحة الحسابات السنوية، وفي هذه الحالة يترتب على مراجع الحسابات تحديد بدقة محتوى التحفظات وإظهار تأثيرها على الحسابات السنوية. كما قد يمتنع*** محافظ الحسابات عن الشهادة، وهذا إذا لاحظ مخالفات أو أخطاء أو انحرافات لها تأثير جوهري على الحسابات السنوية وانتظامها وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، ويجب على المراجع في هذه الحالة تبرير امتناعه عن الشهادة مدعما ذلك بأكثر معلومات ممكنة.

وقد تناول المشرع الجزائري حالة تعدد محافظي الحسابات من خلال المرسوم 11-73، حيث ينص في مادته الثانية أنه يمكن للأجهزة التداولية للشركات أو الهيآت تعيين أكثر من محافظ حسابات بحسب حجمها وأهمية نشاطها على الخصوص. ويفهم من خلال هذه المادة أن الشركات قد تلجأ لتعيين أكثر من محافظ حسابات يمارسون مهمة تضامنية، ولكن هذا التعيين يجب أن يتماشى مع حجم الشركة وأهمية نشاطها، فلا يعقل أن تعين شركة ذات حجم متواضع أكثر من محافظ حسابات، ومن غير المعقول لشركة مثل سوناطراك سواء من حيث حجمها أو من حيث أهمية نشاطها بالنسبة للاقتصاد الوطني أن تعين محافظا واحدا للحسابات.

وفي حالة تعيين الشركة لأكثر من محافظ حسابات، فإنه يتعين على هؤلاء المراجعين المتضامين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة حيث يعبرون فيها على آرائهم حتى وإن كانت مختلفة²، أي أن محافظي الحسابات المتضامين في نهاية المهمة يقدمون تقريرا مشتركا للجمعية العامة يعبرون من خلاله

¹ الأمر 59-75 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، مصدر سابق، المادة 715 مكرر 13.

* أنظر الملحق رقم (4-4).

** أنظر الملحق رقم (4-5).

*** أنظر الملحقين رقم (4-6) و(4-7).

² المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16/02/2011، يحدد كليات ممارسة المهمة التضامنية لحافظة الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 11، 2011، المادة 04.

عن رأي واحد مشترك حول القوائم المالية في حالة اتفاقهم، أو عن مختلف الآراء في حالة اختلافهم، وذلك لأن كل واحد منهم يمارس مهمته على مجموع الشركة أو الهيئة تحت مسؤوليته الشخصية.

4-4-3-2. التقرير الخاص

إن هذا النوع من التقارير نصت عليه أحكام القانون التجاري، ومن أهم هذه التقارير الخاصة هو الذي نصت عليه المادة (672) من المرسوم التشريعي 93-08 المعدل والمتمم للأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريرا خاصا* عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة.

ونشير إلى أن هذا التقرير يجب أن يقدم للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه وفي حالة اكتشافه لاتفاقيات غير مرخص بها، فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فإن محافظ الحسابات كذلك يجب أن يقدم تقريرا خاصا** يشير فيه إلى غياب اتفاقيات. وعلى العموم، يشمل هذا التقرير عدد الاتفاقيات المرخصة والمستفيدين منها وكذا طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات وشروط إبرامها بالإضافة إلى تقييم هذه الشروط¹.

وإضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات نذكر منها²:

- زيادة أو تخفيض رأس المال،
- التنازل عن حق الإمتياز في التصويت،
- تغيير النظام القانوني للشركة،
- الإندماج أو الانفصال،
- وبعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية.

ومن خلال استعراضنا لمعايير تقارير المراجعة في الجزائر، نلاحظ أن ما هو معمول به مستوحى إلى حد كبير من المعايير الفرنسية، وأن نموذج التقرير العام المعمول به في الجزائر يتفق بنسبة كبيرة مع ذلك المعمول به في فرنسا، كما نلاحظ أن التقرير في الجزائر لا يتضمن الإشارة إلى أن القوائم المالية قد أُعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وكذا الإشارة إلى الثبات في استخدام تلك المبادئ من سنة

* أنظر الملحق رقم (4-8).

** أنظر الملحق رقم (4-9).

¹ مقرر رقم 103/SPM/94، مصدر سابق، التوصية رقم 03.

² MEGUELLATI, Relations dirigeants d'entreprises / commissaires aux comptes. Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, n°1 (1^{er} trimestre), 1994, p. 38.

لأخرى، وهي من الأمور الهامة للحكم على صحة القوائم المالية وانتظامها وتحقق القابلية للمقارنة، كما نلاحظ أنه لم يتم الإشارة إلى إمكانية إبداء المراجع لرأي سلمي (معارض) حول القوائم المالية.

4-4-4. التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر المراجع أثناء أدائه لمهمة المراجعة على أعمال غير شرعية وهي تضم أعمال الغش والتزوير والإختلاس، وباعتبار المراجع مستقلا ويحمي ويدافع على مصالح المساهمين والمستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة، وباعتباره كذلك مساعدا للعدالة، فعليه أن يحقق في هذه الأعمال ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، ويجب عليه نشرها في تقريره النهائي الذي يعرضه على الجمعية العامة للمساهمين. وقد تناول المشرع الجزائري هذا الأمر من خلال المادة (715 مكرر 13) من الأمر 75-59 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المتضمن القانون التجاري.

وللتفريق بين الأخطاء البسيطة والأعمال غير الشرعية، فإنه يجب أن يتوفر في هذه الأخيرة عنصرين (مادي وإرادي)، أي قيام الفرد بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز، وعلى المراجع التأكد ممايلي¹:

- أن الفعل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهوا من طرف مرتكبيه؛
- آثار الفعل والهدف منه؛
- التعرف على المسؤولين عن ارتكاب هذا الفعل.

بعد ذلك، يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية بذلك الفعل كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة موصى عليها مع وصل استلام. وفي حالة عدم قيامه بالإبلاغ بالأعمال غير الشرعية التي يكتشفها، فإنه سوف يتعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 دج و500.000 دج أو إحدهما².

ومما سبق، نلاحظ أن الجزائر لم تصدر معايير للمراجعة بالمعنى الذي جاءت به المعايير الدولية، وإنما قامت بإصدار قوانين وتوصيات حاولت من خلالها تنظيم المهنة، ولكن هذا لا يكفي في رأينا لرفع مستوى الممارسة المهنية، لأن المعايير تعتبر بمثابة الدليل أو النموذج الأمثل بالنسبة للمراجعين وهو ما يرفع من جودة خدمات المراجعة ويقضي أو يقلل من التفاوت في مستوى الأداء بين المراجعين، وإن عدم وجود دليل للمعايير في الجزائر جعل المهنيين يلجؤون إلى استخدام معايير دول أخرى أو المعايير الدولية لأن القوانين والتوصيات المذكورة لا تستجيب لكل متطلبات الممارسة المهنية.

¹ د. محمد بوتين، مرجع سابق، ص 54.

² المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم للأمر 75-59، مصدر سابق، المادة 830.

4-5. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر

إن المراجعة وككل مهنة أخرى لها آداب وتقاليد وقواعد سلوك يتعين على مزاوي المهنة الالتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظم العلاقة فيما بين مزاوي المهنة، وبينهم وبين عملائهم والإدارات المختلفة والمتدربين لديهم، ويعتبر غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفا لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. وللمراجعين في الجزائر قانون أخلاقيات المهنة الذي صدر عام 1996 في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة عامة، وسوف نتطرق بالتفصيل في هذا الجزء إلى محتوى هذا المرسوم الذي يحتوي على محورين رئيسيين وهما: واجبات المراجع وحقوقه.

ونشير إلى أن القانون 10-01 في إطار التنظيم الجديد للمهنة قسم المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيآت وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وبالتالي سوف تصبح كل هيئة لها مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها، وهو الأمر الذي سيستلزم بعض الوقت لإعداد هذه المدونات.

4-5-1. واجبات المراجع

يترتب على المراجع عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه.

4-5-1-1. واجبات المراجع في علاقاته مع عملائه

للمراجع عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة، ونلخصها في النقاط التالية¹:

- يجب على مراجع الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والإستقلال.
- يجب على المراجع أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يجب على المراجع أثناء ممارسة مهامه أن يقوم بما يلي:
 - إحترام الآجال المتفق عليها؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مصدر سابق، المواد: 03، 04، 05، 06، 07، 13.

- إعلام العملاء؛
 - متابعة في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً مبرراً ومؤسسا؛
 - السهر على احترام موكله التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوّه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.
 - المراجعون وموظفهم والمتدربون لديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.
 - المراجع ملزم بدراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية.
- كما نشير أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤوليته كاملة عن ذلك.

4-1-5-2. واجبات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة

إن التزامات المراجع تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين وهما¹:

- يجب على المراجع إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

4-1-5-3. واجبات المراجع في علاقاته مع زملائه

- يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة على المراجع عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، ونلخصها فيما يلي²:
- يجب على المراجع الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط:
 - أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

¹ نفس المصدر السابق، المادتين 14، 17.

² نفس المصدر السابق، المواد 18، 20، 21.

- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.
 - يجب على أعضاء المهنة بصفة عامة:
 - مساعدة بعضهم البعض؛
 - أن يتأدبوا فيما بينهم؛
 - الإمتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء؛
 - الإمتناع عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهنة؛
 - كما يجب أن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الإنضباط والتحكيم.

4-1-5-4. واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتدربين

- يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المراجعين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتكفل بكل انشغالهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم.
- وتنص المادة (23) من المرسوم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة أنه على المراجع المدرب أن يقدم للمتدربين لديه كل التسهيلات فيما يخص:
- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة؛
 - المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الإمتحانات؛
 - الاستفادة بعطلة غير مدفوعة الأجر بناء على اتفاق مشترك مع المدرب وذلك للسماح له بالتوفيق بين التحضير للإمتحانات والضغوط المهنية في المكتب.
- كما لا يجوز للمهني أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في جدول الهيئة المنظمة مهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.
- ونشير إلى أن القانون 10-01 في مادته (78) ينص على أن المهني الذي يرفض دون مبرر تأطير المراجعين المترشحين يتعرض لعقوبة تأديبية من لجنة الإنضباط والتحكيم.
- وقد تناول قانون أخلاقيات المهنة بعض الأحكام المختلفة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الممارس للمهنة بصفة مستقلة، ويمكن أن نلخصها في الآتي¹:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مصدر سابق، المواد: من 35 إلى 38.

- تأدية اليمين لدى المحكمة التي يوجد بها مقر مكتبه في أجل ثلاثة أشهر من بداية نشاطه أو تسجيله بجدول الهيئة المنظمة؛
- احترام الأحكام الخاصة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها؛
- عدم القيام بأي إشهار بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق، ويمنع على الخصوص مايلي:
 - الإعلانات أو النشرات أو اللافتات الإشهارية بكل أنواعها، أو عرض الأسعار المخفضة أو عروض تقديم خدمات غير مطلوبة؛
 - المناشير والمطبوعات الإشهارية والإعلانات المطبوعة؛
 - كل العلامات الإشهارية المكتوبة أو المرئية باسم المؤسسات أو الهيآت التي يربطها بممارسي المهنة عقد تقديم خدمات أو إعانة؛
 - إستعمال شهادات لا تطابق مؤهلات المهني.
- غير أنه يمكن للمراجع المستقل بصفة استثنائية أن ينشر في الصحافة ثلاثة إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ شروعه في العمل.
- يمكن أن ينجر عن أي مخالفة أو تقصير من أعضاء المهنة لأحكام قانون أخلاقيات المهنة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للهيئة المنظمة حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

4-5-2. حقوق المراجع في ممارسة مهامه

- من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مراجع الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة، نلخصها في الآتي:

4-5-2-1. الحق في التعاون

- لمراجع الحسابات الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات في هذا المجال فيما يلي¹:
- مراجع 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 بحمسك المحاسبة مشاركة فعالة؛
 - أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
 - أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه؛

¹ نفس المصدر السابق، المادتين 26، 27. والقانون رقم 10-01، مصدر سابق، المادتين 31، 33.

- أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.
 - يمكن لمراجع الحسابات في كل وقت أن يطلع في عين المكان على كل السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
 - على القائمين بالإدارة أن يقدموا لمراجع الحسابات في كل سداسي على الأقل كشفا محاسبيا معدا حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- ونشير أنه في حالة عدم تمكين المراجع من ممارسة هذا الحق، أو لاحظ تجاهلا لواجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته، فله الحق أن يبلغ بذلك مسيري الشركة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.
- #### 4-2-5-2. 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 المجال¹:
- 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؛
 - لمراجع الحسابات الحق في الاستعانة 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 مراجع الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير استقلاليته وعدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية ابتزاز مقابل الحصول على أتعابه.
 - ومن خلال ما سبق، يمكن ملاحظة أن قانون أخلاقيات المهنة ركز على نوعين فقط من الحقوق وهي حق التعاون وحق الحصول على الأتعاب، وقد أهمل أنواع أخرى مثل حق حضور الجمعيات العامة والحق في استدعاتها في حالات استعجالية وحق الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مصدر سابق، المواد 29، 31، 33، 34.

ومما تقدم، يمكن أن نلخص أهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-4): ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر.

الإطار العام لممارسة المهنة	الهيآت المنظمة للمهنة	معايير المراجعة	دستور آداب وسلوك المهنة
<ul style="list-style-type: none"> • ممارسة الجزائريين فقط. • الحصول على الإعتماد. • القيد في جدول الهيئة. • شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات. • العديد من الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة دون أية مسابقة. • لا يوجد تكوين نظري متخصص • تربص ميداني لستين. • الإمتحان النهائي لخبير محاسب فقط. • سلم أتعاب. • مهام دائمة ومهام خاصة. • مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية • بعد صدور القانون 01-10: - مسابقة دخول للتكوين المتخصص - تكوين متخصص للخبراء المحاسبين: سنتين تكوين نظري يتوج بشهادة ثم سنتين تربص ميداني. - تكوين متخصص لمحافظي الحسابات بنفس الطريقة. - الإمتحان النهائي بشرط الحصول على الشهادة الخاصة بالتكوين النظري والمصادقة على التربص. 	<ul style="list-style-type: none"> • قبل صدور القانون 01-10: - المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. - 04 مجالس جهوية. • بعد صدور القانون 01-10: - المجلس الوطني للمحاسبة - المصف الوطني للخبراء المحاسبين. - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. - عدة لجان دائمة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية. - 04 مجالس جهوية. 	<ul style="list-style-type: none"> • نصوص قانونية وتشريعية. • توصيات خاصة بالإجتهاادات المهنية لمحافظ الحسابات: - قبول المهمة والدخول في الوظيفة. - ملفات العمل. - التقارير حول الحسابات الإجتماعية. - الكشف عن الأفعال غير الشرعية. - منهجية محافظ الحسابات. - مراقبة الحسابات. • صادرة عن الهيآت التنفيذية والتشريعية. 	<ul style="list-style-type: none"> • قانون أخلاقيات المهنة. • مرسوم تنفيذي صادر عن وزارة المالية. • موجه لثلاث فئات من المهنيين وهم: الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. • يشمل محورين: 1- واجبات المراجع: - واجبات المراجع في علاقته مع عملائه - واجبات المراجع في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة، - واجبات المراجع في علاقته مع زملائه، - واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتدربين. 2- حقوق المراجع: - الحق في التعاون، - حق الحصول على مقابل أتعابه.

المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة:

لقد عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تحولات، وهي تعتبر ذات تجربة فنية مقارنة بدول أخرى، خاصة وأن الجزائر لم تعرف تنظيما حقيقيا للمهنة إلا بصدر القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن خلال تتبعنا لتطور مهنة المراجعة في الجزائر تبين لنا أنه بعد الاستقلال كان لا يوجد تنظيما للمهنة وبالتالي مورست وفقا للقوانين الفرنسية، ولم يتناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة إلا سنة 1969 ثم سنة 1970 حيث تناول فقط المراجعة لدى المؤسسات العمومية والمختلطة، وبقيت مهنة المراجعة على حالها إلى غاية 1991 أين صدر أول قانون جزائري ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وقد جاء بعد صدور القانون التوجيهي لاستقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 وبداية توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق.

وقد عرفت المهنة كذلك بعض النقائص والمشاكل خاصة خلال العشرية الأولى من القرن الواحد والعشرين، أين عرفت المهنة عدة انقسامات بين أعضائها وظهور هيآت موازية للهيآت القائمة، وقد انعكس ذلك سلبا على سلوك المهنيين وآدائهم ومكانة المهنة في المجتمع بصفة عامة، وهو الأمر الذي ترك السلطات العمومية تفكر في كيفية التحكم في المهنة بعدما عرفت استقلالا عن السلطات العمومية منذ 1991، وقد تجلّى ذلك من خلال القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 أين أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا للسلطات العمومية صلاحيات ومهام واسعة لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

ونشير إلى أن هذا القانون وجد معارضة شديدة من قبل المهنيين منذ أن طُرح كمشروع سنة 2005 من طرف وزير المالية، حيث حاول المهنيون بكل الوسائل إقناع السلطات العمومية بعدم إصدار هذا القانون الذي يروونه يمس باستقلالية المهنة، ولكن الشيء الذي جاء به القانون ولقي ارتياحا كبيرا من طرف المهنيين هو اشتراط الجنسية الجزائرية لممارسة المهنة والإقامة في الجزائر، وبالتالي غلق الباب أمام الأجانب والمكاتب الدولية للمراجعة لممارسة المهنة في بلادنا.

ويمكن القول في الأخير، أن الجزائر لم تعط أهمية كبيرة للتكوين المتخصص للمراجعين منذ نشأة المهنة، حيث يعاني جانب المعرفة المتخصصة للمراجعين قصورا كبيرا حاولت السلطات العمومية تداركه من خلال القانون 10-01، كما أن الهيآت المنظمة للمهنة عرفت العديد من المشاكل والصراعات التي أثرت سلبا على التنظيم السليم للمهنة وتخليها عن المهام المنوطة بها خاصة مراقبة الجودة والتكوين المهني المستمر، وقد ظهر جليا من خلال القصور الكبير الذي تعرفه المهنة في جانب المعايير المهنية التي تعتبر أساسا لتطوير المهنة وتقليل التفاوت بين المراجعين. وبغرض تقييم التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، سنتطرق في الفصلين المواليين لواقع تنظيم مهنة المراجعة في كل من تونس والمملكة المغربية.

الفصل الخامس

التنظيم المهني للمراجمعة في تونس

تمهيد:

يهدف هذا الفصل لدراسة التنظيم المهني للمراجعة في تونس، وستناول من خلاله نشأة مهنة المراجعة في تونس وتطورها منذ الإستقلال وإلى غاية نهاية سنة 2011، والإطار العام لممارسة هذه المهنة من خلال التطرق إلى الشروط التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى المهام الموكلة لمراجع الحسابات حسب التشريع التونسي وكيفية تعيينه في الشركات وعزله من مهامه والأتعاب التي يحصل عليها مقابل عمله، بالإضافة إلى المسؤوليات التي قد يتحملها من خلال ممارسته لمهامه.

كما سنتطرق في هذا الفصل إلى الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في تونس ومهامها والهياكل التي تتكون منها، بالإضافة إلى المعايير التي يعتمد عليها في أداء مهنته، وفي الأخير دستور آداب وسلوك المهنة المعمول به. وتحقيقا لذلك، فإن العناصر الرئيسية التي سيتناولها هذا الفصل هي كما يلي:

- x نشأة وتطور مهنة المراجعة في تونس؛
- x الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في تونس؛
- x الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في تونس؛
- x معايير مهنة المراجعة في تونس؛
- x دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في تونس.

5-1. نشأة وتطور مهنة المراجعة في تونس

مرت مهنة المراجعة في تونس بعدة مراحل منذ الإستقلال سنة 1956 وإلى غاية سنة 2011،
ونلخص هذه المراحل كما يلي:

5-1-1. مرحلة ما بعد الإستقلال إلى غاية 1982

تم تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في تونس بعد الإستقلال بموجب المجلة* التجارية الصادرة
بمقتضى القانون رقم 129 لسنة 1959، حيث استوحى التشريع التونسي قواعده المنظمة لمهنة المراجعة
من قواعد القانون الفرنسي، وقد أولى المشرع التونسي مهنة المراجعة خاصة القانونية -محافظة
الحسابات- أهمية كبيرة نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها هذه المهنة بالنسبة للشركات التجارية¹.
وقد خصصت المجلة التجارية للشركات حيزا هاما من أحكامها (المواد من 14 إلى 188)،
وصنفتها إلى ثلاثة أصناف كبرى وهي: شركات الأشخاص وشركات الأموال والشركات ذات
المسؤولية المحدودة، وقد أدخلت بعض التعديلات الجزئية على هذه المجلة فيما يتعلق بشركات المساهمة
لتعزيز الرقابة على حساباتها وضمان نجاعة عمل هياكل تسييرها.

5-1-2. مرحلة تنظيم المهنة (1982 - 1988)

يعتبر القانون رقم 62 لسنة 1982 أول قانون تونسي ينظم مهنة الخبراء المحاسبين ومراقبي
الحسابات كمهنة مستقلة ومنظمة، والذي أنشئت بموجبه أول هيئة لتنظيم مهنة المراجعة في تونس تسمى
بهيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات، والتي انتخبت أول مجلس لها في جوان 1983، وقد
كان لهذه الهيئة دورا هاما في تنظيم مهنة المراجعة القانونية والرفع من نوعية خدماتها وضمان مصداقيتها.
في سنة 1987 صدر الأمر رقم 528 لتصبح المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية
والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها تخضع إلى مراجعة سنوية يجريها عضو من هيئة الخبراء
المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية²، بعدما كانت خاضعة للإشراف من قبل
الدولة والجماعات العمومية المحلية.

* يقصد بمصطلح المجلة هنا القانون (le code).

¹ رشيد ثمر، مراقب الحسابات والقانون المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، 2008/05/18. مقال متاح على الموقع الإلكتروني:

http://www.prosocietes.com/Arabe/Etude/cac_tmar.htm (تم الإطلاع عليه يوم 2009/02/25).

² الأمر رقم 529 لسنة 1987 المؤرخ في 1987/04/01 يتعلق بضبط شروط وطرق مراجعة حسابات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية
والتجارية والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 25، 1987، المادة 01.

3-1-5. مرحلة إعادة تنظيم مهنة المراجعة (1988 - 2000)

لعلّ أهم تغيير عرفته مهنة المراجعة في تونس هو صدور القانون رقم 108 لسنة 1988 المنظم للمهنة إلى يومنا هذا، وهو الذي ألغى القانون رقم 62 لسنة 1982 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات، كما أنشئت بموجبه هيئة الخبراء المحاسبين التي عوّضت هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات. وقد أصبحت مهنة المراجعة القانونية للحسابات أو كما تعرف بمحافضة الحسابات بموجب هذا القانون محتكرة من طرف الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين.

4-1-5. مرحلة الإصلاحات وتوسيع مهمة الرقابة (بعد سنة 2000)

بعد العمل بأحكام المجلة التجارية منذ 1959 أي قرابة الأربعين سنة أصبحت أحكامها لا تواكب التطورات الاقتصادية الحاصلة في تونس، ونظرا لاتجاه تونس لإقرار إطار تشريعي ملائم لتطوير الإقتصاد عموما ونشاط الشركات التجارية على وجه الخصوص باعتبارها أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومواكبة التطورات المتسارعة على المستوى العالمي، تم إصدار مجلة الشركات التجارية بموجب القانون رقم 93 المؤرخ في 2000/11/03 لتحل محل أحكام المواد من 14 إلى 188 من المجلة التجارية¹.

وقد اتسمت مجلة الشركات التجارية بتوسيع نطاق الرقابة التي يقوم بها مراقبو الحسابات لتشمل من ناحية المبدأ كافة الشركات بما فيها شركات الأشخاص، وذلك عندما يبلغ رأس مالها أو رقم أعمالها مبلغا معيناً، كما كان لها الدور الكبير في إبراز حقوق وواجبات مراقب الحسابات وكذا نشاط عمله. ولقد ظلّت مهمة مراقبة الحسابات محتكرة لفترة طويلة على فئة الخبراء المحاسبين إلى غاية صدور القانون رقم 16 لسنة 2002 المنظم لمهنة المحاسبين في تونس، ليسمح لفئة معينة من المحاسبين المسجلين بقائمة المختصين في المحاسبة بممارسة مهمة مراقب حسابات لدى بعض الأنواع من الشركات التجارية²، وهم الذين تتوفر فيهم بعض الشروط التي سنتطرق لها لاحقا.

كما جاء القانون رقم 65 لسنة 2005 ليُدخل بعض التعديلات على مجلة الشركات التجارية ليبيد بعض الغموض الذي كان سائدا فيما يخص³:

- نوعية مهمة الرقابة التي يقوم بها مراقب الحسابات والمجال المطالب بتغطيته؛

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مجلة الشركات التجارية معلق عليها، تعليق القاضيين: أحمد الورفلي وكمال العياري، تونس، 2007، ص 3-5.

² Fatema ZEHRI, La place de l'audit externe dans la gestion des résultats comptables – cas des entreprises tunisiennes , 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

³ رشيد ثمر، مرجع سابق.

- الأشخاص الذين يمكن لهم القيام بالمهمة؛

- مسؤولية مراقب الحسابات.

وقد صدر في نفس السنة القانون رقم 96 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، حيث أحدث هذا القانون تغييرات عميقة فيما يخص تحديد الأشخاص المخول لهم ممارسة مهمة مراقبة الحسابات وكذلك العناية المهنية المستوجبة عليهم، ولعل أهم ما جاء به القانون في هذا المجال¹:

- شروط التعيين؛

- التداول على المهمة؛

- المراقبة المزدوجة؛

- العناية المهنية اللازمة التي يجب على مراقب الحسابات بذلها لإبراء ذمته.

كما نشير إلى أنه خلال هذه المرحلة وبداية من جوان 2002 تبنت تونس المعايير الدولية للمراجعة (ISA) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في جميع مهام المراجعة سواء القانونية أو التعاقدية، وهذا بعدما كانت تعتمد على معايير محلية صادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين على الرغم من تدريس المتربصين للمعايير الدولية خلال فترة التكوين.

¹ نفس المرجع السابق.

5-2. الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في تونس

تتأسس مهنة المراجعة في تونس بصفة رئيسية من طرف الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، وبصفة استثنائية من طرف المختصين في المحاسبة المرسمين بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية، وكل فئة لها شروطا خاصة بها للدخول للمهنة وإطارا عاما للمعرفة المتخصصة التي يشترط توفرها في المترشح لممارسة المهنة.

5-2-1. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في تونس

وفقا لأحكام المادتين (16) و(17) من القانون 108 لسنة 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، أنه يقوم بمهنة مراقب أو مراجع حسابات كل شخص مؤهل يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة المصادقة على صدق وسلامة حسابات الشركات، مع شرط الترسيم بصفة عضو بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية. كما يمكن للمحاسبين المرسمين بجدول مجمع المحاسبين والذين تتوفر فيهم شروط الترسيم بقائمة المختصين في المحاسبة بجدول المجمع ممارسة مهام مراقب حسابات لبعض الأنواع من الشركات.

5-2-1-1. شروط الترسيم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين

وفقا لأحكام المادة الثالثة من القانون 108 لسنة 1988، فإنه لا يمكن لأي أحد ممارسة مهنة الخبير المحاسب في تونس إذا لم يكن مرسما بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، وذلك بتوفر الشروط التالية:

- أن يكون تونسيا منذ خمس سنوات على الأقل؛
- أن يكون متمتعا بجميع حقوقه المدنية؛
- أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جنائية أو جنحة إلا ما كان منها عن غير قصد؛
- أن يقدم الضمانات الأخلاقية؛
- أن يكون متحصلا على شهادة خبير محاسب أو شهادة معادلة أقرتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

كما يمكن لأعضاء هيئة الخبراء المحاسبين تكوين شركات مدنية لممارسة مهنتهم بشرطين هما:

- أن يكون الشركاء شخصا أعضاء بالهيئة؛
- أن يعترف مجلس الهيئة لهذه الشركات بأنها مؤهلة للقيام بمهنة خبير محاسب وأن يقع تسجيلها بجدول الهيئة.

ويمكن لأعضاء الهيئة كذلك تكوين شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات ذات أسهم لممارسة مهنة خبير محاسب بشرط أن تتوفر في هذه الشركات الشروط التالية¹:

- أن يكون موضوعها ممارسة مهنة خبير محاسب؛
 - أن تثبت أن ثلاثة أرباع على الأقل من أسهمها أو حصصها مملوكة لأعضاء الهيئة، ويمكن أن يبقى باقي الأسهم أو الحصص في حيازة أشخاص آخرين يربطهم عقد عمل بالشركة؛
 - أن تختار رئيسها أو مديرها العام أو وكيلها المفوض من بين الشركاء الأعضاء بالهيئة؛
 - أن تكون الأسهم إسمية إذا تعلق الأمر بشركة ذات أسهم، وفي كل الحالات يجب أن يخضع قبول كل شريك جديد لترخيص مسبق من مجلس الإدارة أو مالكي الحصص؛
 - أن تبلغ مجلس الهيئة بقائمة الشركاء وكل التغيرات التي قد تلحق بهاته القائمة، وأن تضع الإرشادات على ذمة السلطات العمومية وكل شخص معني بالأمر، ويمكن لمجلس الهيئة سحب مصادقته إذا رأى أن الشروط المطلوبة للقبول لم تعد متوفرة؛
 - أن لا تكون تابعة ولو بصفة غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصالح؛
 - أن لا تكون لها مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية والتجارية والفلاحية والبنكية ولا في الشركات المدنية؛
 - أن يعترف مجلس الهيئة المكلف بالنظر في ما إذا كانت الشروط السابقة متوفرة بإمكانية ممارستها لمهنة خبير محاسب وأن تكون مرسّمة بجدول الهيئة.
- ولا يمكن لعضو من الهيئة أن يشارك إلا في تسيير أو إدارة شركة واحدة مرسّمة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين.

وينقسم جدول هيئة الخبراء المحاسبين إلى ثلاثة أقسام وهي:

- قسم الخبراء المحاسبين الأعضاء بالهيئة؛
- قسم شركات الخبرة في المحاسبة؛
- قسم الأشخاص الأجانب الماديين والمعنويين المرخص لهم القيام بمهنة خبير محاسب، ويتفرع هذا القسم إلى فرعين:

P قسم فرعي للأشخاص الماديين الأجانب،

P وقسم فرعي للأشخاص المعنويين الأجانب.

¹ القانون رقم 108 المؤرخ في 18/08/1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، 1988، المادة 04.

وفيما يخص الأجانب، فإنه لا يمكن أن يرسم بالجدول إلا الأشخاص المقيمين بالبلاد التونسية والشركات التي لها مكتب قار في تونس للتعامل مع العموم، والذي يقوم بتسييره في نفس المكان ممثل مقيم مفوض بالبلاد التونسية ومرخص له شخصيا للقيام بنفس المهنة التي تقوم بها الشركة التي يمثلها، حيث تتأكد الهيئة سنويا من توفر شروط الإقامة في الأشخاص الأجانب¹.

كما يضم الجدول قائمة بالخبراء المحاسبين الشرفيين وقائمة بالخبراء المحاسبين المتربصين، ويُنشر الجدول الذي يتم إعداده في 31 ديسمبر من كل سنة بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية من قبل وزير التخطيط والمالية، ويتم تعديله إثر كل تغيير يحصل فيه ويعلق بصفة مستمرة بمقر هيئة الخبراء المحاسبين. وعند الحديث عن الترسيم بجدول هيئة الخبراء، فإنه يجب الحديث عن الحالات التي يمكن أن يتم فيها شطب عضو من الأعضاء من الجدول وهي²:

- في حالة الوفاة أو بطلب صريح من عضو الهيئة؛
 - إثر قرار صادر عن دائرة التأديب في الحالات التي ينص عليها القانون.
- كما يمكن لعضو من أعضاء الهيئة أن تُعلق عضويته بالهيئة، إما برخصة يمنحها المجلس لمن يرغب في وضع حد لانتمائه للهيئة بصفة مؤقتة أو بمقتضى قرار تأديبي.

5-2-1-2. شروط الترسيم بجدول مجمع المحاسبين

- لممارسة مهنة محاسب يجب الترسيم بجدول مجمع المحاسبين وفقا للشروط التالية³:
- أن يكون تونسيا الجنسية منذ خمس سنوات على الأقل؛
 - أن يكون متمتعاً بجميع حقوقه المدنية؛
 - أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جنائية أو جنحة عمدية؛
 - أن يكون متحصلا على شهادة أستاذية ذات علاقة بالحاسبة أو شهادة تعليم عالي اختصاص محاسبة أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة المختصة بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
 - أن يكون قد أجرى تربصا لمدة سنة على الأقل لدى عضو مرسم بجدول مجمع المحاسبين أو لدى عضو مرسم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، على أن لا يقبل العضو المرسم بجدول مجمع المحاسبين متربصين قبل انقضاء فترة خمس سنوات من ترسيمه؛

¹ الأمر رقم 541 المؤرخ في 1989/05/25 يتعلق بضبط قواعد تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 37، 1989، المادة 11.

² هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، النظام الداخلي، 1991، المادة 76.

³ القانون رقم 16 المؤرخ في 2002/02/04 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين بالبلاد التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 11، 2002، المادتين 02، 03.

- تأدية اليمين* .

وينقسم جدول الجمع إلى قسمين هما:

- قسم المحاسبين الأعضاء بالجمع؛

- قسم شركات المحاسبة التي تتوفر فيها شروط القبول المنصوص عليها في المادة (13) من القانون 16 لسنة 2002، حيث تنص على الشروط التالية:

P أن يكون كل الشركاء مرسمين بالجمع؛

P أن ترسم الشركة بجدول الجمع.

كما يحتوي جدول الجمع على قائمة خاصة تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في المادتين (16) و(17) من القانون 16 لسنة 2002 وسوف نتطرق لهذه الشروط لاحقاً، وذلك للقيام بمهام مراقب حسابات الشركات، وتتفرع هذه القائمة إلى فرعين¹:

- فرع المختصين في المحاسبة؛

- فرع شركات مراقبة الحسابات.

ونشير إلى أن مجلس الجمع بعد ضبط جدول الجمع الذي يحتوي على أسماء الأشخاص المرسمين وعناوينهم وتواريخ ترسيمهم، يقوم بنشره في 31 ديسمبر من كل سنة بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية باستثناء القوائم الخاصة بالمتربصين².

3-1-2-5. شروط ممارسة مهمة مراقب حسابات من طرف المختصين في المحاسبة

يمكن لعضو مجمع المحاسبين ممارسة مهمة مراقب حسابات لدى الشركات ولكن بشرط أن يكون متحصلاً على شهادة أستاذية ذات علاقة بالمحاسبة أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة التابعة لوزارة التعليم العالي إضافة إلى شروط التسجيل بجدول الجمع، وأن يقوم بإجراء تربص إضافي لمدة سنتين على الأقل لدى مراقب حسابات مرسم بجدول مجمع المحاسبين أو جدول هيئة الخبراء المحاسبين، حيث يقع ترسيم الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط ممارسة مهمة مراقب حسابات في جدول الجمع في قائمة خاصة تسمى قائمة المختصين في المحاسبة³.

* يؤدي اليمين قبل مباشرة المهام أمام الرئيس الأول لحكمة الاستئناف أو من ينوبه الذي يوجد بها مقره، وفقاً للصيغة التالية: " أقسم بالله العظيم أن أباشر مهامي بإخلاص ونزاهة وأن أحافظ على سر المهنة وشرفها".

¹ الأمر رقم 863 المؤرخ في 2003/04/14 يتعلق بتنظيم مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وتسييره وكذلك بتطبيق أحكام الفصول 2، 18 و 21 من القانون رقم 16 لسنة 2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 33، 2003، المادة 18.

² الأمر رقم 863 لسنة 2003، مصدر سابق، المادة 19.

³ القانون رقم 16 لسنة 2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين، مصدر سابق، المادة 16.

ويستطيع الأشخاص المرسمين في قائمة المختصين في المحاسبة ممارسة مهام مراقب حسابات باسمهم الخاص أو تكوين شركات مدنية أو تجارية يقتصر موضوعها على ممارسة مهام مراقب حسابات بشرط أن تستجيب للشروط التالية:

- أن يكون كل الشركاء مرسمين بجدول المجمع؛

- أن ترسم الشركة بجدول المجمع؛

- لا يمكن لعضو المجمع أن يشارك إلا في تسيير شركة واحدة مرسمة بالجدول.

كما يجب على المختصين في المحاسبة أن يحترموا جميع الالتزامات المتعلقة بممارسة مهام مراقب حسابات وخاصة الواجبات المتعلقة بالاستقلالية والعناية المهنية اللازمة على أعضاء هيئة الخبراء المحاسبين المنصوص عليها في القانون 108 لسنة 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، كما يخضع المختص في المحاسبة لمراقبة لجنة المراقبة المنصوص عليها في القانون 108 لسنة 1988.¹

5-2-2. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في تونس

باعتبار أن مهام مراجعة الحسابات موكلة بصفة عامة للخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين وإستثناء للمختصين في المحاسبة، فإننا سنتناول في هذا الجزء شروط المعرفة المتخصصة الخاصة بالخبراء المحاسبين بشيء من التفصيل والتي لخصها المشرع التونسي في شرط وحيد وهو الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب.

أما فيما يخص المعرفة المتخصصة للمختصين في المحاسبة فقد ذكرناها في النقطة السابقة وهي المتمثلة في شهادة الأستاذية ذات العلاقة بالمحاسبة أو شهادة معادلة بالإضافة إلى تربص مهني مدته سنتان لدى مكتب مراقب حسابات مرسم بجدول مجمع المحاسبين أو بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وهذا إضافة إلى التربص المهني لمدة سنة على الأقل للتسجيل بجدول مجمع المحاسبين.

ولقد تناول المشرع التونسي نظام الدراسة للحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب من خلال الأمر رقم 2604 المؤرخ في 1995/12/25 والذي ألغى أحكام الأمر رقم 1139 المؤرخ في 1981/09/01 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية في الخبرة المحاسبية وبرامجها والتتويج السنوي لها.

وتشتمل دراسات الخبرة في المحاسبة والتي تختتم بالشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة على مايلي²:

- دروس نظرية وتطبيقية مدتها سنة واحدة تختتم بشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة؛

- تربص تطبيقي مدته ثلاث سنوات؛

¹ نفس الصدر السابق، المادة 18.

² الأمر رقم 2604 المؤرخ في 1995/12/25 يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 02، 1995، المادة 02.

- إعداد مذكرة ومناقشتها.

ونشير إلى أن هذه الدروس تنظم من طرف مؤسسات التعليم العالي والبحث المؤهلة لمنح هذه الشهادة، وأن المصادقة على التربصات التطبيقية والموافقة على مواضيع المذكرات وتعيين لجان مناقشتها يتم من طرف لجنة الخبرة المحاسبية المحدثة بكل مؤسسة مؤهلة لتسليم الشهادة الوطنية لخبير محاسب.

5-2-2-1. شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة

نص الأمر 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 30 أوت 2002 المعدّل للأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، على أنه يمكن التسجيل بشهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة¹:

- الحائزين على الشهادة الوطنية للأستاذية في علوم المحاسبة أو على شهادة معادلة لها؛
- الحائزين على إحدى الشهادات الوطنية الأخرى للأستاذيات في الاقتصاد والتصرف أو على إحدى الشهادات الوطنية للأستاذيات في الحقوق أو على الشهادة الوطنية لمهندس أو على شهادة معادلة لإحداها مع تكوين تكميلي.

ونشير إلى أنه يمكن للطلبة المعنيين بالتكوين التكميلي الترشح للمناظرة بالملفات للدخول لإعداد شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة قبل إتمام تكوينهم، على أن يتابعوا هذا التكوين التكميلي بالتوازي مع إعداد شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة، وتحدد مواد التكوين التكميلي وفق الجدول التالي:

¹ الأمر رقم 1976 المؤرخ في 30 أوت 2002 المتعلق بتنقيح الأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 73، 2002، المادة 04.

الجدول رقم (5-1): مواد التكوين التكميلي للشهادات غير الأستاذية في دراسات المحاسبة.

الشهادة	مواد التكوين التكميلي
الأستاذيات في الإقتصاد والتصرف	<ul style="list-style-type: none"> • محاسبة: - مواصفات ومحاسبة معمقة، - تدقيق. • قانون: - قانون المؤسسات، - جباية.
الأستاذيات في الحقوق	<ul style="list-style-type: none"> • تصرف. • محاسبة: - مواصفات ومحاسبة معمقة، - تدقيق.
الشهادة الوطنية لمهندس	<ul style="list-style-type: none"> • تصرف. • محاسبة: - مواصفات ومحاسبة معمقة، - تدقيق. • قانون: - قانون المؤسسات، - جباية.

المصدر: الأمر رقم 1976 المؤرخ في 30 أوت 2002 المتعلق بتنقيح الأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 73، 2002، المادة 04.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن مواد التكوين التكميلي كانت مركزة حول ثلاثة أنواع من المواد الرئيسية في تكوين المراجع وهي: المواد المحاسبية متمثلة في المحاسبة المعمقة والتدقيق، مادة التصرف، ومواد القانون متمثلة في قانون المؤسسات والجباية، ولكي يصبح حاملو الشهادات الثلاث المذكورة في الجدول مؤهلين للدخول في التكوين الخاص بالخبرة المحاسبية، أي في مستوى حاملي شهادة الأستاذية في دراسات المحاسبة، يجب عليهم دراسة المواد الرئيسية التي لم يدرسونها، حيث أن الحامل لشهادة مهندس يجب عليه دراسة كل المواد الخاصة بالمحاسبة والقانون والتصرف، بينما الحامل لشهادة الأستاذية في الحقوق فهو معني فقط بمواد التصرف والمحاسبة باعتباره درس مواد القانون المختلفة، أما الحامل لشهادة الأستاذية في الإقتصاد والتصرف فيجب عليه دراسة مواد المحاسبة والقانون باعتباره درس مادة التصرف.

ولقد حدد القرار الصادر عن وزير التربية والعلوم المؤرخ في 1994/05/20 شروط الحصول على شهادة الأستاذية في دراسات المحاسبة، حيث قسمت الدراسة فيها إلى مرحلتين جامعتين هما¹:
المرحلة الجامعية الأولى: تتوزع الدراسة بالمرحلة الأولى من الأستاذية في دراسات المحاسبة على سنتين، وتختتم بشهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى، والجدول الموالي يوضح وحدات التدريس للمرحلة الجامعية الأولى.

الجدول رقم (5-2): وحدات التدريس للمرحلة الجامعية الأولى للأستاذية في دراسات المحاسبة.

السنة الأولى	السنة الثانية
1- المحاسبة	1- المحاسبة 3
2- المحاسبة 2	2- المحاسبة 4
3- مدخل للتصرف	3- الجباية 1
4- مدخل للإقتصاد والإقتصاد الجزئي	4- الجباية 2
5- مدخل للقانون وقانون مدني	5- الإقتصاد الكلي
6- القانون التجاري 1	6- التصرف المالي 1
7- الرياضيات	7- المالية العامة والمحاسبة العامة
8- الاحصائيات	8- القانون التجاري 2
9- اللغات	9- اللغات

المصدر: قرار من وزير التربية والعلوم مؤرخ في 1994/05/20 يتعلق بضبط نظام الدراسات وشروط التحصيل على الشهادتين الوطنيتين للمرحلة الأولى والأستاذية في دراسات المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 48 لسنة 1994، المادة 05.

المرحلة الجامعية الثانية: يسجل في السنة الأولى من المرحلة الثانية من الأستاذية في دراسات المحاسبة الطلبة الحاصلون على شهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى في دراسات المحاسبة أو شهادة معادلة، كما يمكن الترخيص لحاملي شهادة الدراسات الجامعية للمرحلة الأولى في علوم التصرف والدراسات العليا التجارية بالتسجيل. وتتوزع الدراسة بالمرحلة الجامعية الثانية من الأستاذية في دراسات المحاسبة على سنتين وفق الجدول التالي:

¹ قرار من وزير التربية والعلوم مؤرخ في 1994/05/20 يتعلق بضبط نظام الدراسات وشروط التحصيل على الشهادتين الوطنيتين للمرحلة الأولى والأستاذية في دراسات المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 48، 1994، المادة 02، 08.

الجدول رقم (5-3): وحدات التدريس للمرحلة الجامعية الثانية للأستاذية في دراسات المحاسبة.

السنة الأولى	السنة الثانية
1- نظرية المحاسبة ومواصفاتها	1- المحاسبة المعمقة 2
2- القانون التجاري 3	2- المراقبة الداخلية للمؤسسة والمراقبة الخارجية للحسابات والتصرف
3- المحاسبة المعمقة 1	3- مراقبة التصرف 2
4- مراقبة التصرف 1	4- النظام الإعلامي
5- التصرف المالي 2	5- المالية الدولية
6- التسويق	6- ندوات البحث (إعداد ملفي بحث أو رسالة أستاذية)
7- التصرف في الموارد البشرية	
8- المنهج الرياضي في العمليات الاقتصادية	
9- القانون الاجتماعي	

المصدر: قرار من وزير التربية والعلوم مؤرخ في 1994/05/20، يتعلق بضبط نظام الدراسات وشروط التحصيل على الشهاداتين الوطنيتين للمرحلة الأولى والأستاذية في دراسات المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 48، 1994، المادة 05.

ويشمل التكوين النظري للحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة على ثلاث وحدات سنوية إجبارية وهي¹:

- المراجعة في المحاسبة؛
- التصرف المدمج؛
- الجباية المعمقة.

وقد حُدد عدد التسجيلات في شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة بتسجيلين، ولا يمكن تأجيل هذه التسجيلات أو إلغاؤها، ويختتم التكوين النظري لمدة سنة بامتحان وطني يتضمن اختبارات كتابية واختبار شفاهي تنظمه وزارة التعليم العالي، حيث يتم تكوين لجنة الامتحان الوطني التي تتكون من سبعة أعضاء يُختارون من بين المدرّسين المختصين في المواد المدرّسة في شهادة الدراسات العليا للمراجعة، ويكون لإثنين منهم على الأقل صفة خبير محاسب، وتتولى هذه اللجنة المهام التالية²:

- إختيار مواضيع الاختبارات الكتابية؛

¹ قرار من وزير التعليم العالي مؤرخ في 1996/02/22 يتعلق بضبط نظام الدراسات والامتحانات للتحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكورة وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 17، 1996، المادة 02.

² الأمر رقم 2604 لسنة 1995، مصدر سابق، المواد: 06، 08، 09، 12.

- تصحيح نسخ الإختبارات الكتابية؛
- إجراء الإختبار الشفاهي للناجحين في الإختبارات الكتابية؛
- الإعلان عن النتائج.

ويمكن التسجيل لامتحانات شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة للذين استوفوا حقهم في التسجيل وشروط المادة الرابعة المذكورة أعلاه من الأمر 1976 لسنة 2002، غير أنه لا يمكن قبول المعنيين بالتكوين التكميلي التسجيل للإمتحان إلا إذا أثبتوا أنهم بصدد متابعة هذا التكوين، ولا يتم التصريح بنجاحهم إلا بعد الإحراز على التكوين التكميلي¹.

5-2-2-2. التربص التطبيقي

وفقا لأحكام المادة (15) من الأمر 2604 لسنة 1995، فإنه يجب على المترشحين لشهادة خبير في المحاسبة القيام بتربص تطبيقي مدته ثلاث سنوات، إثنين منها على الأقل لدى خبير محاسب مرسم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين.

يخصص صفة خبير محاسب متربص للمترشحين لمهنة خبير محاسب الحاصلين على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة أو ما يعادلها، والذين وقع قبولهم من طرف مجلس الهيئة للقيام بتربص مهني، حيث يمكن لهم خلال مدة ثلاث سنوات إبتداء من ترسيمهم بالجدول بصفة خبير محاسب متربص القيام بمسك أو جمع أو فتح أو ختم أو مراقبة حسابات المؤسسات والمنظمات مهما كان نوعها سواء لحسابهم الخاص وتحت مسؤوليتهم أو بصفة أجير لدى عضو من الهيئة.

ونشير إلى أن أعمال المتربصين تخضع لمراقبة رئيس التربص، حيث أنه عند نهاية التربص يتم شطب المتربصين الذين لم يحصلوا على شهادة خبير محاسب من جدول الهيئة، مع إعطائهم شهادة ختم التربص لتمكينهم من المشاركة في الامتحانات للحصول على شهادة خبير محاسب².

وقد نصت المادة (16) من الأمر 2604 لسنة 1995، على أن التربص التطبيقي يجب أن ينتهي في أجل أقصاه ست سنوات ابتداء من تاريخ الحصول على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة. وللحصول على المصادقة على التربص يجب أن يقدم الخبير المحاسب المتربص إلى لجنة الخبرة المحاسبية المذكورة سابقا، شهادة ختم التربص التي يمنحها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين وتقريراً تأليفياً يتعلق بفترة التربص. ونشير إلى أن المتربص لا يمكنه الحصول على شهادة ختم التربص إلا بعد مراقبة تربصه من طرف مجلس هيئة الخبراء المحاسبين.

¹ الأمر رقم 1976 لسنة 2002، مصدر سابق، المادة 06.

² القانون رقم 108 لسنة 1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 12.

3-2-2-5. إعداد مذكرة الخبرة المحاسبية ومناقشتها

بالنسبة لمذكرة الخبرة المحاسبية وهي المرحلة الأخيرة من التكوين لنيل شهادة الخبير المحاسب، فإنه يجب على المترشحين المتحصلين على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة والذين أتموا على الأقل سنتين من التربص التطبيقي، أن يقوموا بالتسجيل لدى مؤسسة تعليم عالي مؤهلة لتسليم الشهادة الوطنية لخبير محاسب، للحصول على الموافقة على موضوع المذكرة، ويجب أن تناقش المذكرة في أجل أقصاه سنتين من تاريخ إعلام المترشح بالمصادقة على التربص من طرف لجنة الخبرة المحاسبية.

وعند اختبار مناقشة المذكرة وقبولها، تمنح للمترشح الشهادة الوطنية لخبير محاسب مع إحدى

الملاحظات التالية:

- متوسط؛

- مشرف؛

- مشرف جدا.

وقد لا تمنح للمترشح شهادة الخبير المحاسب بعد مناقشة مذكرته، ويقع هنا في صورة التأجيل، حيث يجب على رئيس لجنة المناقشة إعداد تقرير مفصل لتوجيه المترشح في إعادة مذكرته، ويجب أن تكون المذكرة مصحوبة بالتقرير أثناء المناقشة الموالية للمترشح¹.

3-2-5. مهام مراجع الحسابات في تونس

ألزم المشرع التونسي مراجع الحسابات بالعديد من الواجبات المهنية والتي تترجم مهمة الرقابة الموكلة إليه، ولقد حدد القانون بصفة دقيقة المهام الموكلة له، وأن كل مخالفة من طرف المراجع تعرضه للمسؤولية. ويمكن أن نلخص مهام مراجع الحسابات وفقا للتشريع التونسي في الآتي:

1-3-2-5. المهام الدائمة

إن المهمة الأساسية للمراجع تتضمن التحقق من سلامة (sincérité) ونزاهة (régularité) الحسابات وفقا للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات، وبالتالي فهو مدعو لإعطاء رأي حول مسك الحسابات الإجتماعية، ويتحقق ذلك من خلال المصادقة على الحسابات السنوية أو المصادقة المتضمنة لتحفظ أو رفض المصادقة، والذي سوف يقدم للإقرار من طرف المساهمين في الجمعية العامة العادية².

وقد أصبح منذ صدور القانون رقم 96 لسنة 2005 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، مراقب الحسابات مجبرا على موافاة البنك المركزي بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة، وذلك بالنسبة للشركات التالية: شركات المساهمة العامة، الشركات المزمرة بإعداد قوائم مالية مجمعة،

¹ الأمر رقم 2604 لسنة 1995، مصدر سابق، المادة 22.

² Khelifa KHARROUBI, Droit des sociétés commerciales, Volume 01, MIP, Tunis, 2008, p. 185.

والشركات التي تتجاوز مجمل تعهداتها (leurs engagements) لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية (l'encours de leurs émissions obligataires) مبلغا يحدد بمقتضى أمر*، ومنه فإن مراجع الحسابات ملزم بتحرير تقرير سنوي يتضمن ما لاحظته واستنتجته بخصوص كيفية مسك المحاسبة ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية الأساسية وهي¹:

- مبدأ الصورة الأمينه والوفية عن الوضع المالي والاقتصادي للشركة؛
 - مبدأ تقديم الجوهر على الشكل: أي ترجيح الإعتبارات الواقعية والحقيقية على كل الإعتبارات الشكلية بما فيها القواعد القانونية التي يؤدي تطبيقها إلى الإبتعاد عن الحقيقة الإقتصادية؛
 - مبدأ عدم تغيير طرق عرض المعلومة المحاسبية.
- وقد أضاف القانون المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية مهاما إضافية علاوة على الإلتزامات القانونية لمراجع الحسابات وهي²:
- إعلام هيئة السوق المالية بكل أمر من شأنه أن يشكل خطرا على مصالح الشركة أو حاملي أوراقها المالية فور علمه به؛
 - موافاة هيئة السوق المالية بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة وذلك في نفس الوقت.
- كما أضاف القانون رقم 83 لسنة 2001 المتعلق بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي** في مادته (51) مهمة إضافية لمراجع الحسابات تتمثل في تقديم تقرير لهيئة السوق المالية خلال الستة أشهر الموالية لحتم كل سنة مالية تقريرا عن المراقبة التي قاموا بها.

2-3-2-5 المهام الخاصة والظرفية

- يمكن للجمعية العامة للمساهمين تكليف مراجع الحسابات بمهام خاصة أو ظرفية، كالتدقيق في عملية معينة بذاتها أو تحرير تقرير بمناسبة النظر في مشروع قرار معين، ونذكر على الخصوص:
- التدقيق فيما يتعلق بمدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية في الشركة،
 - إعلام النيابة العامة بالجرائم التي يبلغه العلم بها أثناء تأدية مهامه.

* حددت المادة الرابعة من الأمر 1546 المؤرخ في 06/06/2006 المتعلق بتطبيق أحكام المواد 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية، المبلغ المذكور بـ: خمسة مليون دينار تونسي.

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، ص771.

² القانون رقم 96 لسنة 2005 مؤرخ في 18/10/2005، يتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، المادة 08، تضيف المادة 03 (سادسا) للقانون 117 لسنة 1994 المتعلق بإعادة تنظيم السوق المالية.

** حسب المادة الأولى من المجلة المذكورة، تعتبر مؤسسات توظيف جماعي:

- مؤسسات التوظيف الجماعي في الأوراق المالية التي تتكون من شركات الإستثمار ذات رأس المال المتغير والصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية؛
- الصناديق المشتركة للديون.

- كما أوجب القانون رقم 34 لسنة 1995 المتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات إقتصادية على مراجع الحسابات الإشعار ببيوادر الصعوبات الإقتصادية التي تظهر على المؤسسة بغية إنقاذها في الوقت اللازم ومنع المزيد من التدهور في حالتها، وذلك بعد استفسار مسير المؤسسة حول هذا التطور السليبي وما يعترزم القيام به للخروج من الوضع الصعب الذي تمر به¹.

ومن المسائل التي يجب على مراجع الحسابات أن يحرر فيها تقريراً بحكم القانون نذكر ما يلي:

- الرفع من رأس المال؛

- شراء حصص الأرباح أو التأسيس من قبل الشركة بغاية إلغائها أو تحويلها إلى أسهم؛

- الإندماج؛

- العقود المبرمة بين الشركة ومسيرها ... إلخ.

ونشير إلى نقطة مهمة جدا وهي أن مهمة مراجع الحسابات تبقى مهمة مراقبة المحاسبة بالأساس، فإنه لا يحق له التدخل في التسيير والتصرف داخل الشركة مهما كانت الظروف، وهي مهمة قانونية ذات مصلحة عامة، ويبقى مراجع الحسابات ملزماً أثناء تأدية مهمته بتوفير الوسائل دون النتائج.

4-2-5. تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات

لقد ميز المشرع التونسي بين فئتين من مراجعي الحسابات الذين يمكنهم ممارسة مهمة المراجعة في تونس وهما فئة الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وفئة المختصين في المحاسبة وهم المرسمون بجدول مجمع المحاسبين في قائمة المختصين في المحاسبة. ونظراً للاختلافات الموجودة بين الفئتين، نميز عدة حالات لتعيين وصفة مراجع الحسابات في الشركات.

1-4-2-5. تعيين مراجع الحسابات في الشركات

وفقاً لأحكام المادة (260) من مجلة الشركات التجارية، يجب أن تعين الجلسة العامة للمساهمين مراجعاً أو أكثر للحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مع مراعاة أحكام الفصل (13) مكرر من مجلة الشركات التجارية. وتنص المادة (261) من نفس المجلة على أنه في حالة عدم التعيين أو إذا تعذر على المراجع القيام بمهامه أو امتنع عن أدائها، فإنه يجب تعيينه أو تعويضه بموجب قرار من القاضي الإستعجالي بالمحكمة التي يوجد بها مقر الشركة بناء على طلب من كل من يهمه الأمر.

¹ نفس المصدر السابق، ص 773.

ونشير إلى أن تعيين المراجع في مؤسسات التوظيف الجماعي يعود إلى مجلس إدارة شركة الإستثمار أو هيئة الإدارة الجماعية في شركات الإستثمار ذات الرأس مال المتغير، وللمجلس إدارة المتصرف أو هيئة الإدارة الجماعية بالنسبة للصندوق المشترك في الأوراق المالية، والصندوق المشترك للديون¹.
وقد فصلّ المشرع التونسي في أمر تعيين مراجع الحسابات، حيث أجبر كل الشركات التجارية على تعيين مراجع، ولكن يمكن أن تعفى بعض الشركات ماعدا شركات المساهمة في الحالات التالية:

- بعنوان السنة المحاسبية الأولى من نشاطها؛
- أو إذا لم تتوفر فيها إثنين من الأرقام الدنيا* المتعلقة بمجموع الموازنة ومجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات ومتوسط عدد العمال؛
- أو إذا لم تعد تتوفر فيها خلال السنتين الأخيرتين من وكالة المراجع إثنين من الأرقام الدنيا. وقد بيّنت المادة السابعة من الأمر رقم 1546 لسنة 2006 كيفية حساب** الأرقام الدنيا المذكورة أعلاه.

وبعد حسم أمر التعيين، فإن المشرع التونسي فصلّ في صفة مراجع الحسابات الذي ينبغي تعيينه، حيث يجب تعيينه من بين الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين إذا توفرت الشركة على إثنين من الأرقام الدنيا*** المتعلقة بمجموع الموازنة ومجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات ومتوسط

¹ القانون رقم 83 مؤرخ في 2001/07/24، يتعلق بإصدار مجلة مؤسسات التوظيف الجماعي، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 59، 2001، المواد 08، 20 و46، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2008.
* الأرقام الدنيا حسب المادة الأولى من الأمر 1546 لسنة 2006 المتعلقة بتطبيق أحكام المواد 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية، هي:

- مجموع الموازنة: مائة ألف دينار تونسي،
 - مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: ثلاثمائة ألف دينار تونسي،
 - متوسط عدد العمال: عشر عمال.
- ** - مجموع الموازنة: المجموع الإجمالي للموازنة مع إضافة الإستهلاكات والمدخرات وقيمة التجهيزات والمعدات والعقارات موضوع عمليات إنجاز مالي حسب القيمة المدونة في العقد دون اعتبار الفوائض المالية والهامش التجاري.
- مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات ودون اعتبار تغيير المخزون.
- متوسط عدد العمال: المعدل بين عدد العمال في بداية السنة المحاسبية وفي آخرها مع اعتبار العمال الظرفيين بتحويل أيام عملهم بعنوان تلك السنة إلى ما يوازيها بمواطن شغل قارة.
- *** الأرقام الدنيا حسب المادة الثانية من الأمر 1546 لسنة 2006 المتعلقة بتطبيق أحكام المواد 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية، هي:

- مجموع الموازنة: مليون وخمسمائة ألف دينار تونسي،
- مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: مليون دينار تونسي،
- متوسط عدد العمال: ثلاثون عاملا.

عدد العمال. وإذا لم تتوفر الشركة على إثنتين من هذه الأرقام فهي حرة في تعيين مراجع الحسابات سواء من بين الخبراء المحاسبين أو من بين المختصين في المحاسبة المرسمين بجدول مجمع المحاسبين. وقد أجبر المشرع التونسي بعض الأنواع من الشركات على تعيين مراجع الحسابات من بين الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وهي كالتالي:

- المؤسسات العمومية؛
 - مؤسسات التوظيف الجماعي ومؤسسات القرض؛
 - المؤسسات المدرجة ببورصة القيم؛
 - مراكز المصلحة العامة الإقتصادية.
- أما بالنسبة للتعاونيات الفلاحية، فقد ألزمها القانون رقم 94 لسنة 2005 في مادته (25) على تعيين مراقب حسابات مسجل بهيئة الخبراء المحاسبين أو مختص في المحاسبة مسجل بمجمع المحاسبين، عندما يفوق مجموع موازنتها أو مبلغ رأس مالها مبالغ تحدد بقرار من وزير المالية ووزير الفلاحة¹. ويتساءل في هذا الصدد الخبير رشيد تمر* عن الدافع الذي جعل المشرع التونسي يوكل مهمة المراجعة إلى أشخاص ذوي مستويات تقنية مختلفة، فإذا كان الأمر يتعلق بقلة عدد الخبراء المحاسبين فإن منهم من يبحث عن عمل، وإذا اعتبر أن الشركات الصغرى سهلة الرقابة فالواقع يثبت غير ذلك. ومن أجل تدعيم مراجعة حسابات الشركات، فقد أضاف القانون المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية المادة (13 ثالثا) لمجلة الشركات التجارية، حيث أجبر بعض الشركات على تعيين مراجعين إثنتين أو أكثر للحسابات من الخبراء المحاسبين وهي:
- مؤسسات القرض ذات المساهمة العامة وشركات التأمين متعددة الإختصاصات؛
 - الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة إذا تجاوز مجموع موازنتها بعنوان الحسابات الجمعة مبلغا** يتم تحديده بمقتضى أمر؛
 - الشركات التي تتجاوز مجمل تعهداتها لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية مبلغا*** يتم تحديده بأمر.

¹ رشيد تمر، مرجع سابق.

* خبير محاسب وأمين عام سابق لهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية.

** يحدد المبلغ المذكور حسب المادة الثانية من الأمر 1546 لسنة 2006 المتعلق بتطبيق أحكام المواد 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية، بـ: مائة مليون دينار تونسي.

*** يحدد المبلغ المذكور حسب المادة الثانية من الأمر 1546 لسنة 2006 المتعلق بتطبيق أحكام المواد 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية، بـ: خمسة مليون دينار تونسي.

ويشترط في هؤلاء المراجعين أن لا يكونوا مرتبطين بأي علاقة شراكة أو بمعاملات أخرى مهما كان نوعها من شأنها أن تحد من الإستقلالية فيما بينهم، وأن يحددوا شروط وطرق إعداد تقاريرهم اعتمادا على مبدأ المواجهة في المراجعة.

وللحفاظ على استقلالية المراجع، فقد تناول المشرع التونسي من خلال مجلة الشركات التجارية الاشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمراجعي حسابات للشركة وهم¹:

- أعضاء مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو مقدمي الحصص العينية وأقارب هؤلاء لغاية الدرجة الرابعة؛

- الأشخاص الذين يتقاضون بأي وجه من الوجوه بموجب المهام التي يقومون بها عدا مهمة مراقب حسابات اجرا أو مكافأة من أعضاء مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو الشركة أو من أي مؤسسة تملك عُشر رأس مال الشركة أو تملك الشركة على الأقل عُشر رأس مالها؛

- الأشخاص الذين يحجر عليهم تولى وظيفة عضو بمجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو الأشخاص الذين فقدوا مؤهلاتهم لمباشرة هذه المهام؛

- أزواج الأشخاص المذكورين بالمطتين الأولى والثانية أعلاه.

وإذا توفر في مراقب الحسابات الجمع بين صفته كمراجع وإحدى الصفات المذكورة أعلاه، فيجب عليه التخلي فورا عن مباشرة وظائفه وإعلام مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية بذلك خلال 15 يوما على الأكثر من حدوث المانع.

ومن خلال حالات التنافي المذكورة أعلاه، فإنه إذا كان المراجع أو أقاربه من بين المسيرين أو القائمين بالإدارة يُفرغ مهمة مراجع الحسابات من مضمونها ويفقدها جدواها واستقلالها، ويمكن تفسير ذلك بتضارب المصالح بين أعضاء الإدارة والمراجع. كما أن الصبغة غير المباشرة للصلات القائمة بين مراجع الحسابات والشركة التي يراقبها أو مسيرها قد يثير شكوكا لها ما يبررها حول حياده واستقلاله عبر منعه من مراجعة حسابات شركة له معها صلات متينة ولو كانت غير مباشرة. كما أن من لا تتوفر فيهم صفات أخلاقية ويُمنعون من ممارسة بعض المهام الإدارية، فإنه بطبيعة الحال لا يمكنهم القيام بمهام المراجعة التي تقوم أصلا على الإئتمان والثقة.

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مجلة الشركات التجارية، مرجع سابق، المادة 262، ص 784.

أما فيما يخص عدد الوكالات التي يمكن أن يقوم بها مراجع الحسابات في شركة بصفة متتالية، فإن المشرع التونسي لم يحدد عدد معين من الوكالات إلا أنه حدد الوكالة بثلاث سنوات قابلة للتجديد دون حدود، ولكن صدور القانون رقم 96 لسنة 2005 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية أسس نمطا جديدا لم تعهده المؤسسة من قبل وهو مبدأ التداول على المهمة والمتمثل في ضرورة تغيير مراجع الحسابات، ونلخص هذه الحالات كما يلي:

- إذا كانت الشركة لا تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا المذكورة أعلاه، فإن الوكالة محددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد دون حدود.
- إذا كانت الشركة تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا أي ملزمة بتعيين مراجع حسابات من بين الخبراء المحاسبين، فإن المشرع ميّز كذلك بين حالتين¹:
 - إذا كان الخبير المحاسب شخصا طبيعيا، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يمكن أن يتجاوز ثلاثة، أي تسع سنوات على الأكثر؛
 - إذا كان مراجع الحسابات شركة خبرة محاسبية، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يمكن أن يتجاوز خمس وكالات متتالية بشرط أن تضم الشركة على الأقل ثلاثة خبراء محاسبين مرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين وتغيير المسؤول عن مراجعة الحسابات وفريق العمل التابع له على الأقل مرة كل ثلاث وكالات.

أما بالنسبة للتعاونيات الفلاحية، فإنها حددت المهمة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط أي وكالتين، بغض النظر عن نوعية مراجع الحسابات سواء كان من بين الخبراء المحاسبين أو من بين المختصين في المحاسبة.

ونشير إلى أن قاعدة التداول على المهمة وعلى الرغم من صدور القانون سنة 2005، إلا أن هذا الأخير نص على تطبيقها ابتداء من جانفي 2009 بغض النظر على عدد الوكالات السابقة التي قام بها مراجع الحسابات.

5-2-4-2. إنهاء مهام مراجع الحسابات في الشركات

نصت المادة (260) من مجلة الشركات التجارية على أنه لا يمكن للجمعية العامة أن تعزل مراجعي الحسابات قبل نهاية مدة تعيينهم إلا إذا ثبت ارتكابهم خطأ فادحا أثناء ممارستهم لمهامهم.

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، المادة 13 مكرر من مجلة الشركات التجارية أضيفت بمقتضى القانون عدد 96 لسنة 2005 المؤرخ في 2005/10/18، ص 85.

ولقد تناولت مجلة الشركات التجارية إمكانية إنهاء مهام أو عزل مراقب الحسابات، ولكن هذا العزل أو الإعفاء يكون من طرف القاضي الاستعجالي وبسبب مشروع، وذلك بطلب من¹:

- النيابة العامة؛
 - مجلس الإدارة؛
 - مساهم أو عدة مساهمين يملكون 15 % من رأس مال الشركة على الأقل؛
 - هيئة سوق المال بالنسبة لشركات المساهمة العامة.
- وقد يُفهم من أن تكريس العزل القضائي واستبعاد العزل من طرف الشركة، أن مهمة مراجع الحسابات ذات مصلحة عامة، وأن هذه القاعدة ضمان جوهرية لاستقلالية المراجع.
- والسبب المشروع الذي تناولته المادة (264) من مجلة الشركات التجارية يتمثل في أمرين هما²:
- إما أن يثبت الطالب وجود إخلال بالمهام، سواء كان بالتخلف عن القيام بواجبات الرقابة؛
 - أو القيام بها بشكل مخالف للقوانين والتشريعات.
- ويفترض أن يكون الإخلال واضحاً وجلياً لأن القاضي الاستعجالي ليس له أن يغوص في جوهر الأمور، وتنص الفقرة الثانية من المادة (264) أعلاه على أنه يتم تعويض مراجع الحسابات المعزول من قبل الجلسة العامة وعند الاقتضاء من قاضي الاستعجال.

5-2-5. أتعاب المراجع في تونس

يحصل المراجع في تونس على مقابل أتعابه وفق سلم أتعاب صادر عن وزارة المالية، حيث صدر أول سلم سنة 1984، ثم عدّل سنة 1995 بسلم آخر إستمر العمل به إلى غاية فيفري 2003، هذا الأخير عدّل في ظرف عدة أشهر خلال نفس السنة أي في سبتمبر 2003، ولكن مع الإشارة إلى أن هذا القرار الأخير لم يغيّر في طريقة الحساب أو نطاق تطبيقه أو المعنيين بتطبيقه أو طريقة دفع الأتعاب، وإنما عدّل فقط في جدول الأتعاب والذي يتم العمل به إلى حد الآن. ويطبق جدول الأتعاب هذا على³:

- كل مهمات المراجعة التعاقدية طبقاً للإتفاقيات المبرمة بعد نشر القرار المتعلق بجدول أتعاب مراقبي الحسابات في فيفري 2003؛
- كل مهمات المراجعة القانونية والتعاقدية المتعلقة بالسنوات المالية ابتداء من 01 جانفي 2002؛
- كل مهمات المراجعة القانونية التي تلي تاريخ نشر القرار المتعلق بجدول الأتعاب في فيفري 2003.

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، المادة 264، ص 792.

² نفس المصدر السابق، ص 793.

³ Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28/02/2003, portant du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie, journal officiel de la république tunisienne, n° 17, 2003, article 09.

ونشير إلى أن سلم الأتعاب هذا يطبق على كل مهام المراجعة القانونية والتعاقدية للشركات المقيمة بتونس فقط، ويستوجب القيام بالنسبة لكل سنة مالية بالتزامات العناية المهنية ومعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها ومعايير المراجعة المحددة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين والمعتمدة من طرف الوزير المكلف بالمالية. ولتطبيق الجدول* الخاص بأتعاب مراقبي الحسابات، تم تحديد المقاييس التالية¹:

- **مجموع الموازنة الخام:** وهو المجموع الخام دون خصم الاستهلاكات والأموال الاحتياطية والقيم المعدومة، غير أنه لا يمكن اعتبار الخسائر المسجلة خلال السنوات السابقة وذلك في حدود الأموال الذاتية عندما تكون قد شملت تلك الخسائر عملية مراجعة الحسابات.
- **مجموع النواتج:** ويشمل جميع المعاليم الموظفة عليه مع زيادة المنح التي تكتسي طابع رقم معاملات.
- **مجموع العاملين:** إن العدد الذي يقع اعتباره يتركب من المعدل بين عدد العاملين في بداية السنة ونهاية السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار العاملين المؤقتين بتحويل أيام عملهم إلى مواطن شغل قارة. ويتم حساب مبلغ الأتعاب بالمعادلة التالية:

$$\text{مبلغ الأتعاب} = \text{المبلغ المقابل لمقياس مجموع الموازنة الخام} + \text{المبلغ المقابل لمقياس مجموع النواتج} + \text{المبلغ المقابل لمقياس مجموع العاملين.}$$

ويتم حساب المبلغ المقابل لكل مقياس من الجدول الخاص به وفق المعادلة التالية:

$$\text{المبلغ المقابل للمقياس} = \text{الحد الأعلى لأتعاب الشريحة الدنيا} + \text{الأتعاب المقابلة للشريحة.}$$

أما فيما يخص طريقة دفع أتعاب مراجع الحسابات عن مهامه العادية، فإنها تتم بناء على اتفاق مشترك بين مراجع الحسابات وزبونه، ولكن في حالة عدم الإتفاق فإنه يجب تسديد أتعابه كما يلي²:

- 20% عند بداية الأعمال؛

- 30% بعد انتهاء الأعمال الأولية؛

- 30% عند انتهاء الأعمال؛

- 20% شهرا على الأكثر بعد تسليم التقارير.

نشير إلى أنه إذا أسندت مهمة مراجعة الحسابات لمراجع تستوجبه التنقل لمسافة تفوق 25 كلم من مقر مكتبه المهني، فإنه تُدفع له زيادة عن أتعابه المحسوبة وفقا لجدول الأتعاب³:

- تعويض عن مصاريف التنقل تُحسب على أساس التعريفة الكيلومترية من الصنف أو المجموعة المتوسطة المعمول بها من طرف المؤسسات المختصة في كراء السيارات؛

* أنظر الملحق رقم (1-5).

¹ Ibid, article 05.

² Ibid, article 08.

³ Ibid, article 07.

- مصاريف الإيواء على أساس التعريفات المعمول بها بالمحلات السياحية من صنف ثلاث نجوم.

5-2-6. مسؤوليات المراجع في تونس

يتحمل مراجع الحسابات في تونس. بمناسبة ممارسته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤولية وهي: مسؤولية مدنية تجاه العملاء والغير، مسؤولية جزائية ومسؤولية انضباطية.

5-2-6-1. المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في تونس

إن المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات تخضع لقواعد القانون العام، حيث أنه مسؤولاً مدنياً تجاه الشركة أو الغير عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وينجر عنها أضرار¹.

ولكن مراجع الحسابات أثناء تأدية مهمة مراجعة قانونية فإنه ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، أي أن تصرفه يقارن بالعناية اللازمة التي يجب أن يبذلها في أداء مهمته، في حين أنه إذا كان في مهمة خاصة (تعاقدية) فهو هنا ملزم بتوفير النتائج حسب العقد الذي يربطه بالشركة². ويعتبر المراجع مسؤولاً مسؤولية مدنية شخصية عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء المرتكبة من طرف مساعدية³.

تنص المادة (272) من مجلة الشركات التجارية على أنه: "يكون مراقبو الحسابات مسؤولين تجاه الشركة والغير عن النتائج الضارة الناجمة عن الأخطاء أو الإهمال المرتكب من قبلهم أثناء تأدية مهامهم، ولا يكونون مسؤولين مدنياً عن الجرائم التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء هيئة الإدارة الجماعية، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجلسة العامة بعد علمهم بها"⁴.

أولاً: النطاق الموضوعي للمسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

لم يهتم المشرع التونسي في مجلة الشركات التجارية بتحديد طبيعة المسؤولية المدنية المترتبة عن الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المراجع، وبالرجوع إلى القواعد العامة فإنه يمكن التمييز بين فرضيتين هما:

1- إذا ألحق الخطأ ضرراً بالشركة أو بالمساهمين:

يتم تعيين مراجع الحسابات في الشركات من قبل الجمعية العامة للمساهمين بغرض تدقيق حسابات الشركة لحساب المساهمين ولمصلحتهم، وبالتالي يمكن أن نصنف العلاقة بين المساهمين ومراجع الحسابات بأنها علاقة تعاقدية يتمثل موضوعها في إسداء خدمة. بمقابل، أي يمكن أن يعد وكيلاً مأجوراً ومهنياً محترفاً. ومن خلال هذه العلاقة التعاقدية وجبت مساءلة مراجع الحسابات إذا ثبت ارتكابه خطأً في القيام بمهامه ووجود ضرر لحق بالشركة كشخصية معنوية أو بالمساهمين كأفراد أو مجموعات،

¹ Habib DAHDOUH et Christiane LABESTIE DAHDOUH, Droit commerciale: entreprises sociétaires, tome 1, les éditions I.H.E. Tunis, 2003, p. 360.

² Khelifa KHARROUBI, op.cit, p. 191.

³ Idem.

⁴ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، ص 834.

ويكون التعويض على قدر الضرر. كما يُساءل مراجع الحسابات حتى عن الخطأ التافه واليسير بصفته كمهني محترف ووكيل مأجور وفقا لأحكام المادة (1131) من مجلة الإلتزامات والعقود¹.

2- إذا ألحق الخطأ المرتكب ضررا بالغير:

إن تقرير مراجع الحسابات له أهمية بالغة من طرف الغير أصحاب المصلحة مع الشركة التي يراقبها، وبالتالي إن ارتكب مراجع الحسابات خطأ فإنه يمكن أن ينجم عنه ضررا للغير تترتب عنه مسؤولية تجاههم، كأن يؤيد محاسبة يعلم أنها مغلوبة وتم اعتمادها لتقديم طلب قرض إلى مؤسسة بنكية أو مالية كمؤسسة إيجار مالي وغيرها.

وقد تكون هذه المسؤولية مترتبة عن خطأ عمدي وبالتالي تترتب عليه أحكام المادة (82) من مجلة الإلتزامات والعقود، وقد تكون عن خطأ غير عمدي فتترتب عليه أحكام المادة (83) من نفس المجلة²، وبالتالي يختلف التعويض عن الضرر حسب نوع الخطأ إذا كان عمديا أو غير عمدي.

ثانيا: النطاق الشخصي للمسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

وفقا لأحكام مجلة الإلتزامات والعقود، فإن مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا فهو مسؤول مدنيا عن أخطاء مساعديه³.

ويكون مسؤولا مسؤولية مدنية عن الجرائم التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء هيئة الإدارة الجماعية والتي يعلم بها خلال مباشرة مهمته ولم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة⁴. وبالتالي يمكن القول في هذه الحالة، أن ترتب المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات يشترط فيها العلم بالجرائم وتعمد الكتمان وعدم الكشف عنها، مما يترتب عنه التعويض للشركة والشركاء تضامنا مع المسيرين عن الأضرار الناجمة عن أخطاء التصرف ذات الطابع الجزائي التي لم يكشف عنها.

ثالثا: إنقضاء المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في تونس

تنقضي دعاوي المسؤولية المدنية التي يمكن أن ترفع على مراجع الحسابات وفق التشريع التونسي بمرور ثلاث سنوات ابتداءً من تاريخ الكشف عن الفعل الضار، حيث لم يميّز المشرع هنا بين دعاوي المسؤولية التعاقدية ودعاوي المسؤولية التقصيرية⁵.

¹ تنص المادة 1131 من مجلة الإلتزامات والعقود على ما يلي: "على الوكيل القيام بما وكل عليه بغاية الاعتناء والتثبت، وهو مسؤول بالخسارة الناشئة لموكله عن تقصيره كما لو خالف وكالته اختيارا أو خالف الإرشادات المحددة الصادرة له من موكله أو قصر فنيا أعتيد في المعاملات..."

² مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، ص 835، 836.

³ مجلة الإلتزامات والعقود، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2010، المادتين 245 و1129، ص 55، 209.

⁴ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، المادة 272، ص 834.

⁵ نفس المصدر السابق، ص 837.

من خلال ما سبق، يمكن القول أنه لا تترتب المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات إلا في حالة وجود الأركان الثلاثة التالية مع بعضها:

- حدوث خطأ أثناء تأدية المهمة من طرف مراجع الحسابات؛
 - تحمل ضرر من طرف يحمّل المسؤولية لمراجع الحسابات؛
 - وجود علاقة سببية بين الضرر المتحمل والخطأ المرتكب.
- ومن بين الأخطاء التي تترتب عليها المسؤولية المدنية نذكر ما يلي:
- الغياب الفعلي للتحقيق في الحسابات؛
 - غياب التقرير وبالخصوص التقرير العام؛
 - نقص الرقابات؛
 - غياب التحقق من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة...إلخ.

5-2-6-2. المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في تونس

- لا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات إلا بتوفر ثلاثة أركان رئيسية وهي¹:
- **الركن القانوني:** حيث تنص المادة الأولى من قانون العقوبات² للجمهورية التونسية أنه: "لا يمكن معاقبة أحد إلا بوجود نص قانوني". وفي حالة مراجع الحسابات، فإن المادة (271) من مجلة الشركات التجارية تعتبر القاعدة القانونية التي يركز عليها لوصف المسؤولية الجزائية للمراجع.
 - **الركن المادي:** هذا الركن يمكن أن يركز على عمل قد أنجز فعلا.
 - **الركن الأخلاقي:** يركز هذا الركن على الخطأ الذي يمكن أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.
- ويعتبر التشريع التونسي لاسيما القانون رقم 108 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين أن الممارسة غير القانونية لمهمة الخبير المحاسب أو مراقب الحسابات أو استعمال هذه الألقاب أو التسميات الخاصة بشركات الخبرة المحاسبية أو محافظي الحسابات أو غيرها من الشهادات التي من شأنها أن تخلق تشابه أو غموض في تلك الألقاب، يكون جنحة يعاقب عليها وفق أحكام القانون الجنائي في المادة (159) بصرف النظر عن العقوبات التأديبية، أي بالسجن عامين وغرامة مالية قدرها 240 دت.
- من خلال المادة (271) من مجلة الشركات التجارية، فإنه يتبين أن الأفعال المشمولة بالتجريم من طرف مراجع الحسابات، وبالتالي تترتب عليها مسؤولية جزائية هي ثلاثة أفعال نلخصها في الآتي:

¹ Rachid TMAR ET Fathi MIMOUNI, les aspects juridiques et techniques de commissariat aux comptes, journées annuelles des experts comptables stagiaires, Tunis, 2004.

² المجلة الجزائية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2010، المادة الأولى، ص 07.

أولاً: تأييد أو إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة

تتمثل مهمة مراجع الحسابات في التشريع التونسي الحالي في تدقيق المحاسبة المسوكة من طرف مسيري الشركة وإعطاء رأي بشأنها، وبالتالي أقر المشرع التونسي في المجلة التجارية عقاباً جزائياً لمراجع الحسابات الذي يؤيد موازنة غير صحيحة أو كاذبة، وتتمثل العقوبة في الحبس من عام إلى خمسة أعوام وبغرامة مالية من 1.200 دت إلى 5.000 دت، أو بإحدى هاتين العقوبتين¹.

ونشير إلى أن المادة (56) من قانون مؤسسات التوظيف الجماعي تنص على أن العقوبة أعلاه تضاعف في حالة تكرار الجرم في هيئة توظيف جماعي².

وبصفته كمراقب بمفهوم المادة (313) من مجلة الشركات التجارية، فإن مراجع الحسابات يتحمل غرامة تتراوح ما بين 120 دت و 2.200 دت في كل مرة يعطي أو يؤيد وهو على علم معلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس مال الشركة أو التنازل عن حق الأفضلية في الإكتتاب (droit préférentiel de souscription). وإذا أُعد التقرير على أساس وثائق خاطئة عن طريق التدليس قصد حرمان المساهمين أو بعضهم من جزء من الحقوق التي يملكونها في الشركة، فإن المخالف سيعاقب علاوة على الغرامة المالية بالسجن من سنة إلى خمس سنوات³.

كما يعاقب بغرامة مالية تتراوح بين 500 و 10.000 دت كل مراجع حسابات لا يقوم بالتبليغ وهو على علم عن الصعوبات الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة التي يراقبها⁴.

وقد أقرّ المشرع التونسي نفس العقوبة على مراجع الحسابات مثل المسيرين أو أصحاب المؤسسة الذين يقومون بالتصريح الكاذب أو إخفاء الديون ولو جزئياً أو يتعمدون افتعال أو استعمال وثائق من شأنها أن تؤثر على انطلاق إجراءات التسوية أو على برنامج إنقاذ المؤسسة التي تعاني من صعوبات اقتصادية، وكذلك نفس العقوبة المطلقة على من يعطل عمداً إجراءات التسوية القضائية في أي طور من أطوارها⁵.

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، المادة 271، ص 837.

² Habib DAHDOUH et Christiane LABESTIE DAHDOUH, op.cit., p. 362.

³ Khelifa KHARROUBI, op.cit, p. 192.

⁴ القانون رقم 79 لسنة 2003 المؤرخ في 2003/12/29 يتعلق بتنقيح القانون رقم 34 لسنة 1995 المنقح بالقانون رقم 63 لسنة 1999، المتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 104، 2003، المادة 03 تضيف فقرة ثانية للمادة 55 من القانون 34 لسنة 1995.

⁵ القانون رقم 34 لسنة 1995 المؤرخ في 1995/04/17 المنقح بالقانون رقم 63 لسنة 1999 والقانون رقم 79 لسنة 2003، يتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 33، 1995، المادة 55.

ثانيا: عدم إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي يعلم بها أثناء تأدية مهمته

تشير المادة (271) من مجلة الشركات التجارية أن مراجع الحسابات في حالة علمه بجرائم يرتكبها المسيررون ويتخلف عن إعلام وكيل الجمهورية بذلك، يعاقب بالسجن من عام إلى خمسة أعوام وبغرامة مالية تتراوح ما بين 1.200 دت و5.000 دت أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويشترط هنا القصد في عدم الإبلاغ، أي أنه في حالة عدم علمه بالجريمة المرتكبة من طرف المسيررين أو إذا أثبت وجود قوة قاهرة منعه من إبلاغ وكيل الجمهورية، فإنه يمكنه النجاة من العقاب.

وقد اعتبر المعيار المهني رقم (10) المتعلق بكشف المخالفات من طرف مراجع الحسابات الصادر عن هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية قبل تبني المعايير الدولية للمراجعة، أن دور المراجع ليس التجسس على الشركة أو إحداث التوترات داخلها، حيث يفترض أن لا يقوم بالإعلام بالإخلالات البسيطة التي ليس لها تأثيرا كبيرا على مصداقية المحاسبة. كما دعا هذا المعيار الخبراء المحاسبين إلى التحري في مدى توفر سوء النية لدى مرتكب الإخلال، وبالتالي عدم الإعلام إلا عن الأفعال التي يوجد ما يدل على سوء نية مقصد فاعلها¹.

ثالثا: إفشاء السر المهني

تنص المادة (271) من مجلة الشركات التجارية على أن مراجع الحسابات تنطبق عليه أحكام المجلة الجزائية* المتعلقة بإفشاء السر المهني، فمراجع الحسابات بحكم مهنته هو مؤتمن على أسرار الشركة التي يراقبها، أي يعاقب بالسجن لمدة ستة أشهر وبغرامة مالية قدرها 120 دت.

إذن مراجع الحسابات له الحق في إعلام الجمعية العامة للمساهمين بالإخلالات التي يكتشفها أثناء عمله، وإعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي يعلم بها، ولا يجوز له إعلام أي شخص آخر بما يطلع عليه أثناء تأدية مهامه ماعدا حالات دعوته لأداء الشهادة أمام المحكمة حول فعل إجرامي. وإذا كان الخطأ مرتكبا من طرف مساعد مراجع الحسابات فإن المسؤولية الجزائية تقع على المساعد، عكس المسؤولية المدنية التي تقع على عاتق المراجع على الرغم من ارتكاب الخطأ من طرف المساعد.

وفيما يلي جدول ملخص للمخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات في تونس والتي يترتب عليها مسؤولية جزائية مع النص القانوني الذي يتناولها والعقوبة المقابلة لها:

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، ص 829، 830.

* تنص الفقرة الأولى من المادة 254 من المجلة الجزائية التونسية على أنه: "يعاقب بالسجن مدته 06 أشهر وبخطية مالية قدرها 120 دت الأطباء والجراحين وغيرهم من أعوان الصحة والصيدالة والقوابل وغيرهم ممن هم مؤتمنون على الأسرار التي تودع عند نظرهم نظرا لحالتهم أو وظيفتهم، الذين يفشون هاته الأسرار في غير الصورة التي أوجب عليهم القانون فيها بالقيام بالوشاية أو رخص لهم فيها".

الجدول رقم (4-5): المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في تونس

العقوبة		النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف مراجع الحسابات
الغرامة المالية	السجن		
240 دت	عامين	- المادة 26 من القانون 108-88. - المادة 159 من المحلة الجزائية	الممارسة غير القانونية لمهمة الخبير المحاسب أو مراقب الحسابات أو استعمال هذه الألقاب أو التسميات الخاصة بشركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو غيرها من الشهادات التي من شأنها أن تخلق تشابه أو غموض في تلك الألقاب.
من 120 إلى 2.200 دت	في حالة التدليس تضاف عقوبة السجن من 01 إلى 05 سنوات إلى الغرامة المالية	المادة 313 من مجلة الشركات التجارية	إعطاء أو تأييد وهو على علم معلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس المال الاجتماعي للشركة أو التنازل عن حق الأولوية في الإكتتاب.
من 500 إلى 10.000 دت	من شهر إلى 03 سنوات	المادة 55 من القانون 34 لسنة 1995 المنقح بالقانون 79-2003	عدم التبليغ عن الصعوبات الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة.
من 1.200 إلى 5.000 دت	من عام إلى 05 أعوام	المادة 271 من مجلة الشركات التجارية	تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة.
من 2.400 إلى 10.000 دت	من عامين إلى 10 أعوام	المادة 56 من قانون هيآت التوظيف الجماعي	تكرار تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة في هيئة توظيف جماعي
من 1.200 إلى 5.000 دت	من عام إلى 05 أعوام	المادة 271 من مجلة الشركات التجارية	عدم إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي يعلم بها.
120 دت.	06 أشهر	- المادة 271 من مجلة الشركات التجارية - المادة 254 من المحلة الجزائية	إفشاء السر المهني

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية المذكورة في الجدول.

5-2-6-3. المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات في تونس

إذا كان مراجع الحسابات من بين الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، فإنه يخضع لأحكام القانون رقم 108 لسنة 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، أما إذا كان من بين المختصين في المحاسبة المرسمين بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية فإنه يخضع لأحكام القانون رقم 16 لسنة 2002 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين.

أحدثت هيئة الخبراء المحاسبين في تونس دائرة تأديبية مكلفة بتسليط العقوبات على مرتكبي المخالفات الخاصة بخرق أحكام التشريع المعمول به خاصة القانون رقم 108 ونصوصه التطبيقية، والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة، وتمثل العقوبات التأديبية حسب خطورة المخالفة فيما يلي¹:

- إنذار المعني بالأمر؛

- توبيخ كتابي موجه للمعني بالأمر؛

- الإيقاف عن العمل لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات؛

- الشطب من جدول الهيئة.

أما إذا كان المراجع مرسماً بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية، فقد أحدث المجمع غرفة تأديبية لمعاقبة المخالفين لأحكام القانون رقم 16 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين والنصوص المطبقة له، والقانون الداخلي للمجمع وقانون الواجبات المهنية، وتمثل العقوبات التي تصدرها الغرفة التأديبية في الآتي²:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- الإيقاف عن الممارسة لمدة لا تتجاوز سنتين؛

- الشطب من قائمة المختصين في المحاسبة؛

- الشطب من جدول المجمع.

ونشير إلى أنه وفقاً للمادة (25) من القانون رقم 16 لسنة 2002 فإن حق التتبع التأديبي لمراجع الحسابات يسقط بمرور ثلاث سنوات من تاريخ ارتكاب الخطأ، وعشرة سنوات إذا تكونت منه جناية. ونلاحظ على العقوبات التأديبية سواء الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين أو عن مجمع المحاسبين أنها تصاعدية، حيث تتراوح بين الإنذار كأدنى عقوبة، ثم التوبيخ، ثم التوقيف المؤقت، وأخيراً الشطب النهائي من الجدول كأقصى عقوبة، وبذلك تكون العقوبة متناسبة مع خطورة وجسامته الخطأ المرتكب.

¹ القانون رقم 108 لسنة 1988، مصدر سابق، المادة 27.

² القانون رقم 16 لسنة 2002، مصدر سابق، المادة 20.

3-5. الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في تونس

نتناول في هذا الجزء بالتفصيل الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في تونس والهيكل المنبثقة عنها، بالإضافة إلى مهامها في تنظيم مهنة المراجعة، حيث يقوم على تنظيمها بصفة رئيسية هيئة الخبراء المحاسبين، وبدرجة أقل مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية الذي يضم المختصين في المحاسبة التي توكل لهم مراجعة حسابات بعض الأنواع من الشركات.

1-3-5. هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية

أنشئت هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية بموجب القانون رقم 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 والمتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، وقد عوّضت هذه الهيئة هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات المنشأة وفقا للقانون رقم 62 المؤرخ في 30 جوان 1982. وهي هيئة مهنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع المحترفين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب وفقا للتشريع المعمول به في تونس لاسيما القانون رقم 108 لسنة 1988، يقوم بإدارتها مجلس وطني مقره تونس العاصمة، وتخضع لإشراف وزارة المالية.

1-1-3-5. مهام هيئة الخبراء المحاسبين

تعمل هذه الهيئة على تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومراقب الحسابات في البلاد التونسية، ومن مهام هذه الهيئة ما يلي¹:

- السهر على السير العادي لمهنة الخبراء المحاسبين؛
- العمل على فرض احترام القواعد والإلتزامات الخاصة بالمهنة؛
- الدفاع على شرف واستقلال المهنة.

2-1-3-5. هيكل هيئة الخبراء المحاسبين

أولا: المجلس الوطني للهيئة

يقوم هذا المجلس بإدارة هيئة الخبراء المحاسبين، ويتكون من عشر أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين المسجلين في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، وتخصص أغلبية المقاعد للأعضاء المتحصلين على شهادة خبير محاسب أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلات المختصة التابعة لوزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي مع شرط أن يكونوا مرسمين بجدول الهيئة لفترة لاتقل عن ثلاث سنوات².

¹ القانون رقم 108 لسنة 1988، مصدر سابق، المادة 01.

² هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مصدر سابق، المادة 08.

ويُنتخب المجلس من بين أعضائه مكتبا يتكون من رئيس وأمين عام وأمين مال، كما ينتخب المجلس من بين أعضائه رؤساء اللجان المنشأة داخل الهيئة، ويمثل وزير المالية في المجلس مندوب الحكومة الذي يعين بقرار. ويتولى مجلس هيئة الخبراء المحاسبين القيام بالمهام التالية¹:

- تمثيل الهيئة لدى السلطات العمومية؛
- الدفاع عن المصالح الأدبية للهيئة؛
- تمثيل الهيئة في إبرام العقود المدنية بما في ذلك القيام بالحق الشخصي كلما اقتضته مصلحة الهيئة؛
- تجنب وتسوية كل الاعتراضات أو التزاعات التي قد تحدث بين الأشخاص المرسمين بجدول الهيئة وإحالتها عند الإقتضاء للتحكيم على لجنة التزاعات التي يحدثها النظام الداخلي؛
- البث في طلبات الترسيم بجدول الهيئة؛
- إستخلاص مبلغ الإشتراكات المهنية المحدد من قبل الجلسة العامة للهيئة؛
- عرض جميع الحالات الراجعة بالنظر لاختصاص دائرة التأديب على هذا المجلس حسب الشروط الواردة بالنظام الداخلي للهيئة؛
- السهر على احترام الأحكام التشريعية والتراتب المسيرة للمهنة وكذلك قرارات الجلسات العامة للهيئة، وبصفة عامة القيام بكل ما هو ضروري للمحافظة على حسن سير الهيئة ومصالح الأعضاء وسمعة المهنة؛
- إعداد مجلة الواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة الذين يتم الموافقة عليهما بقرار من وزير التخطيط والمالية بعد المصادقة عليهما من طرف الجلسة العامة للهيئة؛
- تعيين ممثليه لدى اللجنة الإستشارية للتكوين المهني للخبراء المحاسبين؛
- المحافظة على النظام داخل الهيئة؛
- إقتراح جدول المرتبات الخاصة بمهمة مراجعة الحسابات الذي يجب أن يصادق عليه بقرار مشترك بين وزير التخطيط والمالية ووزير الاقتصاد الوطني؛
- إبداء الرأي في القضايا المعروضة عليه من قبل السلطات العمومية؛
- عرض كل الاقتراحات المناسبة والمتعلقة بمهنة الخبراء المحاسبين على السلطات العمومية؛
- القيام بتحسين المستوى المهني لأعضاء الهيئة؛
- الإعتماد بكل المسائل المتعلقة بالتضامن المهني وبالمسؤولية المدنية التي قد تنجر عن قيام أعضاء الهيئة بمهامهم،

¹ الأمر رقم 541 لسنة 1989، مصدر سابق، المادة 08.

- المساهمة في القيام بدراسات تقنية تم المهنة؛
- القيام بإدارة الهيئة والتصرف في ممتلكاتها وضمان السير الحسن لكل الهياكل التابعة لها؛
- تطبيق قرارات دائرة التأديب ولجنة المراقبة والجلسة العامة التي عهدت له مهمة تنفيذها ومتابعتها.

ثانيا: المجالس الجهوية

أحدثت هيئة الخبراء المحاسبين بتونس بغرض تقريب الهيئة من الممارسين للمهنة والمتربصين وكل الأطراف المتعاملين مع الهيئة ثلاثة مجالس جهوية وهي:

- 1- المجلس الجهوي للشمال بين عروس.
- 2- المجلس الجهوي للوسط بسوسة.
- 3- المجلس الجهوي للجنوب بصفاقس.

ثالثا: اللجان القارة أو الدائمة

هناك العديد من اللجان الدائمة المنشأة داخل الهيئة، وكل لجنة لها مهام معينة، وتتكون من أعضاء مرسمين بجدول الهيئة إضافة إلى ممثلي وزارة المالية.

1- لجنة المراقبة: هذه اللجنة مهمتها الرئيسية السهر على تطبيق شروط الإستقلالية والإجتهادات المهنية المكلف بها أعضاء الهيئة، وتتكون هذه اللجنة من ستة أعضاء موزعين كما يلي¹:

- 03 موظفين يعيّنون بمقتضى قرار من وزير التخطيط والمالية ويتولى أحدهم رئاسة اللجنة.
- 03 أعضاء بالهيئة ينتخبون بالإقتراع السري لمدة ثلاث سنوات من قبل الجلسة العامة من بين الأعضاء المتحصلين على شهادة خبير محاسب أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة المختصة التابعة لوزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، ويجب أن تتوفر فيهم شروط الإنتخاب بمجلس الهيئة ومرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين منذ أكثر من ثلاث سنوات.

وطبقا للمادة (19) من القانون رقم 108 لسنة 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، فإن لجنة المراقبة تقوم بالسهر على تطبيق التزامات الإستقلال والعناية المهنية المفروضة على مراقبي الحسابات. وقد تُرفع المسائل المتعلقة بتطبيق إلتزامات الاستقلال والعناية المهنية من قبل وزير التخطيط والمالية أو من قبل مندوب الدولة أو من قبل مجلس الهيئة أو من قبل أي شخص له مصلحة. ونشير إلى أنه لا يجوز للأعضاء المعنيين مباشرة بقرارات لجنة المراقبة حضور إجتماع اللجنة، حيث تحال قراراتها حسب الحالات على وزير التخطيط والمالية أو على وكيل الجمهورية أو على دائرة التأديب المحدثة لدى هيئة الخبراء المحاسبين.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 30.

ووفقا للمادة (31) من الأمر رقم 541 لسنة 1989 المتعلق بضبط قواعد تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين، تقوم لجنة المراقبة بعرض أعمال أعضاء الهيئة الذين يتولون القيام بمهمة المصادقة القانونية على الحسابات للنظر فيها على أعضاء آخرين بالهيئة، ويجب على كل عضو بالهيئة تخصيص سنويا للجنة المراقبة مدة زمنية تقديرية حسب مهام المصادقة القانونية الموكولة إليه، ويتم النظر في أعمال كل عضو مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، حيث ينتج عن ذلك تأشير دفتر الأعمال المهنية من قبل لجنة المراقبة. وتدخل مهام لجنة المراقبة هذه في إطار تحسين نوعية خدمات المراجعة المقدمة من طرف المراجعين والتأكد من مدى التزامهم بمعايير المراجعة المعمول بها والقوانين الصادرة عن الهيئة.

تقوم لجنة المراقبة بإعداد برنامج تدخلات تعين من خلاله المراقبين الذين سيقومون بهذه المهمة مع احترام تطبيق شروط الاستقلالية وإمكانيات التفرغ، ويقوم بعملية التدخل مراقبين اثنين على الأقل يجران من خلالها تقريرا يوجه إلى لجنة المراقبة، وبذلك يؤشر رئيس المجلس على دفتر العناية المهنية¹.

📌 تنظيم دفاتر الأشخاص الخاضعين للمراقبة:

تمسك لجنة المراقبة بمجموعتين من الدفاتر²:

- مجموعة خاصة بالمهنيين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين توضع فيها بالتفصيل قائمة الملفات التي قبلوها، وتحتوي كل بطاقة على مايلي:
 - تسمية الشركات المراقبة مع بيان المهمة؛
 - أسماء الشركات المهنية الموجودة ضمنها المهني الشريك؛
 - أسماء وألقاب المراجعين المتركب من بينهم المكتب.
- مجموعة خاصة بالشركات التي أجريت عليها المراقبة، وتحتوي هذه الدفاتر بالنسبة لكل شركة تمت مراقبتها على نفس المعلومات المبيّنة في المجموعة الأولى بالإضافة إلى مايلي:
 - التسمية الإجتماعية للشركة مع بيان عنوانها ومقرها الإجتماعي؛
 - تاريخ قبول المهمة؛
 - تاريخ ختم السنة المالية؛
 - إسم ولقب المراجع؛
 - قائمة أعضاء مجلس الإدارة للشركة المراقبة؛
 - تركيبة الفريق المطبق للمهمة مع بيان جدول الأوقات والعمل.

¹ هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مصدر سابق، المادة 97.

² نفس المصدر السابق، المادة 99.

ويمكن للجنة المراقبة تكميل محتوى الدفاتر بكل المعلومات اللازمة والتي تعتبرها ضرورية للقيام بمهمتها.

✚ إلتزامات وحقوق المراجع الخاضع للمراقبة¹:

يترتب على المراجع الذي تم إشعاره بإجراء المراقبة على أعماله من قبل لجنة المراقبة أن يهيء جميع الملفات والوثائق المطلوبة وأن يضعها تحت تصرف مراقبي اللجنة، حيث يجب على المراجع مسك دفتر في أعماله المهنية يسجل فيه بالنسبة لكل شركة يراجع حساباتها المعلومات التي من شأنها تيسير المراقبة اللاحقة للأعمال التي أنجزها، ويجب أن ينص على تاريخها ومدتها، وفي حالة استعانته ببعض المساعدين يسجل هويتهم وكل المعلومات المتعلقة بأعمالهم كما هو الشأن بالنسبة إليه.

ويتم حفظ هذا الدفتر مدة عشرة سنوات حتى بعد انقطاع مراجع الحسابات عن العمل، ويبقى تحت تصرف لجنة المراقبة، وعند الإقتضاء دائرة التأديب، كما تقوم لجنة المراقبة بعرض أعمال مراجعي الحسابات للنظر فيها وتؤشر على دفتر الأعمال المهنية.

كما أنه من حق مراجع الحسابات التي تمت مراقبة أعماله أن يرد على ملاحظات المراقبين كتابيا في ظرف ثلاثين يوما من تاريخ إشعاره بتلك الملاحظات.

✚ إلتزامات وحقوق أعضاء لجنة المراقبة²:

يترتب على أعضاء لجنة المراقبة من خلال أدائهم لمهمة المراقبة على أعمال نظرائهم المراجعين الإلتزام بواجب احترام السر المهني بخصوص جميع المعلومات المتعلقة بالملفات التي قاموا بمراقبتها.

ومن حق المراقبين المعيّنين الإطلاع على الوثائق الموجودة بملفات المراجع الخاضع للمراقبة واستفسار هذا الأخير حول بعض المواضيع المتعلقة بالعناية المهنية، حيث أنه إذا اعتبرت لجنة المراقبة على ضوء تقرير المراقبين والإيضاحات التي قدمها المهني أن هذا الأخير لم يقوم بتطبيق الإلتزامات العناية المهنية وبصفة عامة جميع الإلتزامات التي يفرضها القانون فإنها تحيل الملف إلى دائرة التأديب.

✚ تقارير لجنة المراقبة³:

تتوج كل عملية مراقبة بتقرير يقدم من طرف المراقبين يحتوي على ملاحظاتهم حول عدم احترام أو عدم تطبيق الإلتزامات الخاصة بالاستقلالية والعناية المهنية من طرف المراجع محل المراقبة، ويسلم

¹ نفس المصدر السابق، المادتين: 100، 101.

القانون رقم 108 لسنة 1988، مصدر سابق، المادة 20.

² هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مصدر سابق، المادة 102، 105.

³ نفس المصدر السابق، المادة 106.

القانون رقم 108 لسنة 1988، مصدر سابق، المادة 18.

التقرير إلى رئيس اللجنة الذي يبلغه بدوره إلى المهني المعني قصد الرد عليه خلال الخمسة عشر يوما الموالية، ويتم الرد في ركن خاص لذلك.

ويتم توجيه التقرير إلى اللجنة ليتم مناقشته خلال الجلسة الثلاثية القادمة في صورة ملاحظة لجنة المراقبة على ضوء التقرير المقدم من طرف المراقبين والتوضيحات المقدمة من طرف المهني المعني، وجود تقصير من طرف المهني في تأدية واجباته المهنية فإنها تحيل الملف على دائرة التأديب.

وعندما تتحصل لجنة المراقبة على عريضة من قبل المهني تحمل شكاوي متعلقة بأعمال من شأنها أن تمس باستقلاليتها أو كل تصرف يصدر من الشركة التي يراجع حساباتها من شأنه أن يعرقل مهمته، فإن لجنة المراقبة تحيل الملف وتبلغه حسب الحالة، إما لوزير المالية أو إلى وكيل الجمهورية وتبلغ اللجنة في كل الحالات استنتاجاتها لمجلس هيئة الخبراء المحاسبين.

✚ طريقة المراقبة الذاتية:

في هذه الطريقة تقوم لجنة المراقبة قبل 31 مارس من كل سنة بإعداد مجموعة من الأسئلة للمراقبة النوعية ترسلها إلى جميع الأشخاص الذين قاموا بمهام المصادقة القانونية للحسابات، حيث كل المراجعين المعنيين مطالبين بالإجابة على هذه الأسئلة قبل 15 جويلية من كل سنة¹.

2- **لجنة تطوير المهنة:** يتمثل دور هذه اللجنة في تحديد الأعمال اللازمة من أجل ترقية وتطوير المهنة والسهر على وضعها حيز التنفيذ².

3- **لجنة التعليم والتربصات:** تقوم هذه اللجنة بمهام تخص تكوين المتربصين، ونلخصها في الآتي³:

- التنسيق في مجالات التنميط؛
- تعيين مراقبي التربصات للمتربصين؛
- فحص تقارير التربصات وتأيد الفترات الموافقة لها؛
- تنظيم أعمال التربصات لصالح المتربصين.

4- **لجنة المعايير:** تتمثل مهام هذه اللجنة فيما يلي⁴:

- تحديد مجالات التنميط؛
- تحضير مشاريع معايير؛
- إتخاذ الإجراءات لتشجيع تطبيق المعايير.

¹ النظام الداخلي لهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مصدر سابق، المادة 103.

² <http://www.oect-crcs.tn/site> (consulté le 19/08/2011).

³ <http://www.oect.org.tn/commissi.htm> (consulté le 19/08/2011).

⁴ <http://www.oect-crcs.tn/site> (consulté le 19/08/2011).

5- اللجنة القانونية: تقوم هذه اللجنة بإعطاء الرأي القانوني في الحالات التي تستلزم تفسير وشرح نصوص قانونية¹.

6- لجنة الجدول: يتمثل دور هذه اللجنة فيما يلي²:

- التحقق من توفر شروط التسجيل في جدول هيئة الخبراء المحاسبين طبقا للقوانين المعمول بها؛
- البث في طلبات التسجيل، التعليق، الشطب، وعرضها للموافقة من طرف المجلس؛
- الضبط السنوي لجدول الهيئة وعرضه على المجلس الوطني للموافقة.

7- دائرة التأديب: يتمثل الدور الرئيسي لهذه الدائرة فيما يلي³:

- تسليط العقوبات على المخالفين لمجلة الواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة، وبصفة عامة المخالفين لإحدى قواعد المهنة؛
- البث في الطعون المتعلقة بالتسجيل في جدول الهيئة، وكذلك الصادرة عن مجلس هيئة الخبراء المحاسبين، وزارة المالية، مندوب الحكومة، لجنة المراقبة، عضو من الهيئة، ومن كل معني بالأمر. يقوم مجلس الهيئة بإعداد قائمة مرتبة حسب الحروف الهجائية تحمل أسماء الأشخاص الذين صدرت في حقهم قرارات تأديبية، ويقوم بمراجعة هذه القائمة إثر كل قرار يصدر عن دائرة التأديب.

رابعا: اللجان غير القارة

يمكن لمجلس الهيئة إحداث عدة لجان إضافة للجان الدائمة الغرض منها دراسة بعض القضايا التي يطرحها عليها رئيس المجلس والتي لا يمكن دراستها من طرف اللجان القارة ونلخصها في الآتي⁴:

- لجنة النزاعات والتحكيم؛
- لجنة آداب وأخلاقيات المهنة؛
- لجنة المحافظة على المهنة؛
- لجنة العلاقة بين الوصاية وهيئة الخبراء المحاسبين؛
- لجنة العلاقة بين القضاء وهيئة الخبراء المحاسبين؛
- لجنة العلاقة بين الوزير الأول وهيئة الخبراء المحاسبين.

5-3-1-3. تمثيل هيئة الخبراء المحاسبين

إن لهيئة الخبراء المحاسبين تمثيل في العديد من الهيآت المحلية والدولية، ونلخصها في الآتي⁵:

¹ HAMDY Mohamed lamine, la profession comptable au Maghreb (Algérie -Libye -Maroc -Mauritanie -Tunisie). Article disponible sur le site : <http://www.lamine-hamdi.com/node/7> (consulté le 16/08/2008).

² <http://www.oect.org.tn/commissi.htm> (consulté le 19/08/2011).

³ <http://www.oect-crcs.tn/site> (consulté le 19/08/2011).

⁴ HAMDY Mohamed lamine, op.cit.

⁵ Idem.

أولاً: على المستوى المحلي

هيئة الخبراء المحاسبين في تونس لها تمثيل في العديد من الهيآت المحلية، ونذكرها كما يلي:

- المجلس الإقتصادي والإجتماعي؛
- المجلس الوطني للاستثمار الأجنبي والتعاون الدولي؛
- المجلس الوطني للتعاون التقني؛
- المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المجالس العلمية لجامعات التسيير في تونس؛
- اللجنة الإستشارية لدى وزارة المالية؛
- مركز المصالحة والتحكيم؛
- مجلس السوق المالية.

ثانياً: على المستوى الدولي

هيئة الخبراء المحاسبين كذلك لها تمثيل على مستوى العديد من الهيآت الدولية، نلخصها في الآتي:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين؛
- مجلس المعايير الدولية للمحاسبة؛
- الفدرالية الدولية للخبراء المحاسبين الناطقين بالفرنسية؛
- الإتحاد العام للخبراء والمراجعين العرب؛
- المجمع البيحكومي (intergouvernemental) للأمم المتحدة؛
- فدرالية البحر المتوسط للخبراء المحاسبين.

2-3-5. مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية

أنشئ مجمع المحاسبين بموجب القانون رقم 16 لسنة 2002 المؤرخ في 04 فيفري 2002 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين، حيث يتمتع هذا المجمع بالشخصية المدنية ويجمع المحترفين المؤهلين لممارسة مهنة محاسب حسب القانون 16 لسنة 2002. وستقوم بدراسة هذه الهيئة لأنها تضم فئة من المهنيين الذين يقومون بمهام مراجعة الحسابات وهم مسجلين بجدول المجمع في قائمة المختصين في المحاسبة.

1-2-3-5. مهام مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية

يتولى المجمع المهام التالية¹:

- السهر على السير العادي للمهنة؛

¹ القانون رقم 16 لسنة 2002، مصدر سابق، المادة 04.

- العمل على فرض احترام قواعد المهنة والإلتزامات الخاصة بها؛
- الدفاع عن شرف المهنة واستقلالها.

5-3-2-2. هياكل مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية

أولاً: مجلس المجمع

يتولى إدارة مجمع المحاسبين مجلس مقره تونس العاصمة، ويخضع لإشراف وزارة المالية، هذه الأخيرة هي التي تضبط طرق تنظيم المجمع وتسييره، ويمثل وزير المالية لدى المجمع مندوباً يعين بقرار. ويتكون هذا المجلس من أعضاء يتراوح عددهم بين ستة وإثني عشر، والذين يتوفر فيهم شرط أقدمية سنتين على الأقل في الترسيم بجدول المجمع والمتمتعين بحق الإنتخاب في الجلسات العامة باستثناء الذين صدر في حقهم خلال الخمس سنوات الأخيرة قراراً من دائرة التأديب بالإيقاف عن مباشرة العمل أو بالشطب من قائمة المختصين في المحاسبة أو من جدول المجمع. وتخصص أغلبية مقاعد المجلس للأعضاء المتحصلين على شهادة الأستاذية ذات العلاقة بالمحاسبة أو شهادة تعليم عالٍ إختصاص محاسبة أو على شهادة معادلة أقرتها لجنة المعادلة بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي والتكنولوجيا. ويقوم مجلس المجمع بالمهام التالية¹:

- إدارة المجمع والتصرف في ممتلكاته والسهر على السير العادي لكل الهياكل التابعة له؛
- تمثيل المجمع لدى السلطات العمومية ومختلف الهياكل ذات العلاقة بالمهنة؛
- الدفاع عن المصالح الادبية للمهنة وعلى شرفها واستقلالها؛
- تمثيل المجمع في إبرام العقود والقيام بالشكاوي كلما اقتضته مصلحة المجمع؛
- تسوية كل الاعتراضات أو النزاعات التي قد تحدث بين الأشخاص المرسمين بجدول المجمع وإحالتها عند الإقتضاء للتحكيم على لجنة النزاعات التي يحدتها النظام الداخلي للمجمع؛
- النظر في طلبات الترسيم بجدول مجمع المحاسبين؛
- استخلاص مبلغ الإشتراكات المهنية المحدد من قبل الجلسة العامة للمجمع،
- الإحالة على لجنة المراقبة لجميع الحالات الراجعة بالنظر إلى اختصاصها حسب الشروط الواردة بالقانون رقم 16 لسنة 2002 والنظام الداخلي للمجمع؛
- السهر على احترام الأحكام التشريعية والترتيبية المنظمة للمهنة وكذلك قرارات الجلسة العامة للمجمع، وبصفة عامة القيام بكل ما هو ضروري للمحافظة على حسن سير المجمع ومصلحة الأعضاء وسمعة المهنة؛

¹ الأمر رقم 863 لسنة 2003، مصدر سابق، المادة 06.

- إعداد مشروعى مجلة الواجبات المهنية والنظام الداخلى للمجمع؛
- المحافظة على النظام والإنضباط داخل المجمع؛
- المداولة بخصوص المسائل المطروحة علياً من قبل السلطات العمومية؛
- إبداء الرأي فى مشروع جدول مرتبات مدققي الحسابات؛
- إقتراح السبل الكفيلة بتطوير المهنة وعرضها على السلطات العمومية؛
- تأمين التكوين المستمر لفائدة أعضاء المجمع والسهر على تحسين مستواهم المهني؛
- المساهمة فى تأطير المترشحين للمهنة؛
- العناية بكل المسائل المتعلقة بالتضامن المهني والمسؤولية المرتبطة بقيام أعضاء المجمع بمهامهم؛
- المساهمة فى القيام بدراسات فنية تخص المهنة؛
- تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة بصفة شرعية من قبل دائرة التأديب ولجنة المراقبة والجلسة العامة.

ثانياً: دائرة التأديب

أحدثت هذه الدائرة بالمجمع لتكّلف بتسليط العقوبات التأديبية على كل من يخالف أحكام القانون 16 لسنة 2002 المنظم لمهنة المحاسبين ونصوصه التطبيقية، وكذا النظام الداخلى لمجمع المحاسبين ومجلة الواجبات المهنية، وبصفة عامة كل خرق لقواعد المهنة.

ثالثاً: لجنة المراقبة

وفقاً لأحكام المادة (35) من الأمر 863 لسنة 2003، فإن لجنة المراقبة تقوم بعرض أعمال المختصين فى المحاسبة الذين يقومون بمراقبة حسابات الشركات على أعضاء مرسمين بقائمة المختصين فى المحاسبة أو على خبراء محاسبين مرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين للنظر فيها، حيث يجبر الأمر أعلاه على كل مختص فى المحاسبة تم تكليفه بالمهمة أن يخصص سنوياً للجنة المراقبة مدة زمنية تقدرها اللجنة وتحدد تاريخ بدايتها. وتحيل لجنة المراقبة قراراتها المتعلقة بأعمال المختصين فى المحاسبة فى إطار مهام مراقبة حسابات الشركات حسب الحالة على الوزير المكلف بالمالية أو على وكيل الجمهورية أو على دائرة التأديب على مستوى مجمع المحاسبين¹.

ونشير إلى أن المختصين فى المحاسبة يجب أن يحترموا جميع الإلتزامات المتعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات وخاصة الواجبات المتعلقة بالاستقلالية والعناية المهنية اللازمة المطبقة على الخبراء المحاسبين، كما تخضع أعمالهم لمراقبة لجنة المراقبة بهيئة الخبراء المحاسبين شأنهم شأن أعضاء هذه الهيئة وهذا لضمان جودة مهمات المراجعة القانونية التي تقوم بها هذه الفئة من مراجعي الحسابات.

¹ الأمر رقم 863 لسنة 2003، مصدر سابق، المادة 36، ص 1356.

4-5. معايير مهنة المراجعة في تونس

قامت هيئة الخبراء المحاسبين في تونس بإصدار بعض المعايير المحلية خلال الفترة (1984-1990)، لتقوم وبصفة رسمية في جوان 2002 بتبني معايير المراجعة الدولية (ISA) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في نسختها الأصلية الصادرة بالإنجليزية، ثم تبني المعايير الدولية للمراجعة في نسختها باللغة الفرنسية* (إبتداء من جوان 2006) في 03 سبتمبر 2006.¹ ونشير إلى أن هذه المعايير الدولية تُدرّس في تونس خلال مرحلة التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب حتى قبل تبني المعايير الدولية للمراجعة وهو ما سهّل على المهنيين قبولها والعمل بها.

وتعتبر المعايير الدولية للمراجعة منذ تبنيها سنة 2002 بمثابة المرجع الرئيسي الذي تُقيّم من خلاله المسؤولية المدنية للمراجع القانوني في تونس، وأن احترام المراجع لهذه المعايير سوف يُسقط عنه المسؤولية المدنية عن كل تقصير أو نقص في جودة المراجعة.²

كما أصدرت هيئة الخبراء المحاسبين معيارين بعد تبني المعايير الدولية هما:

- معيار يخص طرق تطبيق المادتين 2 و3 من القرار المؤرخ في 2003/02/28 المتضمن الموافقة على أتعاب الخبراء المحاسبين والمعدل في سبتمبر من نفس السنة، وذلك في ماي 2004؛
- معيار يخص المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات (le co-commissariat aux comptes) في سبتمبر 2006.

1-4-5. معايير المراجعة الدولية

فيما يخص المعايير الدولية للمراجعة، سوف لن نتطرق لها بالتفصيل خاصة وأنها متوفرة وسهل الحصول عليها**، كما أننا تطرقنا في الفصل الثاني الخاص بعناصر التنظيم المهني للمراجعة لمعايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات رئيسية وفق ما جاءت به المعايير الأمريكية وذلك لسهولة دراستها وفهمها بذلك التبويب.

ونشير إلى أن المعايير الدولية تخضع من فترة لأخرى إلى عملية إعادة صياغة أو تعديل أو إصدار معايير جديدة وفق ما تقتضيه الحاجة والتطورات الحاصلة في مجال المراجعة، ولهذا سوف نقوم بعرض

* أنظر الملحق رقم (2-5).

¹ http://www.souhir.net/Cours_Audit_&_SCI_3emeLMD_2009/Chap_1_Annexes_1-1-2-3-5_Audit_2009.pdf (consulté le 29/10/2011).

² Ridha ZARROUK, Mondher FAKFAKH, Étude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit « ISA » en Tunisie, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

** النسخة المفصلة لمعايير المراجعة الدولية باللغة الإنجليزية متوفرة على الموقع الرسمي للإتحاد الدولي للمحاسبين: www.ifac.org ، أما ترجمة

المعايير الدولية باللغة الفرنسية فهي متوفرة على الموقع الإلكتروني: http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx

أو الموقع: www.fidef.org/@fr/23/50/rubrique.asp

دليل معايير المراجعة الدولية الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حسب آخر طبعة له في نسخته باللغة العربية المترجمة من طرف جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين. وقد احتوت طبعة 2010 على معيار دولي خاص برقابة الجودة وهو: رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. أما فيما يخص مراجعة البيانات المالية التاريخية، فقد ضم دليل المعايير الدولية ستة أقسام رئيسية، وكل قسم يضم مجموعة من المعايير نلخصها في الآتي¹:

1-1-4-5. المبادئ العامة والمسؤوليات

يضم هذا القسم من المعايير الدولية ثمانية معايير تناولت كل ما يتعلق بالمبادئ الأساسية للمراجعة والأهداف والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع وغيرها من العناصر، وهذه المعايير هي:

- المعيار الدولي رقم 200: الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية مراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.
- المعيار الدولي رقم 210: الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة.
- المعيار الدولي رقم 220: رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية.
- المعيار الدولي رقم 230: وثائق المراجعة.
- المعيار الدولي رقم 240: مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإحتمال في عملية مراجعة البيانات المالية.
- المعيار الدولي رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية.
- المعيار الدولي رقم 260: الإتصال مع المكلفين بالحوكمة.
- المعيار الدولي رقم 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

2-1-4-5. تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

يضم هذا القسم من المعايير الدولية ستة معايير تناولت كل ما يتعلق بالمبادئ الأساسية للمراجعة والأهداف والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع وغيرها من العناصر، وهذه المعايير هي:

- المعيار الدولي رقم 300: التخطيط لمراجعة البيانات المالية.
- المعيار الدولي رقم 315: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
- المعيار الدولي رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، طبعة أبريل 2010، ترجمة: جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، يوليو 2010، ص 34، 35.

- المعيار الدولي رقم 330: إستجابة المراجع للمخاطر المقيّمة.
- المعيار الدولي رقم 402: إعتبرات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.
- المعيار الدولي رقم 450: تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.

3-1-4-5. أدلة المراجعة

يضم هذا القسم من المعايير الدولية 11 معيارا خاصا بأدلة الإثبات التي يعمل المراجع على جمعها طيلة المهمة لكي يستطيع إبداء الرأي حول القوائم المالية محل المراجعة، وهذه المعايير هي:

- المعيار الدولي رقم 500: أدلة المراجعة.
- المعيار الدولي رقم 501: أدلة المراجعة - إعتبرات محددة لبنود محددة.
- المعيار الدولي رقم 505: المصادقات الخارجية.
- المعيار الدولي رقم 510: عمليات المراجعة الأولية - الأرصدة الإفتتاحية.
- المعيار الدولي رقم 520: الإجراءات التحليلية.
- المعيار الدولي رقم 530: أخذ عينات المراجعة.
- المعيار الدولي رقم 540: مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
- المعيار الدولي رقم 550: الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار الدولي رقم 560: الأحداث اللاحقة.
- المعيار الدولي رقم 570: المنشأة المستمرة.
- المعيار الدولي رقم 580: الإقرارات الخطية.

4-1-4-5. الإستفادة من عمل آخرين

يضم هذا القسم ثلاثة معايير رئيسية تتعلق باستخدام المراجع لأعمال مهنيين آخرين وهم: مراجع خارجي آخر، المراجع الداخلي والخبير المتخصص في مجال معين، وهذه المعايير هي:

- المعيار الدولي رقم 600: الإعتبرات الخاصة- عمليات مراجعة البيانات المالية للمجموعة.
- المعيار الدولي رقم 610: إستخدام عمل المراجعين الداخليين.
- المعيار الدولي رقم 620: إستخدام عمل خبير.

5-1-4-5. نتائج وتقارير المراجعة

يضم هذا القسم من معايير المراجعة الدولية والمتعلق بنتائج وتقارير المراجعة خمسة معايير تخص التقرير النهائي للمراجع والتعديلات التي قد تطرأ عليه ومعلومات أخرى تخص نتائج المراجعة، وهي كما يلي:

- المعيار الدولي رقم 700: تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.
- المعيار الدولي رقم 705: التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل.
- المعيار الدولي رقم 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل.
- المعيار الدولي رقم 710: المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.
- المعيار الدولي رقم 720: مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة.

5-4-1-6. المجالات المتخصصة

يضم القسم الخاص بالمجالات (الميادين) المتخصصة ثلاثة معايير تتعلق بالمهام الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المراجع غير المهمة العامة، وقد تشمل مراجعة القوائم المالية المرحلية، مراجعة القوائم المالية الملخصة، الفحص المحدود...، وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

- المعيار الدولي رقم 800: الإعتبرات الخاصة- عمليات مراجعة البيانات المالية وفقا لأطر الاهداف الخاصة.
- المعيار الدولي رقم 805: الإعتبرات الخاصة- عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
- المعيار الدولي رقم 810: عمليات إعداد التقارير حول مراجعة البيانات المالية الملخصة.

ويمكننا القول أن تونس بتبنيها المعايير الدولية للمراجعة منذ سنة 2002، قد أعطت دفعا كبيرا لمهنة المراجعة للإرتقاء بها إلى المستوى الدولي، خاصة وأن المهنيين في تونس يدرسون المعايير الدولية للمراجعة ضمن التكوين الخاص بالخبير المحاسب حتى قبل تبني المعايير الدولية، بالإضافة إلى أن الأجانب بإمكانهم ممارسة المهنة في تونس، وهذا ما يعطي مصداقية واحترام كبيرين للمهنة من قبل مختلف الأطراف سواء داخل تونس أو خارجها.

5-4-2. المعايير الأخرى الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين

بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية (ISA) التي تبناها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين، فقد أصدرت هذه الأخيرة بعض المعايير، وقد جاءت في أعقاب صدور بعض النصوص القانونية بعد سنة 2002 والتي اقتضت تفسير وإعطاء الإرشادات اللازمة لتطبيقها، حيث أصدرت معيارين هما:

- معيار الإجتهدات الخاصة الإضافية والأتعاب المقابلة لها؛
- معيار المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات.

5-4-2-1. معيار الاجتهادات الخاصة والأتعاب المقابلة لها

صادق مجلس هيئة الخبراء المحاسبين على هذا المعيار في ماي 2004، أي بعد صدور القرار المؤرخ في 2003/02/28 المتضمن الموافقة على أتعاب مراجعي الحسابات والمعدل في سبتمبر من نفس السنة، ويخص طرق تطبيق المادتين 2 و3 منه. وينص القرار في مادته الأولى على أنه يطبق سلم الأتعاب على أعمال المراجعة السنوية لحسابات الشركات، وتتطلب هذه الأعمال القيام بالإجتهادات العادية لمراقبة الحسابات المقبولة عموماً على المستوى الدولي ومعايير المراجعة الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين.

وتنص المادتين الثانية والثالثة من القرار على أنه يمكن رفع قيمة الأتعاب في الحالات التالية:

- إنجاز مهام خاصة تتطلب القيام باجتهادات إضافية باستمرار لتلك المنصوص عليها في المادة الأولى

والتي تدخل في إطار المهام الموكلة قانونياً لمراجعي الحسابات، وتشمل الحالات التالية:

P التحقق من الوضعيات المرحلية التي تنشرها المؤسسات المدرجة بالبورصة؛

P تقرير خاص موجه للبنك المركزي بتونس المنصوص عليه في التشريع البنكي.

- القيام بمهام إستثنائية وقانونية قد تطرأ أثناء قيام المراجع بالمهمة الموكلة له قانوناً، وتشمل حالات:

P رفع أو خفض رأس المال؛

P إصدار قروض مستندية؛

P النشرة الإعلانية (prospectus) الخاصة بالدخول إلى البورصة؛

P كل مهمة ظرفية يكلف بها المراجع بواسطة نصوص قانونية وتشريعية.

- القيام بمهام تتطلب حجم تدخلات إضافي مقارنة بالحجم العادي للتدخلات، وتدخل في إطار

مهمة الرقابة القانونية أو التعاقدية للحسابات نظراً لخصوصيات الشركة.

أولاً: تعريف الاجتهادات العادية والحجم العادي للتدخلات¹

1- الإجهادات العادية:

الهدف الأساسي للمراجعة القانونية أو التعاقدية للقوائم المالية هو إبداء الرأي حول مدى تطابق

القوائم المالية السنوية في جميع جوانبها الجوهرية لمرجع محاسبي محدد، ولتحقيق هذا الهدف يجب على

المراجع أن يسهر على احترام القانون المعمول به، قواعد السلوك والمعايير المهنية وخصوصاً المعايير الدولية

للمراجعة المتبنية من طرف هيئة الخبراء المحاسبين، ويعمل المراجع على تنفيذ إجهادات خاصة بكل

مرحلة من مراحل المهمة، ونعني بالخصوص:

- إجهادات قبل قبول المهمة أو الإستمرار فيها؛

¹ Ordre des experts comptables de Tunisie, Norme relative aux modalités d'application des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28/02/2003 portant homologation du barème des honoraires des experts comptables. Approuvée par le conseil le 05/05/2004, p. 03.

- إجهادات مرتبطة بتخطيط المهمة؛
- إجهادات مرتبطة بتنفيذ إستراتيجية المراجعة وجمع أدلة الإثبات؛
- إجهادات مرتبطة بنهاية المهمة، وتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، الحصول على رسالة التأكيد، مراجعة نهائية وتحرير تقرير المراجعة.

2- الحجم العادي للتدخلات:

يعتبر الحجم العادي للتدخلات في مراجعة الحسابات هو المرتبط بإتمام الإجهادات العادية كما تم تعريفها أعلاه، وهذه الإجهادات يجب أن يقوم بها المراجع مهما يكن الوقت الذي يستغرقه في ذلك، باستثناء المهام الخاصة التي سنذكرها لاحقاً.

ثانياً: مجال تطبيق المادتين 2 و3 من القرار المتعلق بسلم أتعاب مراجعي الحسابات

يتطرق المعيار إلى ثلاثة مجالات تطبق فيها المادتين أعلاه، ونلخصها في الآتي¹:

- 1- المهام الخاصة: وهي تلك الأعمال التي تتطلب إجهادات غير معروفة على أنها عادية، أي أنها ليست ضرورية لإبداء رأي مبرر حول الحسابات السنوية وتدخل في إطار المهام الموكلة قانوناً للمراجع، وتشكل في معنى المادة الثانية من القرار إجهادات إضافية مقارنة بالإجهادات العادية.
- 2- المهام الاستثنائية: ويقصد بها تلك المهام الموكلة للمراجع وفق القوانين بصفة استثنائية والتي لا تدخل في إطار مهمته لإبداء الرأي المبرر حول الحسابات السنوية، والتي قد تطرأ خلال المهمة ومنها:
 - تقرير خاص يُطلب من مراقب الحسابات في حالة رفع أو خفض رأس المال واندماج الشركات الذي يتطلب أعمالاً إضافية من المراجع.
 - مهام إستثنائية مرتبطة بمهمة المراجعة تطلبها السلطات العمومية من المراجع.
 - إلتزامات يكلف بها مراقب الحسابات بعد إعلان إجراء الإنذار: الإستدعاء للجمعية العامة للمساهمين، تشخيص الوضعية المالية بغرض إعداد تقرير للجنة متابعة المؤسسات الاقتصادية.
- 3- حجم التدخلات الإضافي: يقدم المعيار وضعيتين تستلزم حجم تدخلات إضافي وهما:
 - أ- حجم لازم عن خصوصية معروفة من طرف المؤسسة قبل شروع المراجع في المهمة: يمكن أن يلجأ المراجع إلى تدخلات إضافية ضرورية في بعض قطاعات الأنشطة، معاملات، أرصدة أو عناصر معلومات مرتفعة الخطورة أو التي تكون خصائصها غير مألوفة. هذه الجوانب تستلزم عناية خاصة، ونذكر منها:

¹ Ibid, pp. 03-06.

- مشاكل خاصة بالقطاعات المتخصصة التالية: مؤسسات القرض، التأمينات، شركات الإستثمار، شركات النقل الجوي، البحري والحضري، منظمات الضمان الإجتماعي، مؤسسات المصلحة العامة (ماء، كهرباء، الهاتف، البريد، ...).
 - معاملات أو أنظمة معقدة تستلزم اللجوء إلى خبير.
 - وجود فروع، مؤسسات، وكالات، مكاتب أو أقسام لامركزية حيث الأنشطة فيها لها أثر مهم على الحسابات، كما لديها إستقلالية محاسبية ومالية. ويشير المعيار إلى أن وجود عدة مقرات إدارية للمؤسسة لا يشكل خصوصية تستلزم حجم إضافي من التدخلات.
 - طلب من المراجع تقديم التقرير بلغة ثانية.
 - وجود عمليات منجزة لصالح الغير، ومن أجلها يجب على المراجع تبرير ضرورة المعالجة الخاصة.
- ب- حجم لازم عن عناصر طرأت أو اكتشفت من طرف المراجع بعد شروعه في المهمة:**
- يمكن تلخيص هذه العناصر في الآتي:
- إكتشاف غش، أخطاء جوهرية أو أحداث غير شرعية مكتشفة تستلزم فحوصات واسعة النطاق؛
 - تكنولوجيا جديدة معتمدة أو أدخلت وتستلزم اللجوء إلى خبير؛
 - إعادة المراجع لأعمال الرقابة بعد تصحيحات أجريت على الحسابات بعد إصدار التقرير النهائي؛
 - إصدار قوائم مالية تقديرية مع القوائم المالية وخضعت للمراجعة؛
 - معاينة الجرد المادي بسبب الحاجة لتطبيق قرار تصفية المؤسسة من طرف هيآت الرقابة.
- والإجراء المتبع في جميع الحالات هو أن يقدم المراجع في كل مهمة مراجعة معدل الأتعب اليومي أو الساعي الذي يطبقه، كما يجب عليه إعلام لجنة المراقبة بهيئة الخبراء المحاسبين بالإجتهدات الإضافية مقارنة بالإجتهدات العادية والأتعب الإضافية، وكذا الإتفاق المبرم بهذا الشأن بينه وبين المؤسسة.

ثالثا: حالات التنافي والإستقلالية

حجم التدخلات الإضافي المنصوص عليه في المادتين 2 و3 من القرار المتعلق بسلم أتعاب مراجعي الحسابات لا يشكل أي حالة من حالات التنافي. بمعنى التشريع المعمول به ولا يمس باستقلاله. وينص المعيار على أنه لا يدخل ضمن المهام المذكورة في المادتين أعلاه مهام المساعدة والإستشارة للشركة المراقبة أو المهام الأخرى غير مهام الرقابة¹.

¹ Ibid, p. 06.

رابعاً: الأتعاب

ينص المعيار على أن كل المهام والإجتهادات المذكورة في المادتين 2 و3 من القرار المتعلق بسلم أتعاب مراقبي الحسابات تكون موضوع فوترة تُعد بالإتفاق مع المؤسسة محل المراقبة، وأي تنفيذ لهذه المهام والإجتهادات المذكورة دون فوترة للأتعاب من طرف المراجع يشكل مساساً باستقلاله¹.

2-2-4-5. معيار المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات

أُعد معيار المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات (co-commissariat aux comptes) من طرف مجلس هيئة الخبراء المحاسبين في سبتمبر 2006، وذلك بعد صدور القانون رقم 96 لسنة 2005 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية الذي أضاف إلى مجلة الشركات التجارية المادة 13 (ثالثاً)، والذي ينص على إخضاع بعض الأنواع من الشركات إلى تعيين مراقبين إثنين أو أكثر للحسابات مرسّمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى صدور الأمر 1546 لسنة 2006 الذي يحدد الأرقام الدنيا المنصوص عليها في المادة 13 (ثالثاً)، وهذه الشركات هي:

- مؤسسات القرض ذات المساهمة العامة وشركات التأمين المتعددة الإختصاصات؛
- الشركات الملزومة بإعداد قوائم مالية مجمعة إذا تجاوز مجموع موازنتها بعنوان الحسابات المجمعة مبلغ مائة مليون دينار تونسي؛
- الشركات التي تتجاوز مجمل تعهداتها لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية مبلغ خمسة مليون دينار تونسي.

ويتضمن هذا المعيار تعريفاً لمفهوم المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات وكيفية ممارستها من خلال تدخلات محافظي الحسابات المتضامنين في مختلف مراحل مهمة المراجعة، بالإضافة إلى الأتعاب التي يتقاضاها هؤلاء المراقبين عن هذه المهمة.

أولاً: تعريف المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات

تعرف المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات وفق هذا المعيار على أنها: "قيام إثنين أو أكثر من الأعضاء أو الشركات المهنية المسجلين في جدول هيئة الخبراء المحاسبين في تونس بمهمة محافظة الحسابات بغرض تنفيذ الإجتهادات اللازمة بصفة منفصلة وتحت مسؤوليتهم لإبداء الرأي وفقاً للقوانين والمعايير المهنية المعمول بها والمتبناة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين. ويعتبر كل واحد من محافظي الحسابات المتضامنين المعينين مسؤولاً بصفة فردية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة التي أجراها والرأي الذي

¹ Idem.

بيديه، وبالتالي فإن كل واحد منهم يعمل على تنفيذ الإجهادات المهنية اللازمة، ولا يجب أن ينتفع من أي تقصير في الإجهادات المهنية أو الفحص أو من عدم ملاءمة إجراءات الرقابة المسندة لزميله¹. وللحفاظ على استقلال محافظي الحسابات المتضامين تجاه المؤسسة المعنية فإنه يجب أن لا تربطهم معها أي علاقات شراكة أو بواسطة روابط أخرى مباشرة أو غير مباشرة قد تمس باستقلاليتهم.

ثانياً: تدخلات محافظي الحسابات المتضامين

تناول المعيار مختلف المراحل التي يتدخل فيها محافظي الحسابات المتضامين طيلة مهمة المراجعة، وذلك على النحو التالي²:

1- مرحلة قبول المهمة:

القواعد العامة لقبول المهام والحفاظ عليها المنصوص عليها في قانون الواجبات المهنية والمعايير المهنية المعمول بها، يجب أن يطبقها كل واحد من محافظي الحسابات المتضامين مع الأخذ بعين الاعتبار السياق الخاص بممارسة محافظة الحسابات من طرف إثنين أو أكثر من مراقبي الحسابات.

2- تخطيط المهمة:

يقضي المعيار في هذه المرحلة بعقد اجتماعات لتخطيط تدخلات محافظي الحسابات المتضامين، ويجب أن يحدد التخطيط للمهمة على الخصوص:

- تواريخ وفترات تدخل كل واحد من محافظي الحسابات المتضامين لتنفيذ أعمال المراجعة؛
- طرق تبادل النتائج وتحضير التقارير.

3- التعرف على المؤسسة:

إن مرحلة جمع المعلومات والوثائق الضرورية لفهم التنظيم، الإجراءات المحاسبية والمالية للشركة والتعرف على نظام الرقابة الداخلية، يجب أن تنظم وتنسق في إطار خطة مشتركة للمقابلات مع مسؤولي وموظفي الشركة، وكذلك طلب مشترك للوثائق المدعمة للفهم بطريقة تجنب كل إضرار بالمؤسسة المراقبة.

4- تقييم المخاطر ووضع استراتيجية المراجعة:

إن كل واحد من محافظي الحسابات المتضامين يحدد بصفة منفصلة مدخل المراجعة وكذا برنامج العمل اللازم وضعه، كما يجب عليهم التفاهم وتبادل التقييمات خاصة ما يتعلق بـ:

- تحليل المناطق الرئيسية للمخاطر؛

¹ Union des experts comptables, le co-commissariat aux comptes : commentaire de la norme de l'ordre des experts comptables de Tunisie. Disponible sur le site : www.uec.com.tn/files/pdf/Le%20co_commissariat.pdf (consulté le 15/08/2011).

² Idem.

- تحليل أثر الأحداث غير المرتبطة بالإستغلال لكن قد يكون لها تأثيرا جوهريا على الحسابات؛
- تحديد عتبة الجوهريّة (seuil de signification) بالنسبة لاحتياجات المراجعة.

5- فحص نظام الرقابة الداخلية:

- إن الإختبارات على نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتم بطريقة منفصلة من طرف كل واحد من محافظي الحسابات المتضامين، إلا أنه يمكن التنسيق فيما بينهم لتنفيذ الأعمال التالية:
- الحضور أثناء الجرد الفعلي بالنسبة للمؤسسات التي لديها عدة وحدات منتشرة جغرافيا؛
 - تحديد مجال وتنفيذ الإختبارات على نظام الرقابة الداخلية عندما تكون هناك إدارات أو وحدات بيع أو وكالات تابعة للمؤسسة موجودة في عدة مناطق جغرافية، حيث يمكن أن يكون باتفاق مشترك لتجنب تدخل محافظي الحسابات المتضامين في نفس المنطقة الجغرافية؛
 - إجراءات تأكيد الأرصدة، حيث أن تحديد عناصر الأصول والخصوم التي تكون موضوع إجراءات تأكيد خارجية تكون بصفة منفصلة من طرف محافظي الحسابات المتضامين إنطلاقا من منهجية المراجعة المحددة من طرف كل واحد، ويتم الإتفاق بينهم على القائمة التي ترسل للمؤسسة.

6- فحص الحسابات:

- إن الإختبارات على الحسابات يجب أن تتم بطريقة منفصلة من طرف كل واحد من محافظي الحسابات المتضامين، لكن قائمة حسابات الأطراف الخارجية (les tiers) التي قد يُرسل لها مصادقات يجب أن يُتفق عليها مسبقا قبل إعطائها للمؤسسة لمعالجتها.

7- إجتماعات الإختتام ونهاية المهمة:

- إجتماعات الإختتام مع الإدارة العامة و/أو لجنة التدقيق للمؤسسة المراقبة يجب أن تتم بطريقة مشتركة، ويجب أن تُسبق هذه الإجتماعات بتبادل الإستنتاجات المتوصل إليها بين محافظي الحسابات المتضامين بهدف تحديد النقاط الجوهريّة التي يجب على كل واحد منهم أن يبلغها للمؤسسة.

8- إعداد التقارير:

- إن التقارير اللازمة في المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات يجب أن تعد بصفة مشتركة بين محافظي الحسابات المتضامين حتى ولو كانت أراؤهم أو استنتاجاتهم مختلفة، بينما التقارير الأخرى غير اللازمة في المهمة كرسالة الإدارة أو غيرها تقدم بصفة منفصلة من طرف كل واحد منهم.

9- إلتزامات قانونية ونظامية أخرى:

- يجب على محافظي الحسابات المتضامين القيام بصفة منفصلة بإتمام الإلتزامات القانونية التي تدخل في إطار المهمة، خاصة ما يتعلق بالأحداث التي تحدث فجأة في المؤسسة كتنفيذ إجراءات الإنذار،

كشفت الأحداث غير الشرعية لوكيل الجمهورية وإعلام سلطات الرقابة لبعض المؤسسات، ولكن التقارير والمراسلات للمؤسسة المراقبة والسلطات المعنية بهذه الإلتزامات يجب أن تُعد بصفة مشتركة.

ثالثا: أتعاب المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات

لقد نص القرار المتضمن الموافقة على سلم أتعاب مراجعي حسابات الشركات، على أنه في حالة إسناد مهمة مراجعة لأكثر من مراجع فإن الأتعاب الناتجة عن تطبيق السلم ستزيد بنسبة 10% شرط أن لا يكون المراجعين ينتمون لنفس المكتب، لكن لم يحدد القرار كيفية اقتسامها بين المراجعين، ولهذا فإن الأتعاب الناتجة عن المهمة التضامنية تُقتسم بين المراجعين على أساس اتفاق مشترك بينهم¹.

ونلاحظ أن هناك زيادة بنسبة 10% في الأتعاب في حالة إسناد مهمة محافظة الحسابات لأكثر من مراجع، وتقابل هذه الزيادة الأعمال الإضافية المتمثلة في أعمال التنسيق وأعمال التناظر بالملفات بين المراجعين، في حين أنه لو أسندت المهمة لمراجع واحد فسوف لن تكون هذه الأعمال.

¹ Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28/02/2003, portant homologation du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises, op.cit, article 04.

5-5. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في تونس

يتمثل دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في تونس في مجلة الواجبات المهنية¹ للخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وتتضمن هذه المجلة أربعة محاور رئيسية وهي:

- علاقات المهنيين بالهيئة والزبائن والزملاء والإدارة؛
- إلتزامات أعضاء الهيئة عند ممارستهم لمهنتهم؛
- حقوق أعضاء الهيئة عند ممارستهم لمهنتهم؛
- أحكام تنطبق على المتربصين.

نشير إلى أن مجلة الواجبات المهنية صدرت بقرار من وزير المالية مؤرخ في 1991/07/26، والذي ألغى المجلة الصادرة في 1985/02/05. وستنطبق إلى الأحكام التي جاءت بها هذه المجلة عندما يتعلق الأمر بقيام الخبير المحاسب بمهام المراجعة القانونية وليس عند قيامه بمهام تعاقدية.

5-5-1. علاقات المهنيين بالهيئة والزبائن والزملاء والإدارة

نتناول من خلال هذه النقطة قواعد السلوك المهني لمراجع الحسابات في تونس في علاقاته مع مختلف الأطراف المتمثلة في الهيئة المنظمة، الزبائن، الزملاء والإدارات المختلفة التي يتعامل معها.

5-5-1-1. علاقات المهنيين بالهيئة

يقصد بالمهنيين هنا الخبراء المحاسبين، ويقصد بالهيئة هيئة الخبراء المحاسبين بتونس، وتنظم مجلة الواجبات المهنية العلاقات التي تنشأ بين المهنيين والهيئة المنظمة لمهنتهم والمسجلين بجدولها، كما تبين كذلك كيفية تعامل أعضاء المهنة معها، ونلخصها فيما يلي²:

أولاً - حفظ النظام: إن من بين المهام الأساسية التي تضمنها هيئة الخبراء المحاسبين بصفتها الهيئة المنظمة لمهنة الخبراء المحاسبين هي مهمة حفظ النظام داخل الهيئة، ويتمثل ذلك في فرض احترام أعضاء الهيئة للنظام الداخلي لها والقوانين التي تسير عليها، بالإضافة إلى احترام أعضاء المهنة بأن الهيئة هي الممثل الوحيد لهم أمام السلطات العمومية، وهي التي تتفاوض باسمهم فيما يخص المسائل المطروحة أمام السلطات العمومية وهي التي تقدم الإقتراحات الإيجابية على هذه السلطات بخصوص تنظيم المهنة.

ثانياً - دفع معلوم الإشتراك: من الأمور التي تترتب على ترسيم المهني بجدول الهيئة المنظمة هو دفع رسوم التسجيل والإشتراك السنوي لمجلس الهيئة، وفي حالة عدم امتثاله لذلك لا يمكنه ممارسة المهنة.

¹ الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، 1991، ص 1187.

² قرار من وزير المالية مؤرخ في 1991/07/26، يتعلق بالمصادقة على مجلة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين المرسمين بجدول الهيئة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، 1991، المواد: 01، 02، 03، 17.

ثالثا- المتابعات الإدارية والقضائية: إن من واجب المراجع في حالة تعرضه أثناء ممارسته للمهنة لأية متابعات إدارية أو قضائية أن يُعلم الهيئة المنظمة للمهنة لاتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه أو إذا استلزم الأمر الدفاع عنه ومساندته.

رابعا- الإنقطاع عن العمل: إذا ما رغب أحد المهنيين الأعضاء بالهيئة في التوقف عن ممارسة المهنة بصفة مؤقتة أو دائمة، فإنه طبقا لمجلة الواجبات المهنية يجب عليه إعلام مجلس الهيئة بذلك برسالة مضمونة مع وصل استلام، كما يجب عليه في حالة التعليق الإداري إثبات إغلاق ملفاته أو تسليمهم لأحد زملائه. ويجب على مراجع الحسابات أن يُعلم هيئة الخبراء المحاسبين بتعيينه في ظرف عشر أيام من تاريخ قبوله لهذا التعيين بواسطة رسالة مضمونة مع الإعلام بالبلوغ.

5-5-1-2. علاقات المهنيين بالزبائن

نشير إلى أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع حسابات، فإن كل واحد منهم يتحمل مسؤوليته الشخصية والكاملة في القيام بمهمته، كما أنه لا يمكن لمراجع أن يقبل بمهمة مراجع حسابات في حالة مباشرة زميله للمهمة إلا بعد انتهاء المهمة الموكولة له.

وطبقا للمادة (16) من القرار المتضمن مجلة الواجبات المهنية، فإنه يجب على مراجع أو مراجعي الحسابات إعلان قبول المهمة، إما بتسجيل قبولهم بمحضر الجلسة العامة التي عينتهم بالإمضاء مع عبارة "صالح لقبول مهمة مراقب حسابات"، وإما بواسطة رسالة توجه عن طريق البريد.

5-5-1-3. علاقات المهنيين بالزملاء

إن علاقات مراجعي الحسابات فيما بينهم يجب أن يكون لها طابعا مميزا بحيث يعطي صورة راقية للمهنة وذلك باحترام أو التقيد ببعض المبادئ التي نلخصها في الآتي¹:

- يجب أن يتميز سلوكهم فيما بينهم بروح الزمالة؛
- المراجعون مطالبون بمؤازرة بعضهم البعض وبالمعاملة المتبادلة في السلوك؛
- يجب عليهم تحاشي التفوه بالألفاظ الجارحة أو العبارات العدائية والكتابات العلنية أو عرض تقديم خدمات غير مطالبين بها، ويجب تحاشي كل المناورات التي من شأنها أن تلحق ضررا بزملائهم؛
- يجب عليهم السعي لحل أي خلاف قد ينشب بين زميلين أو أكثر بالحسنى أو بعرضه على رئيس مجلس الهيئة أو برفعه عند الضرورة للجنة النزاعات للفصل فيه؛
- يمنع على أعضاء الهيئة البحث عن الزبائن بطرق غير مشروعة أو مشروعة وخاصة بواسطة التخفيض في الأثمان أو القيام بمساعي أو منح مقابل أو امتياز.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 04، 05.

كما أن مراجع الحسابات لا يجوز له الإستجابة لزبون يطلب منه تعويض أحد زملائه إلا بعد توفر الشروط التالية¹:

- التيقن من أن هذا الزبون لا يرمي من وراء طلبه إلى الهروب من التطبيق السليم للقوانين والتشريعات؛
- إشعار زميله برسالة مضمونة مع وصل استلام بالطلب الذي قدمه له الزبون.
- كما يجب على المراجع أن يتجنب كل انتقاد في شخص سلفه، وأن يتحصل عند شروعه في العمل على ما يثبت بأن زميله تحصل على مقابل أتعابه.

5-5-1-4. علاقات المهنيين بالإدارة

على الرغم من أن مراجعي الحسابات في تونس مستقلين عن جميع الإدارات العمومية، فإن المادة السادسة من مجلة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين تنص على أنه ينبغي أن تكون علاقاتهم بالإدارات العمومية قائمة على أساس الجاملة وأن تتسم معاملاتهم بمثلها بطابع الإخلاص التام.

5-5-2. إلتزامات المهنيين عند ممارستهم لمهنتهم

لقد اتخذت مهنة المراجعة في تونس شعارا لها وهو "علم، وعي، استقلالية"، حيث يجب أن تقوم علاقات المهنيين مع الزبائن على الإخلاص والإستقلالية وعدم التحيز والرغبة في الإفادة. ومن الإلتزامات التي تقع على عاتق المهني مايلي²:

- يجب أن يقدم الدليل على رصانته وذلك للمحافظة على هيبه وشرف المهنة؛
- أن يؤدي مهامه بكل دقة وطمأنينة وأن يبيّن أعماله على المقاييس المتفق عليها التي تصدرها الهيئة أو على المقاييس الدولية؛
- أن يمتنع عن كل إشهار يكتسي صبغة تجارية؛
- لا بد أن يتحلّى المراجع بالزاهة وعدم التحيز في إطار احترام القانون وواجبات المهنة المتفق عليها؛
- يجب على المراجع استخدام الفنيات اللازمة التي من شأنها أن تثيره وتمكّنه من اتخاذ رأي مبني ومعلل، وتطبق في هذا الشأن المعايير المهنية المتفق عليها وخاصة التعليمات الصادرة عن الهيئة.

5-5-3. حقوق أعضاء الهيئة عند ممارستهم لمهنتهم

يتضمن المحور الثالث من مجلة الواجبات المهنية حقوق أعضاء هيئة الخبراء المحاسبين والتي هي ضرورية لتمكين المراجع من تأدية مهامه على أحسن وجه وإبداء رأي فني محايد وسليم، وقد قسمت

¹ نفس المصدر السابق، المادة 18.

² نفس المصدر السابق، المادة 21، 22، 25.

المجلة هذه الحقوق والتي تعتبر إلتزامات على الزبون إلى قسمين هما: الحق في التعاون والحق في الحصول على الأتعاب.

5-5-3-1. الحق في التعاون معه

تعتبر إلتزامات الزبون بالتعاون مع المراجع من بين الحقوق الرئيسية التي يركز عليها المراجع، حيث من حقه أن يطلب من مسيري الشركات وموظفيهم بالتعاون معه حتى يتمكن من أداء مهمته على أحسن وجه وإبداء رأي سليم وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة، ولهذا الغرض فإنه يمكن أن نلخص الحق في التعاون في الآتي¹:

- أن يقدم موظفو الشركة للمراجع كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للمهمة؛
- أن يقدموا له المعونة اللازمة لمراقبة الحسابات؛
- فسح المجال له للإطلاع على ما يجري بمختلف أقسام الشركة من أعمال طبقا لمتطلبات المهنة؛
- إعلامه بكل ما يستجد من أحداث داخل الشركة وخاصة كل ما من شأنه أن يؤثر على التعاون الذي أقيم بينه وبين الشركة؛
- أن تقوم الشركة بالأعمال المنوطة بها في الوقت اللازم حتى يقوم المراجع بمهمته كذلك في الأجل اللازمة؛
- أن يتحصل على وثيقة ممضاة من طرف الشركة تسمى "مكتوب التمثيل" وذلك قصد التحقق من صحة المعطيات الضرورية للإدلاء برأيه؛
- ينبغي على المراجع إذا لاحظ أن هناك تجاهلا من طرف الشركة محل المراجعة لالتزامات التعاون من شأنه أن يتسبب في عرقلة مهمته، أن يذكر زبونه كتابيا بأنه أصبح غير قادر على أداء مهمته بصفة عادية، كما عليه أن يستوضح الأسباب وأن يطالبه بتدارك النقص الذي عاينه وذلك حتى لا يجد نفسه في حالة مشاركة سلبية.
- كما يمكن لمراجعي الحسابات لانجاز مهامهم أن يستعينوا أو يوكلوا تمثيلهم لمساعد أو أكثر من اختيارهم من الحاصلين على شهادة الأستاذية على أن يدلوا بأسمائهم للشركة، ويكون هؤلاء نفس حقوق التحري والبحث والاطلاع التي تكون لمراجعي الحسابات².

5-5-3-2. الحصول على مقابل الأتعاب

وفقا لأحكام مجلة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين فإن مراجع الحسابات يتقاضى عن كل عمل يؤديه مقابل أتعابه، حيث يقوم بتقديم أحسن مالدیه من خبرة فنية و متحملا في ذلك مسؤولياته

¹ نفس المصدر السابق، المادة 26، 27.

² مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، المادة 267.

وبكل استقلالية، وينبغي أن يكون مايتقاضاه مناسباً مع العمل والخدمات التي يقدمها ومايستوجب هذا العمل من خبرة فنية متناسبة مع صفته وشهاداته والمسؤوليات المادية والمعنوية التي يتحملها. ولا يجوز لمراجع الحسابات أن يتقاضى أتعابه في شكل إمتيازات عينية أو أرباح أو عمولة أو مساهمة ظاهرة كانت أو خفية، كما أن عدم ملاءمة الأتعاب للمهمة التي يقوم بها لا يبرر أبداً عدم احترامه للمقاييس المهنية وبذل العناية المهنية اللازمة عند أدائه لمهمته¹.

ونشير إلى أن مراجع الحسابات في تونس تضبط أتعابه وفق جدول يقع إقراره من طرف الوزارة المكلفة بالمالية، وفي حالة نشوب خلاف بخصوص الأتعاب بين المراجع وزبونه يمكن اللجوء إلى مجلس الهيئة، وفي حالة عدم التوصل إلى نتيجة ترفع القضية إلى المحاكم ذات الاختصاص.

5-5-4. أحكام تنطبق على المتربصين

هناك بعض الإلتزامات والواجبات التي أقرتها مجلة الواجبات المهنية تحكم العلاقة بين مراجعي الحسابات المرسمين بهيئة الخبراء المحاسبين والمتربصين لديهم، ويمكن تلخيصها في الآتي²:

- يجب على مراجعي الحسابات قبول المتربصين في مكاتبهم حسب إمكانياتهم وأن يشرفوا على تكوينهم المهني ومنحهم رواتب؛
- يجب على المشرفين على التربصات منح متربصينهم التسهيلات اللازمة لتمكينهم من متابعة دروسهم التحضيرية للإمتحانات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة، والمشاركة في حصص الأعمال التطبيقية ونشاطات التكوين وكذلك في الإجتماعات التي يعقدها مراقب التربص؛
- منح التسهيلات لتمكين المتربص من اجتياز الإمتحانات، حيث يمكن للمتربص في هذا الغرض أن يطلب التمتع بمدة إضافية وبدون أجر توزع بعد الموافقة حسب ماتطلبه الإمتحانات من تنظيم وتخصيص وحسب مقتضيات العمل بالمكتب؛
- لا يمكن لمتربص أصبح عضواً بالهيئة أن يقبل أي مهمة يعرضها عليه أحد زبائن المكتب الذي قضى فيه تربصه خلال ثلاثة أعوام من انتهاء تربصه ماعداً في الحالات التي يحصل فيها إتفاق بين الأطراف المعنية أو المهمات التي تستوجب المنافسة؛
- قواعد التربصات المصادق عليها من طرف مجلس الهيئة تضبط قواعد السلوك المهني المطبقة على المتربصين؛
- تسلط على المتربصين نفس العقوبات المهنية التي تسلط على أعضاء الهيئة.

¹ مجلة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 28.

² نفس المصدر السابق، المواد: من 34 إلى 39.

من خلال ماسبق، يظهر أن مجلة الواجبات المهنية في تونس لم تتطرق لمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع وتناولت فقط قواعد السلوك المهني، حيث ركزت على محورين رئيسيين وهما إلتزامات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة والزبائن والزملاء والإدارة وحقوقه، بالإضافة إلى محور خاص بإلتزامات المراجع عند ممارسته للمهنة وهو يمكن أن يدخل ضمن علاقة المراجع بالزبائن، كما شملت المجلة محورا خاصا بالأحكام التي تنطبق على المتربصين وكان يمكن أن يصنّف ضمن المحور الأول في علاقات المراجع بالمتربصين لديه.

ونشير إلى أنه وفقا لأحكام مجلة لواجبات المهنية فإن مراجع الحسابات في تونس في حالة مباشرة مهام خارج الوطن يجب أن يراعي قواعد السلوك المهني الجاري بها العمل في البلد المضيف إن وجدت، وإلا فعليه مراعاة قواعد السلوك المهني المعتمدة من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين.

ومن خلال ما سبق، يمكن أن نلخص أهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في تونس من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (5-5): ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في تونس.

الإطار العام لممارسة المهنة	الهيآت المنظمة للمهنة	معايير المراجعة	دستور آداب وسلوك المهنة
<ul style="list-style-type: none"> • ممارسة التونسيين والأجانب المقيمين والاتفاق بين البلدين. • القيد في جدول الهيئة المنظمة. • شهادة خبير محاسب. • مسابقة دخول للتكوين المتخصص • تكوين نظري لمدة سنة يتوج بشهادة وتربص ميداني 03 سنوات • الإمتحان النهائي بشرط الحصول على الشهادة الخاصة بالتكوين النظري والمصادقة على التربص. • إعداد مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها علنيا. • كل الشركات معنية بالمراجعة. • مهام دائمة وخاصة. • سلم أتعاب. • مسؤولية مدنية وجنائية وانضباطية. 	<ul style="list-style-type: none"> • هيئة الخبراء المحاسبين. • عدة لجان دائمة ومؤقتة تابعة لهيئة الخبراء المحاسبين. • 03 مجالس جهوية. 	<ul style="list-style-type: none"> • المعايير الدولية للمراجعة تبنها المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين. • صادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين. • بعض المعايير المحلية لتفسير بعض المسائل صادرة عن الهيئة المنظمة. 	<ul style="list-style-type: none"> • مجلة الواجبات المهنية إعدادها والمصادقة عليها من المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين. • صادرة في شكل قرار من وزير المالية والتخطيط. • تشمل 04 محاور: - علاقات المهنيين بالهيئة والزبائن والزملاء والإدارة. - إلتزامات المهنيين عند ممارستهم لمهامهم. - حقوق المهنيين. - أحكام تنطبق على المتربصين.

المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة:

لقد عرفت مهنة المراجعة في تونس تطورات وتحولات كبيرة تماشيا مع التطور الإقتصادي الذي شهدته تونس، حيث أعطت السلطات العمومية إهتماما كبيرا لمهنة المراجعة واستقلالها وذلك من خلال التشريعات المنظمة للمهنة وخاصة بصدور القانون رقم 108 لسنة 1988 وصدور القانون رقم 96 لسنة 2005 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، حيث أولى هذين القانونين أهمية كبيرة لمهنة مراجع الحسابات وكيفية الحفاظ على استقلاليتها ومكانته في المجتمع، وقد انعكست هذه المكانة على نوعية المهام المقدمة من طرفه ومساهمته في تعزيز مصداقية حسابات الشركات التونسية وتدعيم الشفافية للمعلومات المالية التي تصدرها هذه الشركات.

وقد أعطت تونس أهمية كبيرة لمهمة مراقب الحسابات، حيث اهتم المشرع كثيرا بنوعية التكوين الذي يجب أن يحصل عليه المترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى عملية المراقبة التي تقوم بها لجنة مراقبة الجودة على مراقبي الحسابات للتأكد من التزامهم بقواعد العمل ومعايير المهنة المعمول بها في تونس ومدى التزامهم بالاستقلالية وبذلهم العناية المهنية اللازمة أثناء تأديتهم لمهامهم، كل ذلك من أجل ضمان جودة عمليات المراجعة والحفاظ على كرامة وشرف المهنة ومكانتها في المجتمع ودورها في دفع عجلة التنمية الإقتصادية بالبلد.

وقد تبين لنا كذلك من خلال هذا الفصل، أن تونس بتبنيها سنة 2002 المعايير الدولية للمراجعة قد استطاعت أن تحتل مكانة لائقة بين الدول المتقدمة في مجال المراجعة، ويظهر ذلك من خلال التمثيل الواسع لها في العديد من الهيآت الدولية والإقليمية للمحاسبة والمراجعة. وبالنسبة لدستور آداب وسلوك المهنة في تونس، فقد تم تناوله من خلال مجلة الواجبات المهنية التي صادق عليها المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين وصدرت في شكل قرار من وزير المالية والتخطيط. ولقد درست هذه المجلة مختلف إلتزامات المراجع في علاقاته مع الهيئة والزبائن والزملاء والإدارة، كما تناولت حقوق المراجع والتزاماته أثناء ممارسته لمهامه، بالإضافة إلى بعض الأحكام تخص علاقات المراجع بالمتربصين من خلال التطرق لكل من التزامات المراجع تجاه المتربصين والعكس. كما أهملت هذه المجلة محورا مهما في دستور آداب وسلوك المهنة وهو المحور الخاص بمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب توفرها في المراجع وعلاقاته بالمجتمع بصفة عامة.

الفصل السادس

التنظيم المهني للمراجعة في المملكة

المغربية

تمهيد:

نخصص هذا الفصل لدراسة التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية، وستناول من خلاله نشأة مهنة المراجعة في هذا البلد وتطورها، والإطار العام لممارسة هذه المهنة من خلال التطرق إلى الشروط التي يجب توفرها في المترشح للممارسة المهنية، بالإضافة إلى المهام الموكلة لمراجع الحسابات حسب التشريع المغربي وكيفيات تعيينه في الشركات وعزله من مهامه والأتعاب التي يحصل عليها مقابل عمله، بالإضافة إلى المسؤوليات التي قد يتحملها من خلال ممارسته لمهامه.

كما سنتطرق في هذا الفصل إلى الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة المغربية ومهامها والهيكل التي تتكون منها، بالإضافة إلى المعايير التي يعتمد عليها المراجع في أداء مهنته، وفي الأخير سنتناول دستور آداب وسلوك المهنة المعمول به في المملكة المغربية.

وتحقيقا لما سبق، فإن العناصر الرئيسية التي سيتناولها هذا الفصل هي كما يلي:

- x نشأة مهنة المراجعة في المملكة المغربية وتطورها التاريخي؛
- x الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية؛
- x الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة المغربية؛
- x معايير مهنة المراجعة في المملكة المغربية؛
- x دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في المملكة المغربية.

6-1. نشأة مهنة المراجعة في المملكة المغربية وتطورها التاريخي

نشأت مهنة المراجعة باعتبارها مهنة محاسبية في المغرب قبل الإستقلال، حيث كان البلد تحت الحماية الفرنسية (le protectorat français)، وقد مورست المهنة في هذه المرحلة بقوانين فرنسية، وبعد الإستقلال حاول المغرب أن يخلق تنظيما جديدا للمهنة بقوانين مغربية، وسوف نحاول أن نتطرق لمختلف المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة منذ ظهورها بالمغرب وإلى غاية سنة 2011.

6-1-1. مرحلة ما قبل الإستقلال

تعتبر مهنة المحاسبة بما فيها المراجعة من المهن القريبة جدا من عالم الاقتصاد، وقد نُصبت في المغرب من طرف النظام الإستعماري، ولكن تكوينها وتطورها تم بطريقة بطيئة جدا في المغرب مقارنة بالمهن الأخرى، وقد يرجع ذلك للتأخر في تحديد حدودها وتنظيمها بفرنسا (إنشاء مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات OECCA)* إلى غاية سنة 1945، كما قد يفسر التأخر في تطور مهنة المحاسبة في المغرب بأن الهياكل الاقتصادية والقانونية (شركات الأموال، مساهمة الخواص، السوق المالية) التي يستوجب انطلاقتها لم تكن كلها متطورة آنذاك.

في سنة 1913 صدر القانون المدني المغربي، وينظم في مادته (51) تكوين شركات المساهمة، ولكن هذا النص كان ناقصا لأنه لم يعالج مراجعة الحسابات لهذه الشركات، الأمر الذي فتح الطريق أمام الغش والتجاوزات وعدم دقة حسابات هذه الشركات. وقد جاء الظهير** (le dahir) المؤرخ في 1922/08/11 لمغربة (marocanisation) القانون الفرنسي لسنة 1867 حول الشركات وأدخل إجبارية المراقبة من طرف مراجع حسابات. وقد احتفظ قانون سنة 1922 بنقائضه إلى غاية سنة 1990، حيث لم يشترط أي قيد يخص جنسية المراجع (المغاربة والأجانب يستطيعون ممارسة النشاط)، ودخول المغاربة في هذا النشاط لم يتحقق إلا بعد الإستقلال لأن المساهمين في الشركات كانوا يختارون المراقبين من الأجانب¹.

ظهر أول تجمع مهني للمراجعة في المغرب سنة 1950 بمبادرة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين وهو مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب (CECM)**، وقد عمل مؤسسو المجمع على متابعة الأهداف التي يحددها أيّ مجمع مهني بصفته يمثل أعضاء المجمع كالدفاع عن مصالحهم، تحسين ظروف العمل والتعاون مع الهيآت الوطنية والدولية ... إلخ. وقد صدر ظهيرا في 1954/12/08 ينص في مادته الخامسة على

* Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes.

** مرسوم ملكي.

¹ Sami El OMARI & Michèle SABOLY, Émergence d'une profession comptable : le cas du maroc. In « l'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G. Degos et S. Trébuq, Bordeaux, 2005, p. 334, 335.

*** Compagnie des Experts Comptables du Maroc.

شروط الحصول على لقب خبير محاسب، وهي نفس الشروط التي اعتمدها مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب للانضمام إليه، ولكن لم ينص الظهير على إنشاء جمعية أو هيئة تمثل المهنة¹.

2-1-6. مرحلة ما بعد الاستقلال

نال المغرب استقلاله سنة 1956 وعرف عدة تحولات هيكلية، ويمكن تقسيم هذه التحولات في المغرب إلى ثلاث مراحل مختلفة، إمتدت المرحلة الأولى إلى غاية نهاية الثمانينات، حيث تميزت بسيطرة المهنيين المغاربة على المؤسسات والهيآت، وتشمل المرحلة الثانية سنوات التسعينات وتناسب مع سياسة انفتاح البلد وإصلاح المهنة المحاسبية، حيث أصبح دبلوم خبير محاسب منظما، أما المرحلة الثالثة فسيطر عليها التوتر بين التجمعات المهنية والأطراف الداخليين والخارجيين².

وقد عرف المغرب بعد الاستقلال مغادرة كثيفة للأجانب، وظلّ مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب (CECM) خلال عدة سنوات يعاني النسيان وأصبح عمليا غير موجودا، حيث أن عدم تنظيم المهنة على الرغم من المحاولة الأولى سنة 1954 وشبه اختفاء مجمع الخبراء المحاسبين كان له آثارا وخيمة على التنظيم المهني للمراجعة³.

1-2-1-6. مغربة إطارات ومهنة المحاسبة

بعد الاستقلال شهد المغرب أزمة اقتصادية مما ترك السلطات آنذاك تضع البلد على طريق الاقتصاد المختلط مع توسيع الملكية العامة، هذه السياسة ترافقت مع بداية السبعينات بإرادة لمغربة الإطارات، حيث كان حوالي 25000 منصب تأطير مشغولا من طرف أجانب، وقد كان لهذا التوجه أثرا على مهنة المحاسبة⁴.

وفي هذه الفترة وعلى الرغم من ازدياد عدد المهنيين المغاربة، بقيت المهن الحرة بما فيها المحاسبة والمراجعة مسيطر عليها من قبل الأجانب، ولكن الهيآت المهنية كانت في يد المغاربة وهو ما خلق نوعا من العداوة تجاه ممارسة الأجانب للمهنة بالمغرب رافضين بذلك تسجيلهم بجداول الهيآت المهنية. هذه العداوة من قبل السلطات المهنية تجاه ممارسة الأجانب للمهنة وتحت رقابة أعضاء مغاربة كان من المحتمل أن تؤدي إلى صرف الأعضاء الأوائل لمجمع الخبراء المحاسبين عن تنظيم المهنة التي نزع منهم سلطة التنظيم ومن الممكن أن يقصوا من ممارستها أيضا.

¹ Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit, p. 336.

² Ibid, p. 338.

³ Ibid, p. 337.

⁴ Ibid, p. 338.

إن توقيع الظهير الصادر سنة 1954 من طرف ملك* وضعته القوات الاستعمارية أُعتبر غير شرعيا من طرف الشعب ومؤسسة القصر التي لم تساهم في تطبيقه بعد الإستقلال، وقائمة الخبراء المحاسبين التي يجب أن تُنشر سنويا كما هو منصوص عليها في الظهير لم تكن، وبذلك بقي مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب بدون نشاط واقتصر نشاطه فقط على تسجيل الخبراء المحاسبين الجدد بجدوله، حيث أنه في نهاية الثمانينات لم يتجاوز أعضاء المجمع تسعون عضوا ولم يجتمع مجلس إدارته منذ عدة سنوات¹.

سنة 1982، كوّن مجموعة المهنيين الحاملين لدبلوم خبير محاسب أجنبي ما يسمى بالجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب** (AMDEC)، وبما أن الجمعية في بدايتها كانت تضم فقط عشر أعضاء فقد قبلت أعضاء آخرين ليسوا حاملين لشهادة خبير محاسب، حيث وصل عدد الأعضاء حوالي 110 في بداية التسعينات، وقد كان الانضمام للجمعية لا يشترط فيه الممارسة بصفة مستقلة².

كما طرح وزير المالية سنة 1982 مشروعا لإصلاح المخطط المحاسبي المغربي مستوحى من أحكام المخطط المحاسبي العام الفرنسي. في المقابل وبالتعاون مع مجمع الخبراء المحاسبين والجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب، أعد وزير المالية مشروع قانون ينظّم مهنة الخبير المحاسب.

في سنة 1987 قام عدد من المهنيين خشية من أن يكونوا مقصين بواسطة الأحكام الانتقالية للقانون، بإنشاء الجمعية المغربية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات*** (AMEC) ووضعوا شروطا مرنة جدا للانضمام للجمعية مقارنة بالجمعيتين الموجودتين (CECM et AMDEC)، وعلى الرغم من ذلك فلم يتجاوز عدد الأعضاء المسجلين بها 60 عضوا³.

2-2-1-6. مرحلة الإصلاحات الهيكلية والإصلاح المحاسبي

إن السياق الوطني لسنوات الثمانينات رفع من ضرورة الإسراع بتنظيم مهنة المحاسبة، حيث ابتداء من سنتي 1983 و1984 تحت ضغط صندوق النقد الدولي والبنك العالمي شرع المغرب في عدة إصلاحات كبرى، حيث حثت الهيئتين الدوليتين المغرب على أهمية توازن المؤشرات الاقتصادية الكبرى والتوجه نحو تحرير الاقتصاد.

ولقد بدأ الإصلاح الجبائي بداية من وضع ثلاث ضرائب وهي: الرسم على القيمة المضافة إبتداء من أفريل 1986، والضريبة على الشركات في جانفي 1987 والضريبة على الدخل الإجمالي في جانفي 1990، وقد ترافق هذا الإصلاح الجبائي بإصلاح محاسبي بدأ تطبيقه في 1994/01/01. هذه الإصلاحات

* الظهير وُقّع من طرف الملك محمد بن مولاي عرفة والملقب بعد الإستقلال بمحمد الخامس وذلك بعد نفي déportation الملك محمد بن يوسف.

¹ Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit, p. 338, 339.

** Association Marocaine des Diplômés Experts Comptables.

² Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit, p. 339.

*** Association Marocaine des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes.

³ Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit., p. 339.

رفعت من الالتزامات المحاسبية للمؤسسات وزادت من حاجتها لمهنيين أكفاء، كما بدأت عمليات الخوصصة سنة 1992 وأتبعها إصلاح لبورصة القيم بالدار البيضاء¹.

تمت المصادقة على مشروع القانون المنظم للمهنة من طرف مجلس الحكومة سنة 1990 ومن طرف مجلس الوزراء سنة 1991، وتمت مناقشته من طرف لجنة المالية بالبرلمان في ماي 1992، هذا المشروع لم يقتنع به كل المهنيين وانتقد بشدة على أساس أنه يحمل تناقضات، وقد دارت الانتقادات بشكل أساسي حول المادة (106) التي تحدد الأحكام الانتقالية الخاصة بغير الحاملين لدبلوم خبير محاسب. ولمواجهة هذا التشدد من طرف المسؤولين من جهة نوعية المترشحين لهيئة الخبراء المحاسبين المستقبلية، قام مؤسسو (AMEC) بإنشاء جمعية أخرى وهي مجمع الخبراء المحاسبين المحلفين بالمغرب (CECAM)* في 1991/10/28، والشيء المشترك بين أعضاء هذه الجمعية هو الخبرة القضائية.

في 1990/07/16 تم إصدار المرسوم رقم 2-89-519 المتعلق بإنشاء الشهادة الوطنية لخبير محاسب، هذه الشهادة هي ثمرة التعاون بين المهنيين والسلطات العمومية. ونظرا لعدم وجود هيئة رسمية للمهنة أنشأ وزير المالية لجنة مكونة من عشر خبراء محاسبين حاملين لشهادة خبير محاسب، ساهمت هذه اللجنة ببدء تنفيذ هذا التكوين الذي يشمل ثلاث سنوات دروس نظرية (يكلّف بتقديمها المعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات التابع لوزارة الصناعة والحرف) تحتتم بامتحانات سنوية ومناقشة مذكرة نهاية مرحلة التكوين الذي يدوم ثلاث سنوات. وقد طرح البدء في التكوين من دون وجود هيئة الخبراء المحاسبين عدة مشاكل، حيث رفض العديد من المهنيين التكفل بالمتربين².

وفي 1993/01/08 تمت المصادقة على القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، وقد أتى هذا القانون ليحل محل مهمة المراجعة القانونية محتكرة من طرف الخبراء المحاسبين، وجعل الشرط الرئيسي للانضمام للهيئة هو الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب أو شهادة معترف بمعادلتها مع وجود أحكام انتقالية بالنسبة لغير الحاملين للشهادة³.

في ماي 1994 كوّنت وزارة المالية بواسطة قرار شروط تكوين ملف التسجيل بقوائم الانتخابات الخاصة بمياكل هيئة الخبراء المحاسبين، وأنشأت بذلك لجنة مختلطة مكونة من عشر أعضاء، خمسة منهم من الإطارات العليا بالوزارة وخمسة من الخبراء المحاسبين حاملين شهادة خبير محاسب، وكوّنت هذه اللجنة بتطبيق الشروط الانتقالية الخاصة بالمهنيين غير الحاملين للشهادة المنصوص عليها في القانون 89-15 من أجل التسجيل الأول في جدول الهيئة الجديدة، وقد طرحت دراسة ملفات

¹ Ibid, p. 340.

* Compagnie des Experts Comptables Assermentés au Maroc.

² Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit., p. 342.

³ Idem.

المرشحين غير حاملي شهادة خبير محاسب عدة مشاكل تخص عدد سنوات الخبرة المطلوبة حسب الشهادة المتحصل عليها من طرف المترشح. وقد بدأت لجنة تنظيم الانتخابات المهنية مع بداية سبتمبر 1994 تبعث بقراراتها للمرشحين، حيث من بين 300 مترشح قبلت اللجنة 180 ملفا من بينهم حوالي 70 حاملا للشهادة، وقد تمت الانتخابات الأولى للمجلس الوطني والمجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين في نوفمبر وديسمبر 1994.¹

في سنة 1995، صدر القانون 95-17 الخاص بشركات المساهمة ليعالج المسؤوليات المهنية للخبراء المحاسبين عند ممارستهم لمهام المراجعة القانونية، وأعطى توضيحات خاصة باستقلاليتهم. وفي سنة 2000، كانت هناك عدة محاولات بالبرلمان لتعديل المادة الخاصة بشروط التسجيل بهيئة الخبراء المحاسبين وفتح المهنة لكل من أقصاهم القانون 89-15، بحيث يصبح مفتشي المالية بإمكانهم القيام بمهام المصادقة على الحسابات، ويصبح بإمكان المهنيين الذين لم يستوفوا بعض الشروط سنة 1993 (عدد سنوات الخبرة) واستوفوها في الوقت الحالي آنذاك أن يسجلوا بالهيئة دون امتحان، وفتح الهيئة للخبراء القضائيين الممارسين للمهنة قبل 1993، ولكن الخبراء المحاسبين المسجلين بالهيئة رفضوا هذه التعديلات واستقال المجلس الوطني للهيئة، وبعدها استقالت جميع المجالس الجهوية في 13/07/2000 رافضة بذلك التعديلات، حيث عرفت الهياكل النظامية المنظمة للمهنة فراغا، وتوقفت جميع النشاطات الجارية آنذاك والورشات المفتوحة لتنظيم المهنة، كما توقفت عمليات التصديق على ترجمات الخبراء المحاسبين المترشحين قبل امتحان نهاية السنة، ولم يطرأ أي تعديل على القانون.

وفي خضم هذا الجو، ظهرت النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين والتي أنشئت في فيفري 2001، حيث كانت جهازا للتوافق ومكانا للتشاور، وتتكون النقابة أساسا من المهنيين المستقلين ولم تقص المكاتب الدولية، وقد طلبت النقابة من وزير المالية لتكوين اللجان الانتقالية لإدارة الهيئة بواسطة قرار للخروج من هذه الوضعية وتنظيم الانتخابات النظامية، وقد حققت النقابة في هذه الانتخابات أغلبية المقاعد بنسبة 85%، وعادت الورشات الخاصة بحالات التنافس ومراقبة النوعية في 2002 بعد عدة سنوات من التوقف، وبقي شرط الإمتحان أساسيا قبل ممارسة المهنة.²

¹ Ibid, p. 343, 344.

² Ibid, p. 347.

في سنة 2003، صدر القانون رقم 69-00 لينظم المراقبة المالية على المنشآت العامة* في المغرب، حيث تتم من طرف الدولة بطريقة قبلية أو بعدية تبعا لشكلها القانوني وطريقة تسييرها، وتهدف هذه المراقبة إلى ما يلي¹:

- المتابعة المنتظمة لتسيير الهيآت الخاضعة للمراقبة المالية؛
 - السهر على صحة عملياتها الاقتصادية والمالية بالنظر إلى أحكام النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة عليها؛
 - تقييم جودة تسييرها وإنجازاتها الاقتصادية والمالية وكذا مطابقة تسييرها للمهام والأهداف المحددة لها؛
 - العمل على تحسين منظومتها الإعلامية والتدبيرية؛
 - جمع وتحليل المعلومات المتعلقة بمحفظات سندات الدولة وإنجازاتها الاقتصادية والمالية.
- وتتم عمليات المراقبة المالية في الهيآت المذكورة أعلاه بواسطة مراقب الدولة ومندوب الحكومة والخازن المكلف بالأداء كل حسب اختصاصه والمهام الموكلة إليه من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- ومما سبق، يتضح أن مهنة المراجعة في المملكة المغربية واجهت العديد من الصعوبات والصراعات منذ نشأتها على يد الفرنسيين وإلى غاية تنظيمها بداية من سنة 1993 بصور القانون 89-15 الذي أنشئت بموجبه هيئة الخبراء المحاسبين المنظمة للمهنة إلى الوقت الحالي. ونلاحظ أن مهنة المراجعة في المملكة المغربية وعلى الرغم من المحاولات الكثيرة لتعديل القانون المنظم للمهنة وبالخصوص المواد المتعلقة بالشهادة الوطنية لخبير محاسب، بقيت المهنة محافظة على التكوين المتخصص ومركزة على شرط النجاح في الامتحان لمزاولة المهنة، واحتكار مهنة المراجعة لفئة الخبراء المحاسبين فقط.

* تضم المنشآت العامة حسب القانون 69-00 التعلق بالمراقبة المالية للدولة على المنشآت العامة وهيآت أخرى ما يلي:

- الهيآت العامة: الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة؛
 - شركات الدولة: الشركات التي تملك هيآت عامة مجموع رأسمالها؛
 - الشركات التابعة العامة: الشركات التي تملك هيآت عامة أكثر من 50% من رأسمالها؛
 - الشركات المختلطة: الشركات التي تملك هيآت عامة 50% من رأسمالها على الأكثر؛
 - المقاولات ذات الامتياز: المقاولات المعهود إليها بتسيير مرفق عام بمقتضى عقد امتياز تكون فيه للدولة صفة السلطة المتعاقدة.
- ¹ القانون رقم 69-00 مؤرخ في 2003/11/11، يتعلق بالمراقبة المالية للدولة على المنشآت العامة وهيآت أخرى، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5170، 2003، المادة 02.

2-6. الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية

إن المراجعة في المملكة وكباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، منها ماهو عام ومنها ماهو خاص بالمعرفة المتخصصة من طرف المترشح لممارسة المهنة، كما أن هناك أساليب معينة خاصة بتعيينه وكيفية إنهاء مهامه وأتعايه والمسؤوليات التي يتحملها بمناسبة أداء مهمته، وهو ماسوف نتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا الجزء.

1-2-6. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية

إن القانون المغربي خصّ الخبراء المحاسبين وحدهم بممارسة مهنة مراجعة حسابات الشركات وذلك طبقا للمادة الأولى من القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية، ولممارسة المهنة يُشترط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين.

1-1-2-6. شروط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين

يشترط القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين مجموعة من الشروط من أجل القيد في جدول الهيئة وهي¹:

- أن يكون المترشح مغربيا أو من رعايا دولة أبرمت مع المغرب إتفاقية تسمح لرعايا كل دولة بمزاولة مهنة الخبرة المحاسبية في الدولة الأخرى؛

- أن يبلغ من العمر 20 سنة كاملة ويكون متمتعا بحقوقه المدنية؛

- أن يكون في وضعية قانونية بالنسبة للقوانين المتعلقة بالخدمة المدنية والعسكرية؛

- أن يكون حاصلًا على الشهادة الوطنية للخبرة المحاسبية أو على شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها لها؛

- أن لا يكون محكوما عليه بعقوبة مانعة للحرية من أجل أفعال محلّة بالشرف والآداب العامة.

نشير إلى أنه وبغرض إعداد أول جدول لهيئة الخبراء المحاسبين، سمح المشرع لبعض الأشخاص

الذين لا يتوفر فيهم شرط الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو مايعادلها بالتسجيل في الجدول وهم²:

- حملة الشهادة الفرنسية العليا للمراجعة المحاسبية الذين يزاولون في تاريخ نشر* القانون 89-15

مهنة الخبرة المحاسبية منذ ما لا يقل عن خمس سنوات؛

¹ القانون رقم 89-15 مؤرخ في 08/01/1993، يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4188، 1993، المادة 20.

² نفس المصدر السابق، المواد: 106، 108، 109.

* تم نشر القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 03/02/1993 بالجريدة الرسمية للمملكة المغربية عدد 4188، ص 157.

- حملة دكتوراه الطور الثالث أو شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها، أو الشهادة الفرنسية للدراسات المحاسبية العليا والذين يزاولون في تاريخ نشر القانون 89-15 مهنة الخبرة المحاسبية منذ ما لا يقل عن 12 سنة؛

- حملة الإجازة أو شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها لها والذين يزاولون في تاريخ نشر القانون 89-15 مهنة الخبرة المحاسبية منذ ما لا يقل عن 15 سنة؛

- الأشخاص الذين يزاولون في تاريخ نشر القانون 89-15 مهنة الخبرة المحاسبية بالمغرب منذ ما لا يقل عن 30 سنة والذين أثبتت أعمالهم في الميدان عن أهليتهم وتقيدهم بأعراف المهنة؛

- الأشخاص الحاصلين على الإجازة أو شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها والذين زاولوا مهنة الخبرة المحاسبية منذ ما لا يقل عن ثماني سنوات في تاريخ نشر القانون 89-15 ولكن بعد اجتيازهم بنجاح إمتحان الشهادة العليا للمراجعة المحاسبية، وبصفة استثنائية وانتقالية لمدة خمس سنوات من تاريخ نشر القانون 89-15.

وقد سمح المشرع بالقيود في أول جدول للمغاربة والأجانب الذين تتوفر فيهم الشروط أعلاه، مع شرط مزاوله المهنة داخل المملكة المغربية بالنسبة للأجانب.

6-2-1-2. طرق مزاوله مهنة المراجعة

إذا توفرت شروط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، فإن القانون 89-15 يسمح للأشخاص الحاصلين على شهادة خبير محاسب أن يزاولوا المهنة بإحدى الطريقتين:

- بطريقة مستقلة: أي بفتح مكتب مستقل وذلك إما بصورة فردية وإما ضمن شركة خبرة محاسبية؛
- بصفة أجير: أي يقيّدوا أنفسهم بالجدول بصفة إجراء بعد تأشير رئيس المجلس الوطني للهيئة على عقد العمل المبرم بينهم وبين الخبير المحاسب التابعين له الذي يمارس المهنة بصفة مستقلة أو شركة الخبرة المحاسبية التي يريدون العمل بها.

وقد سمح القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية في المملكة المغربية للخبراء المحاسبين بتكوين شركات أشخاص أو شركات بالأسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة لممارسة المهنة ولكن بشروط نلخصها في الآتي¹:

- لتكوين شركات أشخاص لممارسة الخبرة المحاسبية يشترط أن يكون جميع الشركاء فيها أعضاء في هيئة الخبراء المحاسبين.
- لتكوين شركات ذات أسهم وشركات ذات مسؤولية محدودة يشترط ما يلي:

¹ القانون رقم 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المواد: 07، 08، 10، 12.

- أن يكون غرض هذه الشركات مزاوله الخبرة المحاسبية لا غير؛
 - أن تكون ثلاثة أرباع أسهمها أو حصصها على الأقل مملوكة لخبراء محاسبين مقيدين في جدول الهيئة، ويجوز أن يكون باقي رأس مالها مملوكا لأشخاص يرتبطون مع الشركة بعقد عمل؛
 - أن تختار عضو مجلس إدارتها المنتدب أو مديرها أو وكيلها المفوض من بين الخبراء المحاسبين المشاركين فيها؛
 - أن تكون أسهمها إسمية عندما يتعلق الأمر بشركات الأسهم؛
 - أن يُشترط لانضمام شركاء جدد إليها موافقة مجلس الإدارة أو أصحاب الحصص؛
 - أن لا تكون مرتبطة بعلاقة تبعية ولو غير مباشرة مع أي شخص طبيعي أو معنوي.
- وبالإضافة للشروط المذكورة أعلاه، فإنه يجب على ممثل الشركة أو مديرها أن يخبر المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين والإدارة بتأسيس الشركة نهائيا خلال الشهر التالي لتحقيق ذلك، وأن يطلعهما على أسماء الشركاء وأن يدلي بما يثبت قيدهم في جدول هيئة الخبراء المحاسبين وبيان عن توزيع رأس مال الشركة وإسم مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو وكيلها المفوض، مع الإشارة إلى أنه لا يجوز لخبير محاسب أن يكون مديرا أو عضو مجلس إدارة منتدب أو وكيل مفوض إلا في شركة واحدة من شركات الخبرة المحاسبية.

6-2-2. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية

لممارسة مهنة المراجعة يشترط كما رأينا سابقا الحصول على الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها، وللحصول على الشهادة المذكورة يجب على المترشح الحصول على دروس نظرية وتربص مهني ميداني، وستتناول في هذا الجزء بالتفصيل كيفية الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب في المغرب من شروط القبول في التكوين إلى غاية منح الشهادة.

نشير إلى أن الشهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أنشئت بموجب المرسوم 519-89-2 المؤرخ في 16/07/1990، وقد أوكلت مهمة تحضير التكوين لهذه الشهادة للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات (ISCAE)*، حيث أنشئت الشهادة قبل صدور القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبرة المحاسبية في المغرب والمؤسس لهيئة الخبراء المحاسبين.

يشمل التكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب مايلي:

- دروس نظرية لمدة ثلاث سنوات بالمعهد المذكور أعلاه تختتم كل سنة بامتحانات ومنح شهادة (un certificat) عن كل سنة؛

* Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises.

- تربص مهني ميداني لدى خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر؛
- تحضير ومناقشة مذكرة بعد الحصول على الشهادات الثلاث الخاصة بالدروس النظرية.

6-2-2-1. شروط القبول والتسجيل في التكوين المهني للخبير المحاسب

يقبل لمتابعة التكوين المهني لخبير محاسب المترشحين الذين يحققون الشروط التالية¹:

- إجتياز بنجاح مسابقة الدخول لطور الدراسات والتكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب؛
- التكفل من طرف خبير محاسب يمارس المهنة بطريقة مستقلة، أو من طرف شريك في شركة خبرة محاسبية معترف بها من طرف هيئة الخبراء المحاسبين.

وفيما يخص التكفل بالمتربص، فإنه يسمح له بإتمام جزء من الأعمال المهنية الخاصة بالتربص لمدة سنة أو أكثر في الخارج لدى خبير محاسب أو هيئة خبرة محاسبية أو لدى عدة مؤسسات محاسبية مراقبة بصفة دائمة.

وفي حالة تحقق الشرطين السابقين، فإنه يمكن للمترشح إرسال ملف التسجيل إلى المجلس الجهوي للخبراء المحاسبين، هذا الأخير يعطي قراره في أجل شهرين برسالة موصى عليها إلى المترشح وإلى الخبير القائم على التربص، وفي حالة القبول فإن التربص يعتبر ساري المفعول ابتداء من أول يوم من الشهر الموالي لتاريخ استلام طلب التسجيل في التربص.

وفيما يخص مسابقة الدخول لطور الدراسات والتكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب، فهي مفتوحة للمترشحين الحاصلين على شهادات الطور الثاني للتعليم العالي التالية²:

- شهادة الطور العالي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات؛
- ليسانس علوم اقتصادية، تخصص تسيير أو اقتصاد المؤسسة؛
- الشهادة الفرنسية للدراسات العليا في المحاسبة بعد البكالوريا؛
- كل شهادة معترف بمعادلتها من طرف الإدارة المكلفة بنشر المعادلات سنويا للشهادات المذكورة أعلاه.

غير أنه وخلال خمس سنوات من تاريخ نشر المرسوم المتعلق بتنظيم الشهادة الوطنية لخبير محاسب (المرسوم 2-89-519 المؤرخ في 16/07/1990)، فإن المشرع سمح بالتقدم للمسابقة الحاصلين على شهادة الطور الثاني للتعليم العالي في التخصصات الأخرى مع تقديم ملف يثبت بأنهم مارسوا تقنيات المحاسبة على الأقل منذ خمس سنوات.

¹Ordre des experts comptables, Règlement de stage professionnel, articles 10, 11.

² Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, bulletin officiel du royaume du Maroc, n° 4064, 1990, article 03.

وقد أعاد تقرير البنك العالمي على قائمة الشهادات التي تسمح بالمشاركة في مسابقة الدخول لطور الدراسات والتكوين للشهادة الوطنية لخبير محاسب، حيث اعتبرها مقصية لعدد هائل من المترشحين مثل الحاصلين على شهادات من المؤسسات الخاصة أو حاملي شهادات كلية الحقوق¹. ويلاحظ أن المشرع المغربي سمح بفترة انتقالية قدرها خمس سنوات لغير الحاصلين على الشهادات المذكورة التي تسمح بالمشاركة في مسابقة الدخول للتكوين كخبير محاسب بشرط إثبات خبرة مهنية قدرها خمس سنوات ممارسة فعلية لتقنيات المحاسبة.

2-2-2-6. سير التكوين المهني للخبير المحاسب

إن التكوين للحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب يشمل الدروس النظرية والأعمال التوجيهية والمكتبات بالمعهد المذكور (ISCAE) والتي تعطي الحق في الحصول على ثلاث شهادات (des certificats)، مع حد أقصى قدره ست سنوات للدراسة، ويقوم المتربص في نفس الوقت بإجراء تربص ميداني لدى خبير محاسب حامل للشهادة الوطنية، حيث تعتبر المصادقة على التربص الميداني شرطا أساسيا للتقدم لامتحانات الشهادة التي تُمنح في السنة الثالثة.

تخصص الدراسة في السنة الأولى لتوحيد وتنميط المعارف المحاسبية، المالية، القانونية والتسيير، وتختتم بالحصول على شهادة الدراسات المالية والمحاسبية العميقة (Certificat des études financières et comptables approfondies)، أما السنة الثانية فتخصص فيها الدراسة لتعمق في المعارف المحصل عليها في السنة الأولى والتقنيات الأساسية للخبرة المحاسبية، وتختتم بالحصول على شهادة عليا في تقنيات الخبرة المحاسبية (Certificat supérieur des techniques d'expertise comptable)، في حين تخصص السنة الثالثة لدراسة وتطبيق تقنيات المراجعة، المصادقة على الحسابات وتقييم المؤسسات، كما تشمل أيضا دروسا حول الخبرة القضائية، أخلاقيات المهنة، منهجيات البحث والتوثيق، وتختتم بالحصول على شهادة عليا في المراجعة المحاسبية (Certificat supérieur de révision comptable)².

وفيما يخص الحصول على الشهادات المذكورة أعلاه، فإنه تنظم سنويا دورة في شهر جوان ودورة إستدراكية في شهر سبتمبر، حيث أنه لا يمكن التقدم لامتحانات الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية إلا للحاصلين على شهادة الدراسات المالية والمحاسبية العميقة، ولا يمكن التقدم لامتحانات الشهادة العليا في المراجعة المحاسبية إلا للحاصلين على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية.

زيادة على الدروس النظرية لتحضير الشهادات المذكورة، يقوم المتربص بالموازاة بإجراء تربص ميداني يكرّس له كل الوقت مكثرا بملكتيات وأيام دراسية لمدة ثلاث سنوات لدى خبير محاسب حامل

¹ Banque mondiale, Rapport sur le respect des normes et codes (RRNC) : comptabilité et audit, Royaume du Maroc, 25/07/2002, p. 08.

² Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., articles : 8, 9 et 10.

لشهادة خبير محاسب يمارس المهنة بصفة مستقلة وباسمه الخاص، أو بصفته شريكا أو أجيورا في شركة خبرة محاسبية معترف بها لدى هيئة الخبراء المحاسبين، ويعين مدير التربص من طرف الهيئة بطلب من مدير المعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات¹.

ويجب على المتربص إعداد تقرير تربص كل ستة أشهر يصادق عليه مدير التربص، ويتم إرساله في أربع نسخ خلال الشهرين المواليين لكل سداسي إلى المجلس الجهوي، ويشمل التقرير²:

- عرض عن النشاط الذي قام به خلال السداسي؛

- دراسة حالة عملية.

ويقوم المجلس الجهوي بإرسال ثلاث نسخ من كل تقرير يقدمه المتربص إلى مراقب التربص لتقييمه.

6-2-3. مراقبة التربص المهني للخبير المحاسب

يعين المجلس الجهوي لكل متربص مراقبا للتربص من بين الخبراء المحاسبين الحاملين لشهادة خبير محاسب والممارسين بصفة مستقلة وباسمهم الخاص أو بصفة شريك في شركة خبرة محاسبية معترف بها من طرف الهيئة المنظمة للمهنة، على أن لا يكون هو نفسه مدير التربص أو عضوا في منظمة يجري بها المتربص فترة تربصه، ويتمحور عمل المراقب حول انضباط ونوعية الأعمال المنجزة وتقارير التربص السداسية وعلى محتوى التكوين الذي يتلقاه³.

وتتمثل واجبات مراقب التربص فيما يلي⁴:

- تقييم محتوى التكوين الذي تلقاه المتربص؛

- مساعدة المتربص على حل المشاكل التي يمكن أن يواجهها أثناء فترة تربصه؛

- إعلام المتربص عن الحياة المهنية؛

- تبليغ المتربص أو مدير التربص بكل ملاحظة أو إشارة أو معلومة عن سير التربص ونوعية الأعمال

المنجزة، واقتراح عند الاقتضاء على الهيئة المهنية إجراءات تأديبية؛

- الإجماع دوريا في نهاية كل سداسي بالمتربصين المكلف بمراقبة تربصهم؛

- إعطاء رأيه في التقارير المنجزة من طرف المتربص؛

- إعداد تقرير شامل يتضمن تقييمه للمتربص ورأيه فيما يخص المصادقة على التربص أو تمديده.

¹ Ibid, articles: 14, 16 et 17.

² Ordre des experts comptables, op.cit., article 20.

³ Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., article 19.

⁴ Ordre des experts comptables, op.cit., article 18.

6-2-2-4. المصادقة على التربص

بعد إيداع المتربص لتقرير التربص السادس، تقوم اللجنة الجهوية بدراسة ملف المتربص وتُعد شهادة إدارية تحتوي على تقييمها لنوعية الأعمال المنجزة والمعارف المهنية المكتسبة من طرف المتربص وترسلها إلى لجنة المصادقة على التربصات. ونشير هنا أن اللجنة الجهوية بإمكانها عدم تسليم الشهادة الإدارية عن جزء أو كل فترة التربص، وبالتالي الفترة التي لا تمنح عنها الشهادة الإدارية عن اللجنة الجهوية لا تحسب في فترة التربص وعلى المتربص قضاءها¹.

تقوم لجنة المصادقة على التربص بتقييم مدى كفاية المعارف المكتسبة من طرف المتربص أثناء فترة تربصه ليُسمح له بالتقدم لامتحان الشهادة العليا للمراجعة المحاسبية، أو تمديد تربصه لفترة سنة إضافية إذا رأت أن المعارف المكتسبة والأعمال المنجزة غير كافية، ويجب عليها هنا تحديد الأعمال المهنية اللازمة من المتربص التي تتطلبها الممارسة المهنية. وبعد فترة التربص الإضافية المثبتة من طرف الهيئة، بإمكان لجنة المصادقة إقرار عدم إمكانية تقدم المتربص لامتحان الشهادة العليا للمراجعة المحاسبية².

6-2-2-5. تحضير ومناقشة مذكرة نهاية التكوين

تعتبر المذكرة آخر مرحلة في التكوين الخاص بالشهادة الوطنية لخبير محاسب، حيث النجاح في مناقشة مذكرة نهاية التكوين يعتبر ضروريا بعد الإنتهاء من التربص الميداني والحصول على الشهادات الثلاث الخاصة بالتكوين النظري. والهدف من إعداد المذكرة هو السماح للمترشح بأن يعرض أفكارا وتحليلا شخصيا يتعلق بنشاط أو عدة أنشطة خاصة بالخبرة المحاسبية في شكل عمل بحثي وتوثيقي. يجب أن يسجل موضوع المذكرة لدى المعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات، ويقترح على لجنة خاصة تكون بالتساوي بين الأساتذة والخبراء المحاسبين المعيّنين من طرف وزير التجارة والصناعة، وباقتراح من مدير المعهد وهيئة الخبراء المحاسبين، وذلك خلال ستة أشهر على الأقل قبل تاريخ افتتاح دورة مناقشة المذكرات (دورة ماي ودورة نوفمبر)، ويمكن للمترشحين أن يعتمدوا مواضيع مذكراتهم ابتداء من حصولهم على الشهادة العليا لتقنيات الخبرة المحاسبية مع شرط استكمال سنتين من التربص³.

¹ Ordre des experts comptables, op.cit., article 21.

² Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, op.cit., article 20.

³ Ibid, articles 22, 23.

3-2-6. مهام المراجع في المملكة المغربية

- تعتبر مهمة مراجعة الحسابات في المملكة المغربية محتكرة للخبراء المحاسبين المسجلين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين دون غيرهم¹. وفي هذا الصدد، فإن الخبير المحاسب له وحده أهلية²:
- إثبات صحة وصدق الموازنات وحسابات النتائج والقوائم المحاسبية والمالية؛
 - تسليم أي نوع من الشهادات التي تتضمن إبداء رأيه في حساب أو عدة حسابات لمختلف المنشآت والهيآت؛
 - القيام بمهمة مراقبة (محافظة) حسابات الشركات.
- ويتضح مما سبق، أن مهام مراجعة الحسابات في المغرب هي من صلاحيات الخبير المحاسب وحده دون غيره، ويمكن أن نقسمها إلى مهام دائمة ومهام خاصة.

1-3-2-6. المهام الدائمة

- تتمثل مهام مراجع الحسابات الدائمة باستثناء كل تدخل في التسيير فيما يلي³:
- التحقق من الدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها؛
 - التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية وفي الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضع الشركة المالية وبنائها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية؛
 - التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين.
- وفي نهاية مهمته، يعد مراجع الحسابات تقريراً يقدمه للجمعية العامة يتضمن نتائج قيامه بالمهمة التي أوكلتها له الجمعية العامة، وتأخذ نتائج المراجعة الحالات التالية⁴:
- إما الشهادة بصحة وصدق القوائم المالية وإعطائها صورة صادقة عن نتيجة السنة المالية المنصرمة والوضعية المالية للشركة وذمتها المالية في نهاية تلك السنة؛
 - وإما أن يشفع هذه الشهادة بتحفظات مع توضيح أسباب ذلك؛
 - وإما أن يرفض الشهادة على الحسابات مع توضيح أسباب ذلك.

¹ القانون رقم 95-17 مؤرخ في 30/08/1996، يتعلق بشركات المساهمة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4422، 1996، المادة 160.

² القانون رقم 89-15 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 01.

³ القانون رقم 95-17 يتعلق بشركات المساهمة في المملكة المغربية، مصدر سابق، المادة 166.

⁴ نفس المصدر السابق، المادة 175.

كما يشمل التقرير أيضا ملاحظاته حول صدق ومطابقة القوائم المالية مع المعلومات الواردة في تقرير التسيير وفي الوثائق الموجهة للمساهمين التي تتناول الوضعية المالية للشركة وذمتها المالية و نتائجها. وتنص المادة (174) من القانون المتعلق بشركات المساهمة على وجوب إعداد مراجع الحسابات لتقرير خاص حول¹:

- الإتفاقيات المبرمة بين الشركة وأحد متصرفيها أو مديريها العامين أو أحد أعضاء مجلس إدارتها الجماعية أو مجلس الرقابة فيها، أو تلك التي يكون فيها أحد الأشخاص المذكورين سابقا معنيا بها بصورة غير مباشرة أو التي يتعاقد بموجبها مع الشركة عن طريق شخص وسيط.
- الإتفاقيات بين الشركة ومقاولة، إذا كان أحد متصرفي الشركة أو مديريها العامين أو أحد أعضاء مجلس إدارتها الجماعية أو مجلس الرقابة فيها، مالكا لتلك الشركة أو شريكا فيها مسؤولا بصفة غير محدودة أو متصرفا فيها أو مديرا عاما لها أو عضوا في جهاز إدارتها الجماعية أو مجلس الرقابة.

2-3-2-6. المهام الخاصة

من المهام الخاصة لمراجع الحسابات التي جاءت في " دليل معايير المراجعة القانونية والتعاقدية" الذي صدر عن هيئة الخبراء المحاسبين في الجزء الخاص بالتدخلات ذات الصلة بالمهمة العامة لمراجع الحسابات يلخصها خلود صبحي* في ست مهام رئيسية وهي²:

أولاً: تقرير حول الحسابات الموحدة

نظرا لغياب قواعد محاسبية قانونية حول الحسابات الموحدة (les comptes consolidés) في المغرب ووجوب عرض هذه الحسابات، فإن الغاية من هذه المهام تبقى غير محددة، غير أنه في حالة عرض حسابات موحدة من طرف شركة معينة وإبداء رأي يخصها، فإن التقرير الخاص بهذه الحسابات لا يختلف عن التقرير العام الذي يخص الحسابات السنوية (الاجتماعية).

ثانياً: رفع رأس المال المحرر مقابل الديون

في حالة اللجوء إلى تحرير أسهم جديدة بواسطة المقاصة مع ديون الشركة التي تكون محل حصر من قبل مجلس الإدارة، فإنه يجب أن يشهد على صحتها مراجع الحسابات، حيث يقوم بالتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بديون الشركة بغرض التحقق من سيولتها واستحقاقها.

¹ نفس المصدر السابق، المواد: 56، 58، 95، 97.

* Professeur d'enseignement supérieur assistant, coordonnateur de la licence professionnelle, agent auditeur et contrôleur de gestion.

² Khalid SOBHI, le commissariat aux comptes au Maroc. Document internet disponible sur le site: <http://lp-audit.com/e-revue/60-le-commissariat-aux-comptes-au-maroc.html?showwall=1> (consulté le 13/10/2010).

ثالثا: إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب

- إن كل رفع لرأس المال الناتج عن إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب يستوجب تدخل مراجع الحسابات الذي يجب عليه أن يقدم تقريرا للجمعية العامة يتضمن مايلي:
- رأيه حول اقتراح إلغاء حق الأفضلية وكذا الدوافع التي استند عليها تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية؛
 - ورأيه حول سعر الإصدار وشروط تحديده وكذا قواعد الحساب.

رابعا: طرح سندات قابلة للتحويل إلى أسهم

يقوم المراجع في هذه الحالة بالتحقق من المعلومات التي نص عليها القانون والمتعلقة بـ:

- أسباب عملية الإصدار؛
- أساس عملية التحويل للسندات القابلة للتحويل؛
- التواريخ التي يمكن أن تتم فيها العملية.

خامسا: خفض رأس المال

- في هذه الحالة يتأكد مراجع الحسابات من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، من خلال:
- احتمالات السداد نقدا وتسوية الحقوق في القسائم عندما يتعلق الأمر بتخفيض القيمة الاسمية للأسهم؛

- عرض الشراء للأسهم لكل المساهمين المنصوص عليه قانونا.

سادسا: تحويل الأسهم العادية إلى أسهم ذات الأولوية في الأرباح

- هذه العملية تستوجب تدخل مراجع الحسابات الذي يُعد تقريرا خاصا حول عرض التحويل، ويشهد من خلاله على صحة وانتظامية طرق حساب علاقة التحويل.

سابعا: تحويل الشركة

- بالإضافة إلى المهام الست المذكورة أعلاه، فإنه من بين المهام الخاصة لمراجع الحسابات أنه في حالة اتخاذ قرار تحويل الشركة، فإنه يجب أن تتم العملية بعد إعداد مراجع الحسابات تقريرا يثبت من خلاله أن الوضعية الصافية للشركة على الأقل تساوي رأس المال الإجتماعي لها¹.
- وطبقا لأحكام المادة (220) من القانون 95-17، فإنه في حالة تحويل الشركة إلى شركة تضامن، يجب اتفاق جميع المساهمين على ذلك.

¹ القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمة في المملكة المغربية، مصدر سابق، المادة 219.

ثامنا: عمليات الاندماج أو الانفصال

لقد أوكل القانون 95-17 لمراجع الحسابات مهمة خاصة على إثر عملية اندماج أو انفصال، حيث نصت المادة (233) في الفقرة الثالثة من القانون على أن مراجع أو مراجعي الحسابات يتحققون من أن القيمة النسبية الممنوحة لأسهم الشركات المشاركة في العملية ملائمة، وأن قيمة عائد التبادل عادلة. كما تنص الفقرة الرابعة من نفس المادة على أن مراجع الحسابات يتحقق من أن مبلغ الأصل الصافي المقدم من طرف الشركة المندمجة على الأقل يساوي مبلغ الرفع في رأس مال الشركة الداخلة أو مبلغ رأس مال الشركة المنبثقة من عملية الإندماج، ونفس عمليات التحقق يقوم بها المراجع فيما يخص رأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.

ونشير إلى أن مراجع الحسابات وأثناء تأديته لمهمته، يقوم بإعلام مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس المراقبة بما يلي¹:

- عمليات المراقبة والتحقق التي قام بها ومختلف الاستطلاعات التي تولّى إنجازها؛
 - بنود القوائم المالية التي يتبين له ضرورة القيام بتغييرات فيها مع إبداء كل الملاحظات المفيدة حول أساليب التقييم المستعملة في إعداد هذه القوائم؛
 - الخروقات والبيانات غير المطابقة للحقيقة التي قد يكتشفها؛
 - الإستنتاجات التي تؤدي إليها الملاحظات والتصحيحات المذكورة أعلاه فيما يخص نتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية التي سبقتها؛
 - كل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية.
- ولقيام مراجع الحسابات بهذه المهام، فإنه له الحق في الإطلاع على كل الوثائق والدفاتر التي يرى فيها فائدة فيما يخص مزاوله مهمته، وله الحق في القيام بعمليات التحقق والمراقبة في أي فترة من السنة، وينطبق هذا على مساعدي مراجع الحسابات أو ممثليه الذين يعملون تحت مسؤوليته.

4-2-6. تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات

نتطرق في هذا الجزء إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتعيين مراجع الحسابات وإنهاء مهامه أو عزله.

1-4-2-6. تعيين مراجع الحسابات

حسب التشريع المغربي فإن كل شركة مغفلة (شركة مساهمة) يجب أن تعين مراجعا للحسابات أو أكثر يكلف بمهمة الرقابة ومتابعة الحسابات الإجتماعية في الظروف المناسبة وبغرض تحقيق الأهداف المنصوص عليها قانونا. وفي حالة عدم تعيين الشركة لمراجع الحسابات، فإنه يعمل رئيس المحكمة بصفته

¹ نفس المصدر السابق، المادة 169.

قاضي الاستعجالات على تعيينهم بأمر منه وذلك بطلب من أي مساهم، على أن تتم دعوة المتصرفين بصفة قانونية، وتنتهي مهام المراجع المعين بهذه الطريقة بمجرد قيام الجمعية العامة بتعيين مراجع¹.
وبالنسبة للشركات التي تلجأ إلى الإدخار العلي، فإنها يجب أن تعين على الأقل مراجعين للحسابات، ونفس الشيء بالنسبة للشركات البنكية وشركات القرض والاستثمار والتأمين والرسملة والإدخار².

وتنطبق أحكام الشركة المغفلة في مسألة تعيين مراجع الحسابات على شركة التوصية بالأسهم، حيث يجب على الجمعية العامة العادية للمساهمين تعيين مراجعاً أو أكثر للحسابات.

بالنسبة لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، فإذا تجاوز رقم أعمالها في ختام السنة المالية 50 مليون درهم دون اعتبار الضرائب، فإنه يجب عليها تعيين مراجع حسابات أو أكثر³.

ويمكن تعيين مراجع أو أكثر للحسابات في شركات التضامن بالأغلبية، كما يمكن تقديم طلب من طرف شريك أو أكثر إلى رئيس المحكمة لتعيين مراجع حسابات على الرغم من عدم بلوغ رقم الأعمال المبلغ المذكور.

أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فإنه يمكن تقديم طلب من طرف شريك أو أكثر يمثلون على الأقل ربع رأس المال إلى رئيس المحكمة لتعيين مراجع حسابات في هذه الشركات على الرغم من عدم بلوغ رقم الأعمال المبلغ المذكور أعلاه.

يتم تعيين مراجع الحسابات في شركات الأموال من طرف الجمعية العامة العادية لمدة ثلاث سنوات تنتهي بالاجتماع الذي يصادق على الحسابات الختامية للسنة الثالثة، وفي حالة تعويضه بمراجع حسابات آخر قبل نهاية مدة وكالته، فإن هذا الأخير تدوم وكالته للفترة المتبقية فقط عن وكالة مراجع الحسابات الأول⁴.

ولضمان استقلاليته، فإنه لا يمكن تعيين كمراجع حسابات الأشخاص الآتي ذكرهم⁵:

- المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة، وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها؛

¹ نفس المصدر السابق، المادة 165.

² Khalid SOBHI, op.cit.

³ القانون رقم 96-5 مؤرخ في 1997/02/13، يتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4478، 1997، المواد: 12، 21، 80.

⁴ Khalid SOBHI, op.cit.

⁵ القانون رقم 95-17 المتعلق بشركات المساهمة في المملكة المغربية، مصدر سابق، المادة 161.

- أزواج الأشخاص المشار إليهم في البند السابق وأقاربهم وأصهارهم إلى الدرجة الثانية؛
- الذين يتقاضون أجرا كيفما كان نوعه من الأشخاص المشار إليهم في البند الأول أو من الشركة أو من الشركات التابعة بالنظر لممارستهم وظائف قد تمس باستقلاليتهم؛
- شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود السابقة.

وطبقا لأحكام المادة (162) من القانون 95-17 المتعلق بشركات المساهمة، فإنه لا يمكن لمراجعي الحسابات أن يعيّنوا كمتصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يراقبونها إلا بعد انصرام أجل خمس سنوات على الأقل منذ انتهاء مهمتهم بما كمراجعين للحسابات، ولا يمكنهم خلال نفس الآجال أن يمارسوا نفس المهام في الشركة التي تملك 10% أو أكثر من رأس مال الشركة التي يراقبون حساباتها. كما لا يمكن للأشخاص الذين كانوا متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية لشركة مساهمة أن يعيّنوا مراجعين لحسابات تلك الشركة خلال الخمس سنوات على الأقل التي تلي تاريخ انتهاء مهامهم، ولا يمكنهم خلال نفس المدة أن يعيّنوا كمراجعين لحسابات الشركات التي تملك 10% أو أكثر من رأس مال الشركة التي كانوا يمارسون فيها مهامهم سالفه الذكر.

أما فيما يخص مدة وكالة مراجع الحسابات، فإنه يعيّن لمدة ثلاث سنوات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين، وتنتهي باجتماع الجمعية العامة التي تبث في حسابات السنة المالية الثالثة، ولم يذكر القانون صراحة تجديد وكالة مراجع الحسابات وعدد الوكالات التي يمكن له أن يقوم بها بصفة متتالية في شركة واحدة، وإنما ذكر حينما يقترح المراجع عدم تجديد وكالته، فإنه يجب على الجمعية العامة الإستماع إليه. وفي حالة مراجع الحسابات الأول، أي الذي تعينه الشركة عند إنشائها، فإن مدة وكالته لا تزيد عن سنة مالية واحدة غير قابلة للتجديد.

ومما سبق، نلاحظ أن كل أنواع الشركات في المملكة المغربية معينة بتعيين مراجع حسابات للمصادقة على حساباتها السنوية، حيث أن تعيين مراجع للحسابات يُعد إجباريا في كل الشركات المغفلة وشركات التوصية بالأسهم والشركات البنكية وشركات القرض والاستثمار والتأمين والرسملة والإدخار، في حين أعطى المشرع بعض الأنواع من الشركات وهي شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة والشركة ذات المسؤولية المحدودة حرية تعيين مراجع حسابات إذا لم يتجاوز رقم أعمالها دون اعتبار الضرائب في نهاية السنة المالية مبلغ 50 مليون درهم، حيث يصبح تعيين المراجع إجباريا في حالة تجاوز المستوى المذكور.

6-2-4-2. إنهاء مهام أو عزل مراجع الحسابات

إن إنهاء مهام مراجع الحسابات أو عزله بعدما تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين يخضع لشروط حددها القانون، حيث يمكن لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عُشر رأس مال الشركة توجيه طلب لرئيس المحكمة بصفته قاضي الاستعجالات بعزل مراجع أو مراجعي الحسابات على أن يكون هذا العزل لأسباب صحيحة، وبتعيين مراجع آخر أو عدة مراجعين يتولون مكافئ المهام التي كانت موكلة إليهم، كما يجب أن يقدم الطلب المعلن إلى رئيس المحكمة تحت طائلة عدم القبول في أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ التعيين موضوع الخلاف. وفي حالة استجابة رئيس المحكمة للطلب، فإن مراجع الحسابات المعين من طرف المحكمة يستمر في مزاولة مهامه إلى حين تعيين مراجعاً أو مراجعين جدد من طرف الجمعية العادية للمساهمين¹.

ويمكن إعفاء مراجع أو عدة مراجعين للحسابات من مهامهم من طرف رئيس المحكمة في حالة ارتكابهم خطأ أو إذا عاقبهم عائقاً مهماً كان سببه قبل انقضاء وكالتهم، وذلك بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو من مساهم أو أكثر يمثلون ما لا يقل عن عُشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة². وتنطبق شروط تعيين مراجعي الحسابات وبالأخص حالات التنافي المطبقة على شركات المساهمة وكذلك إنهاء مهامهم أو عزلهم على كل أنواع الشركات المعنية بتعيين مراجع حسابات³. ويلاحظ أن المشرع المغربي لم يترك الحرية المطلقة للمساهمين أو الشركاء لعزل أو إنهاء مهام المراجع قبل نهاية وكالته المحددة قانوناً، وإنما وضع شروطاً لذلك لكي لا يكون المراجع محل تعسف أو ابتزاز أو ضغط من طرف المساهمين أو الإدارة، مما يكون سبباً في فقدان استقلاليتهم، وبالتالي موضوعيته وحياده عند إبداء رأيه حول القوائم المالية.

6-2-5. أتعاب مراجع الحسابات في المملكة المغربية

طبقاً لأحكام المادة (18) من القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين بالمملكة المغربية، فإن الخبير المحاسب يتقاضى بدل أتعاب عن الأعمال التي يقوم بها في نطاق اختصاصه، ولا يجوز له أن يأخذ من الغير أي أجره أخرى ولو غير مباشرة بأي صفة كانت، كما يتقاضى الخبراء المحاسبون الأجراء التابعون لخبير محاسب مستقل أو لشركة خيرة محاسبية أجراً من رب العمل التابعين له عن الأعمال التي يقومون بها لحسابه، ولا يجوز لهم كذلك أن يقبضوا من الغير أي أجر آخر.

¹ نفس المصدر السابق، المادة 164.

² نفس المصدر السابق، المادة 179.

³ القانون رقم 96-5 يتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة الخاصة، مصدر سابق، المواد: 12، 34، 83.

وفي هذا الصدد، فإنه من بين الملاحظات التي أبدتها تقرير البنك العالمي لسنة 2002 حول المحاسبة والمراجعة في المملكة المغربية، هو غياب سلم أتعاب ملائم خاص بخدمات المراجعة مما نتج عنه ظاهرة تحطيم الأسعار المطبقة، خاصة بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة والمؤسسات العمومية، وقد وصلت الأتعاب إلى مستوى جد منخفض، مما يطرح التساؤل عن جودة الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات¹.

6-2-6. مسؤوليات مراجع الحسابات في المملكة المغربية

إن مسؤوليات مراجع الحسابات في المملكة المغربية تناو لها المشرع المغربي من خلال عدة قوانين واتخذت ثلاثة أشكال: مدنية، جزائية وانضباطية.

6-2-6-1. المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية

تنص المادة (180) من القانون المتعلق بشركات المساهمة على أن مراجع الحسابات يُسأل أمام الشركة وأمام الغير عن الضرر الناتج عن الخطأ والإهمال المرتكب من طرفه خلال مزاولته لمهامه، كما أنه يُسأل مدنيا عن المخالفات التي ارتكبتها المتصرفون أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة التي علم بها ولم يقم بالكشف عنها في تقريره للجمعية العامة.

وتنص المادة (107) من القانون 89-15 على وجوب اكتتاب الخبراء المحاسبين وثيقة تأمين لضمان المسؤولية المدنية التي قد يتعرضون لها بسبب قيامهم بمهام مراجعة الحسابات والمهام الأخرى المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون. وتشمل وثيقة التأمين الأخطار التي قد يكون مسؤولا عنها سواء كان يزاول مهنته بصفة فردية أو بصفته شريكا في شركة خيرة محاسبية.

ووفقا لأحكام المادة (15) من القانون 89-15، فإنه لا تحول مسؤولية شركات الخيرة المحاسبية دون مسؤولية كل واحد من أعضائها عن الأعمال التي ينفذها لحساب الشركة، حيث يجب أن تحمل الأعمال التي يقوم بها كل عضو في الشركة إمضاؤه وإمضاء الشركة كذلك.

وتتقدم الدعاوى المرفوعة ضد مراجع الحسابات بشأن مسؤوليته المدنية بمرور خمس سنوات من تاريخ وقوع الخطأ الناجم عنه الضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانته.

6-2-6-2. المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية

إذا كانت المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات تترتب عن إهمال أو تقصير في العمل، فإن المسؤولية الجزائية لا تترتب إلا بحصول جريمة (un délit pénal)، أي يجب إثبات سوء النية لمراجع الحسابات. والحالات التي تترتب عليها مسؤولية جزائية هي²:

¹ Banque mondiale, op.cit., p. 08.

² Khalid SOBHI, op.cit.

- مخالفات متعلقة بالممارسة غير الشرعية للمهنة؛
- مخالفات متعلقة بمحالات عدم الملاءمة؛
- جريمة المعلومات الكاذبة؛
- إفشاء السر المهني.

وفقا لأحكام المادة (404) من القانون 95-17 المتعلق بشركات المساهمة، فإن كل من مارس أو احتفظ عن قصد بمهام مراجع للحسابات على الرغم من حالات التنافي القانونية يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 8.000 إلى 40.000 درهم، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراجعة الحسابات.

كما تنص المادة (405) من نفس القانون على عقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، بالنسبة لكل مراجع للحسابات قدم أو أكد عن قصد، إما باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراجعة الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية.

وتنص المادة السابقة في فقرتها الثانية على خضوع مراجع الحسابات لأحكام المادة (446) من القانون الجنائي فيما يخص جريمة إفشاء السر المهني والتي تقضي بعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 1.200 إلى 20.000 درهم.

ووفقا لأحكام المادة (100) من القانون 89-15، فإنه كل من حمل لقب خبير محاسب خلافا لأحكام هذا القانون يتعرض لأحكام المادة (381) من القانون الجنائي*، والتي تنص على عقوبة السجن من ثلاثة أشهر إلى سنتين والغرامة المالية من 200 إلى 5.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. أما المادة (101) من نفس القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبين فتتنص على عقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 1.000 درهم إلى 40.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل من يقوم بالأعمال المنصوص عليها في المادة الأولى** من القانون 89-15 دون أن يكون مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين.

* تنص المادة 381 من القانون الجنائي للمملكة المغربية على ما يلي: " من استعمل أو ادعى لقباً متعلقاً بمهنة نظمها القانون أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العامة شروط اكتسابها، دون أن يستوفي الشروط اللازمة لحمل ذلك اللقب أو تلك الشهادة أو تلك الصفة، يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة من مائتين إلى خمسة آلاف درهم، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، ما لم يوجد نص خاص يقرر عقوبة أشد".

** راجع النقطة (6-2-3) المتعلقة بمهام المراجع في المملكة المغربية.

كما يعاقب كل خبير محاسب يخالف أحكام المادة (14) من القانون 89-15 والمتعلقة باكتتاب وثيقة التأمين لضمان المسؤولية المدنية التي قد يتعرض لها بغرامة مالية من 5.000 إلى 10.000 درهم. وفيما يلي جدول ملخص للمخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات في المملكة المغربية والتي يترتب عليها مسؤولية جزائية مع النص القانوني والعقوبة المقابلة لها:

الجدول رقم (6-1): المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية.

العقوبة		النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف مراجع الحسابات
السجن	الغرامة المالية		
من 03 أشهر إلى سنتين	من 200 إلى 5.000 درهم	المادة 100 من القانون 15-89 والمادة 381 من القانون الجنائي	- حمل لقب خبير محاسب خلافا لأحكام القانون 89-15
من 03 أشهر إلى 05 سنوات	من 1.000 إلى 40.000 درهم	المادتين 101 و 102 من القانون 15-89	- مزاوله مهنة الخبرة المحاسبية بصورة غير قانونية.
من شهر إلى 06 أشهر	من 8.000 إلى 40.000 درهم	المادة 404 من القانون 17-95	ممارسة أو الاحتفاظ بمهام مراقب حسابات وهو في حالة تنافي قانونية عن قصد.
من 06 أشهر إلى سنتين	من 10.000 إلى 100.000 درهم	المادة 405 من القانون 17-95	تقديم أو تأكيد، عن قصد، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة بكل الأفعال الجرمية التي علم بها.
-	من 5.000 إلى 10.000 درهم	المادة 104 من القانون 15-89	عدم اكتتاب وثيقة التأمين المتعلقة بالمسؤولية المدنية.
من شهر إلى 06 أشهر	من 1.200 إلى 20.000 درهم	المادة 446 من القانون الجنائي	- إفشاء السر المهني

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية المذكورة في الجدول.

3-6-2-6. المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية

تنص المادة (13) من القانون 89-15 على أن الخبراء المحاسبين يجب عليهم التقييد بالأحكام التشريعية والتنظيمية لمزاولة المهنة، وأن يراعوا مقتضيات الأنظمة الداخلية لهيئة الخبراء المحاسبين، وبذلك هم يتحملون في جميع الحالات مسؤولية الأعمال التي يقومون بها أثناء مزاولة مهمة مراجعة الحسابات.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها المخالفون في الآتي¹:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- الإيقاف عن ممارسة المهنة لمدة ستة أشهر كحد أقصى؛
- الشطب من الجدول.

كما يمكن للمجلس أن يقرر عدم قدرة الخبير المحاسب المخالف ممارسة الوظائف الانتخابية داخل المنظمة لمدة عشرة سنوات.

وفيما يخص شركات الخبرة المحاسبية، فإنها تتعرض لنفس العقوبات التأديبية المذكورة أعلاه، وأن عقوبة الإنذار والتوبيخ قد يكون معها غرامة مالية تتراوح بين 10.000 درهم و100.000 درهم توضع في صندوق الأنشطة الاحتياطية التابع لهيئة الخبراء المحاسبين.

كما أن شركات الخبرة المحاسبية التي تتعرض لعقوبة الشطب من الجدول ينتج عنها إمكانية تقرير أعضائها حلها وتصفيتهما وفقا لأحكام نظامها الأساسي، ولا يمكن لأعضائها طلب القيد بجدول الهيئة إلا بعد انتهاء أعمال التصفية سواء بصفة فردية أو كأجراء أو كشركاء في شركة جديدة. كما يترتب على شطب جميع الخبراء المحاسبين الأعضاء في شركة خبرة محاسبية من جدول هيئة الخبراء المحاسبين حل الشركة وتصفيتهما.

ومما سبق، يتبين لنا أن المشرع المغربي تناول بأهمية كبيرة عناصر الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة، ابتداء من الشروط العامة لممارسة المهنة أين وضع شروطا تحفظ مكانة المهنة في المجتمع باستبعاد كل من ليس أهلا لها، كما سمح للأجانب بممارسة المهنة في حالة وجود اتفاق مبرم مع بلدانهم، وقد ركّز على عامل التكوين الخاص بالخبراء المحاسبين وخصّهم لوحدهم بإمكانية ممارسة مهنة المراجعة سواء كانت قانونية أو تعاقدية.

وقد بيّن الإطار العام مهام المراجع ومختلف جوانب تعيينه وإنهاء مهامه، حيث خصص عدة إجراءات وأحكام لضمان استقلاله، وبالتالي موضوعيته وحياده في ممارسة مهامه وإبداء رأيه بشأن القوائم المالية، ولكن في المقابل يواجه المراجع بمناسبة ممارسته لمهنته مجموعة من المسؤوليات التي تتخذ ثلاثة أشكال وهي مدنية، جزائية وانضباطية، مما يجعل المراجع يبذل العناية المهنية في أداء مهامه ويعمل على الرفع من جودة خدماته المقدمة.

¹ القانون رقم 89-15 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 68.

3-6. الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة المغربية

عرفت مهنة المراجعة في المملكة المغربية منذ 1950 إلى غاية 1993 ظهور أربع جمعيات مهنية للخبراء المحاسبين تناولناها في العنصر الخاص بنشأة مهنة المراجعة بالمغرب وتطورها التاريخي، ولكن لم يكن لها تمثيلا رسميا للمهنيين ولم تكن فاعلة في الحياة الاقتصادية، وإنما كانت تحاول فقط تحقيق أغراض خاصة بأعضائها خاصة المؤسسين منهم، وفي سنة 1993 ظهرت هيئة الخبراء المحاسبين وهي الهيئة المنظمة للمهنة إلى الآن. ولهذا سوف نتناول بشكل مختصر الجمعيات المهنية للخبراء المحاسبين التي ظهرت قبل سنة 1993 تاريخ إنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مع التفصيل في هذه الأخيرة باعتبارها الهيئة الوحيدة في المغرب المنظمة لمهنة المراجعة في الوقت الحالي.

1-3-6. الجمعيات المهنية للخبراء المحاسبين قبل 1993

ظهرت في المملكة المغربية أربع جمعيات مهنية للخبراء المحاسبين تراوح ظهورها قبل الإستقلال وبعد الإستقلال، وهي كمايلي:

1-1-3-6. مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب

تأسس مجمع الخبراء المحاسبين (CECM) بالمغرب سنة 1950. بمبادرة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين، وقد عمل مؤسسو المجمع على متابعة الأهداف التي يحددها أي مجمع مهني بصفة تمثيل أعضاء المجمع، كالدفاع عن مصالحهم، تحسين ظروف العمل والتعاون مع الهيآت الوطنية والدولية. وقد صدر ظهير في 1954/12/08 ينص في مادته الخامسة على شروط الحصول على لقب خبير محاسب، وهي نفس الشروط التي اعتمدها مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب للإنضمام إليه¹:

- الحصول على الشهادة (diplôme) الفرنسية لخبير محاسب أو شهادة (brevet) خبير محاسب معترف به في فرنسا أو أي شهادة أجنبية أخرى معترف بمعادلتها في فرنسا؛
- أو مرخص له للحصول على لقب خبير محاسب بفرنسا؛
- أو يستوفي شروط الأحكام الإنتقالية التي نصت عليها المادة السادسة من الظهير أعلاه.

2-1-3-6. الجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب

تأسست الجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب (AMDEC) سنة 1982. بمبادرة مجموعة من المهنيين الحاملين لشهادة خبير محاسب أجنبية، وخلافا لإسم الجمعية فقد تم قبول إنضمام أعضاء ليسوا حاملين لشهادة خبير محاسب وعدم اشتراط الممارسة المهنية بصفة مستقلة للإنضمام للجمعية².

¹ Sami El OMARI & Michèle SABOLY, op.cit., p.336.

² Ibid, p.339.

3-1-3-6. الجمعية المغربية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

أنشئت الجمعية المغربية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (AMEC) سنة 1987 من طرف مجموعة من المهنيين خشية من أن يكونوا مقصيين بواسطة الأحكام الإنتقالية للقانون الذي يقوم بإعداده وزير المالية بالتعاون مع مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب والجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب. وقد وضع مؤسسو هذه الجمعية شروطا مرنة جدا للانضمام إليها مقارنة بالجمعيتين الموجودتين (CECM et AMDEC)، وهذه الشروط هي¹:

- يجب أن يكون المترشح حاملا لشهادة الطور الثاني في المحاسبة أو تسيير المؤسسات؛
- يجب أن يكون المترشح قد مارس المهنة على الأقل ثلاث سنوات أو خبرة قدرها عشرة سنوات كأجير في الميدان المحاسبي والمالي والقانوني.

4-1-3-6. مجمع الخبراء المحاسبين المحلفين بالمغرب

بعد المصادقة على مشروع القانون المنظم للمهنة من طرف مجلس الحكومة سنة 1990 ومن طرف مجلس الوزراء سنة 1991، وخوفا من الأحكام الانتقالية التي قد تقصيهم من الانضمام لهيئة الخبراء المحاسبين التي ينشئها القانون محل المناقشة، قام مؤسسو (AMEC) بإنشاء جمعية أخرى وهي مجمع الخبراء المحاسبين المحلفين بالمغرب (CECAM) في 1991/10/28، والشيء المشترك بين أعضاء هذه الجمعية هو الخبرة القضائية²، أي أنهم معتمدين كخبراء قضائيين لدى المحاكم.

2-3-6. هيئة الخبراء المحاسبين

تعتبر هذه الهيئة هي آخر الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة المغربية وهي التي تشرف على مهنة المراجعة منذ نشأتها وإلى الآن، ولهذا سوف نقوم بدراستها بشيء من التفصيل من خلال التطرق لنشأتها ومهامها وهيكلها.

1-2-3-6. نشأة هيئة الخبراء المحاسبين

أنشئت هيئة الخبراء المحاسبين بموجب الظهير رقم 1-92-139 الصادر في 1993/01/08 المتعلق بتنفيذ القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبين وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، وهي هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا يجوز ممارسة مهنة الخبير المحاسب في المملكة المغربية دون القيد بهذه الهيئة.

¹ Idem.

² Idem.

6-3-2-2. مهام هيئة الخبراء المحاسبين

تهدف هيئة الخبراء المحاسبين إلى صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الإستقامة التي يقوم عليها شرف المهنة، وتحرص على تقيّد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارستها، وتتولى هذه الهيئة القيام بالمهام التالية¹:

- سن أي نظام تستلزمه مزاوله المهمة المنوطة بها؛
- وضع مدونة الواجبات المهنية وإدخالها حيز التنفيذ؛
- الدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية ولو أمام المحاكم إن اقتضى الحال؛
- تنظيم وإدارة مشاريع التعاون والتعاقد والمساعدة الخاصة بأعضائها ومشاريع التقاعد؛
- تمثيل المهنة إزاء الإدارة وتزود هذه الأخيرة بأرائها في جميع القضايا التي تعرضها عليها؛
- تمثيل المهنة إزاء الهيآت أو المنظمات الدولية التي تسعى إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي تسعى هيئة الخبراء المحاسبين لتحقيقها.

6-3-2-3. هياكل هيئة الخبراء المحاسبين

نتناول من خلال هذه النقطة الهياكل أو الاجهزة التي تعمل على إدارة هيئة الخبراء المحاسبين بالمملكة المغربية، وذلك على النحو التالي:

أولاً: المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين

يتولى المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين والذي مقره بالعاصمة الرباط المهام التالية²:

- يمارس المهام المسندة للهيئة دون الإخلال بالمهام المحتفظ بها صراحة لرئيس المجلس؛
- ينسّق عمل المجالس الجهوية للهيئة؛
- يتولى وضع جميع الأنظمة الداخلية اللازمة لسير الهيئة على أحسن وجه ولاسيما مدونة الواجبات المهنية؛
- يحدد مبلغ الإشتراكات السنوية لأعضاء الهيئة وكيفية استيفائها والقسط الذي يخص المجالس الجهوية منها؛
- ينظر في طلبات الاستئناف المتعلقة بالقرارات الصادرة عن المجالس الجهوية خاصة ما تعلق بالجانب التأديبي؛
- يحدث مشاريع الإحتياط الإجتماعي أو التقاعد الخاصة بالمهنة؛

¹ القانون رقم 89-15 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 24.

² نفس المصدر السابق، المادتين 42، 43.

- يمثل الهيئة إزاء الإدارة ويؤدي رأيه فيما تعرضه عليه من مسائل تتعلق بالممارسة العامة للمهنة؛
 - يؤدي رأيه في مشاريع القوانين والأنظمة المتعلقة بالمهنة ومزاولتها وفي جميع المسائل الأخرى المتعلقة بذلك التي تعرضها الإدارة عليه؛
 - يعين أو يقترح ممثلين في اللجان الإدارية التي تمثل فيها هيئة الخبراء المحاسبين؛
 - ييث في طلبات القيد في جدول الهيئة ويحذف منه أسماء الأعضاء الذين يتقرر حذفهم.
- ويبقى لرئيس المجلس زيادة على الاختصاصات التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، الصلاحيات اللازمة لضمان سير المجلس على أحسن وجه والقيام بالمهام المسندة إليه، ومن اختصاصات رئيس المجلس نذكر مايلي¹:

- يؤشر على عقود الشركات وعقود العمل للخبراء المحاسبين الأجراء؛
- يثبت انتهاء التدريب للخبراء المحاسبين المتربصين؛
- يشهد بصحة جدول الهيئة ويسهر على توزيعه على السلطات المختصة؛
- يمثل الهيئة في الحياة المدنية إزاء الإدارات والغير؛
- يوجه الدعوة لانعقاد المجلس الوطني ويحدد جدول أعماله؛
- يتولى تنفيذ قرارات المجلس؛
- يقاضي أو يصالح باسم الهيئة أو يقبل التحكيم في النزاعات التي تكون طرفا فيها، ويقبل الهبات والوصايا المقدمة لها ويقترض باسمها ويتنازل للغير عن أملاكها أو يرهنها.
- ويمكن لرئيس المجلس أن يفوض إلى أحد نائبيه أو إلى رؤساء المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين ممارسة بعض صلاحياته ماعدا رئاسة المجلس التأديبي فلا يجوز له تفويضها إلى غيره.

ثانيا: المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين

- لتقريب هيئة الخبراء المحاسبين من المهنيين، أحدثت الهيئة مجالس جهوية لتسيير وتنظيم المهنة بالجهة كلما كان عدد الخبراء المحاسبين بالجهة يساوي أو يفوق 20 خبيرا، حيث أنه إذا كان عدد الخبراء بجهة معينة يقل عن 20 خبيرا فإن رئيس المجلس الوطني يحدد المجلس الجهوي الذي يتبعونه².

¹ نفس المصدر السابق، المادة 44.

² نفس المصدر السابق، المادة 50.

ويتولى المجلس الجهوي في دائرة اختصاصه المهام التالية¹:

- بحث طلبات الإنضمام إلى هيئة الخبراء المحاسبين وتزويد رئيس المجلس الوطني برأيه في عقود الشركات وعقود العمل للخبراء المحاسبين الأجراء؛
 - القيام بالمحافظة على الإنضباط داخل الهيئة وتنفيذ القوانين والأنظمة التي تحكم مهنة الخبرة المحاسبية والسهر على التقيد بما تستلزمه من صفات الشرف والإستقامة؛
 - تعيين القائمين بالإشراف على التربصات ومراقبتها والحرص على سيرها في أحسن وجه؛
 - النظر في القضايا المتعلقة بالخبراء المحاسبين الذين أخلوا بواجباتهم المهنية أو بالالتزامات التي تفرضها عليهم مدونة الواجبات المهنية أو النظام الداخلي لهيئة الخبراء المحاسبين؛
 - السهر على تطبيق مقررات المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين؛
 - بحث المشاكل المتعلقة بمهنة الخبرة المحاسبية وإحالتها إن اقتضى الحال على المجلس الوطني؛
 - القيام بإدارة ممتلكات المجلس الجهوي التي تخصصها له هيئة الخبراء المحاسبين؛
 - تحصيل اشتراكات الأعضاء وتلقي الأموال اللازمة لمشاريع الإحتياط الإجتماعي أو التقاعد.
- وقد أنشئت المجالس الجهوية التي نص عليها القانون 89-15 بموجب المرسوم 2-93-521 ، حيث قسّمها إلى سبعة مجالس جهوية كما يلي²:
- أ- **الجهة الجنوبية**: يكون مقر المجلس الجهوي بأغادير، ويشمل أقاليم أغادير، أسا ألك، طان طان، تيزنيت، كلميم، طاطا، تارودانت، العيون، وادي الذهب، بوجدور، السمارة وورزازات؛
 - ب- **جهة تانسيفت**: يكون مقر المجلس الجهوي بمراكش، ويشمل ولاية مراكش، أقاليم آسفي، قلعة السراغنة والصويرة؛
 - ج- **الجهة الوسطى**: يكون مقر المجلس الجهوي بالدار البيضاء، ويشمل ولاية الدار البيضاء الكبرى وأقاليم الجديدة، سطات، خريبكة، بني ملال، أزيلال وبن سليمان؛
 - د- **الجهة الشمالية الغربية**: يكون مقر المجلس الجهوي بالرباط، ويشمل ولاية الرباط، سلا، أقاليم القنيطرة، العرائش، سيدي قاسم، الحميسات، تطوان، طنجة وشفشاون؛
 - هـ- **الجهة الوسطى الشمالية**: يكون مقر المجلس الجهوي بفاس، ويشمل ولاية فاس وأقاليم تازة، تاونات، بولمان والحسيمة؛
 - و- **الجهة الشرقية**: يكون مقر المجلس الجهوي بوجدة، ويشمل أقاليم وجدة والناضور وفجيج؛

¹ نفس المصدر السابق، المادة 60.

² المرسوم رقم 2-93-521 المؤرخ في 30/08/1993 لتطبيق القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين. الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4218، 1993، المادة 05.

ز - الجهة الوسطى الجنوبية: يكون مقر المجلس الجهوي بمكناس، ويشمل ولاية مكناس وأقاليم الرشيدية وخنيفرة وأفران.

ثالثا: اللجان الوطنية

بعد انتخاب المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، تم إنشاء على مستواه 06 لجان وطنية بصفة دائمة وهي¹:

- × لجنة التكوين المهني؛
- × لجنة الإدارة والنشاط الاجتماعي؛
- × لجنة الإتصال؛
- × لجنة الواجبات والحقوق المهنة؛
- × لجنة الدراسة التقنية والتنميط والإجتهادات؛
- × لجنة الجباية والدراسات القانونية.

وقد ترك المجلس المجال مفتوحا لإنشاء لجان أخرى قد تكون بصفة مؤقتة للقيام بمهمة معينة، أو تنشأ نظرا لظروف معينة تستدعي إنشاء مثل هذه اللجان.

ومما سبق، نلاحظ أن المراجعة في المملكة المغربية يشرف على تنظيمها هيئة واحدة وهي هيئة الخبراء المحاسبين، وأن هذه الفئة هي الوحيدة المؤهل لها القيام بمهام المراجعة سواء القانونية أو التعاقدية، كما أن المملكة المغربية وعلى الرغم من مساحتها الصغيرة نوعا ما إلا أن هيئة الخبراء المحاسبين لها سبعة مجالس جهوية متوزعة عبر المملكة، ويعتبر ذلك من النقاط الإيجابية الذي يساعد كثيرا في تقريب الهيئة المهنية للمهنيين والمتربصين والمؤسسات المعنية بخدمات المراجعة. كما أن اللجان الدائمة في هيئة الخبراء المحاسبين تابعة مباشرة للهيئة، كما أنها لا تحتوي على لجنة لمراقبة الجودة وهي تعتبر من اللجان ذات الأهمية الكبيرة لرفع مستوى المهنة والمهنيين على حد سواء.

¹ Ordre des experts comptables, Réglementation de la profession, Royaume du Maroc, (n.d), article 29, p. 07.

4-6. معايير المراجعة في المملكة المغربية

صدرت معايير المراجعة في المملكة المغربية في شكل دليل باللغة الفرنسية تحت عنوان « Manuel des normes : audit légal et contractuel » من طرف هيئة الخبراء المحاسبين سنة 1998، ويشمل هذا الدليل المحاور التالية¹:

- مهمة المراجعة القانونية والتعاقدية؛
- المعايير المتعلقة بالسلوك المهني؛
- معايير العمل؛
- معايير التقرير؛
- معايير حول التدخلات ذات الصلة؛
- الوقاية من صعوبات المؤسسات.

وقد صدرت النسخة المعدلة لدليل المعايير في جانفي 2009، ولكن ليس بالترتيب الذي جاءت به النسخة القديمة، ثم صدرت في جانفي 2011 نسخة جديدة وبهيكل جديدة*، هذه الأخيرة جاءت في تسعة أبواب، تتطابق في خمسة منها مع المعايير الدولية، ولهذا سوف نتناول بالتفصيل فقط الأبواب التي تناولتها المعايير الخاصة بالمملكة المغربية، بينما الأبواب الأخرى فنتطرق لها بصفة مختصرة، وفيما يلي الأبواب التسعة لدليل المعايير في نسخته الجديدة:

- الباب 0: الإطار المفاهيمي.
- الباب 1: المبادئ العامة والمسؤوليات.
- الباب 2: تقييم المخاطر وعناصر الإستجابة للمخاطر المحددة.
- الباب 3: أدلة الإثبات.
- الباب 4: إستخدام أعمال مهنيين آخرين.
- الباب 5: نتائج المراجعة والتقرير.
- الباب 6: معايير متعلقة بالتدخلات ذات الصلة بالمهمة العامة.
- الباب 7: محافظ الحسابات ووقاية المؤسسات من الصعوبات.
- الباب 8: معايير متعلقة بمهام خاصة.

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, 1998, p. 02.

* أنظر الملحق رقم (1-6).

وقد جاء في مقدمة النسخة الجديدة للمعايير، أن هذا الدليل يجمع المعايير والتعليق عليها والتي تم إعدادها من طرف هيئة الخبراء المحاسبين تبعا لإجراء مقارنة بين الدليل القديم لإطار المراجعة المغربي والمعايير الدولية للمراجعة، وتمثل هذه المعايير بمثابة المرجع بالنسبة للمهام التالية¹:

- المراجعة القانونية (محافظة الحسابات) أو التعاقدية؛
- أعمال إضافية خاصة بمراجع الحسابات؛
- المهام ذات الصلة بمراجعة الحسابات؛
- الفحص المحدود؛
- الفحص على أساس الإجراءات التعاقدية؛
- التجميع.

ويتناول الإطار المفاهيمي مفهوم وطبيعة كل مهمة من المهام السابقة والغاية منها وطبيعة التقرير الذي يصدره المراجع، كما يتناول مستوى الضمان الذي يمكن أن يقدمه المراجع، والشكل الموالي يوضح لنا مستوى الضمان الخاص بكل مهمة من المهام السابقة:

الشكل رقم (6-1): مستوى الضمان المقدم من طرف المراجع.

الخدمات ذات الصلة بالمراجعة			المراجعة	
التجميع	الإجراءات التعاقدية	الفحص المحدود	المراجعة القانونية والتعاقدية	طبيعة الخدمة
لا يوجد ضمان	لا يوجد ضمان	ضمان ملائم	ضمان عالي، ولكن ليس مطلقا	مستوى الضمان المقدم من طرف المراجع
تحديد المعلومات المجمعة	إثباتات ناتجة عن الإجراءات المنفذة	ضمان سلمي للتأكدات التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية	ضمان إيجابي للتأكدات les assertions التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية	التقرير (الخلاصة المقدمة)

Source: Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, Janvier 2011, p.10.

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, Janvier 2011, p. 06.

يلاحظ من الشكل السابق، أن الهدف من المراجعة والفحص المحدود هو السماح للمراجع بتقديم مستوى ضمان عالي أو ملائم، بينما مهام الفحص على أساس الإجراءات التعاقدية أو التجميع فليس الهدف منها السماح للمراجع بتقديم أي مستوى من الضمان. فالمراجع سواء كان في مهمة مراجعة قانونية أو تعاقدية، فإنه يعطي ضمانا عاليا ولكن ليس مطلقا، بأن المعلومات محل المراجعة لا تحتوي على تحريفات جوهرية، وهذا الرأي يعبر عنه إيجابيا في تقرير المراجعة في شكل ضمان معقول، حيث يدخل هنا مفهوم الأهمية النسبية للتحريفات في تحديد الصحة والانتظامية والصورة الصادقة. بينما في مهمة الفحص المحدود، فإن المراجع يعطي ضمانا ملائما (محدودا) بأن المعلومات محل الفحص لا تحتوي على تحريفات جوهرية، وهذا الرأي يعبر عنه في شكل ضمان سلبي، وعلى سبيل المثال يذكر المراجع عند أدائه لعملية الفحص المحدود أنه لم يصل إلى علمه ما يشير إلى عدم الصحة.

أما فيما يخص مهام الفحص على أساس الإجراءات التعاقدية، فإن المراجع لا يعبر عن أي ضمان، حيث أنه يقوم بإعداد تقرير عن الحقائق الملاحظة (les faits relevés)، وفي هذه الحالة فإن مستخدمي التقرير هم من يقومون بتقييم الإجراءات المستخدمة والملاحظات المقدمة ويقدمون استنتاجاتهم من خلال الأعمال التي قام بها المراجع. ونفس الشيء بالنسبة لمهام تجميع القوائم المالية، فإن المراجع يستخدم فيها خبرته في المحاسبة وليس في المراجعة في تجميع وتلخيص المعلومات المالية، وبالتالي لا تمكن تلك الخدمة ولا يُستهدف منها أي مستوى من الضمان بشأن المعلومات المالية في التقرير.

وقد تناول الدليل العملي للمراجعة بالمملكة المغربية الصادر عن هيئة الخبراء المحاسبين التأكيدات التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية كما يلي¹:

- الوجود: وجود أصل أو خصم في الفترة المحددة؛
- الحقوق والواجبات: ترتبط بالمؤسسة في تاريخ محدد؛
- الارتباط: ارتباط كل من الأصول، الخصوم، المعاملات والأحداث؛
- الشمول: تسجل كل الأصول والديون والمعاملات والأحداث الخاصة بالفترة؛
- التقييم: تقييم الأصول والخصوم بتاريخ الجرد؛
- القياس: كل عملية تسجل بقيمة المعاملة التجارية، وكل مدخول أو مصروف يرتبط بالفترة المناسبة؛
- تقديم القوائم المالية والمعلومات المالية: تقدم وترتب حسب المرجع المحاسبي المطبق.

¹ Ordre des experts comptables, Guide pratique d'audit : aide à la mise en œuvre du référentiel de normes, Royaume du Maroc, 2004, p. 30.

6-4-1. المبادئ العامة والمسؤوليات

تناول الباب الأول من دليل معايير المراجعة في المملكة المغربية المبادئ العامة وحدد المسؤوليات في إطار مهام المراجعة، حيث أنه مهما تكن صفة المراجع (محافظ حسابات أو خبير محاسب) فإنه يجب أن يتقيد بمنهجية مدروسة من أجل:

- بلوغ الأهداف المرجوة من المهمة التي كُلف بها؛
- صياغة رأي بكل استقلالية.

ويضم هذا الباب ستة معايير تتطابق مع المعايير الدولية ولكن بترقيم مختلف فقط مع التعليق عليها وهي¹:

- المعيار رقم 1200: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية.
- المعيار رقم 1210: شروط التكاليف بالمراجعة.
- المعيار رقم 1220: رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية.
- المعيار رقم 1230: وثائق المراجعة.
- المعيار رقم 1240: مسؤوليات المراجع في اعتبار الإحتمال عند تدقيق البيانات المالية.
- المعيار رقم 1250: مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية.
- المعيار رقم 1260: الإتصالات مع الخاضعين للمراجعة.

6-4-2. تقييم المخاطر وعناصر الإستجابة للمخاطر المحددة

تناول دليل معايير المراجعة القانونية والتعاقدية الصادر عن هيئة الخبراء المحاسبين المعايير الخاصة بتقييم المخاطر وعناصر الإستجابة للمخاطر المحددة من خلال خمسة معايير تتطابق كذلك مع المعايير الدولية وبأرقام مختلفة، كما تضمن الدليل التعاليق على هذه المعايير لتسهيل تطبيقها من طرف المهنيين وهي كما يلي²:

- المعيار رقم 2300: التخطيط لمراجعة البيانات المالية.
- المعيار رقم 2315: فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- المعيار رقم 2320: الأهمية النسبية (المادية) في المراجعة.
- المعيار رقم 2330: الإجراءات المتخذة من طرف المراجع أثناء تقييمه للمخاطر.
- المعيار رقم 2402: عوامل تؤخذ بعين الإعتبار عند مراجعة المنظمات بالإستعانة بخدمات استشارة أو مساعدة.

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Janvier 2011, op.cit., p. 23.

² Ibid, p. 97.

3-4-6. أدلة الإثبات

تناول دليل معايير المراجعة القانونية والتعاقدية في المملكة المغربية المعايير الخاصة بأدلة الإثبات من خلال إثني عشر معيارا تتطابق كلها مع المعايير الدولية وبأرقام مختلفة، كما تضمن الدليل التعاليق على هذه المعايير لتسهيل تطبيقها من طرف المهنيين وهي كما يلي:

- المعيار رقم 3500: أدلة الإثبات.
- المعيار رقم 3501: أدلة الإثبات – إعتبرات إضافية لبند محددة.
- المعيار رقم 3505: المصادقات الخارجية.
- المعيار رقم 3510: التكاليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية.
- المعيار رقم 3520: الإجراءات التحليلية.
- المعيار رقم 3530: عينات المراجعة وإجراءات الإختبار الأخرى.
- المعيار رقم 3540: مراجعة التقديرات المحاسبية.
- المعيار رقم 3545: مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
- المعيار رقم 3550: الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم 3560: الأحداث اللاحقة.
- المعيار رقم 3570: إستمرارية المنشأة.
- المعيار رقم 3580: تصريح الإدارة.

4-4-6. إستخدام أعمال مهنيين آخرين

يشمل الباب الرابع من دليل معايير المراجعة المغربية ثلاثة معايير رئيسية تتعلق بحالات استخدام المراجع لأعمال مراجع آخر مستقل أو مراجع داخلي أو خبير مختص قد يستعين به أثناء تأديته لمهمة المراجعة، وتمثل هذه المعايير في الآتي¹:

- المعيار رقم 4600: الإستفادة من عمل مراجع آخر.
- المعيار رقم 4610: مراعاة عمل المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 4620: الإستفادة من عمل خبير.

نشير إلى أن هذا الباب كان يشمل معيارا رابعا في نسخة 2009 وهو المعيار رقم 4630- التنسيق بين أعمال مراجعي الحسابات المتضامنين.

¹ Ibid, p. 232.

5-4-6. نتائج المراجعة والتقرير

يشمل الباب الخامس من دليل معايير المراجعة المغربية المعايير الخاصة بنتائج المراجعة والتقرير الذي يصدره المراجع في نهاية المهمة، حيث تتناول شكل ومحتوى التقرير والحالات المختلفة لهذا التقرير من خلال إبداء المراجع لرأي إيجابي دون تحفظات أو رأي إيجابي مع تحفظات أو رأي عكسي أو عدم القدرة على إبداء الرأي، بالإضافة إلى الحالات التي يمكن فيها المراجع القيام بتعديلات على تقريره، ثم الأرقام المقارنة وأخيرا معيار خاص بالمعلومات الأخرى التي قد تكون في مستندات تحتوي على بيانات مالية تمت مراجعتها. وعلى العموم، فإن هذه المعايير تتطابق مع المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين مع الاختلاف في الأرقام، وتتمثل هذه المعايير في الآتي¹:

- المعيار رقم 5700: تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام.

- المعيار رقم 5701: التعديلات على تقرير المراجع المستقل.

- المعيار رقم 5710: الأرقام المقارنة.

- المعيار رقم 5720: المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة.

- المعيار رقم 5800: تقرير المراجع (المستقل) حول مهمات مراجعة لأغراض خاصة.

نشير إلى أن هذا المعيار الأخير تناولته المعايير الدولية في قسم خاص عنوانه مجالات متخصصة (domaines spécialisés)، بينما في المملكة المغربية تم إدماجه مع القسم الخاص بنتائج المراجعة والتقرير، وقد يفسر ذلك بكونه يتناول نتائج المراجعة لأغراض خاصة والتقرير الذي يصدره بشأنها.

6-4-6. معايير متعلقة بالتدخلات ذات الصلة بالمهمة العامة للمراجع

بمناسبة قيام مراجع الحسابات بمهمة عامة تقود إلى الشهادة على الحسابات السنوية، فإن هناك عدة أمور قد تحدث ولا تدخل ضمن المهمة العامة، وإنما تدخل ضمن المهام الخاصة لمراجع الحسابات التي تناولناها في النقطة الخاصة بمهام المراجع، وقد ينتج عنها كذلك إعداد تقارير خاصة بها، ولهذا فإن مهام الفحص التي يقوم بها المراجع على هذه الأحداث سينطبق عليها معايير عمل ومعايير تقرير مطبقة على المهمة العامة، وسوف لن نقوم بشرح هذه المعايير وإنما نوردتها كما جاءت في دليل المعايير فقط، وذلك لأن هذه المهام الخاصة كلها شرحناها في الجزء الخاص بالمهام الخاصة أو الظرفية للمراجع. ويضم هذا الباب إحدى عشر معيارا كما يلي:

- المعيار رقم 6110: رفع رأس المال مقابل الديون؛

¹ Ibid, p. 292.

- المعيار رقم 6111: إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب؛
- المعيار رقم 6112: إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- المعيار رقم 6113: خفض رأس المال؛
- المعيار رقم 6114: تحويل الشركة؛
- المعيار رقم 6115: إصدار شهادات الإستثمار؛
- المعيار رقم 6116: إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح؛
- المعيار رقم 6117: إستدعاء الجمعية في حالة خلو الهيآت الاجتماعية؛
- المعيار رقم 6118: شهادات وتأشيرات خاصة؛
- المعيار رقم 6119: التصديق على الميزانية ورقم الأعمال للسداسي؛
- المعيار رقم 6120: عمليات الإندماج أو الانفصال؛

وفيما يلي نصوص المعايير من 6110 إلى 6119 حسب دليل المعايير الصادر سنة 2009 لأنها لم تعدّل في النسخة الجديدة¹:

1-6-4-6. رفع رأس المال المحرر مقابل الديون

تناول دليل المعايير مهام المراجع في حالة قيام الشركة برفع رأس المال المحرر مقابل الديون من خلال معيار عمل ومعيير تقرير.

ينص معيار العمل الخاص برفع رأس المال مقابل الديون على مايلي: " تطبيقا للمادة (199) من القانون 95-17، يشهد مراجع الحسابات على الحساب النهائي المعد من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية من أجل رفع رأس المال المحرر مقابل الديون، ويتحقق من أن الديون المسجلة محددة ومستحقة".

وينص معيار التقرير الخاص برفع رأس المال مقابل الديون على مايلي: " يُعد مراجع الحسابات تقريرا يشهد من خلاله على صحة الحساب النهائي، ويؤرخ التقرير بآخر يوم من عمليات الرقابة".

2-6-4-6. إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب

ينص معيار العمل الخاص بإلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب على مايلي: " تنفيذاً للمادة (192) من القانون 95-17، يقدم المراجع للجمعية العامة تقريرا حول اقتراح إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب". وقد جاء في التعليق على هذا المعيار، أنه يجب على مراجع الحسابات أن يطلع على التقرير المقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية والذي يجب أن يتضمن أسباب اقتراح إلغاء حق

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Janvier 2009, Royaume du Maroc, pp. 328-357.

الأفضلية، وبناء على ذلك، يمكن لمراجع الحسابات أن يقدم إما تقريراً خاصاً دون تحفظات إذا لاحظ الأسباب المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية واقعية ومقبولة، أو تقريراً خاصاً مع تحفظات في الحالة العكسية.

3-6-4-6. إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم

ينقسم المعيار 6112 المتعلق بإصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم إلى معيارين: معيار عمل ومعيار تقرير.

ينص معيار العمل على مايلي: " تطبيقاً للمواد (200)، (318) و(319) من القانون 17-95، يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تقريراً خاصاً يعبر فيه عن رأيه حول قواعد التحويل المعتمدة. ولهذا فإن مراجع الحسابات:

- يتأكد من أن تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية يحتوي على البيانات المطلوبة وفقاً للمادة (318)؛

- التحقق من صحة عناصر الحساب المعتمدة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية لتحديد قواعد التحويل؛

- التحقق من أن سعر إصدار السندات مطابق لما جاء في المادة (319) الفقرة الثانية "

والبيانات المطلوبة في المادة (318) من القانون 17-95 هي: أسباب الإصدار، الآجال التي يمكن من خلالها ممارسة حق الخيار الممنوح لحاملي السندات وقواعد تحويل السندات إلى أسهم.

أما فيما يتعلق بسعر الإصدار الذي نصت عليه المادة (319) من القانون 17-95، فإنه يجب أن لا يقل عن القيمة الإسمية للأسهم التي سيتوصل بها حاملو السندات عند اختيارهم للتحويل.

وينص معيار التقرير الخاص بإصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم على مايلي: " يُعد مراجع الحسابات تقريراً حسب النماذج المعمول بها يقدم فيه رأيه حول قواعد التحويل، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات والبيانات غير الصحيحة الملاحظة".

وقد جاء في التعليق على هذا المعيار، أنه على مراجع الحسابات التحقق من أن المعلومات التي ينص عليها القانون فيما يخص عملية إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم هي موجودة في التقرير المقدم من طرف مجلس الإدارة، وتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- أسباب عملية الإصدار المقترحة؛

- الأسس التي يتم بموجبها تحويل السندات القابلة للتحويل؛

- التواريخ التي يمكن أن تمارس فيها هذه العملية.

كما يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن سعر إصدار السندات القابلة للتحويل لا يقل عن القيمة الإسمية للأسهم التي تحوّل إليها السندات.

4-6-4-6. خفض رأس المال

تناول دليل المعايير مهام المراجع في حالة قيام الشركة بخفض رأس مالها من خلال معيار عمل ومعيار تقرير، وذلك على النحو التالي:

ينص معيار العمل الخاص بخفض رأس المال على ما يلي: " تطبيقا للمادتين (210) و(211) من القانون 17-95، فإن مراجع الحسابات:

- يفحص مدى قانونية أسباب وشروط خفض رأس المال؛
- يتأكد من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين".

وينص معيار التقرير الخاص بخفض رأس المال على ما يلي: " يُعد مراجع الحسابات تقريرا حسب النماذج المعتمدة يقدم فيه تقييمه حول أسباب وشروط خفض رأس المال".

4-6-5-6. تحويل الشركة

ينص معيار العمل الخاص بخفض رأس المال على ما يلي: " باستثناء حالة التحويل إلى شركة تضامن، فإن مراجع الحسابات وتطبيقا للمادة (219) من القانون 17-95 يُعد تقريرا يشهد فيه بأن المركز المالي الصافي للشركة يساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي".

4-6-6-6. إصدار شهادات الإستثمار

ينص معيار العمل الخاص بإصدار شهادات الإستثمار على ما يلي: " تطبيقا للمادة (282) من القانون 17-95، يقدم مراجع الحسابات تقريرا للجمعية العامة حول عملية إصدار شهادات الإستثمار".

4-6-7-6. إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح

ينص معيار العمل الخاص بإصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح على ما يلي: " تطبيقا للمادة (263 الفقرة 4) من القانون 17-95 ، يقدم مراجع الحسابات تقريرا للجمعية العامة حول عملية إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح".

وطبقا لأحكام المادة (263)، فإنه يمكن للشركة أن ترفع من رأس مالها عن طريق إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح دون الحق في التصويت، على أن لا تمثل هذه الأسهم أكثر من ربع رأس مال الشركة، وتساوي قيمتها الإسمية قيمة الأسهم العادية. وفي حالة تحويل هذه الأخيرة إلى أسهم ذات أولوية في الأرباح ودون الحق في التصويت أو العكس، فإنه يجب أن تحدد الجمعية العامة غير العادية القيمة القصوى لعدد الأسهم التي يمكن تحويلها وتضبط شروط التحويل بناء على تقرير خاص للمراجع.

8-6-4-6. إستدعاء الجمعية العامة في حالة خلو الهيآت الاجتماعية

ينص معيار العمل الخاص باستدعاء الجمعية العامة في حالة خلو الهيآت الاجتماعية على مايلي: " تطبيقا للمادة (116) من القانون 17-95، في حالة خلو (carence) الهيآت الاجتماعية وعدم جدوى إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد من طرف مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية، يفحص مراجع الحسابات هل أن الظروف تبرر استدعائه لانعقاد الجمعية العامة للمساهمين بنفسه " .

9-6-4-6. شهادات وتأشيرات خاصة

ينص معيار العمل الخاص بالشهادات والتأشيرات الخاصة التي يمكن لمراجع الحسابات أن يعطيها على مايلي: " عندما يُطلب مراجع الحسابات لإعطاء شهادات أو تأشيرات خارج الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون، فإنه يرجع للمبادئ الأساسية التي تحكم سلوكه والتي مفادها أنه:

- لا يمكن له أن يكون المقدم المباشر للمعلومة؛
- يجب أن يأخذ بعين الإعتبار عامل الفائدة أو الخدمة بالنسبة للمؤسسة؛
- يتحمل مسؤوليته، ولهذا الغرض يجب أن يجري الرقابات المناسبة ويحدد نطاقها " .

10-6-4-6. التصديق على الميزانية ورقم الأعمال للسداسي

ينص معيار العمل الخاص بالتصديق على الميزانية ورقم الأعمال للسداسي على مايلي: "تنفيذا للمادة (17) من القانون 1-93-212 المتعلق بالمجلس الأدبي للقيم المنقولة، فإن الشركات المسعرة في بورصة القيم ملزمة بنشر في جريدة الإعلانات القانونية المعلومات المصادق عليها من طرف مراجع الحسابات " .

11-6-4-6. عمليات الاندماج أو الانفصال

لم يكن المعيار 6120 المتعلق بعمليات الاندماج أو الانفصال موجودا سواء في النسخة الأولى لدليل المعايير الصادرة سنة 1998 أو النسخة الصادرة سنة 2009، وإنما أضيف فقط في نسخة المعايير الصادرة في جانفي 2011، حيث يحتوي على معيار عمل ومعيار تقرير.

ينص معيار العمل الخاص بعمليات الاندماج أو الانفصال على ما يلي: "تطبيقا لأحكام المادة (233) من القانون 17-95، فإن مراجع الحسابات يتحقق من أن القيمة النسبية الممنوحة لأسهم الشركة المشاركة في العملية ملائمة، وأن عائد التبادل عادل وأن الأصل الصافي المقدم من طرف الشركات المندمجة (sociétés absorbées) على الأقل يساوي مبلغ الرفع في رأس مال

الشركة الدامجة (société absorbante) أو مبلغ رأس مال الشركة الجديدة المنبثقة عن الاندماج. ونفس عملية التحقيق تتم فيما يخص رأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال"¹.

كما ينص معيار التقرير الخاص بعمليات الاندماج أو الانفصال على ما يلي: "تقرير مراجع الحسابات يوضح الطريقة أو الطرق المتبعة في تحديد القيم النسبية المعتمدة في تحديد عائد التبادل المقترح، كما يوضح إذا ما كانت هذه الطريقة أو الطرق مناسبة في هذه الحالة وإذا ما كانت موجودة صعوبات خاصة بالتقييم. وفي خلاصة التقرير المعد وفق النموذج المقترح من طرف هيئة الخبراء المحاسبين في دليل المعايير، فإن مراجع الحسابات يصيغ آرائه حول ملاءمة القيم النسبية الممنوحة للأسهم وعلى عدالة عائد التبادل"².

وقد تناول التعليق على هذا المعيار شرحا لكيفية التحقق من ملاءمة القيم النسبية للأسهم، وكذلك كيفية التحقق من عدالة قيمة عائد التبادل، وذلك على النحو التالي³:

إن التحقق من ملاءمة القيم النسبية للأسهم يتضمن على الخصوص التأكد من:

- أن طرق التقييم المستخدمة تعتمد على عدة مقاربات وأنها مناسبة في هذه الحالة وملائمة لقطاع النشاط الخاص بالشركات المعنية، وهي الأكثر تناسقا؛
- أن مجمل تعهدات الشركات المعنية قد أخذت بعين الإعتبار؛
- أنه لا يوجد أي حدث قد يقع أثناء فترة الأثر الرجعي التي قد تفوض بشكل جوهري معدل التبادل.

إن عملية التحقق من عدالة معدل التبادل تتضمن التأكد من أنه تم تحديده انطلاقا من القيم النسبية المعتمدة التي تمنح للمساهمين تعويضا مقبولا ويضمن للشركة المستفيدة من رفع لرؤوس أموالها الخاصة المبررة، كما يسهر مراجعي الحسابات كذلك على احترام مبدأ المساواة بين مساهمي جميع الشركات المشاركة في العملية.

7-4-6. مراجع الحسابات ووقاية المؤسسات من الصعوبات

يضم هذا الباب أربعة معايير فرعية وهي:

- المعيار رقم 7110: تذكير بالنصوص؛
- المعيار رقم 7111: تحديد عوامل الخطر من طرف مراجع الحسابات؛
- المعيار رقم 7112: تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها؛

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes, Janvier 2011, op.cit, p. 360.

² Idem.

³ Ibid, p. 362.

- المعيار رقم 7113: الآثار على مهمة مراجع الحسابات.

وقد خصّص الدليل المعيار 7110 للتذكير بالنصوص القانونية التي تناولت المعيار في مدونة التجارة المغربية والتي على أساسها تمت صياغة هذا المعيار، حيث أن تدخل مراجع الحسابات في إطار وقاية المؤسسات من الصعوبات تحكمه المادتين (546) و(547) من القانون 95-15 المتضمن مدونة التجارة المغربية¹.

وتنص المادة (546) من مدونة التجارة المغربية على أن مراجع الحسابات في حالة وجوده أو أي شريك في الشركة، يبلغ مسير الشركة بالأحداث ذات طابع يهدد استمرارية الاستغلال في أجل ثمانية أيام من اكتشاف الأحداث بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام للحث على تصحيح الوضعية. وإن عدم تصرف مدير المؤسسة في أجل 15 يوما من استلام المعلومة أو إذا لم يصل شخصيا أو بعد مداولة مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة إلى نتيجة إيجابية، فإنه يجب أن يتداول الأمر في الجمعية العامة المقبلة على أساس تقرير مراجع الحسابات للفصل في الموضوع.

كما تنص المادة (547) من مدونة التجارة المغربية، أنه في حالة عدم مداولة جمعية عامة لهذا الغرض، أو إذا لاحظ أنه على الرغم من القرارات المتخذة في الجمعية العامة فإن استمرارية الإستغلال بقيت مهددة، فإن مراجع الحسابات أو مدير المؤسسة يبلغ رئيس المحكمة.

6-4-7-1. تحديد عوامل الخطر من طرف مراجع الحسابات

ينص هذا المعيار على مايلي: " مراجع الحسابات ليس ضامنا لدوام الشركة، ولهذا فإنه ليس له دورا فعّالا في البحث المنهجي عن الصعوبات التي تواجهها المؤسسات وكذا حلولها، غير أنه يجب أن يظل يقظا ومتنبها بشأن الوضعيات التي تنطوي على مخاطر"².

إن تحديد الوضعيات التي تنطوي على مخاطر ليس بالأمر السهل، خاصة وأنه في الواقع صعوبات المؤسسات قد يكون لها آثارا وخيمة، وفي نفس الوقت فإن المسيرين قد يحاولون إخفاء هذه الوضعيات. ولقد تناول المعيار الميادين التي يمكن أن تحدد فيها الوضعيات التي تنطوي على مخاطر وهي³:

• التنظيم، التسيير ونشاط المؤسسة:

- غياب نظام كشف عوامل الخطر: النسب، مخططات، الميزانيات، وضعيات مرحلية.
- عوامل الضعف (vulnérabilité): إن معيار "الخسارة" ليس وحده عامل ضعف، بل أن المؤسسة قد تعرف صعوبات عندما تكون مردوديتها ضعيفة أو عندما تكون أموالها غير كافية... إلخ.

¹ القانون رقم 95-15 المؤرخ في 13/05/1996، يتعلق بمدونة التجارة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4418، 1996، ص 2187.

² Ordre des experts comptables, manuel des normes, Janvier 2009, op.cit, p. 361.

³ Ibid, p. 362.

- عوامل مرتبطة بالنشاط وبالتسيير: ضعف مرتبط بعدد قليل من الزبائن، انخفاض مهم في رقم الأعمال، نزاعات اجتماعية، انخفاض مستمر في النشاط... إلخ.

• **الوضعية المالية والخزينة:**

- أموال خاصة غير كافية،
- إستدانة مهمة،
- وسائل تمويل غير كافية،
- تأخر في تسديد الأجور، الموردين، التكاليف الاجتماعية والضرائب،
- إلغاء قرض المورد،
- إلغاء تسبيقات شركات المجموعة.

• **أمور قانونية:**

- عدم انعقاد الجمعية العامة أو عدم الإيداع بكتابة ضبط المحكمة التجارية (greffe) من أجل تفادي التعرف على الوضعية من طرف الشركاء والغير.

• **أخرى:**

- وجود مخاطر ضريبية واجتماعية مهمة،
- قضايا ونزاعات مهمة.

6-4-7-2. تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها

ينص المعيار الخاص بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها على مايلي: "بمجرد تحديد الصعوبات التي تواجهها المؤسسة، فإن مراجع الحسابات يسعى للبحث عن عناصر التقييم التي تسمح له بتقرير ما إذا كانت المؤسسة في وضع يمكنها من مواصلة نشاطها أم لا"¹.

من خلال نص المعيار، يتبين لنا أنه لا يوجد عنصرا محددًا لتقييم ما إذا كانت وضعية المؤسسة حرجة أم لا، وبالتالي تقييم قدرتها على مواصلة نشاطها أم لا، وإنما تراكم عدد من العناصر السلبية والربط بينها هو الذي يسمح لمراجع الحسابات بتأسيس حكمه، ومن أمثلة هذه العناصر:

- **عناصر تخص الوضعية المالية:** مثلا وضعية مالية غير متوازنة، البحث عن مصادر تمويل مكلفة، قرض المورد ضعيف مقارنة بالمعايير، عجز عن الوفاء بدين مهم.
- **عناصر تخص الإستغلال:** مثلا انخفاض دائم ومستمر في النشاط، فقدان صفقات مهمة، فقدان رخص أو براءات.

¹ Ibid, p. 363.

3-7-4-6. الآثار على مهمة مراجع الحسابات

ينص المعيار الخاص بالآثار على مهمة مراجع الحسابات على مايلي: "إن شروط وإجراءات تدخل مراجع الحسابات تتأثر بالوضعية الصعبة التي تعرفها المؤسسة. هذه الصعوبات تقود مراجع الحسابات لا استخدام إجراء الوقاية الداخلي الذي له أهمية في مهمة التصديق على القوائم المالية"¹.

من خلال هذا المعيار، يتبين أن مراجع الحسابات وطوال مهمته يجب أن يقيم كل الأحداث التي يعلم بها لتحديد ما إذا يجب أن يطلق إجراءات الوقاية الداخلية أم لا. هذه الإجراءات تم التطرق لها سابقا من خلال المادتين (546) و(547) من مدونة التجارة المغربية.

ومن نتائج صعوبات المؤسسات على شهادة مراجع الحسابات نجد²:

• **يقظة مراجع الحسابات فيما يخص اختيار المبادئ المحاسبية:** حيث أن مسيري المؤسسات التي تواجه صعوبات يمكن أن يتجهون لمحاولة تحسين عرض القوائم المالية، وعلى مراجع الحسابات إذا لاحظ مثلا تغييرات غير مبررة في الطرق والقواعد المحاسبية أن يصدر تحفظات أو يرفض الشهادة، كما يجب أن يكون يقظا في حالة استخدام المؤسسة لحسابات المصاريف المؤجلة للتأكد من احترامها للمبادئ التي تنظم هذه المصاريف.

• **معالجة استمرارية الاستغلال:** عندما تكون المؤسسة تواجه صعوبات، فإن مراجع الحسابات يجب أن يقيم أثر هذه الوضعية على تقريره العام في ضوء استمرارية الاستغلال. ويمكن لمراجع الحسابات أن يكون في إحدى الوضيعات الثلاث التالية:

- **إستمرارية الاستغلال مضمونة:** حيث تكون المؤسسة تواجه صعوبة ولكن مراجع الحسابات يعتبر بأن الإجراءات التي اتخذتها المؤسسة تسمح للمؤسسة بمواصلة نشاطها، وفي هذه الحالة ليس لمراجع الحسابات أي إشارة خاصة لهذه الوضعية في تقريره.

- **إستمرارية الاستغلال غير مؤكدة:** إذا لم يستطع مراجع الحسابات أن يحصل على الضمان الكافي حول قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها، فإنه إما أن يصدر تحفظا بشأن ذلك، وإما أن يرفض الشهادة بالنظر للأثر المحتمل لهذا الشك أو عدم التأكد حول الحسابات.

¹ Ibid, p. 365.

² Ibid, p. 366, 367.

- إستمرارية الاستغلال غير مضمونة: إذا كانت استمرارية النشاط مهددة بالفعل، فإن القوائم المالية يجب أن تُعد بقيم التصفية (* en valeurs liquidatives) وإلا فإن مراجع الحسابات سيلجأ لإصدار تحفظ أو رفض الشهادة.

8-4-6. معايير متعلقة بالمهام الخاصة

هذا القسم من المعايير ظهر فقط في النسخة الجديدة من دليل معايير المراجعة القانونية والتعاقدية الصادر سنة 2011، ويضم هذا الباب معيارا واحدا وهو المعيار رقم 8110 المتعلق بمحافظه الحصص.

1-8-4-6. محافظه الحصص

تناول دليل المعايير مهمة محافظه الحصص (commissariat aux apports) باعتبار أن المراجع يمكنه القيام بهذه المهمة الخاصة، وذلك من خلال معيار عمل ومعياري تقرير كما يلي¹:

ينص معيار العمل على ما يلي: "تطبيقا للمواد (24)، (25) و(26) من القانون 95-17 حول شركات المساهمة والمادة (53) من القانون 96-5 حول الشركات التجارية الأخرى، يقوم محافظ الحصص تحت مسؤوليته بتقييم قيمة الحصص العينية، ويمكن له كذلك أن يبدي رأيه حول المزايا الخاصة* عند الاقتضاء. في حالة الحصص العينية، يقوم محافظ الحصص بالتحقق من أن قيمة الحصص تتناسب على الأقل مع القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص المصدرة".

أما معيار التقرير الخاص بمحافظه الحصص فينص على ما يلي: "يُعد محافظ الحصص تقريرا يقوم من خلاله بوصف كل واحدة من الحصص ويوضح طريقة التقييم المعتمدة والأسباب التي من أجلها تم اعتمادها. إن التقرير وفق النموذج المقترح يحتوي من جهة، تقييمه للقيمة الإجمالية للحصص، وعند الإقتضاء حول المزايا الخاصة الموضحة، ومن جهة أخرى، التأكيد بأن القيمة الإجمالية للحصص تتناسب على الأقل مع القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص المصدرة".

نشير إلى أن التعليقات على المعيار تناولت كيفية تعيين محافظ الحصص وقبوله للمهمة المشروطة بقدرته على إتمام المهمة واحترامه للمعايير المتعلقة بالسلوك المهني للمراجع التي ينص عليها المعيار 1200- الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم الختامية، والمتمثلة في الاستقلالية، الكفاءة والسر المهني. كما تناولت التعليقات كذلك أهداف وطبيعة المهمة، الاجتهادات، حالة تعدد محافظي الحصص وأخيرا إعداد التقرير.

* L'actif net liquidatif de l'entreprise et la valeur liquidative de l'action sont calculés en attribuant aux éléments d'actif une valeur égale au prix qui pourrait en être obtenu s'ils étaient vendus sur les marchés des bien d'occasion.

¹ Ordre des experts comptables, Manuel des normes, Janvier 2011, op.cit, p. 371.

* يقصد بالمزايا الخاصة في إطار القانون 95-17 حق الأفضلية في الأرباح والعوائد الناتجة عن التصفية.

ومن خلال تطرُقنا لمعايير المراجعة في المملكة المغربية، نلاحظ أن هيئة الخبراء المحاسبين كانت لها مساهمة كبيرة في تطوير المهنة وتحسين مستوى الأداء المهني للمراجعين من خلال إصدارها لدليل المعايير الخاص بالمراجعة القانونية والتعاقدية، كما نلاحظ أن هذه المعايير كانت في نسختها الأولى الصادرة سنة 1998 مستوحاة بشكل كبير من المعايير الفرنسية، وذلك لعدة عوامل نذكر منها الإرث التاريخي للمهنة من خلال ممارستها وتنظيمها من طرف الفرنسيين خلال فترة الاستعمار، وأن الخبراء المحاسبين المغاربة - خاصة القدامى منهم - لديهم تكوين فرنسي في هذا المجال، بالإضافة إلى أن هناك تأثير كبير بفرنسا من طرف الممارسين للمهنة في المغرب خاصة ما يتعلق بلغة التكوين ولغة الممارسة فكلاهما باللغة الفرنسية. أما النسخة الصادرة سنة 2009 والمعدلة سنة 2011 من دليل المعايير فهي تتطابق لحد كبير مع المعايير الدولية، مع اشتغالها لبعض الأجزاء التي لم يتناولها دليل المعايير الدولية وهي المخصصة للمهام الظرفية أو الخاصة لمراجع الحسابات، بالإضافة إلى التعاليق على المعايير لتسهيل تطبيقها من طرف الممارسين للمهنة، وبالتالي الالتزام بها للوصول إلى مستويات عليا من الجودة. ونلاحظ أيضا أن النسخة الأخيرة من دليل المعايير في المملكة المغربية وعلى الرغم من صدورها سنة 2011 إلا أنها لم تأخذ بعين الاعتبار التعديلات التي طرأت على المعايير الدولية (الطبعة التي صدرت في أبريل 2010)، سواء من حيث التسمية المعدلة لبعض المعايير أو من حيث المعايير التي أضيفت والمتمثلة في: المعيار 265- الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، المعيار 450- تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة، المعيار 705- التعديلات على الرأي السوارد في تقرير المراجع المستقل، المعيار 706- فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل، المعيار 805- الإعتبارات الخاصة- عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي، والمعيار 810- عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

5-6. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في المملكة المغربية

يتمثل دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في المملكة المغربية في مدونة الواجبات المهنية (code des devoirs professionnels) التي أصدرتها هيئة الخبراء المحاسبين بعد المصادقة عليها من طرف المجلس الوطني لتضبط علاقات وواجبات الخبراء المحاسبين الممارسين للمهنة بالمملكة المغربية، وقد صدرت في أربعة محاور رئيسية وهي:

× الواجبات الخاصة بأعضاء المهنة؛

× مراقبة النشاط المهني؛

× ميزانية الوقت والأتعاب؛

× حالات التنافي ووقوع الاستقلالية.

ولقد تناولت مدونة الواجبات المهنية بعض الأحكام العامة التي يجب على المراجع الإلتزام بها، حيث أن ضرورة ضمان الدفاع على شرف المهنيين واستقلالية الهيئة المنظمة للمهنة وإضفاء السلطة الضرورية على أعمال هؤلاء المهنيين يقتضي توفر مجموعة من الخصائص الأساسية في المهني وهي¹:

- الكفاءة؛

- الضمير المهني؛

- النزاهة؛

- الشرف؛

- الإستقلال الذهني.

ويجب على كل مهني مسجل بجدول الهيئة أن يبذل المجهودات اللازمة لتطوير الخصائص المذكورة سابقا، وخاصة ما يتعلق بـ:

- إعطاء كل مهمة العناية والوقت اللازمين بشكل يسمح بالحصول على اليقين الكافي لإبداء الرأي.

- إعطاء رأيه بغض النظر عن رغبات زبونه، وأن يكون رأيه بكل نزاهة، وعند الضرورة تقديم التحفظات اللازمة على النتائج المتوصل إليها.

- عدم وجوده في وضعية قد تحد من حريته أو تكون عائقا لإتمام واجبه.

- إستقلاليته الواضحة في ممارسة المهنة والحفاظ التام على قواعدها.

- تطوير وبدون انقطاع لثقافته المهنية ومعارفه العامة والمختلطة لتوطيد حكمه.

كما يجب أن يتحلى العضو بحسن السلوك للإلتساب لهيئة الخبراء المحاسبين، وأن أي فعل يتنافى مع ذلك يعتبر خطأ جسيما قد يعرض صاحبه لعقوبة تأديبية قد تصل إلى الشطب النهائي دون المساس

¹ Ordre des experts comptables, Code des devoirs professionnels, Royaume du Maroc, p. 02.

بمقتضى القانون العام. ولهذا الغرض، فإنه يجب أن يمتنع المهني عن كل فعل يخل بشرف المهنة حتى وإن كان خارج ممارسته للمهنة، ولا يمكن لأي مهني أن يتعاون مع زميل تعرض لإجراءات تأديبية تضمنت توقيفه أو منعه من ممارسة المهنة طيلة فترة العقوبة.

6-5-1. الواجبات الخاصة بأعضاء الهيئة

يتناول هذا الجزء الواجبات أو الالتزامات التي يجب أن يلتزم بها المهني أثناء ممارسته للمهنة، وتبدأ منذ تسجيله بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وتركز مدونة الواجبات المهنية في هذا المجال بشكل كبير على علاقات المهني مع مختلف الأطراف، وذلك على النحو التالي¹:

6-5-1-1. ممارسة المهنة

يمكن لكل عضو مسجل بجدول الهيئة أن يقدم وبصفة مؤقتة دروسا ومحاضرات في المواد المرتبطة بممارسة المهنة، إلا أنه يُمنع عليه أن يقوم بإدارة، سواء بنفسه أو عن طريق وسيط، مدرسة خاصة للتعليم والترخيص لمدارس تعليم خاصة لاستعمال اسمه.

كما يمكن لأعضاء الهيئة أن يكونوا إداريين، مسيرين، مديرين لمجلات ومنشورات تقنية مرتبطة بمهنة المحاسبة شريطة أن لا تكون ذات طابع إشهارى أو تجارى، وبشرط أن تكون الأعمال الممارسة دون مقابل. وفي نفس المجال، فإنه يمكن للمراجع أن ينشر مقالات في المجلات والجرائد والدوريات، بشرط أن تتعلق بتعاون حر ودون مقابل ثابت ودون علاقة تبعية مع إدارة أو تحرير المنشور.

وفيما يخص المهنيين المسجلين بجدول الهيئة والذين لا يمارسون المهنة بصفة أجراء، والأشخاص المعنوية المسجلة بجدول الهيئة، لا يمكنهم أن يخصصوا نشاطهم في أغلبه إلى أعمال تخص مؤسسة واحدة، تجمع مالي واحد أو تجمع مصالح واحد. وفي حالة ممارسة المهنة بصفة أجير، فإن عقد العمل يجب أن يكون وفق النموذج الذي أعدته هيئة الخبراء المحاسبين ووضعت تحت تصرف المهنيين.

6-5-1-2. التكوين المستمر لأعضاء الهيئة

إن التطور التكنولوجي وتزايد متطلبات المؤسسات والمحيط أكثر فأكثر يحتم تحديث مستمر للثقافة المهنية لأعضاء المهنة وتكثيف مستمر للتقنيات، الطرق والمقاربات، الشروط الأساسية لتوطيد (affermir) أحكام المهني وممارسة المهنة بكل ضمان وكفاءة. ولهذا الغرض، فإن كل عضو مسجل بالهيئة يجب أن يخصص حدا أدنى يقدر بأربعين ساعة سنويا لتكوينه الدائم، وأن يسهر على احترام ذلك من طرف مساعديه.

¹ Ibid, pp. 04-14.

3-1-5-6. التغطية الاجتماعية

من أجل الوقاية من مخاطر الأمراض والحوادث، وبغرض التحضير لتقاعد هادئ ومقبول، فإنه على المهني أن ينخرط في نظام التأمين على الأمراض والتقاعد.

وفي هذا المجال، فإن القانون 15-89 ينص على أنه من بين اختصاصات المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، إحداث مشاريع الاحتياط الاجتماعي أو التقاعد الخاصة بالمهنة¹.

4-1-5-6. الإشهار الشخصي لأعضاء الهيئة

تناولت مدونة الواجبات المهنية كيفية الإشهار الذي يمكن أن يقوم به المهنيون عند انتسابهم لهيئة الخبراء المحاسبين وحالات المنع التي يجب عدم القيام بها، وذلك على النحو التالي:

- يمنع على المهني القيام بكل إشهار شخصي باستثناء الإعلانات المهنية المرتبطة بأنشطة التكوين والتوظيف، ولا ينطبق هذا المنع في حالة الإشهار الذي يقوم به الناشر لكتاب أين يكون المؤلف عضواً بهيئة الخبراء المحاسبين؛
- يمنع على المهني البحث عن الزبائن عن طريق تطبيق أتعاب منخفضة، حسومات عن الأتعاب، عمولات أو امتيازات أخرى، أو السعي للإلتصال بالعملاء تحت أي شكل سواء شخصياً أو عن طريق وسيط لحسابه أو لحساب غيره وتقديم محاضرات ذات طابع إشهاري؛
- يمكن للمهني وضع لوحة بأبعاد موافق عليها من طرف المجلس الوطني على باب مكتبه أين يمارس مهنته، وتتضمن الاسم والمجلس الجهوي الذي ينتمي إليه دون أي شعار ذو طابع تجاري أو غرض إشهاري؛
- يمنع كل مهني يباشر عهدة سياسية أو مهمة إدارية، أن يستعملها لغايات مهنية لجلب زبائن جدد؛
- يمكن للمجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين القيام أو الترخيص بإشهار جماعي ترى بأنه مفيد وفي صالح المهنة.

5-1-5-6. العلاقات مع الزبائن

تناولت مدونة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين هذه العلاقات من خلال ما يلي:

- يجب على المراجع أن يمارس المهام الموكلة إليه بكل نزاهة وإخلاص، وأن تستند علاقاته مع زبائنه إلى الاستقامة والاستقلال والحياد؛
- يجب عليه أن يمتنع عن كل الأعمال التي تهدف إلى الحصول على ربح؛

¹ القانون رقم 15-89 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 42.

- لا يمكن لأي حال من الأحوال أن يتلقى المراجع أتعابه في شكل امتيازات أو عمولات أو مساهمات؛
 - يمكن للمراجع أن يطلب من عميله دفعة من الأتعاب مسبقاً؛
 - يمكن للمراجع أن يمارس حقه في حجز الدفاتر والوثائق المحاسبية طبقاً لأحكام القانون العام.
- وفي حالة أي نزاع مع العميل ودون مساس بقواعد القانون العام، فإن المراجع يجب أن يسعى لقبول تحكيم رئيس المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين التي يتواجد بها مقره، وفي حالة الرفض، يمكن أن يستدعى رئيس المجلس الوطني لإجراء عملية التحكيم وبقبول الزبون.

6-1-5-6. العلاقات بين أعضاء الهيئة

- تناولت مدونة الواجبات المهنية العلاقات بين أعضاء الهيئة في عدة نقاط نلخصها فيما يلي:
- يجب على أعضاء الهيئة أن يساعد بعضهم البعض ويتأدبوا فيما بينهم، وأن يمتنعوا عن كل كلام جارح، وبصفة عامة كل عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو إلى المهنة.
 - يجب على المهني الذي يطلب منه زبون أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بعد إعلام زميله ويتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره اعتبارات خاصة بالرغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون، وفي حالة عدم قبوله للمهمة يجب إخبار الزبون ورئيس المجلس الجهوي، ويجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد شخصي لزميله.
 - يجب على المهني قبل الشروع في مهمة معينة أن يتأكد من أن زميله السابق قد تقاضى كامل أتعابه عن المهام المنجزة بصفة فعلية وصحيحة. وفي حالة عدم وجود دليل على ذلك، فإن المراجع يمكنه الدخول في المهمة بعد الرجوع لرئيس المجلس الجهوي وتقديم التحفظات اللازمة لزميله.
 - في حالة اقتناء أو تنازل أو أي طريقة تحويل تخصص الزبائن يجب أن تكون محل اتفاق، وقبل الإمضاء على هذا الاتفاق يجب أخذ رأي المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين.
 - في حالة وفاة المهني، فإن رئيس المجلس الجهوي وبطلب من ورثته، يمكنه أن يعين مهني آخر مسجل بالهيئة ليضمن الإدارة المؤقتة لمكتبه لفترة لا تتجاوز 12 شهراً، والمبدأ أن تكون مهمة زمالة ومجانية، إلا أنه ليس ممنوعاً أن يطلب مقابل إذا كانت أهمية المهمة تبرر ذلك، وفي هذه الحالة، فإن اتفاق التعويض يجب أن يخضع لموافقة المجلس الجهوي.
 - يجب احترام زبائن المهني من طرف زملائه في حالة تعويضه مؤقتاً أو مساعدته، ومن طرف متربصيه أو الذين يراقب تربصهم، ويعتبر واجب مطلق وواحد من قواعد المهنة.
 - يمكن للمهنيين أن يتعاونوا فيما بينهم بالنسبة لبعض الأعمال في إطار احترام الواجبات المهنية الخاضعين لها، ويجب دفع الأتعاب بطريقة عادلة وفقاً للأعمال المنجزة فعلاً.

6-5-1-7. العلاقات مع الهيئة

- ينظم هذا الجزء من مدونة الواجبات المهنية علاقات المهنيين بالهيئة المنظمة للمهنة، وتبدأ هذه العلاقة ابتداء من تسجيل المهني بجدول الهيئة، ونلخصها في الآتي:
- جميع القرارات التي تتخذها مجالس هيئة الخبراء المحاسبين في إطار القانون 15-89 والقانون الداخلي تطبق على كل المهنيين المسجلين بجدول الهيئة؛
 - تسعى المجالس الجهوية إلى الوقاية والصلح في كل الخلافات والتزاعات المهنية، وعند الاقتضاء طرحها على المجلس الوطني لسمع من الأطراف المتنازعة والبث فيها؛
 - لا يمكن لمجالس الهيئة أن تستلم أو تقبل استقالة أحد أعضائها إذا كان متابعاً في قضية تأديبية إلا بعد الفصل في القضية؛
 - يجب على كل مهني مسجل بجدول هيئة الخبراء المحاسبين أن يدفع مبلغ الإشتراك للمجلس الجهوي أين يوجد مقره في تاريخ قبوله للتسجيل بالجدول لأول مرة، على أن تدفع الإشتراكات السنوية خلال الشهر الأول من كل سنة؛
 - يجب على كل مهني يتعرض إلى متابعات إدارية أو قضائية أثناء ممارسته للمهنة أن يعلم رئيس المجلس الجهوي الذي يوجد به مقره؛
 - يُعتبرون مستقيلين من وظائفهم كأعضاء في مجلس الهيئة:
- ن الأعضاء الذين يرفضون وبدون مبرر الوظائف الخاصة التي عينهم فيها المجلس كأعضاء في أحد لجان المجلس أو كمقررين في أحد الهيئات الخاصة.
- ن الأعضاء الدائمين أو المستخلفين أو المقررين في لجنة، نظراً لتقصيرهم أو امتناعهم غير المبرر أو عدم قيامهم بأخذ قرار نهائي في قضية معروضة عليهم خلال أجل ثلاثة أشهر من تسجيلها.
- يمكن إثبات تخلي عضو في المجلس عن وظائفه الانتخابية بقرار مبرر من المجلس الوطني أو بطلب من المجلس الجهوي، ويمكن السماع للعضو مسبقاً، ويمكن للمجلس الجهوي أن يقوم بنفس الإجراء على المستوى الجهوي إذا كان لا يعارض المعنى في ذلك خلال الشهر الذي يلي تعيينه.

6-5-1-8. العلاقات بين المهني والمتربصين

- تناولت مدونة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين تحديد وتنظيم العلاقة بين المهني والمتدربين لديه من خلال مجموعة من الإجراءات، ونلخصها في الآتي:
- يجب على المهني أن يتكفل بالمتربصين الذين تعينهم له الهيئة ويضمن لهم التأطير اللازم والتكوين المهني القاعدي الذي يجعلهم قادرين على ممارسة المهنة، ولهذا الغرض، فإنه يجب أن لا تقتصر

- الأعمال الميدانية الموكلة لهم في المحاسبة فقط، بل يعمل على حصولهم على معارف في القانون، الجباية، التنظيم ومواد أخرى ضرورية لممارسة المهنة؛
- يجب على المهني أن يدفع للمتربصين لديه تعويضا عن الأعمال الموكلة لهم، ولا يمكن أن يقل هذا التعويض عن الحد الأدنى الذي يحدده المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين؛
 - يجب على المتربص أن يكون مفيدا لأستاذ تربصه كمقابل للتعويض الذي يتلقاه والوقت المخصص لتكوينه من طرف أستاذه؛
 - يجب على المهني أن يرسّخ لدى متربصيه الوعي العالي بالإلتزامات والواجبات المهنية؛
 - يجب على المهني أن يمنح للمتربصين لديه كل التسهيلات لتمكينهم من متابعة الدروس التحضيرية للإمتحانات للحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب؛
 - عند نهاية التربص يساعد المهني متربصيه على فتح مكاتب خاصة بهم؛
 - يجب على المتربص أن يكمل تكوينه التقني بتطوير ثقافته العامة؛
 - يرافق التربص دروسا وملتقيات متعلقة بالتحضير لامتحانات الشهادة الوطنية لخبير محاسب، ويجب على المتربص أن يتخذ الإجراءات اللازمة لمراقبة انضباطه وأعماله؛
 - لا يمكن لمتربص أصبح عضوا بالهيئة أن يقبل بمهمة يعرضها عليه أي عميل له علاقة بتربصه، وذلك خلال ثلاثة أعوام من انتهاء تربصه، إلا في حالة حصول اتفاق بين الأطراف المعنية.

9-1-5-6. العلاقات مع الإدارات

يجب على المهنيين أن يكونوا مستقلين عن كل الإدارات، ويجب أن يحافظوا على علاقات مهذبة معها ويتصرفون في علاقاتهم المهنية مع ممثلي هذه الإدارات بكل أمانة واستقامة.

2-5-6. حالات التنافي وقواعد الاستقلالية

تناولت مدونة الواجبات المهنية الحالات التي تتنافى مع ممارسة مهنة المراجعة وقواعد الاستقلالية من خلال العديد من الإجراءات، حيث أن هذه الحالات والقواعد تم تناولها من خلال المادتين* (161) و(162) من القانون 95-17 المتعلق بشركات المساهمة، والمادة (16) من القانون 89-15 المنظم لمهنة الخبير المحاسب في المملكة المغربية.

وتتنافى مهنة المراجعة مع القيام بأي نشاط أو عمل من شأنهما أن يمسّا باستقلال المراجع، وبوجه خاص المهام التالية¹:

* للإطلاع على محتوى المادتين، راجع النقطة (6-2-4-1).

¹ القانون رقم 89-15 يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، مصدر سابق، المادة 16.

- ممارسة أي عمل مأجور ماعدا حالة مزاوله المهنة بصفة أجير بعقد عمل مصادق عليه من طرف هيئة الخبراء المحاسبين؛
- القيام بعمل من أعمال التجارة أو الوساطة ماعدا تلك المرتبطة ارتباطا مباشرا بمزاولة المهنة؛
- أي تفويض لإدارة شركة ذات غرض تجاري؛
- أي وكالة تجارية.

وقد نصت مدونة الواجبات المهنية على أن متطلبات الاستقلالية تطبق على المراجع القانوني أو التعاقدية وعلى كل من له تأثير على نتائج المراجعة، ويعرف هؤلاء على أنهم كل الأشخاص المشاركين مباشرة في المراجعة، مثلا الشركاء المسؤولين في عملية المراجعة، الفريق المكلف بالمهمة أو المهنيين في مجالات أخرى المشاركين في المهمة: المختصين في الجباية، مستشار قانوني، مختصين في تكنولوجيا المعلومات... وبصفة عامة كل الأشخاص المسؤولين على مراقبة الحسابات في مكتب مراجعة أو تجمع.

3-5-6. ميزانية الوقت والأتعاب

تطبق ميزانية الوقت على المهام المتعلقة بالمصادقة على الحسابات سواء القانونية أو التعاقدية، حيث يجب على المراجع في هذه المهام التقيد بالمعايير الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين والإجتهادات المقبولة عموما في المهنة. ويجب أن تكون أعمال المراجع موضوع برنامج عمل مكتوب، ويشمل هذا الأخير الإجتهادات الضرورية المتوقعة لإتمام مهمته، مع الأخذ بعين الاعتبار التشريع المعمول به والممارسات المعتادة، ويوضح البرنامج عدد ساعات العمل المخصصة لإتمام هذه الإجتهادات. إن الإجتهادات اللازمة لتنفيذ برنامج عمل المهمة يتطلب بالنسبة لكل سنة عددا معيناً من ساعات العمل، وتسمى "ميزانية الوقت"، وتحدد وفق الطرق المنصوص عليها من قبل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

وقد تتغير ميزانية الوقت المحددة وفق الإجراءات السابقة، حيث يتم الرفع فيها عن طريق اتفاق مشترك بين المراجع والزبون، ويكون ذلك في الحالات التالية:

- إنجاز مهام أو أعمال خاصة تتطلب اجتهادات إضافية مقارنة بتلك المخصصة لأعمال المصادقة القانونية للحسابات وتدخل في إطار المهام الموكلة للخبير المحاسب.
- إنجاز مهام تتعلق بالمصادقة القانونية أو التعاقدية على الحسابات وتتطلب حجم تدخلات إضافي نظراً لخصوصيات المؤسسة.
- إنجاز مهام استثنائية قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة.

في حالة إنجاز المهمة من طرف مراجعين أو أكثر، فإن ميزانية الوقت المحددة وفق برنامج العمل ترفع بنسبة 20% لتغطية تكلفة العمل الإضافي المتعلق بتنسيق الأعمال والفحص المتناظر للملفات العمل بين المراجعين.

وفي حالة أي نزاع بين المراجع وزبونه حول الأتعاب المحددة وفقا لميزانية الوقت، فإنه على المراجع أن يُعلم رئيس المجلس الجهوي للتحكيم في هذا النزاع، وإن اقتضى الأمر يستدعى رئيس المجلس الوطني للبت في القضية. ولهذا الغرض، فإنه يتعين على المراجعين أن يصرّحوا بكل مهام المصادقة القانونية أو التعاقدية للحسابات الموكله لهم.

6-5-4. مراقبة النشاط المهني

تناولت مدونة الواجبات المهنية مجموعة من الإجراءات التي تخص كفاءات مراقبة النشاط المهني للمراجعين في إطار ممارستهم للمهنة بغية الحفاظ على جودة عمليات المراجعة التي يقومون بها، وذلك على النحو التالي:

- المهام المضبوطة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين والمهام القانونية والنظامية الموكله لأعضاء الهيئة، هي فقط المعنية بالرقابة على النشاط المهني؛
- تنطبق مراقبة النشاط المهني على كل مكاتب المراجعة التي تنشط في المملكة المغربية سواء الرئيسية أو الثانوية، وعلى كل عضو في المكتب مسجل بجدول الهيئة؛
- ليس الهدف من الرقابة هو العقاب، وإنما هو مساعدة المهنيين على تحسين جودة أعمالهم؛
- يجب على العضو القائم بمهمة الرقابة عدم إفشاء السر بكل المعلومات التي علم بها بمناسبة قيامه بالرقابة على نشاط المكتب، ولا يمكن له أن ييدي أي ملاحظات واستنتاجات إلا في تقرير الرقابة، وأن أي مخالفة لهذا الإجراء سيعاقب عليها وفق التشريع المعمول به؛
- تتم عمليات الرقابة على النشاط المهني بالإعتماد على المعايير والقواعد المعمول بها وكذلك الأعراف المهنية، وتغطي هذه الرقابة جانبين هما:
 - ü رقابة هيكلية تتضمن تشخيص لتنظيم المكتب الرئيسي أو الثانوي بغرض تقييم قابلية هذا التنظيم لضمان إنجاز مهام وفقا للمعايير والقواعد والأعراف المهنية،
 - ü ورقابة تقنية تتضمن مراجعة عدد معين من الملفات بهدف تقييم جودة الطرق المستعملة فعلا من طرف المكتب، وأن اختيار الملفات يتم على أساس الاستنتاجات والمعلومات المتوصل إليها من الرقابة الهيكلية؛
- يقوم المجلس الجهوي سنويا بتحديد قائمة المكاتب التي ستخضع للرقابة، وفي نفس الوقت قائمة المراقبين، كما يستقبل تقارير الرقابة الخاصة بالمكاتب المسجلة بالمجلس الجهوي؛

- يقوم المجلس الوطني بتنسيق أعمال الرقابة على النشاط المهني في مختلف جهات هيئة الخبراء المحاسبين، حيث يتلقى قبل 30 جوان من السنة المقبلة تقارير عن نشاط كل مجلس جهوي توضّح:
 - ü عدد وخصائص المكاتب المراقبة،
 - ü عدد أيام الرقابة،
 - ü نتائج الرقابة؛
 - تتحمل المجالس الجهوية تكاليف الرقابة على النشاط المهني، حيث يحدد المجلس الوطني سنويا سلما يحدد أتعاب المراقبين؛
 - تتم عملية الرقابة على النشاط المهني وفقا لدليل عملي يقوم بإعداده المجلس الوطني، ويحدد هذا الدليل القواعد المطبقة في الرقابة كمايلي:
 - ü طرق تدخل المراقبين أثناء مختلف مراحل الرقابة؛
 - ü مختلف الوثائق المحتملة التي تساعد المراقب في مهمته؛
 - ü الإجراءات الإدارية لسير عملية الرقابة على النشاط المهني.
- من خلال تناولنا لدستور آداب وسلوك المهنة في المملكة المغربية متمثلا في مدونة الواجبات المهنية، تبين لنا أن هذه الأخيرة صادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين وليست صادرة عن هيئة تنفيذية أو تشريعية، كما أنها تناولت في قسم خاص بعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع قبل التطرق للمحاور الخاصة بواجباته وعلاقاته بمختلف الأطراف، وتتمثل هذه الخصائص في: الكفاءة، الضمير المهني، النزاهة، الشرف والاستقلال الذهني، وهي بعض من مبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع، كما تناولت المدونة مختلف الواجبات التي تقع على عاتق المراجع وحقوقه في المحاور الخاصة بعلاقات المراجع بمختلف الأطراف، ولم نجد فيها محورا منفصلا يتناول حقوق المراجع، وهو ما يتماشى مع محاور دستور آداب وسلوك المهنة التي تطرقنا لها في الفصل الثاني.
- ومن خلال ما سبق، يمكن أن نلخص أهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (6-2): ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية.

الإطار العام لممارسة المهنة	الهيآت المنظمة للمهنة	معايير المراجعة	دستور آداب وسلوك المهنة
<ul style="list-style-type: none"> • ممارسة المغاربة والأجانب • القيد في جدول الهيئة • شهادة خبير محاسب • مسابقة دخول للتكوين المتخصص. • تكوين نظري لمدة 03 سنوات يتوج بثلاث شهادات + تربص ميداني بالموازاة. • الإمتحان النهائي بعد الحصول على الشهادات الثلاث الخاصة بالتكوين النظري والمصادقة على التربص. • إعداد مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها علنيا. • كل الشركات التجارية معنية بالمراجعة. • للمراجع مهام دائمة وخاصة. • تحديد الأتعاب عن طريق التفاوض. • مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية. 	<ul style="list-style-type: none"> • هيئة الخبراء المحاسبين • عدة لجان دائمة تابعة لهيئة الخبراء المحاسبين. • 07 مجالس جهوية. 	<ul style="list-style-type: none"> • دليل للمعايير المحلية يتطابق مع المعايير الدولية. • صادر عن الهيئة المنظمة للمهنة. 	<ul style="list-style-type: none"> • مدونة الواجبات المهنية. • صادرة عن الهيئة المنظمة. • تشمل 05 محاور: <ul style="list-style-type: none"> 1- مبادئ السلوك الأخلاقي 2- الواجبات الخاصة بأعضاء المهنة: <ul style="list-style-type: none"> - ممارسة المهنة، - التكوين المستمر، - التغطية الاجتماعية، - الإشهار الشخصي لأعضاء الهيئة، - العلاقات مع الزبائن، - العلاقات ما بين أعضاء الهيئة، - العلاقات مع الهيئة، - العلاقات ما بين مدير التربص والمتربصين، - العلاقات مع الإدارات. 3- حالات التنافي وقواعد الاستقلالية. 4- ميزانية الوقت والأتعاب 5- مراقبة النشاط المهني.

المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة:

إن مهنة المراجعة في المملكة المغربية كان لها تاريخا طويلا وعرفت عدة صراعات بين المهنيين منذ أن كان المغرب تحت الحماية الفرنسية وإلى غاية بداية القرن الواحد والعشرون، حيث وُجدت عدة جمعيات مهنية حاولت السيطرة على المهنة إلى غاية سنة 1993 أين أنشئت هيئة الخبراء المحاسبين وصدور القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب واشترط الحصول على الشهادة الوطنية لخبير محاسب كشرط أساسي للقيود بجدول الهيئة وممارسة المهنة.

وقد أعطى المشرع المغربي أهمية كبيرة لمهنة المراجعة نظرا لهدفها المتمثل في التصديق على الحسابات السنوية للشركات وما ينجر عنه من إضفاء الثقة عليها، بالإضافة إلى تعدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المنشورة ومن تقرير المراجع. ونظرا لهذه الأهمية، فقد أُعطي عامل التكوين بغرض ممارسة المهنة الأهمية القصوى، حيث لا يستطيع ممارسة مهنة مراقبة حسابات الشركات إلا المسجلين في هيئة الخبراء المحاسبين، ولا يستطيع القيد بهذه الهيئة إلا الحاصلين على الشهادة الوطنية لخبير محاسب.

إن الشهادة الوطنية لخبير محاسب أحاطها المشرع المغربي بعناية كبيرة من حيث طريقة التكوين التي تشمل تكويننا نظريا بعد شهادة ليسانس لمدة ثلاث سنوات، كل سنة تختمت بامتحانات من أجل الحصول على الشهادة الخاصة بتلك السنة، ولا يمكن التسجيل بالسنة التالية إلا بعد الحصول على شهادة السنة التي قبلها، بالإضافة إلى أنه يجب أن يزاول المترشح في نفس الوقت تربصا ميدانيا. بمكتب خبير محاسب لمدة ثلاث سنوات تحت رقابة خبير محاسب آخر، ولا يمكن أن يتقدم المترشح لامتحانات شهادة السنة الثالثة إلا بعد المصادقة على التربص الميداني من طرف لجنة خاصة بذلك، وبعد ذلك لا بد على المترشح أن يحضر مذكرة يعالج فيها بشكل منهجي وتوثيقي موضوع خاص بالخبرة المحاسبية ودراسة حالة عملية ويناقشها أمام لجنة مكونة من خبراء محاسبين وأساتذة أكاديميين مختصين، وبعد النجاح في ذلك تُمنح له الشهادة الوطنية لخبير محاسب.

وقد أعطيت أهمية كبيرة لمعايير المراجعة، حيث أصدرت هيئة الخبراء المحاسبين دليلا لمعايير المراجعة القانونية والتعاقدية منذ سنة 1998، وقد أوردت مع نصوص المعايير تعاليفا لتسهيل تطبيقها من طرف المهنيين، مع الإشارة إلى أن هذه المعايير تم تعديلها في جانفي 2009 ثم في جانفي 2011 لكي تصبح تتطابق مع المعايير الدولية مع إضافة قسمين من المعايير المحلية التي تتناول المهام الخاصة للمراجع. ونشير إلى أن دستور آداب وسلوك المهنة في المملكة المغربية ليس قانونا صادرا عن الهيئات التنفيذية أو التشريعية في المملكة، وإنما هو مدونة للواجبات المهنية قام بصياغتها المهنيون أنفسهم وتمت المصادقة عليها وإصدارها من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

خلاصة الباب الثاني:

لقد تناولنا من خلال هذا الباب الثاني واقع التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وذلك بدراسة وتحليل عناصر التنظيم المهني التي تطرقنا لها في الباب الأول في كل بلد على حدة، وقد توصلنا إلى عدة نتائج نوجز أهمها في الآتي:

- تتوفر البلدان موضوع الدراسة على كل عناصر التنظيم المهني للمراجعة، وتمثل في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة؛
 - تشترك البلدان موضوع الدراسة في الجانب التاريخي للمهنة، حيث مورست المهنة في هذه البلدان وفقا للقوانين الفرنسية قبل استقلالها باعتبارها كانت مستعمرات فرنسية؛
 - استوحت هذه البلدان قوانينها في تنظيمها للمهنة من القوانين الفرنسية؛
 - تمارس مهنة المراجعة في هذه البلدان منذ ظهورها وإلى غاية الوقت الحالي باللغة الفرنسية؛
 - عرفت مهنة المراجعة عدة اضطرابات في الجزائر والمملكة المغربية مقارنة بتونس، حيث تشهد المهنة في هذه الأخيرة استقرارا وتطورا منذ تنظيمها سنة 1982؛
 - تشهد مهنة المراجعة في الجزائر تحولات عميقة في السنتين الأخيرتين (2010 و 2011) أرجعتها تحت سلطة وزارة المالية بعدما شهدت استقلالاً واسعاً منذ سنة 1991؛
 - هناك اختلاف كبير فيما يخص إطار المعرفة المتخصصة المعتمد في كل بلد، وتعتبر تجربة الجزائر ضعيفة جدا مقارنة بتجربتي تونس والمملكة المغربية؛
 - هناك توجه كبير لمهنة المراجعة في تونس والمملكة المغربية نحو المستوى الدولي بتبني الهيئة المهنية المنظمة للمهنة المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين؛
 - تعدد الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وفق القانون الجديد المنظم للمهنة الصادر سنة 2010 بعدما كانت في السابق هيئة واحدة، واشترك ففتين من المهنيين في ممارسة مهنة المراجعة وهما فئة الخبراء المحاسبين وفئة محافظي الحسابات؛
 - يشرف على تنظيم مهنة المراجعة في تونس والمملكة المغربية هيئة الخبراء المحاسبين، واحتكار مهنة المراجعة من طرف الخبراء المحاسبين المسجلين بالهيئة في المملكة المغربية، وبدرجة أقل في تونس.
- وقد قمنا في هذا الباب بتشخيص واقع التنظيم المهني في البلدان الثلاثة بغرض القيام بدراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني بين هذه البلدان، واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف أو أوجه القصور في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، وبالتالي القدرة على تقديم مساهمة علمية تسمح بتطوير وتحسين عناصر التنظيم المهني القائم بالجزائر، وكل هذا سوف نتطرق إليه من خلال الفصلين المواليين (السابع والثامن) الذين يكوّنان الباب الثالث والأخير من هذا البحث.

الباب الثالث

الدراسة المقارنة ومساهمة التطوير

تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

مقدمة الباب الثالث:

بعدها تناولنا في الباب الثاني بالدراسة والتحليل التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية كل بلد على حدة، فإن هذا الباب سيتناول الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني في هذه البلدان لاستخراج العناصر الإيجابية وأوجه القصور في التنظيم المهني القائم في الجزائر على ضوء ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، والتي على أساسها سنقوم بتقديم مساهمتنا لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بالاستفادة من تجرّبي هذين البلدين.

وبناء على ما سبق، سيشمل هذا الباب فصلين وهما:

x الفصل السابع: الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

x الفصل الثامن: مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر.

الفصل السابع

الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم
المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس
والملكة المغربية

تمهيد:

بعد دراسة التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية في الباب الثاني، سيتناول هذا الفصل الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة في الدول الثلاث موضوع البحث، وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم العناصر الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر للحفاظ عليها وأهم أوجه القصور لمعالجتها، وذلك من خلال الاستفادة من أهم العناصر الإيجابية الموجودة في التنظيم المهني للمراجعة في تونس والمملكة المغربية.

وستجرى الدراسة المقارنة على ضوء عناصر التنظيم المهني للمراجعة التي تطرقنا لها في الفصل الثاني، وبذلك سيضم هذا الفصل العناصر الرئيسية التالية:

- x الدراسة المقارنة للإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة؛
- x الدراسة المقارنة للهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة؛
- x الدراسة المقارنة لمعايير المراجعة؛
- x الدراسة المقارنة لدستور آداب وسلوك المهنة.

1-7. الدراسة المقارنة للإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة

يتناول هذا الجزء مقارنة لمختلف عناصر الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة بين الجزائر وتونس

والمملكة المغربية، وتشمل هذه المقارنة العناصر التالية:

x مقارنة للشروط العامة لممارسة المهنة؛

x مقارنة لشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة؛

x مقارنة لمهام المراجع؛

x مقارنة لكيفيات تعيين وإنهاء مهام المراجع؛

x مقارنة لأتعاب المراجع؛

x مقارنة لمسؤوليات المراجع.

1-1-7. الدراسة المقارنة للشروط العامة لممارسة المهنة

من خلال عرضنا للشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الدول الثلاث موضوع الدراسة،

يتبين لنا أن هناك اتفاق على معظم الشروط التي يجب توفرها في الشخص الذي يريد ممارسة مهنة

المراجعة، إلا أن هناك بعض الاختلافات البسيطة.

وفيما يلي جدول يوضح لنا أوجه التشابه والاختلاف بين الدول الثلاث موضوع الدراسة فيما

يخص الشروط العامة لممارسة المهنة:

الجدول رقم (7-1): مقارنة للشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
مغربية	تونسية لا تقل عن 05 سنوات	جزائرية	الجنسية
يمكنهم الممارسة بشرط وجود اتفاق بين البلدين	يمكنهم الممارسة بشرط وجود اتفاق بين البلدين والإقامة في تونس	لا يمكنهم الممارسة	الأجانب
شهادة خبير محاسب	شهادة خبير محاسب	- الشهادة الجزائرية لخبير محاسب، أو: - الشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات.	الشهادات والإجازات
- عدم ارتكاب جنحة أو جريمة، - التمتع بالحقوق المدنية.	- تقديم الضمانات الأخلاقية، - عدم ارتكاب جنحة أو جريمة.	- تأدية اليمين، - عدم ارتكاب جنحة أو جريمة، - التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية.	الضمانات الأخلاقية
- القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين.	- القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، أو استثناء: - القيد في قائمة المختصين في المحاسبة.	- القيد في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو: - القيد في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.	القيد في جدول الهيئة المنظمة
-	-	من طرف وزير المالية.	الإعتماد
- شركات أشخاص، - شركات ذات أسهم، - شركات ذات مسؤولية محدودة.	- شركات ذات أسهم، - شركات ذات مسؤولية محدودة، - شركات مدنية.	- شركات ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة، - تجمعات، - شركات مدنية.	شركات المراجعة
- بصفة مستقلة، أو: - بصفة أجير.	بصفة مستقلة فقط.	بصفة مستقلة فقط.	طرق مزاولة المهنة
20 سنة فما فوق	-	-	العمر
وضعية قانونية تجاه قوانين الخدمة المدنية والعسكرية	-	-	الخدمة المدنية والعسكرية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن الدول الثلاث تتفق على وجوب توفر جنسية البلد في المترشح لممارسة مهنة المراجعة مع اشتراط عدد من السنوات في تونس لا تقل عن خمس سنوات من الحصول على الجنسية، وعدم اشتراط ذلك في كل من الجزائر والمملكة المغربية، حيث يمكن للمترشح الأجنبي الحاصل على الجنسية الجزائرية إذا توفرت فيه الشروط الأخرى أن يمارس المهنة في الجزائر مثل أي جزائري، ونفس الشيء بالنسبة للمملكة المغربية.

كما أنه في كل من تونس والمملكة المغربية يمكن للأجانب ممارسة المهنة إلا أنه يُشترط أن يكون هناك اتفاق بين البلدين على ذلك في إطار المعاملة بالمثل مع شرط الإقامة بالنسبة لتونس، وبالتالي فالدول التي لا يمكن للمراجعين التونسيين والمغاربة ممارسة المهنة فيها، فإن مراجعي تلك الدول لا يمكنهم ممارسة المهنة في تونس والمملكة المغربية، أما القانون المنظم للمهنة في الجزائر فلم ينص على إمكانية ممارسة الأجانب لمهنة المراجعة في الجزائر.

ويمكن تفسير هذا الاختلاف أن هناك انفتاح كبير للمهنة في تونس والمملكة المغربية على العالم الخارجي، بالإضافة إلى التكوين الصارم الذي يخضع له الخبراء المحاسبون في هذين البلدين مما يجعلهم قادرين على منافسة الأجانب سواء في بلدهم أو في البلدان الأجنبية، وقد يظهر ذلك جليا من خلال احتواء التكوين الخاص بالخبرة المحاسبية في هذين البلدين على دراسة المعايير الدولية للمراجعة، وتبني تونس المعايير الدولية للمراجعة منذ سنة 2002، وإصدار المملكة المغربية لمعايير في مستوى المعايير الدولية منذ سنة 1998. أما في الجزائر، فقد عارض المهنيون فكرة السماح للأجانب بممارسة المهنة، حيث تراجعت الدولة عن المادة (59) من مشروع قانون المالية لسنة 2005 التي تسمح للأجانب بممارسة المهنة في الجزائر، ثم في سنة 2005 جاء مشروع القانون الجديد المنظم للمهنة (القانون 10-01) في نفس السياق ونص على اشتراط الجنسية الجزائرية دون غيرها لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

وتتفق الدول الثلاث في شرط عدم ارتكاب المترشح لممارسة المهنة أي جنحة أو جريمة أو أي فعل يمس بشرف المهنة، ويمكن تفسير ذلك بأن العلاقة التي تربط ممارسي المهنة بمختلف الأطراف داخل المجتمع أساسها الثقة التي توضع في هذا المراجع الذي يعمل أساسا على إضفاء الثقة على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، وبالتالي فإن ارتكاب المترشح لممارسة المهنة لأي من الأفعال المذكورة يجعله ليس أهلا لثقة مختلف الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة ولممارسة المهنة.

كما تتفق الدول الثلاث موضوع الدراسة على شرط التمتع بالحقوق السياسية والمدنية في المراجع، لأن عدم التمتع بتلك الحقوق يعني أن المراجع فاقد لاستقلاله وحرية الشخصية، وهو ما يتنافى مع مبادئ ومعايير المهنة التي تنص على وجوب توفر الإستقلال الذهني والظاهري للمراجع.

وكما تتفق كل من تونس والجزائر في شرط تقديم الضمانات الأخلاقية قبل البدء في مزاوله المهنة، حيث جاء في الجزائر في شرط تأدية اليمين لدى المحكمة، والذي يعتبر بمثابة الضمان الأخلاقي على أن المراجع سيمارس مهنته على أحسن وجه ويبدل العناية المهنية اللازمة طيلة فترة مزاولته للمهنة، كما يزيد من ثقة الغير في هؤلاء المراجعين والتقارير التي يصدرونها. ولكن هذا الشرط غير مطلوب في المملكة المغربية، وقد يُفسر ذلك بانفتاح المهنة في المملكة المغربية على الأجانب خاصة عند إعداد أول جدول لهيئة الخبراء المحاسبين أين سُمح للأجانب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو شركات بالقيود فيه.

وتتفق الدول الثلاث في شرط القيد بجدول الهيئة المنظمة قبل البدء بمزاولة المهنة، وهو يعتبر منطقيا لتنظيم المهنة وبالتالي إمكانية التعرف على الممارسين الشرعيين والممارسين غير الشرعيين للمهنة، حيث نجد أن الدول الثلاث صنفت الممارسة غير الشرعية للمهنة في خانة الجرائم التي يعاقب عليها بالسجن والغرامة المالية، كما أن القيد في الجدول يسمح للهيئة المنظمة بمتابعة عدد المهنيين الممارسين ومراقبة جودة خدمات المراجعة، بالإضافة إلى دراسة مدى تلبية احتياجات السوق من المراجعين.

وتنفرد الجزائر بشرط الإعتماد المسبق من طرف وزير المالية للقيد في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، ولا نجد ذلك في تونس والمملكة المغربية، حيث القيد في جدول الهيئة المنظمة مرتبط بالحصول على شهادة الخبير المحاسب بعد التكوين المتخصص الذي يتلقاه المترشح، وبالتالي تعتبر الشهادة السبيل الوحيد للقيد بجدول الهيئة المنظمة، لكن في الجزائر فإنه إلى غاية نهاية سنة 2011 لا توجد شهادة محافظ حسابات وإنما كل ممارسي هذه المهنة معتمدين فقط، كما أن بعض الخبراء المحاسبين في الجزائر ليسوا حاملين لشهادة خبير محاسب وإنما لديهم اعتمادا تحصلوا عليه عن طريق الخبرة المهنية فقط، كما أنه منذ سنة 2002 لم ينظم الإمتحان الخاص بالخبرة المحاسبية.

كما تتفق الدول الثلاث على إمكانية ممارسة مهنة المراجعة عن طريق تكوين شركات تجارية (شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة)، في حين يمكن في تونس والجزائر تكوين شركات مدنية لممارسة المهنة ولا نجد في المملكة المغربية، وتنفرد هذه الأخيرة في إمكانية تكوين شركات أشخاص لممارسة مهنة المراجعة، ويشترط في ذلك أن يكون جميع الشركاء فيها أعضاء في هيئة الخبراء المحاسبين على عكس الأنواع الأخرى حيث يشترط أن يكون ثلاثة أرباع الشركاء أعضاء في الهيئة المنظمة أو ثلاثة أرباع الأسهم أو الحصص مملوكة لأعضاء في الهيئة المنظمة.

ويعتبر أهم اختلاف انفردت به المملكة المغربية هو إمكانية أن يكون المراجع عضوا في هيئة الخبراء المحاسبين دون أن يكون ممارسا للمهنة بصفة مستقلة، وإنما يكون عضوا بصفة أجير بموجب عقد عمل بينه وبين خبير محاسب مستقل أو إحدى شركات الخبرة المحاسبية المسجلة بهيئة الخبراء المحاسبين،

وهذا ما يعطي الفرصة لفئة كبيرة من المهنيين الذين لا يستطيعون ممارسة المهنة باسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم أن يسجلوا أنفسهم بالهيئة بصفة أجراء.

ولعلّ هذا الإجراء يساعد كثيرا الشباب في بداية حياتهم المهنية قبل امتلاكهم للإمكانيات المادية والخبرة المهنية الكافية التي تسمح لهم بممارسة المهنة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليتهم، ويجب تشجيع مثل هذا الإجراء للعمل به في الجزائر لأن معظم الشباب في الجزائر لا يستطيعون فتح مكاتب خاصة بهم لممارسة المهنة بعد حصولهم على الاعتماد، كما أن العديد ممن يجدون الإمكانيات المادية لفتح مكاتب خاصة بهم يجدون أنفسهم بدون عمل، سواء لعدم قدرتهم على جلب زبائن خاصة وأن القانون يمنع الإشهار، أو نظرا لعدم قدرتهم على المنافسة، وبالتالي لا يستطيعون الاستمرار في المهنة.

كما نجد من شروط الممارسة المهنية في المملكة المغربية ولا نجده في تونس والجزائر، أن يبلغ المترشح 20 سنة فما فوق، وفي رأينا أنه شرط زائد باعتبار المترشح لكي يكون خبيراً محاسباً يجب عليه أن يدرس على الأقل سبع سنوات بعد البكالوريا، أي يكون عمره على الأقل 25 سنة، وبالتالي فالأحسن أن يكون الحد الأدنى من العمر هو 25 سنة وليس 20 سنة.

كما نجد كذلك في المملكة المغربية من شروط ممارسة المهنة أن يكون المترشح في وضعية قانونية بالنسبة إلى القوانين المتعلقة بالخدمة المدنية والعسكرية، ولعلّ هذا الشرط ليس له أي تأثير في المهنة، ويمكننا اعتباره إجراءً خاصاً بالمملكة المغربية ولا يمكننا تفسيره أو مقارنته بما هو موجود في الجزائر.

7-1-2. الدراسة المقارنة لشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة

تعتبر المعرفة المتخصصة من أهم الركائز التي يجب توفرها لممارسة أي مهنة حرة، خاصة وأن ممارسة المهن الحرة تكون تحت المسؤولية الشخصية، ومهنة المراجعة في البلدان الثلاثة موضوع الدراسة تقتضي توفر هذه المعرفة في الشخص الذي يرغب في ممارستها، وقد تم تناولها من خلال المعارف النظرية التي يكتسبها المترشح لممارسة المهنة في الجامعات والمعاهد المتخصصة، والتدريب المهني والنجاح في الإمتحانات التي تسمح له بمزاولة المهنة، وفيما يلي جدول نلخص من خلاله جانب المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في البلدان موضوع الدراسة المقارنة، وسندرج في هذا الجدول خانة نصف فيها الجديد الذي جاء به القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر والذي إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يكتمل تطبيقه.

الجدول رقم (7-2): مقارنة لشروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر		الشهادات المطلوبة للترشح لممارسة المهنة.
		بعد صدور القانون 01-10	قبل صدور القانون 10-01	
- شهادة الطور العالي للمعهد العالي للتجارة وإدارة المؤسسات - ليسانس علوم إقتصادية: تخصص تسيير أو اقتصاد المؤسسة. - الشهادة الفرنسية للدراسات العليا في المحاسبة بعد البكالوريا.	- الشهادة الوطنية للأستاذية في علوم المحاسبة. - الشهادات الوطنية للأستاذيات في الاقتصاد والتصرف مع التكوين التكميلي. - الشهادات الوطنية للأستاذيات في الحقوق مع التكوين التكميلي. - الشهادة الوطنية لمهندس مع تكوين تكميلي.	لم يتم تحديدها بعد.	1- بالنسبة لخبير محاسب: - شهادة ليسانس في العلوم المالية. - دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة. - ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة. - ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة. - ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة. 2- بالنسبة لمحافظ حسابات: العديد من الشهادات.	
03 سنوات	سنة واحدة	سنتين	غير موجود	التكوين المتخصص
مسابقة	مسابقة	مسابقة	-	إجراءات الدخول للتكوين المتخصص
- شهادة الدراسات المالية والمحاسبية العميقة. - شهادة عليا في	شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة.	- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة العميقة والمالية.	غير موجودة	الشهادة الممنوحة بعد التكوين المتخصص

المملكة المغربية	تونس	الجزائر		
		بعد صدور القانون 01-10	قبل صدور القانون 10-01	
تقنيات الخبرة الحاسوبية. - شهادة عليا في المراجعة الحاسوبية.		- شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق.		
03 سنوات	03 سنوات	سنتين	سنتين	التدريب المهني
06 تقارير: تقرير كل ستة أشهر.	06 تقارير: تقرير كل ستة أشهر.	04 تقارير: تقرير/ ستة أشهر	08 تقارير: تقرير كل ثلاثة أشهر.	تقارير التربص
هيئة الخبراء الحاسبين	هيئة الخبراء الحاسبين	المجلس الوطني للمحاسبة	المتربص أو أستاذ التربص	تعيين مراقب التربص
هيئة الخبراء الحاسبين	هيئة الخبراء الحاسبين	المجلس الوطني للمحاسبة	المصنف الوطني للخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات	المصادقة على التربص
إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	إمتحان كتابي وشفاهي.	الإمتحان النهائي
إعداد مذكرة ومناقشتها علنيا أمام لجنة مكونة من أساتذة وخبراء محاسبين.	إعداد مذكرة ومناقشتها علنيا أمام لجنة مكونة من أساتذة أكاديميين وخبراء محاسبين.	-	غير موجودة	المذكرة
الشهادة الوطنية لخبير محاسب.	الشهادة الوطنية لخبير محاسب.	- الشهادة الجزائرية لخبير محاسب. - الشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات	- شهادة خبير محاسب. - اعتماد محافظ حسابات في حالة عدم النجاح.	الشهادة الممنوحة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال عرضنا للإطار العام للمعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية ومن خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن ما هو معمول به في المملكة المغربية

جدير بالدراسة والإهتمام نظرا للتكوين المتخصص والصارم الذي يتلقاه الطالب قبل الدخول في ممارسة المهنة، والملاحظ أن المملكة المغربية أعطت اهتماما كبيرا للتكوين النظري المتخصص بعد شهادة ليسانس نظرا لإمكانية الترشح لممارسة المهنة أفرادا يحملون شهادات تعليم عالي مختلفة، حيث أن المترشح يتلقى تكوينا متخصصا بعد شهادة ليسانس لمدة ثلاث سنوات يشمل كل جوانب المعرفة الخاصة بالخبرة الحاسبية ومحاسبة الحسابات وهو ما يؤهله نظريا لممارسة المهنة، خاصة وأن الانتقال من سنة لأخرى يُشترط فيه النجاح في الإمتحانات الخاصة بكل سنة والحصول على الشهادة الخاصة بتلك السنة.

كما أن اشتراط قيام الطالب بتربص ميداني لدى خبير محاسب لمدة ثلاث سنوات بالتوازي مع الدروس النظرية ويقوم بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر، يجعل الطالب يوظف معارفه النظرية عمليا طيلة ثلاث سنوات، كما أن خضوعه لمراقبة خبير محاسب آخر طيلة فترة التربص يجعله مجتهدا ومنضبطا في تربصه، مما يجعله في نهاية التربص مؤهلا عمليا لممارسة المهنة.

والجدير بالذكر أنه في المملكة المغربية لا يمكن الحصول على شهادة الخبير المحاسب دون النجاح في الإمتحان النهائي بعد انتهاء فترة التكوين النظري والتربص الميداني، ويعتبر هذا الإمتحان مهماً جدا لاختبار مدى اكتساب الطالب للمعرفة اللازمة التي تسمح له بممارسة المهنة. كما أن الطالب يجب عليه النجاح في مناقشة المذكرة التي تتناول موضوعا عمليا من مواضيع الخبرة الحاسبية ومحاسبة الحسابات والتي تسمح له باختبار قدراته في البحث المنهجي والتوثيقي والتحليل.

وتعتبر تجربة تونس من ناحية التكوين المتخصص للمراجع جديرة بالإهتمام ولكن بدرجة أقل من تجربة المملكة المغربية، وذلك لأن المترشح لممارسة المهنة في تونس يخضع لتكوين بعد شهادة ليسانس مدته سنة واحدة يحصل من خلاله على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في الحاسبة بعد اجتياز الإمتحان النهائي، أما التربص الميداني فهو في نفس المستوى مع المملكة المغربية حيث يدوم ثلاث سنوات لدى مكتب خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر مع قيام الطالب بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر.

وبالنسبة لتجربة الجزائر، فإنه قبل صدور القانون 10-01 يمكن تصنيفها كتجربة ضعيفة جدا، حيث أنه لا يوجد تكوين متخصص للمراجع بعد شهادة ليسانس المطلوبة، ولا توجد مذكرة يقوم بإعدادها المترشح لممارسة المهنة، كما أن التربص الميداني يدوم لسنتين فقط يقوم خلاله المتربص بإعداد كل ثلاثة أشهر تقريرا، كما أنه لا يوجد برنامج موحد للتدريب مما يخلق تفاوتاً كبيراً بين المهنيين في الميدان، هذا بالإضافة إلى عدم وجود أيّ ملتقيات أو ندوات تكوينية تنظمها الهيآت المنظمة للمهنة، وهذا ما لاحظناه ميدانيا خلال فترة التربص التي قضيناها (ماي 2001 - ماي 2003) كخبير محاسب متربص وخلال الفترة التي قضيناها في مكتب خبير محاسب (جوان 2003 - مارس 2008) كمستشار في

المراجعة، بالإضافة إلى أنه بمناسبة اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد لم يقم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتنظيم أي ملتقى أو ندوات تكوينية لصالح المتربصين، وإنما اكتفى فقط بتكوين بعض الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات للقيام بعملية التكوين للإطارات المحاسبية في الشركات والهيآت المختلفة على مستوى الولايات.

وفيما يخص عملية مراقبة التربص في الجزائر فإنها تتم بطريقة غير فعّالة نهائيا، حيث أن مراقب التربص يعين في نهاية التربص وليس في بدايته لكي يقوم بمراقبة أعمال المتربص ومدى انضباطه بصفة دائمة، وأن تعيينه لا يتم من طرف الهيئة المنظمة وإنما تترك الحرية للمتربص أو لأستاذه لاختيار واحد من بين الخبراء المحاسبين الموجودين بالولاية أو الجهة التي يتواجد بها، أين يقوم المراقب باستدعاء المتربص والإطلاع على التقارير الثمانية التي أعدها خلال فترة التربص.

وفي رأينا أن مراقبة التربص بهذه الطريقة الفاقدة للإستقلالية والموضوعية في معظم حالاتها تعتبر من بين أوجه القصور والضعف الذي يعاني منه التربص المهني للمراجعين في الجزائر، وهذا عكس ما نجده في تونس والمملكة المغربية أين يعين مراقب التربص في البداية من طرف الهيئة المنظمة للمهنة، ويقوم المراقب بالإجتماع بالمتربصين كل ثلاثة أشهر للإطلاع على ما قاموا به وتقييمه، كما يراقب انضباط المتربص ومواظبته على التدريب في مكتب المراجعة.

أما بعد صدور القانون 10-01، فقد جاء التنظيم الجديد ببعض التعديلات التي أرادت من خلالها السلطات العمومية إعطاء أهمية للمعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لممارسة المهنة، حيث تم إحداث تكوين نظري متخصص لمدة سنتين لممارسة مهنة الخبرة المحاسبية يتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة العميقة والمالية، وتكوين متخصص آخر خاص بمحاسبة الحسابات يتوج بشهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق، وذلك بعد النجاح في الإمتحانات النهائية.

وقد أعيد تنظيم التربص المهني بعد صدور مرسوم تنفيذي في نوفمبر 2011، وأصبح لا يمكن الدخول في هذا التربص الذي يدوم سنتين إلا بعد إتمام التكوين النظري المتخصص بنجاح، وقد تم فصل التربص المهني الخاص بالخبرة المحاسبية عن التربص الخاص بمحاسبة الحسابات، مع إعادة الإعتبار لمراقب التربص سواء من حيث مهامه أو من حيث تعيينه وكيفية قيامه بمراقبة أعمال المتربصين بطريقة فعالة مقارنة بما كان معمولا به من قبل.

وبالنسبة للإمتحانات الخاصة بالحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات، فإنه لا يمكن أن يتقدم لها إلا الحاصلين على الشهادات الخاصة بالتكوين النظري والحصول على شهادة نهاية التربص التي يمنحها المجلس الوطني للمحاسبة بعد المصادقة على التربص.

وإلى غاية نهاية سنة 2011 لم يبدأ العمل بهذا النظام الجديد، وفي رأينا أن مدة التكوين التي أصبحت تقدر بأربع سنوات تعتبر طويلة نوعا ما، حيث كان بالإمكان تنظيمها في ثلاث سنوات يقوم فيها الطالب بإجراء التربص الميداني بالموازاة مع متابعة التكوين النظري، وإعطاء فرصة للطلاب باكتساب المعرفة النظرية وتوظيفها ميدانيا في نفس الوقت.

وتتفق تونس والمملكة المغربية بالنسبة لمذكرة نهاية الدراسة التي يقوم بإعدادها الطالب ومناقشتها أمام لجنة المناقشة المكونة من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء محاسيين نظرا لأهميتها في تكوين المراجع في مجال البحث المنهجي والتوثيقي والتحليل، حيث أن هذه الأمور لها أهمية كبيرة في الممارسة المهنية، وهذا ما لا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب العمل على تفيديها في المستقبل، وقد يفسر عدم وجود شرط إعداد المذكرة في الجزائر ومناقشتها بسبب عدم وجود تكوين متخصص أصلا، وهو ما كان يطالب به العديد من المهنيين واستجاب له القانون الجديد (10-01) بإحداث هذا التكوين الذي يتم بمعهد تعليم متخصص للحصول على الشهادة الجزائرية لخبير محاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات، والذي إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يبدأ العمل به.

كما أن عدم وجود شهادة خاصة بمحاسبة الحسابات في الجزائر قبل صدور القانون 10-01 يتم الحصول عليها عن طريق التكوين بمعهد متخصص وإجراء الإمتحان الخاص بها، واقتصار ممارسة المهنة على الإعتماد الذي يمنحه المصنف الوطني للخبراء المحاسيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، شرط الحصول على إحدى الشهادات المذكورة في القانون 91-08 والمقرر الصادر سنة 1999 المعدل سنة 2006 والتي هي كثيرة، بالإضافة إلى الخبرة المهنية التي تتراوح من ثلاث إلى عشرة سنوات، قد ساهم بشكل كبير في تفاوت مستوى محافظي الحسابات وعدم كفاءتهم في كثير من الأحيان نظرا لأن العديد منهم لديهم خبرة مهنية وليس لديهم أي تكوين متخصص يخص المهنة.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن عدم توحيد وتنظيم التكوين في الخبرة الحاسبية في الفترة السابقة يُعتبر من بين الأسباب التي سمحت بوجود مراجعين غير أكفاء في الميدان وتفاوت كبير في مستواهم، خاصة وأن الذين أدوا التربص الخاص بالخبرة الحاسبية يمكنهم ممارسة مهنة محافظ حسابات دون أي امتحان.

وتتفق كل من تونس والمملكة المغربية في إجراء مسابقة الدخول للتكوين المتخصص، ويعتبر هذا الإجراء بمثابة إنتقاء أولي للمرشحين لممارسة المهنة، حيث يُسمح فقط للناجحين في المسابقة بمتابعة التكوين المتخصص، وهو ما لا نجده في الجزائر إلى غاية نهاية سنة 2011، وهو يعتبر من أوجه القصور الملحوظة والتي أدت طيلة الفترة السابقة بدخول عدد كبير من المرشحين لممارسة المهنة من ذوي المستوى المنخفض، وهو ما أثر فعلا على جودة الأعمال المقدمة من طرف هؤلاء، خاصة في ظل غياب التكوين المتخصص وغياب الإمتحان النهائي لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

وفي رأينا، أنه من بين النقاط الإيجابية التي جاء بها القانون 10-01 المنظم للمهنة في الجزائر هو إجراء مسابقة الدخول في التكوين الخاص بشهادة خبير محاسب أو شهادة محافظ حسابات، وهو يعتبر مرحلة أولية تسمح بانتقاء المترشحين المتفوقين للدخول في التكوين المتخصص، وهو ما سيكون له أثارا إيجابية على مستوى المهنة بصفة عامة.

نشير إلى أنه في المملكة المغربية، ألزمت المعايير المهنية المراجع بتخصيص 40 ساعة سنويا للتعليم المستمر، وهو يعتبر أمرا جيدا يسمح بتطوير الممارسة المهنية، ولكن يعاب على هذا الإجراء اكتفاء الهيئة المنظمة بتحديد عدد الساعات المخصصة للتعليم المستمر دون تحديد الكيفية التي يتم بها استغلال هذا الحجم الساعي من طرف أعضاء المهنة ومراقبة مدى التزامهم بذلك.

وعلى العموم، فإن عدم إعطاء الجزائر أهمية للتعليم المستمر وعدم إلزام المهنيين بتخصيص الوقت اللازم لذلك يعتبر من بين أوجه القصور التي ساهمت في تدهور مستوى المهنيين وعدم مواكبتهم للتطورات الحاصلة في المهنة. كما أن عدم وجود لجنة لمراقبة الجودة أدى بالمراجعين إلى عدم إعطاء الأهمية لمستوى الخدمات التي يقدمونها، وبالتالي قبولهم لعدد كبير من الوكالات على حساب نوعية الخدمات التي يقدمونها، وعلى حساب التكوين المستمر من خلال عدم حضور الملتقيات والمؤتمرات العلمية التي تنظمها الهيآت المهنية المختصة.

3-1-7. الدراسة المقارنة لمهام المراجع

من خلال دراستنا لمهام مراجع الحسابات في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية في الباب الثاني، يتبين لنا أن هناك تشابه كبير فيما يخص مهام المراجع، ولا يوجد اختلافا كبيرا وواضحا بين البلدان الثلاثة، ونلخص ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (7-3): مقارنة لمهام المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	المهام الدائمة
<p>- التحقق من القيم والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها.</p> <p>- التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية وفي الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضع الشركة المالية وبنائجه ومن تطابقها مع القوائم التركيبية؛</p> <p>- التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين.</p> <p>- إعداد تقرير سنوي يتضمن الشهادة بمدى صحة وصدق القوائم المالية وإعطائها صورة صادقة عن نتيجة السنة المالية المنصرمة والوضعية المالية للشركة وذمتها المالية.</p> <p>- إعداد تقرير خاص حول الإتفاقيات المبرمة.</p>	<p>- التحقق من سلامة ونزاهة الحسابات وفقا للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات بهدف المصادقة على الحسابات السنوية أو المصادقة المتضمنة للاحتراز أو رفض المصادقة.</p> <p>- موافاة البنك المركزي بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة بالنسبة لشركات المساهمة العامة، الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة، والشركات التي تتجاوز مجمل تعهداتها لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية مبلغ 05 مليون دينار تونسي.</p> <p>- إعلام هيئة السوق المالية بكل أمر من شأنه أن يشكل خطرا على مصالح الشركة أو حاملي أوراقها المالية فور علمه به.</p> <p>- موافاة هيئة السوق المالية بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة.</p>	<p>- تحرير تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.</p> <p>- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء.</p> <p>- تقرير خاص حول الاتفاقيات النظامية المبرمة.</p> <p>- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة أجور.</p> <p>- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.</p> <p>- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.</p> <p>- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.</p> <p>- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.</p>	
<p>- تقرير حول الحسابات الموحدة.</p> <p>- تقرير بشأن رفع رأس</p>	<p>- التدقيق في مدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية في الشركة.</p> <p>- إعلام النيابة العامة بالجرائم التي يعلم بها أثناء تأدية مهامه.</p>	<p>إصدار تقارير خاصة في الحالات التالية:</p> <p>- تحويل الشركة.</p> <p>- الإندماج أو الانفصال.</p>	المهام الخاصة

المملكة المغربية	تونس	الجزائر
<ul style="list-style-type: none"> - المال المحرر مقابل الديون. - تقرير يخص إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب. - تقرير بشأن طرح سندات قابلة للتحويل إلى أسهم. - تقرير في حالة خفض رأس المال. - تقرير بشأن تحويل الأسهم العادية إلى أسهم ذات الأولوية في الأرباح - تقرير في حالة تحويل الشركة. - تقرير بشأن عمليات الإندماج أو الانفصال. 	<ul style="list-style-type: none"> - الإشعار بيوادر الصعوبات الاقتصادية التي تظهر على المؤسسة بغية إنقاذها ومنع المزيد من التدهور في حالتها. - تحرير تقرير في حالة الرفع من رأس المال. - تحرير تقرير في حالة شراء حصص الأرباح أو التأسيس من قبل الشركة بغاية إلغائها أو تحويلها إلى أسهم. - تحرير تقرير في حالة الإندماج. - تحرير تقرير بشأن العقود المبرمة بين الشركة ومسيرها. 	<ul style="list-style-type: none"> - زيادة أو تخفيض رأس المال. - إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب. - الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، وتحديد سعر الإصدار. - إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأس مال الشركة. - إصدار قيم منقولة. - إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم. - عرض تعديل حساب الاستغلال وحساب النتيجة والميزانية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين لنا أن الدول الثلاث موضوع الدراسة تتفق في كون مراجع الحسابات له مهام دائمة ومهام خاصة أو ظرفية، هذه الأخيرة تعتبر خاصة أو مؤقتة لأنها يمكن أن تكون أو لا خلال مدة وكالة مراجع الحسابات، كالتقرير الذي يجب أن يقدمه في حالات الإندماج أو الانفصال أو التغيير في رأس المال الإجتماعي للشركة... إلخ.

إن مراجع الحسابات في الدول الثلاث يقوم بمهمة أساسية ودائمة وهي مهمة الشهادة على مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى عدالة تعبيرها عن الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها في نهاية السنة المالية، حيث يجب أن تكون تلك الشهادة -والتي قد تأخذ إحدى الحالات: شهادة من دون تحفظات، شهادة بتحفظ، رفض الشهادة المبررة قانونا- متضمنة في تقرير يقدم للجمعية العامة السنوية التي تبث في الحسابات السنوية.

كما أن مراجع الحسابات في تونس يوافي البنك المركزي بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة لبعض الأنواع من الشركات كشركات المساهمة العامة والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية

مجموعة والشركات التي تتجاوز بحمل تعهداتها لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية مبلغ خمسة مليون دينار تونسي، بالإضافة إلى إعلام هيئة السوق المالية بكل أمر من شأنه أن يشكل خطرا على مصالح الشركة أو حاملي أوراقها المالية فور علمه به وموافاتها بنسخة من كل تقرير يوجهه للجمعية العامة، وهذا ما لا نجد في كل من الجزائر والمملكة المغربية، ويفسر هذا بالنسبة لتونس بصدور قانون تدعيم سلامة العلاقات المالية سنة 2005 الذي أدخل بعض التعديلات على مجلة الشركات التجارية، وذلك تماشيا مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي بصدور قانون سوكس* (SOX) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 وقانون الحماية المالية** (LSF) في فرنسا سنة 2003.

وعلى خلاف تونس والمملكة المغربية، فإن مراجع الحسابات في الجزائر يقدم عدة تقارير خاصة مرفقة للتقرير العام في إطار المهمة العامة له وهي:

- تقرير خاص حول الإتفاقيات النظامية المبرمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة أجور؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

كما نلاحظ أن بعض المهام المصنفة ضمن المهام الدائمة في الجزائر نجدها ضمن المهام الخاصة في تونس والمملكة المغربية، وهي التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية والتقرير حول الحسابات الموحدة والتقرير حول الإتفاقيات المبرمة بين الشركة ومسيرها، وفي رأينا أن هذه المهام هي تدخل ضمن المهام الدائمة لأن فحص الحسابات له ارتباط وثيق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أن الحسابات الموحدة ما هي إلا حالة للحسابات السنوية في الشركات التي تحتوي على فروع أو وحدات تقتضي إعداد حسابات سنوية موحدة.

أما فيما يخص المهام الخاصة أو الظرفية للمراجع، فهناك تشابه كبير بين البلدان الثلاثة، فمن حيث المبدأ أن هذه المهام مرتبطة بأحداث قد تحدث وقد لا تحدث أثناء قيام المراجع بالمهمة الدائمة أو العامة، وبالتالي في حالة حدوثها فإن القانون في البلدان الثلاثة يجبر المراجع على التدخل وإعداد تقرير خاص بذلك الحدث، ومن هذه الأحداث نجد:

* La loi Sarbanes-Oxley.

** Loi de la Sécurité Financière.

- رفع أو خفض رأس المال.
- إلغاء حق الأفضلية في الإكتتاب.
- طرح سندات قابلة للتحويل إلى أسهم.
- تحويل الأسهم العادية إلى أسهم ذات أولوية في الأرباح.
- تحويل الشركة.
- عمليات الاندماج أو الانفصال.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلي للإدخار وتحديد سعر الإصدار.

كما يلاحظ من بين المهام الخاصة الموكله للمراجع في تونس هي الإشعار بيوادر الصعوبات الاقتصادية التي تظهر على المؤسسة بغية إنقاذها ومنع المزيد من التدهور في حالتها، ويرجع ذلك لصدور القانون رقم 34 لسنة 1995 في تونس لينظم هذه الحالة، ولا نجد ذلك في الجزائر والمملكة المغربية، وتعتبر هذه المهمة في رأينا من واجبات المراجع حماية للمؤسسات من الإفلاس أو الإنهيار، وأنه إذا رأى بواذر إفلاس أو تدهور كبير في حالة المؤسسة أن يبلغ عن ذلك دون التدخل في التسيير لأن ذلك يتنافى مع مهام المراجع المستقل.

ويمكن القول أن ما جاء به المشرع الجزائري فيما يخص المهام الموكله للمراجع هو في المستوى المقبول مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، كما أن إصدار تونس لقانون تدعيم سلامة العلاقات المالية على غرار قانون سو كس في الولايات المتحدة الأمريكية وقانون الحماية المالية في فرنسا، كان له الأثر الكبير في تحسين جودة التقارير المالية للشركات مما ينعكس إيجابا على الإقتصاد التونسي، وقد أضاف هذا القانون بعض المهام للمراجع التونسي، وتعتبر التجربة التونسية في هذا المجال جيدة ويمكن الاستفادة منها في الجزائر.

7-1-4. الدراسة المقارنة لمختلف جوانب تعيين وإنهاء مهام المراجع

من خلال تطرّفنا في الباب الثاني لمختلف الجوانب المتعلقة بتعيين مراجع الحسابات في الشركات والهيآت وإنهاء مهامه وحالات التنافي المختلفة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فإنه يمكننا تلخيص أهم أوجه التشابه والإختلاف في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-7): مقارنة لجوانب تعيين وإنهاء مهام المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
1/ شركات المساهمة. 2/ شركات التوصية بالأسهم. 3/ شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة إذا تجاوز رقم أعمالها في ختام السنة المالية مبلغ 50 مليون درهم دون اعتبار الضرائب.	1/ شركات المساهمة؛ 2/ باقي الشركات التجارية مع إعفاء الشركات: - بعنوان السنة المحاسبية الأولى من نشاطها؛ - أو إذا لم تتوفر فيها إثنين من الأرقام الدنيا* المتعلقة بمجموع الموازنة وبمجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات وبمتوسط عدد العمال؛ - أو إذا لم تعد تتوفر فيها خلال السنتين الأخيرتين من وكالة مراقب الحسابات إثنين من الأرقام الدنيا.	1/ شركات المساهمة. 2/ الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) وذات الشخص الوحيد (EURL) عندما لا يتجاوز رقم أعمالها 10 مليون دج. 3/ النقابات والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية.	الشركات والهيآت المعنية بتعيين مراجع
خبير محاسب.	1/ خبير محاسب بالنسبة لـ: - المؤسسات العمومية؛ - مؤسسات التوظيف الجماعي؛ - مؤسسات القرض؛ - المؤسسات المدرجة ببورصة القيم؛ - مراكز المصلحة العامة الاقتصادية. - الشركات التي توفرت على اثنين من الأرقام الدنيا** 2/ خبير محاسب أو مختص في الحاسبة لباقي الشركات	- محافظ حسابات. أو - خبير محاسب.	القائم بمهمة المراجعة

* الأرقام الدنيا هي: مجموع الموازنة: مائة ألف دت، مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: ثلاثمائة ألف دت، متوسط عدد العمال: عشرة عمال.

** الأرقام الدنيا هي: مجموع الموازنة: 1.5 مليون دت، مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: 2 مليون دت، متوسط عدد العمال: 30 عامل.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
<p>03 سنوات دون حدود. - عند تأسيس الشركة: سنة واحدة غير قابلة للتجديد.</p>	<p>1/ إذا كانت الشركة لا تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا: 03 سنوات قابلة للتجديد دون حدود. 2/ إذا كانت الشركة تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا: تميز بين حالتين: - إذا كان الخبر المحاسب شخصا طبيعيا، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يمكن أن يتجاوز 03 وكالات؛ - إذا كانت شركة خبرة محاسبية، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يتجاوز 05 وكالات.</p>	<p>03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.</p>	<p>وكالة مراجع الحسابات</p>
<p>- الشركات التي تلجأ إلى الإدخار العلي، - الشركات البنكية. - شركات القرض والاستثمار والتأمين والرسملة والادخار.</p>	<p>- مؤسسات القرض ذات المساهمة العامة وشركات التأمين متعددة الاختصاصات. - الشركات الملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة إذا تجاوز مجموع موازنتها بعنوان الحسابات المجمعة مبلغ 100 مليون دت. - الشركات التي تتجاوز محمل تعهداتها لدى مؤسسات القرض وقائم إصداراتها الرقاعية مبلغ 05 مليون دت.</p>	<p>البنوك والمؤسسات المالية.</p>	<p>إجبارية تعيين أكثر من مراجع</p>
<p>- في شركات الأموال من طرف الجمعية العامة</p>	<p>-الجلسة العامة للمساهمين بالنسبة للشركات التجارية.</p>	<p>- في الجمعية العامة على أساس دفتر شروط.</p>	<p>طريقة تعيين المراجع</p>

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
<p>العادية. وفي حالة عدم التعيين فإنه يمكن أن يعين بموجب أمر من رئيس المحكمة بناء على طلب من أي مساهم.</p> <p>- في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فإنه يمكن تعيين مراجع حسابات من طرف رئيس المحكمة بناء على طلب مقدم من شريك أو أكثر يمثلون على الأقل 25% رأس المال.</p> <p>- في شركات التضامن وشركة التوصية البسيطة يعين المراجع بالأغلبية، كما يمكن تعيينه من رئيس المحكمة بناء على طلب شريك أو أكثر.</p>	<p>وفي حالة عدم التعيين، فإنه يعين بموجب قرار من القاضي الإستعجالي بالمحكمة التي يوجد بها مقر الشركة بطلب من كل من يهمله الأمر.</p> <p>- في مؤسسات التوظيف الجماعي: مجلس إدارة شركة الإستثمار أو هيئة الإدارة الجماعية في شركات الإستثمار ذات الرأس مال المتغير، وللمجلس إدارة التصرف أو هيئة الإدارة الجماعية بالنسبة للصندوق المشترك في الأوراق المالية والصندوق المشترك للديون.</p>	<p>وفي حالة عدم التعيين، فإنه يعين بموجب أمر من رئيس المحكمة بناء على طلب من: x مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، x أو كل معني بالأمر، x أو السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تلجأ علنياً للادخار.</p>	
<p>- بعد اجتماع الجمعية العامة العادية للسنة المالية الثالثة،</p> <p>- رئيس المحكمة وبسبب مشروع، بطلب من: ن مجلس الإدارة، ن مجلس المراقبة، مساهم أو أكثر يملكون على الأقل 10% من رأس المال أو الجمعية العامة.</p>	<p>- بعد اجتماع الجمعية العامة العادية للسنة المالية الثالثة.</p> <p>- القاضي الإستعجالي وبسبب مشروع، بطلب من: ن النيابة العامة، ن مجلس الإدارة، ن مساهم أو أكثر يملكون على الأقل 15% من رأس المال.</p> <p>- هيئة سوق المال بالنسبة لشركات المساهمة العامة.</p>	<p>- بعد اجتماع الجمعية العامة العادية للسنة المالية الثالثة.</p> <p>- بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل 10% رأس مال الشركة أو الجمعية العامة.</p>	<p>طريقة إنهاء مهام المراجع أو عزله</p>

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
<p>- المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها.</p> <p>- أزواج الأشخاص المذكورين سابقا وأقاربهم وأصهارهم إلى غاية الدرجة الثانية.</p> <p>- الذين يتقاضون أجرا من الأشخاص المشار إليهم في البند الأول أو من الشركة أو من الشركات التابعة.</p> <p>- شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع السابقة؛</p> <p>- الأشخاص الذين كانوا متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية للشركة أو للشركات التي تملك 10% أو أكثر من رأس مال الشركة خلال الخمس سنوات التي تلي تاريخ انتهاء مهامهم.</p>	<p>- أعضاء مجلس الإدارة وهيئة الإدارة الجماعية ومقدمي الحصص العينية أو أزواجهم وأقارب هؤلاء لغاية الدرجة الرابعة.</p> <p>- الأشخاص الذين يتقاضون عن مهام عدا مهمة مراقب حسابات وأزواجهم أحرأ أو مكافأة من أعضاء مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو الشركة أو من أية مؤسسة تملك 10% رأس مال الشركة أو تملك الشركة على الأقل 10% رأس مالها.</p> <p>- الأشخاص الذين يحجر عليهم تولي وظيفة عضو بمجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو الأشخاص الذين فقدوا مؤهلاتهم لمباشرة هذه المهام.</p>	<p>- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة وأقاربهم وأصهارهم لغاية الدرجة الرابعة.</p> <p>- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم للشركات التي تملك 10% رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك 10% رأس مال هذه الشركات.</p> <p>- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط محافظ حسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.</p> <p>- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة محافظ حسابات أو الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.</p>	<p>الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمراجعي حسابات</p>

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول السابق، يتبين أن هناك العديد من أوجه التشابه والاختلاف بين البلدان موضوع الدراسة فيما يخص جوانب تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات، حيث أنه بالنسبة للشركات المعنية بتعيين مراجع حسابات في إطار المراجعة القانونية، فإن الشركات التي يلزمها القانون بذلك في الجزائر هي شركات المساهمة بالإضافة إلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات الشخص الوحيد منذ 2006، والتي يتجاوز رقم أعمالها 10 مليون دج ابتداء من سنة 2011، والجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات. أما بالنسبة للمملكة المغربية، فإن الشركات الملزمة بتعيين مراجع حسابات أو أكثر هي: شركات المساهمة، شركات التوصية بالأسهم، شركات التوصية البسيطة، شركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة إذا تجاوز رقم أعمالها دون اعتبار الضرائب عند اختتام السنة المحاسبية 50 مليون درهم، أي حوالي 450 مليون دينار جزائري*.

أما في تونس، فقد أوجر المشرع كل الشركات التجارية على تعيين مراجع حسابات، ولكن يمكن أن تعفى بعض الشركات من ذلك ماعدا شركات المساهمة في الحالات التالية:

- بعنوان السنة المحاسبية الأولى من نشاطها،
- أو إذا لم تتوفر على إثنتين من الأرقام الدنيا** المتعلقة بمجموع الموازنة ومجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات ومتوسط عدد العمال،
- أو إذا لم تعد تتوفر خلال السنتين الأخيرتين من وكالة مراقب الحسابات على إثنتين من الأرقام الدنيا.

وفي رأينا أنه من الأمور الإيجابية في تونس والمملكة المغربية، أن جميع الشركات التجارية ملزمة بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها، ونحن في الجزائر بإمكاننا أن نعمم إلزامية تعيين مراجع حسابات على الشركات غير المعنية حاليا (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة)، ويمكن أن نعاملها بنفس الإجراء الخاص بالشركات ذات المسؤولية المحدودة بتحديد حد معين لرقم الأعمال، وفي حالة تحقيقه تصبح ملزمة بتعيين مراجع للتصديق على حساباتها السنوية.

ومن بين أوجه الاختلاف كذلك القائم بمهام المراجعة، ففي الجزائر نجد هذه المهام موكلة لفئة محافظي الحسابات المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى فئة الخبراء

* تم الاعتماد في تحويل العملة المغربية إلى الدينار الجزائري على موقع (le convertisseur universel de devises) :

<http://www.xe.com/ucc/fr/> (تم الإطلاع عليه يوم 2011/12/11)، وسعر الصرف المعتمد هو:

01 درهم مغربي = 8,92141 دينار جزائري وتم تقريبه إلى 09 دج.

** الأرقام الدنيا هي: مجموع الموازنة: مائة ألف دت، مجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات: ثلاثمائة ألف دت، متوسط عدد العمال: عشر عمال.

المحاسبين المسجلين بجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وفق القانون الجديد المنظم للمهنة، بينما في المملكة المغربية فإن هذه المهام موكلة فقط للخبراء المحاسبين والمسجلين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، والذين هم وحدهم المؤهلين لممارسة مهام مراجعة حسابات الشركات.

أما في تونس، فإن مهمة مراجعة الحسابات موكلة بصفة رئيسية لفئة الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين، وبصفة استثنائية لفئة المختصين في المحاسبة وهم المرسمين بجدول مجمع المحاسبين في قائمة المختصين في المحاسبة. وقد فصلّ المشرع التونسي في صفة مراجع الحسابات الذي ينبغي تعيينه، حيث يجب تعيينه من بين الخبراء المحاسبين إذا توفرت الشركة على إثنين من الأرقام الدنيا المتعلقة بمجموع الموازنة (1.5 مليون دت) وبمجموع الإيرادات دون اعتبار الأداءات (2 مليون دت) وبمتوسط عدد العمال (30). وإذا لم تتوفر الشركة على إثنين من هذه الأرقام، فهي حرة في تعيين مراجع حسابات سواء من بين الخبراء المحاسبين أو من بين المختصين في المحاسبة. أما في مؤسسات التوظيف الجماعي ومهما كان حجمها، فإن مراجع الحسابات يجب أن يعين فقط من الخبراء المحاسبين.

وعلى الرغم من أهمية مهمة التصديق على الحسابات السنوية للشركات والهيئات، فإن الجزائر حولت هذه المهمة بصفة رئيسية لفئة محافظي الحسابات الذين ليس لدى معظمهم أي تكوين متخصص وبمارسون المهنة بمجرد الحصول على الاعتماد الذي كان يمنحه المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ولا يخضعون لأي امتحان مقارنة بالخبراء المحاسبين، ويعتبر هذا من أوجه القصور في المهنة مقارنة بما هو معمول به في المملكة المغربية، حيث الخبير المحاسب هو المؤهل الوحيد للقيام بمهام المراجعة القانونية والتعاقدية، ومقارنة بتونس أين مهام المراجعة القانونية والتعاقدية كذلك موكلة بصفة رئيسية للخبراء المحاسبين، وبصفة استثنائية وفي حالات قليلة جدا لفئة المختصين في المحاسبة. أما فيما يخص عدد الوكالات المتتالية التي يمكن أن يقوم بها مراجع الحسابات في شركة، فإنه في الجزائر تحدد الوكالة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، أي وكالتين فقط. بينما في المملكة المغربية، فإن وكالة مراجع الحسابات محددة بثلاث سنوات، ولم ينص القانون صراحة على عدد الوكالات المتتالية التي يمكن أن يقوم بها، أما مراجعي الحسابات الأولين (أي عند تأسيس الشركة) المعيّنين إما بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي وموقع وفق نفس الشروط، فإن وكالتهم لا يجب أن تتعدى سنة مالية واحدة.

لكن في تونس، فقد فصلّ المشرع في ذلك كما يلي:

- إذا كانت الشركة لا تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا المذكورة أعلاه، فإن الوكالة محددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد دون حدود.

- إذا كانت الشركة تتوفر على إثنين من الأرقام الدنيا، أي ملزمة بتعيين مراقب حسابات من بين الخبراء المحاسبين، فإن المشرع ميّز كذلك بين حالتين:

x إذا كان الخبير المحاسب شخصا طبيعيا، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يمكن أن يتجاوز ثلاثة، أي تسع سنوات على الأكثر؛

x إذا كان مراجع الحسابات شركة خبرة محاسبية، فإن عدد الوكالات المتتالية لا يمكن أن يتجاوز خمس وكالات متتالية بشرط أن تضم الشركة على الأقل ثلاثة خبراء محاسبين مرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين وتغيير المسؤول عن مراجعة الحسابات وفريق العمل التابع له على الأقل مرة كل ثلاث وكالات.

وفي رأينا، أن عدد الوكالات المعمول به في الجزائر والمحدد بوكالة واحدة مدتها ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، يُعتبر من الأمور الإيجابية التي نشجع على الحفاظ عليها لأنها تحافظ على استقلالية المراجع مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، خاصة وأنه بعد الوكالة الثانية لا يمكن للمراجع القيام بمهام المراجعة في الشركة إلا بعد مرور ثلاث سنوات من انتهاء مهامه.

وفيما يخص الحالات التي يجب فيها تعيين أكثر من مراجع حسابات، فإن المشرع الجزائري أجبر فقط البنوك والمؤسسات المالية على ذلك، وقد أهمل الشركات التي تلجأ إلى الادّخار العلني والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة مثلما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية، حيث أن هذه الأنواع من الشركات تعتبر ذات أهمية كبيرة اقتصاديا، ومن الأفضل أن توكل مهمة مراقبتها لأكثر من مراجع.

كما تتفق الدول الثلاث فيما يخص طريقة تعيين مراجع الحسابات في شركات الأموال بصفة عامة وهي الجمعية العامة للمساهمين، إلا أنه في الجزائر وبعد صدور القانون 10-01 فإنه يتم تعيين مراجع الحسابات صاحب أحسن عرض سواء من حيث الكفاءة أو من حيث التكاليف في الجمعية العامة على أساس دفتر شروط يُعده مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة، غير أنه لا ينطبق هذا الإجراء في حالة تعيين المراجع في الجمعية العامة التأسيسية.

وتتفق الدول الثلاث موضوع الدراسة على أنه في حالة عدم تعيين مراجع الحسابات في الجمعية العامة، فإنه يتم اللجوء إلى المحكمة لتعيينه، ولكن الإختلاف يكمن في من يقدم الطلب للمحكمة، حيث أنه في الجزائر يقدم الطلب إما من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من كل معني بذلك أو من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تلجأ علينا للادّخار، أما في تونس فقد أعطى المشرع الفرصة لكل من يهمه الأمر في تقديم الطلب للمحكمة لتعيين مراجع الحسابات. بينما في المملكة المغربية، فقد اقتصر هذا الحق على المساهمين فقط دون غيرهم، غير أنه في

الشركات ذات المسؤولية المحدودة يُشترط أن يقدم الطلب للمحكمة من طرف شريك أو أكثر يملكون على الأقل 25% من رأس مال الشركة.

كما أنه في تونس يعيّن مراجع الحسابات في مؤسسات التوظيف الجماعي من طرف مجلس الإدارة أو هيئة الإدارة الجماعية أو مجلس إدارة التصرف حسب الحالة، في حين أن هذا النوع من المؤسسات في الجزائر يعامل مثل شركات المساهمة، أي لا يمكن للأجهزة الإدارية أن تقوم بتعيين المراجع، بل الجمعية العامة هي التي تقوم بتعيينه.

وتتفق الدول الثلاث فيما يخص إنهاء مهام المراجع، حيث أنه في الحالة العامة يمكن أن تُنهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية للسنة المالية الثالثة، أو عن طريق المحكمة بناء على طلب يقدم من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل 10% رأس مال الشركة أو الجمعية العامة في الجزائر والمملكة المغربية و15% في تونس، بالإضافة إلى النيابة العامة وهيئة السوق المالية بالنسبة لشركات المساهمة العامة في تونس، ويُشترط هنا أن يكون هناك سببا مشروعاً لإنهاء مهامه وهذا ضماناً لاستقلاله وحقوقه وعدم ممارسة أي ضغط عليه من أي طرف كان.

كما تتفق الدول الثلاث من ناحية الأشخاص الذين لا يمكن أن يعيّنوا كمراجع حسابات في الشركة، وذلك ضماناً لاستقلاليتهم أثناء قيامهم بالمهمة وتأديتها بكل موضوعية وحيادية، ويتمثل هؤلاء في القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة وأزواجهم وأقاربهم، ونفس الأشخاص بالنسبة للشركات التي تملك 10% رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك 10% رأس مال هذه الشركات، أو الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة مراجع حسابات أو الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم. وتختلف المملكة المغربية مع الجزائر وتونس في درجة القرابة بالنسبة للقائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة، حيث حددها المشرع بالدرجة الثانية، في حين أنه في الجزائر وتونس ذهب المشرع إلى غاية الدرجة الرابعة، وكل هذا حرصاً على ضمان استقلال المراجع، ويعتبر هذا من الأمور الإيجابية التي نشجع على الحفاظ عليها.

وبما أننا نتكلم على استقلال المراجع، فإننا نشير إلى أن الجزائر تتفق مع تونس والمملكة المغربية فيما يخص بعض المهام التي تتنافى مع مهنة المراجعة والمتمثلة في كل نشاط تجاري بصفة تاجر لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات، كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة، وجمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو الهيئة.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري تناول حالات التنافي الخاصة بمهنة المراجعة بكل تفصيل وفي مستوى أعلى مما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، خاصة مع صدور القانون 10-01 أين أضاف المشرع بعض الحالات أو الأنشطة التي لم ينص عليها من قبل والمتمثلة في كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية، كل عهدة برلمانية وكل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، وهذا بالإضافة إلى الحالات التي كانت موجودة من قبل.

5-1-7. الدراسة المقارنة لأتعاب المراجع

من خلال تناولنا في الباب الأول لعناصر التنظيم المهني للمراجعة وبالضبط الأتعاب التي يتلقاها المراجع مقابل قيامه بمهمة مراجعة، تبين لنا أن مبلغ هذه الأتعاب يجب أن يكون مناسباً للجهد المبذول والوقت المستغرق للقيام بالمهمة وعدد الموظفين المشاركين في المهمة، ولا يجب أن يكون في شكل امتيازات أو في شكل أتعاب شرطية، وتعتبر هذه الأخيرة مخالفة للقوانين وآداب المهنة. ومن خلال دراستنا في الباب الثاني لأتعاب المراجع في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، تبين لنا أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف في حساب مبلغ الأتعاب بين الدول الثلاث نلخصها في الجدول الموالي.

الجدول رقم (5-7): مقارنة لأتعاب المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
التفاوض	سلم أتعاب	سلم أتعاب	كيفية الحساب
التفاوض	- مجموع الموازنة الخام، - مجموع النواتج، - مجموع العاملين.	- المجموع الخام للميزانية السنوية خارج إعادة تقييم الاستثمارات + نواتج الاستغلال ماعدا حسابات تحويل التكاليف، - عدد الساعات الضروري المقدر لأداء المهمة، - تكلفة الساعة المحدد بـ 500 دج .	معايير حساب الأتعاب
غير موجود	مجموع الحدود الدنيا بالنسبة لكل مقياس = 1.250 دت يساوي تقريبا 62.500 دج*	40.000 دج خارج الرسم	الحد الأدنى لأتعاب
غير موجود	غير موجود	2.250.000 دج خارج الرسم.	الحد الأقصى لأتعاب
التفاوض	20% عند بداية الأعمال، 30% بعد انتهاء الأعمال الأولية، 30% عند انتهاء الأعمال، 20% شهر على الأكثر بعد تسليم التقارير.	30% عند بداية الأعمال، 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال الأولية، 30% تقديم التقرير النهائي، 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.	طريقة دفع الأتعاب عن المهمة العادية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح أن الجزائر وتونس تعتمدان في حساب أتعاب المراجع على أساس سلم أتعاب صادر عن السلطات التنفيذية في البلد، حيث يتكون هذا السلم من عدة شرائح مع

* تم الاعتماد في تحويل العملة التونسية إلى الدينار الجزائري على موقع (le convertisseur universel de devises) :
<http://www.xe.com/ucc/fr/> (تم الإطلاع عليه يوم 2011/12/11)، وسعر الصرف المعتمد هو:
01 دينار تونسي = 50,4534 دينار جزائري وتم تقريبه إلى 50 دج.

وضع حد أدنى لأتعاب المراجع، كما يحدد النص القانوني في كلا البلدين طريقة دفع الشركات المراقبة لأتعاب المراجع وفق نسب معينة تتماشى مع التقدم في المهمة والمحطات الرئيسية في المهمة. لكن ما لا تتفق فيه تونس والجزائر في سلم الأتعاب هو الحد الأقصى للأتعاب الذي وضعه المشرع الجزائري، ويعتبر من بين أوجه القصور التي تترك مراجعي الحسابات في حالة الشركات الكبيرة يلجؤون للتحايل كي لا يتجاوزوا ذلك الحد الأقصى من خلال تخفيض عدد الاختبارات والاعتماد على عينات قد تكون غير ممثلة أو تخفيض عدد التدخلات، وبالتالي عدم بذل العناية المهنية اللازمة مما يؤثر على جودة الأعمال المقدمة.

ومن أوجه الاختلاف الملاحظة بين الجزائر وتونس هو في المعايير المستخدمة في حساب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع، حيث يُعتمد في تونس على ثلاثة معايير وهي: مجموع الموازنة الخام، مجموع النواتج ومجموع العاملين، ثم يحسب مبلغ الأتعاب الجزئية بالنسبة لكل معيار، ويساوي المبلغ الإجمالي للأتعاب مجموع الأتعاب الجزئية، ويتم ذلك دون تحديد لعدد ساعات العمل المقدرة لتدخلات المراجع والاجتهادات اللازمة للقيام بالمهمة، في حين أن حساب أتعاب المراجع في الجزائر يأخذ بعين الاعتبار الاجتهادات العادية المقيمة على أساس عدد ساعات العمل تبعا لمجموع الميزانية ومجموع النواتج، وهو مأخوذ عن التجربة الأوروبية.

أما بالنسبة للمملكة المغربية، فإنها تختلف مع الجزائر وتونس في هذا الصدد، حيث تُترك للمراجع حرية التفاوض مع المؤسسة المراقبة للإتفاق على مبلغ الأتعاب، ويعتبر من الأسباب التي أدت إلى تحطيم الأسعار حسب تقرير البنك العالمي سنة 2002 حول المهنة في المملكة المغربية، وهو ما يكون على حساب جودة الأعمال المقدمة من طرف المراجع، وهو ما لا نشجع على العمل به في الجزائر.

وفي رأينا أن التجربة الجزائرية مهمة في هذا المجال، حيث أن الطريقة المتبعة في حساب الأتعاب تجبر المراجع على وضع برنامج عمل يصف الاجتهادات العادية (les diligences normales) التي سيبدلها وعدد المتدخلين وأوقات تدخله مسبقا.

كما يلاحظ أن طريقة تسديد أتعاب المراجع لا تختلف كثيرا بين الجزائر وتونس، حيث يتلقى المراجع في الجزائر 30 بالمائة من المبلغ الإجمالي كدفعة أولية ثم 20 بالمائة كدفعة ثانية، لكن في تونس نجد العكس، بينما في المملكة المغربية فيترك ذلك حسب ما يتفق عليه المراجع مع المؤسسة محل المراجعة ولا ينص أي قانون عن طريقة دفع أتعابه.

وفي رأينا أن ما هو معمول به في الجزائر يعتبر إيجابيا لأنه يضمن حقوق المراجع في الحصول على كل أتعابه، وبالتالي ضمان السيولة اللازمة لتسيير مكتبه والاستمرار في المهام الموكلة له دون أي صعوبات مالية.

6-1-7. الدراسة المقارنة لمسؤوليات المراجع

من خلال دراستنا لمسؤوليات المراجع في البلدان موضوع الدراسة، اتضح لنا أن المراجع أثناء ممارسته للمهنة تواجهه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مدنية، جزائية وانضباطية، وسنقوم في هذا الجزء بإجراء مقارنة لهذه المسؤوليات بين البلدان الثلاثة، وذلك باستخراج أوجه التشابه والاختلاف الموجودة، وتحقيقا لذلك ستشمل الدراسة في هذا الجزء المحاور التالية:

- x دراسة مقارنة للمسؤولية المدنية للمراجع؛
- x دراسة مقارنة للمسؤولية الجزائية للمراجع؛
- x دراسة مقارنة للمسؤولية الانضباطية للمراجع.

1-6-1-7. الدراسة المقارنة للمسؤولية المدنية للمراجع

إن المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات سواء في الجزائر أو تونس أو المملكة المغربية تخضع لقواعد القانون المدني وقانون الإلتزامات والعقود، ويرجع ذلك إلى كون مراجع الحسابات تنطبق عليه نظرية الوكالة بصفته مهني محترف ووكيل مأجور من طرف المساهمين أو الشركاء لمراقبة من أوكلت إليهم الإدارة نيابة عنهم، حيث أن مراجع الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته.

وفيما يلي جدول مقارنة لأهم العناصر المتعلقة بالمسؤولية المدنية التي تقع على عاتق المراجع بمناسبة ممارسته لمهامه في البلدان الثلاثة:

الجدول رقم (6-7): مقارنة المسؤولية المدنية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
- حدوث الخطأ، - وقوع الضرر، - ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر.	- حدوث الخطأ، - وقوع الضرر، - ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر.	- حدوث الخطأ، - وقوع الضرر، - ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر.	شروط قيام المسؤولية المدنية
يتحمل عليها المراجع المسؤولية المدنية.	يتحمل عليها المراجع المسؤولية المدنية.	يتحمل عليها المراجع المسؤولية المدنية.	أخطاء المساعدين
لا يتحملها المراجع إلا في حالة العلم بما وعدم كشفها للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية.	لا يتحملها المراجع إلا في حالة العلم بما وعدم كشفها للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية.	لا يتحملها المراجع إلا في حالة العلم بما وعدم كشفها للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية.	أخطاء المسيرين أو أعضاء مجلس الإدارة
موجودة ويعاقب على عدم الإكتتاب بالغرامة المالية من 5.000 إلى 10.000 درهم	-	موجودة مع عدم التجريم في حالة عدم الإكتتاب.	إكتتاب وثيقة تأمين لضمان المسؤولية المدنية
05 سنوات من تاريخ وقوع الخطأ أو من تاريخ كشفه.	03 سنوات ابتداء من تاريخ الكشف عن الفعل الضار.	15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار.	إنقضاء المسؤولية المدنية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك اتفاق على أن شروط قيام المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات في البلدان الثلاثة هي الموجودة في القانون العام وهي:

- حدوث الخطأ؛

- وقوع الضرر؛

- ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر.

وتتفق البلدان الثلاثة على أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية المدنية عن الأخطاء التي قد يرتكبها مساعدوه، ويرجع ذلك لكون مهمة المراجعة يقوم بها باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية، وكذلك بالنسبة لأخطاء المسيرين أو أعضاء مجلس الإدارة فلا يُسأل عنها إلا إذا علم بها ولم يكشف عنها للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية إذا كان لها طابع الجريمة. وفي هذه الحالة الأخيرة، فإن تحمل

المسؤولية المدنية من طرف المراجع يُشترط فيها العلم بالجرائم وتعتمد الكتمان وعدم الكشف عنها. كما أن المتفق عليه هو أنه لا تحول مسؤولية شركات المراجعة دون مسؤولية كل واحد من أعضائها. ومن بين أوجه الاختلاف، أن المشرع المغربي اشترط على الخبراء المحاسبين اكتتاب وثيقة تأمين لضمان المسؤولية المدنية، حيث أن عدم الإكتتاب يصنّف ضمن الجرائم ويعاقب عليه بالغرامة المالية من 5.000 درهم إلى 10.000 درهم، أي ما يعادل تقريبا 45.000 دج و90.000 دج على التوالي، ولكن بالنسبة للجزائر فقد نص القانون 10-01 في مادته (75) على وجوب اكتتاب محافظ الحسابات عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، لكن عدم الإكتتاب لم يصنّف كجريمة ولم يتطرق القانون إلى هذه الحالة. أما بالنسبة لتونس فلم يتطرق المشرع إلى وثيقة التأمين لضمان المسؤولية المدنية للمراجع سواء في القانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبراء المحاسبين أو في القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين.

أما الاختلاف الآخر الملاحظ هو في انقضاء المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، ففي تونس تنتضي بمرور ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الكشف عن الفعل الضار، أما في المملكة المغربية فتنتضي بمرور خمس سنوات من تاريخ وقوع الخطأ الناجم عنه الضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمان، أما في الجزائر فإن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار.

والملاحظ أن مدة انقضاء المسؤولية المدنية للمراجع في تونس والمملكة المغربية متقاربة نوعا ما، لكن بالنسبة للجزائر فهي تساوي خمس مرات ما هو معمول به في تونس وثلاث مرات ما هو معمول به في المملكة المغربية. ونحن نرى أن أحسن حالة هي ما هو معمول به في المملكة المغربية لأن المدة مقبولة ومتوسطة، وأن المشرع أخذ بعين الاعتبار الحالتين في بداية حسابها، أي تاريخ وقوع الخطأ أو تاريخ اكتشافه في حالة كتمان.

7-1-6-2. الدراسة المقارنة للمسؤولية الجزائية للمراجع

لمقارنة المسؤولية الجزائية للمراجع، نقوم بإعداد جدول يجمع مختلف المخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات ويترتب عنها مسؤولية جزائية عقوبتها السجن والغرامة المالية في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وسنقوم في الجدول الموالي بتحويل الغرامات المالية في تونس والمملكة المغربية إلى الدينار الجزائري وفق أسعار الصرف المذكورة سابقا* كي يتسنى لنا المقارنة بعملة موحدة.

* 01 دت = 50 دج ، 01 درهم = 09 دج.

الجدول رقم (7-7): مقارنة المسؤولية الجزائية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية		تونس		الجزائر		البلد
الغرامة المالية (دج)	السجن	الغرامة المالية (دج)	السجن	الغرامة المالية (دج)	السجن	العقوبة المخالفة
من 9.000 إلى 360.000	من 03 أشهر إلى 05 سنوات	12.000	عامين	من 500.000 إلى 2.000.000 وفي حالة العود: تضاعف	في حالة العود: من 06 أشهر إلى سنة	الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة مراجع حسابات.
من 72.000 إلى 360.000	من شهر إلى 06 أشهر	عدم التجريم		من 20.000 دج إلى 200.000	من 06 أشهر إلى سنة	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف مراجع حسابات بالرغم من عدم الملاءمة
-	-	من 6.000 إلى 60.000	في حالة التدليس تضاف عقوبة السجن من سنة إلى 05 سنوات إلى الغرامة المالية.	من 20.000 إلى 500.000	من 06 أشهر إلى سنتين	إعطاء أو تأييد وهو على علم معلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس مال الشركة أو التنازل عن حق الأولوية في الاكتتاب.
من 90.000 إلى 900.000	من 06 أشهر إلى سنتين	من 60.000 إلى 250.000	من سنة إلى 05 سنوات	من 20.000 إلى 500.000	من سنة إلى 05 سنوات	تعمد تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية

المملكة المغربية		تونس		الجزائر		البلد
الغرامة المالية (دج)	السجن	الغرامة المالية (دج)	السجن	الغرامة المالية (دج)	السجن	العقوبة المخالفة
-	-	من 25.000 إلى 500.000	من شهر إلى 03 سنوات			عدم التبليغ عن الصعوبات الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة
من 10.800 إلى 180.000	من شهر إلى 06 أشهر	6.000	06 أشهر	من 500 إلى 5.000	من شهر إلى 06 أشهر	إفشاء السر المهني
من 45.000 إلى 90.000	-	-	-	-	-	عدم اکتتاب وثيقة التأمين المتعلقة بالمسؤولية المدنية
لا يتحملها المراجع		لا يتحملها المراجع		لا يتحملها المراجع		أخطاء المساعدين التي لها طابع جزائي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجداول (3-4)، (4-5) و(1-6).

إن مهنة المراجعة بقدر ما هي مهنة رقابية وذات مصلحة عامة، فإن المشرع في كل البلدان صنف بعض المخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات في خانة الجرائم والتي يعاقب عليها بعقوبات تتراوح بين السجن والغرامة المالية أو كلاهما، وهذا إن دلّ على شيء فإنه يدل على أهمية هذه المهنة والقيمة المضافة التي تقدمها للاقتصاد من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف الشركات الخاضعة لرقابة مراجع الحسابات، مما يعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح والاقتصاد بصفة عامة.

إن المشرع في البلدان الثلاثة اعتبر الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة مراجع حسابات جريمة يعاقب عليها بالسجن والغرامة المالية، لكن الملاحظ أنه في الجزائر يعاقب عليها بالسجن من ستة أشهر إلى سنة في حالة العود فقط، في حين أنه في المملكة المغربية من ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات، حيث أن الحد الأدنى متقارب نوعا ما، لكن بالنسبة للحد الأقصى فالفرق كبير جدا. أما في تونس، فعقوبة السجن محددة بعامين ولا يوجد مجال للعقوبة، وهنا يطرح السؤال هل جميع المخالفين يكونون في نفس الوضع والظروف والدوافع التي تؤدي لارتكاب المخالفة؟. ونفس الملاحظة بنفس للغرامة المالية، حيث أن

المشروع في الجزائر والمملكة المغربية اعتمد غرامات بحد أدنى وحد أقصى، لكن بالنسبة لتونس فالغرامة المالية محددة بمبلغ موحد وهو 12.000 دج لجميع المرتكبين للمخالفة وهي ضعيفة جدا مقارنة بالمملكة المغربية حيث تصل في حدها الأقصى إلى 360.000 دج، أي مرة ما هو معمول به في تونس.

ولكن في الجزائر وبصدور القانون الجديد المنظم للمهنة (القانون 10-01)، فإن هذه المخالفة اعتبرها المشرع من أكبر الجرائم وعقوبتها من حيث الغرامة المالية حدها الأدنى يقدر بنصف مليون دج، وهو يفوق الحد الأقصى المعمول به في المملكة المغربية، ويصل حدها الأقصى إلى مليوني دج وهو يفوق خمس مرات ونصف ما هو معمول به في المملكة المغربية، وفي حالة العود تضاعف الغرامة المالية إضافة إلى السجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات. وقد يفسر ذلك بالفوضى التي عرفتها المهنة في الجزائر خلال العشرية الأخيرة، حيث تخلى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عن المهام المنوطة به من تنظيم للمهنة والرقابة على الجودة وإعداد الجدول الخاص بالمهنيين الممارسين بصفة شرعية للمهنة، ومحاربة الممارسة غير الشرعية وما ينجر عنها من آثار سلبية على المؤسسات وعلى المهنة والاقتصاد بصفة عامة، وبذلك حاول القانون الجديد محاربة الممارسة غير الشرعية بفرض عقوبات كبيرة قد يكون لها الأثر الإيجابي في ردع الممارسين غير الشرعيين للمهنة.

أما الملاحظ بالنسبة للممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف مراجع الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية (حالات التناهي)، فإن المشرع في كل من الجزائر والمملكة المغربية اعتبرها جريمة وعقوبتها بالسجن والغرامة المالية وقد وضع لها كلا المشرعين حدا أدنى وحدا أقصى، ولكن عقوبة السجن في المملكة المغربية ضعف ما هو معمول به في الجزائر، وبالنسبة للغرامة المالية في حدها الأدنى تعادل تقريبا أربع مرات ما هو معمول به في الجزائر وفي حدها الأقصى تقارب الضعف، بينما المشرع التونسي فلم يصنف هذه المخالفة ضمن الجرائم، وإنما اعتبر التعيين باطلا وملغى فقط، وحسب ما جاء في التعليق على مجلة الشركات التجارية التونسية¹ أن عدم التجريم لا يعفيه من التبعات التأديبية لأن واجب الحياد والتزاهة والإبتعاد عما يثير الشبهات هو التزام أخلاقي وواجب مهني قبل كل شيء.

أما مخالفة إعطاء أو تأييد المراجع لمعلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس المال الاجتماعي للشركة أو التنازل عن حق الأولوية في الإكتتاب وهو على علم بذلك، فلم يتطرق لها المشرع المغربي وإنما صنفها ضمن مخالفة تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها. أما المشرع الجزائري فسن لها عقوبة السجن والغرامة المالية بحد أدنى وحد أقصى، أما المشرع التونسي فسن لها

¹ مركز الدراسات القانونية والقضائية، مصدر سابق، ص 791.

عقوبة الغرامة المالية، ولكن إذا كانت عن طريق التدليس فأضاف لها عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، والحد الأقصى يعادل مرتين ونصف ما هو معمول به في الجزائر.

وفيما يخص المخالفة المتعلقة بتعمد المراجع تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية، فالمشرع في البلدان الثلاثة سنّ لها عقوبة الغرامة المالية والسجن بحد أدنى وحد أقصى، ففي تونس والجزائر عقوبة السجن نفسها من سنة إلى خمس سنوات، بينما في المملكة المغربية فتتراوح بين ستة أشهر وستين، والغرامة المالية تفوق بكثير ما هو معمول به في تونس والجزائر.

كما انفرد المشرع التونسي فيما يخص المخالفة الخاصة بعدم التبليغ عن الصعوبات الاقتصادية التي قد تمر بها المؤسسة التي يراقبها وهو على علم بذلك، وقد خصص لها عقوبة بالسجن من شهر إلى ثلاث سنوات وبالغرامة المالية من 25.000 إلى 500.000 دج، وقد يُفسّر هذا المجال الذي أعطاه المشرع بمدى خطورة الصعوبات الاقتصادية التي لم يبلغ عنها المراجع أو بمدى أهمية المؤسسة التي تعاني من الصعوبات الاقتصادية.

أما جريمة إفشاء السر المهني، فيعاقب عليها في الجزائر والمملكة المغربية بنفس عقوبة السجن من شهر إلى ستة أشهر والغرامة المالية بحد أدنى وحد أقصى، ولكن بالنسبة للمملكة المغربية فالغرامة المالية كبيرة نوعا ما مقارنة بما هو معمول به في الجزائر، حيث تعادل أكثر من 21 مرة ما هو معمول به في الجزائر في حدها الأدنى و36 مرة في حدها الأقصى. أما في تونس فعقوبة إفشاء السر المهني حدد لها المشرع عقوبة السجن بستة أشهر، أي أخذ فقط بالحد الأقصى المعمول به في الجزائر والمملكة المغربية، بالإضافة إلى غرامة مالية تقدر بـ 6.000 دج، حيث لم يراع المشرع التونسي درجة جسامته وقيمة المعلومات التي قد ييؤح بها مراجع الحسابات وتدخل في إطار أسرار الشركة.

ونشير إلى أن جريمة إفشاء السر المهني عالجها المشرع في الدول الثلاث بموجب القانون الجنائي، حيث عامل هذه الجريمة بصفة مشتركة لجميع المهن ولا تخص المراجع لوحده، ويمكن أن يكون لهذه الجريمة أثرا كبيرا من الناحية الاقتصادية لأن مهنة المراجعة تقوم بصفة أساسية على الثقة، والمراجع يتعامل فيها مع مؤسسات اقتصادية نشط في ظل المنافسة حيث للمعلومة أهمية كبيرة.

أما المخالفة التي انفرد بها المشرع في المملكة المغربية واعتبرها جريمة، هي عدم اكتتاب وثيقة التأمين المتعلقة بالمسؤولية المدنية و سنّ لها غرامة مالية تتراوح بين 45.000 و90.000 دج. وفي رأينا أن الاككتاب في وثيقة تأمين متعلقة بالمسؤولية المدنية هي في مصلحة المراجع أكثر من أي طرف آخر، وهي تعتبر نقل للمسؤولية لشركات التأمين، ولكن عدم التأمين يعني أن المراجع سيتحمل المسؤولية المدنية لوحده، وبذلك لا يمكن اعتبار عدم الاككتاب جريمة.

وتتفق الدول الثلاث موضوع الدراسة على أن مراجع الحسابات في حالة المخالفات ذات الطابع الجنائي التي يرتكبها مساعده لا يتحمل عنهم المسؤولية الجزائية، وإنما كل شخص يتحمل المسؤولية الشخصية عن العمل الذي قام به عكس ما نجد في المسؤولية المدنية.

من خلال الدراسة المقارنة للمسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، نلاحظ أن العديد من المخالفات كان لها نفس التصنيف - أي في خانة الجرائم - في البلدان الثلاثة، لكن العقوبات المقابلة لها فيها اختلاف وفي بعض الحالات كبيراً جداً، ففي حالات حينما تكون العقوبة خفيفة في بلد، فإنه في البلد الآخر العقوبة تكون شديدة والعكس. كما يلاحظ أن المشرع التونسي اعتمد في بعض الحالات العقوبة دون حد أدنى وحد أقصى على خلاف العقوبات المسلطة على المراجع في الجزائر والمملكة المغربية فكلها ذات حد أدنى وحد أقصى.

وفي رأينا أن ما جاء به المشرع الجزائري في مجال المسؤولية الجزائية التي تقع على عاتق المراجع هو في المستوى المقبول مقارنة بما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية، خاصة من ناحية المخالفات التي قد يرتكبها المراجع والتي كان لها نفس التصنيف في البلدان الثلاثة أي في خانة الجرائم، على الرغم من الاختلاف في العقوبات المسلطة على تلك المخالفات.

3-6-1-7. الدراسة المقارنة للمسؤولية الإنضباطية للمراجع

من خلال دراستنا في الباب الثاني لمسؤوليات المراجع في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، يتبين لنا أن مراجع الحسابات في البلدان الثلاثة تترتب عليه مسؤولية انضباطية تجاه الهيئة التي ينطوي تحت لوائها عن كل مخالفة للقواعد المهنية أو تقصير أو تهاون أو مخالفة نظامها الداخلي أو مخالفة دستور آداب وسلوك المهنة، وحتى أي سلوك غير ملائم يتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، كما أن جميع الهيئات الساهرة على تنظيم المهنة تضع دائرة تأديبية تعمل على دراسة المخالفات وتسلط العقوبات التأديبية على المخالفين وتسهر على تنفيذها.

ونشير إلى أن المخالفات التي يرتكبها مراجعو الحسابات يمكن أن يترتب عليها مسؤولية انضباطية فقط، كما يمكن أن يترتب عليها مسؤولية مدنية وجزائية إضافة إلى المسؤولية الانضباطية. وفيما يلي جدول يقارن يوضح لنا العقوبات التأديبية المسلطة على مراجع الحسابات في البلدان الثلاثة موضوع الدراسة:

الجدول رقم (7-8): مقارنة المسؤولية الإنضباطية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
<ul style="list-style-type: none"> - الإنذار - التوبيخ - التوقيف المؤقت لفترة لا تتجاوز 06 أشهر. - الشطب النهائي - عدم القدرة على ممارسة الوظائف الانتخابية داخل هيئة الخبراء المحاسبين لمدة 10 سنوات. 	<ul style="list-style-type: none"> - الإنذار - التوبيخ - التوقيف المؤقت لفترة تتراوح بين سنة وخمس سنوات إذا كان خبير محاسب. - التوقيف المؤقت لفترة لا تتجاوز سنتين إذا كان مختص في المحاسبة. - الشطب النهائي - الفصل من قائمة المختصين في المحاسبة. 	<ul style="list-style-type: none"> - الإنذار - التوبيخ - التوقيف المؤقت لفترة لا تتجاوز 06 أشهر - الشطب النهائي 	<ul style="list-style-type: none"> العقوبات المسلطة على الأعضاء الطبيعيين
<ul style="list-style-type: none"> - نفس العقوبات - الإنذار والتوبيخ قد يكون معها غرامة مالية تتراوح بين 10.000 درهم و100.000 درهم 	<ul style="list-style-type: none"> نفس العقوبات المطبقة على الأشخاص الطبيعيين. 	<ul style="list-style-type: none"> نفس العقوبات المطبقة على الأشخاص الطبيعيين. 	<ul style="list-style-type: none"> العقوبات المسلطة على شركات المراجعة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن الدول الثلاث محل الدراسة تتفق على أن العقوبات التأديبية لها طابع تصاعدي حسب درجة خطورة المخالفة، حيث تبدأ من الإنذار ثم التوبيخ ثم التوقيف المؤقت وتنتهي بالشطب النهائي من ممارسة المهنة. لكن الاختلاف يكمن في التوقيف المؤقت، حيث في كل من الجزائر والمملكة المغربية لا يتجاوز ستة أشهر، أما في تونس فهناك حالتين: إذا كان خبيرا محاسبا فتوقيفه يتراوح بين سنة وخمس سنوات، أما إذا كان من بين المختصين في المحاسبة فتوقيفه لا يتجاوز سنتين، كما أن المختص في المحاسبة وباعتباره مسجلا في جدول مجمع المحاسبين فقبل عقوبة الفصل النهائي من جدول المجمع قد يعاقب بالفصل من قائمة المختصين في المحاسبة، أي لا يفصل من الجدول، وبالتالي يبقى يمارس مهنة محاسب عادي ولا يحق له ممارسة مهنة مراجع حسابات.

كما أنه في المملكة المغربية، يعاقب الخبير المحاسب المخالف إضافة إلى العقوبات التأديبية المذكورة سابقا بعدم القدرة على ممارسة الوظائف الانتخابية داخل هيئة الخبراء المحاسبين لمدة عشرة سنوات. وفيما يخص شركات الخبرة المحاسبية، فإن عقوبة الإنذار والتوبيخ قد يكون معها غرامة مالية تتراوح بين 10.000 و100.000 درهم، أي ما يعادل 90.000 و900.000 دج على التوالي، توضع في صندوق الأنشطة الاحتياطية التابع لهيئة الخبراء المحاسبين، وهذا ما لا يوجد في كل من تونس والجزائر، ويمكن للهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر أن تأخذ به لتستعمل هذه الغرامات في تمويل المشاريع ذات الطابع الاجتماعي لصالح أعضاء الهيئة.

من خلال ما سبق، يتبين لنا أن ما هو معمول به في الجزائر فيما يخص المسؤولية المدنية والإنضباطية هو تقريبا في نفس المستوى مع ما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية سواء من ناحية المخالفات أو من ناحية العقوبات، أما فيما يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك العديد من أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على المراجع بين البلدان الثلاثة على الرغم من التشابه الكبير فيما يخص المخالفات التي قد يرتكبها المراجع والمصنفة في خانة الجرائم، ولكن يبقى ما هو معمول به في الجزائر في المستوى المقبول مقارنة بتونس والمملكة المغربية.

2-7. الدراسة المقارنة للهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة

من خلال دراستنا في الباب الثاني للهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، لاحظنا أن الدول الثلاث تتفق على أهمية وجود هيئة ترعى شؤون المهنة وتشرف على تنظيمها وتتولى مسؤولية تطويرها، كما تتفق في أن نشأة الهيآت المشرفة على تنظيم المهنة جاءت بنصوص قانونية والإنتماء إليها يعتبر شرطاً رئيسياً للترخيص بممارسة المهنة. كما تتفق الدول الثلاث في المهام التي تقوم بها هذه الهيآت، والمتمثلة بشكل رئيسي في:

- السهر على السير العادي للمهنة؛

- العمل على فرض احترام القواعد والالتزامات الخاصة بالمهنة؛

- الدفاع على شرف واستقلال المهنة.

إن ما تتفق عليه الدول الثلاث هو عكس ما نجده على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث لا يوجد أي قانون ينص على إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وأن العضوية في المعهد لا تعتبر شرطاً للترخيص بمزاولة المهنة¹.

وفيما يلي جدول مقارنة يوضح لنا الهيآت المشرفة على تنظيم المهنة في الدول الثلاث موضوع الدراسة والهياكل المنبثقة عنها:

¹ عبد العزيز بن راشد إبراهيم الراشد، مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، تقرير المرحلة الأولى 1981م، متاح على الموقع الإلكتروني: <http://www.al-rashed.com.sa/ar/05-development-audit-account-saudi-arabia1.aspx> (تم الإطلاع عليه يوم 2011/09/28).

الجدول رقم (7-9): مقارنة للهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
هيئة الخبراء المحاسبين.	- هيئة الخبراء المحاسبين؛ - مجمع المحاسبين (قائمة المختصين في المحاسبة).	- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، - المجلس الوطني للمحاسبة.	الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة
- المجلس الوطني - اللجان الدائمة - اللجان غير الدائمة	- المجلس الوطني - المجالس الجهوية - اللجان الدائمة - اللجان غير الدائمة	- المجلس الوطني - المجالس الجهوية - اللجان الدائمة	هيكل الهيئة المنظمة.
- المجلس الجهوي للشمال - المجلس الجهوي للجنوب - المجلس الجهوي للوسط	- الجهة الجنوبية - جهة تانسيفت - الجهة الوسطى - الجهة الشرقية - الجهة الوسطى الجنوبية - الجهة الوسطى الشمالية - الجهة الشمالية الغربية	- المجلس الجهوي للشرق - المجلس الجهوي للغرب - المجلس الجهوي للووسط - المجلس الجهوي للجنوب	المجالس الجهوية
- لجنة التكوين المهني، - لجنة الإدارة والنشاط الاجتماعي، - لجنة الإتصال، - لجنة الواجبات والحقوق المهنة، - لجنة الدراسة التقنية والتنميط والإجتهادات، - لجنة الجباية والدراسات القانونية.	- لجنة المراقبة، - لجنة تطوير المهنة، - لجنة التعليم والتربصات، - لجنة المعايير، - اللجنة القانونية، - لجنة الجدول، - دائرة التأديب.	- لجنة الإعتماد، - لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، - لجنة مراقبة الجودة، - لجنة الإنضباط والتحكيم، - لجنة التكوين.	اللجان الدائمة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية.

من خلال الجدول السابق، يتبين أنه في المملكة المغربية يُشرف على تنظيم مهنة المراجعة هيئة واحدة وهي هيئة الخبراء المحاسبين التي أنشئت سنة 1993، والتي تضم الخبراء المحاسبين الممارسين للمهنة في المملكة المغربية، ويفسّر ذلك باحتكار مهنة المراجعة من طرف الخبراء المحاسبين ولا يجوز لأي مهني آخر القيام بمهنة المراجعة ما لم يكن حاملاً لشهادة خبير محاسب وعضواً في هيئة الخبراء المحاسبين.

بينما في تونس، فإن مهنة المراجعة في الأصل تقوم على تنظيمها هيئة الخبراء المحاسبين باعتبار أن معظم الشركات والهيئات المهمة المعنية بالمراجعة مجبرة على تعيين مراجع حسابات مرسمً بهيئة الخبراء المحاسبين، بينما الشركات التي تُعتبر غير مهمة في نظر المشرع التونسي (التي لا تحقق إثنين من الأرقام الدنيا المذكورة سابقاً) تُركت لها حرية تعيين مراجع حسابات من بين الخبراء المحاسبين أو من بين المختصين في المحاسبة المرسمين. بمجمع المحاسبين، وهم الذين سمح لهم المشرع استثناءً بممارسة مهنة مراجعة الحسابات بصدور القانون رقم 16 لسنة 2002 المنظم لمهنة المحاسبين.

ولكن في الجزائر، فإن المهنة تشرف عليها بموجب القانون 10-01 الصادر سنة 2010 ثلاث هيئات وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين باعتبار هذه الفئة تضم حاملي شهادة خبير محاسب والذين بإمكانهم ممارسة مهام المراجعة التعاقدية (الخبرة المحاسبية) والمراجعة القانونية (محافظة الحسابات) في نفس الوقت، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار هذه الفئة معنية بممارسة مهام المراجعة القانونية، أما الهيئة الثالثة والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فقد أعطيت له مهام منح الإعتماد، التنميط المحاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات ومسك المحاسبة)، وذلك من خلال اللجان المكوّنة على مستوى هذا المجلس وهي: لجنة تنميط الممارسات المحاسبية والإجتهاادات المهنية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الإنضباط والتحكيم ولجنة مراقبة الجودة. ونشير إلى أن هذه اللجان نُصبت في أواخر سنة 2011، وبالتالي لم يتسن لنا رؤية الأعمال التي قامت بها بعد تنصيبها.

والملاحظ أن هذه اللجان التي لديها أهمية كبيرة في تنظيم المهنة تنتمي لهيئة، والخبراء المحاسبين ينتمون لهيئة أخرى ومحافظي الحسابات ينتمون لهيئة أخرى، وهذا ما لا نجده في تونس والمملكة المغربية، حيث لا نجد صنفين من المراجعين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات)، وإنما نجد صنفاً واحداً يتمثل في الخبراء المحاسبين ويقومون بمهام المراجعة التعاقدية والمراجعة القانونية، وتشرف على تنظيمهم هيئة واحدة وهي هيئة الخبراء المحاسبين وتنطوي تحتها مختلف اللجان الدائمة والمؤقتة.

وفي هذا الصدد، وبمناسبة انعقاد المؤتمر الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سنة 2005 الذي جاء بعد طرح وزارة المالية لمشروع القانون الجديد

المنظم للمهنة (القانون 01-10 حاليا)، فقد خرج المؤتمر بتوصية تدعو إلى توحيد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في هيئة واحدة للخبراء المحاسبين على غرار باقي البلدان¹.

نشير في هذا الصدد إلى أن أغلب المهنيين في الجزائر يرفضون الهيآت الجديدة للمهنة التي أحدثت بمناسبة صدور القانون 01-10، وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهو ما خلق فراغا مهنيا سنة 2011 بعد حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتنظيم وزارة المالية للانتخابات* الخاصة بالهيآت الجديدة وعزوف أغلب المهنيين عن الانتخاب، ثم غلق مقر المصنف الوطني المنحل فيما بعد، مما عطل مصالح المهنيين والمتربصين على حد سواء وخلق صراعا بين المهنيين المصريين على بقاء هيئة موحدة تضم جميع أصناف المهنيين من جهة، ووزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة من جهة أخرى.

كما أن الهيآت المهنية المشرفة على المهنة في الجزائر لها أربعة مجالس جهوية (شرق، غرب، جنوب، وسط)، ويعتبر عددها ضعيفا نظرا لمساحة الجزائر الكبيرة مقارنة بسبعة مجالس جهوية في المملكة المغربية على الرغم من المساحة الأقل بكثير من مساحة الجزائر، أو مقارنة بما هو موجود في تونس (ثلاثة مجالس جهوية). ولكن المعيار المعتمد في المملكة المغربية لخلق المجالس الجهوية هو عدد المهنيين الممارسين في الجهة، وبذلك فإنه يمكن مع مرور الزمن ظهور مجالس جهوية جديدة عكس ما هو معمول به في الجزائر، حيث خلق المجالس الجهوية لا يعتمد على معيار عدد المهنيين في المنطقة وإنما بقرارات إدارية.

ومن بين الأمور الإيجابية جدا الموجودة في تنظيم المهنة في تونس هو وجود لجنة مراقبة الجودة ولجنة تطوير المهنة، وعدم وجود ذلك في الجزائر (لجنة مراقبة الجودة نصبت في نهاية سنة 2011)، حيث أن لجنة مراقبة الجودة كان لها الأثر الإيجابي الكبير في رفع مستوى المهنة وجودة المراجعة في تونس، خاصة وأن المراقبة لا تقتصر على أعمال الخبراء المحاسبين فقط، وإنما كذلك أعمال المختصين في المحاسبة الذين توكل لهم مهام مراجعة الحسابات وفق التنظيم المعمول به في تونس. كما أن لجنة تطوير المهنة هي لجنة دائمة بهيئة الخبراء المحاسبين بتونس وتسهر على ترقية وتطوير عمل المراجعين من خلال الدراسات والبحوث التي تقوم بها وتقديم التوصيات للرفع من مستوى المهنة والمهنيين.

ولكن بالنسبة للمملكة المغربية، فإن مراقبة الجودة تسهر عليها لجنة الحقوق والواجبات المهنية وفق ما تنص عليه مدونة الواجبات المهنية في القسم الخاص بمراقبة النشاط المهني، حيث تتم رقابة الجودة بالإعتماد على المعايير والقواعد المعمول بها وكذلك الأعراف المهنية، وتتضمن رقابة هيكلية لتنظيم

¹ EL WATAN du 25/12/2005, communiqué du conseil de l'ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, PV du congrès national du 16/11/2005.

* أجريت الانتخابات الخاصة بالمجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على التوالي أيام 26، 27 و28 أبريل 2011.

مكاتب المراجعة وتقييم مدى قابليته لضمان إنجاز المهام وفقا للمعايير والقواعد والأعراف المهنية، ورقابة تقنية تتضمن مراجعة عدد من الملفات بهدف تقييم جودة الطرق المستعملة فعلا من طرف المراجع.

كما أن احتكار مهنة المراجعة من طرف الخبراء المحاسبين في المملكة المغربية يعطي ضمانا لجودة مراجعة الحسابات نظرا للتكوين الصارم الذي يخضع له الخبير المحاسب في المملكة المغربية مقارنة بالتكوين الذي يخضع له الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالجزائر، كما أن مراجعة الحسابات في تونس بالنسبة للشركات التجارية الكبيرة* والمؤسسات العمومية ومؤسسات القرض ومؤسسات التوظيف الجماعي والمؤسسات المدرجة في البورصة ومراكز المصلحة العامة الاقتصادية هي محتكرة من طرف الخبراء المحاسبين ولا يمكن للمختصين في المحاسبة القيام بها، يعتبر كذلك ضمانا لجودة عمليات المراجعة.

ويمكن القول أن خضوع أعمال المراجعين في كل من تونس والمملكة المغربية لرقابة الجودة يساهم بشكل كبير في رفع مستوى جودة المراجعة، وهذا ما لا نجده في الجزائر والذي أثر بشكل سلبي كبير في جودة أعمال المراجعة، والتي ترجع آثارها على الشركة ومستخدمي القوائم المالية في نفس الوقت، كما أن عدم وجود لجنة مراقبة الجودة من قبل في الجزائر ساهم بشكل كبير في عدم إعطاء المهنيين أهمية للتكوين المستمر، خاصة مع عدم وجود ما يجبرهم على ذلك، وقبولهم لعدد كبير من الوكالات تفوق إمكانيات المكتب، وكل ذلك على حساب جودة الخدمات المقدمة.

ومن خلال ما سبق، يتضح لنا أن الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر يشوبها العديد من أوجه القصور، حيث أنه قبل صدور القانون 10-01 كان المصنف الوطني السابق وعلى الرغم من كونه هيئة مستقلة عن الهيآت التشريعية والتنفيذية، لم يقم بالكثير من الوظائف والأنشطة التي تقوم بها الهيآت المهنية للإرتقاء بالمهنة ومستوى أعضائها، بل يكاد يقتصر دوره في تحصيل الاشتراكات وتقديم الإعتماد، وعلى الرغم من ذلك، فإن عدد كبير من المهنيين لا يقومون بتسديد الاشتراكات وغير مقيدين بجدول المصنف الوطني ويمارسون المهنة بشكل عادي مثلهم مثل باقي المقيدين بالجدول، كما غلب على هذا المصنف في أغلب الأوقات الصراعات الشخصية بين المهنيين لإدارته. أما بعد صدور القانون 10-01، فإن السلطات التنفيذية ممثلة في وزارة المالية بسطت يدها على المهنة وقسمت المهنيين على عدة هيآت وتجريد هذه الأخيرة من العديد من المهام، وإلى غاية نهاية سنة 2011 لم تقم الهيآت الجديدة بأي نشاط لإعادة الاعتبار للمهنة وتنظيمها.

* التي تتوفر على إثنتين من الأرقام الدنيا على الأقل.

3-7. الدراسة المقارنة لمعايير المراجعة

من خلال دراستنا في الباب الثاني لمعايير المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فإنه تبين لنا أن الاختلاف كبير جدا بين الجزائر والبلدين الآخرين فيما يخص نوع المعايير المطبقة، ولهذا سوف لا نقوم بمقارنة محتوى المعايير المطبقة في هذه البلدان، وإنما سنوضح بعض الفروقات الرئيسية المتمثلة في دليل المعايير ونوع المعايير المطبقة وسلطة إصدارها، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7-10): مقارنة لمعايير المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
موجود	موجود	غير موجود	دليل المعايير
- معايير محلية تتطابق مع المعايير الدولية، - بعض المعايير المحلية المتعلقة بالمهام الخاصة للمراجع.	- المعايير الدولية للمراجعة، - بعض المعايير المحلية الخاصة.	نصوص قانونية وتشريعية وتوصيات.	نوع المعايير المطبقة.
هيئة الخبراء المحاسبين	هيئة الخبراء المحاسبين.	الهيآت التشريعية والتنفيذية.	سلطة إصدار المعايير.

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن الجزائر في مجال المعايير بعيدة جدا عن تونس والمملكة المغربية، حيث في الجزائر لا يوجد أي دليل لمعايير المراجعة، وأن الهيئة المهنية المنظمة للمهنة متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لم تصدر ولا معيار منذ نشأتها وإلى غاية حلها في مارس 2011، أما الهيآت الجديدة المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فإلى غاية نهاية سنة 2011 لم تقم اللجان المكلفة بإصدار المعايير المهنية على مستوى هذه الهيآت بإصدار أي معيار باعتبارها نُصبت في أواخر سنة 2011. أما تونس، فقد دأبت على إصدار معايير مهنية محلية منذ 1984 إلى غاية تبنيها سنة 2002 المعايير الدولية، كما أصدرت معاييرها بعد 2002 وفقا لاحتياجات المهنة، أما المملكة المغربية فقد أصدرت دليلا شاملا للمعايير سنة 1998، وقامت بتحديثه ليتماشى مع المعايير الدولية، وقد أصدرت النسخة المعدلة في جانفي 2009 ثم نسخة حديثة في جانفي 2011 تتطابق في مجملها مع المعايير الدولية، وتتضمن بعض المعايير المحلية الخاصة بالمهام المؤقتة لمراجع الحسابات، وهي في متناول جميع المهنيين في المملكة المغربية.

وتتركز الاختلافات الرئيسية بين البلدان الثلاثة على درجة التفصيل والشمول في المعايير، حيث أن تونس بتبنيها معايير المراجعة الدولية فهي تعتبر شاملة مبدئيا، بالإضافة إلى أن هيئة الخبراء المحاسبين تصدر بعض المعايير المحلية التي تتناول فيها بعض التفسيرات الخاصة ببعض الأمور على غرار المعيار الخاص بالمهمة التضامنية لمحافظة الحسابات والمعيير الخاص بالاجتهادات الخاصة التي يقوم بها المراجع وكيفية الحصول على الأتعاب الخاصة بها. كما أن المملكة المغربية بإصدارها سنة 2011 للنسخة الحديثة للمعايير المعمول بها منذ 1998 والمعدلة سنة 2009، حاولت أن تكون شاملة لجميع الجوانب وأن تكون متطابقة مع المعايير الدولية وتأخذ بعين الإعتبار التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة. أما في الجزائر، فلا يمكننا القول أن المعايير شاملة لعدة أسباب وأهمها عدم وجود معايير، وإنما ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتشريعية تنظم المهنة، وأعضاء المهنة مجبرون على احترامها.

وتختلف الدول الثلاث من ناحية منيع السلطة الرئيسية لمعايير المراجعة، فالمعايير المعتمدة في تونس هي المعايير الدولية، وقد تبناها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين دون وجود أي نص قانوني يفرض ذلك، ونفس الشيء بالنسبة للمملكة المغربية، حيث أصدرت هيئة الخبراء المحاسبين دليل المعايير سنة 1998 دون أي نص قانوني يقرر ذلك، وقد صدرت النسخة المعدلة له سنة 2009 نظرا للتطورات التي عرفتها المهنة، وفي نفس الوقت لتتماشى مع المعايير الدولية، وفي جانفي 2011 صدرت نسخة جديدة من دليل المعايير تتطابق في خمسة أبواب منها مع المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

أما في الجزائر، فإنه في الأصل لا توجد معايير، وإنما هي مجرد نصوص قانونية وتوصيات صادرة عن السلطات التشريعية والتنفيذية في البلاد، حيث أن المعايير العامة للمراجعة والمتعلقة بسلوك المراجع يمكن استخراجها فقط من القوانين المنظمة للمهنة، أما معايير العمل الميداني ومعايير التقرير فهي عبارة عن التوصيات الست المتعلقة بالإجتهادات المهنية لمحافظة الحسابات التي جاء بها المقرر الصادر سنة 1994 عن وزارة الإقتصاد آنذاك، كما أن معايير تقارير محافظ الحسابات التي نص عليها المرسوم التنفيذي الصادر في ماي 2011، فقد ذكر المرسوم عناوين هذه المعايير فقط على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من وزير المالية والتي وإلى غاية نهاية سنة 2011 لم يتم إصدارها.

وفي رأينا أن إصدار معايير المراجعة بهذا الشكل سوف لن يخدم المهنة ولن يطورها، وهي من أوجه القصور التي تعاني منها المهنة في الجزائر. ومن خلال المقارنة بما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية، فإنه أصبح من الضروري في الجزائر العمل على اعتماد المعايير الدولية للمراجعة خاصة بعد تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة من خلال إصدار نظام محاسبي ومالي جديد بدأ العمل به منذ جانفي 2010.

4-7. الدراسة المقارنة لدستور آداب وسلوك المهنة

من خلال تطرقنا في الباب الثاني لدستور آداب وسلوك المهنة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، نلاحظ أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (7-11): مقارنة لدستور آداب وسلوك المهنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.

المملكة المغربية	تونس	الجزائر	
مدونة الواجبات المهنية	مجلة الواجبات المهنية	قانون أخلاقيات المهنة	دستور آداب وسلوك المهنة
مدونة مصادق عليها من مجلس الهيئة المنظمة	قرار من وزير المالية والتخطيط	مرسوم تنفيذي	نوع الدستور
المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين	المجلس الوطني ومصادق عليه من وزارة المالية والتخطيط	وزارة المالية	سلطة إصدار الدستور
1- مبادئ السلوك الأخلاقي 2- الواجبات الخاصة بأعضاء المهنة: - ممارسة المهنة، - التكوين المستمر، - التغطية الاجتماعية، - الإشهار الشخصي لأعضاء الهيئة، - العلاقات مع الزبائن، - العلاقات ما بين أعضاء الهيئة، - العلاقات مع الهيئة، - العلاقات ما بين مدير التربص والمتربصين، - العلاقات مع الإدارات. 3- حالات التنافي وقواعد الإستقلالية. 4- ميزانية الوقت والأتعاب 5- مراقبة النشاط المهني.	1- علاقات المهنيين بالهيئة والزبائن والزملاء والإدارة: - علاقات المهنيين بالهيئة - علاقات المهنيين بالزبائن - علاقات المهنيين بالزملاء - علاقات المهنيين بالإدارة 2- إلتزامات المهنيين عند ممارستهم لمهنتهم. 3- حقوق أعضاء الهيئة عند ممارستهم لمهنتهم: - الحق في التعاون معه، - الحصول على مقابل الأتعاب. 4- أحكام تنطبق على المتربصين.	1- واجبات المراجع: - واجبات المراجع في علاقاته مع عملائه - واجبات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة، - واجبات المراجع في علاقاته مع زملائه، - واجبات المراجع في علاقاته مع عملائه، - واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتدربين. 2- حقوق المراجع في ممارسة مهامه: - الحق في التعاون، - حق الحصول على مقابل أتعابه.	المحاور التي يشملها الدستور

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النصوص القانونية ومدونة الواجبات المهنية للمملكة المغربية.

من خلال الجدول السابق، يتبين لنا أن كل من تونس والمملكة المغربية تتفق في كون دستور آداب وسلوك المهنة يقوم بإعداده المجلس الوطني للهيئة المنظمة والمصادقة عليه من طرف الجمعية العامة للمهنيين، وهذا يتوافق مع ما رأيناه في الجانب النظري في أن دستور آداب وسلوك المهنة يجب أن يقوم بإعداده المهنيين بأنفسهم ويتفقون على احترامهم له، لكن الاختلاف يكمن في سلطة إصداره، حيث صدر في تونس في شكل قرار من وزير المالية والتخطيط، في حين أنه صدر في المملكة المغربية في شكل مدونة من طرف المجلس الوطني للهيئة المنظمة للمهنة ولم تتدخل أي هيئة تنفيذية في ذلك، وهذا يعتبر من الأمور الإيجابية جدا التي يجب علينا في الجزائر الاستفادة منها.

أما دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر المتمثل في قانون أخلاقيات المهنة فتم إعداده وإصداره من طرف هيئة تنفيذية متمثلة في وزارة المالية في شكل مرسوم تنفيذي، ولم يصادق عليه المهنيون في الجمعية العامة، لكنهم مجبرين على احترامه، وهذا ما يتنافى مع معنى دستور آداب وسلوك المهنة.

ومن خلال دراستنا لدستور آداب وسلوك المهنة في الفصل الثاني، فقد بينا أنه يجب أن يحتوي على محورين رئيسيين، محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في الممارس المهنة المراجعة، بالإضافة إلى محور خاص بقواعد السلوك المهني التي تحكم علاقات المراجع بمختلف الأطراف، وهذا ما لم نجده في قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر ومجلة الواجبات المهنية في تونس، حيث تناولوا مباشرة علاقات المراجع وواجباته وحقوقه في شكل نصوص جامدة ولم تتطرق إلى المحور الأول الخاص بمبادئ السلوك الأخلاقي.

بينما تناولت مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية في قسم خاص بعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع قبل التطرق للمحاور الخاصة بواجباته وعلاقاته بمختلف الأطراف، وتتمثل هذه الخصائص في: الكفاءة، الضمير المهني، النزاهة، الشرف والاستقلال الذهني، وقد نصت المدونة على أن كل مهني مسجل بجدول الهيئة يجب عليه بذل الجهود اللازمة لتطوير الخصائص المذكورة سابقا.

وفيما يخص المحاور التي يشملها دستور آداب وسلوك المهنة في الدول موضوع الدراسة، فإنه في كل من تونس والجزائر هناك اتفاق على محورين رئيسيين وهما واجبات المراجع في علاقاته مع مختلف الأطراف (العملاء، الزملاء، الهيئة المنظمة، المتربصين) وحقوق المراجع، لكن نلاحظ أن قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر لم يبين واجبات المراجع في علاقاته مع الإدارات المختلفة والمجتمع ولم يتطرق إلى حقوق المراجع المختلفة بمناسبة ممارسته للمهنة، مثل حق حضور الاجتماعات المختلفة لمجلس الإدارة أو للجمعيات العامة للمساهمين، وكذلك الحق في الاستقالة من مهامه، أما مجلة الواجبات المهنية في تونس فتطرق إلى واجبات المراجع في علاقاته مع مختلف الأطراف، لكن لم تتناول كل حقوق المراجع عند ممارسته لمهامه.

ولكن الملاحظ على مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية، أنها تناولت مختلف الواجبات التي تقع على عاتق المراجع وحقوقه في المحاور الخاصة بعلاقات المراجع بمختلف الأطراف، ولم نجد فيها محورا منفصلا يتناول حقوق المراجع، وهو ما يتماشى مع محاور دستور آداب وسلوك المهنة التي تطرقنا لها في الفصل الثاني، كما تناولت المدونة محورا أخرى شملتها القوانين المنظمة للمهنة، مثل حالات التنافس وقواعد الاستقلالية والتكوين المستمر لأعضاء الهيئة.

وفي الأخير، يمكن القول أن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر ليس نابعا أصلا من المهنة ذاتها أو من رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم ذاتيا كما هو الحال في المملكة المغربية وبدرجة أقل في تونس، وفي هذا المجال، فإنه يمكننا الاستفادة من تجربة هذين البلدين في وضع دستور ملائم لآداب وسلوك المهنة، آخذين بالإيجابيات الموجودة في مجلة الواجبات المهنية التونسية ومدونة الواجبات المهنية المغربية، خاصة ما تعلق بكيفية وسلطة إصدار الدستور والمحاور التي يشملها، مع الحفاظ على النقاط الإيجابية الموجودة في قانون أخلاقيات المهنة المعمول به في الجزائر.

ومن خلال ما سبق، يمكن أن نلخص أهم عناصر الدراسة المقارنة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (7-12): ملخص لمقارنة أهم عناصر التنظيم المهني بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية

عناصر المقارنة		البلد	
المملكة المغربية	تونس	الجزائر	البلد
<ul style="list-style-type: none"> - مغاربة وأجانب - الممارسة بصفة مستقلة أو بصفة أجير - القيد بالجدول 	<ul style="list-style-type: none"> - تونسيين وأجانب - الممارسة بصفة مستقلة فقط - القيد بالجدول 	<ul style="list-style-type: none"> - الجزائريين فقط - الممارسة بصفة مستقلة فقط - الإعتماد من وزارة المالية - القيد بالجدول 	الشروط العامة
<ul style="list-style-type: none"> - شهادة خبير محاسب: - مسابقة دخول للتكوين - تكوين نظري + تربص ميداني (3 سنوات) - إمتحان نهائي + مذكرة - ثلاث شهادات تحوّل الحق في الدخول للتكوين المتخصص. 	<ul style="list-style-type: none"> - شهادة خبير محاسب: - مسابقة دخول للتكوين - تكوين نظري (سنة) + تربص (3 سنوات) - إمتحان نهائي + مذكرة - شهادة واحدة + شهادات معادلة مع تكوين تكميلي. 	<ul style="list-style-type: none"> - شهادة خبير محاسب: - ليسانس علوم مالية وشهادات أخرى + تربص ميداني لسنتين - إعتداد محافظ حسابات: - العديد من الشهادات دون أي تكوين متخصص. - بعد صدور القانون 10-01 أصبح يوجد تكوين متخصص لكل فئة يدوم 04 سنوات: - سنتين تكوين نظري وستين تربص ميداني. 	المعرفة المتخصصة

الإطار العام للممارسة المهنية

عناصر المقارنة	البلد	الجزائر	تونس	المملكة المغربية
الأتعاب	سلم أتعاب يتضمن حدا أدنى وحدا أقصى	سلم أتعاب يتضمن حدا أدنى فقط	التفاوض	
المهام	مهام دائمة وخاصة	مهام دائمة وخاصة	مهام دائمة وخاصة	مهام دائمة وخاصة
التعيين وإنهاء المهام	الجمعية العامة، رئيس المحكمة	الجمعية العامة، القاضي الإستعجالي، السوق المالية	الجمعية العامة، رئيس المحكمة	
الشركات المعنية	بعض الشركات التجارية	كل الشركات التجارية	كل الشركات التجارية	
القائم بالمراجعة	خبير محاسب، محافظ حسابات	خبير محاسب	خبير محاسب	
وكالة المراجع	03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.	09 سنوات (03 وكالات) فأكثر .	03 سنوات دون حدود. -عند التأسيس سنة واحدة	
إجبارية تعيين أكثر من مراجع	البنوك والمؤسسات المالية	شركات التأمين، القرض، قوائم مالية مجمعة، مصدرة لسندات ولديها تعهدات.	البنوك، شركات القرض، والتأمين والرسملة والاستثمار، اللجوء العلني للإدخار.	
الهيئة المنظمة	03 هيآت تابعة لوزارة المالية	هيئة الخبراء المحاسبين	هيئة الخبراء المحاسبين	
اللجان	لجان دائمة تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة/ وزارة المالية	لجان دائمة ولجان مؤقتة تابعة للهيئة المنظمة	لجان دائمة تابعة للهيئة المنظمة	
المجالس الجهوية	04 مجالس	03 مجالس	07 مجالس	
سلطة الإصدار	الهيآت التنفيذية	مجلس الهيئة المنظمة	مجلس الهيئة المنظمة	
دليل المعايير	نصوص قانونية وتشريعية وتوصيات	المعايير الدولية للمراجعة ISA	دليل معايير محلية يتطابق مع المعايير الدولية.	
نوع الدستور	مرسوم تنفيذي: قانون أخلاقيات المهنة	قرار من وزارة المالية: مجلة الواجبات المهنية	مدونة الواجبات المهنية	
منيع الدستور	وزارة المالية	المجلس الوطني للهيئة المنظمة	المجلس الوطني للهيئة المنظمة	
محاور الدستور	الواجبات، الحقوق.	العلاقات، الواجبات، الحقوق.	المبادئ الأخلاقية، العلاقات، حالات التنافي وقواعد الاستقلالية، ميزانية الوقت والأتعاب، مراقبة النشاط المهني.	

المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة:

من خلال الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فإنه يمكن القول أن التنظيم المهني القائم في الجزائر يعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلبا على الإرتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، كما أن التنظيم المهني القائم لا يستوفي جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني التي تطرقنا لها في الباب الأول.

لقد بينت الدراسة أن هناك بعض النقاط التي تعتبر إيجابية فيما يخص الإطار العام للممارسة المهنية ويمكن الحفاظ على معظمها، ونذكر منها الشروط العامة لممارسة المهنة وسلم أتعاب المراجع وكيفيات تعيينه وإنهاء مهامه، والتي في رأينا أنها في المستوى المقبول مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية مع إمكانية تحسين بعض العناصر، خاصة ما تعلق بالقائم بمهمة المراجعة والشركات المعنية بالمراجعة القانونية. أما فيما يخص المسؤوليات المدنية والانضباطية للمراجع فهي تقريبا في نفس المستوى مع ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية ودول أخرى، أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية، فعلى الرغم من التشابه الكبير في تصنيف المخالفات التي قد يرتكبها المراجع إلا أن هناك اختلاف واضح بين الدول الثلاث فيما يخص العقوبات المسلطة على المرتكبين لنفس المخالفة، ولكن على العموم أن المعمول به في الجزائر هو في المستوى المقبول مقارنة بما هو معمول به تونس والمملكة المغربية.

أما فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في القائم بمهنة المراجعة، فقد بينت لنا الدراسة المقارنة أن المهنة في الجزائر تعاني قصورا كبيرا مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، حيث أنه في الجزائر لا يوجد تكوينا متخصصا للمتشحين لممارسة المهنة بعد الشهادة الجامعية، هذه الأخيرة وعلى الرغم من اختلاف الشهادات المقبولة فلا يوجد أي تكوين تكميلي مطلوب لحاملي بعض الشهادات المعادلة، بالإضافة إلى عدم وجود أي مسابقة دخول للمهنة، كما أن التربص التطبيقي للخبراء المحاسبين لا يتم بطريقة فعالة نهائيا، حيث لا توجد ضوابط كافية لضمان جدية وفعالية وكفاءة التدريب، وأن محافظي الحسابات في الجزائر يمارسون المهنة دون أي تكوين وأي امتحان تأهيلي، بل يحصلون على الإعتماد من الهيئة المنظمة القائم على الشهادة الجامعية والخبرة المهنية وفي بعض الأحيان التدريب المهني، بالإضافة إلى أن امتحان الخبرة المحاسبية لم يتم تنظيمه منذ سنة 2002.

وقد حاولت السلطات العمومية وضع إجراءات جديدة بعد صدور القانون 10-01 للرفع من مستوى المعرفة المتخصصة للمهنيين من خلال إحداث تكوين متخصص في الخبرة المحاسبية ومحاسبة الحسابات يدوم لأربع سنوات والذي إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يبدأ العمل به.

وقد أدى هذا القصور في الإعداد العلمي للمراجعين بدخول أفراد غير مؤهلين لممارسة المهنة، وبالتالي ظهر عدم تجانس كبير بين المهنيين الممارسين، كما أنه لا توجد أي ضوابط لإلزام المهنيين بالتكوين المهني المستمر والإطلاع على التطورات الحاصلة في المهنة.

كما بينت الدراسة المقارنة أن الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة في الجزائر تعاني العديد من أوجه القصور مقارنة بتونس والمملكة المغربية، سواء من حيث تنظيمها وهيكلها أو من حيث الدور الذي تقوم به للرفع من مستوى المهنة سواء لصالح المهنيين أو لصالح المتربصين، فلم تقم هذه الهيآت بإصدار أي معايير للممارسة المهنية أو دستور لآداب وسلوك المهنة أو القيام بمراقبة جودة عمليات المراجعة وحماية مصالح المهنيين من خلال منع الممارسة غير الشرعية للمهنة من طرف أشخاص غير معتمدين أصلا لممارسة المهنة، أو من غير المقيدين بجدول الهيئة وغير المسددين للإشتراكات السنوية.

ولقد بينت الدراسة المقارنة فيما يخص معايير المراجعة، أن الجزائر لم تصدر أي معايير مهنية للمراجعة، وأن ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتوصيات أصدرتها الهيآت التنفيذية والتشريعية لا ترقى إلى مستوى المعايير، على عكس ما يوجد في تونس التي تبنت منذ 2002 المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمملكة المغربية التي أصدرت دليلا للمعايير المحلية منذ 1998 وأصدرت النسخة الجديدة لمعايير المراجعة التي تتطابق مع المعايير الدولية في مجملها سنة 2011.

وفيما يخص دستور آداب وسلوك المهنة، فقد بينت الدراسة المقارنة أن الجزائر أصدرت مرسوما تنفيذيا سنة 1996 يتضمن قانون أخلاقيات المهنة موجه للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي رأينا أن هذا القانون لا يرقى إلى مستوى دستور آداب وسلوك المهنة سواء من حيث كيفية إصداره أو من حيث السلطة التي أصدرته أو من حيث المحاور التي اشتملها. وقد تبين لنا أن قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر هو في نفس المستوى تقريبا مع مجلة الواجبات المهنية في تونس، ولا يرقى إلى مستوى مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية على الرغم من النقائص التي تحتويها هذه المدونة.

وفي ختام هذا الفصل، يمكن القول أن مهنة المراجعة في الجزائر ومنذ نشأتها لم تلق الإهتمام الكبير الذي عرفته المهنة في البلدان المجاورة والدول المتقدمة، ولم تعرف تنظيما حقيقيا يجعل لها المكانة اللائقة في المجتمع ويسمح بتحقيق أهدافها ويرتقي بها إلى مستوى المهنة في الدول المتقدمة، وحتى أن الإصلاحات الأخيرة التي جاءت بها السلطات العمومية لم تكن في مستوى تطلعات المهنيين ولقيت انتقادات كثيرة، مما يستلزم ضرورة قيام تنظيم مهني سليم لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث سنقوم في الفصل الموالي بتقديم مساهمتنا لتطوير التنظيم القائم.

الفصل الثامن

مساهمة تطوير التنظيم المهني

للمرآبعة في الجزائر

تمهيد:

بعدها تطرقنا في الفصل السابق للدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن خلال استعراضنا لأوجه التشابه والاختلاف لعناصر التنظيم المهني بين البلدان الثلاثة وملاحظة العناصر الإيجابية وأوجه القصور في التنظيم المهني للجزائر على ضوء تجربتي تونس والمملكة المغربية، سيخصّص هذا الفصل لمساهمة الباحث لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر مع مراعاة توفر جميع العناصر المتفق عليها بين معظم الباحثين في تنظيم المهنة مع الاستفادة من خبرة البلدين المذكورين ومراعاة ما يتلاءم مع الواقع المهني الجزائري.

وتمشيا مع التسلسل الذي جاءت به عناصر التنظيم المهني في الفصول السابقة، فإنه يُفترض أن نتطرق للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة بعد الإطار العام للممارسة المهنية، ونظرا لأننا سوف نستعمل مصطلحات تخص الهيئات المشرفة واللجان التابعة لها في مختلف عناصر التنظيم المقترح، فإننا سوف نخرج قليلا عن ذلك الترتيب، ولهذا سيشمل هذا الفصل العناصر التالية:

- x نظام مقترح للهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر؛
- x مقترحات تطوير الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر؛
- x نظام مقترح لوضع معايير المراجعة في الجزائر؛
- x مقترحات تطوير دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر.

1-8. نظام مقترح للهيآت المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

على ضوء الدراسة المقارنة التي أجريناها بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية في الفصل السابق، توصلنا إلى أن الهيئة المهنية المشرفة على تنظيم المهنة لها مسؤولية كبيرة في تطويرها والحفاظ على مكانتها في المجتمع والدفاع عن شرف وكرامة المهنة والمهنيين، ويتطلب ذلك ضرورة تمتع الهيئة بسلطة التأثير على الممارسة المهنية وعلى أعضاء المهنة من خلال الصلاحيات التي تُمنح لها، بالإضافة إلى ضرورة توفرها على الإمكانيات المادية الكافية حتى يمكنها العمل على تحقيق أهدافها التي نلخصها فيما يلي:

- الإرتقاء بمهنة المراجعة من حيث النظرية والتطبيق وضمان التطوير المستمر لها؛
- السيطرة على شروط مزاولة المهنة بما يضمن لها العدد الكافي من المراجعين المؤهلين لممارسة المهنة وتلبية حاجة الاقتصاد الوطني من خدمات المراجعة؛
- الحفاظ على أعلى معايير ممكنة من الكفاءة المهنية والسلوك المهني للمراجعين؛
- وضع وتطوير معايير مهنية للمراجعة؛
- مساعدة أعضاء المهنة في الحفاظ على استقلالهم المهني؛
- وضع وتطوير دستور لآداب وسلوك المهنة والسهر على التزام المهنيين به، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع في أمانة وموضوعية الأعضاء والخدمات التي يقدمونها؛
- تنظيم العلاقات مع مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من هيآت حكومية مؤثرة في المهنة وتنظيمات مهنية إقليمية ودولية للإستفادة من التطورات الحاصلة في المهنة.

إن تطوير المهنة في الجزائر يقتضي ضرورة توحيد المراجعين في هيئة مهنية واحدة مستقلة وتمتع بالشخصية المعنوية تشرف على تنظيم مهنة المراجعة، وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين للحفاظ على ما هو معمول به في الجزائر من حيث التسمية والذي سيشار إليه في ثنايا البحث بالهيئة المنظمة، وذلك من خلال إرجاع مهنة المراجعة توكل لفئة واحدة فقط من المهنيين أي الخبراء المحاسبين، مع التركيز على التكوين المتخصص لهذه الفئة كما سنرى لاحقا، ويجب في هذه الحالة إدماج محافظي الحسابات الموجودين حاليا مع اشتراط تكوين تكميلي لهم وتنظيم امتحانات الإدماج لهذه الفئة خلال فترات متقاربة نظرا لعدددهم الكبير نوعا ما.

وفي رأينا أن عملية توحيد المهنيين في هيئة واحدة يعتبر خطوة هامة للقضاء على التشتت الذي يعرفه أعضاء المهنة وعلى الخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الألقاب لدى المهنيين، كما أن توحيد المهنيين في هيئة واحدة سيشجع المهنيين على التعاون فيما بينهم في الأمور العلمية والعملية مما يؤدي إلى الارتقاء بالممارسة المهنية. كما يجب أن تكون الهيئة المنظمة مستقلة عن الجهاز

التنفيذي والتشريعي، وذلك للحفاظ على استقلال أعضاء الهيئة خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة حسابات المؤسسات العمومية والمختلطة.

1-1-8. مهام الهيئة المنظمة للمهنة

من بين المهام التي يجب أن تقوم بها الهيئة المنظمة، السهر على السير العادي للمهنة والعمل على فرض احترام القواعد والإلتزامات الخاصة بها والدفاع على شرف واستقلال المهنة ومصالح أعضائها، كما يجب عليها القيام بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالذور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

ونشير إلى أن أساس تطوير المهنة هو التكوين المتخصص، ولهذا فإنه يجب أن يكون للهيئة المنظمة دورا فعالا في تحديد هيكل المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لممارسة مهنة المراجعة، ويكون ذلك من خلال الإشتراك في وضع البرامج التعليمية المقررة في الجامعات والمعاهد المتخصصة بالنسبة للشهادات التي يخوّل حامليها فيما بعد بالترشح لممارسة المهنة، وفرض تكوين متخصص قبل مزاولة المهنة وتنظيم الإمتحانات النهائية التي تسمح بالحصول على الترخيص لمزاولة المهنة بصفة مستقلة.

2-1-8. إدارة الهيئة المنظمة للمهنة

يقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين مجلسا وطنيا يُنتخب في الجمعية العامة للمهنيين بأغلبية الأصوات، ويكون مقره الجزائر العاصمة، وتوكل له مهمتين رئيسيتين تتمثلان في حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء المصف الوطني، وتمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، بالإضافة إلى العديد من المهام التي هي في الأصل تنطوي تحت المهمتين الرئيسيتين المذكورتين.

ويجب أن يسعى المجلس الوطني للهيئة لتحقيق وحدة الأعضاء، خاصة وأنه في الوقت الحالي توجد فئتين من المراجعين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات)، وأن العديد من المهنيين هم معتمدين فقط ولا يحملون شهادة خبير محاسب والبعض منهم لا يحملون شهادة جامعية ولهم خبرة مهنية كبيرة في الميدان، وبالتالي على المجلس الوطني للهيئة المنظمة أن يسهر على إيجاد الحلول اللازمة لكيفية القضاء على التفاوت وعدم التجانس الموجود حاليا بين المهنيين، وذلك من خلال وضع برامج التكوين التكميلي لبعض المهنيين وتنظيم امتحانات الإدماج وبرامج التعليم المستمر للوصول إلى توحيد المهنيين في فئة واحدة متجانسة من حيث الشهادة ومن حيث المستوى.

3-1-8. المجالس الجهوية للهيئة المنظمة للمهنة

نظرا لمساحة الجزائر الكبيرة، فإن تطوير المهنة والتنظيم الجيد لها يقتضي خلق مجالس جهوية إضافية للمجالس الأربعة الموجودة حاليا، خاصة في المدن الكبرى، أو الإعتماد على معيار عدد المهنيين الموجودين بمختلف الولايات على غرار ما هو معمول به في المملكة المغربية، حيث أن كل منطقة يصل بها عدد المهنيين حدا معيناً فيمكنها إنشاء مجلسا جهويا، وبذلك تقرب الهيئة المنظمة للمهنة من المهنيين والمتربصين والمؤسسات، وفي رأينا أنه يمكن خلق مجالس جهوية بضم ولايتين أو ثلاث بحكم الموقع الجغرافي يصل بها عدد المهنيين حدا أدنى يمكن الاتفاق عليه في الجمعية العامة للمهنيين.

4-1-8. اللجان الدائمة للهيئة المنظمة للمهنة

حتى يمكن للهيئة المنظمة للمهنة أن تقوم بالمهام المذكورة سابقا، فإن ذلك يستدعي خلق لجان دائمة لتسهر كل لجنة على جانب من جوانب تنظيم المهنة، وتتكون كل لجنة من عدد مناسب من الأعضاء، وأن تتراوح مدة العضوية فيها بين 03 و05 سنوات، ومن بين اللجان ذات الأهمية التي نرى ضرورة أن تحتويها الهيئة المنظمة هي:

× لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية؛

× لجنة التكوين المهني المستمر؛

× لجنة مراقبة الجودة؛

× لجنة المعايير؛

× لجنة آداب وسلوك المهنة؛

× لجنة الجدول؛

× لجنة الإنضباط والتحكيم؛

ويجب ترك المجال مفتوحا للهيئة المنظمة لتكوين لجانا مؤقتة لمعالجة المواضيع الطارئة أو الخاصة ذات العلاقة بالمهنة والتي تستوجب تدخل الهيئة. وفيما يلي توضيح للمهام التي توكل لكل لجنة دائمة:

1-4-1-8. لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية

يجب أن تضم هذه اللجنة أعضاء من الخبراء المحاسبين ذوي الخبرة المهنية الطويلة في الميدان ومن الأكاديميين المختصين المعروفين بكفاءتهم في مجال المحاسبة والمراجعة من ذوي الشهادات الجامعية العليا، حيث تتولى هذه اللجنة مسؤولية تحديد شروط المعرفة المتخصصة اللازمة لممارسة المهنة، وذلك من خلال تحديد الشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة ومواد التكوين التكميلي بالنسبة لكل شهادة لا تحتوي على جميع المواد الأساسية التي سنتطرق لها لاحقا، ويجب أن يكون لها الدور البارز حتى على

مستوى الجامعات والمعاهد المتخصصة في وضع المناهج الدراسية فيما يخص الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة.

ويجب أن تقوم هذه اللجنة بتنظيم مسابقة الدخول للتكوين المتخصص للخبرة المحاسبية الذي سنتطرق له لاحقاً، وذلك من خلال تحديد شروط المشاركة وعدد المناصب المفتوحة التي يجب أن يراعى فيها عدد المؤطرين من ناحية التكوين النظري أو من ناحية التربص الميداني، والإشراف على وضع مواضيع امتحانات المسابقة والإشراف على تصحيحها وإعلان النتائج النهائية للمقبولين للدخول في التكوين المتخصص. وفي هذا المجال، تقوم هذه اللجنة بالمساهمة الفعّالة في وضع برامج التكوين النظري المتخصص الذي يدوم ثلاث سنوات، وتقوم في نهاية التكوين بالإشراف على الامتحان النهائي في شقيه الكتابي والشفاهي وإعلان النتائج النهائية للناجحين.

كما تقوم هذه اللجنة بوضع الشروط الواجب توافرها في التربص الميداني، والأعمال التي يجب أن يقوم بها المتربص في مكتب خبير محاسب مستقل أو شركة خبرة محاسبية، حيث تقوم هذه اللجنة بتعيين مدراء التربص المؤهلين للقيام بعملية التأطير على أن يتكفل كل مدير تربص بخمسة متربصين على الأكثر، كما يجب أن تحدد اللجنة المواضيع التي يمكن أن يتناولها المتربصون من خلال تقارير التربص الستة التي يقومون بإعدادها (تقرير كل ستة أشهر). كما تقوم هذه اللجنة بتعيين مراقب التربص بالنسبة لكل متربص يقوم بتقييم الأعمال التي يقوم بها ومتابعة مدى انضباطه ومدى قدرته على الممارسة الميدانية وعلى تحليل ووضع حلول للمشاكل التي من المتوقع أن تقابله ميدانياً.

وتقوم هذه اللجنة بدراسة ملفات المتربصين والأعمال التي قاموا بها خلال فترة التربص الميداني والتقارير التي قدّموها، والتقارير المقدمة من طرف مدراء ومراقبي التربصات وتقييم مدى ملاءمة وكفاية التربص، وفي حالة اقتناعها بذلك تقوم بالمصادقة على التربص الذي يسمح للمتربص بالمشاركة في الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية.

ويجب على هذه اللجنة أن تقوم بعقد اجتماعات دورية كل شهرين أو ثلاثة أشهر لتقييم سير عملية التعليم والتربصات الميدانية ووضع حلول للمشاكل التي قد تظهر، بالإضافة إلى عقد لقاءات دورية تكوينية للمتربصين يتم من خلالها دراسة حالات عملية معينة وإطلاعهم على كل جديد أو تغيير يخص المهنة.

2-4-1-8. لجنة التكوين المهني المستمر

يتم تكوين هذه اللجنة من عدد مناسب من الأعضاء الذين تتوفر فيهم الخبرة المهنية الطويلة والكفاءة العلمية اللازمة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتتولى هذه اللجنة الإهتمام بفئة الممارسين فعلاً للمهنة وتمكينهم من تقديم خدمات ذات جودة عالية، خاصة الداخليين الجدد للمهنة، ويجب أن تقوم

بوضع برنامج ملائم للتكوين المهني المستمر يسمح بتطوير الممارسة الميدانية للمهنيين، ويجب أن يكون مواكبا للتطورات الحاصلة في المهنة محليا أو دوليا.

ويجب أن يكون هناك تنسيقا بين هذه اللجنة ولجنة التعليم ومتابعة التربصات لكي يكون محتوى التكوين المهني المستمر يختلف عن محتوى برامج التكوين النظري المتخصص لدخول المهنة، كما يجب أن تحدد اللجنة الحجم الساعي السنوي الأدنى الذي يجب أن يخصصه المراجع للتكوين المستمر مع وضع آلية لمراقبة ذلك، كوضع سجل لتسجيل الحضور في الحالات التي تستلزم الحضور، كما يمكن أن يكون جزءا من التكوين عن بُعد بواسطة الإنترنت أو عن طريق توزيع أقراص مضغوطة على المهنيين. وعلى هذه اللجنة أن تضع نظاما صارما للإلتزام بالتكوين المهني المستمر من طرف أعضاء المهنة وإحالة كل عضو غير ملتزم بذلك على لجنة الإنضباط والتحكيم لتسليط العقوبة المناسبة عليه.

3-4-1-8. لجنة مراقبة الجودة

تتولى هذه اللجنة بصفة رئيسية مهمة الرقابة على الأنشطة التي يقوم بها المراجعون، وتدخل مهام لجنة المراقبة هذه في إطار تحسين نوعية خدمات المراجعة المقدمة من طرف المراجعين، وذلك من خلال التأكد من مدى التزامهم بمعايير المراجعة المعمول بها والقوانين المنظمة للمهنة ومدى احترام قواعد الاستقلالية وقواعد دستور آداب وسلوك المهنة، كما تقوم هذه اللجنة بإعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها وإعداد التداير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات مكاتب المراجعة. ولكي تكون عمليات مراقبة الجودة ذات فعالية، يجب على لجنة مراقبة الجودة إعداد دليل عملي للرقابة على جودة المراجعة يسترشد به المراقبون ونماذج موحدة لأوراق العمل والإستيبيانات التي يستخدمها المراقبون أثناء الرقابة الميدانية لمكاتب المراجعة.

تقوم لجنة المراقبة في بداية كل سنة بإعداد برنامج تدخلات تعين من خلاله المراقبين الذين سيقومون بهذه المهمة مع احترام تطبيق شروط الاستقلالية وإمكانيات التفرغ بالنسبة لكل مهني مكلف، ويقوم بكل مهمة مراقبين إثنيين على الأقل يحرران من خلالها تقريرا يوجه إلى لجنة المراقبة، ويتضمن هذا التقرير ملاحظات المراقبين حول مدى التزام المهني محل المراقبة بمعايير المراجعة المعمول بها وقواعد الاستقلالية وقواعد دستور آداب وسلوك المهنة، وبصفة عامة كل الإلتزامات المهنية، وتعطي لجنة المراقبة للمراجع حق الرد على الملاحظات الواردة في تقرير المراقبين.

تقوم لجنة المراقبة بدراسة تقارير المراقبين الذين قاموا بعمليات الرقابة على الجودة كل ثلاثة أشهر، حيث أنه إذا اعتبرت اللجنة على ضوء تقرير المراقبين والإيضاحات التي قدمها المهني أن هذا الأخير لم يلتزم بالمعايير المهنية وقواعد الاستقلالية والعناية المهنية، وبصفة عامة جميع الإلتزامات التي

يفرضها القانون، فإنها تحيل الملف إلى لجنة الإنضباط والتحكيم لدراسة وتصنيف المخالفات المرتكبة والعقوبات المناسبة لها، أو إحالة الملف إلى وكيل الجمهورية في حالة المخالفات ذات الطابع الجنائي.

4-4-1-8. لجنة المعايير

تتولى هذه اللجنة بصفة رئيسية إصدار معايير محلية للمراجعة تتلاءم مع الواقع المهني الجزائري، والتي يجب على أعضاء المهنة الإلتزام بها أثناء الممارسة المهنية، كما يجب عليها كذلك إصدار إجراءات المراجعة والتفسيرات الخاصة بكل معيار مهني لكي يسهل تطبيقه من طرف أعضاء المهنة، ويجب على هذه اللجنة أن تقوم بعقد لقاءات تكوينية للمهنيين لعرض أي معيار مهني جديد وشرحه لهم وإعطائهم التفسيرات اللازمة له.

ومن المهام التي تقوم بها اللجنة كذلك، هي دراسة إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في حالة عدم إصدار معايير محلية، وذلك من خلال دراسة مدى ملاءمة المعايير الدولية المراد اعتمادها للواقع المهني الجزائري أو تهيئة الظروف الملائمة وتعريف المهنيين بها وكيفية تطبيقها.

وعلى اللجنة أن تقوم بإصدار دليل للمعايير يضم جميع المعايير التي أصدرتها اللجنة أو التي تم اعتمادها، ويجب أن يكون في متناول جميع المهنيين، وأن يخضع للتعديلات اللازمة كلما تم إصدار معيار جديد أو إلغاء أو تعديل معيار معين.

5-4-1-8. لجنة آداب وسلوك المهنة

تتولى هذه اللجنة في البداية وضع مقترح لدستور أو ميثاق آداب وسلوك المهنة يتميز بالشمول والتفصيل والدقة، ويمكن لهذه اللجنة أن تسترشد بدساتير دول أخرى لها خبرة كبيرة في هذا المجال مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الواقع الجزائري، وبعد الانتهاء من صياغة الدستور المقترح يستدعي المجلس الوطني للهيئة المنظمة للمهنة الجمعية العامة للمهنيين لمناقشته والتصويت عليه، ولكي يكون ساريا يجب التصويت عليه على الأقل بثلاثي أعضاء الجمعية العامة، وبالتالي يصبح ملزما لكل أعضاء المهنة.

كما يجب على لجنة آداب وسلوك المهنة التأكد من مدى التزام المراجعين بقواعد هذا الدستور، حيث أنه في حالة خروج الأعضاء عن قواعد الدستور فيجب على اللجنة دراسة أسباب ذلك، فإذا كان السبب يرجع لعدم الدقة في صياغة الدستور أو لعدم ملاءمة القواعد للظروف البيئية السائدة، فإنها تقوم بإجراء التعديلات اللازمة للقضاء على النقص الملاحظ، ولكن إذا كان الخروج عن قواعد الدستور يرجع للسلوك غير القويم للأعضاء، فهنا يجب على اللجنة إحالة الأعضاء المخالفين على لجنة الإنضباط والتحكيم التي سنتطرق لها لاحقا للنظر في المخالفات المرتكبة ومدى خطورتها ثم تقرير العقوبات التأديبية المناسبة.

6-4-1-8. لجنة الجدول

تتولى هذه اللجنة بصفة رئيسية ضبط الجدول الخاص بالمهنيين الممارسين فعلا للمهنة، وتقوم بنشره وإعلانه في بداية كل سنة على مستوى مقر الهيئة المنظمة للمهنة والمجالس الجهوية والمحاكم والغرف التجارية على مستوى الولايات، وذلك لكي يمكن للمؤسسات الطالبة لخدمات المراجعة معرفة المهنيين الممارسين على المستوى المحلي، كما يمكن كذلك الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات المراجعة من التأكد من المراجعين الذين يمارسون بطريقة شرعية، وبالتالي الابتعاد عن الممارسين للمهنة بطرق غير شرعية.

كما يتمثل دور هذه اللجنة في التحقق من توفر شروط التسجيل بالجدول وفقا لما هو منصوص عليه في القانون المنظم للمهنة بالنسبة لكل من يطلب القيد بالجدول، وتبث كذلك في طلبات القيد بالجدول والتعليق والشطب النهائي.

7-4-1-8. لجنة الإنضباط والتحكيم

تتولى هذه اللجنة السهر على احترام أعضاء الهيئة للقوانين المنظمة للمهنة، المعايير المهنية، دستور آداب وسلوك المهنة والنظام الداخلي للهيئة، ويكون ذلك من خلال دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة وتسليط العقوبات على المخالفين، كما تبث في جميع الطعون المتعلقة بالتسجيل في جدول الهيئة، أو المقدمة من طرف المهنيين بخصوص قرارات لجنة المراقبة أو لجنة آداب وسلوك المهنة أو من أي طرف معني. كما تتولى هذه اللجنة مهمة تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط، وضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين وزبائنهم أو بين المهنيين أنفسهم.

ويجب على هذه اللجنة أن تقوم بإعداد قائمة تحمل أسماء المهنيين الذين صدرت في حقهم قرارات تأديبية، وتقوم بمراجعة هذه القائمة إثر كل قرار تأديبي تصدره بحق مهني معين، وضمان تبليغ ذلك لكل الجهات المعنية خاصة لجنة الجدول.

5-1-8. تمثيل الهيئة المنظمة للمهنة

لكي تلقى المهنة احتراماً أكبر في المجتمع وقيامها بالدور اللازم، فإنه يجب أن يكون للهيئة المنظمة مهنة المراجعة تمثيلاً في جميع المجالس الوطنية ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة، ونذكر منها على الخصوص:

- المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي؛
- المجلس الوطني للاستثمار الأجنبي والتعاون الدولي؛
- المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المجالس العلمية للجامعات التي تنظم الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية؛

- المجلس العلمي بالمعهد المختص في تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المنصوص عليه في القانون 10-01؛

- اللجان الاستشارية لدى وزارة المالية؛

- اللجان الاستشارية لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛

- مجلس السوق المالية.

كما يجب على الهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر أن يكون لها تمثيلا على مستوى الهيئات الدولية والإقليمية، ونذكر منها على الخصوص:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين؛

- مجلس المعايير الدولية للمحاسبة؛

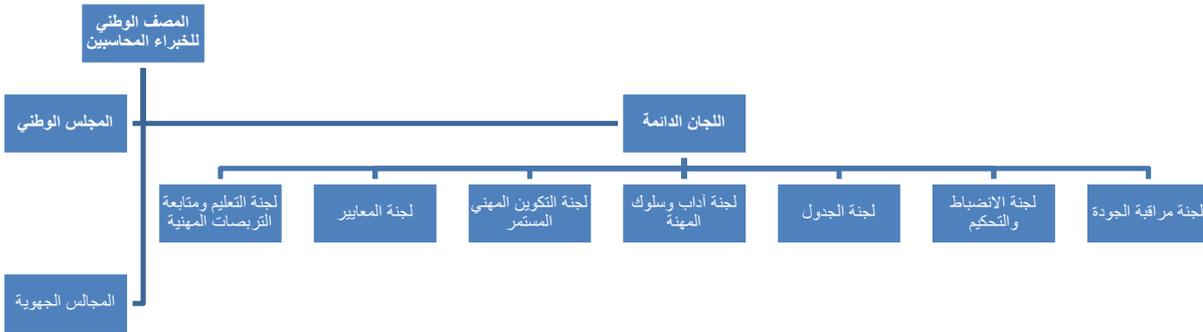
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛

- الإتحاد العام للخبراء والمراجعين العرب.

ونشير إلى أنه في ظل العولمة التي اجتاحت كل المجالات، فإنه بات من الضروري إنشاء هيئة إقليمية مغاربية تعمل على ترقية التعاون بين المهنيين في دول المغرب العربي وتشجيع تبادل الخبرات فيما بينهم، ولما لا الوصول إلى توحيد الممارسة المهنية في هذه الدول عن طريق خلق معاهد تكوين مغاربية مختصة في هذا المجال تمنح شهادات مراجعة ومحاسبة مغاربية.

وفي الأخير، يمكن تلخيص أهم عناصر النظام المقترح التي تطرقنا لها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (8-1): ملخص النظام المقترح للهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث.

8-2. مقترحات تطوير الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر

نعرض من خلال هذا الجزء ما يجب أن يكون عليه الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر وفق تصور الباحث، حيث يجب أن يوضح هذا الإطار العام النقاط الرئيسية التالية:

- x الشروط العامة لممارسة المهنة؛
- x شروط المعرفة المتخصصة؛
- x مهام المراجع؛
- x تعيين وإنهاء مهام المراجع؛
- x أتعاب المراجع؛
- x مسؤوليات المراجع.

8-2-1. الشروط العامة لممارسة المهنة

من خلال الدراسة المقارنة للشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الفصل السابع، لاحظنا أن هناك اتفاق كبير على هذه الشروط بين الدول الثلاث موضوع الدراسة، حيث أنه في رأينا يمكن الحفاظ على الشروط المعمول بها في الجزائر فيما يخص الجنسية الجزائرية، تأدية اليمين، التمتع بالحقوق المدنية والسياسية، عدم ارتكاب جنحة أو جناية أو أي فعل يمس بشرف المهنة والقيود في جدول الهيئة المنظمة، حيث نلاحظ أن هذه الشروط جد ضرورية للقبول لممارسة المهنة في الجزائر.

ومن بين الشروط التي يجب تجاوزها هو شرط الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يجب التخلي تماما عن فكرة الإعتماد والاتجاه نحو التكوين المتخصص، وبالتالي تصبح الشهادة التي تُمنح بعد النجاح في الإمتحان النهائي هي الشرط الأساسي للقيود بجدول الهيئة الذي يعتبر ترخيصا للبدء في مزاولة المهنة.

كما نشير أنه من باب الإنفتاح على العالم الخارجي وضرورة اندماج مهنة المراجعة في الجزائر في ركب العولمة، فإنه ينبغي فتح المجال أمام الأجانب لممارسة المهنة في الجزائر من خلال إبرام اتفاقات مع الدول الأجنبية، وبالتالي السماح للمراجعين الجزائريين لممارسة المهنة في هذه الدول، وبذلك يفتح الباب للاعتراف بالمراجع الجزائري كمهني دولي وإبراز القدرات والكفاءات الجزائرية في هذا المجال مثلما برزت في مجالات أخرى.

إن فتح المجال أمام الأجانب لممارسة المهنة سيفتح بدون شك باب المنافسة أمام المراجعين الجزائريين، وهذا ما يقتضي تكويننا متخصصا ذو نوعية عالية، وبالنظر للقانون الجديد (10-01) الذي أحدث شهادتين وهما الشهادة الجزائرية لخبير محاسب والشهادة الجزائرية لمحافظ حسابات، وبالنظر لما هو موجود في تونس والمملكة المغربية حيث مهنة المراجعة موكلة لفئة الخبراء المحاسبين مع التركيز على

التكوين، فإننا نرى أنه يجب اشتراط شهادة واحدة وذات قيمة علمية عالية وهي الشهادة الجزائرية لخبير محاسب، والتخلي على فئة محافظي الحسابات وبالتالي الشهادة مع ضرورة إخضاعهم لتكوين تكميلي وامتحانات الإدماج للحصول على شهادة خبير محاسب.

كما أنه يمكن الحفاظ على إمكانية تكوين شركات تجارية أو مدنية لممارسة المهنة بالشروط التي جاء بها القانون الجزائري، حيث هي في نفس المستوى مع ما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية. ووفق ما رأيناه في تجربة المملكة المغربية، فإننا نقترح فتح المجال للمهنيين في الجزائر للقيود في جدول الهيئة المنظمة كعضو بصفة أجير يربطه عقد عمل مع خبير محاسب مستقل أو مع إحدى شركات الخبرة المحاسبية المقيدة بجدول الهيئة، وهذا من شأنه أن يشجع العديد ممن لا يتفرون على الإمكانيات اللازمة لممارسة المهنة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليتهم على ممارسة المهنة بصفة أجير.

2-2-8. المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة

فيما يخص المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة، فقد أوضحت الدراسة المقارنة أن الجزائر لم تعط اهتماما كبيرا لهذا الجانب مقارنة بتونس والمملكة المغربية، وفي هذا الصدد، فإننا نرى أنه يجب النظر إلى المعرفة المتخصصة من خلال مرحلتين:

x المرحلة الجامعية للحصول على شهادة ليسانس تحوّل الحق في ممارسة المهنة،

x ومرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب.

1-2-2-8. المرحلة الجامعية للحصول على شهادة جامعية تحوّل الحق في ممارسة المهنة

بالنسبة لهذه المرحلة، فإن الهدف منها هو إنتاج إطارات محاسبية ومالية قادرة على العمل بالقطاع العام أو الخاص، بالإضافة إلى إمكانية ترشحها لممارسة مهنة المراجعة بصفة مستقلة، وهذا يستوجب أن تكون المقررات أو المواد المدروسة في هذه المرحلة تشمل مواد المحاسبة المختلفة، الإدارة، المالية، التحليل المالي، الضرائب، القانون ومواد أخرى ذات علاقة بالمهنة كالاقتصاد، الإحصاء، الإعلام الآلي، علم الاجتماع والرياضيات... إلخ. وفي هذا المجال، فإن لجنة التعليم ومتابعة التربصات التي تكوّن على مستوى الهيئة المنظمة يجب أن يكون لها دورا فعالا في وضع المقررات الدراسية وفق متطلبات سوق العمل، حيث يكون المتخرج بشهادة ليسانس في مجال المحاسبة والمالية قادرا على مسك المحاسبة والإدارة المالية لمختلف الشركات وفي مختلف القطاعات.

نشير إلى أن هذه المعرفة المكتسبة تعتبر ضرورية لتكوين إطارات في المحاسبة والمالية، ولكن غير كافية لممارسة المهنة بصفة مستقلة، حيث تقتضي وجود مرحلة ثانية للتكوين المتخصص.

8-2-2-2. مرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب

تهدف هذه المرحلة لإنتاج مهنيين مؤهلين لممارسة مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليتهم، وهذا يقتضي اكتساب المترشح لمعارف متخصصة ومعقدة ذات طابع نظري وتطبيقي. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تحتوي هذه المرحلة على النقاط الرئيسية التالية:

- x التكوين النظري المتخصص؛
- x التربص الميداني؛
- x مراقبة التربص؛
- x المصادقة على التربص؛
- x الإمتحان النهائي؛
- x إعداد مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها.

أولاً: التكوين النظري المتخصص

وفقاً لما رأيناه في الدراسة المقارنة فإن تجربتي تونس والمملكة المغربية جديرتان بالدراسة والاستفادة من خبرتهما في هذا المجال، حيث نقترح أن تكون مدة الدراسة في هذه المرحلة ثلاث سنوات وبتفرغ تام، حيث يركز التكوين في هذه المرحلة على جوانب متعددة في المراجعة والمحاسبة والإدارة والحماية بأنواعها المختلفة وبدراسة معمقة مع دراسة الحالات العملية.

وفي هذا المجال، فإنه يجب أن توكل مهمة التكوين النظري المتخصص لمعهد تعليم مختص، حيث من بين النقاط الإيجابية التي جاء بها القانون 10-01 هو إنشاء معهد مختص لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونقترح أن يصبح معهداً متخصصاً لتكوين الخبراء المحاسبين فقط في إطار التوجه نحو توحيد المراجعين في فئة واحدة.

ونقترح أن تُخصص الدراسة في السنة الأولى للتعلم في المعارف المحاسبية، المالية، القانونية، التسيير والحماية، أما السنة الثانية فتُخصص فيها الدراسة للتحكم في تقنيات الخبرة المحاسبية، في حين تُخصص السنة الثالثة لدراسة وتطبيق تقنيات المراجعة، المصادقة على الحسابات وتقييم المؤسسات، كما تشمل أيضاً دروساً حول الخبرة القضائية، دستور آداب وسلوك المهنة، منهجيات البحث والتوثيق، وتختتم بالحصول على شهادة عليا في المراجعة والمحاسبة بعد النجاح في الإمتحان النهائي.

وفي رأينا، أنه يجب إجراء امتحان قبول أو مسابقة للدخول في التكوين المتخصص تتولى تنظيمه لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية التي يتم إنشاؤها على مستوى الهيئة المنظمة بالاشتراك مع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ويمكن فتح الباب للتقدم لهذه المسابقة الحاملين لشهادة ليسانس ذات علاقة بالمحاسبة والمالية مع إمكانية وضع شروط أخرى كمعدل معين أو عدم إعادة السنة في المرحلة

الجامعية...، ويدخل هذا في إطار الانتقاء المسبق للمترشحين لممارسة المهنة، وسيشجع حتما الراغبين في ممارسة المهنة على العمل أكثر والدراسة بتفوق في المرحلة الجامعية، وهو ما سيكون له الأثر الإيجابي في رفع مستوى المهنيين في المستقبل.

وفيما يخص شهادة ليسانس المطلوبة، فإنه يمكن الحفاظ على الخمس شهادات المعمول بها حاليا (شهادة ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية، دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة، ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة، ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة وليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة) مع إمكانية السماح لحاملي شهادات ليسانس أخرى ذات علاقة بالمالية والمحاسبة بالمشاركة في مسابقة الدخول للتكوين المتخصص مع ضرورة إخضاعهم لتكوين تكميلي في المواد الأساسية التي لم يدرسوها وامتحانهم فيها، على غرار ما هو معمول به في تونس لكي يصبحوا في نفس المستوى مع حملة شهادات ليسانس الأخرى.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار النظام الجديد للتعليم العالي في الجزائر (LMD*)، حيث أن الشهادات التي كانت مطلوبة في السابق ستصبح بعد سنتين أو ثلاث لا تُسَلَّم في الجامعات، وبالتالي لا بد من التأسيس لشهادات ليسانس تشمل المواد الأساسية التي رأيناها في العنصر السابق تحوّل الحق في ممارسة المهنة، مع إمكانية السماح لأنواع عديدة من الشهادات ذات العلاقة بالمحاسبة والمالية مع إخضاعهم للتكوين التكميلي بعد دراسة محتوى المواد المدروسة بالنسبة لكل شهادة، ثم تحديد مواد التكوين التكميلي الخاصة بكل شهادة بالنسبة للمواد الأساسية المتمثلة في مواد المحاسبة والمالية، الجباية، الإدارة والقانون.

ثانيا: التربص الميداني

في ضوء الدراسة المقارنة لما هو معمول به في الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فإن التربص الميداني يجب أن يكون بالتوازي مع التكوين النظري لمدة ثلاث سنوات مع إعداد تقرير تربص كل ستة أشهر يتناول موضوعا أو حالة عملية عن جانب من جوانب المراجعة والمحاسبة، ويجب أن يكون لدى مكتب خبير محاسب مستقل أو شركة خبرة محاسبية وبتفرغ تام.

ثالثا: مراقبة التربص

لكي يكون التربص فعالا فإنه يجب أن يعيّن مراقب التربص من طرف الهيئة المنظمة، ويكون ذلك في بداية التربص، بحيث يقوم مراقب التربص بمراقبة أعمال المتربص منذ البداية وإلى غاية نهاية فترة

* Licence – Master – Doctorat.

التربص، كما يقوم بمراقبة انضباطه فيما يخص الحضور وتنفيذ الأعمال الموكلة له وإعداد التقارير في الأوقات المحددة لذلك.

رابعاً: المصادقة على التربص

بعد الانتهاء من التربص التطبيقي، يقوم الطالب بإيداع ملف كامل عن الأعمال التي قام بها خلال فترة التربص مرفقا بتقرير مدير التربص وتقرير المراقب للجنة التعليم ومتابعة التربصات، حيث تدرس هذه الأخيرة ملف المتربص وتقرر المصادقة على تربصه أو إلزامه بمدة إضافية للقيام بتغطية النقائص الملحوظة من طرف اللجنة.

خامساً: الإمتحان النهائي

يكون الإمتحان النهائي في نهاية السنة الثالثة من التكوين النظري وهو الذي يسمح بالحصول على الشهادة العليا في المراجعة والمحاسبة، ويهدف هذا الإمتحان إلى تقييم مدى استيعاب المتربصين للمعارف النظرية التي تلقوها خلال فترة التكوين المتخصص، ومدى اكتسابهم للمهارات اللازمة للممارسة الميدانية، ويشمل هذا الإمتحان جزئين: إمتحان كتابي حول ما تمت دراسته خلال مرحلة التكوين المتخصص، وامتحان شفاهي بالنسبة للطلبة الناجحين في الإمتحان الكتابي يكون في شكل محاورة مع خبراء محاسبين وأكاديميين مختصين في المحاسبة والمراجعة والقانون والحماية والإدارة، تتناول المواضيع التي تناولها الطالب في التقارير الستة وقضايا أخرى تتعلق بمجالات المهنة المختلفة، ويقيم الطالب على مدى تحكمه في المواضيع التي تناولها في التقارير ومدى قدرته على إبداء رأيه والدفاع عنه. يجب أن تقوم لجنة التعليم ومتابعة التربصات بإعداد هذا الامتحان وإدارته وتصحيحه وإعلان نتائجه، ويكون هذا الإمتحان كجزء من متطلبات الحصول على شهادة خبير محاسب بالإضافة إلى النجاح في مناقشة المذكرة. ونشير في هذه النقطة إلى أنه يجب إيجاد صيغة ملائمة لتنظيم هذا الإمتحان بطريقة منتظمة، وهذا ما يعطي مصداقية أكبر للتكوين وانضباط أكبر للمتكونين.

سادساً: إعداد مذكرة نهاية التكوين ومناقشتها

يجب على الطالب الذي أتم على الأقل سنتين من التربص التطبيقي أن يسجل موضوع مذكرة الخبرة المحاسبية لدى معهد التعليم المتخصص، بحيث تتناول المذكرة موضوعا في ميادين المحاسبة والمراجعة مع إجراء دراسة ميدانية، ويستطيع مناقشة المذكرة فقط الطلبة الناجحين في الإمتحان النهائي والمصادق على تربصهم، وتناقش هذه المذكرة علنيا أمام لجنة مكونة من أساتذة أكاديميين مختصين وخبراء محاسبين. وبعد المناقشة تقرر اللجنة نجاح الطالب وتمنح له شهادة الخبير المحاسب أو تأجيل نجاحه إلى دورة أخرى بعد قيامه بالتصحيحات اللازمة.

وفي هذا المجال، فإننا نرى أنه حان الوقت للانخراط في برنامج التكوين للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بغرض اعتراف هذه الهيئة العالمية بالمهنيين الجزائريين كمهنيين دوليين، وبالتالي الإيفتاح على العالم الخارجي وترك المجال للمراجع الجزائري لإبراز قدراته وكفاءته أمام نظرائه في الدول المختلفة. ولا يجب أن تتوقف عملية التعليم عند حصول الطالب على شهادة خبير محاسب والترخيص له بمزاولة المهنة، بل يجب أن يستمر التعليم بشكل مستمر وفق آليات تحددها لجنة التكوين المهني المستمر التي تُنشأ على مستوى الهيئة المنظمة، حيث يجب أن تقوم هذه اللجنة بوضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئة المنظمة للمهنة، ويجب أن تتضمن هذه الدورات أحدث المستجدات في معايير المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات المهنة والمواضيع ذات العلاقة.

3-2-8. مهام المراجع

من خلال الدراسة المقارنة لمهام المراجع في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فإنه من الضروري أن يكون للمراجع مهاما دائمة ومهاما ظرفية، حيث تتمثل المهمة الدائمة في المصادقة على القوائم المالية للشركات والهيئات المختلفة ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية لها ونتائج نشاطها، وينتج عن هذه المهمة إصدار تقرير عام يتضمن رأيه حول القوائم المالية ويقدمه في الجمعية العامة العادية للمساهمين، ويتخذ رأي المراجع أحد الأشكال التالية:

- رأي إيجابي دون تحفظات،
- رأي إيجابي مع تحفظات،
- رأي سلبي (معارض)،
- الإمتناع عن إبداء الرأي.

في حين تتمثل المهام الخاصة في الأحداث التي قد تقع بمناسبة ممارسة المراجع للمهمة الدائمة وتستدعي تدخله، وبالتالي يجب عليه إصدار تقرير خاص بخصوص ذلك، ومن المهام الخاصة أو الظرفية التي يتدخل بموجبها المراجع نذكر:

- خفض رأس المال؛
- رفع رأس المال؛
- عمليات الانفصال أو الاندماج؛
- تحويل الشركة؛
- إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب؛
- إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- إصدار شهادات الإستثمار؛

- إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح؛

- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للإدخار وتحديد سعر الإصدار.

ونرى في هذا المجال أنه يجب توسيع مهام التصديق إلى مجالات أخرى غير مراجعة القوائم المالية، ومن هذه المجالات: المعلومات المالية الأخرى، المعلومات غير المالية، الأنظمة والإجراءات، الإدارة والتسيير...، وكل هذا بغرض الاستجابة أكثر لاحتياجات السوق.

4-2-8. تعيين وإنهاء مهام المراجع

إن كيفية تعيين المراجع وإنهاء مهامه أو عزله تعتبر من الأمور الهامة في مهنة المراجعة لأنه يتوقف عليها ضمان استقلالية المراجع عند ممارسته للمهنة وتضمن حقوقه، وفي رأينا أن ما هو معمول به في الجزائر حاليا يمكن الحفاظ عليه لأنه يضمن لحد كبير استقلال المراجع وعدم ممارسة عليه أية ضغوطات، حيث أن المشرع الجزائري سواء من خلال القانون التجاري أو من خلال القانون 10-01 المنظم للمهنة حاليا، يبين جميع الإجراءات الخاصة بالتعيين وإنهاء المهام بما يضمن حقوق المراجع وحقوق الأطراف ذات المصلحة، كما تطرق لمختلف حالات التنافي والمهام التي تتنافى مع مهنة المراجعة، والتي يمكن الحفاظ عليها في المستقبل وفق ما تناولناه في الفصل الرابع الخاص بتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.

بالنسبة للشركات المعنية بتعيين مراجع حسابات وهذا فيما يخص المراجعة القانونية، فإنه يجب أن توسع العملية إلى كافة الشركات التجارية دون استثناء، أي بالإضافة إلى شركات الأموال الخاضعة حاليا، فإنه يمكننا تطبيق الإجراء الخاص بالشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) والمؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) المتعلق بالحد الأدنى لرقم الأعمال خلال نهاية السنة المالية المقدر بـ 10.000.000 دج على شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

وفيما يخص إجبارية تعيين أكثر من مراجع حسابات المطبقة حاليا على البنوك والمؤسسات المالية، فإنه يجب أن يوسع هذا الإجراء ليشمل الشركات التي تلجأ علينا للإدخار والمسعرة بالبورصة والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة.

بالنسبة للقوائم بمهمة المراجعة، ومن خلال ما رأيناه سابقا فإنه يجب أن توكل مهام المراجعة (القانونية أو التعاقدية) إلى فئة الخبراء المحاسبين لوحدهم، وهذا ضمانا لمستوى عالي من جودة المراجعة وهذا في ضوء التكوين المقترح للخبراء المحاسبين في الجزء الخاص بشروط المعرفة المتخصصة.

أما فيما يخص وكالة المراجع بالنسبة لمهام المراجعة القانونية، فإنه يمكن الحفاظ على ما هو معمول به حاليا في الجزائر لأنه يعتبر من الأمور الإيجابية وهو أحسن مما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية، حيث تدوم وكالة مراجع الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ثم لا يمكنه القيام بمهمة المراجعة في الشركة إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات من نهاية وكالته بها.

8-2-5. أتعاب المراجع

إن من واجب الهيئة المنظمة للمهنة أن تضمن حقوق المراجع في الحصول على أتعابه كاملة، وتعتبر تجربة الجزائر في هذا المجال مهمة ويمكن الحفاظ عليها، حيث اعتمدت الجزائر منذ سنة 1994 سلم أتعاب تصاعدي يعتمد على عدد ساعات العمل المتوقعة والمقدرة على أساس مجموع الميزانية الخام ومجموع نواتج الاستغلال، مع ضمان حد أدنى للأتعاب مثل ما هو معمول به حاليا، ولكن يجب وضع نظام لمراجعة تكلفة ساعة العمل تماشيا مع التغيرات الاقتصادية وعلى الخصوص معدلات التضخم. ويجب أن يتماشى السلم الجديد مع التغيرات الحاصلة على الجانب المحاسبي والتمثلية في اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، وذلك من خلال إعادة النظر في المعايير التي يتم على أساسها تقدير الحجم الساعي للمهمة لأنها موضوعة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني السابق. كما نقترح عدم وضع حدا أقصى للأتعاب، وفي هذا المجال يمكن الأخذ بالتجربة التونسية من خلال وضع معامل معين ثابت يتم على أساسه حساب مبلغ الأتعاب عندما يصل مجموع الميزانية الخام ومجموع نواتج الاستغلال حدا معيناً يتم الاتفاق عليه في الجمعية العامة للمهنيين.

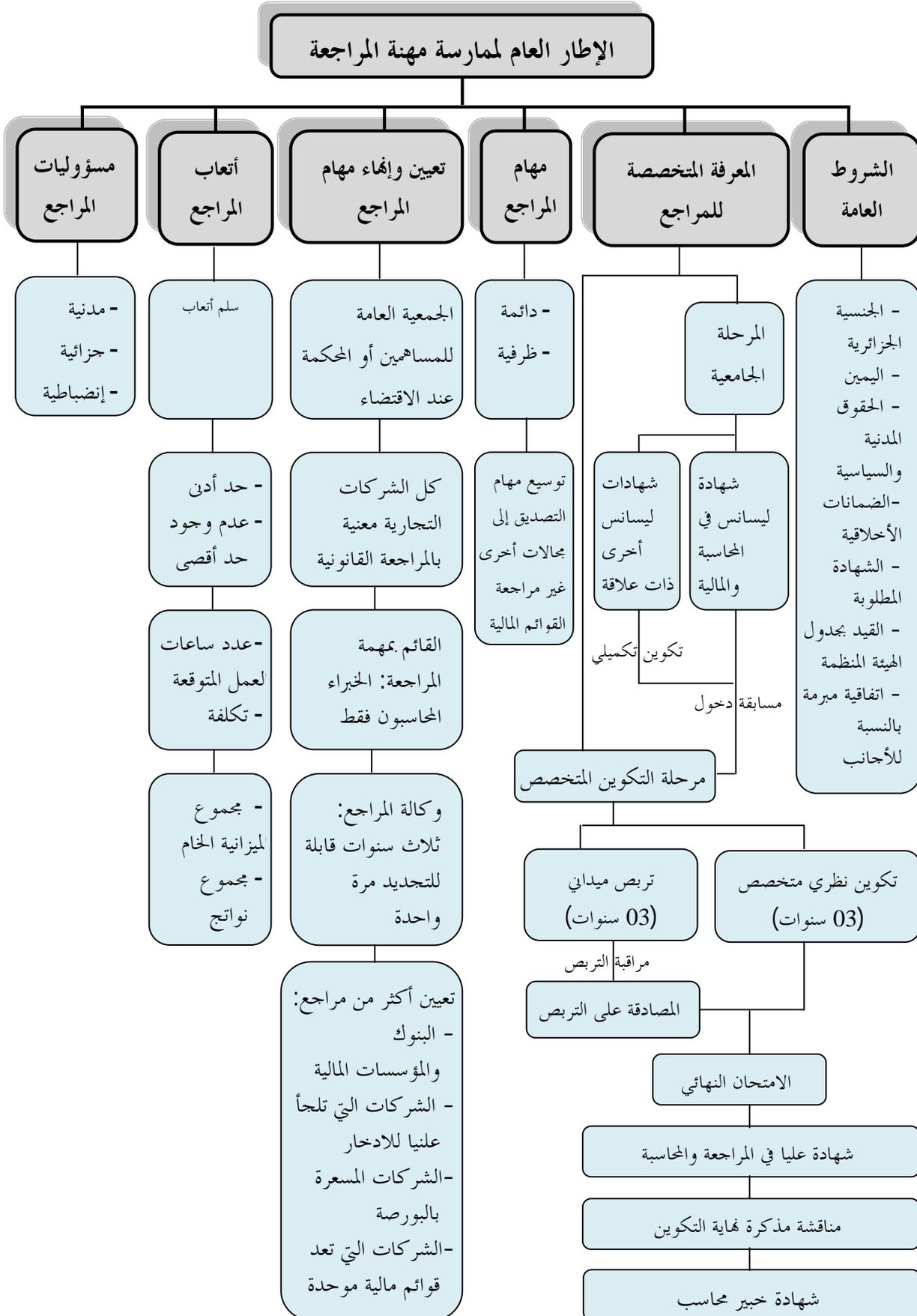
8-2-6. مسؤوليات المراجع

باعتبار عمل المراجع ذو مصلحة عامة وتقريره يستخدم من طرف العديد من الأطراف، فإنه من الضروري أن يتحمل المراجع مسؤوليته المهنية عن الأعمال التي يقوم بها، وتنقسم إلى مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية.

ولهذا الغرض، فإن اللجان الدائمة المكوّنة على مستوى الهيئة المنظمة للمهنة يجب أن تدرس مختلف المسؤوليات التي يمكن أن يتحملها المراجع بمناسبة ممارسته للمهنة، ويجب أن يتم إشراك القانونيين في تحديد المسؤوليات المترتبة عن كل نوع من المخالفات لكي لا يكون هناك إجحافا في حق المراجعين الجزائريين مقارنة بنظرائهم في الدول الأخرى أو مقارنة بالممارسين لمهن أخرى، حيث لاحظنا من خلال الدراسة المقارنة في الفصل السابق أن العقوبة المسلطة أحيانا على مخالفة معينة في الجزائر تفوق بكثير العقوبة المسلطة على نفس المخالفة في دولة أخرى أو العكس.

ومما سبق، يمكن أن نلخص أهم عناصر الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومقترحات تطويره من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (8-2): ملخص للإطار العام المقترح لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

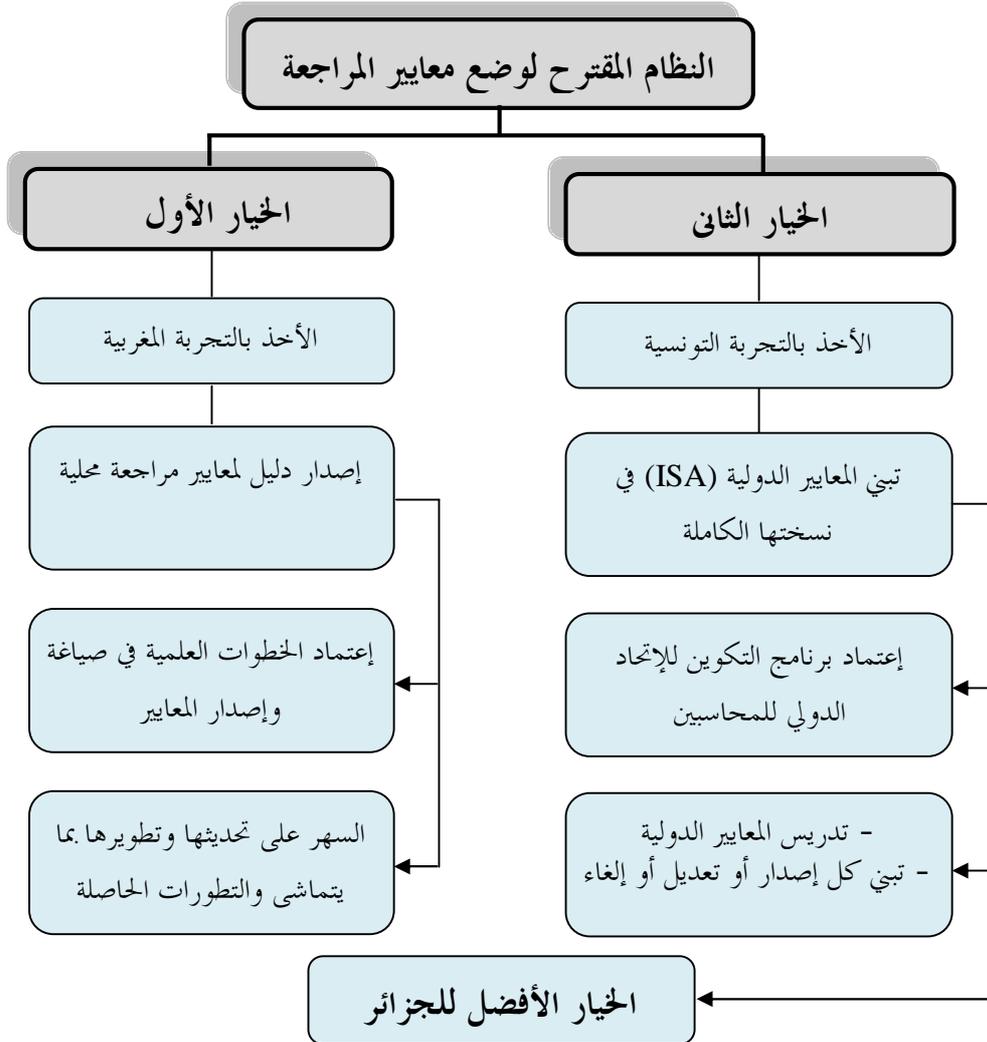


المصدر: من إعداد الباحث.

3-8. نظام مقترح لوضع معايير المراجعة في الجزائر

توصلنا من خلال الفصل السابق إلى أن الجزائر لا تتوفر على معايير مهنية للمراجعة، وأن ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتوصيات صادرة عن الهيآت التشريعية والتنفيذية، في حين أن تجربة كل من تونس والمملكة المغربية في هذا المجال تعتبر رائدة ويمكن الاستفادة منها. إن الجزائر في الوقت الحالي هي في مرحلة جد مهمة ومصيرية، خاصة مع إعادة تنظيمها للمهنة بإصدار قانون جديد ينظم المهنة والعديد من النصوص التطبيقية له، ويجب أن تتخذ قرارا فيما يخص معايير المراجعة التي يجب اعتمادها إذا أرادت فعلا الإرتقاء بالمهنة وتطويرها، خاصة وأنها لم تصدر أية معايير ماعدا ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، والتي إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يصدر محتواها، وفي رأينا أن الجزائر لها خيارين لنظام وضع معايير مهنة المراجعة، ويمكن توضيحهما من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-8): ملخص للنظام المقترح لوضع معايير المراجعة في الجزائر.



المصدر: من إعداد الباحث.

الخيار الأول: إصدار دليل لمعايير مراجعة محلية، وفي هذه الحالة يمكنها الاستفادة من تجارب محلية كثيرة، وتعتبر تجربة المملكة المغربية حديرة بالإهتمام كونها عملت على إصدار دليل معايير شامل منذ 1998 وقامت بتطويره ليوأكب المعايير الدولية، خاصة في نسخته الأخيرة الصادرة في جانفي 2011 مع احتوائه على معايير محلية خاصة بالمهام المؤقتة لمراجع الحسابات التي لم تتناولها المعايير الدولية، وكون هذه المهام لها ارتباط وثيق بقوانين أخرى منظمة للمهنة والاقتصاد الوطني للمملكة المغربية.

وبالنسبة لهذا الخيار الأول، فإن الجزائر بإمكانها إصدار دليل المعايير عن طريق ترقية التوصيات المهنية الصادرة سنة 1994 من خلال صياغتها في شكل معايير وتحديثها لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي الجديد نظرا لأنها أعدت على ضوء المخطط المحاسبي الوطني السابق، بالإضافة إلى معايير جديدة تخص الجوانب الأخرى التي لم تتناولها التوصيات. وفي هذا المجال، فإنه يجب أن يكون للجنة المعايير المنشأة على مستوى الهيئة المنظمة دورا فعالا في صياغة وإصدار المعايير المهنية والسهر على تحديثها وتطويرها بما يتماشى والتطورات التي تعرفها المهنة والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

ويجب أن تتبع لجنة المعايير في إصدار المعايير المحلية للمراجعة الخطوات التالية: تحديد الموضوع الذي يستلزم إصدار معيار بشأنه، ثم القيام بالدراسات والأبحاث اللازمة لدراسة هذا الموضوع والإطلاع على المعايير الصادرة بشأنه على المستوى الدولي، ثم إعداد مسودة للمعيار المقترح ويتم توزيعها على كل الممارسين للمهنة في البلد للإطلاع عليها وإبداء الرأي بالموافقة عليها أو رفضها أو اقتراح تعديلات عليها خلال فترة زمنية محددة، ثم تقوم اللجنة بدراسة آراء المهنيين واقتراحاتهم بكل موضوعية وأخذها بعين الاعتبار، وأخيرا تأتي مرحلة إصدار المعيار في صورته النهائية وتحديد تاريخ وضعه حيز التنفيذ، حيث ابتداء من هذا التاريخ يصبح المعيار ملزما لجميع أعضاء الهيئة، وتقوم لجنة مراقبة الجودة بالتأكد من الإلتزام به كباقي المعايير المعتمدة عند قيامها بمهام الرقابة على أعمال المهنيين، وكل مخالف لذلك سيتعرض للعقوبات التأديبية المناسبة.

الخيار الثاني: تبني المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في نسختها الكاملة، وبذلك تأخذ بتجربة تونس التي تبنت المعايير الدولية للمراجعة منذ سنة 2002. وفي هذه الحالة، يجب على الهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر أن يكون لها تمثيلا في الإتحاد الدولي للمحاسبين، وأن تتبنى برنامج هذه الهيئة الدولية في مجال تكوين المعايير الدولية وكل ما يخص المهنة، خاصة وأن الجزائر قامت بخطوة مهمة باعتمادها للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة.

إن الإلتزام بالمعايير الدولية للمراجعة سيوفر للقوائم المالية المنشورة من طرف الشركات والهيآت سمة الوثوق التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم محليا ودوليا، خصوصا بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة والشركات الأجنبية العاملة في الجزائر، ويصبح بذلك المراجع الجزائري بإمكانه ممارسة المهنة في

أي بلد آخر يعتمد في إعداد القوائم المالية على المعايير الدولية للمحاسبة وفي ممارسة مهنة المراجعة على المعايير الدولية (ISA) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

ومن خلال ما سبق، فإننا نقترح أن تتبنى الجزائر الخيار الثاني الذي يعتمد على تبني المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة، مع ضرورة التركيز على تكوين المتدربين والمراجعين على هذه المعايير الدولية مثلما حصل مع المعايير الدولية للمحاسبة. وفي هذا المجال، سيكون للجنة التعليم ومتابعة التربصات مهمة إدخال تدريس المعايير الدولية للمراجعة ضمن برامج التكوين المتخصص بالنسبة للمتشحين الجدد لممارسة المهنة، وتكون للجنة التكوين المهني المستمر مهمة إعداد برنامج لتكوين المهنيين الممارسين بخصوص المعايير الدولية مع ضرورة إخضاعهم لامتحان تقييمي مدى تحكّمهم فيها، وفي حالة نجاحهم في الإمتحان تسلّم لهم شهادة نجاح بخصوص ذلك، أما في حالة عدم النجاح، فإنها تُلزمهم بالمشاركة في الإمتحانات الاستدراكية أو امتحانات الدورات اللاحقة. كما يجب أن يكون هناك تنسيقا كبيرا بين لجنة المعايير ولجنة التعليم ومتابعة التربصات ولجنة التكوين المهني المستمر بخصوص أي تعديل أو إلغاء يطرأ على المعايير الحالية أو إصدار معايير جديدة من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين.

4-8. مقترحات تطوير دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر

إن إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر يقتضي ضرورة إصدار دستور جديد لآداب وسلوك المهنة يأخذ بعين الاعتبار النقاط الإيجابية الموجودة في قانون أخلاقيات المهنة الصادر سنة 1996، ويتجنب أوجه القصور الملاحظة على هذا القانون، والإستفادة من تجارب دول أخرى لاسيما تونس والمملكة المغربية، وبالتالي سيعمل هذا الدستور على دعم صورة المهنة في نظر المجتمع، حيث يجب أن يشمل محورين رئيسيين وهما: مبادئ السلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني.

كما يجب أن يكون للمهنيين دورا أساسيا في إعداد هذا الدستور عن طريق لجنة آداب وسلوك المهنة المكونة على مستوى الهيئة المنظمة للمهنة، حيث تقوم هذه اللجنة بوضع مقترح لدستور آداب وسلوك المهنة ثم تعرضه على الجمعية العامة للمهنيين لمناقشته وإثرائه والتصويت عليه بثلاثي الأصوات على الأقل، وبذلك يكون ملزما على جميع أعضاء المهنة.

ويجب أن تقوم لجنة آداب وسلوك المهنة بتنظيم ملتقيات دورية للتعريف بالدستور والهدف منه ونطاقه وشرح محتواه لأعضاء المهنة، كما يجب أن يكون لها دورا فعالا في مرحلة التكوين المتخصص للمراجعين من خلال تدريس دستور آداب وسلوك المهنة للطلبة في شكل دروس نظرية أو من خلال التواصل بالقائمين على التربص التطبيقي لحث المتدربين على احترام قواعد السلوك المهني ميدانيا.

ويجب على كل من لجنة آداب وسلوك المهنة ولجنة المراقبة أن تقوما بإحالة أي عضو لا يلتزم بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني على لجنة الانضباط والتحكيم، وتقوم هذه الأخيرة بالإستماع للعضو ومعرفة وجهة نظره حيال عدم التزامه بأخلاقيات المهنة أو قيامه بأي عمل مناف لآداب وسلوك المهنة، وعند التحقق من مخالفته فعلا تسلط عليه العقوبة المناسبة التي قد تكون عبارة عن إنذار أو توبيخ في حالة المخالفة البسيطة، وقد تصل العقوبة إلى التعليق المؤقت أو الشطب النهائي في حالاتها القصوى، وفي هاتين الحالتين الأخيرتين يجب إخطار لجنة الجدول لضمان التزام العضو بالعقوبة.

1-4-8. مبادئ السلوك الأخلاقي

يشمل المحور الأول من دستور آداب وسلوك المهنة مبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن يلتزم بها الممارس لمهنة المراجعة، وهي خصائص يجب أن يتحلى بها المراجع ويعمل على تطويرها، وقد تم تناولها من خلال الفصل الثاني المتعلق بعناصر التنظيم المهني للمراجعة، وقد تناولت البعض منها مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية، ولهذا سوف نذكرها دون شرح وهي كما يلي:

- الكمال؛

- الكفاءة؛

- الموضوعية؛

- الإستقلالية؛

- السرية؛

- إحترام قواعد المهنة.

8-4-2. قواعد السلوك المهني

يشمل المحور الثاني من دستور آداب وسلوك المهنة قواعد السلوك المهني، وهي قواعد ملزمة لأعضاء المهنة تنظم علاقاتهم بالعملاء، الزملاء، الهيئة المنظمة، المتدربين، الإدارات المختلفة والمجتمع.

8-4-2-1. علاقات المراجع بالعملاء

بالنسبة لعلاقة المراجع بالعملاء، فإنه لا يمكن الحديث فقط عن واجبات المراجع تجاه عميله، وإنما كذلك عن الحقوق، وفي هذا المجال فإن دستور آداب وسلوك المهنة يجب أن يشمل العديد من النقاط نلخصها فيما يلي:

- يجب على مراجع الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والاستقلال؛

- يجب على المراجع أداء مهامه بعناية وفق معايير المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛

- يجب على مراجع أو مراجعي الحسابات التبليغ بقبول المهمة، إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم مع عبارة "مطابق لقبول مهمة مراجع حسابات"، وإما بواسطة رسالة قبول؛

- في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤوليته كاملة عن ذلك؛

- يجب على المراجع وموظفيه والمتدربين لديه الإلتزام بسر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم؛

- يجب أن يلتزم العميل بالتعاون مع المراجع طيلة فترة المهمة، وذلك من خلال توفير جميع الوثائق التي يطلبها لتكوين ملفاته الخاصة بالمهمة (الملف الدائم والملف السنوي)، وأن يفسح له المجال في الإطلاع على جميع الوثائق، وأن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

- يجب أن يلتزم العميل بدفع أتعاب المراجع كاملة وفق ما يحدده سلم الأتعاب، ولا يجوز للمراجع أن يتقاضى أتعابه في شكل امتيازات عينية أو عمولات أو مساهمات أو جزء من الأرباح؛

- مراجع الحسابات الحق في طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يردّ على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الإستغلال والتي اكتشفها أثناء

ممارسة مهامه؛

- يمكن للمراجع في حالة عدم حصوله على أتعابه أن يحتفظ بالوثائق التي أعدها أو التي سلّمت له بمناسبة تأديته للمهمة، ويمكن له إيداعها لدى المحكمة التي يوجد بها مقر الشركة التي يراقبها لتفادي إلحاق الضرر بالغير الذين يرغبون في الإطلاع على الوثائق؛
- يمكن للمراجع أن يلجأ إلى لجنة الإنضباط والتحكيم للوصول إلى حل مع العميل في حالة أي نزاع معه، وإذا لم يتم الوصول إلى ذلك فيمكنه اللجوء إلى القضاء؛
- لمراجع الحسابات الحق في حضور الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على أساس تقرير أعدّه، وله الحق في تناول الكلمة في الجمعية العامة ارتباطاً بتأدية مهمته، كما له الحق في استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال؛
- يُستدعى المراجع لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وميزانية السنة المنصرمة 45 يوماً على الأكثر قبل انعقاده؛
- يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص من مسؤولياته القانونية، ويجب عليه تقديم إشعاراً مسبقاً مدته ثلاثة أشهر وتقديم تقرير عن المهام التي قام بها والنتائج المتوصل إليها؛
- يُمنع على المراجع القيام بكل إشهار شخصي للحصول على الزبائن باستثناء الإعلانات المهنية المرتبطة بأنشطة التكوين والتوظيف؛
- يمكن للمهني وضع لوحة بأبعاد موافق عليها من طرف المجلس الوطني على باب مكتبه أين يمارس مهنته، وتتضمن الاسم واللقب أو إسم الشركة ومهنته دون أي شعار ذو طابع تجاري أو غرض إشهاري.

2-2-4-8. علاقات المراجع بالزملاء

- من خلال تناولنا في الفصل الثاني لعلاقات المراجع بالزملاء، فقد رأينا أن هذه العلاقة يجب أن تحكمها ثلاثة عناصر رئيسية وهي: التعاون والمساواة والتأييد، ولتحقيق هذه العناصر الثلاثة، فإنه يجب على المراجع الإلتزام بما يلي:
- يجب على أعضاء المهنة مساعدة بعضهم البعض، وأن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
 - يجب على أعضاء المهنة أن يتأدبوا فيما بينهم، وأن يمتنعوا عن أي كلام بقصد الإيذاء والتجريح؛
 - يجب على المراجع الامتناع عن أي تصرف من شأنه أن يسيء إلى سمعة زميله أو يضعف سلطته، بل يجب أن يدعم سلطة زميله ويدافع عن سمعته إذا ما تعرضت للخطر أو التهديد دون وجود مبرر لذلك؛

- يجب على أعضاء المهنة أن يؤيد كل منهم الآخر في حالة نشوب نزاع بين أحد الأعضاء وأي طرف خارجي؛
- في حالة نشوب خلاف بين أعضاء المهنة فيجب عليهم محاولة حلّه بالتراضي، أو يعرضوه على لجنة الانضباط والتحكيم؛
- يُمنع على المراجع البحث عن العملاء بطرق غير مشروعة أو مشروعة وخاصة بواسطة التخفيض في الأتعاب أو عمولات أو منح حسومات أو امتيازات أخرى أو السعي للإتصال بالعملاء تحت أي شكل؛
- لا يمكن لأي مراجع أن يتعاون مع زميل تعرّض لإجراءات تأديبية تضمنت توقيفه أو منعه من ممارسة المهنة طيلة فترة العقوبة؛
- يجب على المراجع الذي يطلب منه زبون أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بعد إعلام زميله ويتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره الرغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما، ويجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد شخصي لزميله؛
- يجب على المراجع قبل الشروع في مهمة معينة أن يتأكد من أن زميله السابق قد تقاضى كامل أتعابه عن المهام المنجزة بصفة فعلية وصحيحة؛
- يجب احترام زبائن المراجع من طرف زملائه في حالة تعويضه مؤقتاً أو مساعدته، ومن طرف المتدربين لديه أو الذين يراقب تربصهم.

3-2-4-8. علاقات المراجع بالهيئة المنظمة للمهنة

- باعتبار الهيئة المنظمة هي وحدها المسؤولة عن تنظيم المهنة وحفظ النظام بداخلها وحماية مصالح المهنة ومصالح المنتسبين لها، فإنه على كل مراجع مقيد بجدولها أن يلتزم بما يلي:
- يجب على كل مراجع مقيد بجدول الهيئة دفع الاشتراكات السنوية التي يحددها المجلس الوطني للهيئة المنظمة؛
 - يجب على المراجع إعلام المجلس الوطني أو الجهوي بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية، خاصة ما يتعلق بالمتابعات الإدارية أو القضائية أو التعليق الإداري لنشاطاته أو التزاعات الخطيرة مع عملائه أو زملائه؛
 - يجب على المراجع في حالة التعليق الإداري لنشاطاته إثبات إغلاق ملفاته أو تسليمهم لأحد زملائه؛
 - يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ قبول كل مهمة مراجعة قانونية؛

- يتعين على المراجع في حالة انتخابه لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي أن يبلغ الهيئة المنظمة في أجل أقصاه شهرا واحدا؛
- يُمنع على المراجع الذي يباشر عهدة سياسية أو مهمة إدارية، أن يستعملها لغايات مهنية لجلب زبائن جدد؛
- يجب على المراجع أن يمتنع عن مزاوله أو القيام بمهام أو أعمال تتنافى أو تتعارض مع مهنة المراجعة.

4-2-4-8. علاقات المراجع بالمتردين

- إن من واجب الهيئة المنظمة السهر على استمرار المهنة وتلبية الحاجات المتزايدة للاقتصاد من خدمات المراجعة، ولهذا فإنه يجب أن توفر الإمكانيات اللازمة لتأطير المتردين (المتربين) سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، وبذلك يصبح من واجب المهنيين أنفسهم المقيدين بجدول الهيئة المنظمة المساهمة في تأطير المتربين في مكاتبهم، وبذلك فإن دستور آداب وسلوك المهنة يجب أن ينظم تلك العلاقات بين المهنيين والمتربين، وذلك من خلال الإلتزام بما يلي:
- يجب على المراجع أن يتكفل بالمتربين الذين تعينهم له الهيئة المنظمة ويضمن لهم التأطير اللازم والتكوين المهني القاعدي الذي يجعلهم قادرين على ممارسة المهنة؛
 - يجب على المراجع أن يدفع للمتربين لديه تعويضا عن الأعمال الموكلة لهم، ولا يمكن أن يقل هذا التعويض عن الحد الأدنى الذي يحدده المجلس الوطني للهيئة المنظمة؛
 - يجب على المتربص أن يكون مفيدا لأستاذ تربصه كمقابل للتعويض الذي يتلقاه والوقت المخصص لتكوينه من طرف أستاذه؛
 - يجب على المراجع أن يرسخ لدى المتربين لديه الوعي العالي بمبادئ السلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني وأهمية الإلتزام بها؛
 - يجب على المراجع أن يمنح للمتربين لديه كل التسهيلات لتمكينهم من متابعة الدروس التحضيرية للإمتحانات الخاصة بالتكوين النظري المتخصص والمشاركة في حصص الأعمال التطبيقية ونشاطات التكوين وكذلك في الاجتماعات التي يعقدها مراقب التربص؛
 - لا يمكن لمتربص أصبح عضوا بالهيئة أن يقبل بمهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريسه القدامى، وذلك خلال ثلاثة أعوام من انتهاء تربصه، إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ؛
 - يتعرض المهني الذي يرفض دون مبرر تأطير المتربين لعقوبة تأديبية من لجنة الإنضباط والتحكيم.

5-2-4-8. علاقات المراجع بالإدارة

من الطبيعي أن تنشأ علاقات بين المراجع والعديد من الإدارات، ولهذا فإنه يجب أن يكون المراجع مستقلا عن هذه الإدارات وأن يتعد عن أي شبهات قد تمس بكرامته أو كرامة وشرف المهنة، وأن تتسم هذه العلاقات بالاحترام المتبادل والاستقامة والأمانة.

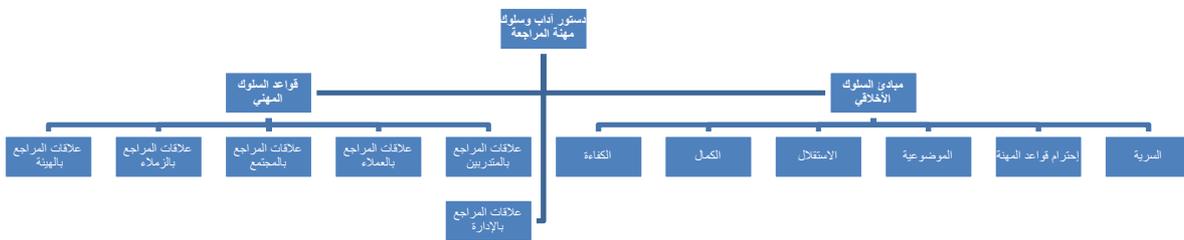
6-2-4-8. علاقات المراجع بالمجتمع

لقد رأينا في الفصل الثاني المتعلق بعناصر التنظيم المهني للمراجعة، أن دستور آداب وسلوك المهنة يحمل في طياته عقدا ضمينا يتم بموجبه التزام أعضاء المهنة بسلوك أخلاقي رفيع المستوى في تصرفاتهم وتعاملاتهم مع مختلف أفراد المجتمع حتى وإن كان خارج ممارستهم للمهنة، وبالتالي هذا السلوك الرفيع للمهنيين هو الذي يرفع من مكانة المهنة في المجتمع وزيادة الثقة في الخدمات التي تقدمها.

ولكي تكون للمهنة المكانة اللائقة في المجتمع، يجب على المراجع الإلتزام بما يلي:

- يجب أن يمتنع عن كل فعل يخل بشرف المهنة حتى وإن كان خارج ممارسته للمهنة، وأن يساهم في رفع درجة مكانة المهنة في المجتمع؛
- يجب أن يسلك سلوكا من شأنه زيادة مقدرة المهنة على خدمة المجتمع والحفاظ على ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة؛
- يجب على المراجع عدم استغلال السلطة التي يمنحها له القانون في نطاق اختصاصه لتحقيق مصالح شخصية.

ويمكن تلخيص أهم محاور دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة المقترح من خلال الشكل الموالي:
الشكل رقم (4-8): ملخص الدستور المقترح لآداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر.



المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة:

على ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية في الفصل السابق، لقد حاولنا من خلال هذا الفصل تقديم مساهمة لإرساء تنظيم مهني سليم لمهنة المراجعة في الجزائر يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، والذي يجب أن يحتوي على العناصر التالية:

أولاً: هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة وتقوم بالمهام المنوطة بها للإرتقاء بمستوى المهنة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وتضم فئة واحدة من المهنيين تتمثل في الخبراء المحاسبين الذين يجب أن توكل لهم وحدهم مهام المراجعة، ويجب أن تحتوي هذه الهيئة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي: لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية، لجنة التكوين المهني المستمر، لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة، لجنة الجدول ولجنة الإنضباط والتحكيم. كما يجب خلق مجالس جهوية تتناسب مع شساعة مساحة الجزائر لتقريب الهيئة المنظمة من المهنيين والمتربصين والمؤسسات والهيآت المعنية بالمراجعة، كما يجب أن يكون للهيئة المنظمة تمثيلاً على مستوى العديد من المؤسسات والهيآت المحلية ذات العلاقة بالمهنة والهيآت المهنية الإقليمية والدولية للاستفادة منها لتطوير المهنة.

ثانياً: إطار عام للممارسة المهنية للمراجعة يبيّن بدقة النقاط التالية:

- الشروط العامة لممارسة المهنة والتي حاولنا بنسبة كبيرة الحفاظ على ما هو معمول به حالياً لأنه في مستوى ما هو معمول به في الدول موضوع المقارنة وحتى في دول أخرى، بالإضافة إلى أنه يمكن فتح المجال للأجانب إذا استثمرنا في التكوين المتخصص لمراجعينا وجعلناهم قادرين على المنافسة وممارسة المهنة في بلدان أجنبية.
- شروط المعرفة المتخصصة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة المهنة لتجعله قادراً على ممارسة المهنة بكفاءة وجودة عالية، حيث يجب أن تمارس المهنة من طرف فئة مهنية واحدة ذات تكوين عالي ومتخصص وهي فئة الخبراء المحاسبين، حيث يجب تقسيم هذه المعرفة المتخصصة إلى مرحلتين رئيسيتين هما: مرحلة جامعية للحصول على شهادة ليسانس تحوّل الحق في ممارسة المهنة ومرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب، هذه المرحلة الثانية يجب أن تستغرق ثلاث سنوات يتلقى فيها الطالب دروساً نظرية ويقوم فيها بالموازية بإجراء تربص تطبيقي لدى مكتب خبير محاسب مستقل، وعند استيفائه لجميع شروط التكوين النظري والتربص الميداني يجتاز الإمتحان النهائي للحصول على شهادة عليا في المراجعة والمحاسبة التي تسمح له بمناقشة مذكرة نهاية التكوين علنياً أمام لجنة مكونة من خبراء محاسبين وأساتذة أكاديميين متخصصين، وفي حالة النجاح فيها تمنح له شهادة خبير محاسب، هذه الشهادة التي تسمح له بالقيود في جدول الهيئة المنظمة ومزاولة المهنة بصفة مستقلة.
- مهام المراجع وكيفية تعيينه وإنهاء مهامه وكيفية حصوله على أتعابه.

- الشركات والهيات المعنية بالمراجعة القانونية ومدة وكالة المراجع، والشركات المعنية بتعيين أكثر من مراجع.

- مسؤوليات المراجع التي يتحملها. بمناسبة تأديته لمهامه، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي: مدنية، جزائية وانضباطية، حيث يجب على المراجع أن يكون على علم بما قبل ممارسته لأي مهمة وأن لا يتملص من مسؤولياته مهما كانت الظروف.

ثالثا: يجب على الجزائر إعطاء أهمية كبيرة للمعايير المهنية للمراجعة التي تعتبر الأساس لتطوير المهنة ورفع مستوى المهنيين ورفع من جودة خدمات المراجعة، حيث باعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد يتطابق مع المعايير الدولية للمحاسبة، فإنه حان الوقت لتبني المعايير الدولية للمراجعة لتتماشى المهنة في الجزائر مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

رابعا: يجب وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر يأخذ بعين الإعتبار تطلعات المهنيين، حيث يجب أن يكون للمهنيين دورا فعالا في وضعه، ويجب أن يحتوي على محورين رئيسيين هما:

- محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي، وهي عبارة عن خصائص يجب أن تتوفر في المراجع لممارسة المهنة؛

- ومحور خاص بقواعد السلوك المهني، وهي القواعد التي تنظم علاقات المراجع بالهيئة المنظمة، الزبائن، الزملاء، المتدربين، الإدارة والمجتمع، حيث تبين واجبات المراجع وحقوقه في مختلف علاقاته.

خلاصة الباب الثالث:

بعدما تناولنا في الباب الثاني عناصر التنظيم المهني للمراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد حاولنا من خلال هذا الباب الثالث إجراء دراسة مقارنة بين البلدان الثلاثة لتلك العناصر محاولين بذلك توضيح أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينها. وقد قمنا من خلال هذه المقارنة بإظهار النقاط الإيجابية وأوجه القصور في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على ضوء ما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية.

وقد قمنا بإجراء الدراسة المقارنة من خلال إعداد جداول مقارنة لكل عنصر من عناصر التنظيم المهني للمراجعة للبلدان الثلاثة والتعليق عليها، مُظهرين بذلك النقاط الإيجابية في الجزائر للحفاظ عليها وأوجه القصور لتفاديها في المستقبل والإستفادة في نفس الوقت بما هو إيجابي في تونس والمملكة المغربية. ومن خلال ما أظهرته الدراسة المقارنة، حاولنا تقديم مساهمة علمية لتحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر حافظنا من خلالها على النقاط الإيجابية الموجودة وحاولنا معالجة أوجه القصور الملحوظة، وبذلك المساهمة في تطوير المهنة الذي يقتضي وجود تنظيم قوي يشمل أربعة جوانب رئيسية وهي:

- هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة وتقوم بالمهام المنوطة بها للإرتقاء بمستوى المهنة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- إطار عام لممارسة المهنة يبيّن بدقة العناصر التالية: الشروط العامة لممارسة المهنة، شروط المعرفة المتخصصة، مهام المراجع، كفاءات تعيينه وإنهاء مهامه، كيفية حصوله على أتعابه والمسؤوليات التي يتحملها بمناسبة تأديته لمهامه؛
- إعطاء أهمية كبيرة للمعايير المهنية للمراجعة التي تعتبر الأساس لتطوير المهنة ورفع مستوى المهنيين ورفع من جودة خدمات المراجعة، وذلك من خلال تبني المعايير الدولية للمراجعة لتتماشى المهنة في الجزائر مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي؛
- وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر يأخذ بعين الاعتبار تطلعات المهنيين ويرفع من مكانة المهنة في المجتمع.

الخاتمة

تحقيقاً لأهداف البحث المتمثلة بصفة رئيسية في إجراء دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، بهدف الوصول إلى تقديم مساهمة لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ليسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة ويحقق أهدافها، فقد اشتملت الدراسة ثلاثة أبواب، تناول الباب الأول الإطار الفكري والنظري للمراجعة من خلال ثلاثة فصول، تناول الفصل الأول التأصيل العلمي للمراجعة، بينما تطرق الفصل الثاني إلى عناصر التنظيم المهني للمراجعة والتي تم اعتمادها كعناصر لدراسة التنظيم المهني للمراجعة في الباب الثاني وللمقارنة في الباب الثالث وهي: الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة، في حين تناول الفصل الثالث الخطوات أو المنهجية المتبعة في مراجعة الحسابات.

أما الباب الثاني، فقد تم تخصيصه لدراسة واقع التنظيم المهني للمراجعة في البلدان موضوع الدراسة المقارنة كل بلد على حدة من خلال ثلاثة فصول (الرابع والخامس والسادس)، خُصص الفصل الرابع لدراسة واقع تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، أما الفصل الخامس فخُصص لتنظيم المهنة في تونس، وتناول الفصل السادس تنظيم المهنة في المملكة المغربية، حيث تم التطرق إلى نشأة المهنة في كل بلد والمراحل التي مرت بها منذ استقلال ذلك البلد إلى غاية نهاية سنة 2011، كما تم تناول بالدراسة والتحليل عناصر التنظيم المهني للمراجعة في هذه البلدان.

وقد شمل الباب الثالث فصلين (السابع والثامن)، خُصص الفصل السابع للدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين البلدان موضوع الدراسة، أما الفصل الثامن فقد تم من خلاله تقديم المساهمة العلمية للباحث لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على ضوء الدراسة المقارنة، من خلال تشجيع العناصر الإيجابية في التنظيم المهني الحالي للمراجعة في الجزائر ومعالجة أوجه القصور الملاحظة والاستفادة من العناصر الإيجابية في تجربي تونس والمملكة المغربية.

نتائج البحث

من خلال دراستنا لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بصفة عامة، وفي كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية بصفة خاصة، فقد توصلنا إلى بعض النتائج العامة التي نوردتها في الآتي:

- مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة... ويجب أن تمارس وفقاً لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني.
- نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

- التنظيم السليم لمهنة المراجعة الذي يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، يجب أن يشتمل على أربعة عناصر رئيسية مجتمعة وهي:
- x إطار عام للممارسة المهنية يحدد بدقة الشروط العامة لممارسة المهنة وشروط المعرفة المتخصصة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة المهنة، مهام المراجع، كيفية تعيينه وإنهاء مهامه، كيفية تحديد أتعابه والمسؤوليات التي يتحملها؛
- x هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة وتأدية الدور المنوط بها للإرتقاء بمستواها وتحقيق أهدافها والمساهمة في دفع عجلة الاقتصاد الوطني؛
- x معايير مهنية يسترشد بها المراجعون لتأدية مهامهم بجودة عالية؛
- x دستور لآداب وسلوك المهنة نابع من المهنة ذاتها وفي مستوى تطلعات المراجعين يلتزم به الجميع، مما يؤدي إلى رفع مكانة المهنة والمهنيين في المجتمع، ويجب أن يشمل محورين رئيسيين: مبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع وقواعد السلوك المهني.
- تشترك البلدان موضوع الدراسة في الجانب التاريخي للمهنة، حيث مورست المهنة في هذه البلدان وفقا للقوانين الفرنسية قبل استقلالها باعتبارها كانت مستعمرات فرنسية، وقد استوحت قوانينها في تنظيمها للمهنة بعد الاستقلال من القوانين الفرنسية كذلك، كما أن المهنة تمارس حتى الوقت الحالي في هذه البلدان باللغة الفرنسية.
- ومن خلال الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين البلدان الثلاثة موضوع الدراسة، فقد توصلنا إلى العديد من النتائج نوردتها كما يلي:
- أولاً: بالنسبة للإطار العام لممارسة المهنة، فهناك اتفاق كبير بين الدول الثلاث فيما يخص بعض عناصر الإطار العام لممارسة المهنة مع وجود بعض الاختلافات البسيطة، كما أن هناك اختلاف كبير من حيث المعرفة المتخصصة للمراجعين، ونلخص ذلك فيما يلي:
- تتفق الجزائر مع تونس والمملكة المغربية إلى حد كبير فيما يخص الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة، مهام المراجع وكيفية تعيينه وإنهاء مهامه والمسؤوليات التي يتحملها أثناء تأديته لمهامه.
- تعاني مهنة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرا فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، حيث أن المهنة في الجزائر موكلة لفئتين هما الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات مع عدم وجود تكوين متخصص لممارسة هاتين المهنتين، في حين أن المهنة في تونس والمملكة المغربية موكلة لفئة واحدة وهم الخبراء المحاسبون بعد خضوعهم لتكوين متخصص ونجاحهم في الامتحانات الخاصة بهذا التكوين.

- سمح المشرع الجزائري لحملة العديد من الشهادات الجامعية وحتى غير الجامعية بممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر دون أي تكوين متخصص وأي امتحان نهائي، بل تمارس المهنة من خلال الإعتماد الذي يُمنح باستيفاء المترشح لخبرة مهنية فقط وفي بعض الحالات لتدريب مهني، على الرغم من أن الهدف من هذه المهنة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للاقتصاد الوطني وهو المصادقة على الحسابات السنوية للشركات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية.
- على الرغم من قبول شهادات جامعية أخرى إضافة لشهادة ليسانس في العلوم المالية للترشح لممارسة مهنة خبير محاسب في الجزائر، فلم يحدد القانون أي تكوين تكميلي مطلوب لحاملي بعض الشهادات، وهو ما يختلف عن ما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية.
- يوجد في كل من تونس والمملكة المغربية تكوينا متخصصا للحصول على شهادة خبير محاسب مدته ثلاث سنوات يشمل تكوينا نظريا وتربصا ميدانيا، ويتم الدخول إليه عن طريق مسابقة وطنية، في حين أن التكوين في الجزائر يقتصر على التربص الميداني لمدة سنتين ويتم الدخول إليه دون أية مسابقة.
- التربص الميداني في تونس والمملكة المغربية يدوم ثلاث سنوات لدى خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر تعينهما الهيئة المنظمة للمهنة مع قيام الطالب بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر، في حين أن التربص الميداني في الجزائر يدوم سنتين لدى خبير محاسب تعينه الهيئة المنظمة ويقوم المتربص بإعداد تقرير تربص كل ثلاثة أشهر، والشيء الملفت للإنتباه هو أن مراقب التربص لا تعينه الهيئة المنظمة، وإنما تترك الحرية للمتربص لاختيار مراقب من بين الخبراء المحاسبين الموجودين بالولاية أو الجهة التي يتواجد بها، وأن مراقب التربص يعين في نهاية التربص وليس في بداية التربص لكي يقوم بمراقبة أعمال المتربص ومدى انضباطه بصفة دائمة.
- صدور المرسوم التنفيذي في نهاية 2011 الذي يخص إعادة تنظيم التكوين المتخصص لمهنة المراجعة في الجزائر، يعتبر خطوة إيجابية للاهتمام بالمعرفة المتخصصة، ولكن إبقاء المهنة تمارس من طرف فئتين من المهنيين يعتبر في رأينا من أوجه القصور التي تُبقي على التشتت الذي يعرفه أعضاء المهنة وعلى الخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الألقاب لدى المهنيين، كما أن هذا التقسيم لا يشجع المهنيين على التعاون فيما بينهم في الأمور العلمية والعملية. كما أن التكوين المتخصص الذي قُسم إلى مرحلتين منفصلتين، سنتان تكوين نظري وستنان تربص ميداني، يعتبر في رأينا من أوجه القصور نظرا لمدته الطويلة نوعا ما والفصل بين التكوين النظري والتطبيقي.

- تتفق تونس والمملكة المغربية بالنسبة لمذكرة نهاية التكوين التي يقوم بإعدادها الطالب ومناقشتها علنيا أمام لجنة مناقشة مكونة من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء محاسبين، وهذا ما لا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب معالجتها.
- يتم الحصول على شهادة خبير محاسب في تونس والمملكة المغربية بعد النجاح في المناقشة العلنية لمذكرة نهاية التكوين، هذه الأخيرة التي لا يمكن مناقشتها إلا بعد النجاح في الإمتحان النهائي الخاص بالتكوين النظري والحصول على الشهادات الخاصة به، بالإضافة إلى المصادقة على التربص الميداني من طرف الهيئة المنظمة. في حين أنه في الجزائر يتم الحصول على شهادة خبير محاسب بعد النجاح في الإمتحان الخاص بالخبرة المحاسبية التي تنظمه وزارة التعليم العالي، ولا يمكن التقدم لهذا الإمتحان إلا بعد الحصول على شهادة نهاية التربص من طرف الهيئة المنظمة، ونشير إلى أنه لم يتم تنظيم هذا الإمتحان منذ سنة 2002.
- كل الشركات التجارية في تونس والمملكة المغربية معنية بالمراجعة القانونية مع بعض الشروط لبعض الشركات، في حين أنه في الجزائر ليست كل الشركات معنية بالمراجعة ونخص بالذكر شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة بعدما تم توسيع الإجراء سنة 2006 ليشمل الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة.
- إجبارية تعيين أكثر من مراجع حسابات في الجزائر يخص فقط البنوك والمؤسسات المالية، في حين يمتد الإجراء في تونس والمملكة المغربية إلى مؤسسات التوظيف الجماعي، الشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة والشركات التي تلجأ إلى الإدخار العلي.
- عدد الوكالات المعمول به في الجزائر والمحدد بوكالة واحدة مدتها ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، يُعتبر من الأمور الإيجابية التي نشجع على الحفاظ عليها لأنها تحافظ على استقلالية المراجع مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية.
- مهنة المراجعة في المملكة المغربية موكلة لفئة واحدة من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون، وموكلة بصفة رئيسية كذلك في تونس لفئة الخبراء المحاسبين، بينما في الجزائر فهناك فئتان غير متجانستين سواء من حيث التكوين أو من حيث الشهادة وهم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات، حيث أن المهنيين في هذه الفئة الأخيرة لا يجتازون أي امتحان قبل البدء في مزاولة المهنة، وإنما يحصلون على الإعتماد فقط من الهيئة المنظمة للمهنة، في انتظار بدء العمل بالإجراءات الجديدة التي صدرت في نهاية سنة 2011 .
- تمارس مهنة المراجعة في الجزائر بصفة مستقلة فقط، في حين يمكن للمراجع في المملكة المغربية أن يمارس المهنة بصفة أجير لدى خبير محاسب مستقل أو شركة خيرة محاسبية من خلال عقد عمل.

- يعتبر القيد بجدول الهيئة المنظمة في تونس والمملكة المغربية بمثابة الترخيص لمزاولة المهنة بعد الحصول على شهادة الخبير المحاسب والشروط العامة الأخرى، بينما في الجزائر فإن الإعتماد هو الذي يرخص بمزاولة المهنة، وأن العديد من المهنيين الممارسين غير مقيدين بجدول الهيئة المنظمة.
- هناك تشابه بين الجزائر وتونس فيما يخص حساب أتعاب المراجع كونهما يعتمدان على سلم أتعاب مع اختلاف في طريقة ومعايير الحساب، في حين أنه في المملكة المغربية تحدد على أساس التفاوض بين المراجع والشركة محل المراجعة.
- الطريقة المتبعة في حساب أتعاب المراجع في الجزائر تعتبر الأحسن مقارنة بتونس والمملكة المغربية لأنها تُجبر المراجع على وضع برنامج عمل يصف الإجهادات العادية التي سيبدلها وعدد المتدخلين وأوقات تدخلهم مسبقاً.
- تتفق الدول الثلاث على أن شروط قيام المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات هي الموجودة في القانون العام وهي: حدوث الخطأ، وقوع الضرر ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، وأن ما جاء به المشرع الجزائري هو في نفس المستوى مع تونس والمملكة المغربية، والإختلاف يكمن في انقضاء المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، ففي تونس تنتضي بمرور ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الكشف عن الفعل الضار، أما في المملكة المغربية فتنتضي بمرور خمس سنوات من تاريخ وقوع الخطأ الناجم عنه الضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانها، أما في الجزائر فتسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار.
- إن ما جاء به المشرع الجزائري في مجال المسؤولية الجزائية التي تقع على عاتق المراجع هو في المستوى المقبول مقارنة بما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية، ولكن الملاحظ أن هناك تشابه كبير من حيث تصنيف المخالفات التي يرتكبها المراجع في خانة الجرائم، لكن هناك اختلاف كبير بين البلدان الثلاثة فيما يخص العقوبات المسلطة على نفس المخالفة.
- تتفق الدول الثلاث محل الدراسة على المسؤولية الانضباطية التي تقع على المراجع، وأن العقوبات التأديبية لها طابع تصاعدي حسب درجة خطورة المخالفة، حيث تبدأ من الإنذار ثم التوبيخ ثم التوقيف المؤقت وتنتهي بالشطب النهائي من ممارسة المهنة. لكن الاختلاف يكمن في التوقيف المؤقت حيث في كل من الجزائر والمملكة المغربية لا يتجاوز ستة أشهر، أما في تونس فيتراوح بين سنة وخمس سنوات.

ثانيا: بالنسبة للهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة ومدى قيامها بالدور المنوط بها، فإنه يمكن تلخيص أهم النتائج فيما يلي:

- تعدد الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وفق القانون الجديد المنظم للمهنة الصادر سنة 2010، وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين باعتبار هذه الفئة تضم حاملي شهادة خبير محاسب والذين بإمكانهم ممارسة مهام المراجعة التعاقدية (الخبرة المحاسبية) والمراجعة القانونية (محافظة الحسابات) في نفس الوقت، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار هذه الفئة معنية بممارسة مهام محافظة الحسابات، أما الهيئة الثالثة والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فتطوي تحتها مختلف اللجان وهي: لجنة تنميظ الممارسات المحاسبية والإجتهاادات المهنية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الإنضباط والتحكيم ولجنة مراقبة الجودة.
- اللجان التي لديها أهمية كبيرة في تنظيم المهنة تنتمي لهيئة وهي المجلس الوطني للمحاسبة والخبراء المحاسبون ينتمون لهيئة أخرى ومحافظو الحسابات ينتمون لهيئة أخرى، وهذا ما لا نجده في تونس والمملكة المغربية، حيث لا نجد صنفين من المراجعين، وإنما خبراء محاسبون فقط يقومون بمهام المراجعة التعاقدية والمراجعة القانونية، وتشرف على تنظيمهم هيئة واحدة وهي هيئة الخبراء المحاسبين وتنطوي تحتها مختلف اللجان الدائمة والمؤقتة.
- عدم وجود عدد كاف من المجالس الجهوية للهيئة المنظمة (أربعة مجالس) على الرغم من المساحة الكبيرة للجزائر مقارنة بتونس بثلاثة مجالس والمملكة المغربية بسبعة مجالس جهوية، وهو من بين الأسباب التي تركزت المهنيين أو المتربصين أو الأطراف المعنية ليسوا في اتصال دائم بالهيئة المنظمة.
- عدم وجود ضبط تام للجدول، بالإضافة إلى عدم قيام الهيئة المنظمة (المصنف الوطني سابقا) بالدور المنوط بها تجاه المهنيين المقيدين بالجدول في الوقت الذي يوجد عدد كبير من المهنيين الممارسين غير المقيدين بالجدول، الشيء الذي أفقد هذه الهيئة مصداقيتها وتشتت المهنيين من حولها، ثم تخلي السلطة عنها وحلها واستبدالها بهيآت جديدة.
- الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا تسيطر على تحديد المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة سواء في المرحلة الجامعية أو بعدها، بينما في تونس والمملكة المغربية نجد أن للهيآت المنظمة للمهنة دورا كبيرا في تحديد المعرفة المتخصصة للمراجعين سواء في المرحلة الجامعية أو في مرحلة التكوين المتخصص.
- عدم وجود لجنة للتكوين المهني المستمر في الجزائر وعدم إلزام المهنيين بتخصيص الوقت اللازم لذلك يعتبر من بين أوجه القصور التي ساهمت في تدهور مستوى المهنيين وعدم مواكبتهم للتطورات الحاصلة في المهنة، وقد انعكس ذلك سلبا على جودة الخدمات المقدمة.

- عدم وجود لجنة لمراقبة الجودة قبل صدور القانون 10-01 أدى بالمراجعين إلى عدم إعطاء الأهمية لمستوى الخدمات التي يقدمونها، وبالتالي قبولهم لعدد كبير من الوكالات على حساب النوعية وعلى حساب التكوين المستمر.

ثالثا: بالنسبة لمعايير المراجعة، فإنه يمكن تلخيص النتائج فيما يلي:

- لم تصدر الهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر أية معايير مهنية للمراجعة، وأن ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتوصيات أصدرتها الهيآت التنفيذية والتشريعية لا ترقى إلى مستوى المعايير، على عكس ما يوجد في تونس التي أصدرت معايير مهنية محلية قبل تبنيها سنة 2002 المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمملكة المغربية التي أصدرت دليلا للمعايير المحلية منذ 1998 والنسخة المعدلة له سنة 2009، وأصدرت النسخة الجديدة لمعايير المراجعة التي تتطابق مع المعايير الدولية في مجملها سنة 2011.

- تختلف الدول الثلاث من ناحية منبع السلطة الرئيسية لمعايير المراجعة، فالمعايير المعتمدة في تونس هي المعايير الدولية وقد تبناها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين دون وجود أي نص قانوني يفرض تبني هذه المعايير، ونفس الشيء بالنسبة للمملكة المغربية، حيث أصدرت هيئة الخبراء المحاسبين دليلا للمعايير سنة 1998 ثم سنة 2009 ثم سنة 2011 دون أي نص قانوني يقرر ذلك. في حين أن ما هو معمول به في الجزائر فهو مجرد نصوص قانونية تنظم المهنة قامت بإصدارها الهيآت التشريعية والتنفيذية وليست الهيئة المنظمة للمهنة.

- الهيآت الجديدة المنظمة للمهنة في الجزائر المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فإلى غاية نهاية سنة 2011 لم تقم اللجان المكلفة بإصدار المعايير المهنية على مستوى هذه الهيآت، بإصدار أي معيار باعتبارها نُصبت في أواخر سنة 2011.

- المرسوم التنفيذي الصادر عن وزارة المالية في ماي 2011 الذي ينص على معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ذكر فقط عناوين هذه التقارير على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من وزير المالية والتي إلى غاية نهاية سنة 2011 لم يتم إصدارها، وفي رأينا أن إصدار معايير المراجعة بهذا الشكل سوف لن يخدم المهنة ولن يطورها، وهي من أوجه القصور التي تعاني منها المهنة في الجزائر منذ نشأتها مقارنة بكيفية إصدارها في المملكة المغربية وتونس.

رابعاً: بالنسبة لدستور آداب وسلوك المهنة، فإنه يمكن تلخيص نتائج الدراسة فيما يلي:

- تتفق البلدان الثلاثة على عدم تسمية دستور آداب وسلوك المهنة بهذا الاسم، ففي الجزائر يسمى بقانون أخلاقيات المهنة، وفي تونس بمجلة الواجبات المهنية، أما في المملكة المغربية فيسمى بمدونة الواجبات المهنية.
- تتفق كل من تونس والمملكة المغربية في كون دستور آداب وسلوك المهنة يقوم بإعداده المجلس الوطني للهيئة المنظمة والمصادقة عليه من طرف الجمعية العامة للمهنيين، في حين أن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر تم إعداده وإصداره من طرف هيئة تنفيذية متمثلة في وزارة المالية في شكل مرسوم تنفيذي، ولم يصادق عليه من طرف الجمعية العامة للمهنيين، لكنهم مجبرون على احترامه، وهذا ما يتنافى مع معنى دستور آداب وسلوك المهنة.
- لم يتطرق قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر ومجلة الواجبات المهنية في تونس إلى المحور الأول الذي يجب أن يشمل دستور آداب وسلوك المهنة الخاص بمبادئ السلوك الأخلاقي، حيث تناولوا مباشرة علاقات المراجع وواجباته وحقوقه في شكل نصوص جامدة، بينما مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية، فقد تناولت في قسم خاص بعض مبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع قبل التطرق للمحاور الخاصة بواجباته وعلاقاته بمختلف الأطراف.
- تناولت مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية مختلف الواجبات التي تقع على عاتق المراجع وحقوقه في المحاور الخاصة بعلاقات المراجع بمختلف الأطراف، ولم نجد فيها محورا منفصلا يتناول حقوق المراجع، وهو ما يتماشى مع محاور دستور آداب وسلوك المهنة، وهو يختلف عن ما هو موجود في قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر ومجلة الواجبات المهنية في تونس، أين تم تناول واجبات المراجع في محور وحقوق المراجع في محور منفصل.

إختبار الفرضيات

على ضوء النتائج السابقة، فإنه يمكننا اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها في بداية بحثنا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى التي تعتبر بأن الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر يشوبه العديد من أوجه القصور مقارنة بتونس والمملكة المغربية، فقد تم إثباتها، حيث بينت الدراسة أن الإطار العام للممارسة المهنية يحتوي على عدة نقائص يجب معالجتها وعناصر إيجابية يمكن الحفاظ عليها، مع إمكانية تحسين بعضها خاصة ما تعلق بالقائم بمهمة المراجعة والشركات المعنية بالمراجعة. ولكن في رأينا أن الجزء الأهم في الإطار العام لممارسة المهنة هو المعرفة المتخصصة للمراجع، فقد بينت الدراسة أنه يشوبها العديد من أوجه القصور ولا ترقى تماما إلى مستوى المعرفة المتخصصة في تونس والمملكة المغربية، وقد تم إثبات ذلك من خلال التكوين الصارم والمتخصص الذي يتلقاه المترشح لممارسة المهنة في المملكة المغربية

وبدرجة أقل في تونس واقتصاره في الجزائر على التربص الميداني فقط، والذي لا يرقى في مدته وفي تنظيمه إلى ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية.

بالنسبة للفرضية الثانية التي تعتبر أن الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا تقوم بالدور المنوط بها لتطوير مستوى المهنة وإعطائها المكانة اللائقة بها في المجتمع مقارنة بتونس والمملكة المغربية، فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كهيئة مستقلة مشرفة على المهنة خلال فترة 20 سنة تقريبا لم يتعد دوره منح الإعتماد وجمع الإشتراكات، وغلبت عليه الصراعات الشخصية بين أعضائه ثم بينه وبين الوزارة الوصية، فلم تقم هذه الهيئة بتطوير المعرفة المتخصصة كفرض تكوين متخصص للمترشحين لممارسة المهنة، أو إصدار دليل لمعايير المراجعة يسمح بتوحيد الممارسة المهنية والاعتماد عليه من طرف المراجعين لحل المشاكل التي تواجههم ميدانيا، أو إصدار دستور آداب وسلوك المهنة في مستوى تطلعات المهنيين، أو القيام بوضع برنامج تكوين مهني مستمر يعمل على رفع كفاءة المهنيين وإطلاعهم على كل تطور أو جديد يخص المهنة، أو وضع إجراءات لرقابة جودة الخدمات التي يقدمها المراجعون، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على أن مهنة المراجعة في الجزائر لا تتوفر على معايير مهنية في مستوى المعايير المطبقة في تونس والمملكة المغربية تسمح برفع مستوى الممارسة المهنية للمراجعة، فقد تم إثبات صحتها كون الجزائر لا تتوفر على دليل للمعايير ولم تصدر معايير منذ نشأة المهنة في الجزائر، فما هو موجود في الجزائر مجرد قوانين وتشريعات وتوصيات لا ترقى إلى مستوى المعايير وليست في مستوى ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، حيث أن هذه الأخيرة أصدرت دليلا شاملا لمعايير المراجعة القانونية والتعاقدية سنة 1998 وقامت بإصدار نسخته المعدلة في مستوى المعايير الدولية في جانفي 2011، أما تونس فقد أصدرت من خلال هيئة الخبراء المحاسبين العديد من المعايير المحلية منذ نشأتها سنة 1983 وإلى غاية تبنيها سنة 2002 المعايير الدولية للمراجعة، والتي تعتبر شاملة وتسمح بتطوير المهنة إلى المستوى الدولي.

بالنسبة للفرضية الرابعة التي ترى بأن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر مجرد نص قانوني لا يرقى إلى مستوى دساتير المهنة في تونس والمملكة المغربية، فقد تم إثباتها، حيث بينت الدراسة أن الجزائر أصدرت مرسوما تنفيذيا سنة 1996 يتضمن قانون أخلاقيات المهنة موجه لثلاث فئات وهم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد تم إثبات أن هذا القانون لا يرقى إلى مستوى دستور آداب وسلوك المهنة سواء من حيث كيفية إصداره أو من حيث السلطة التي أصدرته أو من حيث المحاور التي تضمنتها، وأنه ليس نابعا أصلا من المهنة ذاتها أو من رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم، بينما مجلة الواجبات المهنية في تونس تم إعدادها والمصادقة عليها من طرف المجلس الوطني للهيئة المنظمة

وتشارك في العديد من المحاور مع قانون أخلاقيات المهنة، في حين أن مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية تم إعدادها من طرف المجلس الوطني للهيئة المنظمة وتمت المصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمهنيين، وتضمنت المحاور الرئيسية التي يجب أن يحتويها دستور آداب وسلوك المهنة.

ومن خلال إثباتنا لصحة الفرضيات الأربعة، وكخلاصة لما سبق، فإنه يمكننا القول أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني السليم والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وأن التنظيم المهني القائم يعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلبا على الإرتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، وهو ما يجب على مشكلة بحثنا الرئيسية.

توصيات البحث

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها واستنادا إلى المساهمة المقدمة من طرف الباحث لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، فإنه يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر والرقى بها إلى مستوى المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية والدول المتقدمة باعتبار العولمة اجتاحت كل المجالات، وذلك على النحو التالي:

- ضرورة خلق هيئة مهنية قادرة على تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالمهام المنوطة بها للإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها، ويتأتى ذلك من خلال توحيد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في هيئة واحدة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين على غرار باقي البلدان.
- ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالذور الهام الذي تلعبه في حماية الإقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.
- يجب أن تحتوي الهيئة المنظمة للمهنة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي: لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية، لجنة التكوين المهني المستمر، لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة، لجنة الجدول ولجنة الإنضباط والتحكيم.
- يجب أن تتولى لجنة التعليم ومتابعة التربصات مسؤولية تحديد شروط المعرفة المتخصصة اللازمة لممارسة المهنة، وذلك من خلال تحديد الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة ومواد التكوين التكميلي بالنسبة لكل شهادة لا تحتوي على جميع المواد الأساسية لممارسة المهنة، ويجب أن يكون لها الدور البارز على مستوى الجامعات والمعاهد المتخصصة في وضع المناهج الدراسية فيما يخص الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة، كما يجب أن يكون لها دورا فعالا في التكوين النظري المتخصص ومتابعة التربصات الميدانية للمتربين وتنظيم الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة.

- يجب أن تقوم لجنة التكوين المهني المستمر بوضع برنامج ملائم للتكوين المستمر يسمح بتطوير الممارسة الميدانية للمهنيين، ويجب أن يكون مواكبا للتطورات الحاصلة في المهنة محليا أو دوليا، كما يجب أن تضع اللجنة نظاما صارما للالتزام بالتكوين من طرف أعضاء المهنة.
- يجب أن تقوم لجنة الجدول بالضبط الدائم لقائمة المهنيين المقيدين بالجدول، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة، مع ضرورة قيام هذه اللجنة بنشر الجدول وإعلانه في بداية كل سنة على مستوى مقر الهيئة المنظمة للمهنة والمجالس الجهوية والمحاكم والغرف التجارية على مستوى الولايات.
- ضرورة خلق مجالس جهوية إضافة إلى المجالس الأربعة الموجودة حاليا، تتناسب مع شساعة مساحة الجزائر لتقريب الهيئة المنظمة من المهنيين والمتربصين والمؤسسات والهيآت المعنية بالمراجعة، وذلك بضم ولايتين أو ثلاث في مجلس جهوي بحكم الموقع الجغرافي ويصل بها عدد المهنيين حدا أدنى يمكن الاتفاق عليه في الجمعية العامة للمهنيين.
- يجب أن يكون للهيئة المنظمة تمثيلا واسعا على مستوى العديد من المؤسسات المحلية ذات العلاقة بالمهنة، خاصة المجالس العلمية للكليات والمعاهد المتخصصة التي تمنح الشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة والسوق المالية، والهيآت المهنية الإقليمية والدولية للإستفادة منها لتطوير المهنة.
- إسناد مهنة المراجعة لفئة واحدة فقط من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون مع التركيز على التكوين المتخصص لهذه الفئة، ويجب في هذه الحالة إدماج محافظي الحسابات الموجودين حاليا مع ضرورة إخضاعهم لتكوين تكميلي وتنظيم امتحانات الإدماج لهم.
- توقيف العمل بإجراء الإعتماد كشرط للقيّد بجدول الهيئة المنظمة، وإرجاع الشرط هو الحصول على شهادة خبير محاسب.
- ضرورة تمتع الهيئة المنظمة للمهنة بالإستقلال الكامل عن الجهاز التنفيذي والتشريعي، وذلك للحفاظ على استقلال أعضاء الهيئة خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة حسابات المؤسسات العمومية أو المختلطة.
- منح الهيئة المنظمة الحق في تحديد الإطار العام للمعرفة المتخصصة الذي يجب أن يكتسبه المرشحون لممارسة مهنة المراجعة، ويكون ذلك من خلال الإشتراك في وضع البرامج التعليمية المقررة في الجامعات والمعاهد المتخصصة بالنسبة للشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة المهنة.
- إعادة تحديد وتحديث البرامج الخاصة بالشهادات التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة المراجعة باتجاه الجانب التطبيقي ومتطلبات المهن الحاسوبية والمالية، حيث يجب إعادة تأهيل برامج التعليم العالي خاصة مع اعتماد الجزائر لنظام جديد للتعليم العالي (ل.م.د) LMD.

- إعادة تحديد محتوى وطرق متابعة ومراقبة التربص المهني بالطريقة التي تسمح للمتربص بالتحكم في الجانب التطبيقي واكتساب خبرة مهنية فعالة تجعله قادراً بعد النجاح في الإمتحان النهائي على الممارسة المهنية مباشرة.
- وضع تعليمات واضحة ومحددة للتربص المهني، وذلك بغرض توحيد برنامج التدريب الذي يجب على الهيئة المشرفة على تنظيم المهنة مراقبة مدى التزام أساتذة التدريب به، وكذلك مراقبة مدى انضباط ومواظبة المتربصين في تنفيذ ذلك البرنامج.
- إدخال تحضير المذكرة ومناقشتها في نهاية التكوين الخاص بالخبرة المحاسبية ضمن متطلبات الحصول على شهادة خبير محاسب، لأنها تسمح للمرشح لممارسة المهنة بالتحكم في البحث المنهجي والتوثيقي وتحليل البيانات واتخاذ القرارات.
- إيجاد صيغة ملائمة للتنظيم الدوري للإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية، وهذا ما يعطي مصداقية أكبر للتكوين وانضباط أكبر للمتكونين.
- التركيز على التكوين المستمر للمزاولين لمهنة المراجعة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئة المنظمة للمهنة، ويجب أن تتضمن هذه الدورات أحدث المستجدات في معايير المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات المهنة.
- ضرورة إصدار الهيئة المنظمة لمهنة المراجعة لكتب رسمية إرشادية تغطي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة توجّه للجامعات لاعتمادها في التكوين بالنسبة للشهادات التي يُسمح لحاملها الترشح لممارسة مهنة المراجعة في المستقبل، وذلك بهدف تقليص الفجوة بين التعليم الجامعي ومتطلبات التكوين الموجه للمراجعين.
- يجب توسيع مهام التصديق إلى مجالات أخرى غير مراجعة القوائم المالية، بغرض الإستجابة أكثر لاحتياجات السوق.
- ضرورة توسيع إلزامية تعيين مراجع حسابات للتصديق على الحسابات السنوية لكافة الشركات التجارية مع إمكانية وضع شرط بلوغ الحد الأدنى لرقم الأعمال المعمول به حالياً والمقدر بعشرة ملايين دينار بالنسبة للشركات غير شركات المساهمة مع ضرورة مراجعته من فترة لآخرى.
- توسيع الإجراء المتعلق بإجبارية تعيين أكثر من مراجع حسابات المطبق حالياً على البنوك والمؤسسات المالية، ليشمل الشركات التي تلجأ علينا للإدخار والمسعرة بالبورصة والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة.

- ضرورة مراجعة سلم الأتعاب المعمول به منذ 1994 الذي تم إعداده على أساس المخطط المحاسبي الوطني السابق ليتماشى مع النظام المحاسبي المالي الجديد، مع عدم وضع حدا أقصى للأتعاب، وإنما اعتماد معاملا ثابتا عند بلوغ الأتعاب حدا معيناً.
- ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة، مما سيوفر للقوائم المالية المنشورة من طرف الشركات والهيئات سمة الوثوق التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم محليا ودوليا، خاصة بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة والشركات الأجنبية العاملة في الجزائر.
- ضرورة وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر في مستوى تطلعات المهنيين، حيث يجب أن يكون نابعا من المهنة ذاتها ومن رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم، وأن تضع الهيئة المنظمة للمهنة الضوابط الكفيلة بضمان التزام المهنيين بهذا الدستور وتأديب الخارجين عنه.
- يجب أن يحتوي دستور آداب وسلوك المهنة على محورين رئيسيين وهما: محور خاص بمبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع لممارسة المهنة، ومحور خاص بقواعد السلوك المهني التي تنظم علاقات المراجع بالهيئة المنظمة، الزبائن، الزملاء، المتدربين، الإدارة والمجتمع، حيث تبيّن واجبات المراجع وحقوقه في مختلف علاقاته.
- من خلال التوصيات السابقة والاقتراحات المقدمة لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، فإنه من الضروري أن تصبح مهنة المراجعة تؤدي دورها على أكمل وجه في إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية والمالية التي تقوم الشركات والهيئات المختلفة بنشرها، وبالتالي يصبح المستثمرون ورجال الأعمال ومختلف الأطراف ذات المصلحة يقومون باتخاذ قراراتهم على أساس معلومات ملائمة وكافية وموثوق فيها، مما يعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني وتطوره.

آفاق البحث

بالنسبة لآفاق البحث، فإن هذه الدراسة تعتبر بمثابة بداية وانطلاقة لدراسات أخرى تتناول مدى إمكانية توحيد الممارسة المهنية للمراجعة على مستوى بلدان المغرب العربي، من خلال إنشاء معاهد تكوين مغربية في المراجعة تمنح شهادة مغربية للمراجعة، هيئات مهنية مغربية تشرف على تنظيم المهنة على المستوى المغربي من خلال التنسيق بين الهيئات المهنية المحلية ووضع خطة مغربية لتطوير المهنة، معايير مراجعة مغربية وكذلك دستور مغربي لآداب وسلوك المهنة.

ونأمل في الأخير، أن نكون قد وُفقنا في معالجة هذا الموضوع وساهمنا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي في الجزائر والمكتبة الاقتصادية يبحث شامل لتنظيم مهنة المراجعة ليستفيد منه الطالب والجامعة الجزائرية والممارسين لمهنة المراجعة والقائمين على المهنة في الجزائر بصفة عامة.

انحصار و التمر اجمع

أ- الكتب:

1. إبراهيم علي عشناوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوحي مصر للطباعة، مصر، (د.ت).
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
5. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
6. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.
7. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، طبعة أبريل 2010، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، يوليو 2010.
8. الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، دروس وتطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.
9. ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة: د. محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
10. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2009.
11. المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، الجزائر، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.
12. أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
13. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
14. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
16. سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة السابعة معدلة، 2003.

17. عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت).
18. عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت).
19. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.ت).
20. عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.
21. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991.
23. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
24. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010.
25. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
27. فتحي رزق السوافيري، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
28. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
29. محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، (د.ت).
30. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

31. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
32. محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
33. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
34. محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، (د.ت).
35. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
36. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
37. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
38. محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، مراجعة متقدمة، القاهرة، مطابع الدار الهندسية، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، 2000.
39. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1998/1997.
40. محمود السيد الناغبي، المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية، المنصورة، الطبعة الأولى، 2000.
41. مركز الدراسات القانونية والقضائية، مجلة الشركات التجارية معلق عليها، تعليق القاضيين: أحمد الورفلي وكمال العياري، تونس، 2007.
42. مصطفى حسنين خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.
43. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
44. ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008.
45. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004.

46. وزارة الاقتصاد، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
47. وليم توماس، أمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (ترجمة: د. أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
48. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
- ب - الرسائل الجامعية:**
49. أشرف عبد الحليم محمود كراج، مدى تقيّد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.
50. المنفراح دليلة، دور نظام الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وواقعها في ظل التحولات التكنولوجية والاقتصادية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008/2007.
51. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003/2002.
52. حجاز خديجة، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2009/2008.
53. حواس صلاح، أهمية ودور نظام المعلومات المحاسبي وتطوره من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 1995/1994.
54. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009/2008.
55. شريقي عمر، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2003/2002.
56. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
57. عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، دراسة مقارنة لتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1993.

58. محمد مفلح محمد الجعافره، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.

ج- المقالات والدوريات:

59. إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995.

60. خالد أمين عبد الله، مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة، مجلة دراسات، المجلد 09، العدد 02، الجامعة الأردنية، الأردن، 1996.

61. رشيد تمر، مراقب الحسابات والقانون المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، 2008/05/18. مقال متاح على الموقع الإلكتروني: http://www.prosocietes.com/arabe/Etude/cac_tmar.htm (تم الإطلاع عليه يوم 2009/02/25).

62. ريم عمر محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري، فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

63. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، المنتدى الوطني الثامن: مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

64. صالح زاوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوب الحسابات لدى الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة الجزائر، عدد رقم 1/1994.

65. صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري، ملتقى دولي حول: تأهيل المؤسسة الاقتصادية وتعظيم مكاسب الاندماج في الحركة الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 29-30 أكتوبر 2001.

66. وائل إبراهيم الراشد، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 16، العدد 02، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

67. يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها في المشروعات تحت المراجعة، نشرة إلكترونية شهرية صادرة عن الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16/حزيران 2003.

د- الأوامر، القوانين، المراسيم والقرارات:

68. الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 110، 1969.
69. الأمر رقم 529 لسنة 1987 المؤرخ في 1987/04/01، يتعلق بضبط شروط وطرق مراجعة حسابات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 25، 1987.
70. الأمر رقم 541 لسنة 1989 المؤرخ في 1989/05/25، يتعلق بضبط قواعد تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 37، 1989.
71. الأمر رقم 2604 المؤرخ في 1995/12/25، يتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 02، 1995.
72. الأمر رقم 1976 لسنة 2002 المؤرخ في 2002/08/30، المتعلق بتنقيح الأمر 2604 لسنة 1995 والمتعلق بضبط الإطار العام لنظام الدراسة وشروط التحصيل على الشهادة الوطنية لخبير في المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 73، 2002.
73. الأمر رقم 863 المؤرخ في 2003/04/14، يتعلق بتنظيم مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وتسييره وكذلك بتطبيق أحكام الفصول 2 و18 و21 من القانون رقم 16 المؤرخ في 2002/02/04 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 33، 2003.
74. القانون رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 47، 1971.
75. القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980.
76. القانون رقم 108 لسنة 1988 مؤرخ في 1988/08/18 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، 1988.
77. القانون رقم 90-32 المؤرخ في 1990/12/04، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 53، 1990.
78. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، 1991.

79. القانون رقم 89-15 المؤرخ في 08/01/1993، يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4188، 1993.
80. القانون رقم 34 لسنة 1995 المؤرخ في 17/04/1995، يتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات إقتصادية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 33، 1995.
81. القانون رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 39، 1995.
82. القانون رقم 95-15 المؤرخ في 13/05/1996، يتعلق بمدونة التجارة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4418، 1996.
83. القانون رقم 95-17 المؤرخ في 30/08/1996، يتعلق بشركات المساهمة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4422، 1996.
84. القانون رقم 96-5 المؤرخ في 13/02/1997، يتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4478، 1997.
85. القانون رقم 83 المؤرخ في 24/07/2001، يتعلق بإصدار مجلة مؤسسات التوظيف الجماعي، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 59، 2001.
86. القانون رقم 16 لسنة 2002 المؤرخ في 04 فيفري 2002، يتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 11 لسنة 2002.
87. القانون رقم 69-00 المؤرخ في 11/11/2003، يتعلق بالمراقبة المالية للدولة على المنشآت العامة وهيآت أخرى، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 5170، 2003.
88. القانون رقم 79 لسنة 2003 المؤرخ في 29/12/2003، يتعلق بتنقيح القانون رقم 34 لسنة 1995 المنقح بالقانون رقم 63 لسنة 1999، المتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات إقتصادية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 104، 2003.
89. القانون رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 52، 2005.
90. القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 44، 2005.
91. القانون رقم 96 لسنة 2005 المؤرخ في 18/10/2005، يتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية.

92. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 2007.
93. القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، 2009.
94. القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.
95. المحلة الجزائرية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2010.
96. المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970.
97. المرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 1972/04/18، يتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972.
98. المرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 1972/04/18، يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 33، 1972.
99. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 03، 1992.
100. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993.
101. المرسوم رقم 2-93-521 مؤرخ في 1993/08/30 لتطبيق القانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد 4218، 1993.
102. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 24، 1996.
103. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 56، 1996.
104. المرسوم التنفيذي رقم 96-413، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين

- العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 74، 1996.
- 105.** المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- 106.** المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- 107.** المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- 108.** المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011.
- 109.** المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 23، 2010.
- 110.** المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16، يحدد كفاءات وممارسات المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 11، 2011.
- 111.** المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011.
- 112.** المرسوم التنفيذي رقم 11-394 المؤرخ في 2011/11/24، يحدد شروط وكفاءات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، 2011.
- 113.** قرار من وزير المالية مؤرخ في 1991/07/26، يتعلق بالمصادقة على مجلة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين المرشحين بجدول الهيئة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، 1991.
- 114.** قرار مؤرخ في 1994/11/07، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، 1994.

115. قرار من وزير التربية والعلوم ومؤرخ في 1994/05/20، يتعلق بضبط نظام الدراسات وشروط التحصيل على الشهادات الوطنيتين للمرحلة الأولى والأستاذية في دراسات المحاسبة، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 48، 1994.
116. قرار من وزير التعليم العالي مؤرخ في 1996/02/22، يتعلق بضبط نظام الدراسات والإمتحانات للتحصيل على شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة وكذلك تسجيل مواضيع المذكرة وطرق مناقشتها، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 17، 1996.
117. قرار مؤرخ في 1998/03/28، يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 1998.
118. قرار مؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 19، 2008.
119. مجلة الإلتزامات والعقود، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2010.
120. مقرر رقم 103/SPM/94 مؤرخ في 1994/02/02 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصيات من 1 إلى 6.
121. مقرر مؤرخ في 1999/03/24، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخوّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 32، 1999.
122. مقرر مؤرخ في 2006/05/13 يعدّل ويتم المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 41، 2006.

ه- أخرى:

123. إبراهيم بختي، الدليل المنهجي في إعداد وتنظيم البحوث العلمية (المذكرات والأطروحات)، جامعة ورقلة، 2007/2006. متاح على الموقع الإلكتروني (تم الاطلاع عليه يوم 2008/03/26):

http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/guide_de_methodologie.pdf .

124. هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، النظام الداخلي، تونس، 1991.

تأنيًا: المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية

A- Ouvrages:

125. ATH guides, Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 2ème édition, 1987.
126. BATUDE Daniel, L'audit comptable et financier, Natan, Paris, 1997.
127. BECOUR Jean Charles, Bouquin Henri, Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité, Economica, Paris, 1996.
128. BELAIBOUD Mokhtar, Pratique de l'audit: conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF, Alger, BERTI Editions, 2011.
129. BENYAMINE Paul, Pour une bonne pratique de l'audit, Imprimerie nationale, Paris, (n.d).
130. BURLAUD Alain et al, Comptabilité et audit : manuel & applications, éditions foucher, Vanves, 2008/2009.
131. CGAP, Audit externe des institutions de microfinance - guide pratique, volume 1, (traduit en français par le service de traduction du GRET), les impressions Dumas, Saint-Étienne, Février 2000.
132. COLLINS Lionnel & VALIN Gérard, Audit et contrôle interne : Principes, Objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3^{ème} édition, 1986.
133. COLLINS Lionnel & VALIN Gérard, Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, Paris, 4^{ème} édition, 1992.
134. Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Normes professionnelles et code de déontologie, édition CNCC, Paris, 2000.
135. DAHDOUH Habib & LABESTIE DAHDOUH Christiane, Droit commerciale : entreprises sociétaires, tome 1, les éditions I.H.E. Tunis, 2003
136. ETIENNE.B, L'audit interne pourquoi et comment, les éditions d'organisation, Paris, 1989.
137. HADJ SADOK Tahar, Le commissaire aux comptes, dahlab, Alger, 2007.
138. HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993.
139. HUTIN Hevré, Toute la finance, les éditions d'organisation, Paris, 2005.
140. IFACI, La charte d'audit: Support d'une légitimité, Paris, (n.d).
141. KHARROUBI Khelifa, Droit des sociétés commerciales. Volume 01, MIP, Tunis, 2008.
142. KHELASSI Reda, l'audit interne: audit opérationnel, éditions Houma, Alger, 2^{ème} édition, 2005.
143. KHELASSI Reda, les applications de l'audit interne, éditions Houma, Alger, 2010.
144. MERCIER Antoine & MERLE Philippe, Audit et commissariat aux comptes: guide de l'auditeur et de l'audit, éditions francis Lefebvre, Paris, 2009/2010.
145. MIKOL Alain, Audit financier et commissariat aux comptes, 3^{ème} édition, e-theque, Lille, 2003.
146. MIKOL Alain, Le contrôle interne, PUF, Paris, 1998.
147. Ordre des experts comptables, guide pratique d'audit : aide à la mise en œuvre du référentiel de normes, Royaume du Maroc, 2004.
148. RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, 5^{ème} édition, France, 2004.
149. RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, 6^{ème} édition, France, 2006.

150. SADI Nacer-eddine & MAZOUZ Ali, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, SNC, Alger, 1993.
151. Société nationale de comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, Alger, 1989.
152. STETTLER H. F, Audit: Principes et méthodes générales, (Edition française : introduction, traduction et adaptation : JAEN RAFFEGEAU), Ed. Publi-union, Paris, 1977.
153. THIERY-DUBUISSON Stéphanie, L'audit, édition la découverte, Belgique, 2004.
154. VALIN Gérard, Controlor & auditor, Dunod, Paris, 2006.
155. WILLIAM C. thomas & EMERSON O. henke, Auditing : theory and practice, wadsworth, California, 1986.

B- Articles et Périodiques:

156. AMMAR sourour, La compétence de l'auditeur comptable vue par les experts comptables, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.
157. Banque mondiale, rapport sur le respect des normes et codes (RRNC) : comptabilité et audit, Royaume du Maroc, 25/07/2002.
158. BELAMIRI K, Méthodologie de vérification des comptes, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 1 (1er trimestre), 1994.
159. DELHOMME Maxime, Événements postérieurs, Revue française de comptabilité, n° 312 (juin) 1999.
160. El OMARI Sami & SABOLY Michèle, Émergence d'une profession comptable : le cas du maroc. In « l'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G. Degos et S. Trébuçq, Bordeaux, 2005.
161. HADJ ALI Mohamed Samir, Le commissariat aux comptes: caractéristiques et missions, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n°3 (3^{ème} trimestre), 1994.
162. HAMDY Mohamed lamine, la profession comptable au Maghreb (Algérie -Libye - Maroc -Mauritanie -Tunisie). Article disponible sur le site : <http://www.lamine-hamdi.com/node/7> (consulté le 16/08/2008).
163. Investir magazine, « l'indépendance de la profession est menacée » ,interview de Mohamed lamine hamdi, Février - Mars 2007.
164. MAZOUZ Ali, La réforme de la profession comptable algérienne : pourquoi passer d'une autorégulation qui n'a jamais existée en Algérie à une régulation partagée avec les pouvoirs publics?, le 11/04/2011, Article disponible sur le site : <http://www.reseau-experts-france-maghreb.com/la-reforme-de-la-profession-comptable-algerienne-pourquoi-passer-d%E2%80%99une-autoregulation-qui-n%E2%80%99a-jamais-existee-en-algerie-a-une-regulation-partagee-avec-les-pouvoirs-publics> (consulté le 31/10/2011).
165. MEGUELLATI, Relations dirigeants d'entreprises / commissaires aux comptes. Revue Algérienne de comptabilité et d'audit, n°1 (1^{er} trimestre), 1994.
166. SOBHI Khalid, le commissariat aux comptes au Maroc. Article disponible sur le site : <http://lp-audit.com/e-revue/60-le-commissariat-aux-comptes-au-maroc.html?showwall=1> (consulté le 13/10/2010).
167. TMAR Rachid & MIMOUNI Fathi, Les aspects juridiques et techniques de commissariat aux comptes, journée annuelles des experts comptables stagiaires, Tunis, 2004.

168. ZARROUK Ridha & FAKFAKH Mondher, Étude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit « ISA » en tunisie, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.
169. ZEHRI Fatema, La place de l'audit externe dans la gestion des résultats comptables – cas des entreprises tunisiennes, 27^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité, « comptabilité, contrôle, audit et institution(s) », Tunis, 10-11-12 Mai 2006.

C- Arrêtés, décrets, codes et normes:

170. Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 28/02/2003, portant du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprises de Tunisie, journal officiel de la république tunisienne, n° 17, 2003.
171. Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24/09/2003, modifiant l'arrête du 28/02/2003 portant du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprise de Tunisie, journal officiel de la république tunisienne n° 78, 2003.
172. CNCC-IRE: Traduction des normes ISA, version du 29 Juin 2006 et 18 décembre 2006, disponible sur le site: http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx (consulté le 01/03/2008).
173. Code général de la normalisation comptable, Royaume du Maroc, 2004.
174. Décret n° 2-89-519 du 16/07/1990 relatif au diplôme national d'expert comptable, bulletin officiel du royaume du Maroc, n° 4064, 1990.
175. FIDEF, Les normes émises par l'IFAC, disponible sur le site: fidef.org/@fr/23/50/rubrique.asp (consulté le 05/03/2011).
176. Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, 1998.
177. Ordre des experts comptables de Tunisie, Norme relative aux modalités d'application des articles 2 et 3 de l'arrêté du 28/02/2003 portant homologation du barème des honoraires des experts comptables. Approuvée par le conseil le 05/05/2004.
178. Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, Janvier 2009.
179. Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, Janvier 2011.
180. Ordre des experts comptables, Réglementation de la profession, Royaume du Maroc, (n.d).
181. Ordre des experts comptables, Règlement de stage professionnel, Royaume du Maroc, (n.d).
182. Ordre des experts comptables, Code des devoirs professionnels, Royaume du Maroc, (n.d).
183. Union des experts comptables, le co-commissariat aux comptes : commentaire de la norme de l'ordre des experts comptables de Tunisie. Document internet disponible sur le site: <http://www.uec.com.tn> (consulté le 15/08/2011).

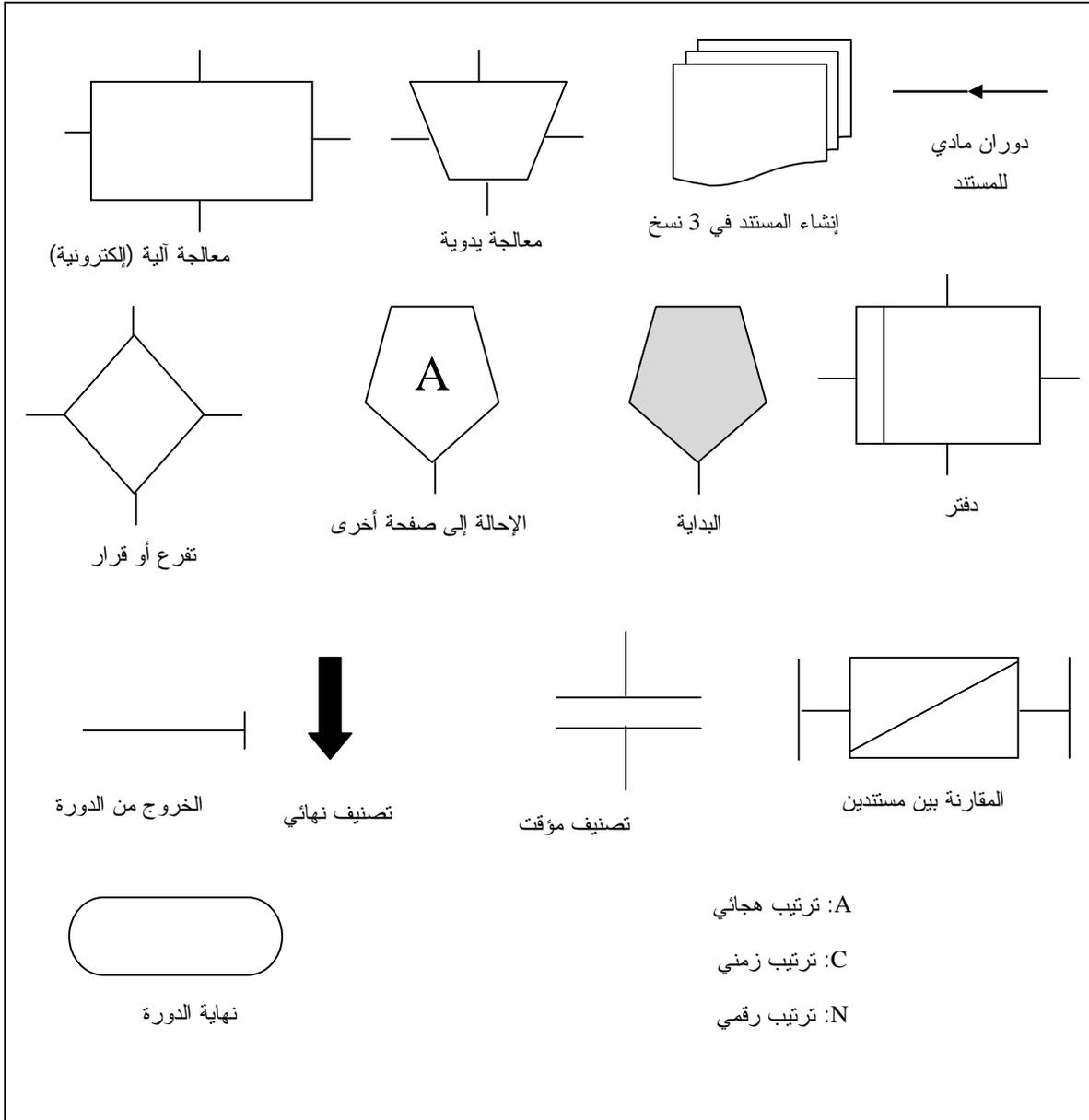
D- Sites internet:

184. <http://www.oect.org.tn/commissi.htm> (consulté le 19/08/2010).

185. <http://www.oect-crcs.tn.site> (consulté le 19/08/2010).
186. http://www.souhir.net/Cours_Audit_&_SCI_3emeLMD_2009/Chap_1_Annexes_1-1-2-3-5_Audit_2009.pdf (consulté le 29/10/2011).
187. Le convertisseur universel de devises : <http://www.xe.com/ucc/fr/> (consulté le 11/12/2011).
188. Site officiel de l'IFAC (International Federation of Accountants) : www.ifac.org (consulté le 05/08/2011).

الله حق

الملاحق رقم (1-3): الرموز المستعملة في خرائط التدفق.



Source : Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, Éditions d'organisation, 5^{ème} édition, France, 2004, p. 360.

الملحق رقم (2-3): نموذج لتقرير مراجعة إيجابي دون تحفظات حسب (IFAC).

RAPPORT DE L'AUDITEUR (INDEPENDANT)

(Destinataire visé)

Rapport sur les états financiers

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, comprenant le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations dans les capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états financiers

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ; le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

A notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de (ou présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de la (la) performance financière et des (les) flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel des Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires

(La forme et le contenu de cette partie varieront selon la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.)

Signature de l'auditeur

Date du rapport d'audit.

Adresse de l'auditeur

Source : CNCC-IBR : Traduction des normes ISA – ISA 700 : Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général, Version du 18 décembre 2006, p. 19. Disponible sur le site :

http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx (consulté le 01/03/2008)

الملحق رقم (4-1): سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 1994.

الأتعاب بـ (كلم/دج)*	العدد العادي لساعات العمل	المبلغ الإجمالي الخام للميزانية السنوية (الاستثمارات غير معاد تقويمها) + نواتج الاستغلال (ماعداء حسابات تحويل التكاليف)
من 80 إلى أقل من 120	من 160 إلى أقل من 240	حتى أقل من 100 مليون دج
من 120 إلى أقل من 170	من 240 إلى أقل من 340	من 100 إلى أقل من 200 مليون دج
من 170 إلى أقل من 230	من 340 إلى أقل من 460	من 200 إلى أقل من 400 مليون دج
من 230 إلى أقل من 300	من 460 إلى أقل من 600	من 400 إلى أقل من 800 مليون دج
من 300 إلى أقل من 380	من 600 إلى أقل من 760	من 800 إلى أقل من 1.600 مليون دج
من 380 إلى أقل من 515	من 760 إلى أقل من 1.030	من 1.600 إلى أقل من 3.200 مليون دج
من 515 إلى أقل من 700	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من 3.200 إلى أقل من 6.400 مليون دج
من 700 إلى أقل من 900	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 6.400 إلى أقل من 12.800 مليون دج
من 900 إلى 1.200	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من 12.800 إلى أقل من 25.600 مليون دج
حد أقصى 2.250	حد أقصى 4.500 ساعة	أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2%، أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة.

المصدر: قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، 1994.

* يحصل عليها بضرب عدد الساعات في مبلغ 500 دج.

الملاحق رقم (4-2): سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 2006.

المبلغ الإجمالي الخام للميزانية السنوية (الإستثمارات غير معاد تقويمها) + نواتج الإستغلال (ماعداء حسابات تحويل التكاليف)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب بـ (كلم/دج)*
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1.600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1.600 إلى أقل من 3.200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1.030	من 380 إلى أقل من 515
من 3.200 إلى أقل من 6.400 مليون دج	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من 515 إلى أقل من 700
من 6.400 إلى أقل من 12.800 مليون دج	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 700 إلى أقل من 900
من 12.800 إلى أقل من 25.600 مليون دج	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من 900 إلى 1.200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2%، أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة.	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

المصدر: قرار مؤرخ في 2006/12/06 يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/09/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 04، 2007.

* يحصل عليها بضرب عدد الساعات في مبلغ 500 دج.

الملحق رقم (3-4): المجالس الجهوية للمجلس الوطني الموازي

المقر	الولايات	المجلس الجهوي
سطيف	سطيف، برج بوعريريج، مسيلة، بجاية، باتنة.	1 - سطيف
قسنطينة	قسنطينة، جيجل، ميلة، خنشلة، أم البواقي.	2 - قسنطينة
عنابة	عنابة، سكيكدة، الطارف، سوق اهراس، قالمة، تبسة.	3 - عنابة
بومرداس	بومرداس، تيزي وزو، البويرة.	4 - بومرداس
البليدة	البليدة، عين الدفلة، المدية، الجلفة، تيارة	5 - البليدة
الجزائر شرق	الروبية، الحراش، الدار البيضاء، المحمدية، حسين داي.	6 - الجزائر شرق
الجزائر وسط	الجزائر وسط، باب الزوار، واد سيدي محمد.	7 - الجزائر وسط
الجزائر غرب	الشراقة، بن عكنون، بئر مراد رايس، درارية، زرالدة، بوزريعة.	8 - الجزائر غرب
غرداية	ورقلة، غرداية، بسكرة، الوادي، تمنراست، إليزي، الأغواط، أدرار .	9 - الجنوب
سيدي بلعباس	تلمسان، عين تموشنت، سيدي بلعباس، سعيدة، معسكر، النعام، البيض .	10 - سيدي بلعباس
وهران	وهران، شلف، تندوف، تيارت، مستغانم، تيسمسيلت، بشار .	11 - وهران
الجزائر		المؤتمر

Source : Communiqué de l'ordre national, Journal EL ACIL du 18/12/2002.

الملحق رقم (4-4): نموذج عن تقرير عام لمحافظة الحسابات في الجزائر

- شهادة دون تحفظات -

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ....، أتشرف بتقديم
تقرير حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من إلى

1- تقرير حول المراقبة والشهادة : Compte rendu de contrôle et certification

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.

" ملاحظات وإظهار الأخطاء والمخالفات الممكنة غير المعارضة للشهادة "

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسلة
للمساهمين أو الموضوعة تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات وتمتة المعلومات الممكنة "

ج- واعتبارا للاجتهادات (diligences) التي قمت بها وفقا لتعليمات المهنة، أشهد بأن
الحسابات السنوية التي تظهر في الصفحات من هذا التقرير صحيحة ومنتظمة وتعطي صورة
وفية عن نتائج عمليات السنة المنتهية، وكذا عن الوضعية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

2- معلومات : Informations

وطبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية:

" وصف للأحداث "

حرر بـ:

في:

التوقيع:

ملاحظة: الحسابات السنوية يجب أن تكون مؤشرة من طرف محافظ الحسابات وملحقة بالتقرير.

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،

منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 84.

الملحق رقم (4-5): نموذج تقرير عام لمحافظة الحسابات في الجزائر

- شهادة مع تحفظات -

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ....، أتشرف بتقديم
تقرير حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من إلى

1- تقرير عن المراقبة والشهادة :

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.

" ملاحظات وإظهار الأخطاء والمخالفات الممكنة غير المعارضة للشهادة "

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسلة
للمساهمين أو الموضوعة تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات وتتمت المعلومات الممكنة "

ج- ويجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:

" وصف مبرر وبالأرقام للتحفظات "

تحت التحفظات المذكورة أعلاه واعتبارا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتعليمات المهنة، أشهد
أن الحسابات السنوية التي تظهر في الصفحات من هذا التقرير صحيحة ومنتظمة وتعطي صورة
وفية عن نتائج عمليات السنة المنتهية، وكذا عن الوضعية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

2- معلومات:

ووفقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية:

" وصف للأحداث "

حرر بـ:

في:

التوقيع:

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،

منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 85.

الملحق رقم (4-6): نموذج تقرير عام لمحافظة الحسابات في الجزائر.

- رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية -

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة بتاريخ.....، أتشرف بتقديم
تقرير حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من إلى:

1- تقرير عن المراقبة والشهادة:

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملتين غير المعارضتين للشهادة "

وقد تضمن فحصي المراقبات التي رأيتها ضرورة وفقا لتعليمات المهنة.
وخلال مراقباتي، لقد وضعت الملاحظات التالية:

" بيان ووصف للأخطاء والمخالفات أو الانحرافات المعارضة للشهادة "

إن الأسباب المعروضة أعلاه جعلتني أرفض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية التي
تظهر في الصفحات من هذا التقرير، والتي لا يبدو لي بأنها تعطي صورة وفيية عن نتائج عمليات السنة
المنتهية وكذا عن الوضعية المالية وممتلكات شركتكم في نهاية السنة.

ب- كما تحققت من صحة المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والحسابات المقدمة في الوثائق المرسله
للمساهمين أو الموضوعه تحت تصرفهم. بمناسبة الجمعية العامة.
وأنة لا يمكنني إبداء رأي حول صحة هذه المعلومات.

2- معلومات:

وطبقا للقانون المعمول به أعلمكم بالأحداث التالية:
" وصف للأحداث "

حرر بـ:

في:

التوقيع:

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،
منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 86.

الملحق رقم (4-7): نموذج تقرير عام لمحافظة الحسابات في الجزائر.

- رفض الشهادة بسبب عائق في المهنة -

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة ل.....، أتشرف بتقديم تقريرني حول الحسابات السنوية للدورة التي تغطي الفترة من إلى

1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- لقد تحققت من الحسابات السنوية لشركتكم لهذه السنة.

" ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين والتين لا تعارضا الشهادة "

تضمن فحصي المراقبات التي اعتبرتها ضرورية وفقا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط التالية:

" وصف حدود النشاط المهمة التي تعارض الشهادة "

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوافية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير.

ب- قمت بتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

" وصف للأحداث "

حرر بـ:

في:

التوقيع:

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 87.

الملحق رقم (4-8): نموذج تقرير خاص لحافظ الحسابات في الجزائر.

- غياب إتفاقيات أو إتفاقيات غير مكتشفة -

(المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري)

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل اتفاقية بين الشركة وأحد متصرفيها الإداريين، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معني، يجب أن تعرض مسبقا لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين. يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين وشريك، مترفين إداريين أو مديرين طبقا لهذه الأحكام، أعلمكم بأني لن أحاط علما بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشر لي إلى أية إتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر بـ:

في:

التوقيع:

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 88.

الملحق رقم (4-9): نموذج تقرير خاص لحافظ الحسابات في الجزائر.

– إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها –
(المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 لـ 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم
59-75 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري)

طبقا لأحكام المرسوم التشريعي رقم 08-93 المشار إليه أعلاه، نحيطكم علما بالاتفاقيات
التي تم ترخيصها مسبقا من قبل مجلسكم الإداري.

1 – اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط :

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية).

2 – اتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط :

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط)

حرر بـ:

في:

التوقيع:

المصدر: المديرية العامة للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،
منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 89.

الملحق رقم (1-5): سلم أتعاب مراجعي حسابات المؤسسات في تونس.
(المراجعة القانونية والتعاقدية)

I - Critère total brut du bilan (page ¼)

Palier en milliers de dinars	Tranche en milliers de D	Taux pour 1000 D	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 300	300		450	450
De 300 à 1 000	700	1	700	1150
De 1 000 à 3 000	2000	0,5	1000	2 150
De 3 000 à 7 000	4 000	0,25	1000	3 150
De 7 000 à 15 000	8 000	0,1	800	3 950
De 15 000 à 35 000	20 000	0,075	1500	5 450
De 35 000 à 80 000	45 000	0,05	2250	7 700
De 80 000 à 200 000	120 000	0,025	3000	10 700
De 200 000 à 500 000	300 000	0,01	3000	13 700
De 500 000 à 1 000 000	500 000	0,0075	3750	17 450
Au-delà de 1 000 000		0,005		

II - Critère total des produits (page 2/4)

Palier en milliers de dinars	Tranche en milliers de D	Taux pour 1000 D	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 100	100		300	300
De 100 à 300	200	2,25	450	750
De 300 à 700	400	1,5	600	1350
De 700 à 1500	800	1	800	2150
De 1 500 à 3 000	1 500	0,5	750	2900
De 3 000 à 7 500	4500	0,25	1125	4025
De 7 500 à 20 000	12 500	0,125	1562,5	5587,5
De 20 000 à 50 000	30 000	0,1	3000	8587,5
De 50 000 à 120 000	70 000	0,05	3500	12087,5
De 120 000 à 350 000	230 000	0,025	5750	17837,5
Au-delà de 350 000		0,0125		

III - Critère effectif total (page 3/4)

Palier en nombre d'employés	Tranche en nombre d'employés	Taux par employé	Honoraires de la tranche en D	Plafond des honoraires du palier en D
De 0 à 50	50		500	500
De 50 à 150	100	8,5	850	1 350
De 150 à 500	350	5	1750	3 100
De 500 à 1200	700	2,5	1750	4 850
De 1200 à 3000	1 800	1,25	2250	7 100
De 3000 à 7000	4 000	1	4000	11 100
Au-delà de 7000		0,75		

Fiche de calcul des honoraires (page 4/4)

Critères	Montant	Cumul
Critère total brut bilan (en milliers de D)		
Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
Honoraires correspondants à la fraction de la tranche	X	
Total (A)	A	A
Critère total des produits (en milliers de D)		
Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
Honoraires correspondants à la fraction de la tranche	X	
Total (B)	B	B
Critère effectif		
Plafond des honoraires de la tranche inférieure	X	
- Honoraires correspondants à la fraction de la tranche	X	
Total (C)	C	C
Montant des honoraires : total général = A+B+C		A+B+C

Source : Arrêté des ministres des finances et du tourisme, du commerce et de l'artisanat du 24/09/2003, modifiant l'arrête du 28/02/2003 portant du barème des honoraires des auditeurs des comptes des entreprise de Tunisie, journal officiel de la , 2003.78 république tunisienne n°

PRINCIPES GENERAUX ET RESPONSABILITES

- ISA 200 - Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers.
ISA 210 - Termes de la mission d'audit.
ISA 220 - Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques.
ISA 230 - Documentation d'audit.
ISA 240 - Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers.
ISA 250 - Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers.
ISA 260 - Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

EVALUATION DES RISQUES ET ELEMENTS DE REPOSE AUX RISQUES IDENTIFIES

- ISA 300 - Planification d'une mission d'audit d'états financiers.
ISA 315 - Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives.
ISA 320 - Caractère significatif en matière d'audit.
ISA 330 - Procédures à mettre en oeuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques.
ISA 402 - Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des services bureau.

ELEMENTS PROBANTS

- ISA 500 - Eléments probants.
ISA 501- Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques.
ISA 505 - Confirmations externes
ISA 510 - Missions initiales – Soldes d'ouverture.
ISA 520 - Procédures analytiques.
ISA 530 - Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests.
ISA 540 - Audit des estimations comptables.
ISA 545- Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant.
ISA 550 - Parties liées.
ISA 560 - Evènements postérieurs à la date de clôture.
ISA 570 - Continuité d'exploitation.
ISA 580 - Déclarations de la direction.

UTILISATION DES TRAVAUX D'AUTRES PROFESSIONNELS

- ISA 600 - Utilisation des travaux d'un autre auditeur.
ISA 610 - Prise en compte des travaux de l'audit interne.
ISA 620 - Utilisation des travaux d'un expert.

CONCLUSIONS DE L'AUDIT ET RAPPORT

ISA 700 - Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère général.

ISA 701 - Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant).

ISA 710 - Données comparatives

ISA 720 - Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.

DOMAINES SPECIALISES

ISA 800 - Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales.

CNCC-IRE/CC-DSCH/acs/Version 29 juin 2006

Copyright IFAC

Source: CNCC-IRE: Traduction des normes ISA, version du 29 Juin 2006 et 18 décembre 2006, disponible sur le site:

http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx

(consulté le 01/03/2008)

الملحق رقم (6-1): مقارنة بين دليل معايير المراجعة في المملكة المغربية (نسخة 2011) ودليل سنة

1998 ومعايير المراجعة الدولية (نسخة أبريل 2010).

Référentiel 1998 (Maroc)	Référentiel 2011 (Maroc)	Handbook ISA 2010 (IFAC)
<p>Tome 0 : La mission d'audit légal et contractuel</p> <p>Tome 1 : Les normes relatives au comportement professionnel</p> <p>110. Compétence. 111. Indépendance. 112. Qualité du travail 113. Secret professionnel. 114. Acceptation et maintien des Missions.</p> <p>Tome 2 : Les normes de travail</p> <p>210. Certification. 211. Vérifications spécifiques. 212. Révélation des irrégularités, inexactitudes et infractions au conseil d'administration et à l'assemblée générale. 213. L'audit et les fraudes. 214. Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états de synthèse. 215. Relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants.</p> <p>Tome 3 : Les normes de rapport</p> <p>301 - Forme de rapport. 302 – Destinataire. 303 - Etendue de la mission 304 - Opinion. 305 – Informations. 306 - Datation du rapport. 307 - Signature du rapport. 308 - Présentation du rapport à l'Assemblée. 309 - Dépôt du rapport au greffe. 310 - Rapport sur les comptes consolidés.</p>	<p>Titre 0 : Cadre conceptuel</p> <p>Titre 1 : Principes généraux et responsabilités</p> <p>1200. Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers. 1210. Termes de la mission d'audit. 1220. Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques. 1230. Documentation d'audit. 1240. Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers. 1250. Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers. 1260. Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.</p> <p>Titre 2 : Evaluation des risques et éléments de réponse aux risques identifiés</p> <p>2300. Planification d'une mission d'audit d'états financiers. 2315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives. 2320. Caractère significatif en matière</p>	<p>ISA 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. ISA 210: Agreeing the terms of audit engagements. ISA 220: Quality control for an audit of financial statements. ISA 230: Audit documentation. ISA 240: The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. ISA 250: Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements. ISA 260: Communication with those charged with governance. ISA 265: Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management. ISA 300: Planning an audit of financial statements. ISA 315: Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment ISA 320: Materiality in planning and performing an audit. ISA 330: The auditor's responses to assessed risks.</p>

Référentiel 1998 (Maroc)	Référentiel 2011 (Maroc)	Handbook ISA 2010 (IFAC)
<p>311 - Les chiffres comparatifs. 312 - Evénements postérieurs à la date de clôture du bilan. 313 - Modification des règles et méthodes comptables 314 - Continuité de l'exploitation. 315 - Irrégularités, inexactitudes et aspects fiscaux. 316 - Le critère d'importance relative. 317 - Situation intermédiaire 318 - Rapport spécial sur les conventions réglementées. 319 - L'examen limité des états de synthèse. 320 - L'examen d'informations financières sur la base de procédures de vérifications convenues. 321 - L'examen d'une rubrique des états financiers. 322 - L'examen des comptes prévisionnels. 323 - Rapport sur les comptes condensés. 324 - Rapport sur une mission de compilation. Tome 4 : Les normes relatives aux interventions connexes à la mission générale 410. Augmentation de capital par compensation avec des créances. 411. Suppression du droit préférentiel de souscription. 412. Emission d'obligations convertibles en actions. 413. Réduction de capital. 414. Transformation de la société. 415. Emission de certificats d'investissements. 416. Création d'actions à dividende prioritaire. 417. Convocation de l'assemblée générale en cas de carence des organes sociaux.</p>	<p>d'audit. 2330. Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques. 2402. Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à des Services de conseil ou d'assistance. Titre 3 : Eléments probants 3500. Eléments probants 3501. Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques. 3505. Confirmations externes. 3510. Missions initiales – Soldes d'ouverture- 3520. Procédures analytiques. 3530. Sondages en audit et autres modes de sélection d'éléments à des fins de tests. 3540. Audit des estimations comptables. 3545. Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant. 3550 - Parties liées. 3560. Evènements postérieurs à la date de clôture. 3570. Continuité d'exploitation. 3580. Déclarations de la direction. Titre 4 : Utilisation des travaux d'autres professionnels 4600. Utilisation des travaux d'un autre auditeur 4610. Prise en compte des travaux de l'audit interne. 4620. Utilisation des</p>	<p>ISA 402: Audit considerations relating to an entity using a service organization. ISA 450: Evaluation of misstatements identified during the audit. ISA 500: Audit evidence. ISA 501: Audit evidence - Specific considerations for selected items. ISA 505: External confirmations. ISA 510: Initial audit engagements - Opening balances. ISA 520: Analytical procedures. ISA 530: Audit sampling. ISA 540: Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and related disclosures. ISA 550: Related parties. ISA 560: subsequent events. ISA 570: going concern. ISA 580: Written representations. ISA 600: Special considerations - Audits of group financial statements (Including the work of component auditors). ISA 610: Using the work of internal auditors. ISA 620: using the work of an auditor's expert. ISA 700: Forming an opinion and reporting on financial statements. ISA 705: modifications to the opinion in the independent auditor's report. ISA 706: Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in</p>

Référentiel 1998 (Maroc)	Référentiel 2011 (Maroc)	Handbook ISA 2010 (IFAC)
<p>418. Attestations et visas particuliers.</p> <p>419. Certification du bilan et chiffre d'affaires semestriel.</p> <p>Tome 5 : Le commissaire aux comptes et la prévention des difficultés des entreprises</p> <p>510 - Rappel des textes.</p> <p>520 - Identification des facteurs de risque par le commissaire aux comptes.</p> <p>530 - L'appréciation de la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité.</p> <p>540 - Incidences sur la mission du commissaire aux comptes.</p> <p>Annexe 1 : Modèles de rapports</p>	<p>travaux d'un expert.</p> <p>Titre 5 : conclusions de l'audit et rapport</p> <p>5700. Rapport de l'auditeur (indépendant) sur un jeu complet d'états financiers à caractère Général.</p> <p>5701. Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant).</p> <p>5710. Données comparatives.</p> <p>5720. Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.</p> <p>5800. Rapport de l'auditeur (indépendant) sur des missions d'audit spéciales.</p> <p>Annexe 1 : Modèles de rapports</p>	<p>the independent auditor's report.</p> <p>ISA 710: comparative information - Corresponding figures and comparative financial statements.</p> <p>ISA 720: the auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements.</p> <p>ISA 800: Special considerations - Audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks.</p> <p>ISA 805: special considerations - Audits of single financial statements and specific elements, accounts or items of a financial statement.</p> <p>ISA 810: Engagements to report on summary financial statements.</p>

Source : Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, 1998.

- Ordre des experts comptables, Manuel des normes : audit légal et contractuel, Royaume du Maroc, Janvier 2011.

- Site officiel de l'IFAC : www.ifac.org (consulté le 05/08/2011).

الفهارس

فهرس البراد

الصفحة	العنوان	الرقم
23	العلاقة بين عناصر نظرية المراجعة.	(1-1)
29	التمييز بين المراجعة الخارجية والداخلية.	(2-1)
49	معارف وقدرات المراجع ومصادر الحصول عليها.	(1-2)
125	مواد التكوين الخاصة بشهادة ليسانس علوم مالية شعبة علوم إقتصادية.	(1-4)
126	دورات الإمتحان النهائي خلال الفترة (1981-1991).	(2-4)
147	المسؤولية الجزائرية لمراجع الحسابات في الجزائر.	(3-4)
184	ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر.	(4-4)
197	مواد التكوين التكميلي للشهادات غير الأستاذية في دراسات المحاسبة.	(1-5)
198	وحدات التدريس للمرحلة الجامعية الأولى للأستاذية في دراسات المحاسبة.	(2-5)
199	وحدات التدريس للمرحلة الجامعية الثانية للأستاذية في دراسات المحاسبة.	(3-5)
215	المسؤولية الجزائرية لمراجع الحسابات في تونس.	(4-5)
243	ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في تونس.	(5-5)
269	المسؤولية الجزائرية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية.	(1-6)
302	ملخص شامل لأهم عناصر التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية.	(2-6)
310	مقارنة للشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية	(1-7)
314	مقارنة لشروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(2-7)
320	مقارنة لمهام المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(3-7)
324	مقارنة لجوانب تعيين وإنهاء مهام المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية	(4-7)
333	مقارنة لأنواع المراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(5-7)
336	مقارنة المسؤولية المدنية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(6-7)
338	مقارنة المسؤولية الجزائرية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(7-7)
343	مقارنة المسؤولية الإنضباطية للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(8-7)
346	مقارنة للهيآت المنظمة لمهنة المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(9-7)
350	مقارنة لمعايير المراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(10-7)
352	مقارنة لدستور آداب وسلوك المهنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(11-7)
354	ملخص لمقارنة أهم عناصر التنظيم المهني بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية.	(12-7)

فهرس الأئكك

الصفحة	العنوان	الرقم
12	ملخص لتعريف المراجعة.	(1-1)
15	الإطار العام لنظرية المراجعة.	(2-1)
20	ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.	(3-1)
57	الفرق بين الأشكال الثلاثة لمسؤوليات المراجع.	(1-2)
64	تطبيق نظرية اكتساب المهارات في ميدان المراجعة.	(2-2)
77	أنواع رأي المراجع أو تقريره.	(3-2)
94	مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	(1-3)
97	فحص الحسابات والقوائم المالية.	(2-3)
105	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.	(3-3)
107	مراحل المراجعة الخارجية للحسابات.	(4-3)
123	مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب في الجزائر.	(1-4)
278	مستوى الضمان المقدم من طرف المراجع.	(1-6)
367	ملخص النظام المقترح للهيآت المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر.	(1-8)
376	ملخص للإطار العام المقترح لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.	(2-8)
377	ملخص للنظام المقترح لوضع معايير المراجعة في الجزائر.	(3-8)
385	ملخص الدستور المقترح لآداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر.	(4-8)

فهرس الملامس

الصفحة	العنوان	الرقم
419	الرموز المستعملة في حرائط التدفق.	(1-3)
420	نمذج لتقرير مراجعة إيجابي دون تحفظات حسب (IFAC).	(2-3)
422	سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 1994.	(1-4)
423	سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر الصادر سنة 2006.	(2-4)
424	المجالس الجهوية للمجلس الوطني الموازي	(3-4)
425	نمذج عن تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر - شهادة دون تحفظات -	(4-4)
426	نمذج تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر - شهادة مع تحفظات -	(5-4)
427	نمذج تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر - رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية -	(6-4)
428	نمذج تقرير عام لمحافظ الحسابات في الجزائر - رفض الشهادة بسبب عائق في المهنة -	(7-4)
429	نمذج تقرير خاص لمحافظ الحسابات في الجزائر - غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة -	(8-4)
430	نمذج تقرير خاص لمحافظ الحسابات في الجزائر - إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها -	(9-4)
431	سلم أتعاب مراجعي حسابات المؤسسات في تونس - المراجعة القانونية والتعاقدية -	(1-5)
435	معايير المراجعة الدولية (نسخة 2006/06/29) مترجمة إلى اللغة الفرنسية.	(2-5)
437	مقارنة بين دليل معايير المراجعة في المملكة المغربية (نسخة 2011) ودليل سنة 1998 ومعايير المراجعة الدولية (نسخة أبريل 2010).	(1-6)

قائمة الاختصارات

الإختصار	الدلالة
AAA	American Accounting Association.
UEC	Union Européenne des experts-comptables, économiques et financiers.
ISA	International Standards on Auditing.
IFAC	International Federation of Accountants.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.
IIA	Institute of Internal Auditors.
QCI	Questionnaires de Contrôle Interne.
FIFO	First In-First Out.
LIFO	Last In-First Out
CMP	Coût Moyen Pondéré
CMTC	Certificat de Maîtrise des Techniques Comptables
CED	Certificat d'Economie et de Droit.
DECS	Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures
SPA	Société Par Actions.
SARL	Société A Responsabilité Limitée.
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.
CSC	Conseil Supérieur de Comptabilité
OECCA	Ordre des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes.
CECM	Compagnie des Experts Comptables du Maroc.
AMDEC	Association Marocaine des Diplômés Experts Comptables
AMEC	Association Marocaine des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes.
CECAM	Compagnie des Experts Comptables Assermentés au Maroc.
ISCAE	Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises.
SOX	La loi Sarbanes-Oxley.
LSF	Loi de la Sécurité Financière.
LMD	Licence – Master – Doctorat.

فهرس الخوبار

الصفحة

أ - ص المقدمة العامة

109-1 الباب الأول: الإطار الفكري والنظري للمراجعة

2 مقدمة الباب الأول

45-3 الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة

4 تمهيد

5 1-1. مفهوم المراجعة

5 1-1-1. التطور التاريخي للمراجعة

5 1-1-1-1. المرحلة ما قبل 1500 م

7 1-1-1-2. مرحلة ما بين 1500 و 1850 م

7 1-1-1-3. مرحلة ما بين 1850 و 1905 م

8 1-1-1-4. مرحلة ما بين 1905 و 1933 م

8 1-1-1-5. مرحلة ما بين 1933 و 1940 م

8 1-1-1-6. مرحلة ما بعد 1940 م

9 1-2-1. تعريف المراجعة

13 1-3-1. أهمية المراجعة

15 1-2-1. الإطار العام لنظرية المراجعة

15 1-2-1-1. فروض المراجعة

16 1-1-2-1. قابلية البيانات للفحص

16 1-2-2-1. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

16 1-3-2-1. خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية

17 1-4-2-1. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

17 1-5-2-1. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

17 1-6-2-1. المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستبقى كذلك في المستقبل

17 1-7-2-1. مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

17 1-8-2-1. المركز المهني للمراجع يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

17 1-2-2-2. مفاهيم المراجعة

18 1-3-2-1. معايير المراجعة

20 1-4-2-1. أهداف المراجعة

22	..... إجراءات المراجعة 5-2-1
24	..... أنواع المراجعة 3-1
24	..... أنواع المراجعة من حيث الإلزام 1-3-1
24	..... المراجعة الإلزامية (الإجبارية) 1-1-3-1
24	..... المراجعة الاختيارية 2-1-3-1
25	..... أنواع المراجعة من حيث مجال أو نطاق المهمة 2-3-1
25	..... المراجعة الشاملة (الكاملة) 1-2-3-1
25	..... المراجعة الجزئية 2-2-3-1
25	..... أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ المهمة 3-3-1
25	..... المراجعة التفصيلية 1-3-3-1
25	..... المراجعة الإختبارية 2-3-3-1
26	..... أنواع المراجعة من حيث مواعيد تنفيذ المهمة 4-3-1
26	..... المراجعة المستمرة 1-4-3-1
27	..... المراجعة النهائية 2-4-3-1
27	..... أنواع المراجعة من حيث القائم بالمهمة 5-3-1
27	..... المراجعة الخارجية 1-5-3-1
28	..... المراجعة الداخلية 2-5-3-1
30	..... أنواع المراجعة حسب الهدف الرئيسي 6-3-1
30	..... مراجعة القوائم المالية 1-6-3-1
31	..... مراجعة الإلتزام 2-6-3-1
31	..... مراجعة العمليات 3-6-3-1
33	..... أدلة الإثبات والوسائل الفنية للمراجعة 4-1
34	..... أنواع أدلة الإثبات 1-4-1
34	..... الوجود الفعلي 1-1-4-1
34	..... المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات 2-1-4-1
35	..... الإقرارات المعدة داخل المؤسسة 3-1-4-1
35	..... الإقرارات المعدة خارج المؤسسة 4-1-4-1
35	..... وجود نظام سليم للرقابة الداخلية 5-1-4-1
37	..... صحة الأرصدة من الناحية الحسابية 6-1-4-1
37	..... الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات 2-4-1
37	..... الجرد الفعلي 1-2-4-1

38	..... المصادقات .2-2-4-1
39	..... المراجعة المستندية .3-2-4-1
40	..... المراجعة الحسابية .4-2-4-1
40	..... الإستفسارات .5-2-4-1
41	..... القياس والإستنتاج .6-2-4-1
42	..... أوراق وملفات عمل المراجع .5-1
42	..... تعريف أوراق العمل .1-5-1
42	..... ملفات العمل .2-5-1
42	..... الملف الدائم .1-2-5-1
43	..... الملف الجاري .2-2-5-1
45	..... خلاصة

83-46

الفصل الثاني: عناصر التنظيم المهني للمراجعة

47	..... تمهيد
48	..... الإطّار العام للممارسة المهنية للمراجعة .1-2
48	..... الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة .1-1-2
48	..... شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة .2-1-2
50	..... التعليم .1-2-1-2
50	..... التدريب المهني .2-2-1-2
50	..... الإمتحان .3-2-1-2
51	..... مهام المراجع .3-1-2
52	..... تعيين وإفناء مهام المراجع في الشركات .4-1-2
53	..... أتعاب المراجع .5-1-2
54	..... مسؤوليات المراجع .6-1-2
54	..... المسؤولية المدنية .1-6-1-2
55	..... المسؤولية الجزائية .2-6-1-2
56	..... المسؤولية الانضباطية (التأديبية) .3-6-1-2
58	..... الهيآت أو الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة .2-2
60	..... معايير المراجعة .3-2
60	..... المعايير العامة للمراجعة .1-3-2
60	..... إستقلال وحياد المراجع .1-1-3-2

62	..... 2-1-3-2. كفاءة المراجع
64	..... 3-1-3-2. بذل العناية المهنية اللازمة
65	..... 2-3-2. معايير العمل الميداني
65	..... 1-2-3-2. التخطيط السليم لمهمة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين
67	..... 2-2-3-2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
70	..... 3-2-3-2. جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة
72	..... 3-3-2. معايير إعداد التقرير
72	..... 1-3-3-2. الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
73	..... 2-3-3-2. الإشارة إلى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى
74	..... 3-3-3-2. التحقق من كفاية وملاءمة إفصاح القوائم المالية
75	..... 4-3-3-2. إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة
79	..... 4-2. دستور آداب وسلوك المهنة
80	..... 1-4-2. المبادئ الأخلاقية العامة للممارسة العملية لمهنة المراجعة
80	..... 2-4-2. قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة
81	..... 1-2-4-2. أنواع قواعد السلوك المهني
81	..... 2-2-4-2. قواعد السلوك المهني الخاصة بعلاقات المراجع
83	..... خلاصة

108-84

الفصل الثالث: منهجية مراجعة الحسابات

85	..... تمهيد
86	..... 1-3. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
86	..... 1-1-3. تشخيص مهمة المراجعة
87	..... 2-1-3. التعرف الشامل على المؤسسة
88	..... 2-3. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
88	..... 1-2-3. طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية
88	..... 1-1-2-3. المذكرة الوصفية
88	..... 2-1-2-3. إستبيانات الرقابة الداخلية
89	..... 3-1-2-3. خرائط التدفق
89	..... 4-1-2-3. المقابلة الشخصية (المحاوره)
89	..... 5-1-2-3. الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي
89	..... 6-1-2-3. شبكة تحليل المهام

90	2-2-3. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
90	1-2-2-3. وصف النظام
90	2-2-2-3. التحقق من وجود النظام (إختبارات الوجود)
91	3-2-2-3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية
91	4-2-2-3. التحقق من عمل النظام (إختبارات الإستمرارية)
92	5-2-2-3. تقييم تأثير نقاط الضعف
92	6-2-2-3. تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية
95	3-3. فحص الحسابات والقوائم المالية
95	1-3-3. فحص الحسابات
95	1-1-3-3. الأدوات المستعملة (المعتمدة)
96	2-1-3-3. محتوى برنامج المراجعة
102	2-3-3. فحص القوائم المالية كوحدة واحدة
103	4-3. أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي
103	1-4-3. أعمال نهاية المهمة
103	1-1-4-3. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
105	2-1-4-3. إستقصاء نهاية المهمة
106	3-1-4-3. مذكرة التجميع
106	2-4-3. تحرير التقرير النهائي للمراجعة
108	خلاصة
109	خلاصة الباب الأول

304-110 الباب الثاني: التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، تونس والمملكة المغربية

111	مقدمة الباب الثاني
-----	--------------------------

185-112 الفصل الرابع: التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر

113	تمهيد
114	1-4. نشأة وتطور مهنة المراجعة في الجزائر
114	1-1-4. مرحلة ما بعد الإستقلال إلى غاية 1980
116	2-1-4. مرحلة إعادة تنظيم المراجعة القانونية: (1980 - 1988)
117	3-1-4. مرحلة إعادة تأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية: (1991-1988)
118	4-1-4. مرحلة الإصلاحات وتنظيم مهنة المراجعة: (ما بعد 1991)

120	..... الإطّار العام لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر .2-4
120	..... الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر .1-2-4
122	..... شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر .2-2-4
133	..... مهام مراجع الحسابات في الجزائر .3-2-4
133	..... مهام الخبير المحاسب في الجزائر .1-3-2-4
133	..... مهام محافظ الحسابات في الجزائر .2-3-2-4
137	..... تعيين وإنهاء مهام المراجع .4-2-4
137	..... تعيين المراجع في الشركات .1-4-2-4
140	..... إنهاء مهام أو عزل المراجع .2-4-2-4
141	..... أتعاب المراجع في الجزائر .5-2-4
143	..... مسؤوليات المراجع في الجزائر .6-2-4
144	..... المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الجزائر .1-6-2-4
145	..... المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر .2-6-2-4
148	..... المسؤولية الإنضباطية لمراجع الحسابات في الجزائر .3-6-2-4
149	..... الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر .3-4
149	..... المجلس الأعلى للمحاسبة .1-3-4
150	..... المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين 2-3-4
150	..... نشأة المنظمة الوطنية .1-2-3-4
150	..... مهام المنظمة الوطنية .2-2-3-4
151	..... هياكل المنظمة الوطنية .3-2-3-4
154	..... المشاكل التي عرفتها المنظمة الوطنية .4-2-3-4
155	..... الهيآت الجديدة المنظمة للمهنة في الجزائر .3-3-4
155	..... المجلس الوطني للمحاسبة .1-3-3-4
161	..... المصف الوطني للخبراء المحاسبين .2-3-3-4
163	..... الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .3-3-3-4
165	..... معايير المراجعة في الجزائر .4-4
165	..... المعايير المتعلقة بشخص المراجع في الجزائر .1-4-4
165	..... إستقلال وحياد المراجع .1-1-4-4
167	..... كفاءة المراجع .2-1-4-4
168	..... العناية المهنية اللازمة .3-1-4-4
168	..... السر المهني .4-1-4-4

169	..... 2-4-4. معايير الأداء المهني للمراجعة في الجزائر
169	..... 1-2-4-4. قبول المهمة والشروع في العمل
171	..... 2-2-4-4. ملفات العمل
174	..... 3-4-4. معايير تقارير المراجعة في الجزائر
175	..... 1-3-4-4. التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية
177	..... 2-3-4-4. التقرير الخاص
178	..... 4-4-4. التصريح بالأعمال غير الشرعية
179	..... 5-4. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر
179	..... 1-5-4. واجبات المراجع
179	..... 1-1-5-4. واجبات المراجع في علاقاته مع عملائه
180	..... 2-1-5-4. واجبات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة
180	..... 3-1-5-4. واجبات المراجع في علاقاته مع زملائه
181	..... 4-1-5-4. واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتدربين
182	..... 2-5-4. حقوق المراجع في ممارسة مهامه
182	..... 1-2-5-4. الحق في التعاون
183	..... 2-2-5-4. حق الحصول على مقابل أتعابه
185	..... خلاصة

244-186

الفصل الخامس: التنظيم المهني للمراجعة في تونس

187	..... تمهيد
188	..... 1-5. نشأة وتطور مهنة المراجعة في تونس
188	..... 1-1-5. مرحلة ما بعد الإستقلال إلى غاية 1982
188	..... 2-1-5. مرحلة تنظيم المهنة (1982 - 1988)
189	..... 3-1-5. مرحلة إعادة تنظيم مهنة المراجعة (1988 - 2000)
189	..... 4-1-5. مرحلة الإصلاحات وتوسيع مهمة الرقابة (بعد سنة 2000)
191	..... 2-5. الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في تونس
191	..... 1-2-5. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في تونس
191	..... 1-1-2-5. شروط الترسيم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين
193	..... 2-1-2-5. شروط الترسيم بجدول مجمع المحاسبين
194	..... 3-1-2-5. شروط ممارسة مهمة مراقب حسابات من طرف المختصين في المحاسبة
195	..... 2-2-5. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في تونس

196	..... 1-2-2-5 شهادة الدراسات العليا للمراجعة في المحاسبة
200	..... 2-2-2-5 التربص التطبيقي
201	..... 3-2-2-5 إعداد مذكرة الخبرة المحاسبية ومناقشتها
201	..... 3-2-5 مهام مراجع الحسابات في تونس
201	..... 1-3-2-5 المهام الدائمة
202	..... 2-3-2-5 المهام الخاصة والظرفية
203	..... 4-2-5 تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات
203	..... 1-4-2-5 تعيين مراجع الحسابات في الشركات
207	..... 2-4-2-5 إنهاء مهام مراجع الحسابات في الشركات
208	..... 5-2-5 أتعاب المراجع في تونس
210	..... 6-2-5 مسؤوليات المراجع في تونس
210	..... 1-6-2-5 المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في تونس
212	..... 2-6-2-5 المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في تونس
216	..... 3-6-2-5 المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات في تونس
217	..... 3-5 الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في تونس
217	..... 1-3-5 هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية
217	..... 1-1-3-5 مهام هيئة الخبراء المحاسبين
217	..... 2-1-3-5 هياكل هيئة الخبراء المحاسبين
223	..... 3-1-3-5 تمثيل هيئة الخبراء المحاسبين
224	..... 2-3-5 مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية
224	..... 1-2-3-5 مهام مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية
225	..... 2-2-3-5 هياكل مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية
227	..... 4-5 معايير مهنة المراجعة في تونس
227	..... 1-4-5 معايير المراجعة الدولية
228	..... 1-1-4-5 المبادئ العامة والمسؤوليات
228	..... 2-1-4-5 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
229	..... 3-1-4-5 أدلة المراجعة
229	..... 4-1-4-5 الاستفادة من عمل آخرين
229	..... 5-1-4-5 نتائج وتقارير المراجعة
230	..... 6-1-4-5 المجالات المتخصصة
230	..... 2-4-5 المعايير الأخرى الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين

231	..... 1-2-4-5. معيار الإجتهاادات الخاصة والأتعاب المقابلة لها
234	..... 2-2-4-5. معيار المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات
238	..... 5-5. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في تونس
238	..... 1-5-5. علاقات المهنيين بالهيئة والزبائن والزملاء والإدارة
238	..... 1-1-5-5. علاقات المهنيين بالهيئة
239	..... 2-1-5-5. علاقات المهنيين بالزبائن
239	..... 3-1-5-5. علاقات المهنيين بالزملاء
240	..... 4-1-5-5. علاقات المهنيين بالإدارة
240	..... 2-5-5. إلتزامات المهنيين عند ممارستهم لمهنتهم
240	..... 3-5-5. حقوق أعضاء الهيئة عند ممارستهم لمهنتهم
241	..... 1-3-5-5. الحق في التعاون معه
241	..... 2-3-5-5. الحصول على مقابل الأتعاب
242	..... 4-5-5. أحكام تنطبق على المتربصين
244	..... خلاصة

303-245 الفصل السادس: التنظيم المهني للمراجعة في المملكة المغربية

246	..... تمهيد
247	..... 1-6. نشأة مهنة المراجعة في المملكة المغربية وتطورها التاريخي
247	..... 1-1-6. مرحلة ما قبل الاستقلال
248	..... 2-1-6. مرحلة ما بعد الاستقلال
248	..... 1-2-1-6. مغربة إطارات ومهنة المحاسبة
249	..... 2-2-1-6. مرحلة الإصلاحات الهيكلية والإصلاح المحاسبي
253	..... 2-6. الإطار العام لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية
253	..... 1-2-6. الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية
253	..... 1-1-2-6. شروط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين
254	..... 2-1-2-6. طرق مزاولة مهنة المراجعة
255	..... 2-2-6. شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في المملكة المغربية
256	..... 1-2-2-6. شروط القبول والتسجيل في التكوين المهني للخبير المحاسب
257	..... 2-2-2-6. سير التكوين المهني للخبير المحاسب
258	..... 3-2-2-6. مراقبة التربص المهني للخبير المحاسب
259	..... 4-2-2-6. المصادقة على التربص
259	..... 5-2-2-6. تحضير ومناقشة مذكرة نهاية التكوين

260	..... 3-2-6. مهام المراجع في المملكة المغربية
260	..... 1-3-2-6. المهام الدائمة
261	..... 2-3-2-6. المهام الخاصة
263	..... 4-2-6. تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات
263	..... 1-4-2-6. تعيين مراجع الحسابات
266	..... 2-4-2-6. إنهاء مهام أو عزل مراجع الحسابات
266	..... 5-2-6. أتعاب مراجع الحسابات في المملكة المغربية
267	..... 6-2-6. مسؤوليات مراجع الحسابات في المملكة المغربية
267	..... 1-6-2-6. المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية
268	..... 2-6-2-6. المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية
269	..... 3-6-2-6. المسؤولية الإنضباطية لمراجع الحسابات في المملكة المغربية
271	..... 3-6. الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة المغربية
271	..... 1-3-6. الجمعيات المهنية للخبراء المحاسبين قبل 1993
271	..... 1-1-3-6. مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب
271	..... 2-1-3-6. الجمعية المغربية لحاملي شهادة خبير محاسب
272	..... 3-1-3-6. الجمعية المغربية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات
272	..... 4-1-3-6. مجمع الخبراء المحاسبين المحلفين بالمغرب
272	..... 2-3-6. هيئة الخبراء المحاسبين
272	..... 1-2-3-6. نشأة هيئة الخبراء المحاسبين
273	..... 2-2-3-6. مهام هيئة الخبراء المحاسبين
273	..... 3-2-3-6. هياكل هيئة الخبراء المحاسبين
277	..... 4-6. معايير المراجعة في المملكة المغربية
280	..... 1-4-6. المبادئ العامة والمسؤوليات
280	..... 2-4-6. تقييم المخاطر وعناصر الاستجابة للمخاطر المحددة
281	..... 3-4-6. أدلة الإثبات
281	..... 4-4-6. استخدام أعمال مهنيين آخرين
282	..... 5-4-6. نتائج المراجعة والتقرير
282	..... 6-4-6. معايير متعلقة بالتدخلات ذات الصلة بالمهمة العامة للمراجع
283	..... 1-6-4-6. رفع رأس المال المحرر مقابل الديون
283	..... 2-6-4-6. إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب
284	..... 3-6-4-6. إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم

285	..... 4-6-4-6. خفض رأس المال
285	..... 5-6-4-6. تحويل الشركة
285	..... 6-6-4-6. إصدار شهادات الإستثمار
285	..... 7-6-4-6. إصدار أسهم ذات الأولوية في الأرباح
286	..... 8-6-4-6. إستدعاء الجمعية العامة في حالة خلو الهيآت الاجتماعية
286	..... 9-6-4-6. شهادات وتأشيرات خاصة
286	..... 10-6-4-6. التصديق على الميزانية ورقم الأعمال للسداسي
286	..... 11-6-4-6. عمليات الاندماج أو الانفصال
287	..... 7-4-6. مراجع الحسابات ووقاية المؤسسات من الصعوبات
288	..... 1-7-4-6. تحديد عوامل الخطر من طرف مراجع الحسابات
289	..... 2-7-4-6. تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها
290	..... 3-7-4-6. الآثار على مهمة مراجع الحسابات
291	..... 8-4-6. معايير متعلقة بالمهام الخاصة
291	..... 1-8-4-6. محافظة الحصص
293	..... 5-6. دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في المملكة المغربية
294	..... 1-5-6. الواجبات الخاصة بأعضاء الهيئة
294	..... 1-1-5-6. ممارسة المهنة
294	..... 2-1-5-6. التكوين المستمر لأعضاء الهيئة
295	..... 3-1-5-6. التغطية الاجتماعية
295	..... 4-1-5-6. الإشهار الشخصي لأعضاء الهيئة
295	..... 5-1-5-6. العلاقات مع الزبائن
296	..... 6-1-5-6. العلاقات بين أعضاء الهيئة
297	..... 7-1-5-6. العلاقات مع الهيئة
297	..... 8-1-5-6. العلاقات بين المهني والمتربصين
298	..... 9-1-5-6. العلاقات مع الإدارات
298	..... 2-5-6. حالات التنافي وقواعد الاستقلالية
299	..... 3-5-6. ميزانية الوقت والأتعاب
300	..... 4-5-6. مراقبة النشاط المهني
303	..... خلاصة
304	..... خلاصة الباب الثاني

388-305 الباب الثالث: الدراسة المقارنة ومساهمة لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

306 مقدمة الباب الثالث

357-307 الفصل السابع: الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية

308 تمهيد

309 1-7. الدراسة المقارنة للإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة

309 1-1-7. الدراسة المقارنة للشروط العامة لممارسة المهنة

313 2-1-7. الدراسة المقارنة لشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة

319 3-1-7. الدراسة المقارنة لمهام المراجع

323 4-1-7. الدراسة المقارنة لمختلف جوانب تعيين وإنهاء مهام المراجع

332 5-1-7. الدراسة المقارنة لأتعايب المراجع

335 6-1-7. الدراسة المقارنة لمسؤوليات المراجع

335 1-6-1-7. الدراسة المقارنة للمسؤولية المدنية للمراجع

337 2-6-1-7. الدراسة المقارنة للمسؤولية الجزائية للمراجع

342 3-6-1-7. الدراسة المقارنة للمسؤولية الانضباطية للمراجع

345 2-7. الدراسة المقارنة للهيآت المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة

350 3-7. الدراسة المقارنة لمعايير المراجعة

352 4-7. الدراسة المقارنة لدستور آداب وسلوك المهنة

356 خلاصة

387-358 الفصل الثامن: مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر

359 تمهيد

360 1-8. نظام مقترح للهيآت المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

361 1-1-8. مهام الهيئة المنظمة للمهنة

361 2-1-8. إدارة الهيئة المنظمة للمهنة

362 3-1-8. المجالس الجهوية للهيئة المنظمة للمهنة

362 4-1-8. اللجان الدائمة للهيئة المنظمة للمهنة

362 1-4-1-8. لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية

363 2-4-1-8. لجنة التكوين المهني المستمر

364 3-4-1-8. لجنة مراقبة الجودة

365 4-4-1-8. لجنة المعايير

365	..... 5-4-1-8. لجنة آداب وسلوك المهنة
366	..... 6-4-1-8. لجنة الجدول
366	..... 7-4-1-8. لجنة الإنضباط والتحكيم
366	..... 5-1-8. تمثيل الهيئة المنظمة للمهنة
368	..... 2-8. مقترحات تطوير الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر
368	..... 1-2-8. الشروط العامة لممارسة المهنة
369	..... 2-2-8. المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة
369	..... 1-2-2-8. المرحلة الجامعية للحصول على شهادة جامعية تحوّل الحق في ممارسة المهنة....
370	..... 2-2-2-8. مرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب
373	..... 3-2-8. مهام المراجع
374	..... 4-2-8. تعيين وإنهاء مهام المراجع
375	..... 5-2-8. أتعاب المراجع
375	..... 6-2-8. مسؤوليات المراجع
377	..... 3-8. نظام مقترح لوضع معايير المراجعة في الجزائر
380	..... 4-8. مقترحات تطوير دستور آداب وسلوك مهنة المراجعة في الجزائر
380	..... 1-4-8. مبادئ السلوك الأخلاقي
381	..... 2-4-8. قواعد السلوك المهني
381	..... 1-2-4-8. علاقات المراجع بالعملاء
382	..... 2-2-4-8. علاقات المراجع بالزملاء
383	..... 3-2-4-8. علاقات المراجع بالهيئة المنظمة للمهنة
384	..... 4-2-4-8. علاقات المراجع بالمتدربين
385	..... 5-2-4-8. علاقات المراجع بالإدارة
385	..... 6-2-4-8. علاقات المراجع بالمجتمع
386	..... خلاصة
388	..... خلاصة الباب الثالث
402-389	..... الخاتمة
417-403	..... المصادر والمراجع
439-418	..... الملاحق
457-440	..... الفهارس

ملخص

التنظيم المهني للمراجعة

-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:

- الإطار العام للممارسة المهنية،
- الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة،
- معايير المراجعة،
- دستور آداب وسلوك المهنة.

وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدّم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

Résumé

L'organisation professionnelle de l'audit

Etude comparative entre l'Algérie, la Tunisie et le Royaume du Maroc

La présente thèse se présente comme étant une étude comparative de l'organisation professionnelle de l'audit dans trois pays du Maghreb à savoir l'Algérie, la Tunisie et le Maroc. Pays liés par de nombreux liens tant historiques, qu'économiques.

Cette comparaison a mis en évidence les éléments essentiels de l'organisation professionnelle :

- Cadre général de la pratique professionnelle,
- Organismes professionnels encadrant la profession d'audit,
- Normes d'audit,
- Charte de l'éthique et de déontologie.

L'étude comparative des éléments sus cités de l'organisation professionnelle de l'audit entre l'Algérie, la Tunisie et le Maroc, a démontré que l'organisation actuelle de la profession en Algérie présente des lacunes sur de nombreuses caractéristiques et exigences qu'il faut nécessairement levés afin d'assurer le succès et le développement de la profession.

L'étude se définit, aussi, étant comme une contribution à la recherche pour le développement de l'organisation professionnelle en Algérie, afin de promouvoir la profession d'audit et lui permettre l'atteinte de ses objectifs.