

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني

أ. محمدان مداني - إطار بھرصة سوناطرالك-

ملخص

إن اعتماد المؤسسة للمراجعة له آثار إيجابية على طريقة التعامل مع القوائم المالية التي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات، حيث تعد المراجعة أساس إثبات لشرعية وصحة وسلامة ما يظهر في القوائم المالية النهائية. فإزادات الاجتهادات والاهتمامات بمهمة المراجعة من أجل تطويرها وحاولت تذليل الصعوبات التي كانت تواجه المهنيين أثناء أدائهم لعمليات المراجعة الخارجية خاصة، كما أنهم قد وضعوا لهذه المهنة من المعايير التي تعمل على الزيادة في تحكيم وترشيد هذه المهنة، فهناك معايير تفرض وجود جملة من الشروط في الشخص المزاول للمهنة، ومعايير جاءت لتحكم الكيفية والطريقة التي تتم بها مزاولتها، وأخرى لأهم المواصفات والطريقة التي يتم بها إعداد التقارير النهائية لعملية المراجعة في المؤسسة الجزائرية

الكلمات المفتاحية: المؤسسة الاقتصادية القوائم المالية، المراجعة الخارجية لمحافظي الحسابات

المقدمة :

إن اعتماد المؤسسة للمراجعة له آثار إيجابية على طريقة التعامل مع القوائم المالية التي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات، حيث تعد المراجعة أساس إثبات لشرعية وصحة وسلامة ما يظهر في القوائم المالية النهائية. فإزادات الاجتهادات والاهتمامات بمهمة المراجعة من أجل تطويرها وحاولت تذليل الصعوبات التي كانت تواجه المهنيين أثناء أدائهم لعمليات المراجعة الخارجية خاصة، كما أنهم قد وضعوا لهذه المهنة من المعايير التي تعمل على الزيادة في تحكيم وترشيد هذه المهنة، فهناك معايير تفرض وجود جملة من الشروط في الشخص المزاول للمهنة، ومعايير جاءت لتحكم الكيفية والطريقة التي تتم بها مزاولتها، وأخرى لأهم المواصفات والطريقة التي يتم بها إعداد التقارير النهائية

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

لعملية المراجعة، لذا سنتناول في هذا الموضوع طبيعة وخصوصيات المراجعة الخارجية في المؤسسة الجزائرية من خلال إطارها القانوني، في المحاور التالية:

اولا - طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثانيا - التسلسل التاريخي للنصوص التشريعية للمراجعة في الجزائر

المحور الأول: طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يرتبط نشوء مهنة محاسب الحسابات وتطورها وتنظيمها في الجزائر بصور النصوص القانونية والتشريعية المتضمنة لمحتوى أهداف ومبادئ المراجعة لذا سنتطرق لمختلف القوانين التي صدرت في هذا المجال وكيفية تنظيم المهنة في الجزائر من خلال ثلاثة مطالب،المطلب الأول خصص لإعطاء مفاهيم للمراجعة مع إبراز أهدافها و الأهمية منها بصورة موجزة، بينما المطلب الثاني يتضمن التسلسل التاريخي للنصوص القانونية التي مست المراجعة في الجزائر و أهم مراحل تطورها حسب واقع الاقتصاد الوطني. أما المطلب الثالث يتناول تنظيم مهنة المراجعة في ظل القانون التجاري الجزائري في مختلف تعديلاته.

1 المبادئ الأساسية للمراجعة: إن مهنة المراجعة بشكلها الحالي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراتها والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة. وتدل الوثائق التاريخية أن هذه الحاجة أول ما ظهرت لدى الحكومات، إذ كانت حكومة قدماء المصريين واليونان تستخدم المراجعة للتأكد من صحة حسابات

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

العامه¹. أين كان المراجع يتتبع العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

1- مفهوم المراجعة: تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة وتركز كلها على توضيح أهدافها، سنجد أن المراجعة عرفت على أنها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة. وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة"². وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة "أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم، غير أن كل من الباحثين J.C.becour et H.Bouquin عرف المراجعة "أنها النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الاجراءات المرتبطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها".

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2003، ص 17، بتصرف.

² Lionel .C Et Gerard.V : Audit Et Contrôle Interne, Aspects Financiers, Opération Et Strategiques.4^{eme} edition.Dalloz , Paris, 1992, P 17

نقلا عن محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 9 .

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

ب- أهداف المراجعة: لتوضيح أهداف عملية المراجعة يمكن إبراز ذلك من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة

الهدف من عملية المراجعة	الفتــــــــــــرات
اكتشاف التلاعب والاختلاس	قبل سنة 1500
اكتشاف التلاعب والاختلاس	1500 - 1850
اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	1850 - 1905
تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف التلاعب والاختلاس	1905 - 1933
تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف التلاعب والاختلاس	1933 - 1940
تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي	1940 - 2004

المصدر : عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 12.

إذا استعرضنا معطيات الجدول نجد أن هناك تطور في أهداف المراجعة، بعد أن كان الهدف هو مجرد اكتشاف التلاعب والاختلاس تطور إلى تحديد مدى سلامة وصحة ومركز المالية وهو هدف المؤسسات في الوقت الحالي. كما أن النظرة إلى المراجعة تغيرت من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير، وفحص مدى فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج برأي في محاييد يبين نتائج المؤسسة والمركز المالي في

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

نهاية الفترة المالية³ إلى أهداف حديثة تتماشى وتطورات المؤسسات من بينها مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المؤسسات تحت المراجعة ، لقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم في وضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاوي المهنة علميا وعمليا. لضمان مستوى معين من الأداء يحظى بالقبول من قبل مستخدمي القوائم المالية، و يمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام للتغلب على الإشكالات القائمة حول العراقيل التي تعترض المراجع، التي تتعلق بعدم الدراية بأمور غير محاسبية.

ج- أهمية المراجعة: تظهر أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غيرأي تهدف المراجعة إلى خدمة الأطراف المستعملة للقوائم المالية، ذلك أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمها لذا وجب التأكيد على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتطابق الحالة الفعلية للمؤسسة، أي تكون مراجعة من طرف هيئة فنية محاسبية كما يعتمد أصحاب رؤوس الأموال على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه أموالهم إلى ما يحقق أكبر عائد ممكن، وحتى تكون هذه القرارات سليمة، يجب أن تكون تلك القوائم تعكس بصورة واضحة معلومات موثوق بها، وهذا انطلاقا من تأشيرة المراجع الذي يؤكد ذلك، كما تعتمد كل من

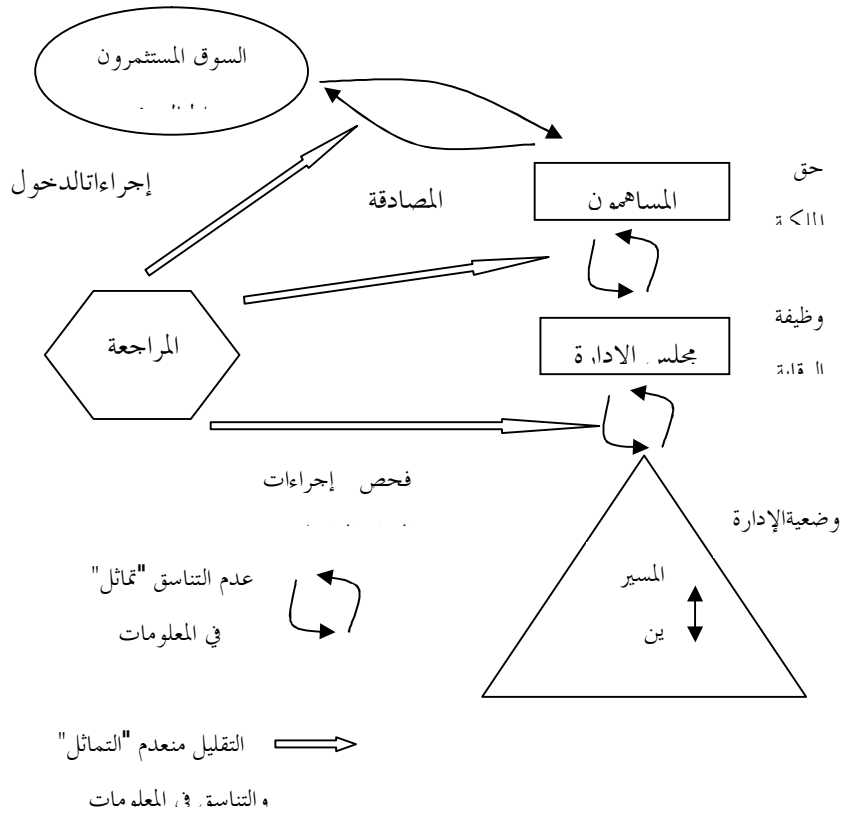
³Taylor Ang Glezen: The Philosophy Of Evidence Gathering Auditing Integrated Concepts And Process, Sixth Edition, 1994, P 525.

نقلا عن يوسف محمد جربوع: مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء...، النشرة الشهرية الالكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران، 2003، ص3. www.ascasociety.org

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

البنوك ، والجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة بالإضافة إلى نقابات العمال وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، تزداد الثقة بالقوائم المالية كلما تمت المصادقة على تلك القوائم من طرف هيئة خارجية محايدة، والتي تقوم بفحص انتقائي منظم ودقيق لتلك البيانات الظاهرة، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات وشرعيتها وسلامتها ويمكن توضيح أهمية المراجعة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01) : أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية



Source : Benoit Pigé, Audit et Contrôle Interne, 2^{ème} Editions, EMS, Paris, 2004, P98

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

يبين الشكل أعلاه أن المراجع يتدخل في كل مرة لكي يقلل من عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف، وعدم التماثل هذا يكون حسب حاجة كل طرف من المعلومات، سواء كان هو المصدر للمعلومات أو مستقبلها، كما يوضح لنا أهمية ودور وجود عملية المراجعة، تعددت تقسيمات المراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن الأنواع ما هو مستقل تمام الاستقلال، من بينها المراجعة المالية، مراجعة العمليات، المراجعة الجبائية وأشكال أخرى مختلفة للمراجعة، ومنها ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة والتي تصنف كمايلي:

- من حيث ملكية المؤسسة موضوع المراجعة (مراجعة عامة ومراجعة خاصة).

- من حيث الإلزام القانوني (مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية).

- من حيث القيام بعملية المراجعة (مراجعة كاملة ومراجعة جزئية).

"تعرف المراجعة على أنها جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات للتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق"⁴.

من خلال ما سبق نتطرق فقط للمراجعة الخارجية والتي جاءت تبعا للجهة القائمة بعملية المراجعة، والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة عن المؤسسة، بهدف فحص القوائم المالية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الوصول إلى إبداء رأي في محايد حول صحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المنتهج من طرف المؤسسة، وإضفاء صفة المصادقية

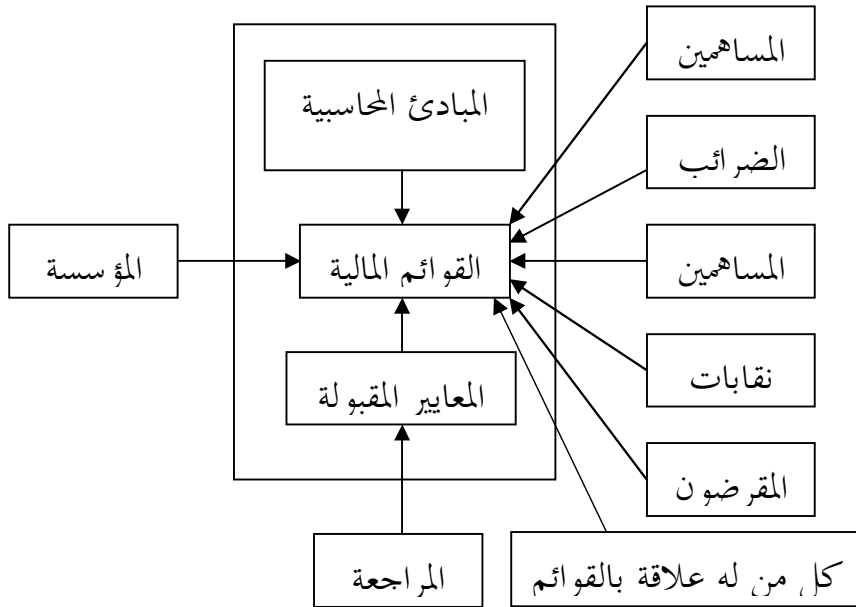
⁴ كمال فتحي عبد اللطيف: مصطلحات تهم مراجع الحسابات، النشرة الشهرية الالكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين الأول 2002، ص 15 www.ascasociety.org

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

بقدر عال لإيصالها إلى مستعملها وفي الوقت المحدد.⁵ وتتم عملية المراجعة

الخارجية وفق المسار الموضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02) : أهمية المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية



المصدر : من تصور الباحث حسب مفاهيم وأهمية المراجعة

نلاحظ من الشكل أن المراجع يتدخل بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة لإضفاء صفة المصدقية، فعند قيامه بعملية المراجعة على القوائم المالية الختامية، وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المقبولة قبولاً عاماً، بهدف طمأنة مستعملي القوائم المالية الختامية أن محتواها يتميز بالشرعية والصدق والسلامة. يمكن إبراز العلاقة بين الأنواع السابقة من المراجعة التي توضح في الجدول الآتي:

⁵ عقاري مصطفى: التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 19، 2002، ص 29، بتصريف.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

الجدول رقم (02): المقارنة بين المراجعة القانونية التعاقدية والخبرة القضائية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية ، غير عادية)	المديرية العامة،مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج ،حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ،تقييم نظام المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

Source : Nacer Eddine Sadi Et Ali Mazouz , La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algérie, Edition Snc , Tome I, 1993, PP : 37-38.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

المحور الثاني : التسلسل التاريخي للنصوص التشريعية للمراجعة في الجزائر
و يمكن استعراض مختلف التطورات التي مرت بها المهنة في الجزائر من خلال المراحل التالية:

1- تطور نشاط المراجعة من سنة 1969-1980: لقد ظهر نشاط محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية ولأول مرة في سنة 1969 بالأمر 107-69 لـ 1969/12/31 الحامل لقانون المالية لسنة 1970 وبالخصوص في المادة 39 منه، أما مهام وواجبات محافظي الحسابات فقد حددت فيما بعد بالمرسوم 173-70 لـ 1970/11/16، والذي نصت المادة الأولى منه على الاحتفاظ بمحافظ الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية على أن يكون من بين موظفي الدولة الآتي ذكرهم:

المراقبين العامين للمالية؛ مراقبو المالية؛ مفتشو المالية.

وبصفة استثنائية عند الحاجة الموظفين الأكفاء لوزارة المالية، وقد أوكلت لهؤلاء الموظفين المهام التالية:

● مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم.

● متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقاً لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة.

● مراقبة صحة وانتظام أعمال الجرد، وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

إضافة إلى أن لهم الحق في مراقبة صحة و انتظام الحسابات، فإن لهم كذلك وظيفتين أخرتين يندرجان ضمن تقويم نشاطات التسيير وهما:

- تقويم التسيير المالي والتجاري للهيئة المراقبة.
 - الإقرار والإفصاح عن أخطاء التسيير للوزارة الوصية ووزارة المالية
- (المادة 3 من المرسوم 70-173 السابق ذكره).

لقد استمر تطبيق هذا النوع من محافظة الحسابات حتى سنة 1980، تاريخ انشاء مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية، أين أصبح هذا النوع غير متبني، كونه أصبح غير متأقلم مع المعطيات الاقتصادية الجديدة، وكذا مع القوانين المهنية على الصعيد الدولي.

هذا النقص في التبيي كان ناتجا ليس فقط عن النقص المهني للمراقب القانوني الناتجة عن عدم تواجد سياسة تكوين لحافظ الحسابات، ولكن أيضا عن الخلل والنقص في فهم وتحديد مكونات المهنة في حد ذاتها. ومن بين النقائص التي كانت لها أهمية في وضع قانون خاص بالمهنة مقارنة بالقوانين المهنية الدولية يمكن أن نذكر:

- غياب الرقابة الدائمة على مختلف المحاسبات والمراجعة، بسبب نقص الوسائل نظرا للعدد الهائل للمؤسسات التي يجب مراقبتها.
- عدم فهم المعايير التي تسمح بالقيام بالمهنة (هذه المعايير كانت محددة من طرف الإدارة وكانت مسايرة لأهداف تلك الفترة)
- التطور المنتظر من المرسوم 70-173 المشار إليه أعلاه، في ميادين المراقبة من طرف محافظي الحسابات وتعداد المهام التي كثيرا ما تكون بها تعارض (حالات التنافي) خصوصا إزاء المعايير العامة المقبولة على المستوى

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

الدولي والمحلي. فمهام المراجع لا تقتصر فقط على رقابة صحة وانتظام الحسابات ولكن أيضا على تقويم نشاطات التسيير الخاصة بالمؤسسة، وإعطاء آراء حول القرارات المتخذة لتسيير المؤسسة والتي تحتاج إلى موافقة وزير المالية.

- المدّة غير المحدودة لتفويض الحسابات (المراجع الخارجي).

2- إعادة تنظيم الرقابة القانونية في 1980 إنشاء مجلس المحاسبة:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني، خاصة بانقسام المؤسسات العمومية وزيادة التعقيد في لقطاع العمومي فإنه قد بدت هذه الرقابة غير كافية لضمان الربط بين الأعمال والأهداف الموضوعة من طرف المؤسسات وضمان كفاءة التسيير في إطار احترام الأحكام القانونية والتشريعية.

كما سبق وبتحفيز من الدستور الوطني لسنة 1976 الذي⁶ عرّف وأعاد تنظيم وظيفة الرقابة، فإن المشرع قد أسس مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية بمقتضى القانون 05-80 لـ 1980/03/01، الذي ألغى المادة "39" من قانون المالية لسنة 1970، و أيضا المرسوم 70-173 المتعلق بواجبات ومهام محافظي الحسابات، قد صرح بحق احتكار مراقبة المؤسسات العمومية من طرف مجلس المحاسبة و المفتشية العامة، بإشارته إلى ذلك في المادة "5" من القانون 05-80 المذكور أعلاه.

أحكام هذا القانون ويأدرج كل ما أشارت إليه المادة 39 أعلاه لم تأخذ بعين الاعتبار لأحكام مختلف النصوص القضائية المتعلقة بالمؤسسات

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 بتاريخ 1980/03/01.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

الاشتراكية التي تهتم بالتدخل في بعض قرارات الحياة الاجتماعية و في مختلف تقارير محافظ الحسابات نصوصا في :

• المادة 30 من الأمر المؤرخ في 1971/11/16⁷ المتعلق بالتنسيق الاشتراكي للمؤسسات.

• المادة 5 من المرسوم 252-74 لـ 1974/11/28⁸ المتعلق الأعمال الاجتماعية والثقافية.

• المادة 10 من الأمر 75-16 لـ 1975/11/21⁹ المحدد للعلاقات الأساسية التي تربط بين المؤسسات الاشتراكية، السلطة الوصية ومختلف الإدارات الأخرى للدولة، هذه الوضعية التي وجدت فيها مهنة محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية قد ميزت هذه الفترة حيث كانت المهنة تعيش فراغ قضائي شبه تام خاصة في : شروط التعيين ، المهام والواجبات ، المسؤوليات، وبصفة عامة النظام الأساسي لمحافظ الحسابات.

لقد دام هذا الفراغ القانوني حتى سنة 1984، ليتم تداركه بموجب قانون المالية لسنة 1985 الذي جاء ليصلح (يعدل) هذه المهنة خصوصا المادة 196 منه والتي نصت على "يتم تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام ولدى الشركات التي تملك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من أموالها، تحدد كميّات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم"

⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1971/11/16.

⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1974/11/28.

⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1975/11/21.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

هذه الأحكام المقترحة جاءت من أجل التخلي عن إطار تلك الفترة من خلال إعطاء وجه جديد لمحافظة الحسابات المستقلة في المؤسسات العمومية، التي لم يتم تطبيقها، وعدم التطبيق هذا يفسر بعدة عوامل يمكن تلخيصها في الآتي:

- الظروف أو الشروط الاقتصادية لتلك الفترة، طرحت حاجات أخرى مثل إعادة الهيكلة التنظيمية المالية والذي قد أخفى مشكل محافظ الحسابات.

- نقص مهنيّ الرقابة القانونية (عدد الخبراء المحاسبين كان أقل من 20 في حين أن عدد المؤسسات قد فاق 1600 مؤسسة).

- غياب تنظيم مهني، و الذي لو كان موجودا في تلك الفترة لأعطي اهتمام كبير لهذه المهنة، وبالتالي يوجه اهتمام السلطات العمومية على دور هذه المهنة في التسيير المحكم وفي سياسة إعادة الهيكلة للقطاع العام.

3- تعديل محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية لسنة 1988:

كما سبق و أن أوضحنا في التحليل السابق أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كانت في تطور مستمر حتى سنة 1988، تاريخ صدور القانون 01-88 لـ 1988/01/12 الحامل لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، و لتحرير المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية التي كانت معرضة لها في الماضي، الشيء الذي ساهم في إعادة تنظيم وظيفة الرقابة من أجل تفادي كل العراقيل التي قد تؤدي إلى تعارض أهداف المؤسسة مع أهداف السلطات العمومية.

إن إعادة التنظيم لوظيفة الرقابة قضائيا بإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات، وإنشاء المراقب الداخلي في المؤسسات العمومية وبتزويد المؤسسة

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

العمومية بهاتين الأداتين المراقبة والتقويم في شكل تكاملي، ذلك أن المشرع قد تراجع عن المفهوم الداخلي للمراقبة، حيث قد اختار هذه المرة الكفاءة والتنوعية على تعدد وكثرة الرقابة المختلفة الأشكال، كذلك فقد خص النظام الأساسي لمحافظ الحسابات بنقطتين هامتين هما:

● ممارسة المهنة من طرف متخصصين (مهنيين) في الرقابة القانونية المستقلة.

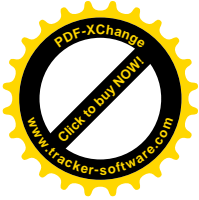
● عدم التدخل في التسيير، وهذا بالفصل بين الرقابة الخارجية لصحة وانتظام الحسابات الناشئة عن كفاءة محافظ الحسابات، وبين التقويم و التسيير الذي يقع تحت مسؤولية مجلس الإدارة.

من بين المبادئ الأساسية التي كان لها الأثر في إعادة تحديد وتعديل هذه الوظيفة والمنجزة من طرف مهنيين متخصصين مستقلين في القطاع العمومي الاقتصادي، يمكن أن نذكرها في النقاط الثلاثة الآتية:

● ثقل وعدم كفاية الرقابات الخارجية المختلفة التي كانت تتعرض لها المؤسسات العمومية.

● الصرامة في التسيير والتي لا تكون فعالة إلا بإعطاء دور خاص للمحاسبة واعتبارها أداة المعلومات المهمة في قيادة المؤسسة.

● مبدأ الشفافية في تسيير المؤسسات العمومية المستقلة، و الذي يتحقق إذا تعلق الأمر برقابة خارجية مستقلة. فمهنة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لا تعتبر فقط أداة للمراقبة و لكن أيضا كأداة للاحتياط والتحسس.



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

4- تنظيم المهنة من سنة 1971 إلى سنة 1991 :

منذ نشوء المهنة سنة 1971 بالأمر 71-72 لـ 1971/12/29¹⁰ الحامل لقواعد تنظيم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب، فإن المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) قد ركز اهتمامه بالتوحيد المحاسبي، من خلال إنجاز مخططات محاسبية قطاعية، إلى جانب هذه المهمة الأساسية فإن المجلس قد عالج مشاكل أخرى خاصة بمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي منها :

الردود على التساؤلات حول مشاريع النصوص الخاصة بالمحاسبة؛ الآداب المهنية والسلوك المهني؛ التنظيم محدود بقلّة المؤتمرات حول محاسبة. و بالتالي كانت مهنة محافظ الحسابات في كل هذه النشاطات دائما غائبة، و هو ما أثر على تطورها نظرا لوجود ظروف معينة واستثنائية نذكر منها:

- الأمر 71_72 المشار إليه أعلاه، قد ادخل ممارسة محاسب الحسابات في القطاع الخاص من طرف أشخاص متخصصين مستقلين، في حين أنه خلال تلك الفترة كان القطاع الخاص نادر جدا حيث كانت المؤسسات تتواجد على شكل مؤسسات فردية أو على شكل شركات تضامن. هذين النوعين من المؤسسات لا يتدخل بها محافظ الحسابات فهي خارج عن إطار عمله.

- محافظي الحسابات، موظفو الدولة، الذين لهم الحق في الرقابة القانونية حول صحة وانتظام الحسابات من خلال المرسوم 70-173 لم تكن لديهم علاقة

¹⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الأمر 71-72 بتاريخ 1971/12/29.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

بالمجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية بل علاقتهم بوزير المالية المسؤول عن تعيينهم و عزلهم.

و بالتالي فان تلك الأسباب و غيرها يمكن أن تفسر غياب التمثيل المهني، بدون تسجيل محافظي الحسابات، البحوث القضائية و البيداغوجية للمهنة. في حين أننا نلاحظ أنه عند إعادة الإعتبار لمحافظة الحسابات التي تنشأ عنها قواعد قضائية لتنظيم و تأطير المهنة، كان يجب للوضعية السابقة الذكر أن تزول و تتوقف، لذا تقرر فعلا تأسيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظو الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

هذا المصنف الذي يضم المهن الثلاثة في تنظيم واحد (جدول تسجيل وحيد للمهن الثلاثة) مهمته الأولى تتمثل في تغطية الفراغ القضائي الذي كانت تتخبط فيه مهنة المراجعة.

5- تنظيم مهنة محافظ الحسابات(المراجع الخارجي) : يرتبط تنظيم المهنة محافظ الحسابات في الجزائر كما ذكرنا بإنشاء المصنف الوطني و هو الهيئة التي حاولت تطوير المهنة و رفع مستوى مزاويلها لذا يجب التطرق إلى كيفية تنظيم المهنة من خلال توضيح شرط ممارسة المهنة و شروط تعيين و عزل محافظ الحسابات.

5-1- شروط ممارسة المهنة: لكل بلد شروط معينة يجب توافرها للممارسة مهنة محافظ الحسابات، إلا أننا سنتناول دراسة شروط ممارسة المهنة في الجزائر، و التي تم التطرق إليها في عدة نصوص قانونية تعديلها كان آخرها قانون 91-



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

08 المؤرخ في 1991/04/27¹¹ المتعلق بالمهنة الثلاث من خلال المادة 6 و التي تنص على ما يلي:

"لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات (المرجع خارجي) أو محاسب معتمد في المجالات المحددة في المادة الأولى أعلاه يجب أن تتوفر الشروط التالية: الجنسية الجزائرية. التمتع بكل الحقوق المدنية.

أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات و الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير و الإدارة .

توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانونا.، التسجيل في جدول المنظمة للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها هذا القانون، تأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 4 من الرقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، من مضمون المادة نلاحظ أن أول شروط يجب وفه في محافظ الحسابات أن يكون ذو جنسية جزائرية، إلا أنه رفضت للأجانب ممارسة المهنة بالجزائر و لكن بشروط ذكرت في المادة 8 من نفس القانون 91-08 حيث نصت على:

"يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين ذوي جنسية أجنبية بممارسة مهنة خبير محاسب أو كمحافظ حسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل و إذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة".

¹¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 بتاريخ 1991/04/27.



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

فيما يخص توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانونا فقد تطرق لذلك التشريع الجزائري في المقرر المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات و كذا الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة الثلاثة، و الذي حدد كذلك المقاييس التي يجب توفرها في الشخص، و هي كما يلي¹²:

أ- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي أو أي شهادات أجنبية أخرى معادلة لها منها:

- ليسانس في العلوم المالية
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية و المحاسبة)
- الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية و يجب عليهم زيادة على ذلك:

• إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.

• و إما إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر .

ب- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية و المحاسبة).

¹² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 بتاريخ 1999/03/24، ص 04.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

● شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة و المراقبة و فرع الاقتصاد و المالية).

● ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم).

● ليسانس في التسيير.

● شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة و التسيير (فرع مراجعة

الحسابات)

● شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب).

● شهادة معهد الاقتصاد الجمركي و المالي بالجزائر.

● شهادة معهد التمويل و التنمية للمغرب العربي بتونس.

● شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية و المحاسبة.

كما يجب أن يكون مجوزهم إحدى الشهادات المهنية الآتية:

شهادة تقني سامي في المحاسبة، شهادة عليا في الدراسات المحاسبية، شهادة مهنية

كاملة في المحاسبة، بكالوريا تقني في المحاسبة، شهادة التحكم في المحاسبة.

مع إثبات ما يلي:

إما تدريب مهني ستنان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات، و إما عشر

سنوات خبرة في الميدان المحاسبي و المالي و تدريب مهني مدته ستة أشهر.

● هذه الشروط ترتبط بالشخص المراجع، أي بمعيار التأهيل العلمي،

لمزاولة مهنة المراجعة في الجزائر، و الملاحظ هو إهمال ما تحتويه تلك التكوينات

من مقاييس ترتبط بالمراجعة و المحاسبة.

ج- المحاسبون المعتمدون و المسجلون في جدول النقابة الوطنية عند نهاية

تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 91-08 و الذين نجحوا

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

في امتحانات الاندماج التي نظمتها اللجنة الخاصة في دورة كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات.

د- أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على رتبة مفتش المالي من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل و المتمتعون بخبرة قدرها عشر سنوات من النشاط ضمن الهيئة.

أما فيما يتعلق بالتسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، فقد تطرق لكيفية التسجيل من خلال المادة 7 من القانون 91-08 و التي تنص على¹³:

- "تقدم طلبات التسجيل في صفة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد إلى مجلس المنظمة الوطنية الذي يجتمع مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل.
- ينظر المجلس في الطلبات في أول اجتماع يلي عملية التسجيل.
- عند غياب رد من المجلس خلال أربعة أشهر يعتبر صاحب الطلب مسجلا قانونا في المنظمة الوطنية.

- يتم الطعن في قرارات المجلس طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها"
2-5- شروط التعيين و العزل: لدراسة تعيين محافظ الحسابات لا بد من التطرق إلى طرق التعيين، مدة المهمة و كذا حالات التوقف عن المهام.
أ- إجراء التعيين (طرق التعيين): شروط تعيين محافظ الحسابات لا بد التطرق إلى طرق تعيين مدة المهمة و كذا حالات التوقف عن الوظائف:

¹³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 بتاريخ 1991/04/27

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

لقد أشار قانون 01-88 و كذلك قانون 04-88 الصادر في 1988/01/12¹⁴ إلى تعيين محافظ الحسابات على الأقل ، في كل المؤسسات

العمومية الاقتصادية بدون أي استثناء ،

و هذا ما أعطاه الصبغة القانونية و حدد أهميته.

إن تعيين محافظ الحسابات يكون إما:

- من طرف المساهمين في القانون التأسيسي أو من طرف الجمعية العامة.

- و إما بأمر من رئيس المحكمة.

ب- **التعيين من طرف المساهمين:** و ينقسم إلى الحالات التالية:

-التعيين في القانون الأساسي: يعين محافظ الحسابات في العقد التأسيسي عند

إنشاء شركات بدون اللجوء العلني للادخار أي بدون طرح أسهم للارتكاب و

هذا ما نصت عليه المادة 609 من المرسوم 08-93 الصادر في 1993/04/25

المعدل و المتمم للقانون التجاري التي تنص على "يعين القائمون بالإدارة الأولون و

أعضاء مجلس المراقبة الأولون و مندوبون الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"¹⁵

-التعيين في الجمعية العامة التأسيسية: يتم تعيين محافظ الحسابات في الجمعية

العامة التأسيسية في حالة تأسيس شركات باللجوء العلني للادخار حسب المادة

600 من المرسوم 08-93 المعدل و المتمم للقانون التجاري التي تنص على

:"يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتتاب و الدفاعات باستدعاء المكتبين إلى

جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال و الآجال المنصوص عليها عن طريق

التنظيم".

¹⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 بتاريخ 1988/01/12

¹⁵ المادة 609 من القانون التجاري الجزائري، الأمر 08-93، بتاريخ 1993/04/25

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

تثبت هذه الجمعية ... و تعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة و تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات...".
التعيين في الجمعية العامة العادية :خلال حياة الشركة، يتم تعيين محافظ الحسابات أو تجديد و كالتة في الجمعية العامة العادية للمساهمين حسب المادة 715 المكرر 4 من المرسوم 08-93 المعدل و المتمم للقانون التجاري و التي تنص على:"تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات..."¹⁶

ج - التعيين عن طريق القضاء: يعتبر هذا النوع من التعيين استثنائي ولا يكون في الحالتين التاليتين:

- إذا أهملت الجمعية العامة تعيينه حسب المادة 715 مكرر 7 من المرسوم 08-93 المعدل و المتمم للقانون التجاري و التي تنص على:
"... و إذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات..."¹⁷

- حالة عرقلة أو رفض الحسابات حسب المادة 715 مكرر 8 من المرسوم 08-93 المعدل و المتمم للقانون التجاري و التي تنص على:
"يجوز لمساهم أو عدة مساهمين ... أن يطلبوا من العدالة و بناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي عينتهم الجمعية..."¹⁸

¹⁶ المادة 715 المكرر 04 من القانون التجاري الجزائري، الأمر 08-93، ص 184

¹⁷ المادة 715 المكرر 07 من القانون التجاري الجزائري، الأمر 08-93، ص 185

¹⁸ المادة 715 المكرر 04 من القانون التجاري الجزائري، الأمر 08-93، ص 185

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

هذا الإجراء القريب من أحكام المادة 32 من القانون الفرنسي حول الشركات التجارية يمكن تطبيقه من طرف رئيس المحكمة، بعد تقديم دعوى إلى من يهمهم الأمر.

و تجدر بنا الإشارة إلى انه في غياب الدقة في النصوص القضائية، فإن هذا الإجراء يبدو أنه عابر، لأن جمعية المساهمين والتي تعتبر السلطة العليا يمكنها الاجتماع من أجل تعيين محافظ حسابات مكان المحافظ المعين من طرف القضاء، وهذا الأخير تعتبر مهمته عادية و لكن بوكالة مؤقتة و هذا حتى الإعلان عن الاحتفاظ به أو تعيين محافظ حسابات آخر من طرف الجمعية العامة، حيث تبدأ أيضا مدة وكالته من تاريخ توقف من كان قبله.

أما فيما يخص عدد محافظي الحسابات المعينين، فالقانونيين السابقين الذكر قد أعطيا الحرية في عدد محافظي الحسابات في جميع المؤسسات باستثناء البنوك و المنشآت المالية حيث العدد يجب أن لا يقل عن اثنين.

3-5 مدة المهمة (الوكالة): عن مدة وكالة محافظ الحسابات تختلف من بلد لآخر حسب التشريعات المعمول بها ، ففي فرنسا تدوم وكالته 6 سنوات في شركات المساهمة و 3 سنوات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، وتدوم في المغرب و الأردن سنة واحدة و تونس 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وقد أشار القانون التجاري إلى ذلك في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

إلا أنه توجد حالة استثنائية، وهي المتعلقة بمدة وكالة محافظ الحسابات المعين من طرف الجمعية العامة لتعويض محافظ آخر لسبب ما، عائق، رفض فان



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

تدخل محافظ الحسابات الجديد يكون محدود الوقت، فهو لا يبق إلا مدة ما بقي من الوكالة

إن مبدأ إعادة انتخاب نفس محافظ الحسابات لم يتم تحديده بالقانون 91-08 من القانون التجاري المتعلق بالمهنة الثلاثة، و الذي يشير في المادة 31 منه: "تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.."¹⁹

و بالتالي فإنه لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مرور ثلاث سنوات. فيالحاح المشرع على تحديد مدة الوكالة مرة واحدة، يهدف إلى تدعيم و تقوية استقلالية محافظ الحسابات، حيث أن المدة غير المحددة قد تؤدي بمحافظ الحسابات إلى خطر التأقلم و من ثم التأثير على حرية حكمه، أو على الأقل التأثير على سلوكه في الحالات الحساسة، الا أن المشكل المطروح متعلق بالزمن أو الوقت الذي تنتهي فيه المهمة و الذي لم يعالج لا من طرف الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري و لا من القانونين 88-01 و 88-04 و لا كذلك بالقانون 91-08 المتعلق بالمهنة الثلاثة، حتى صدور المرسوم 93-08 المعدل و المتمم للقانون التجاري و الذي فصل في هذا الأمر في مادته 715 مكرر 7، و التي تنص على أن مهام الحسابات تنتهي بعد اجتماع الجمعية العامة العادية و التي تفصل في حسابات الدورة المالية الثالثة، أي بمعنى 6 أشهر بعد إقفال آخر دورة.

¹⁹ المادة 31 من القانون التجاري الجزائري، بالأمر 91-08، رقم 20 بتاريخ 27/04/1991.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

4-5 حالات التوقف عن المهمة: إن أسباب التوقف عن مهمة محافظ

الحسابات و المشار إليها في النصوص يمكن أن تكون نوعين هما :

أ- الأسباب العادية :التوقف العادي عن المهمة من طرف محافظ الحسابات، قد تكون بإنهاء مدة وكالته و التي تكون عموما بعد اجتماع الجمعية العامة أين تفصل في حسابات الدورة الثالثة.

- الأسباب الاستثنائية (غير المتوقعة): قد يتعلق الأمر بالوفاة، وجود عراقيل أو حتى استقالة أو الفصل... إلخ، و قد نذكر أهمها فيما يلي:

- الاستقالة: إن استقالة محافظ الحسابات مشار إليها حرفيا في القانون التجاري وكذلك في القانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاثة من خلال المادة 46 والتي تنص على: "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يحترم إشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات القانونية"²⁰

إن هذا الحق الذي أعطاه المشرع لمحافظ الحسابات، قد أعطاه بذلك وسيلة من أجل الحفاظ على استقلاليتته وشرفه، غير أن اللجوء إلى هذا الحق القانوني، لا يكون إلا في الحالات القصوى التالية:

- عدم القدرة الفيزيائية أو القانونية للقيام بالنشاط؛
- وجود حالات حساسة قد تؤثر على حرية رأي محافظ الحسابات؛
- إرادة المديرين في أن تبقى المحاسبة سيئة رغم توصيات محافظ

الحسابات؛

²⁰ المادة 46 من القانون التجاري رقم 20، الأمر 91-08- بتاريخ 1991/04/27.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

● التدهور غير القابل للإصلاح للواقع بين محافظ الحسابات ومديري

المؤسسة؛

إلا أن تواجد أحد الأسباب القانونية لا تترجم بأي حال الانقطاع المفاجئ عن المؤسسة، فعلى محافظ الحسابات أن يبرهن على تحليه بروح المسؤولية وهذا بأخذ جميع الإجراءات الضرورية، من أجل أن يتجنب الخسائر التي تلحق بالعميل، وأن يعمل هذا المحافظ على توضيح نيته الحسنة في الإخلاء عن مسؤوليته، فعلى المراجع أخذ بعض الاحتياطات في الحسبان هي: الشرح الموضح لأسباب الرحيل، احترام إجراء التنبيه المسبق في مدة 3 أشهر، عداد تقرير حول تقدم أعمال المراقبة و الخلاصات أو الملاحظات المشاهدة.

كل هذه الاحتياطات تمت الإشارة إليها في القانون 91-08 المتعلق بالمهنة الثالثة، حيث هذه المدة تعتبر فترة عادية وهذا من أجل تعويض محافظ الحسابات بآخر.

-الإقالة: إن إقالة محافظ الحسابات لم يشر لها سابقا حتى صدور المرسوم 93-08 المعدل والمتمم للقانون التجاري والذي أجاز في مادته 715 مكرر 219 في حالة وجود خطأ أو مانع أن يتقدم من يهيمه الأمر سواء مجلس الإدارة أو مساهم يمتلك على الأقل 1/10 رأس مال الشركة بطلب إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لها عن طريق الجهة القضائية المختصة .

²¹ المادة 715 المكرر 09 من القانون التجاري الجزائري، الأمر 93-08، بتاريخ 1993/04/25.

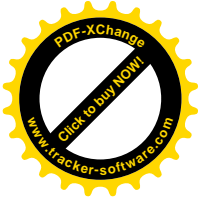
طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

- الوفاة: إن وفاة محافظ الحسابات تضع حدا لمهمته، ويتوجب للجمعية العامة للمساهمين عندئذ أن تتعقد لتعيين محافظ حسابات بدلا عنه لمدة لا تزيد عن المدة الباقية من المهمة.

- حل الشركة وتصفيتها: بعد حل الشركة تبقى شخصيتها مستمرة أثناء التصفية، ولأجل حاجات التصفية فقط فإن محافظو الحسابات الذي ينضم إليهم المصفي المعين من طرف المحكمة يبقون في وظائفهم حتى نهاية التصفية، حيث أن عمل المصفي يكون تحت رقابة محافظ الحسابات الذي يصادق أو لا يصادق على أعمال المصفي الذي يقوم بها في إطار حل الشركة، بمعنى آخر يبقى محافظ الحسابات يقوم بدوره حتى مدة وكالته.

خلاصة

من خلال عرض التالي يتبين أن مهنة المراجعة (محافظة الحسابات) في الجزائر مرت بعدة مراحل، حيث بعد أن خصص لها نص قانوني وهو الأمر 69-107 الصادر في 1969/12/31، والمتضمن قانون المالية، أين كانت وزارة المالية هي المسؤولة على محافظة الحسابات في المؤسسات الجزائرية، ثم يأتي المرسوم 70-173 بتاريخ 1970/11/16 ليحدد شخصية محافظ الحسابات والمهام الموكلة، إليه والتي تمثلت في مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات بالإضافة إلى فحص جودة التسيير بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، ومع حلول سنة 1980 أنشأ مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية. بمقتضى القانون 80-05 بتاريخ 1980/03/01. بعد إلغائه للمادة 39 من قانون المالية لسنة 1970، وأيضا القانون 70-173 المذكورين ، ليصبح هذا المجلس هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية الجزائرية، حيث شهدت الفترة من سنة 1980 إلى سنة



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

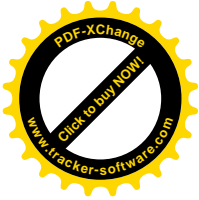
1984 وجود فراغ قانوني إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985 الذي أرسى الإطار القانوني في مادته 196 أين كان العمل في شبه فراغ في مهنة محافظ الحسابات، و ابتداء من سنة 1988 ومع قوانين استقلالية المؤسسات، التي غيرت وجهة الاقتصاد الجزائري والمؤسسات العمومية، وإخضاعها للقانون التجاري والمدني وأعيد الاعتبار لمحافظة الحسابات في القانون 01-88 في المادة 40 منه. بينما تم إصدار القانون 08-91 المتعلق بتنظيم مهنة كل من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات ، والمحاسبين المعتمدين لتتبع بالمرسوم التنفيذي 20-92 الذي يكرس مهنة المحافظ وينظمه، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية التي تحدد شروط التكوين (الشهادات) المطلوبة في شخص المحافظ وهو القرار المؤرخ في 98/03/28، والقرار المؤرخ في 1999/03/24 والمرسوم التنفيذي 136-96 المؤرخ بتاريخ 1996/04/15 و المتعلق بأخلاقيات المهنة. لتصبح المهنة تمارس من طرف محترفين مستقلين يتمتعون بجهاز مهني يهتم بمختلف ميادين المراجعة، مع تعزيز استقلاليتهم وتحديد التزاماتهم.

فبالنظر لواقع المراجعة في المؤسسة الجزائرية وأهم مراحل تطورها، سيتم التطرق في الفصل الثاني إلى معايير المراجعة الدولية حسب الهيئات المصدرة لها، ووفق التطورات الحاصلة في ميدان المراجعة من خلال ما توصلت إليه مختلف الهيئات الدولية و الجمعيات المهنية الدولية للمراجعة.

طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

المراجع

1. أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005
2. خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
3. طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مسؤوليات المراجع تخطيط المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
4. طارق عبد العال حماد : موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية- أدلة الإثبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
5. طارق عبد العال حماد : موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، تقارير المراجع-مراجعة المشتقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
6. عبد الفتاح الصحن و آخرون : المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2001 .
7. عبد الفتاح الصحن وآخرون : أصول المراجعة، الدار الجامعية، غنيم الإسكندرية 1999-2000 .
8. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة : مراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004
9. كمال خليفة أبو زيد و آخرون : دراسات في نظرية المراجعة و تطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية و المصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006 .
10. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
11. محمد بوتين: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
12. محمد سمير الصبان و محمد مصطفى سليمان : الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1971/11/16
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1975/11/21 .
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1975/11/21 .
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 1974/11/28
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 بتاريخ 1988/01/12 .
18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 بتاريخ 1991/04/27



طبيعة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال إطارها القانوني.....أ.عصمان مداني

- .19 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 بتاريخ 1999/03/24
- .20 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24، بتاريخ 1996 /04 /15 .
- .21 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 بتاريخ 1980/03/01 .
- .22 القانون التجاري الجزائري، الأمر 93-08 .
- .23 قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 1970
- .24 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 بتاريخ 1988/01/12 .
- .25 نص القانون الفرنسي المؤرخ في 1983/04/30 و قراره التنفيذي المؤرخ في 1983/11/29 على أن الحسابات السنوية تتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج و الملاحق .
- .26
- .27 Benôit Pigé : Audit et Contrôle Interne, 2eme Editions, Editions EMS, Paris, 2004.
- .28 Nacer Eddine Sadi Et Ali Mazouz : La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algérie, Edition Snc , Tome I, 1993
- .29 J.C Becour Et H.Bouquin : Audit Opérationnel ,2eme Edition, Economica, Paris, 1996.