

THE LEGISLATIVE DEVELOPMENT OF EXTERNAL AUDITING IN ALGERIA

GRITLI Mohamed

University Ahmed Draia -Adrar, Algeria, Economic Integration Laboratory, Algeriagritli@univ-adrar.edu.dz

Received: 02/2024, Published: 03/2024

Abstract:

This study aimed to identify the legislative development of external audit laws in Algeria, by addressing the following problem: Is there a development in the legislative mechanism of the accounts portfolios in Algeria? The importance of the research lies in the fact that it contributes to the study of the legal and legislative elements of the accounts portfolios, so the researchers analysed the various decrees and laws that govern the work of the accounts portfolio since independence until the issuance of Law 10/01 and its executive decrees, and the researchers relied on the descriptive analytical approach appropriate to the theoretical construction and discussion of the results, and the study found that there is no noticeable development in the system for the accounts portfolios in terms of conditions for accreditation, and how legally to appoint him, in addition to his responsibility, rights and duties, and the researchers have interpreted This is due to the existence of a kind of relative compatibility between these legislations and the audit standards in the four aspects discussed by the researchers.

Keywords: external audit, responsibility, portfolio appointment, accreditation.

التطور التشريعي للتدقيق الخارجي في الجزائر (الفرص والتحديات)

ملخص :

هدفت هاته الدراسة إلى التعرف على التطور التشريعي لقوانين التدقيق الخارجي في الجزائر، من خلال معالجة الإشكالية التالية: هل هناك تطور في الألية التشريعية لمحافظ الحسابات في الجزائر. وتكمن أهمية البحث في كونه يساهم في دراسة العناصر القانونية والتشريعية لمحافظ الحسابات، لذلك قام الباحثان بتحليل مختلف المراسيم والقوانين التي تحكم عمل محافظ الحسابات منذ الاستقلال إلى غاية صدور القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية الخاصة به، واعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي المناسب للبناء النظري ومناقشة النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تطور ملحوظ في النظام لمحافظ الحسابات من ناحية الشروط للاعتماد، والكيفية القانونية لتعيينه، بالإضافة إلى مسؤوليته والحقوق والواجبات، وقد فسر الباحثان ذلك بوجود نوع من التوافق النسبي بين هاته التشريعات ومعايير التدقيق في الجوانب الأربع التي قام الباحثان بمناقشتها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المسؤولية، تعيين محافظ الحسابات، الاعتماد.

مقدمة:

شهدت مهنة محافظ الحسابات عدة تطورات خاصة بعد الانهيارات التي مست كبريات الشركات الأمريكية سنة 2001 مثل شركة Enron للطاقة، شركة Worldcom للاتصالات، وقد أشيرت أصابع الاتهام إلى دور محافظ الحسابات ومسؤولياته، فبالرغم من أن الغرض الرئيسي لمهنة التدقيق هو إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها، إلا أنه يبقى أمام تحد كبير يتعلق بإرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته.

ولقد سابر التطور الحاصل في مهنة التدقيق بروز العديد من المظاهر الاقتصادية التي يمكن من خلالها أن يظهر الفساد المالي، كالأساليب والتقنيات التي تهدف إلى استغلال المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية والقوانين داخل الدولة خدمة لأطراف معينة وليس لصالح الشركة، ما يطلق عليه بالغش أو التحايل المحاسبي.

من هذا المنطلق فإن مزاوله مهنة محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية كان عليها لزاما أن تتلائم وتتكيف مع التطور الحاصل في الجانب الاقتصادي وحتى الجانب القانوني، من خلال التشريعات التي نشأت عنها مسؤولية محافظ الحسابات والذي بدوره عليه أن يتحملها، ونتيجة لذلك فإن محافظي الحسابات يواجهون ضغوطات من المجتمع بكل فئاته، يريد منهم تأكيدا على عدم وجود تلاعب أو غش، أو حتى في حالة وجودها فإنه يتوقع أن يعمل محافظ الحسابات على اكتشافها والإبلاغ عنها. هذا ما يقودنا لطرح الإشكالية التالية:

هل هناك تطور في الألية التشريعية لمحافظ الحسابات في الجزائر؟

الفرضيات

- لا يوجد تطور تشريعي في شروط اعتماد محافظ الحسابات؛
- لا يوجد تطور تشريعي في كفايات تعيين محافظ الحسابات؛
- لا يوجد تطور تشريعي في المسؤوليات الخاصة بمحافظ الحسابات؛
- لا يوجد تطور تشريعي في حقوق وواجبات محافظ الحسابات؛

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع الإطار التشريعي والقانوني لمهنة محافظ الحسابات، وتعددت الآراء وفقا لرؤية كل طرف من زاوية مختلفة وتوقعات المجتمع، والجهات الفاعلة والمختصة بتنظيم المهنة وحتى ممارسي المهنة بحد ذاتهم حول تطور التنظيم القانوني المنظم لعملهم.

منهج الدراسة

وصولا لأهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التركيز على شروط اعتماد محافظ الحسابات، مسؤوليته، تعيينه، وحقوقه وواجباته في الجزائر. بالإضافة إلى الأسلوب النقدي من خلال استقراء وعرض مختلف التشريعات المنظمة للمهنة منذ الاستقلال إلى غاية صدور القانون 01/10 ومناقشتها ونقدها.

تقسيمات الدراسة

المحور الأول: اعتماد محافظ الحسابات؛

المحور الثاني: تعيين محافظ الحسابات؛

المحور الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات؛

المحور الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

المحور الأول: اعتماد محافظ الحسابات

نصت المادة 10 من الأمر 82/71: "لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم، يلزم أن تتوفر فيهم الشروط التالية¹:

1. أن يكونوا من الجنسية الجزائرية؛
2. أن يكونوا منتمين بحقوقهم الوطنية؛
3. أن لا يكونوا محكومين سابقا بعقوبة جنائية أو جزائية بدنية أو مشينة؛
4. أن يكونوا متممين الخدمة المدنية طبقا للمادتين 45 و46 من هذا الامر؛
5. أن يكونوا مستكملين 25 عاما على الأقل؛
6. أن يكونوا مقيمين بصفة رئيسية في الجزائر؛
7. أن يكونوا حائزين لإحدى الشهادات الدولية الآتية: شهادة دبلوم خبير محاسب (بالنسبة للخبراء المحاسبين)، شهادة بروفي مهنية لمحاسب (بالنسبة للمحاسبين).

وتحدد الشهادات التي تعتبر معادلة لدبلوم خبير محاسب بموجب قرار مشترك صادر عن وزير المالية ووزير التعليم العالي والبحث العلمي، كما تحدد الشهادات التي تعتبر معادلة بروفي مهنية لمحاسب بموجب قرار مشترك صادر عن وزير المالية ووزير التعليم الابتدائي والثانوي.

واتفقت المادة 06 من قانون 08/91 المتعلق بالمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع ما سبق، والتي نصت على ما يلي: "الممارسة مهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات او محاسب معتمد يجب ان تتوفر شروط التالي²:

¹ الأمر رقم 82/71، المؤرخ في 11 ذو القعدة عام 1391 الموافق 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 107.

- جنسية جزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ان لا يكون المرء الصدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية او جنحه عمدية من شأنها ان تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بمنع من ممارسه حق التسيير والادارة؛
- توفر الاجازات والشهادات المشتركة قانونا تسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات ومحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها هذا القانون؛
- تادية اليمين المنصوص عليه.

بالإضافة الى ما سبق نص المادة 57 من القانون السالف الذكر على أنه: " تحدد شروط تكوين النظري والتقني وكذا التنظيم التدابير المهنية بعد الدور الثاني والثالث من التعليم الجامعي في الدروس المتخصصة للمترشحين لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عن طريق التنظيم"، وقد أقر المشرع الجزائري فيما بعد تطبيق المادة 57 عن طريق وضع شروط للحصول على شهادة محافظ حسابات، ومن اهم هاته الشروط التبرص لمدة سنتين عند محافظ حسابات معتمد وتقديم 08 تقارير تبرص بهاته المدة يتم اعتمادها من طرف المصف الجهوي الذي كان سابقا الهيئة التي تسهر على تنظيم المهنة³. وفي نفس السياق نصه المادة 64 من نفس القانون على ما يلي "يمكن بصفه انتقاليه خلال ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ اصدار هذا القانون للأشخاص الحاصلين على شهادة اللسانس على الأقل في الاقتصاد فرع العلوم المالية او التسيير او التخطيط وليسانس على الأقل علوم تجاربه والمالية فرع المحاسبة او التسيير او شهادة المدرسة الوطنية للإدارة فرع الاحساب او شهادة جامعيه اخرى معادله في نفس الاختصاص كشهادة الدراسات العليا في التجارة فرع المالية والمحاسبة المثبتين فضلا عن ذلك خبره مهنيه قدرها خمس سنوات في مجال المالية والمحاسبة او التسيير ان يسجلوا انفسهم في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي حسابات"⁴

ويجدر الإشارة بالذكر إلى أن المادة 08 من القانون 01/10 والذي ألغي بموجب القانون 08/91 قد إعتمدت بالتقريب نفس شروط الاعتماد التي أقرتها المادة 06 من القانون 08/91 مثل: شرط الجنسية الجزائرية، التمتع بالحقوق المدنية، الحصول على شهادات بالمجال المحاسبي والمالي... إلخ، إلا أن الجديد في التنظيم المهني الذي أقرته المادة 08 من القانون 01/10 في مجال الاعتماد والتي نصت على " ... تمنح الشهادات والإجازات المذكورة أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه...، لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعة في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم"⁵، وتطبيقا لهاته المادة أقر المشرع الجزائري في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017 لا سيما المادة 02 قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح الحق بالمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ونذكر من بينها العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية... بالمجال المحاسبي والمالي⁶.

ويبدو أن القائمين على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائري أرادوا من خلال اعتماد التكوين المسبق زيادة كفاءة محافظ الحسابات والخبير المحاسب قبل الحصول على شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، لكن لحد كتابة هاته الأسطر لم يتم البدء فعليا في التكوين المسبق، لذلك من وجهة نظر الباحثان لا يمكن الحكم على نجاعة هذا التكوين أو هذا الإجراء بصفة دقيقة، لكن كتقييم مسبق لفعالية هاته الإجراءات.

يبدو أن المشرع الجزائري لم يأخذ بالكثير من الاعتبارات مثل شهادات الماستر أو الدكتوراه لأن القانون اعتمد في الشرط الأساسي على شهادة الليسانس، كما أن القانون أهمل وبشدة الخبرة المهنية التي قد يكتسبها الكثير من الراغبين في مزاولة هذا التبرص، لذلك يرى الباحثان بصفة عامة أن هذا الإجراء ليس موضوعي وأكبر دليل على ذلك أنه لم ينطلق في التطبيق لحد الساعة، كما يرى الباحثان أنه توجد ثلاث مؤشرات لقياس كفاءة العنصر البشري مثل: التأهيل العلمي، الخبرة المهنية والتدريب المهني المستمر.

المحور الثاني: تعيين محافظ الحسابات

إن الأصل في مهنة محافظ الحسابات هي الحياد والموضوعية في رأيه المهني، وقد اهتم الباحثين والمشرعين بطرق تعيين المدقق الخارجي باعتبار أنه الأصل في تحقق مبدأ استقلاليتيه، وهذا ما نصت عليه نظرية الوكالة، لذلك أولى المشرع الجزائري بتفصيل طرق تعيين محافظ الحسابات إما عن طريق الجمعية العامة أو المحكمة، وفيما يلي تفصيل لتلك الحالات:

² القانون 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20.

³ نفس المرجع السابق.

⁴ نفس المرجع السابق.

⁵ القانون 01/10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 20 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42.

⁶ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد 45.

1. التعيين عن طريق الجمعية العادية AGO:

نصت المادة 47 من الأمر 82/71 على أنه: "إن مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم، يجب أن يجري تعيينهم إلزاميا من بين الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين"⁷، ويبدو أن النظام الاشتراكي الذي تبنته الجزائر في تلك الفترة والذي يقوم على أساس الملكية العامة لوسائل الإنتاج قد جعل نطاق الاقتصاد الجزائري يقوم على الشركات العمومية الاقتصادية، والتي تتم مراقبتها من طرف هيئات الرقابة القبلية والبعديّة أو ما يسمى حديثا بالمراقب المالي وأمين الخزينة العمومية...، وبالتالي فإن مندوبي الحسابات (محافظي الحسابات) في تلك الحقبة الزمنية كانوا في غالبيتهم موظفين في هاته الرقابية.

بالإضافة إلى ما سبق المادة 30 من القانون 08/91: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز مؤهل المكلف بمداومات محافظ الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون"⁸، وفي نفس السياق نصت المادة 715 مكرر 04 من الأمر 59/75 المتعلق بالقانون التجاري على أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول المصنف الوطني"⁹، بالإضافة إلى ما سبق نصت المادة 26 من القانون 01/10: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداومات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين والمعتمد والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"¹⁰. من خلال استقراءنا للمواد السابقة في القوانين التي سبقت القانون 01/10 لم تنص صراحة على أن التعيين يتم حسب دفتر الشروط رغم أن هذا الإجراء كان معتمدا في تلك الفترة، وقد أقر القانون 01/10 دفتر الشروط من خلال المادة 26 والمرسوم التنفيذي رقم 32/11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات لا سيما المادة 04 التي نصت على: "يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايلي"¹¹:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعايير والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي ابداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية".

ويرى الباحثان أنه رغم إقرار المشرع الجزائري لدفتر الشروط من خلال المواد السابقة وتطرقة لمحتوياته، إلا أنه كان من المستحسن إصدار دفتر شروط نموذجي يتم العمل به في الجزائر لسد الثغرات القانونية التي قد تحصل في بنود المفاضلة بين المترشحين مما يسد أبواب التلاعب التي من المحتمل حدوثها.

2. التعيين عن طريق المحكمة:

نصت المادة 55 من القانون 08/91 على: "يمكن أن يعين محافظو الحسابات والخبراء في مجال الحسابات لدى المحاكم من بين الأعضاء المسجلين في جدول المنظمة الوطنية"¹²، وفي نفس السياق نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري: "إذ لم يتم تعيين (لأي سبب كان) محافظ الحسابات من الجمعية العامة، أو في حالة وجود مانع أو رفض م ح قبول المهمة، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة بناء على عريضة من مجلس الإدارة"¹³، وحسب المكرر 8 من نفس المادة "يجوز لمساهمين يمثلون 1/10 من رأسمال أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض م ح الذي عينته الجمعية العامة"¹³.

3. عن طريق الوزير

⁷ الأمر 82/71، مرجع سبق ذكره، المادة 47.

⁸ القانون 08/91، مرجع سبق ذكره، المادة 30.

⁹ الأمر 59/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 1975/09/26، الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية الجزائرية.

¹⁰ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 26.

¹¹ المرسوم التنفيذي 32/11 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد

07.

¹² القانون 08/91، مرجع سبق ذكره، المادة 55.

¹³ الأمر 59/75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 4 و المادة 715 مكرر 8.

في حالة وفاة أو شطب محافظ حسابات، أو في حالات حل الشركات أو إعلان إفلاسها يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية محافضي الحسابات مهنيا مؤهلا.

المحور الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي والعقوبات الموافقة لها

تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من الهدف الذي جعل الملاك يرغبون في التعاقد معه، حيث إن جميع القوانين والمعايير بمجال التدقيق والمحاسبة الهدف منها هو الوصول لقوائم مالية صحيحة تعبر عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة حتى تفتح المجال للملاك من اتخاذ قرارات مستقبلية صحيحة، وحتى نحتمي الملاك من التعسف أو التحايل الذي قد يلجأ له بعض محافضي الحسابات مع مجلس الإدارة، وقد قامت الدولة بإصدار قوانين وتشريعات تضبط مسؤوليته، وفي هذا الصدد نصت المادة 16 من الأمر 82/71 على أنه: "كل من يمارس بصفة غير مشروعة مهنة محاسب أو خبير محاسب يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة أعوام وبغرامة تتراوح ما بين 5.000 و 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كما تعد ممارسة مماثلة للممارسة غير المشروعة لمهنة المحاسب أو الخبير المحاسب، الاستعمال التعسفي لهذه الشهادات أو التسميات الخاصة بشركات الخبرة الحسابية أو عمليات المحاسبة أو الشهادات مهما كانت وترمي إلى أحداث تشابه أو التباس مع تلك"¹⁴، وفي هذا الصدد حسب المادة 17 من نفس الأمر المراقبون العامون للمالية، مراقبو المالية، ضباط الشرطة القضائية، المفتشون الماليون، مفتشو الإستغلالات المالية والخزينة، مفتشو المؤسسات المالية أو مراقبوها بإعداد محاضر التحقق الخاصة بالجنة المنصوص عليها في المادة 16 السالفة الذكر إلى وزير المالية الذي يجوز له رفع الأمر للقضاء¹⁵، بالإضافة إلى المادة 20 من نفس الأمر التي ألزمت المهني بالحفاظ على السر المهني ضمن الشروط وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات¹⁶.

وفي نفس السياق نصت المادة 49 من القانون 08/91: "يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج"¹⁷ وفي نفس السياق نصت المادة 52 من نفس القانون على أنه: "يمكن ان يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل التقصير في القيام بالتزام قانوني"، إضافة الى ذلك نصت المادة 53 أنه: "يمكن ان يترتب على الخبراء المحاسبون ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة او تقصير في القواعد المهنية، و يتم كل طعن في العقوبات الانضباطية امام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها"، وفي نفس السياق نصت المادة 54 من القانون السالف الذكر على أنه: "يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرام مالية تتراوح من 5000 دج الى 50.000 دج، وفي حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين الى ست (6) أشهر و بمضاعفة الغرامة او بإحدى هاتين العقوبتين. ويعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون او يستمر في القيام بها ...، ويعد كذلك مماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، انتحال احدي هذه الصفات الثلاث او تسميات شركة خبيرة في المحاسبة ومؤسسة محاسب او اية صفة أخرى ترمي الى خلق تشابه او خلط مع هذه الصفات او هذه التسميات"¹⁸.

أما القانون 01/10 والذي جاء على أنقاض القانون 08/91 السالف الذكر فلم يقدم إضافة تذكر فيما يخص مسؤولية المراجع الخارجي، وفيما يلي جدول ملخص لمختلف المسؤوليات التي يتعرض لها محافظ الحسابات في ظل القانون 01/10:

الجدول 01: "مسؤولية المراجع الخارجي والعقوبات المترتبة عنها"

أنواع مسؤولية	العقوبات المترتبة عنها	المرجع القانوني
المدنية	تعويض مالي على الضرر الذي ألحقه المدقق بالعمل، إلا إذا أثبت أنه قام بالعناية المهنية اللازمة لواجباته	العقد بين محافظ الحسابات والعمل؛ القانون 01/10، المواد 61، 62.
الجزائية	ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول، أو في حالة التوقيف المؤقت: يعاقب بغرامة من 500 ألف حتى 2 مليون دج، وفي حالة العود الحبس سنه أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة؛ الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة للبلث عي إلغاء حق	القانون التجاري لا سيما المواد 825 حتى المادة 831؛ القانون 01/10، لاسما المادة 62 والمادة 73، والمادة 74؛ قانون العقوبات لاسيما المادة

¹⁴ الأمر رقم 82/71، مرجع سبق ذكره، المادة 16.

¹⁵ نفس المرجع السابق، المادة 17.

¹⁶ نفس المرجع السابق، المادة 20.

¹⁷ القانون 08/91، مرجع سبق ذكره، المادة 49.

¹⁸ نفس المرجع السابق، المادة 54.

301 المعدلة.	الأفضلية في اكتتاب المساهمين: الحبس من 6 أشهر إلى سنتين، وغرامة 20 ألف إلى 500 ألف دينار أو إحدى العقوبتين فقط؛ الاحتفاظ بممارسه المهنة مع عدم الملائمة القانونية: الحبس من شهرين إلى 6 أشهر، وغرامة من 20 ألف إلى 200 ألف أو إحدى العقوبتين فقط؛ إفشاء السر المهني: الحبس من شهر إلى 6 أشهر، وغرامة من 500 إلى 5000 دج	
القانون 01/10 لا سيما المادة 63.	الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.	التأديبية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون 01/10، والقانون التجاري، وقانون العقوبات الجزائري. يجدر الإشارة بالذكر الى ان القانون 01/10 لم يتناول بين طياته مصطلح الغش، وانما تناول مصطلح الأخطاء الجوهرية وتمثل الأخطاء الجوهرية المعلومات المحرفة دون قصد ولها أهمية نسبية في القوائم المالية، ورغم ان القانون 01/10 قد تطرق صراحة الى المسؤولية الجزائية التي تضع محافظ الحسابات تحت طائلة قانون العقوبات، إلا انه في الحقيقة لم يفصل بدقة حول مسؤوليته في حالة وجود عمليات غش في أعمال القائمين في الإدارة.

ويتناول معيار التدقيق الدولي 240 مسؤوليات المدقق الخارجي عن الغش والاحتيال كما يوضح الفرق بين الغش (la fraude) والخطأ (l'erreur) حتى يستطيع المدقق القيام بمهامه، إذ أن مسؤولية الإدارة والمكلفين بالمراقبة في المؤسسة تكون في منع واكتشاف الغش، أما مسؤولية المدقق هي اكتشاف التحريفات الجوهرية بسبب الغش وذلك من خلال التزامه بموقف الشك المهني خلال تأدية عملية التدقيق، وانطلاقه من نقطة مهمة هي احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش والاحتيال وتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، كما يوضح هذا المعيار مختلف حالات مخاطر الغش والاحتيال وكيفية تعامل المدقق في كل حالة¹⁹، حيث يتوجب على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي 240 تقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تدل على وجود مخاطر احتيال والتي من الممكن أن تنشأ من الحالات الثلاث الآتية:²⁰

- وجود دافع أو ممارسة أو ممارسة ضغط لارتكاب الاحتيال؛
- وجود فرصة ملحوظة لارتكاب الاحتيال؛
- القدرة على تبرير فعل احتيالي.

ويمكن تلخيص أهداف المدقق من خلال معيار التدقيق الدولي 240 فيما يلي:²¹

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن المخاطر المقيمة للتحريف الجوهرية بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها؛
- الاستجابة بشكل مناسب للغش، أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء عملية التدقيق.

المحور الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1. حقوق محافظ الحسابات:

نصت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري على أنه: "يجوز لمندوب الحسابات ان يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين الذي يتعين عليه ان يرد على كل وقائع التي من شأنها ان تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها اثناء ممارسة مهامه، وفي حالة انعدام الرد او إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس او مجلس المديرين استدعاء مجلس ادارة او مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام هذه الاحكام، او اذا لاحظ مندوب الحسابات انه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة

¹⁹ مزباني نور الدين، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، منشورات نوميديا، قسنطينة، الجزائر، 2021، ص83.

²⁰ سامر هائل الصباح، حسين أحمد دحوح، مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال (دراسة ميدانية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد12، العدد2، الأردن، 2016، ص377.

²¹ International Auditing and Assurance standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements**, ISA240 (The Auditor's

Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements), Volme1, New York, USA, 2020, p166.

Available on: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>

فانه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة او لجمعية عامة غير عادية، في حالة استعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته²².

بالإضافة إلى ما سبق من حق محافظ الحسابات حضور اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 12: "يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الادارة او مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل الحسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين²³".

وفي نفس السياق حسب الفصل الرابع من القانون 08/91 لا سيما المواد 35، 36، 37، 38، 39، 40، 43، 44، 46، يمكن تلخيص حقوق محافظ الحسابات على النحو التالي²⁴:

- الاضطلاع على السجلات والموازنات والسجلات والمحاضر التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها؛
- الاضطلاع في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة؛
- الحصول في كل سداسي على الأقل على جدول المحاسبة والمعد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية؛
- إعلام الأجهزة الإدارية في حالة عرقلة ممارسة مهامه قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الحرية في تحديد كفيات ومدى مهمته في الرقابة مع الالتزام بمقاييس التفريش والواجبات المهنية؛
- الحق في حضور اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج والموازنة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده؛
- الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة في أجل أقصاه تاريخ استدعاء أعضاءها؛
- الحق في الحصول على الأتعاب؛
- الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية.

ولم يخالف القانون 01/10 القوانين السابقة فيما يخص حقوق محافظ الحسابات، حيث نصت المواد 31، 32، 33، 34، 37، 38 على الحقوق التالية²⁵:

- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه ان يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفريشات التي يراها لازمة؛
 - يمكن محافظ الحسابات ان يطلب من الاجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات اخرى لها علاقة مساهمة معها؛
 - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل، لمحافظ حسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
 - يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد التطبيق احكام القانون التجاري؛
 - الحق في الأتعاب التي يتم تحديدها في الاتفاق الذي يجمعه بالجمعية العامة؛
 - يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- 2. واجبات محافظ الحسابات:**

نصت المادة 715 مكرر 4 المتعلق بالقانون التجاري على أنه: "تتمثل المهمة الدائمة لمندوبي الحسابات، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي وثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين²⁶".

بالإضافة إلى ما سبق نصت المادة 715 مكرر 10 من نفس القانون على أنه: "يطلع مندوبو الحسابات مجلس الادارة او مجلس المديرين او مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقق التي قاموا بها ومختلف العمليات السير التي ادوها؛

²² الأمر 59/75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 11.

²³ نفس المرجع السابق، المادة 715 مكرر 12.

²⁴ القانون 08/91، مرجع سبق ذكره، المواد 35، 36، 37، 38، 39، 40، 43، 44، 46.

²⁵ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المواد 31، 32، 33، 34، 37، 38.

²⁶ الأمر 59/75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 4.

- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة ادخال تغييرات عليها بتقديم كل ملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في اعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات اعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة. وفي نفس السياق نصت المادة 715 مكرر 13 من نفس القانون على أنه: "يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها اثناء ممارسة مهامهم، ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها"²⁷.
- مع مراعاة احكام الفقرات السابقة، فان مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الافعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.
- حسب الفصل الثاني (مهام محافظ الحسابات) من القانون 08/91 لا سيما المادة 28، التي تنص على أن محافظ الحسابات يضطلع بالمهام الآتية²⁸:
- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليه السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات شركات الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون لمساهمين او الشركات او المشتركين يقدر شروط ابرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات تتبعها او بين مؤسسات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المديرين للشركة المعنية مصالح مباشر او غير مباشر؛
- يعلم المديرين الجمعية العامة او الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه ومن طبيعته ان يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة.
- وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.
- بالإضافة إلى ما سبق نصت المادة 29 من القانون 08/91 على أنه: "عندما تعد شركة او الهيئة حسابات مدعمة، يشهد محافظ الحسابات أيضا ان الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناء على وثائق محاسبية او تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما، ... ويترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا"²⁹.
- وفي نفس السياق نصت المادة 23 من القانون 01/10 على أنه: "يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية"³⁰.
- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عملية السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير الخاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او المدير؛
- يقدر شروط ابرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة او الهيئة المدولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص القيم ووثائق الشركة او الهيئة والمراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، بالإضافة الى ذلك نصت المادة 24 من نفس القانون: "عندما تعد الشركة او الهيئة حسابات المدمجة أو حسابات المدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير المحافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار"، وفي نفس سياق الواجبات نصت المادة 35 على أن محافظ الحسابات هو من يحدد مدى وكيفية اداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط التي تعهد بشأنه، بالإضافة إلى المادة كما نصت المادة 36 التي ألزمت محافظ الحسابات

²⁷ نفس المرجع السابق، المادة 715 مكرر 13.

²⁸ القانون 08/91، مرجع سبق ذكره، المادة 28.

²⁹ نفس المرجع السابق، المادة 29.

³⁰ القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، المادة 23.

بحضور الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، ويجدر الإشارة بالذكر إلى أن حضور محافظ الحسابات لاجتماعات القائمين بالإدارة أو الجمعية العامة يعتبر حقا وواجبا بنفس الوقت³¹.

المحور السادس: دراسة تحليلية لتطور قوانين التدقيق

من خلال الجدول والمحاور السابقة التي استعرض فيها الباحثان تطور مهنة التدقيق في الجزائر منذ الاستقلال ابتداء بصور الأمر رقم 82/71 حتى صدور القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية التي جاءت على أثره، لذلك وكحوصلة لما سبق قام الباحثان بمناقشة هذا التطور التشريعي عبر نقاط التالية:

1. اعتماد محافظ الحسابات:

من خلال استقراء الشروط التي تبناها المشرع الجزائري في مختلف قوانين المتعلقة بالتدقيق كما هو ظاهر في الجدول السابق، وتتلخص هذه الشروط بصفة عامة في التأهيل العلمي، الجنسية الجزائرية، التمتع بالحقوق المدنية... الخ، لذلك يرى الباحثان انه لا يوجد تطور أو إضافة في الجانب التشريعي الخاص بشروط اعتماد محافظ حسابات سوى ما تعلق منها بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب بموجب قانون 01/10 والمرسوم التنفيذي رقم 288/12 المتعلق والمتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص، والذي حمل الكثير من الانتقادات بسبب عدم انطلاقه في العمل لحد كتابة هذه الأسطر. وبالتالي يصح الحكم الباحثان بأنه لا يوجد أثر إيجابي يمكن الحكم عليها ميدانيا من خلال هذا التعديل الذي تبناه المشرع الجزائري.

2. تعيين محافظ الحسابات:

بصفة عامة فإن الهدف الأساسي من تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات حسب التشريع الجزائري هو البحث عن رأي فني محايد بخصوص صدق القوائم المالية التي يعتمدها مجلس الإدارة، وبالتالي فإن محافظ الحسابات في الجزائر هو بمثابة شاهد ووسيط بين مجلس الإدارة والجمعية العامة، ومن خلال استقرائنا للمواد والقوانين الظاهرة في جدول اعلاه بخصوص تعيين محافظ الحسابات فإن الباحثان لا يلاحظان أي إضافة تشريعية حول الجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر، وهذا لا يعني أن تعيين محافظ حسابات حسب هاته القوانين يعتبر نقطة سلبية، حيث تتوافق معايير تدقيق الدولية حول طرق تعيين محافظ الحسابات المعتمدة في الجزائر والاختلاف الوحيد يظهر في سلطة الإلزام ونعني هنا التدقيق القانوني، حيث أن المعايير الدولية لا تعترف بالتدقيق القانوني وإنما تتحدث عن التدقيق الاختياري (المحددات الاختيارية للطلب على خدمات المراجع).

3. مسؤولية محافظ الحسابات:

إن معيار التدقيق الدولي 240 المتعلق بمسؤوليات المدقق الخارجي عن الغش والاحتيال والذي يوضح الفرق بين الغش (la fraude) والخطأ (l'erreur) حتى يستطيع المدقق القيام بمهامه، أكد صراحة أن مسؤولية الإدارة والمكلفين بالمرابعة في المؤسسة تكون في منع واكتشاف الغش، أما مسؤولية المدقق، وانطلاقه من نقطة مهمة هي احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش والتزامه بموقف الشك المهني خلال تادية عملية التدقيق، وانطلاقه من نقطة مهمة هي احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب الغش والاحتيال وتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وتتوافق القوانين والتشريعات الجزائرية مع هذا الطرح، وبالتالي فإن المشرع الجزائري لم يرى أن هناك لإحداث تغيير حول مسؤولية محافظ الحسابات، وأكبر دليل على ذلك أنه رغم صدور القانون 01/10 مازال العمل قائما بالعقوبات الجزائية التي نص عليها قانون العقوبات والعقوبات والأمر 59/75 المتعلق بالقانون التجاري.

4. الحقوق والواجبات:

إن مهنة التدقيق الخارجي هي مهنة مستقلة عن كل الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، وهذا يعني أن محافظ الحسابات ليس له أي تبعية إلى أي طرف من أطراف المؤسسة سواء الجمعية العامة أو مجلس الإدارة، هذا الأمر قد يطرح إشكال في تحديد حقوق وواجبات المراجع، وبالتالي فإن ترك عملية تحديد حقوق وواجبات المراجع إلى الجمعية العامة أو مجلس الإدارة قد يؤثر بصفة مباشرة على الاستقلالية، وهذا ما فصلت فيه معايير التدقيق الدولية بدقة، حيث أشارت معايير التدقيق الدولية إلى مجموعة من حقوق وواجبات المراجع، وبصفة عامة فإن من أهم واجبات المراجع هو البحث في مدى مصداقية القوائم المالية، أما أهم حقوقه: الأتعاب، حضور اجتماعات الجمعية العامة و مجلس الإدارة، الحق في الحصول على المعلومات وأدلة الإثبات ... وقد توافقت التشريعات الجزائرية التي تحدثت عن حقوق وواجبات المراجع ابتداء من الأمر 82/71 إلى غاية صدور القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية المفسرة له مع معايير التدقيق الدولية، لذلك نلاحظ أنه رغم صدور عدة تشريعات منذ الاستقلال لم تتغير كثيرا حقوق وواجبات المراجع ويفسر ذلك بعدم وجود تغيير في الحقوق وواجبات في المعايير الدولية للتدقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى يفسر ذلك بتوافق التشريعات الجزائرية في مجال حقوق وواجبات مع معايير التدقيق الدولية لذلك ليس من المجدي تغيير محتوى هذه المواد القانونية.

الخاتمة

تطرقنا في هذه الورقة البحثية إلى دراسة التطور التشريعي لقوانين محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال عرض النظم القانونية المتعلقة بكل شروط الاعتماد، التعيين، المسؤولية، وحقوق وواجبات محافظ الحسابات، وتحليل ونقد النقاط السابقة عبر

³¹ نفس المرجع السابق، المادة 36، 35، 24.

مختلف القوانين الصادرة الخاصة بالمهنة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وبصفة عامة، يتم إثبات صحة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

- لا يوجد تطور أو إضافة في الجانب التشريعي الخاص بشروط اعتماد محافظ حسابات سوى ما تعلق منها بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب بموجب قانون 01/10 والمرسوم التنفيذي رقم 288/12 المتعلق والمتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص، والذي حمل الكثير من الانتقادات بسبب عدم انطلاقه في العمل لحد كتابة هذه الأسطر. وبالتالي يصح الحكم الباحثان بأنه لا يوجد أثر إيجابي يمكن الحكم عليها ميدانيا من خلال هذا التعديل الذي تبناه المشرع الجزائري؛
- لا يوجد اي إضافة تشريعية حول الجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر، وهذا لا يعني أن تعيين محافظ حسابات حسب هاته القوانين يعتبر نقطة سلبية، حيث تتوافق معايير تدقيق الدولية حول طرق تعيين محافظ الحسابات المعتمدة في الجزائر والاختلاف الوحيد يظهر في سلطة الإلزام ونعني هنا التدقيق القانوني، حيث أن المعايير الدولية لا تعترف بالتدقيق القانوني وإنما تتحدث عن التدقيق الاختياري (المحددات الاختيارية للطلب على خدمات المراجع)؛
- المشرع الجزائري لم يرى أن هناك داع لإحداث تغيير حول مسؤولية محافظ الحسابات، وأكبر دليل على ذلك أنه رغم صدور القانون 01/10 مازال العمل قائما بالعقوبات الجزائية التي نص عليها قانون العقوبات والأمر 59/75 المتعلق بالقانون التجاري؛
- توافقت التشريعات الجزائرية التي تحدثت عن حقوق وواجبات المراجع ابتداء من الأمر 82/71 إلى غاية صدور القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية المفسرة له مع معايير التدقيق الدولية، لذلك نلاحظ أنه رغم صدور عدة تشريعات منذ الاستقلال لم تتغير كثيرا حقوق وواجبات المراجع ويفسر ذلك بعدم وجود تغيير في الحقوق وواجبات في المعايير الدولية للتدقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى يفسر ذلك بتوافق التشريعات الجزائرية في مجال حقوق وواجبات مع معايير التدقيق الدولية لذلك ليس من المجدي تغيير محتوى هذه المواد القانونية.

قائمة المراجع:

1. الأمر رقم 82/71، المؤرخ في 11 ذو القعدة عام 1391 الموافق 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 107.
 2. القانون 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20.
 3. القانون 01/10، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 20 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42.
 4. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، العدد 45.
 5. الأمر 59/75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 1975/09/26، الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية الجزائرية.
 6. المرسوم التنفيذي 32/11 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07.
 7. مزياي نور الدين، **الإطار الدولي للتدقيق المالي**، منشورات نوميدبا، قسنطينة، الجزائر، 2021، ص 83.
 8. سامر هايل الصباغ، حسين أحمد دحدوح، مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال (دراسة ميدانية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 2، الأردن، 2016، ص 377.
9. International Auditing and Assurance standrads Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA240 (The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements)**, Volme1, New York, USA, 2020, p166. Available on: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>