أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات

د. يونس زين
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة الوادي
Zine.younes@yahoo.fr

ملخص:

تعد وظائف لجان المراجعة متعددة منها تحسين جودة القوائم المالية المنشورة، متابعة نظام الرقابة الداخلية والتحكم في الأخطار، وأيضا وهو الأهم بالنسبة لنا وهي تعزيز استقلالية مراجع الحسابات، فهناك من اعتبر عملية تعزيز الاستقلالية لمراجعي الحسابات أول مهمة تسند للجنة المراجعة، و تعتبر في بعض الأحيان المهمة الأساسية الأولى (قانون Sarbanes-Oxley والأمرية الأوروبية في 17 مايو 2006) ، لهذا كانت هذه الدراسة كنقطة انطلاق لفهم تأثير عمل لجان المراجعة على استقلالية مراجع الحسابات وكذا أهمية وجود هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: مراجع الحسابات (المحافظ الحسابات)، الاستقلالية، لجان المراجعة.

Résumé : *Les missions de comité d'audit sont multiples, améliorer la qualité des états financiers, du système de contrôle interne et de gestion des risque, renforcer l'indépendance des commissaires aux comptes. Le renforcement de l'indépendance des auditeurs externes fut la première mission historique des comité d'audit, et la mission parfois considérée comme la plus importante (Sarbanes-Oxley Act, directive européenne du 17 mai 2006). C'est pourquoi cette étude cherche, comme point de départ, à mieux comprendre les effets du comité d'audit sur l'indépendance des commissaires aux comptes et l'importance de mise en place des comités d'audit dans les entreprises Algériennes.*

Mots clés *: Auditeur financier (commissaire aux comptes), indépendance, comité d'audit*

تمهيد:

لقد أدى تزايد حالات انهيار الشركات الكبرى والهامة وتعرضها للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية لعملية المراجعة من قبل أكبر مكاتب المراجعة، والتي أوضحت نتائجها تمتع تلك المؤسسات بدرجة عالية من اليسر المالي والربحية، وذلك على خلاف الواقع، بلجنة سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC وكذا لجان الكونجرس الأمريكي بإصدار معايير تحكم أداء الإدارة وتحكم أداء المراجعة الداخلية والخارجية، ومن أحداث هذه المعايير ما يعرف بحركة ساربنز أوكسلي Sarbanes-Oxley التي أصبحت قانون واجب التنفيذ على الشركات العامة الأمريكية منذ 2002، وذلك بهدف تعزيز الثقة لدى المستثمرين في أسواق المال وتجنب الغش في التقارير المالية، وهذا دليل إلى أن غياب الثقة وانعدام الشفافية والإفصاح الملائم هو الهاجس الأكبر بالنسبة للمستثمرين، فقد اوجد هذا القانون العديد من المتطلبات الخاصة بتنظيم المهنة وضبط الأداء، وتعزيز نظم المحاسبة والمسؤولية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأضاف مسئوليات جديدة

لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة ولإدارة التنفيذية والمراجعة الداخلية والمراجعة المالية (مراجعة الحسابات).كما جاءت هذه القوانين والإصلاحات لتعزيز ما يسمى بحوكمة المؤسسات Gouvernance d'entreprise والتي أصبح المستثمرون والأطراف الفاعلة مع المؤسسة ينادون بتطبيقها، وتستمد حوكمة المؤسسات جذورها من نظريتين، الأولى هي نظرية الوكالة Théorie d'agence التي تبحث في التعارض بين مصالح الملاك ومصالح المديرين الذين لا يملكون ولكنهم يسيطرون على مقاليد المؤسسات، والثانية هي نظرية أصحاب المصالح Théorie de partie prenante والتي تبحث في حل التعارض القائم بين مصالح أطراف عديدة من داخل المؤسسة وخارجها مثل الملاك والمدرين و العاملين والموردين....إلخ. وعلى هذا الأساس وبنظرة الحوكمة فان دور المراجعة، هو تخفيض الجزء الأكبر من تضارب المعلومات بين المدرين وأصحاب الأسهم ومختلف الأطراف المتعاقدة الأخرى، فالمراجعة تبدوا العامل الرئيسي والمفتاح الأول الذي يسمح لمختلف الأطراف المتعاقدة الأخرى لاتخاذ قراراتهم بصفة رشيدة، ونظرا الأهمية عملية اتخاذ القرار يمكن فهم الاتجاه العام للمستثمرين ودفاعهم عن حقوقهم وامتعاضهم من أعمال المراجعة والتي لم تعد تلبي لهم متطلباتهم، فالمستعملين للقوائم المالية كانوا في السابق يبحثون عن مراجعين لتأكيد مصداقية القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم، وجدوا أنفسهم اليوم يبحثون عن آليات تسمح لهم بمراجعة جودة عمل المراجعين أنفسهم .

لهذا أجريت العديد من الدراسات والبحوث تناولت هذه الإشكالية وحاولت اقتراح أساليب جديدة تأخذ في الاعتبار هذه التعقيدات في أعمال المراجعة (Pigé,2003 ; Brown et Al, 2005) ومن أهم هذه التعقيدات مسألة استقلال مراجع الحسابات باعتبارها من أهم العوامل المحددة لجودة عمل المراجع، خاصة بعد حادثة Enron وأكدت أن الحل يكمن في تفعيل لجان المراجعة Comité d'audit التي أصبحت موجودة في جميع المؤسسات المسعرة في البورصة تقريبا، والتي باستطاعتها العمل على ضمان الاستقلالية لمراجع الحسابات إذا فعلت أكثر .

مشكلة البحث: مما سبق يمكن القول أن تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية أصبح أمرا ضروريا بعد صدور قانون 10/01 وقبله ميثاق الحكم الراشد من جهة، وحديث السلطات الجزائرية عن سعيها نحو إيجاد أحسن السبل لتعزيز الرقابة والمتابعة من جهة أخرى بعد فضائح الخليفة بنك وسوناطراك و...و كذا إصدار بنك الجزائر للتعليمة رقم 3 في 2002 والتي حددت في مادتها الثانية إمكانية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات المالية والبنوك، لكن هذا لا يكفي بالمقارنة مع ما قمت به الدول المتقدمة في هذا المجال من اجل تعزيز وتفعيل لجان المراجعة في مؤسساتها لما وجدت فيها من أهمية .

وعليه يمكن صياغة الإشكالية التالية " **كيف يمكن لتكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية أن يعمل على تعزيز وتفعيل استقلال مراجع الحسابات؟**".

أهمية البحث: تأتي أهمية هذا البحث من أهمية تقديم تصورات للكيفية التي تجري بها تعزيز استقلالية مراجع الحسابات حتى يمارس دوره بفاعلية، وذلك من خلال النهوض بمهنة المراجعة وبالأخص لجان المراجعة، بالإضافة لأمور أخرى نلخصها في الآتي:

- الإصلاحات التي بادرت بها الدولة الجزائرية لمواكبة هذه التحديات أخرها الإصلاح المحاسبي وتكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية، ميثاق الحكم الراشد..... ؛
- الأزمات المالية والفساد المالي ولاختلاسات المالية في معظم المؤسسات الوطنية وما تبعه من حديث حول مدى جودة أعمال الرقابة والمراجعة وإلزام الشركات الوطنية بضرورة تحديث وتطوير نظم المراجعة الداخلية فيها.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلي تحليل وتحديد دور لجان المراجعة في تعزيز استقلال مراجع الحسابات وذلك من خلال:

- التعرف على عمل مراجع الحسابات في المؤسسات الجزائرية وواقع استقلاله حسب التشريع الجزائري ؛
- إلقاء الضوء على ماهية لجنة المراجعة من حيث تشكيلها وأهدافها والمسئوليات الملقاة على عاتقها والكيفية التي يمكن لهذه اللجان أن تلبي طموحات مختلف الأطراف والتي من أهمها استقلالية مراجع الحسابات؛
- معرفة أهمية إنشاء لجان المراجعة في مختلف المؤسسات الجزائرية بعد محاولات تطبيقها في البنوك دون سواها من المؤسسات الأخرى.

أولا : مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) و واقع استقلاله حسب التشريع الجزائري:

تعددت مفاهيم استقلالية مراجع الحسابات في الأدبيات المهنية، وترافق ذلك مع تطور مسؤوليات المراجع والخدمات التي يقدمها بالإضافة إلى التطور نظرة المجتمع المهنية، فقد تطور هذا المفهوم وواصل شموله معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة، وإلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في آداب وسلوك المهنة وقد تتضمن هذه السياسات والإجراءات:

- مراقبة مدي التزام مكاتب المحاسبة ومراجعة الحسابات بسياسات وإجراءات الاستقلالية؛
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة في أداء مهمة المراجعة؛
- مطالبة كافة العاملين في مكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد أحكام الاستقلالية الصادرة عن المجمعات المهنية.

ولا يفرق هذا المفهوم بين مراجع الحسابات الفرد أو في إطار مكتب مراجعة الحسابات.

1. مفهوم مراجع الحسابات في التشريع الجزائري:

لقد تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعين والمحاسبين إذا ما قورنت بالدول المتقدمة، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء قانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات(مراجع الحسابات) والمحاسب المعتمد ثم تم تعديله بالقانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد وعلى هذا الأساس سنحاول إلقاء نظرة على هذا القانون بالتركيز على محافظ الحسابات .

1.1 تعريف مراجع الحسابات ومهامه حسب القانون الجديد 10- 01[1]:

حسب المادة 22 من هذا القانون فإنه يعد مراجع الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشراكات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به.

2.1 مهام مراجع الحسابات حسب القانون الجديد 10- 01:

وحسب المادة 23 من نفس القانون فإن مراجع الحسابات يضطلع بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمون أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يطلع المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المتواصلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون التدخل في التسيير.

2. إشكالية استقلال مراجع الحسابات:

يعني مبدأ الاستقلال indépendance أن المراجع يجب أن يكون مستقلا في تفكيره وفي إبداء رأيه عن القوائم المالية، إذ يتعين أن يبدي رأيه في القوائم المالية بنزاهة وأمانة، و آلا يسمح لأي

---

[1] القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير في رأيه[2]، وتنبع أهمية استقلال مراجع الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى مراجع الحسابات أتعاب من إدارة الشركة التي يقوم بتقديم خدماته لها والتي غالبا ما تلعب دورا أساسيا في تعينه وعزله وتحديد أتعابه وذلك على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين صاحبة الحق الأساسي في تعين وعزل وتحديد أتعاب مراجع الحسابات، ومن جهة أخرى فان المستفيد الأكبر من خدمات مراجع الحسابات غالبا ما يكون طرفا ثالثا والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته المستقبلية.

ومما يزيد من حساسية الموقف وبالتالي ضرورة تمسك مراجع الحسابات باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالبا ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال مراجع الحسابات أهمية بالغة لكل الأطراف وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة المؤسسة آو إدارتها آو الأطراف الخارجية الأخرى أو مهنة المراجعة ككل أو مراجع الحسابات في حد ذاته، حيث أن الشركة تستفيد من التقرير السليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفوضاتها مع نقابات العمال في حل مشكل الأجور، كما أن إدارة الشركة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية التي سيدققها ويراجعها ولتي تقضي مصالحا الشخصية بإخفاء بعض البيانات أو المشاكل وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمر في الأسهم والسندات أو مالكي أصحاب هذه الشركة أو المقرض الخارجي وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم بان تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام.

3. واقع مفهوم استقلال مراجع الحسابات حسب التشريع الجزائري:

لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من المبادئ التي يجب أن يتصف بها مراجع الحسابات حين أداء عمله وكذلك حدد المشرع مجموعة من الشروط التي يتعين على مراجعي الحسابات أو الأطراف المتعاملة معه حتى تضمن الاستقلالية المطلوبة.

- **من الجانب الأخلاقي**: وتشمل ضرورة تحلي المراجع بالآتي[3]:

مبدأ الحياد؛

مبدأ الإخلاص؛

مبدأ الشرعية المطلوبة.

- **من الجانب المادي**: فقد ابرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة[4]:

---

(2) منصور حامد محمد، " المراجعة وتدقيق الحسابات- الأصول العلمية والإجراءات التطبيقية"، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1998، ص 73.

(3) المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24.

(4) المادة 715 مكرر 6، "**القانون التجاري**"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 185.

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة؛
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجعي الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء ووظائفهم.

ولنفس الأهداف فقد حدد القانون رقم 01- 10 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مراجعة الحسابات وهي[5]:

- حسب المادة 64 فإنه لتحقيق مهنة مراجعة الحسابات بكل لاستقلالية فكرية وأخلاقية، فإنه يعتبر متنافيا مع المهن في مفهوم هذا القانون:

✓ كل نشاط تجاري لا سيما وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
✓ الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
✓ كل عهدة برلمانية؛
✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

و يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية المجالس المنتخبة، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته.

- حسب المادة 65 من نفس القانون فإنه يمنع مراجع الحسابات من :

✓ القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
✓ ممارسة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة يراقب حساباتها؛

---

[5] القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

- وحسب المادة 66 من نفس القانون فإنه لا يمكن تعين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب وامتيازات أخرى، لا سيما شكل القروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمراجعي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ونفس الشيء في المادة 67 التي تمنع مراجع الحسابات من القيام بمهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح حتى وإن كانت غير مباشرة؛
- وحسب المادة 68 من نفس القانون فهي تطلب من الشركات التي تستقدم مراجعين للحسابات أو أكثر بأن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا متنامين إلى نفس الشركة مراجعة الحسابات؛
- وفي المادة 69 من نفس القانون فإن القانون يسمح لمراجعة الحسابات الذي أراد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد السابقة فإنه يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بدية نشاطه. تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- كما تمنع المادة 70 من نفس القانون سعي مراجعي الحسابات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

مما سبق يمكن القول إن المشرع الجزائري جعل من الثقة و الأخذ برأي المراجع يكون عن طريق تحديد مدى استقلاليته و حياده، ولهذا كان تركيزه على الشرطين أو العاملين لتحديد مدى استقلالية المراجع.

❖ بمعنى يجب أن لا تكون لمراجع الحسابات مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، و أن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم العالية الختامية ، و هذا بطبيعة الحال باستثناء أتعابه المتفق عليها ، بمعنى أنه لا يجب أن يكون المراجع الخارجي أحد المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها وهو ما يسمى بالجانب المادي[6] ؛

[6] محمد أحمد خليل، "**المراجعة و الرقابة الداخلية**"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص 43.

- أما العامل الثاني فهو استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم العالية لنتائج الأعمال و المركز المالي للمشروع، و يمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر الضغط ، و من بينها إجراءات تعيين و عزل المراجع الخارجي و كيفية تحديد أتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الجهة التي يتم مراجعة أعمالها ألا و هي إدارة المشروع و لذلك يتم في يد التعيين و العزل و تحديد الأتعاب من خلال الملاك (الشركاء و الجمعية العمومية للمساهمين)، وعند التفكير في عزل المراجع يعطي له الحق في الدفاع عن وجهة نظره و مناقشة أسباب العزل ، كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع بما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب[7].

كما يجب تأكيد أنه لكي يتحقق الاستقلال الكامل في المراجع لابد أن يتوافر العاملين الأول و الثاني لا فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أو يلغي تماما الثاني و من ثم الاستقلال الكامل .

ثانيا: أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية

مع تدخل المشرع الجزائري لوضع ضوابط لحماية وتأكيد استقلالية مراجع الحسابات كما رأينا سابقا ، إلى أنه وبالنظر إلى التطورات التي حدثت في ميدان المراجعة يمكن القول أن الجزائر لم ترقي بعد على المستوى المطلوب، وأن هذه التشريعات لا تكفي لوحدها خاصة إذا تكلمنا عن المعايير الأخلاقية بالمقارنة بما يحدث في العالم في مجال المراجعة، وهذا بسبب ما حدث في العقدين الأخيرين من انتشار ظاهرة تعثر وفشل الشركات المساهمة وتزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية بشكل انخفضت معه الثقة في التقارير المالية، بالإضافة إلى ثبوت تورط بعض مراقبي الحسابات فيما نسب إلى هذه الشركات من مخالفات وانتهاكات لقواعد الاستقلالية وقد كشفت هذه المخالفات عن وجود فجوة معلوماتية كبيرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة بالرغم من درجة التقدم التي وصلت إليه هذه الدول في مجال المراجعة ونوعية المعايير المستخدمة، ومن هنا ظهرت الحاجة لتطوير أنظمة تكليف مراجع الحسابات الخارجي في محاولة جادة لاستعادة ثقة المستفيدين من التقارير المالية بمصداقية هذه التقارير.

مع العلم أن مصداقية هذه التقارير المالية متعلق بنوعية وجودة المراجعة المالية، لان اهتزاز الثقة في أعمال المراجعة عززتها الفضائح المالية Scandales financiers في كبرى المؤسسات العالمية (Enron, Xérox, Worlcom, Pamelate,.....) ، وقد كانت فضيحة شركة Enron الأمريكية أهم وأكبر فضيحة ليس للشركة ولكن لأعمال مكتب المراجعة التي رافق الشركة،

---

[7] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة و تدقيق الحسابات**" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص 41 .

ولكن المهم هنا إننا نريد معرفة سبب هذه الفضيحة وأين موقعها من حيث تأثيرها على أعمال المراجعة مستقبلا، وتأكد أن أهم مشكل أدى إلى هذه الفضيحة هو مشكل أخلاقي محض لكون مكتب المراجعة كان تقوم بمهام أخرى بخلاف عملية المراجعة مع شركة Enron وهو ما أدى إلى مشكل انعدم الاستقلالية وما للاستقلالية من علاقة مع جودة أعمال المراجعة، وكون التشريع الجزائري عكس التشريع الأمريكي لا يسمح للمراجع بالقيام بأعمال أخرى بخلاف عملية المراجعة إلى أن هذا لا يمنع من معرفة ما هي الخطوات التي اتخذت في الدول المتقدمة لمواجهة هذا المشكل ومحاولة الاستفادة منه في الجزائر بغية تطوير أعمال المراجعة وبالأخص تعزيز استقلال مراجعي الحسابات.

وكانت من بين الحلول المقترحة لعزيز استقلال مراجع الحسابات تفعيل لجان المراجعة Comité d'audit التي أصبحت موجودة في جميع المؤسسات المسعرة في البورصة تقريبا بالنسبة للدول المتقدمة، هذه اللجنة التي هي تعتبر لجنة فرعية تتكون في الغالب من أعضاء مجلس الإدارة الغير التنفيذيين والمستقلين تتولى القيام بالإشراف المستقل عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة من نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية إلى أعمال المراجعة الخارجية، ولكن هذا لا يعني أن تحل لجنة المراجعة محل الجهات المسئولة عن عمليات إعداد التقارير المالية وإجراء المراجعات وإنما هي امتداد للمهام الجديدة لمجلس الإدارة تعمل على التأكد من فاعلية نظم الرقابة الداخلية ووظيفة المراجعة الداخلية وأعمال المراجعة المالية، إذ تعتبر كخط دفاعي رئيسي للوقاية من إعداد تقارير مالية احتيالية من جهة وتوفير البيئة المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى بما فيها تعزيز استقلالية مراجع الحسابات.

1. لجان المراجعة:

بدأ مصطلح لجان المراجعة في الظهور في أواخر الثلاثينات 1930 عندما قامت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة تكوَّن من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وجاء ذلك إثر الأزمات المالية التي تعرضت لها الشركات الأمريكية في تلك الفترة والتي نتجت عن تلاعب الشركات في تقاريرها المالية والتي كان من أبرزها التلاعب في التقارير المالية لشركة[8].

وفي عام 1967 أوصى AICPA جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤوليتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين مراجع الحسابات وإدارة المؤسسة والخاصة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم، وذلك باعتبار لجنة المراجعة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، هذا وقد حضي مفهوم لجنة المراجعة للعديد من الاهتمام في عام 1972 عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية SEC توصيات بإنشاء لجان مراجعة

---

[8] *Tiphaine Compernolle , **"La construction collective de l'indépendance du commissaire aux compte : la placedu comité d'audit"**, La revue de l'association francophone de comptabilité,2009, p 94.*

تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء الغير تنفيذيين من مجلس الإدارة وطالب المؤسسات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان المراجعة أم لا[9].

وفي عام 1978 صدر تقرير Treadway Commission والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان مراجعة بالنسبة للمؤسسات المتداول أسهمها في البورصة. وحديثا وفي عام 2002، بعد الانهيارات المالية لبعض المؤسسات الكبرى، تم إصدار Sarbanes-Oxley Act, والذي أكد على إلزام جميع المؤسسات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية إعداد القوائم المالية وأيضا في زيادة استقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي[10].

فلجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية والتابعة لمجلس إدارة المؤسسة، وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين والذين لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل المؤسسة، ومن أهم أهدافها تفعيل أداء المراجعة الداخلية ومراجعة الحسابات في المؤسسة، ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية.

كما أن لجنة المراجعة الفعالة هي التي تتكون من أعضاء مؤهلين ويملكون السلطة والموارد لحماية مصالح مختلف الأطراف الفاعلة مع المؤسسة من خلال ضمان صحة القوائم المالية، نظام الرقابة الداخلية، والتحكم في الأخطار[11].

وتمثل لجان المراجعة أحد الأركان الرئيسية لحوكمة المؤسسات حيث تعتبر لجنة المراجعة أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث أخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع كل من المراجع الداخلي ومراجع الحسابات ومجلس الإدارة[12] ، وعلى هذا الأساس فإن عمل لجان المراجعة يحتاج إلى[13]:

- وجود ميثاق Existence d'une charte
- الموارد Ressources
- عقد اجتماعات Réunions
- توفر وجودة المعلومات Disponibilité et qualité de l'information
- التقييم المستمر لعملها Evaluation

كما أن تركيب لجان المراجعة يحتاج لأشخاص ذو كفاءة عالية ويمكن تلخيص خصوصية تركيبة لجان المراجعة حتى يمكن اعتبارها لجنة فعالة فيما يلي:

---

(9) سليمان محمد **"حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"**، الدار الجامعية. الإسكندرية. جمهورية مصر العربية، 2006، ص139.

(10) سليمان محمد ، مرجع سابق، ص 139.

(11) *Christian Prat dit Hauret , **"Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées"**, Université Montesquieu Bordeaux IV , 2006 , p07.*

(12) حازم ياسين، **" دور الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات"**، ورشة عمل حول الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر، جانفي 2003، مركز المشروعات الدولية ، جمهورية مصر العربية، ص 10.

(13) *Institue français des administrateurs IFA , **les comités d'audit : 100 bonne pratiques** , impression LFTmontreuil , paris , janvier 2008 , p20*

- في العدد والأعضاء والكفاءة Nombre de membres et compétence ,
- الاستقلالية Indépendance.
- الرئاسة Présidence
- الاستمرارية Continuité
- التكوين Formation
- المكافآت Rémunération

2. لجان المراجعة في الجزائر:

إن المشرع الجزائري لم يقم بدوره حتى الآن بخصوص حث أو فرض تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية، ولهذا يمكن القول أن الجزائر مازلت بعيدة كثيرا في هذا المجال بالرغم من صدور التعليمة رقم 2002- 03 في 14 نوفمبر 2002 والمتعلق بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية والصادر عن بنك الجزائر[14] ، والذي جاء في مادته الثانية إمكانية خلق لجان مراجعة في البنوك والمؤسسات المالية من طرف مجلس الإدارة والذي التزمت به معظم البنوك العمومية ولكن هذا لا يعتبر كافيا لاقتصاره على البنوك والمؤسسات المالية فقط ، بالإضافة إلى أن هذه التعليمة لا تحوي إرشادات حول كيفية إنشاء هذه اللجان أو ما هي الشروط لتكوينها وحول كيفية عملها و... مثل ما حدث في معظم الدول المتقدمة والتي قامت السلطات المعنية فيه بوضع معايير وإرشادات في هذا المجال، وتأكيدا لأهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية سنحاول التطرق لأهمية لجان المراجعة في تدعيم استقلال محافظ الحسابات وما الذي من الممكن أن تجنيه المؤسسات الجزائرية من خلال تكوين مؤسساتها لهذه اللجان.

ثالثا: أهمية لجان المراجعة كإطار لتفعيل استقلال محافظ الحسابات:

مما سبق نجد أن الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة مصداقية القوائم المالية، ولذلك يجب على هذه اللجنة أن تسعى إلى تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة عن إدارة المؤسسة، وتمكين مراجع الحسابات من أداء عملية المراجعة المالية بدون أي ضغوط قد تؤثر سلبا على مصداقية نتائجها، أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للمؤسسة، وقد أكدت مختلف الهيئات المهنية العالمية، على ضرورة إقامة خطوط اتصال مباشرة ومستمرة بين لجنة المراجعة والمراجع المالي، حيث تعمل اللجنة كهمزة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين الماليين وهو الأمر الذي نصت عليه معايير المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) والتي نظمت عملية الاتصال بين لجنة المراجعة والمراجع المالي. ، كما قام Auditing Standards Board في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الحسابات.

---

[14] *Règlement n° 2002-03 DU 14 novembre 2002 portant sur le contrôle interne des banques et établissements financiers.*

1. العلاقة بين لجنة المراجعة ومراجع الحسابات:

1.1 **مناقشة التقرير**: فبعد قيام المراجع الحسابات بوضع تقريره وتثبيته للتوصيات التي سيوجهها للإدارة، فإن لجنة المراجعة تقوم بمناقشة هذا التقرير مع مراجع الحسابات لتثبيت التوصيات اللازمة والتي ستوجه للإدارة والتي ستعتبر مرجعا فيما بعد يمكن اللجوء إليه للتأكد من قيام الإدارة بالإجراءات التنفيذية اللازمة تجاه هذه التوصيات، وقد تقترح اللجنة إجراء تطوير أو تحسين أو تعديل في شكل التوصيات إذا كانت مثلا تعتبر غير عملية.

2.1 **مراجعة الأمور المتعلقة بمراجعة السنة السابقة:** فلجنة المراجعة وخلال المناقشات المغلقة التي تقوم بها مع المراجع الحسابات تربد التعرف على انطباعات المراجع عن حال ووسائل وإجراءات الرقابة الداخلية، والصعوبات التي واجهاها أثناء قيامه بعملية المراجعة، وأي تعثر أو قصور في التعاون مع الإدارة، وأيضا أي غش أو خرق للنظم واللوائح الداخلية من طرف التنفيذيين، كما يجب على لجنة المراجعة مناقشة السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، خاصة إذا كانت هذه السياسات تختلف عن السنوات السابقة، أو تنحرف عن المعايير المقبولة والمطبقة.

3.1 مناقشة خطة المراجعة للسنة اللاحقة: فقبل بداية عملية المراجعة، تقوم لجنة المراجعة بمناقشة خطة عمل التي أعدها مراجع الحسابات وتقدم اقتراحتها بخصوص الأمور التي تتطلب ربما اهتمام أكبر وخاص، كما تهتم اللجنة بالتغيرات في المعايير المحاسبية والقوانين التي تؤثر على حسابات المؤسسة، أو على عملية المراجعة في المستقبل وفي الأخير يتم وضع جدول توقيتات المراجعة والاستراتيجية الخاصة بتنسيق التعاون مع المراجعين الداخلين.

4.1 **ترشيح مراجع الحسابات وتقييم جودة أداء وظيفته:** تعتبر لجنة المراجعة هي اللجنة المنوط بها تقديم النصح والمشورة إلى مجلس الإدارة فيما يتعلق باختيار المراجعين الحسابات الذين سيتم تعينهم، وذلك باعتبارها أكثر مقدرة على تقييم جودة أداء عملية المراجعة فقد تدخل عدة اعتبارات في اختيار مراجع الحسابات، مثل حجم المؤسسة وموقعها، طبيعة نشاطها، تاريخها، فكر وفلسفة الإدارة، ومع ذلك هناك بعض المعايير والأهداف العامة التي يمكن أن تساعد لجنة المراجعة في تقييم مراجعي الحسابات، فالمؤسسة محل المراجعة تسعى إلى مراجعين ذو كفأه من خلال تحرى وجود أداء المراجعة فيما يخص:

- تخفيف أهداف المراجعة والتطبيق المتوازن لبرامج المراجعة،(من حيث الخدمات المقدمة) ؛
- الكفاءة المهنية لمؤسسات المراجعة ومدى قابليتها للتطور وكفاية فريق عملها؛
- التوصيات التي يقدمها المراجع للتحكم في الأخطار وتحقيق الرقابة.

5.1 **النظر في أتعاب مراجع الحسابات:** في لجان المراجعة قد تكون لدعم خبرة كافية في تقديم المستوى الملائم لأتعاب المراجع المالي، وتعتمد لجان المراجعة في تقدير أتعاب المراجعين على التالي:

- حجم المؤسسة محل المراجعة ومدى تعقد أعمالها؛

- حالة السجلات المحاسبية، ونظام الرقابة الداخلية؛
- مستوى جهود إدارة المراجعة الداخلية، ومدى كفاية وكفاءة العاملين بالمؤسسة؛
- أتعاب المراجعين الماليين في المؤسسات المماثلة في نفس النوع من النشاط.

وعلى لجنة المراجعة أن تأخذ في عين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالأتعاب المرتفعة عن أداء الخدمات المراجعة، أو الخدمات الاستشارية الأخرى بخلاف المراجعة، لان هذه الأتعاب المرتفعة قد تحول بين مراجع الحسابات وأداء عملية باستقلالية والذي قد يعرضه لفقد عمله.

6.1 تفعيل استقلال مراجع الحسابات:

لقد اعتبر الهدف الأساسي من تكوين لجان المراجعة هو إقامة قناة اتصال بين مراجع الحسابات والمؤسسة، وفي نفس الوقت العمل كحاجز بين المراجع والإدارة لتدعيم استقلاله، والتخفيف من حدة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة عليه لتحقيق رغباتها في ظل تعارض المصالح بين إدارة المؤسسة وملاكها.

ويلاحظ أن كل وظائف لجان المراجعة السابق التعرض لها في إطار علاقتها مع المراجع قد تؤثر بدرجة كبيرة على استقلال المراجع الحسابات حيث حدد مختلف الباحثين في هذا المجال أن وظائف المراجعة والتي تؤثر مباشرة على استقلال مراجع الحسابات فيما يلي:

- تحديد دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الحسابات؛
- دور لجان المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الحسابات؛
- دور لجان المراجعة في حل المشاكل التي قد تنشأ بين مراجع الحسابات وإدارة المؤسسة؛
- دور لجان المراجعة في زيادة تفاعل مراجع الحسابات بقسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
- أهمية قيام لجنة المراجعة بمراجعة القوائم المالية المرحلية والسنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

ومن خلال المسؤوليات السابقة للجنة المراجعة يتضح لنا أن للجنة المراجعة دور هام في زيادة فاعلية واستقلالية مراجع الحسابات، وذلك عن طريق دورها في اختياره وتحديد أتعابه والعمل على حل المشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية، وبالطبع هذا سوف يؤدي إلى زيادة جودة مراجع الحسابات بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير مراجع الحسابات وفي مهنة المراجعة بصفة عامة[15].

ونظرا لأهمية دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال وظيفة مراجع الحسابات مما يؤثر بدرجة كبيرة على جودة وكفاءة أداء عملية المراجعة، وبالتالي زيادة المصداقية في مخرجاتها ونتائجها،

(15) سليمان محمد ، مرجع سابق، ص 146.

والتأكد من صحة القوائم المالية بالمؤسسة، فإننا سنحاول إعطاء نظرة على عملية الاتصال بين لجنة المراجعة وعلاقتها مع مراجع الحسابات.

7.1 عملية الاتصال بين لجنة المراجعة ومحافظ الحسابات:

يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية الاتصال بلجنة المراجعة، لنقل المعلومات الخاصة بعملية مراجعة الحسابات، وتلك الخاصة بالأمور المحاسبية، والتي تساعد اللجنة على الوفاء بمسؤوليتها، ويجب على لجنة المراجعة أن تقيم خطوط اتصال مباشرة بين مجلس الإدارة، ومراجعي الحسابات المؤسسة، وان تسمح بإجراء مناقشات حول الأمور التي تتصف بالحساسة، مثل الأمور المحاسبية محل خلاف، وأي اختلافات أخرى تحدث بين محافظ الحسابات وإدارة المؤسسة، بالإضافة إلى مناقشة أوجه القصور في تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أو الفشل في تشغيله ، وكذلك المشاكل التي قد يواجهها محافظ الحسابات أثناء أدائه لعملية المراجعة المالية.

وبالتالي يجب أن لا تكون هناك قيود على عملية الاتصال بين لجنة المراجعة ومراجعي الحسابات، لان الاتصال يسمح بتبادل معلومات موثوق بها، وغير متحيزة، ومن الأفضل أيضا أن يتم هذا الاتصال من خلال عقد اجتماعات خاصة مع محافظ الحسابات بدون وجود الإدارة، وقد يكون من المناسب عقد هذه الاجتماعات بعد انتهاء الاجتماع الدوري للجنة.

وفي هذا المجال قام Auditing Standards Board في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان المراجعة في عملية مراجعة الحسابات SAS 53, 54,60,61,71,90 . ومن الملاحظ أن جميع هذه المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة ومراجعة الحسابات وطريق الاتصال بينهم.

خلاصة:

إن انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق سوف يعمل بالتأكيد على تحفيز المؤسسات الجزائرية إلي الاتجاه نحو تكوين آليات جديدة للتحكم والرقابة ومنها لجان المراجعة، كما أن توجه بعض المؤسسات نحو تشكيل لجان المراجعة ولو اقتصر ذلك على المؤسسات المالية إلا انه يعتبر خطوة جيدة نحو الإدارة المثلى وخطوة جيدة أيضا نحو تطبيق الجيد لمفهوم حوكمة المؤسسات، كما ستستفيد مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة من هذه الآلية، وبالأخص مسالة تعزيز استقلال مراجع الحسابات لما لها من أهمية كبرى في تأكيد مصداقية القوائم المالية المنشورة وبالتالي رفع جودة أعمال المراجعة المالية.

إلى أن هذا لا يمنع بالتذكير بوجود مجموعة من العراقيل نذكر منها:

- عدم اعتراف القانون الجزائري بمفهوم الإداريين المستقلين الغير تنفيذيين؛
- قوة استقرار عمل مراجع الحسابات في المؤسسات الجزائرية،
- الثقافة التسيرية في المؤسسات الجزائرية وخاصة بالنسبة لرئيس مجلس الإدارة التي يمنحه القانون نفس صلاحيات مجلس الإدارة؛

- حداثة مفهوم تكوين لجان المراجعة في المؤسسات المالية، وغيابها في المؤسسات الاقتصادية ما يعرقل عملية استحداثها وعملها.

قائمة المراجع:

(1) القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

(2) منصور حامد محمد، " المراجعة وتدقيق الحسابات- الأصول العلمية والإجراءات التطبيقية"، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1998.

(3) المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24.

(4) "**القانون التجاري**"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.

(5) القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

(6) محمد أحمد خليل، "**المراجعة و الرقابة الداخلية**"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.

(7) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة و تدقيق الحسابات**" ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

(8) سليمان محمد "**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**"، الدار الجامعية. الإسكندرية. جمهورية مصر العربية، 2006.

(9) حازم ياسين،" **دور الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات**"، ورشة عمل حول الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر، جانفي 2003، مركز المشروعات الدولية ، جمهورية مصر العربية.

*(10) Institue français des administrateurs IFA , **les comités d'audit : 100 bonne pratiques** , impression LFTmontreuil , paris , janvier 2008 .*

(11) Règlement n° 2002-03 DU 14 novembre 2002 portant sur le contrôle interne des banques et établissements financiers.

*(12) Tiphaine Compernolle , **"La construction collective de l'indépendance du commissaire aux compte : la placedu comité d'audit"**, La revue de l'association francophone de comptabilité,2009.*

*(13) Christian Prat dit Hauret , **"Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées"**, Université Montesquieu Bordeaux IV , 2006.*

□