

واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01.

دراسة حالة: مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الجزائر

أ.د. أقاسم عمر

أستاذ التعليم العالي بجامعة أدرار

عضو مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري

الإفريقي بجامعة أدرار

Ookacem2007@yahoo.com

أ.عوماري عائشة

طالبة دكتوراه بجامعة أدرار

عضو مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري

الإفريقي بجامعة أدرار

omarich@hotmail.fr

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر من خلال تحديد الإطار العام لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، إذ تقتضي المهنة توفر بعض الشروط لممارستها، منها ما هو خاص بالأشخاص الطبيعيين، ومن ما هو خاص بممارسة المهنة من طرف أشخاص معنويين، بالإضافة إلى ذلك توفر التأهيل العلمي والمعرفة المكتسبة لممارسة المهنة، كما أن هناك طرق خاصة بتعيين المراجعين وكيفية إنهاء مهامهم، والحصول على أتعاب نظير قيامهم بعملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القانون 10-01، المراجعة.

Abstract :

This paper aims to shed light on the reality of the profession of in Algeria through the identification of the general framework for the exercise of the profession of the Governorate of auditors in Algeria, requiring the profession and provide some of the conditions for its functioning, including what is the particular natural persons, and what is the particular to the exercise of the profession by individuals and legal entities, as well as to the availability of scientific rehabilitation and knowledge gained to the exercise of the profession, and that there are ways for the appointment of auditors and how the termination of their functions, and to obtain the fees for a review process. .

Key words : Commissioner Account , Law 10-01, the audit

مقدمة:

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات نظرا للتحويلات الاقتصادية التي مرت بها الدولة من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق. وبعد تبني الجزائر لنظام محاسبي جديد وفق المعايير المحاسبية الدولية، أصبح لابد من النهوض بمهنة المراجعة وإعطائها الاهتمام الكافي من قبل المشرع الجزائري من خلال إصدار العديد من النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة، حيث تعتبر مهنة المراجعة الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى مصداقية مخرجات القوائم المالية للمؤسسة، وهذا ما يتيح للمستخدمين هاته القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة.

ونظراً لأهمية مهنة محافظ الحسابات سيتم من خلال بحثنا هذا الوقوف على تنظيم مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين التنظيمية للمهنة سواء تلك المتعلقة بالواجبات أم الحقوق والأتعاب، وكذا شروط ممارستها، وعلى هذا يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

ما مدى توفر قانون 10-01 على حقوق وواجبات محافظي الحسابات في الجزائر؟

أهداف البحث: يهدف البحث إلى

- 1- معرفة مدى ملائمة القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر لتطلعات محافظي الحسابات للرفع من أدائهم؛
- 2- التعرف على النصوص القانونية المتعلقة بالشروط العامة للمهنة في الجزائر (مهام، الواجبات، الحقوق) ومدى التزام محافظي الحسابات بها.

تقسيمات الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور هي:
المحور الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
المحور الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
المحور الثالث: دراسة ميدانية لمجموعة محافظي الحسابات في الجزائر.

المحور الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
أولاً: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات: يمكن تقسيم تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى خمسة مراحل سوف نتاولها بتفصيل وهي:

- مرحلة ما قبل الاستقلال
 - مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980
 - مرحلة إعادة التنظيم (1980-1988)
 - مرحلة إعادة التأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1991)
 - مرحلة الإصلاحات ما بعد 1999
- وفي ما يلي تفصيل لمرحل التطور كما يلي:
- المرحلة الأولى:** مرحلة ما قبل الاستقلال، من خلال هذه المرحلة كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي التالية¹:
- 1- قانون الصادر في 17 جويلية 1856 المتعلق بشركات التوصية بالأسهم؛ حيث أوجب هذا القانون بتشكيل مجلس المراقبة ؛

¹ دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص ص: 6-7.

- 2- قانون الصادر في 24 جويلية 1867 المعدل للقانون 23 ماي 1863 ظهر ما يسمى لأول مرة محافظ الحسابات ؛
- 3- المرسوم الصادر في 30 أوت 1723 الذي ينظم شركات المساهمة.

المرحلة الثانية: مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980

شملت هذه المرحلة جملة من التشريعات المتتالية حسب التطورات الحاصلة في شكل النشاط الاقتصادي ونجد:

2-1- بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث أدخلت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، حيث ينص في مادته 39: " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"¹.

2-2- صدور المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 المحدد لمهام وواجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث اعتبر محافظي الحسابات كمراجعين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية والذين يعينهم وزير

¹ قرار 69-107، المتضمن قانون المالية 1970، المؤرخ في 31 جانفي 1969، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 110، المادة 39.

المالية من بين:¹

- المراقبون العامون للمالية، المراقبون الماليون، المفتشون الماليون، الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويقوم هؤلاء الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية²:

1- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير؛

2- متابعة إعداد الحسابات والقوائم المالية؛

3- مراقبة مصداقية الجرد وحسابات النتائج؛

4- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة وكذا كشف أخطاء التسيير؛

فمن خلال هذا القانون نلاحظ أن مهام محافظي الحسابات تنحصر في مهمتين أساسيتين:

1- مراقبة مصداقية وشرعية الحسابات؛

2- فحص نوعية تسيير المؤسسة المراقبة.

فمن خلال هاتاه المهام نلاحظ أن هناك تناقض بين مهام محافظي الحسابات والتعريف القانوني لهاته المهنة، بالإضافة إلى عدم تكييفها مع التطورات الاقتصادية في الجزائر التي عرفت تطبيق مخطط التسيير الاشتراكي للمؤسسات³.

ومن ثغرات هذا المرسوم نجد: غياب قانون خاص بمهنة محافظي الحسابات وفقا للمعايير الدولية، وكذا تدخلهم في تسيير

¹ المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات محافظي الحسابات، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 97.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص: 114-115.

³ شريقي عمر، المرجع نفسه، ص: 115.

المؤسسات، ونقص التكوين لهم، بالإضافة إلى هذا فإن مدة الرقابة التي يمارسها محافظي الحسابات داخل المؤسسة غير محددة¹.

2-3- صدور الأمر 71-72 المؤرخ في 29 نوفمبر 1971 المتعلق بتنظيم المحاسبة، حيث تم من خلاله إنشاء جمعية تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية CSTC يتعلق عملها على ضبط مقاييس المحاسبة وإعداد مخطط وطني لكل قطاع، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعد بها للمفتشية العامة للمالية IGF وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.

2-4- صدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، تم إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وكذا المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 26 نوفمبر 1970.

تميزت فترة الثمانينات بوجود محافظي الحسابات مع انعدام نظام قانوني يحكمهم أي عدم وضوح شروط الانضمام أو العزل من هاته المهنة.²

المرحلة الثالثة: مرحلة إعادة التنظيم (1980-1990)

بقي هذا الشغور في مهنة محافظي الحسابات إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985 المؤرخ في 31 ديسمبر 1984 الذي أصلح هذه المهنة حسب ما نصت عليه المادة 169 * على أنه "يتم تعيين محافظي الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي".

¹ دحموش فايزة، مرجع سبق ذكره، ص:11.

² دحموش فايزة، مرجع نفسه، ص:12.

* أنظر قانون المالية 1985.

المرحلة الرابعة: مرحلة إعادة التأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية (1988-1991)

اتخذت محافظة الحسابات منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها وذلك بصدور قانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون قام بتحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة من خلال إعادة تأهيل المراجعة الخارجية وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.** حيث تم الفصل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية.

كما شهدت هذه المرحلة إنشاء مجلس المحاسبة التابع للدولة مهمته تدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي¹.
المرحلة الخامسة: مرحلة الإصلاحات ما بعد 1990 إلى غاية اليوم. تتميز هاته المرحلة بتغيرات جذرية في مهنة محافظي الحسابات تمثلت فيما يلي:

5-1- من سنة 1991 إلى غاية سنة 2001: شملت هذه المرحلة صدور عدة تشريعات في المهنة ونجد:

✓ صدور قانون 91-08 سنة 1990 المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة ويعتبر كأول خطوة لتحرير المهنة حيث أنشئ بموجبه المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بحيث

** تعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

¹ القانون رقم 80-50، المتعلق بممارسة المراقبة من مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، الجزائر.

أوكلت مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات إلى المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني؛

✓ صدور المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993 ليعدل ويتم الأمر 75-95 المتضمن القانون التجاري وذلك ليتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق؛

✓ صدور قانون 95-20 الذي يعدل ويتم ويلغي أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا والوحيدة للرقابة البعيدة لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.¹

5-2- من سنة 2002 إلى غاية 2010: تميزت هاته المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية

5-3- من سنة 2010 إلى غاية اليوم: تميزت هاته المرحلة بتعديلات جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث تم تفكيك المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإحداث 03 مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة CNC وتحت وصاية وزارة المالية، وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن الثلاثة المتعلقة بها (الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات المهنة، وهذا وفق القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29.

ثانياً: مهام محافظ الحسابات.

حسب تعريف محافظ الحسابات الذي جاء به القانون 10-01 هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة

¹ أنظر القانون رقم 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، المؤرخ في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 39.

المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

ونظراً للمهام الكثيرة لمحافظ الحسابات يمكن تقسيمها إلى مهام خاصة وأخرى دائمة.²

✓ **المهام الدائمة:** نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر مع اشتراط عدم تدخله في التسيير وهي كالتالي:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وكذا التأكد من ان الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها صحيحة ومطابقة؛ اي التأكد مما هو موجود في الواقع مع ما هو موجود في الوثائق؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيررون للمساهمين؛

- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها أو بين المؤسسات أو الهيآت التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

¹ الجريدة الرسمية، العدد 07، المؤرخة في 02 فبراير 2011.

² أنظر المادة 19 و20 من قانون 10-01، للإطلاع على مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

- يشهد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة، وذلك استنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للمؤسسة الأم (مركز القرار)¹؛

- عرض جميع الأخطاء والتجاوزات التي يلاحظها أثناء تأدية مهامه على الجمعية العامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلع عليها.²

✓ **المهام الخاصة:** هناك مهام خاصة يقوم بها محافظ الحسابات، إضافة إلى المهام السابقة وهي:

- في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع لمحافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين، ويقوم كذلك بالتحقق من رأس مال الصافي للشركة يعادل على الأقل مبلغ الزيادة رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج أو الانفصال³

- في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، حيث يعتبر هذا التقرير الوثيقة الرسمية التي يتم على أساسها قرار التحويل⁴؛

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 24.

² القانون التجاري، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 13.

³ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 753.

⁴ القانون التجاري، المرجع نفسه، المادة 715 مكرر 16.

المحور الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

من أجل قيام محافظ الحسابات بمهامه على أكمل وجه وبكل إستقلالية، حدد له القانون واجباته وحقوقه داخل المؤسسة محل التدقيق.

أولاً: حقوق محافظ الحسابات: حدد المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة حقوق محافظ الحسابات المتمثلة في:

1- الحق في التعاون¹؛

2- الحق في الحصول على أتعاب².

كما لا يحق لمحافظ الحسابات أن يتحصل على أتعابه في شكل عيني أو مساهمات، كما لا يكمن أن يبهر كفاية مقابل الأتعاب بالمقارن مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت.

ثانياً: واجبات محافظ الحسابات: تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 افريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الواجبات للمهنة للمهن الثلاثة وهي:

1- واجبات المراجع في علاقته مع عملائه³؛

2- واجبات المراجع في علاقته بزملائه؛

3- واجبات المراجع في علاقته بالنقابة.

¹ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد: 33،31.

² المرسوم التنفيذي، مرجع سبق ذكره، المواد 29-31.

³ المرسوم التنفيذي، مرجع سبق ذكره، المواد 03-04-05-06-07-13.

المحور الثالث: دراسة ميدانية لمجموعة محافظي الحسابات بالجزائر.
أولاً: مجتمع الدراسة وعينة البحث.

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين يزاولون مهنة التدقيق والمحاسبة، وتم الاعتماد على طريقة المعاينة غير الاحتمالية حيث تم إرسال 85 إستبانة إلكترونية ومتابعة النتائج لمدة 3 أشهر، وتم استرجاع 30 استبانة أي ما نسبته 35.3% من مجموع الاستبانات الموزعة.

ثانياً: أداة جمع المعلومات.

لغرض إجراء الدراسة تم استعمال استبانة إلكترونية مكونة من أربعة محاور أساسية هي:

- **المحور الأول:** ويشمل البيانات الشخصية؛
- **المحور الثاني:** تضمن تطبيق القانون 10-01 في بيئة المراجعة الجزائرية؛
- **المحور الثالث:** يشمل التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات في الجزائر؛
- **المحور الرابع:** تضمن واجبات وحقوق المراجع في الجزائر؛ وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد إجابات العينة، حيث تمنح:

الدرجة 1 لـ "موافق جداً" والدرجة 5 لـ: "غير موافق تماماً".

كما تم إخضاع الاستبانة لاختبار ألفا كرونباخ للصدق والثبات فبلغ مجموع ألفا 0,768 وهي نسبة مقبولة، مما يدل على ثبات الاستبانة وصلاحيتهما للهدف الذي وضعت له.

ثالثاً: أسلوب معالجة وتحليل البيانات.

تم تحليل نتائج الدراسة عن طريق الحاسوب وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.22، حيث تم حساب المتوسطات والانحراف المعياري إضافة إلى حساب اختبار الفرق بين متوسطين وتحليل النتائج.

رابعاً: عرض ومناقشة نتائج الدراسة: يتم عرض نتائج دراستنا وفقاً لمحاور الاستبانة كما يلي:

أ- الخصائص الشخصية: يوضح الجدول الموالي بعض خصائص أفراد عينة البحث من حيث مرجعيتهم العلمية والمهنية.

الجدول رقم 01: خصائص عينة البحث

الخصائص العامة	الخصائص الفرعية	العدد	النسبة (%)
العمر	أقل من 25 سنة	00	00
	من 25 إلى 35 سنة	04	13.3
	من 35 إلى 45 سنة	16	53.3
	أكثر من 45 سنة	10	33.3
المؤهل العلمي	دكتوراه	6	20
	ماجستير	10	33.3
	ليسانس	10	33.3
	شهادة أخرى	4	13.3
الوظيفة المهنية	خبير محاسب	6	20
	محافظ حسابات	24	80
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	2	6.7
	من 6 إلى 10 سنوات	6	20
	أكثر من 10 سنوات	22	73.3

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS 22

ب - مدى تطبيق القانون 01-10 في بيئة المراجعة الجزائرية:

كان الهدف من هذا المحور إبراز مدى تطبيق القانون 01-10 في بيئة المراجعة الجزائرية، وتظهر نتائج آراء العينة في الجدول الموالي.

الجدول رقم 02: مدى تطبيق القانون 01-10 في بيئة المراجعة

الجزائرية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
غير موافق	1.114	3.20	1- تتوافق مهنة المراجعة في الجزائر مع تطورات الواقع الدولي للمهنة
محايد	1.106	2.87	2-يساعد القانون 01-10 المنظم للمهنة المراجعة برفع وتحسين جودة المهنة
موافق	1.432	2.00	ممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب طبقا للقانون 01-10 ستحسن من كفاءة الخدمات المحاسبية.
غير موافق	1.221	3.60	يعتبر التنظيم الحالي لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد في ظل القانون 01-10 خطوة كافية نحو الارتقاء بمهنة المراجعة.
غير موافق	1.258	3.93	لقانون 01-10 سيساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات أحسن.
موافق	0.643	2	يلتزم المراجع أثناء قيامه بمهمة المراجعة داخل المؤسسة بجميع الإجراءات الواردة في القانون 01-10.
موافق	0.730	1.87	يقوم المراجع بإعداد كافة التقارير المنصوص عليها في القانون 01-10.
محايد	0.684	2.78	جميع العبارات

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج برنامج SPSS 22

كانت إجابات أفراد العينة متفاوتة ما بين الموافقة وعدم الموافقة على فقرات هذا المحور، فنجاح مهنة المراجعة وتطورها مرهون بدرجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع ومصالح أصحاب المهنة. يتضح من خلال وجهة نظر من شملتهم الدراسة أن مهنة المراجعة في الجزائر تستدعي إصلاحات لأنها لا زالت لم تصل إلى المستوى المرغوب، وهذا ما يفسر رغبة معظم أفراد العينة في تحسين المهنة أكثر وزيادة فعاليتها.

ج- مدى التأهيل العلمي والعملي لمحافظة الحسابات في الجزائر:

كان الهدف من هذا المحور إبراز مدى ملائمة التأهيل العلمي والعملي لممارسة مهنة المراجع في الجزائر، وتظهر نتائج آراء العينة في الجدول الموالي.

الجدول رقم 03: التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات في الجزائر

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
غير موافق	1.167	3.53	1- التكوين المهني الحالي يتوافق مع الواقع المهني للمحاسبة في الجزائر
موافق	0.997	1.80	وضع التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي هي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة المهنة.
موافق	0.507	1.53	إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية و التكوين الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمراجعين.
موافق تماما	0.479	1.03	إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل من خلال ندوات ودورات تكوينية في مجال المحاسبة والتدقيق يؤدي إلى رفع المستوى المهني للمراجعين
موافق	1.042	2.03	تمديد الخبرة من 05 إلى 10 سنوات تساعد المراجع على أداء مهامه بشكل أحسن
موافق تماما	0.498	1.00	إن التكوين العملي للمراجع من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهة الحياة العملية.
موافق تماما	0.819	0.53	مواكبة المراجعين للمستجدات المهنية
موافق	0.498	1.60	يلتزم المراجع بإجراء التريصات حسب الكيفيات المحددة في القانون
موافق	0.514	1.63	جميع العبارات

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج برنامج SPSS 22

تم الحصول على متوسط حسابي لإجمالي الإجابات قدره 1.63 وانحراف معياري 0.514 وهو ما يقابل الدرجة "موافق"، وهو ما يوضح اتجاه الموافقة للعينة المستجوبة على المقارنة بين التأهيل العلمي والعملية

من اجل النهوض بالمهنة.

ومن النتائج التي توصلنا إليها:

- التدريب المهني الحالي لا يتوافق مع الواقع المهني للمحاسبة في الجزائر وهذا ما أكدته العينة المسحوبة، حيث كانت معظم الإجابات لهذه الفقرة موافقة لدرجة غير موافق بمتوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري قدره 0.167 ، أي أن 18 فردا من العينة أجابوا بعدم الموقفة وهو ما يمثل نسبة 60% من مجموع أفراد العينة، وهذا راجع إلى: أن التأهيل العلمي والخبرة المهنية لممارسة مهنة المراجعة لا يتواءم مع المهنيين في مجال المراجعة لان المدة طويلة نوعا ما. تتضمن سنتين تكوين نظري في معهد متخصص وسنتين تريض مهني وهذا بشكل منفصل عن بعضهما، إذ يمكن المزج بين التكوين النظري والتريض المهني في نفس الوقت من اجل ربح وقت التكوين من جهة ومن جهة أخرى لإسقاط الجانب النظري مع الجانب التطبيقي في نفس المدة.

د- واجبات وحقوق المراجع في الجزائر:

يظهر الجدول الموالي حقوق وواجبات المراجع (محافظ الحسابات، خبير محاسبي) في الجزائر.

الجدول رقم 04: واجبات وحقوق المراجع في الجزائر.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
موافق	1.380	2.06	تقوم النقابات المهنية في الجزائر بتطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها
موافق تماما	0.498	0.98	عند القيام المراجع بمهامه داخل المؤسسة فإنه يلتزم دائما بالسرية التامة.
موافق تماما	0.802	0.73	ن المراجع عند القيام بمهامه داخل المؤسسة فإنه يتمتع بالنزاهة والحياد والموضوعية
غير موافق	1.332	3.93	شهد سوق العمل للمحافظين منافسة شريفة بينهم
موافق تماما	0.346	1.03	حق للمراجع الإطلاع على جميع الوثائق وسجلات المؤسسة محل التدقيق
موافق تماما	0.819	0.96	يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 96-136
غير موافق	0.819	3.87	هناك ملائمة للأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد المبذول مقارنة بالخدمات التي يقوم بها
محايد	0.365	2.01	جميع العبارات

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج برنامج SPSS 22

يظهر الجدول رأي أفراد العينة فيما يخص واجبات وحقوق المراجع، فيما يظهر من خلال الإجابة على العبارات المتوسط الحسابي 2.01 والانحراف معياري قدره 0.365 وهو ما يوافق درجة "محايد"، ويعود

ذلك إلى اختلاف في إجابات فقرات المحور:

- يشهد سوق العمل للمحافظين منافسة شريفة بينهم، حيث كانت معظم الإجابات غير موافقة تماما أي بنسبة 53.3%. وهذا راجع لعدم التزام المراجعين بواجباتهم اتجاه زملائهم، وكذا عدم وجود قوانين صارمة تعاقب على ذلك؛

- عدم ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد المبذول مقارنة بالخدمات التي يقوم بها، حيث كانت معظم الإجابات غير موافقة تماما أي بنسبة 53.3%، رغم أن طريقة تسديد الأتعاب في الجزائر تضمن السيولة الكافية للمراجع لتسيير مكتبه والوفاء بالتزاماته. ويرجع السبب إلى عدم تحيين القوانين الخاصة بأتعاب المراجع؛

- اقتراح الوعي الأخلاقي في حلقات تدريبية في إطار التكوين المهني .

خاتمة:

من خلال دراستنا لواقع مهنة التدقيق في الجزائر تبين لنا أنها مهنة كباقي المهن تمارس وفق تنظيم مهني الذي يسمح بتطويرها ومواكبة مستجدات مهنة التدقيق.

وتم الوصول من خلال الدراسة للنتائج التالية:

- عملت الجزائر على وضع ترسانة من القوانين الخاصة بمهنة المراجعة، إلا أنها تعتبر غير كافية للنهوض بتلك المهنة وفق مستجدات العالمية؛

- احتكار مهنة المراجعة في الجزائر على حاملي الجنسية الجزائرية فقط. وهذا ما يعتبر كوسيلة لحماية المراجعين الجزائريين من اقتحام الأجانب لسوق المهنة في الجزائر ؛

- عدم تحديث القوانين الخاصة بأتعاب المراجع والعمل بقوانين صادرة منذ 1994، وهذا ما يجعل أصحاب المهنة غير راضيين عن الأتعاب المقدمة لهم ؛
- عدم وجود تكوين مهني واضح وإلزامي للمراجعين أدى إلى وجود فروقات فيما بينهم، وهذا ما ينعكس على الخدمات التي يقدموها؛ وفي الأخير نوصي بما يلي:
- ضرورة اهتمام المشرع الجزائري الاهتمام أكثر بشروط التأهيل العلمي وتحديد الشهادات والإجازات التي تخول للمترشحين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظي الحسابات؛
- ضرورة المزج بين التكوين النظري والمهني في نفس الوقت من أجل ضمان أحسن تكوين وتوفير في وقت التربص؛
- ضرورة مراجعة سلم أتعاب المراجعين بما يتماشى والإصلاحات المحاسبية وضرورات الاقتصاد.

قائمة المراجع:

- ✓ الجريدة الرسمية، العدد 07، المؤرخة في 02 فبراير 2011.
- ✓ دحموش فايزة ، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.
- ✓ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013،
- ✓ القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- ✓ القانون التجاري، بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- ✓ قانون المالية 1985.
- ✓ القانون رقم 80 - 50، المتعلق بممارسة المراقبة من مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، الجزائر.
- ✓ القانون رقم 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، المؤرخ في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 39.
- ✓ قرار 69-107، المتضمن قانون الملية 1970، المؤرخ في 31 جانفي 1969، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 110.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات محافظي الحسابات، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 97.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المتعلق باخلاقيات مهنة محافظ الحسابات والخيبة المحاسب والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 14 افريل 1996، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 24.