

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

آمال دنيا شبل^{1*}، محمد فريتي²، منير خياري³

¹جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، مخبر ECOFIMA(الجزائر)، ad.chebel@univ-skikda.dz

²جامعة أحمد دراية -أدرار، (الجزائر)، gritlimohamed08@yahoo.com/ gritli@univ-adrar.edu.dz

³جامعة باجي مختار - عنابة، مخبر البحث في الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي(LARIEF)(الجزائر)،

mounir.khiari@univ-annaba.org/mounirkh923@gmail.com

* آمال دنيا شبل ad.chebel@univ-skikda.dz

تاريخ النشر: 2022/06/30

تاريخ القبول: 2022/05/31

تاريخ الاستلام: 2022/04/29

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المراحل والتغيرات التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك في ظل القوانين والتشريعات الصادرة والتي حاول المشرع من خلالها تنظيم هذه المهنة وتكييف أطر تشريعية ملائمة محاولة منه تحسين المهنة والرفع من أداء المدققين.

في الأخير استنتجنا أن المشرع الجزائري قام بإصلاح مهنة التدقيق الخارجي واستحداث تنظيمات مهنية تشرف على مهنة التدقيق الخارجي وإصدار القانون 01/10 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى جانب عدة مراسيم تنفيذية بهدف تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتكيفها مع المستجدات المعاصرة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، القانون 01/10.

تصنيف (JEL): M42، M41.

The Legal regulation of the external audit profession in Algeria - an analytical study

Amel Donia Chebel^{1*}, Mohamed Gritli², Mounir Khiari³

¹ 20 August 1955 Skikda University, ECOFIMA (Algeria), ad.chebel@univ-skikda.dz

² Ahmed Draya Adrar University (Algeria), gritlimohamed08@yahoo.com/ gritli@univ-adrar.edu.dz

³ Badji Mokhtar Annaba University, Research laboratory in innovation, economic and financial analysis
"LARIEF" (Algeria), mounir.khiari@univ-annaba.org/ mounirkh923@gmail.com

* Amel Donia Chebel, ad.chebel@univ-skikda.dz

Received: 29/04/2022

Accepted: 31/05/2022

Published: 30/06/2022

Abstract:

The objective of this study was to identify the most important stages and changes that the external audit profession has undergone in Algeria in light of the laws and legislation issued, through which the legislator tried to organize this profession and adapt appropriate legislative frameworks in an attempt to improve the profession and raise the performance of auditors.

In the end, we concluded that the Algerian legislator has reformed the profession of external auditing through the creation of professional organizations that supervise the profession of external auditing and the issuance of Law 10/01, which relates to the professions of accounting expert and external auditor, accountant in addition to several executive decrees with the aim of developing the profession of accounting and auditing and adapting to contemporary developments.

Keywords: External Audit, External Auditor, Law 01/10

JEL classification: M41, M42.

1. مقدمة

فرضت التحولات الاقتصادية في بيئة العولمة وخاصة مع تزايد عدد وحجم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر الاهتمام بمهنة التدقيق نظرا للدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في إضفاء الثقة على القوائم المالية من خلال التقرير الذي يصدره مما يتيح لأصحاب المصالح إمكانية اتخاذ القرارات على ضوء رأيه المهني المحايد حول مدى صحة وموثوقية القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ولقد انتهجت الجزائر عدة إصلاحات مست مجالي المحاسبة والتدقيق من بينها إصلاح النظام المحاسبي من خلال اعتماد نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعايير الدولية للمحاسبة، وبالموازاة مع ذلك اهتمت بمهنة التدقيق الخارجي وكان ذلك من خلال إصدار عدة قوانين وتشريعات وحتى معايير لضبط المهنة، فقد وجدت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر نفسها أمام عدة تحديات، ما أدى بها إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي ومن بين أبرز التغييرات الحاصلة إصدار المشرع الجزائري القانون 01/10 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتفصيل المشرع كيفية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من حيث التعيين، ومنح الاعتماد، والتفصيل في مسؤوليات محافظ الحسابات والعقوبات المترتبة وغيرها من المراسيم والقوانين، إذ أن كل هذه الجهود المبذولة من قبل المنظمات المهنية تؤكد نية الجزائر الارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي ومواكبتها للممارسات الدولية، من هذا المنطلق جاءت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

✓ ما هو واقع التنظيم المهني والقانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

✓ ما هي أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

✓ ما هي التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؟

✓ ما هو الإطار القانوني المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

1.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والذي يعد من بين أهم المواضيع باعتبار هذه المهنة تهم مختلف الأطراف في المجتمع، كما تهتم الدراسة بالتغييرات والإصلاحات العديدة التي مست مهنة التدقيق الخارجي وأهم القوانين المنظمة للمهنة بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية والتشريعات التي أقرها المشرع في سبيل تطوير المهنة، بالإضافة إلى تسليط الضوء على جهود الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق ومحاولتها تكييف الممارسات المهنية في سبيل الرفع من الأداء المهني للمدققين.

2.1. منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الذي يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالموضوع وبيان أهميتها، وبذلك محاولة تحليل أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر، ثم القوانين المنظمة للمهنة والتشريعات الصادرة والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

3.1. محاور الدراسة:

للإحاطة بجوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المحور الثاني: التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المحور الثالث: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

2. التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة مراحل وتطورات موازاة مع التحولات الاقتصادية والتغيرات التي فرضتها بيئة المال والأعمال، فقد شهدت المهنة فراغا بعد الاستقلال إلى غاية بداية تنظيمها عام 1969، وقد أسندت مهمة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي إلى المهنيين من سنة 1991 إلى 2010، ليصبح بعدها الإشراف من قبل الجهات الحكومية تحت وصاية وزير المالية تزامنا مع صدور القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. وسيتم التطرق ضمن هذا المحور إلى أهم التغيرات التي عرفت مهنة التدقيق الخارجي من خلال:

1.2. مرحلة ما قبل 1990

أكد الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 والتي أكدت على ضرورة تكريس الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية وقد نصت المادة 39 منه على أنه: "يعين وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري لتأمين مشروعيتها 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 رأس مالها" (الأمر رقم 69-107، 1969، صفحة 1805).

كما تضمن الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/09/29 الخاص بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك، والملاحظ بأن هذا الأمر قد أشار فقط إلى مهنة المحاسب وخبير المحاسب (الأمر رقم 71-82، 1971، صفحة 1856)، بينما محافظة الحسابات أعهد بها للمفتشية العامة للمالية IGF التابعة لوزارة المالية في 1980 وفقا للمرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 (بودريالة، 2014، صفحة 214).

وقد خضعت مهنة التدقيق الخارجي بشكل أساسي للقانون التجاري (الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975) (Code de commerce, 1975) الذي تم تعديله واستكمالته خمس مرات بنصوص تشريعية مختلفة: (Djouimaa,

2014, p. 13)

- القانون رقم 87-20 المتعلق بقانون المالية لسنة 1988، الجريدة الرسمية، العدد 54، 1987؛
 - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، الجريدة الرسمية، العدد 27، 1993؛
 - الأمر رقم 96-23 المؤرخ في 9 جويلية 1996، الجريدة الرسمية، العدد 43، 1996؛
 - الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية، العدد 77، 1996؛
 - القانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005، الجريدة الرسمية، العدد 11، 2005؛
- في سنة 1988 صدر القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية (القانون رقم 88-01، 1988، صفحة 30)، وتزامنا مع تعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري وتم تحرير المؤسسات العمومية من العراقيل الإدارية، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة وذلك بتأهيل محافظة الحسابات وتأسيس التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية (شريقي، 2012، صفحة 117).

2.2. مرحلة ما بعد 1990

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (القانون رقم 91-08، 1991، صفحة 651)، حيث تم جمع ثلاث

- تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة تدقيق المؤسسات التي لا تدخل في نطاق مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد أدى هذا القانون إلى إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات. (Righa, 2021, p. 579)
- ثم توالى بعدها إصدارات للنصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بمهنة التدقيق سواء من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للمدقق الخارجي، تحديد سلم أتعاب المدقق الخارجي، وقانون أخلاقيات المهنة، وتتمثل أهم التشريعات فيما يلي:
- ✓ مرسوم تنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله (مرسوم تنفيذي رقم 92-20، 1992، صفحة 82).
 - ✓ قرار مؤرخ في 1994/11/07، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، (قرار مؤرخ في 1994/11/07، 1995، صفحة 33)، والذي تم تعديله بموجب كل من : القرار المؤرخ في 2006/12/06 (قرار مؤرخ في 2006/12/06، 2007، 06/12/2006، صفحة 18)، وبعدها القرار المؤرخ في 2008/06/25، (قرار مؤرخ في 2008/06/25، 2008، صفحة 116).
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (مرسوم تنفيذي رقم 96-136، 1996، صفحة 4).
 - ✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، (مرسوم تنفيذي رقم 96-431، 1996، صفحة 13).
 - ✓ قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (قرار مؤرخ في 28 مارس 1998، 1998، صفحة 7).
 - ✓ مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، 1999، صفحة 4).
 - ✓ مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعدل ويتم المقرر السابق المؤرخ في 24 مارس 1999 (مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006، 2006، صفحة 21).

3.2. مرحلة ما بعد 2010

في هذه المرحلة تم إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (القانون 10/01، 2010، صفحة 4)، والذي حل محل القانون 91-08 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أنه وفي ظل القانون الجديد تم الفصل بين المهن الثلاثة وإنشاء تنظيم مستقل لكل منها وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والتابع بدوره لوزارة المالية. لتتوالى بعد صدور القانون 10-01 مراسيم وقرارات تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وذلك في إطار إعادة توزيع المهام والصلاحيات، ونوردها حسب الترتيب الزمني لصدورها:

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 4)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره (مرسوم تنفيذي رقم 11-25، 2011، صفحة 7)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره (مرسوم تنفيذي رقم 11-26، 2011، صفحة 10)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره (المرسوم التنفيذي رقم 11-27، 2011، صفحة 13)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المرسوم التنفيذي رقم 11-28، 2011، صفحة 16)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية وصلاحياتهم (المرسوم التنفيذي رقم 11-29، 2011، صفحة 20)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (المرسوم التنفيذي رقم 11-30، 2011، صفحة 20)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات (مرسوم تنفيذي رقم 11-32، 2011، صفحة 23)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (11-72، 2011، صفحة 5)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظات الحسابات (المرسوم التنفيذي رقم 11-73، 2011، صفحة 5)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب (المرسوم التنفيذي رقم 11-74، 2011، صفحة 6)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 11-393، 2011، صفحة 17)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (المرسوم التنفيذي رقم 12-288، 2012، صفحة 9)؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها (المرسوم التنفيذي رقم 13-10، 2013، صفحة 18)؛

3. التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

وتتمثل في الهيئات التي نشأت بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 حيث أكدت المادة 14 من القانون السالف ذكره على أنه: "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون، كما يسير كل من هذه الهيئات المهنية مجلس وطني ينتخبه مهنيون" (القانون 01/10، 2010، صفحة 6).

ويمكن التطرق إلى أهم التنظيمات المهنية من خلال تحديد تشكيلة كل هيئة مهنية ومهامها وذلك كما يلي:

1.3. المجلس الوطني للمحاسبة

انشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وقد نصت المادة 4 من القانون 01-10 على أنه: "يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية وتتولى هذه الهيئة مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وأيضاً تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ويتم تحديد باقي تشكيلة أعضاء المجلس عن طريق التنظيم" (القانون 01/10، 2010، صفحة 4).

2.1.3. لجان المجلس الوطني للمحاسبة:

وفقاً لأحكام المادة 5 من القانون 01-10 تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء، وذلك كما يلي:

➤ **لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:** طبقاً لأحكام المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 تتولى لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام التالية (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 6):

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- انجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييم المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

➤ **لجنة الاعتماد:** حسب المادة 19 تتولى لجنة الاعتماد المهام التالية (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011):

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين؛

➤ **لجنة التكوين:** حسب المادة 20 تتولى لجنة التكوين المهام الآتية (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، الصفحات 6-7):

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التريصات؛

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

- ضمان المتابعة الدائمة للتريصات؛
 - توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
 - تسليم شهادات نهاية التريص؛
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
 - التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف المجالات المحاسبية؛
 - المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع الامتحانات؛
 - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
 - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات و ورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.
- **لجنة الانضباط والتحكيم:** وفقا للمادة 21 تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 7):
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
 - دراسة الملفات الخاصة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين من خلال تأدية مهامهم؛
 - تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
 - ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
 - ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.
- **لجنة مراقبة النوعية:** حسب المادة 22 تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية (مرسوم تنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 7):
- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات؛
 - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
 - ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
 - إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
 - إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
 - ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
 - إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام المراقبة النوعية؛
 - تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2.3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين

يهدف المرسوم رقم 11-25 لسنة 2011 إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

1.2.3. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: حسب المادة 3 يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني

للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس. (مرسوم تنفيذي رقم 11-25، 2011، صفحة 8)

3.3.3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وفقا لأحكام المادة 14 من القانون 10-01 المتضمن إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقد هدف المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 إلى تحديد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الصلاحيات وقواعد سير ومهام الغرفة وسنتطرق إليها كما يلي:

1.3.3. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حسب المادة 3 يتشكل المجلس من تسعة (9)

أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية وفقا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثليه لدى هذا المجلس (مرسوم تنفيذي رقم 11-26، 2011، صفحة 11).

4.3 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

وفقا لأحكام المادة 14 من القانون 10/01 المتضمن إنشاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، فقد هدف المرسوم رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 إلى تحديد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الصلاحيات وقواعد سير والمهام المنوطة بها وسنوجزها على النحو الآتي:

1.4.3. تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: وفقا للمادة 3 "يتشكل المجلس من تسعة (9)

أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية وفقا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثليه لدى هذا المجلس" (المرسوم التنفيذي 11-27، 2011، صفحة 13).

وفقا لأحكام المادة 15 من القانون 10/01 يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي (القانون 10/01، 2010، صفحة 6):

- ✓ السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- ✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- ✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- ✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ✓ إيداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

4. الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

1.4. شروط ممارسة المهنة حسب القانون 10-01

حددت المادة 08 من القانون 10-01 الشروط الواجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالتالي: (القانون 10/01، 2010، صفحة 5)

- 1- أن يكون جزائري الجنسية؛
- 2- أن يحوز شهادة ممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب المعتمد أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- 6- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية وفقا لما جاءت به المادة 6 من القانون 01/10*¹

كما أكدت نفس المادة على أن الشهادات والإجازات الخاصة بمهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات تمنح من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بأي من هذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم. أما فيما يخص الشهادة والإجازة الخاصة بمهنة المحاسب المعتمد فتمنح من قبل مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو مؤسسات التعليم العالي.

2.4. تعيين محافظ الحسابات:

1.2.4. **التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية:** تنص أحكام القانون التجاري ضمن المادة 600 منه على أنه: "تعيين الجمعية العامة التأسيسية القائمون بالإدارة الأولين، أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاصة بالجمعية العامة عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات ووظائفهم" (مرسوم تشريعي رقم 08-93 ، 1993، صفحة 10)، حيث يلزم القانون التجاري شركات المساهمة عند عقد اجتماعها التأسيسي تعيين محافظ حسابات أو أكثر من بين المهنيين المسجلين في الجدول.

2.2.4. **التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين:** يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية AGO أثناء النشاط العادي للمؤسسة بعد انطلاق نشاطها، أو لاستبداله في حالة عزله أو إنهاء مهامه عن طريق جمعية عامة استثنائية AGEX، حيث نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري والمعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93 على أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني" (مرسوم تشريعي رقم 08-93 ، 1993، صفحة 32). كما نصت المادة 26 من القانون 01/10 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "تعيين الجمعية العامة العادية أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" (القانون 01/10 ، 2010، صفحة 7).

* "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

3.2.4. التعيين عن طريق المحكمة: يعتبر التعيين عن طريق المحكمة من بين الحالات الاستثنائية القليلة الحدوث، لكونه يضمن حماية مصالح الشركاء عند اختلافهم على تعيين محافظ الحسابات، وقد فصل المشرع الجزائري في الحالات التي يجب فيها اللجوء إلى المحكمة لتعيين محافظ الحسابات، حيث نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 32/11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أنه: "إذا ما فشلت المشاورات أولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان" (مرسوم تنفيذي رقم 11-32، 2011، صفحة 24).

في نفس السياق نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي 08/93 على أنه: "إذا لم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين" (مرسوم تشريعي رقم 08-93، 1993، صفحة 32).

3.4. حالات الموانع والتنافي

من أجل تحقيق ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بكل استقلالية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم القانون 01/10 ضمن نص المادة 64: (القانون 01/10، 2010، الصفحات 10-11)

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل 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 غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون؛
 - ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
 - ✓ كل عهدة برلمانية؛
 - ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- ووفقا لأحكام المادة 65 من نفس القانون يمنع محافظ الحسابات من:
- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناية 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 وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.

في نفس السياق فقد فصل الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1957 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 ضمن المادة 715 في الحالات التي لا يجوز فيها تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة: (مرسوم تشريعي رقم 08-93، 1993، الصفحات 32-33)

- ✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات؛

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

4.4. مهام محافظ الحسابات

وفقا للمادتين 23 و24 من القانون 01/10 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية: (القانون 01/10 ، 2010 ،

صفحة 7)

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين 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 المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ✓ عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

5.4. مسؤولية محافظ الحسابات

تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من الهدف الذي جعل الملاك يرغبون في التعاقد معه، حيث إن جميع القوانين والمعايير في التدقيق والمحاسبة هدفها هو الوصول لقوائم مالية صحيحة تعبر عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة لتمكين الملاك من اتخاذ قرارات مستقبلية صحيحة، وحمايتهم من التعسف أو التحايل الذي قد يلجأ له بعض محافظي الحسابات مع مجلس الإدارة، ولهذا قامت الدولة بإصدار قوانين وتشريعات تضبط مسؤوليته. ويكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية، جزائية، وتأديبية(انضباطية) (بوتين، 2008، صفحة 57)، وفيما يلي جدول يلخص مختلف المسؤوليات التي يتعرض لها محافظ الحسابات والعقوبات المترتبة عنها.

الجدول 01: مسؤولية محافظ الحسابات والعقوبات المترتبة عنها

أنواع مسؤولية	العقوبات المترتبة عنها	النص القانوني
المدنية	تعويض مالي على الضرر الذي ألحقه محافظ الحسابات بالعميل، إلا إذا أثبت أنه قام بالعناية المهنية اللازمة لواجباته	العقد بين محافظ الحسابات والعميل؛ القانون 01/10، المواد 61، 62.
الجزائية	-ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول، أو في حالة التوقيف المؤقت:	القانون التجاري لا سيما المواد 825 حتى

<p>المادة 831؛ القانون 01/10، لاسيما المادة 62 والمادة 73، والمادة 74؛ قانون العقوبات لاسيما المادة 301 المعدلة.</p>	<p>يعاقب بغرامة من 500 ألف حتى 2 مليون دج، وفي حالة العود الحبس سنة أشهر إلى سنة ويضعف الغرامة؛ -الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة للبيث عي إلغاء حق 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</p>	
<p>القانون 01/10 لاسيما المادة 63.</p>	<p>الإذذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.</p>	<p>التأديبية</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون 01/10، والقانون التجاري، وقانون العقوبات الجزائري.

6.4. انتهاء مهام محافظ الحسابات

تنتهي عملية التدقيق بمجرد انتهاء مدة التعاقد التي نص عليها العقد بينه وبين العميل، فقد نصت المادة 27 من القانون 01/10 على أنه: "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث سنوات" (القانون 01/10 ، 2010، صفحة 7)، كما نصت المادة 715 مكرر 5 من القانون التجاري على أنه: "عند انتهاء مهام مندوب الحسابات يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة سماعه" (مرسوم تشريعي رقم 93-08 ، 1993، صفحة 32)، كما يمكن لمحافظ الحسابات الاستقالة وإنهاء عقده مع المؤسسة محل التدقيق دون أن يتخلص من واجباته القانونية وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون 01/10 التي تنص على انه: "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر (3) ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة" (القانون 01/10 ، 2010، صفحة 8).

7.4. عزل محافظ الحسابات

إن تسريح محافظ الحسابات أو عزله من مهامه يكون من صلاحيات الجهة المسؤولة عن تعيينه، أي الجمعية العامة وهم الملاك الحقيقيون للمؤسسة أو عن طريق المحكمة في حالة عدم الاتفاق بين الأعضاء المشكلين للجمعية العامة. وقد نصت المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري على أنه: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي عينتهم الجمعية العامة"، كما نصت نفس المادة مكرر 9 على أنه: "في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل 10/1 رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة" (مرسوم تشريعي رقم 93-08 ، 1993، صفحة 33).

مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل وتطورات استجابة للتغيرات الاقتصادية الحاصلة، وقد سعت الجزائر إلى القيام بالعديد من الإصلاحات التي مست مختلف المجالات بدءا من الإصلاح المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، إلى إعادة هيكلة التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق وفقا لما جاء به القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، وقد عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعضا من التغيرات الجذرية والمهمة في ظل هذا القانون والتي مست العديد من الجوانب، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية حول موضوع الدراسة يمكن إجمالها على النحو التالي:

- ✓ وفقا للقانون 01/10 فقد أصبح الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بينما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ أن المجلس الوطني للمحاسبة في ظل القانون 01/10 تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتم تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛
- ✓ محافظ الحسابات في إطار مهمته يكون مسؤولا مسؤولا مدنية، وجزائية، وتأديبية ويفرض عليه عقوبات في حال الإخلال وذلك وفقا للقانون 01/10 والقانون التجاري، وقانون العقوبات؛
- ✓ تحديد القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية والقوانين الأخرى الإطار التنظيمي لممارسة مهنة التدقيق وفقا للمعايير والمتطلبات التنظيمية والقانونية مما ينعكس على تحسين الأداء المهني للمهنيين؛
- ✓ الإحاطة بمختلف الحالات التي تتنافى أو تمنع محافظ الحسابات من القيام بمهامه ومحاولة المشرع ضبط أهم حالات التنافي والموانع في سبيل الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات من جهة وحماية أصحاب المصالح من جهة أخرى وهو ما تؤكد عليه المعايير الدولية.

التوصيات والاقتراحات: يمكن تقديم بعض التوصيات والتي نوجزها فيما يلي:

- ✓ يجب الاهتمام أكثر بمهنة التدقيق من خلال عقد ندوات ومؤتمرات علمية دولية في مجال المحاسبة والتدقيق لتبادل الخبرات بين الأكاديميين والمهنيين والاستفادة من خبرات وتجارب الدول الأجنبية في هذا المجال؛
- ✓ ضرورة خضوع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للتكوين الدائم من خلال برامج التعليم المستمر والانضمام إلى الدورات التكوينية لمسايرة التطورات الحاصلة في مجالي المحاسبة والتدقيق؛
- ✓ يجب إشراك المهنيين في أي إصلاح يتعلق بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي لأنهم على دراية بالنقائص الموجودة ويكل ما يجب تعديله أو تغييره وذلك للتحسين من مستوى الأداء المهني؛
- ✓ يجب على التنظيمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات الدولية.

آفاق الدراسة:

- ✓ دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية؛
- ✓ كفاءة مراجع الحسابات في ظل القانون 01/10 والمراسيم التنفيذية المرافقة له؛
- ✓ دراسة نقدية وتحليلية لاستقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون 01/10.

6. قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- الأمر رقم 66-156. (1966). المؤرخ في 08/06/1966، يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 11/06/1966، العدد 49. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- الأمر رقم 69-107. (1969). المؤرخ في 31/12/1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- الأمر رقم 71-82. (1971). المؤرخ في 29/12/1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 47. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- القانون 01/10. (2010). القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42. الجزائر .
- القانون رقم 88-01. (1988). المؤرخ في 12/01/1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02. الجزائر: الامانة العامة للحكومة.
- القانون رقم 91-08. (1991). المؤرخ في 01/05/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20. الجزائر: الامانة العامة للحكومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393. (2011). المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية المؤرخة في 30 نوفمبر 2011، العدد 65. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74. (2011). المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب، الجريدة الرسمية المؤرخة في 20 فيفري 2011، العدد 11. الجزائر: الامانة العامة للحكومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27. (2011). المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية مؤرخة في 2 فيفري 2011 ، العدد 7. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 . (2012). المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 يوليو 2012، العدد43. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28. (2011). المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد7. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 . (2011). المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية وصلاحياتهم، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد7. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30. (2011). المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد7. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72. (2011). المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية المؤرخة في 20 فيفري 2011، العدد11. الجزائر: الامانة العامة للحكومة .
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73. (2011). المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية محافظة الحسابات، الجريدة الرسمية المؤرخة في 20 فيفري 2011، العدد11. الجزائر: الامانة العامة للحكومة .
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10. (2013). المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 16 جانفي 2013، العدد3. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة .
- سارة حدة بودريالة. (2014). محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية-دراسة ميدانية. (رسالة دكتوراه منشورة، جامعة عمار تليجي،الأغواط)، الجزائر.
- عمر شريقي. (2012). التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. (رسالة دكتوراه منشورة، جامعة سطيف1)، الجزائر.
- قرار مؤرخ في 07/11/1994. (1995). يتعلق بسلام أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد14، 1995 . الجزائر: الأمانة العامة للحكومة .

- قرار مؤرخ في 06/12/2006. (2007). يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/7 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد4. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة .
- قرار مؤرخ في 2008/06/25. (2008). يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد47. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة .
- قرار مؤرخ في 28 مارس 1998. (1998). يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد30. مؤرخة في 13 ماي 1998. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة .
- محمد بوتين. (2008). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة*. بن عكنون ، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
- مرسوم تشريعي رقم 93-08 . (1993). مؤرخ في 25/4/1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 27/04/1993، عدد 27. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-24. (2011). المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 2 فيفري 2011، العدد7. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-25. (2011). المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد7. 2011. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-26. (2011). المؤرخ في 2011/06/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد7، 2011. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-32. (2011). يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، مؤرخ في 27 جانفي 2011. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد7، 2011. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة .
- مرسوم تنفيذي رقم 92-20. (1992). مؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية، العدد3، مؤرخة في 15 جانفي 1992. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-136. (1996). مؤرخ في 15 أبريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 17 أبريل 1996، العدد04. الجزائر : الأمانة العامة للحكومة .

التنظيم القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر-دراسة تحليلية

- مرسوم تنفيذي رقم 96-431. (1996). مؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية، العدد74. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006. (2006). والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 21 يونيو 2006، العدد41. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006. (2006). والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 21 يونيو 2006، العدد41، يعدل ويتمم المقرر السابق. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.
- مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999. (1999). يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، مؤرخة في 02 ماي 1999، العدد32،. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Code de commerce. (1975). Ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce (JO N°101 du 19 Décembre 1975). (101). (M. d. commerce, Éd.)
- Djouimaa, L. (2014). Historique du commissaires aux comptes en Algérie. (CNCC, Éd.) *l'Auditeur* (2).
- Righa, A. S. (2021, juin). L'adoption des Normes Internationales d'Audit en Algérie: Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit? *Revue des Recherches Economiques et Financière*, 8 (1), pp. 569-592.