مساهمة التدقيق المحاسبي في الوقاية من الفساد المالي في قطاع الاعمال
–دراسة قانونية في البيئة الجزائرية–

The Contribution of Auditing to Prevention from Financial Corruption in Business Sector. "A legal study in the Algerian environment"

ساعد بوراوي*[1]،المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر saad.bouraoui@cu-barika.dz.

احمد بوراوي ،المركز الجامعي سي الحواس بريكة،الجزائر . ahmed.bouraoui@cu-barika.dz

تاريخ إرسال المقال: 06/01/2023 تاريخ قبول المقال: 04/02/2023

الملخص:

يهدف هذا المقال إلى بيان مساهمة التدقيق المحاسبي في الوقاية من الفساد المالي وكذا الطابع الالزامي لتعيين مدقق حسابات للقيام بمهام الرقابة والتدقيق لحسابات الشركات، وذلك في إطار المهام القانونية المنوطة به في القانون التجاري في الباب الخامس منه الخاص بالشركات إضافة إلى القانون رقم: 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، كما نستعرض في هذا المقال مسؤولية محافظ الحسابات في التبليغ لدى وكيل الجمهورية عن الأحداث الجنحية التي يكتشفها أثناء القيام بمهامه ، كما يلتزم بالإخطار عن الشبهة طبقا لمقتضيات بعض الاحكام التي اوردها قانون المهنة من جهة و القانون المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته و قانون الوقاية من تبييض الاموال من جهة ثانية.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، التدقيق القانوني، الوقاية من الفساد المالي،المسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية.

Abstract: The purpose of this article is to clarify the importance of the accounting audit in companies subject to the provisions of the Commercial Code, and the obligation to appoint a statutory auditor to carry out account control and audit assignments, in within the framework of its functions set out in Law No. 10-01 regulating the accounting profession in Algeria.

This study concluded that the accounting audit process is consistent with the goal of promoting the principle of integrity, transparency and responsibility in the economic sector, and is the same as stipulated in Law No. 06/01 related to preventing and combating corruption in its first article.

* ساعد بوراوي

Key words : Auditors, Legal audit, prevention against corruption, civil, criminal and disciplinary responsibilities .

المقدمة:

يكتسي التدقيق المحاسبي أهمية بالغة في الأنشطة والأعمال التجارية باعتباره آلية من آليات الرقابة على حسابات الشركات، وقد تزامنت أهمية التدقيق في الوقت الحالي مع توسع النشاط التجاري، وانفصال ملكية هذه الشركات عن القائمين بإدارتها، والانتشار الواسع لمختلف الفضائح المالية التي عرفها العالم.

وفي هذا المجال يؤدي محافظ الحسابات دورا أساسيا في الاقتصاد نظرا لكونه طرفا ثالثا موثوقا به، يقدم الضمان والتأكيد للأطراف المستخدمة للقوائم المالية، سواء كانوا مساهمون، مؤسسات، بنوك، أو مستثمرون، وهذا لاتصافه بالحياد والاستقلالية والكفاءة المهنية المطلوبة.

وفي هذا السياق عرفت المنظومة المحاسبية في الجزائر مجموعة من التغيرات والاصلاحات بدأت بإصدار القانون 10-01 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي تلته مجموعة من المراسيم التنظيمية المكملة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر،

وتهدف هذه الإصلاحات إلى الارتقاء بمهنة التدقيق بما يتلاءم وأهميتها الجوهرية في الاقتصاد الوطني بوجه عام وللشركات التجارية على وجه الخصوص، إضافة إلى حماية المال العام من الغش والاحتيال، وتعزيز مبدأ الحوكمة الرشيدة، وذلك من خلال تطبيق الإصدارات الجديدة لمعايير التدقيق، والالتزام بمبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي بدأ العمل به في الأول من جانفي سنة 2010.

1.1. الاشكالية.

بناء على ما سبق، فإن الإشكالية الرئيسية تتمثل فيما يلي:

- ✓ **ما هي مساهمة مدقق الحسابات في الوقاية من الفساد المالي في بيئة الاعمال الجزائرية ؟ .**

2.1. **الاسئلة الفرعية** .تندرج تحت الإشكالية المطروحة مجموعة من الأسئلة الفرعية و هي :

- ✓ ما هو مفهوم التدقيق القانوني الذي يتوجب على الشركات التجارية الالتزام به؟
- ✓ ما هي مهام محافظ الحسابات القانونية والمحاسبية؟
- ✓ ما هي مسؤوليات محافظ الحسابات التأديبية والمدنية والجزائية ؟
- ✓ ما هي علاقة قانون الوقاية من الفساد ومكافحته بمهنة المحاسبة والتدقيق؟

3.1. **أهداف البحث** : يهدف هذا البحث الى تحقيق الاهداف التالية:

- ✓ معرفة مساهمة محافظ الحسابات ودوره في الحد من الفساد المالي.
- ✓ تحديد الشركات التجارية و الكيانات المالية الملزمة بتعيين محافظ حسابات لديها.
- ✓ بيان مسؤولية محافظ الحسابات بالتبليغ عند اكتشاف الاحداث الجنحية .
- ✓ علاقة الترابط بين القانون المنظم للمهنة بقانون محاربة الفساد و الوقاية منه.

4.1. **أهمية البحث** : يستمد البحث أهميته من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به محافظ الحسابات في الجزائر ومسؤوليته في التبليغ عن الاحداث الجنحية التي يكتشفها أثناء القيام بمهامه وكذا الاخطار عن الشبهة في مجال تبييض الاموال، هذا ما يؤدي الى المساهمة في الوقاية من حالات الفساد المالي في بيئة الاعمال.

5.1. **منهجية البحث:** لتحقيق أهداف البحث و الاجابة عن الاشكالية المطروحة تم تطبيق المنهج الوصفي التحليلي ، و نظرا لطبيعة البحث فقد تم الاعتماد على المصادر القانونية المتمثلة اساسا في القوانين و المراسيم و التشريعات ذات العلاقة المباشرة بالموضوع.

6.1. **تقسيمات البحث:** و للإجابة على الإشكالية المطروحة، والأسئلة الفرعية فقد تم تقسيم المقال حسب المحاور التالية:

المحور الأول: تعريف التدقيق المحاسبي والتدقيق القانوني.

المحور الثاني: مهام محافظ الحسابات.

المحور الثالث: إلزامية تعيين محافظ حسابات للشركات التجارية وطرق تعيينه.

المحور الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية والجزائية والتأديبية.

المحور الخامس: علاقة قانون الوقاية من الفساد ومكافحته بمهنة المحاسبة والتدقيق.

I. تعريف التدقيق المحاسبي و االتدقيق القانوني.

بداية يجب التفريق بين التدقيق المحاسبي بوجه عام، والتدقيق المحاسبي القانوني بوجه خاص.

1. تعريف التدقيق المحاسبي.

توجد العديد من التعاريف التي تعرضت إلى م إن الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمندوبي الحسابات جاء به نص المادة 715 مكرر14 من القانون التجاري الجزائري على أن" مندوبي الحسابات مسؤولين سواء

إزاء الشركة **أو إزاء** الغير عن .الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم."[1]

كما أشار القانون 10-01 المنظم لمهن المحاسبة في المادة 59 منه ، على أن "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج "[2]

إن مهمة المراجع لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقَبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنين...الخ . إن كل هؤلاء ينتظرون من المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية، فإ□م لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك .واضعين بذلك المراجع أمام مسؤولية مدنية ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة عناصر وهي[3]:

–حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

– وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات ،

–وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصاب الغير وبين الخطأ أو التقصير الذي ارتكبه محافظ الحسابات.

ومع ذلك فلا يتحمل محافظو الحسابات الأخطاء إذا ما اتبعوا كل الإجراءات والقواعد المطبقة فيما يخص الحسابات، حيث نصت المادة 59 من القانون 10-01 المنظم للمهنة على أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ، و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج[4] . ويبقى محافظو الحسابات مسؤولين بتحقيق نتيجة فيما يتعلق بإعلام الجمعية العامة ،أو المسيرون أو هيئة المداولة عن كل نقص يكتشفونه أو اطلعوا عليه أثناء تأدية مهامهم [5]،وإعلام وكيل الجمهورية بكل المخالفات التي يتم اكتشافها[6].

فهوم التدقيق المحاسبي، نذكر منها :

---

[1] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 27 سبتمبر 1975 ،والمتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25.

[2] القانون 10-01 مصدر سابق ، الجريدة الرسمية عدد 42.

[3] شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة سطيف1 ،2013، ص ص 54-55 .

[4] المادة 59 من القانون 10-01، مصدر سابق، ص 10.

[5] المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

[6] الفقرة 4 من المادة 23 من القانون 10-01 ،مصدر سابق ، ص 7.

" التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات – بموضوعية – تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين".[7]

عرف التدقيق بأنه " فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها".[8]

مما سبق يتضح أن التدقيق هو عملية منظمة، الغرض منها هو جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، للحكم على حسابات الشركة والقوائم المالية، وعلى أن هذه القوائم تعكس بصدق الوقائع والأحداث الاقتصادية التي قامت بها خلال السنة المالية المعتبرة، وإنه قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقوانين والتشريعات المفروضة.

إن رقابة مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والقوانين والتشريعات المالية والتجارية ذات العلاقة بمحاسبة الشركات هو جوهر عملية التدقيق المحاسبي وهدفه ،حيث قد يؤدي عدم تطبيق المبادئ المحاسبية الى خلل في مصداقية القوائم المالية وهو ما يؤدي الى زعزعة المجتمع المالي وتراجع ثقته في هذه القوائم ، مما يؤثر ويعيق عملية اتخاذ القرار من مستعملي هذه القوائم ،وبالتالي تراجع فرص الاستثمار نحو هذه الشركات بوجه خاص ، من هنا تأتي أهمية التدقيق المحاسبي لتعزز الثقة في القوائم المالية ،فالقوائم المالية المدققة هي بمثابة تأشيرة معقولة ولكنها ليست مطلقة على خلوها من التحريفات الجوهرية بسبب الخطأ أو بسبب الغش المتعمد.[9]

2. تعريف التدقيق المحاسبي القانوني (الالزامي).

يتمثل في التدقيق الذي يفرضه القانون على مجموعة من المؤسسات، وفي إطار القانون فان عملية التدقيق هنا مخصصة لمحافظ الحسابات، ويتمركز الهدف الأساسي لمهمته في المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة.

و يعرف على انه " رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل : الجرد ، جدول حسابات النتائج ، الميزانية " [10].

---

[7] Committee on basic Auditing concepts . ،American Accounting Association ،1973 ، p 2.

[8] KHELASSI Redha, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013, P47.

[9] راجع في هذا السياق المعيار الجزائري للتدقيق رقم :700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية " الصادر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن المجلس الوطني للمحاسبة الموقع الالكتروني.www.cnc.dz

[10] Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005, p4.

و يعرف محافظ الحسابات في القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[11].

و ينص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة تعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ،[12]

II. المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات .

إن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات – باستثناء كل تدخل في التسيير– هي كالتالي –[13]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

ومما سبق، نستنتج أن التدقيق المحاسبي القانوني هو ذلك النوع من التدقيق المفروض على الشركات بموجب القانون التجاري وبالتالي فهو إلزامي وليس اختياريا ،و يعهد إلى شخص مقيد في جدول المهنيين

[11] المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في : 19 يونيو 2010 ،يتعلق بمهم الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية عدد 42 .

[12] القانون التجاري الجزائري المادة 715 مكرر 4 ، من المرسوم التشريعي رقم :93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993 ص 188.

[13] القانون 10-01 ،مصدر سابق ،المادة 23 .

المعتمدين لدى المجلس الوطني للمحاسبة للقيام بمهمة الرقابة الدائمة على حسابات الشركات بهدف منع التلاعب بأصولها المادية والنقدية، وكشف حالات الغش والاحتيال التي قد يقوم بها القائمون بإدارة تلك الشركات .

و يترتب على محافظ الحسابات –في نهاية مهمته–إعداد تقرير مكتوب يقدمه للجمعية العامة باعتبارها هي التي عينته وكيلا عن المساهمين للقيام بالمراجعة القانونية للحسابات. ويتضمن التقرير كل الملاحظات والتحفظات والتجاوزات التي يكتشفها أثناء القيام بمهمته التدقيقية ويأخذ الأشكال التالية: [14]

- التقرير بدون تحفظ ،
- التقرير بتحفظ ،
- أو رفض المصادقة المبرر على الحسابات.

III. إلزامية تعيين محافظ حسابات في الشركات التجارية.

لقد ألزم المشرع الجزائري تعيين مراجع الحسابات لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات تعيين مراجع حسابات أو أكثر من المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك بعد موافقتهم وبناءا على دفتر الشروط[15]، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين نفس المراجع بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات كاملة، وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد من مراجعي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو من طرف كل معني بالأمر. كما لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة في الشركة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات[16].

وبالنسبة للشركات والهيئات المعنية بتعيين محافظ حسابات في الجزائر فهي شركات المساهمة (SPA)، والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات التي تتلقى إعانات مالية من الجهات المانحة (الدولة ،الولاية والبلدية)، حسب أحكام المرسوم التنفيذي رقم: 01–351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 المتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من قانون المالية لسنة 2000 .[17]

[14] القانون 10-01 ،مصدر سابق ،المادة 25 .
[15] القانون 10-01 ،مصدر سبق ذكره ،المادة 26.
[16] القانون 10-01 ، مصدر سبق ذكره ، المادة 39.
[17] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 11 نوفمبر 2001، الجريدة الرسمية عدد 67.

وبصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد (EURL) معنية كذلك بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها السنوية[18] .

ولكن بصدور قانون المالية لسنة 2010،أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي عتبة عشرة ملايين دينار جزائري ملزمة بتعيين محافظ الحسابات[19] .

اما بالنسبة لشركات المساهمة البسيطة المحدثة مؤخرا بموجب القانون 22–09 المعدل و المتمم للقانون التجاري فيمكن للمساهمين فيها ان يقرروا بالإجماع اللجوء الى تعيين محافظ الحسابات في القرارات المتعلقة بزيادة واستهلاك و تخفيض راس المال والاندماج والانفصال وحل الشركة وتحويلها الى شكل اخر و كذا القرارات الخاصة بالحسابات السنوية والأرباح [20].

وبالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل اثنين من مراجعي الحسابات المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر [21] .

ونشير إلى أنه يجب أن يبلغ مراجعي الحسابات قبول تعيينهم إما بالتوقيع على محضر الجمعية التي عينتهم أو بواسطة رسالة قبول وذلك خلال اجل أقصاه 8 أيام من تاريخ تبليغه بالتعيين [22] .

IV. مسؤوليات محافظ الحسابات.

تقسم المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات إلى ثلاثة أشكال وهي :مدنية، جزائية وتأديبية :

أ. المسؤولية المدنية:

[18] المادة 12 من القانون رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ،الجريدة الرسمية عدد 52 .

[19] القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ،الجريدة الرسمية عدد 78 المادة 44 المعدلة للمادة 12 من قانون 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

[20] المادة 715 مكرر 137 من القانون 22-09 المؤرخ في 26 سبتمبر 2022 يعدل و يتمم الامر 75-59 المتضمن القانون التجاري الجريدة الرسمية عدد 32 الصادرة في 24 مايو 2022.

[21] المرسوم التنفيذي رقم 96-413 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة ،الجريدة الرسمية عدد 74 ، المادتين 02 و03.

[22] المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ،الجريدة الرسمية عدد 07.

إن الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمندوبي الحسابات جاء به نص المادة 715 مكرر14 من القانون التجاري الجزائري على أن" مندوبي الحسابات مسؤولين سواء **إزاء** الشركة **أو إزاء** الغير عن .الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم."[23]

كما أشار القانون 10-01 المنظم لمهن المحاسبة في المادة 59 منه ، على أن "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج "[24]

إن مهمة المراجع لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم بطريقة قانونية، بل تهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقَبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنين...الخ .

إن كل هؤلاء ينتظرون من المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية، فإن لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك. واضعين بذلك المراجع أمام مسؤولية مدنية ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة عناصر وهي[25]:

–حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

– وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات ،

–وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصاب الغير وبين الخطأ أو التقصير الذي ارتكبه محافظ الحسابات.

ومع ذلك فلا يتحمل محافظو الحسابات الأخطاء إذا ما اتبعوا كل الإجراءات والقواعد المطبقة فيما يخص الحسابات، حيث نصت المادة 59 من القانون 10-01 المنظم للمهنة على أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ، و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج[26] . ويبقى محافظو الحسابات مسؤولين بتحقيق نتيجة فيما يتعلق بإعلام الجمعية العامة ،أو المسيرون أو هيئة المداولة عن كل نقص يكتشفونه أو اطلعوا عليه أثناء تأدية مهامهم [27]،وإعلام وكيل الجمهورية بكل المخالفات التي يتم اكتشافها[28].

ب. المسؤولية الجزائية.

[23] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 27 سبتمبر 1975 ،والمتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25.

[24] القانون 10-01 مصدر سابق ، الجريدة الرسمية عدد 42.

[25] شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة سطيف1 ،2013 ،ص ص 54-55 .

[26] المادة 59 من القانون 10-01، مصدر سابق، ص 10.

[27] المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.

[28] الفقرة 4 من المادة 23 من القانون 10-01 ،مصدر سابق ، ص 7.

لقد رتب المشرع الجزائري على مندوبي الحسابات لدى ممارسة مهامه مسؤولية جنائية،وتحدث في حال الإخلال بالالتزامات لقانونية المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون المنظم للمهنة،يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في الحالات التالية:

- الممارسة غير الشرعية للمهنة[29] .
- ممارسة المهنة في حاله توقيف مؤقت، أو شطب من الجدول[30].
- انتحال صفة محافظ حسابات[31].
- إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة[32].
- إفشاء السر المهني المعاقب عليها أصلا بموجب المادة 301 و 302 من قانون العقوبات.[33]
- عدم التبليغ عن الأحداث الجنحية لوكيل الجمهورية المختص إقليميا.[34]

هما يكن فان محافظ الحسابات لا يتحمل المسؤولية الجزائية إلا اذا توفرت الشروط التالية:

– **العنصر القانوني (الركن المعنوي)** :حيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بوجود نص قانوني.

–**العنصر المادي(الركن المادي)**: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

–**العنصر الأخلاقي** :يجب أن يحدث الخطأ عمدا وبشكل مفترض.

أما العقوبات المقررة للمسؤوليات الجزائية لمحافظ الحسابات فتتراوح ما بين الغرامة المالية والتي تبدأ من 500 ألف دج إلى مليوني دج ، والحبس من 6 أشهر إلى سنة في حالة الممارسة غير القانونية للمهنة[35] . كما قد تسلط العقوبات المقررة في القانون التجاري و قانون العقوبات على محافظي الحسابات في حالة ارتكاب الأفعال المجرمة جزائيا والمذكورة سابقا .

ج. المسؤولية التأديبية.

يخضع محافظو الحسابات إلى المسؤولية التأديبية ،التي تتولى اتخاذها لجنة التأديب على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة ، وتنشأ المسؤولية الانضباطية نتيجة مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة ، وأخلاقيات العمل ،والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها . و تنص المادة 63 من القانون 10-01 على "تحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة

---

[29] المادة 829 من القانون التجاري الجزائري ، والمادة 74 من القانون 10-01 السالف الذكر ،ص 12.

[30] الفقرة 2 من المادة 74 من القانون 10-01 ،مصدر سابق، ص 12.

[31] المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري.

[32] المادة 830 من القانون التجاري الجزائري .

[33] المادة 71 من القانون 10-01 ،مصدر سابق ،ص 11.

[34] المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري ،

[35] المادة 73 من القانون 10-01 ،مصدر سابق ، ص 12.

التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ،عن كل مخالفة آو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"

وترتب المسؤولية التأديبية حسب درجة خطورتها كما يلي [36]:

- –الإنذار.
- –التوبيخ
- –التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر .
- –الشطب من الجدول.

ويمكن لمحافظي الحسابات الذين تعرضوا لهذه العقوبات تقديم طعن لدى الهيئات القضائية طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها .

V. علاقة قانون الوقاية من الفساد ومكافحته بمهنة المحاسبة والتدقيق.

تبدو العلاقة وثيقة بين القانون رقم 06–01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وذلك من خلال:

أ–تطابق الأهداف: نصت المادة الأولى من القانون رقم 06–01 على تعزيز مبدأ النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير القطاعين العام والخاص ، ونصت المادة 10 من القانون 07 –11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على وجوب " أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ومراقبتها ، وعرضها وتبليغها "

وعليه فان المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية يجب أن تكون متفقة مع المبادئ المحاسبية وتتسم بالدقة، و الانتظامية، و المصداقية، والشفافية و الإفصاح، كما يسهل هذا النظام عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح، وعلى أساس الوثائق المبررة للعمليات، كما ألزمت المادة 11 من القانون 07–11 الهيئات الخاضعة للمحاسبة المالية على وجوب وضع نظام محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء ،

وعلى العموم، فان أهداف النظام المالي المحاسبي الجزائري المتسقة مع قانون الوقاية من الفساد ومكافحته تتجلى فيما يلي : [37]

- ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للشركة .

[36] الفقرة 2 من المادة 63 من القانون 10-01، مصدر سبق ذكره، ص 10.

[37] - Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier Algérien « anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, année 2008 -2007 p94.

- التحكم في الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين و الشركاء، إلى الدولة والمستعملين. الآخرين المعنيين بالأمر، كالمستخدمين و الدائنين، فيما يخص صدقهم وشفافيتهم.
- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء و تغيرات الوضعية المالية للشركة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الكيانات الاقتصادية احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها.
- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق منها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين و الضمان لهم بتوظيف مرض لأموالهم.
- السماح بتسجيل –بطريقة شاملة وموثوق منها– لكل المعاملات و العقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح) حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية (IFRS).

ب–تنظيم المحاسبة: نص القانون 06–01 في مادته الخامسة على ضرورة إن تساهم معايير المحاسبة وتدقيق الحسابات المعمول بها في القطاع الخاص في الوقاية من الفساد ذلك من خلال منع :

- مسك حسابات خارج الدفاتر القانونية.
- إجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر، أو دون تبينها بصورة واضحة،
- تسجيل نفقات وهمية أو قيد التزامات مالية دون تبيين غرضها على الوجه الصحيح .
- استخدام مستندات مزيفة.
- الإتلاف العمدي لمستندات المحاسبة قبل الآجال القانونية المنصوص عليها في التشريع.

وفي هذا الصدد فان الدفاتر المحاسبية التي يجب مسكها في إطار النظام المحاسبي المالي هي:

- دفتر اليومية ،
- الدفتر الكبير ،
- دفتر الجرد ،

ويتفرع الدفتر اليومي إلى دفاتر مساعدة (journaux auxiliaires)بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان. وينقل في دفتر الجرد الميزانية و حساب النتائج، كما يجب أن يكون دفتر اليومية ودفتر الجرد

مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس المحكمة.[38] كما تمسك الدفاتر المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان ، أو نقل إلى الهامش.[39]

كما يجب أن يستجيب مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام إلي نفس الالتزامات والمبادئ المعمول بها في النظام المحاسبي المالي ، والالتزامات المحددة في المرسوم التنفيذي رقم: 09 –110 المؤرخ في 07 ابريل 2009 ،يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي .[40] كما يمنع كل تعديل او حذف لكل تسجيل مصادق عليه في المحاسبة الآلية ، وذلك بعد إجراء التصديق لكل فترة محاسبية ،كما يجب ان يطابق البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المطبق في الكيان أهدافه الموضحة ، ولا يمكنه أن يحتوي على وظيفة أخرى غير مدرجة فيه.

كما اوجب المرسوم السالف الذكر ، أن تكون إمكانية الدخول الخارجي لبطاقيات قواعد البيانات مخصصة للأشخاص المؤهلين قانونا [41].

أما المدة القانونية للاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية ، فهي محددة ب 10 سنوات كاملة ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية سواء تم مسك المحاسبة بطريقة يدوية أو آلية .[42]

كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة. [43]

ج–القوائم المالية : تتضمن الكشوف المالية التي يجب إعدادها سنويا ، في النظام المحاسبي المالي ما يلي: [44]

- الميزانية (قائمة المركز المالي)
- حساب النتائج (قائمة الدخل)
- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)
- جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة الأموال الخاصة)
- ملحق (الإيضاحات)يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[38] المادة 21 من القانون 07-11 ،الجريدة الرسمية عدد 74 ، ص 5.
[39] المادة 23 من القانون 07-11 ، مصدر سابق، ص 5.
[40] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 21 ، المادة الرابعة ، ص 4.
[41] المرسوم التنفيذي رقم 09-110 ، مصدر سابق ،الفقرة 3 ، المادة 17، ص 6.
[42] الفقرة 5 من المادة 20 من القانون 07-11 .
[43] المادة 40 من القانون 10-01 .
[44] المادة 25 من القانون 07-11 .

ملاحظة : التسميات التي بين قوسين هي التسمية المقابلة لهذه الجداول في المعايير الدولية للمحاسبة.

د–التبليغ عن المخالفات : اقر القانون المتعلق بالوقاية من الفساد عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية لكل شخص يعلم بحكم مهنته أو وظيفته المؤقتة أو الدائمة بوقوع جريمة أو أكثر من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ولم يبلغ عنها السلطات العمومية المختصة في الوقت الملائم ،وتتراوح عقوبة الحبس من ستة أشهر إلى خمس سنوات ، وغرامة مالية من 50 ألف دج ، إلى 500 ألف دج [45]، إضافة إلى العقوبات التكميلية المنصوص عليها في قانون العقوبات.

وبالمثل ، يتعرض محافظو الحسابات إلى عقوبات جزائية ، في حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية عن الأعمال الجنحية التي اطلعوا عليها أثناء ممارسة مهامهم ،وكشف المخالفات و الأخطاء المكتشفة أثناء قيامهم بمراقبة أعمال القائمين أو الإدارة أو المسيرين ، ويتم التبليغ عن هذه الأخطاء للجمعية العامة آو لوكيل الجمهورية أو لكليهما معا.[46]

وتتراوح العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري، ما بين السجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20 ألف دج الى 500 ألف دج [47].

كما اقر ت المادة 61 من القانون 10–01 المنظم للمهنة ، أن محافظ الحسابات لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها ،إلا إذا اثبت انه اطلع وكيل الجمهورية عنها .

كما أن محافظ الحسابات معرض للمساءلة القانونية في حالة قيامه بتقييم حصص عينية بأكثر من قيمتها الحقيقية وذلك عند القيام بمهمة محافظة الحصص للشركات عند التأسيس أو عند زيادة رأسمالها بالحصص العينية .ويتعرض إلى عقوبات السجن من سنة إلى خمس سنوات ، وبغرامة مالية من 20 ألف إلى 200 ألف ،أو بإحدى هذين العقوبتين فقط[48] .

كما يتوجب على محافظي الحسابات الإخطار بالشبهة لدى الهيئات المختصة طبقا للمادة 19 من القانون 05–01 المؤرخ في 6 فبراير 2005، المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.

الخاتمة .

يعتبر التدقيق المحاسبي من المهام الأساسية ، نظرا لما تقدمه هذه المهنة من خدمة للاقتصاد الوطني بصفة عامة ، وللشركات التجارية بصفة خاصة ،حيث ألزم المشرع الجزائري حتمية خضوعها لهذا النوع من التدقيق

[45] المادة 47 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.
[46] المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري.
[47] المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.
[48] المادة 800 من القانون التجاري تنص على توقيع هذه العقوبة لكل من زاد لحصص عينية قيمة تزيد عن قيمتها الحقيقية عن طريق الغش.

(القانوني) والتقيد بالمبادئ والتوجيهات التي جاء بها القانون 10–01 المنظم للمهنة ، والمراسيم التنظيمية اللاحقة له، وذلك بغية تحقيق الحماية اللازمة للأموال والممتلكات من الفساد والتحايل وتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة والنزاهة التي جاء بها القانون 06–01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

–النتائج.

من خلال دراستنا لموضوع البحث، فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ أن التدقيق القانوني مهمة دائمة للشركات للحفاظ على الأموال والممتلكات و لتعزيز الدور الرقابي فيها.
- ✓ الطابع الإلزامي لتعيين محافظ الحسابات لدى الشركات التجارية وذلك من خلال النصوص الواردة في القانون التجاري، والقانون المنظم للمهنة.
- ✓ يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليات مدنية تعويضية في حال الإضرار بمصالح الغير ، تكون ناتجة عن تقصيره في أداء مهامه وفقا لمتطلبات المهنة وقواعدها المتعارف عليها والنصوص القانونية .
- ✓ كما قد يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية جزائية في حال ارتكابه احد الأفعال المخالفة للتشريع ولا سيما التصريح الكاذب أو تأكيد معلومات مزيفة، عند إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لتدقيقه، أو إفشاء السر المهني الذي اطلع عليه لأطراف غير تلك التي نص عليها القانون صراحة كالضرائب والقضاء، ولجنة التأديب في المجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية التي توقعها عليه لجنة التأديب في المجلس الوطني للحاسبة والتي قد تصل إلى الشطب الهائي ممارسة المهنة .
- ✓ يلتزم محافظ الحسابات بالتبليغ لدى الجهات التي عينته ووكيل الجمهورية، بكل الأحداث الجنحية التي قد يكتشفها أثناء قيامه بمهمته التدقيقية .
- ✓ إن عملية التدقيق المحاسبي تتوافق مع هدف تعزيز مبدأ النزاهة والشفافية والمسؤولية في القطاع الاقتصادي ،وهي نفسها التي دعا إليها قانون رقم : 06 /01 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته في مادته الأولى.

التوصيات.

بناء على تقدم من نتائج – نوصي بما يلي :

1–زيادة الدور الرقابي للأجهزة الرقابية في الجزائر ولا سيما ، مجلس المحاسبة في الشق المتعلق بمؤسسات القطاع العام ، و هيئات الرقابة الداخلية بالنسبة لباقي المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.

2–إعطاء أهمية خاصة لمهنة لمحافظ الحسابات، وترقيتها بما يتفق مع المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال، مع تعميم تطبيق الرقابة القانونية لمحافظ الحسابات على مالية البلديات والولايات والإدارات العمومية وخاصة في ظل توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعروفة ب " IPSAS"

3–الإسراع في إصدار معايير التدقيق الجزائرية " NAA "المتوافقة مع المعايير الدولية ،

4– إصدار معايير التدقيق الداخلي للشركات وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات للحد من الفساد والوقاية منه ، و هو ما يتوافق مع المطلب رقم 5 من المادة 13 من القانون 06–01.

5–إنفاذ القانون في قضايا الفساد وتطبيقه دون تمييز ،

6–توعية المجتمع المدني بأهمية التبليغ عن حالات الفساد المكتشفة وحماية المبلغين عنه من اي خطر.

7– العمل على زيادة استقلالية محافظ الحسابات في أداء مهمته، وذلك بتحديد أتعابه بناء على جدول رسمي، وليس على أساس التفاوض كما هو معمول به حاليا، وإمكانية الحصول على الأتعاب مباشرة من المحكمة.

8– العمل على عدم الدمج بين المناصب السياسية و المال. وذلك بوضع معايير أولوية الكفاءة التسييرية قبل الغنى المالي وخاصة عند اختيار ممثلي الشعب في الهيئات المنتخبة على المستوى المحلي والوطني.

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

اولا: النصوص القانونية.

1. القانون التجاري الجزائري، من المرسوم التشريعي رقم :93–08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 .
2. القانون 10–01 المؤرخ في : 19 يونيو 2010، يتعلق بمهم الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد: 42.
3. القانون رقم 09–09 المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ،الجريدة الرسمية عدد 78 .
4. القانون رقم 05–05 مؤرخ في 2005/07/25 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية عدد 52.
5. قانون 05–05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.
6. القانون 06–01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

7. المرسوم التنفيذي رقم 96–413 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين
8. العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية عدد 74.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11–32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ،الجريدة الرسمية عدد 07.
10. المرسوم التنفيذي رقم 01–351 المؤرخ في 11 نوفمبر 2001، الجريدة الرسمية عدد 67.
11. المرسوم التنفيذي رقم 09–110 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 21.
12. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة المتعلق بمعيار الجزائري للتدقيق رقم :700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية .
13. الأمر رقم 75–59 المؤرخ في 27 سبتمبر 1975 ،والمتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 1993/04/25.
14. القانون رقم 22–09 المؤرخ في 24 مايو 2022 المعدل للقانون التجاري الجريدة الرسمية عدد 32.

ثانيا: الكتب.

15. بلال خلف السكارنة ، **أخلاقيات العمل** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة التاسعة . 2019

16. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة ،دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية** ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة سطيف 1 ،2013 ،

المراجع باللغة الأجنبية.

17. Committee on basic Auditing concepts ،American Accounting Association ،1973.
18. KHELASSI Redha, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Berti Editions, Alger, Algérie, 2013.
19. Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005.
20. Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier Algérien « anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, année 2008 -2007 .