

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة البليدة 2
University of Blida2



كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

مطبوعة في مقياس تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الطور: ماستر
السنة: أولى
السداسي: الثاني

من إعداد الأستاذة: صبرينة رباحي
الرتبة: أستاذة محاضرة - أ -

السنة الجامعية: 2025/2024

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الفهرس

الصفحة	العنوان
02	الفهرس
07	مقدمة
08	1. مدخل إلى مهنة المحاسبة عبر العالم وفي الجزائر
08	1.1 الإطار النظري للمحاسبة عبر العالم
08	1.1.1 1.1.1 عموميات حول المحاسبة
12	2.1.1 2.1.1 الإطار النظري للمحاسبة الدولية
17	3.1.1 3.1.1 مهنة المحاسبة في الجزائر
19	2. أهم الإصلاحات التي عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر
19	1.2 1.2 توجهات الإصلاح المحاسبي في الجزائر
21	2.2 2.2 القانون 01-10
22	3.2 3.2 عرض محتوى مشروع القانون 01-10 وشروط ممارسة المهنة
22	1.3.2 1.3.2 عرض محتوى مشروع القانون 01-10
22	2.3.2 2.3.2 شروط ممارسة مهنة المحاسبة حسب القانون 01-10
24	4.2 4.2 إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وفق القانون 10-
27	01
29	5.2 5.2 الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
29	1.5.2 1.5.2 المجلس الوطني للمحاسبة
33	2.5.2 2.5.2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
33	3.5.2 3.5.2 المصف الوطني للخبراء المحاسبين

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

33	4.5.2 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
34	6.2 ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في إطار القانون
	01-10
35	1.6.2 الخبير المحاسبي
35	2.6.2 محافظ الحسابات
36	3.6.2 المحاسب المعتمد
	3. أخلاقيات مهنة المحاسبة
37	1.3 مدخل إلى أخلاقيات المهنة
40	1.1.3 مفهوم الالتزامات الأخلاقية
40	2.1.3 مفهوم أخلاقيات المهنة
40	2.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة
	1.2.3 المفهوم
41	2.2.3 أهمية أخلاقيات المهنة في المحاسبة
42	3.2.3 مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة
42	4.2.3 أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة
	3.3 الإطار التنظيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر
43	1.3.3 القسم الأول: واجبات المهني
44	2.3.3 القسم الثاني: حقوق المهني في ممارسة مهامه
46	3.3.3 القسم الثالث: أحكام مختلفة
	4.3 مدونة أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد
46	1.4.3 التزامات المهني اتجاه عملائه
47	2.4.3 التزامات المهني في علاقته مع زملائه
48	3.4.3 الالتزامات المتعلقة بتأطير المتربصين
	5.3 علاقة المحاسبة بأخلاقيات المهنة
49	4. خصوصيات تدخل محافظ الحسابات في ظل أخلاقيات

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

50	المهنة
50	1.4 مدخل إلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
51	1.1.4 التطور التاريخي لمحافظة الحسابات في الجزائر
51	2.1.4 مفهوم محافظ الحسابات
51	3.1.4 تعيين محافظ الحسابات
51	4.1.4 الموانع
53	5.1.4 تحديد أتعاب محافظ الحسابات
53	6.1.4 إنهام مهام محافظ الحسابات
53	2.4 الحقوق والالتزامات المهنية لمحافظ الحسابات
53	1.2.4 حقوق محافظ الحسابات
56	2.2.4 الالتزامات المهنية لمحافظ الحسابات
57	3.4 مسؤوليات محافظ الحسابات
59	1.3.4 المسؤولية المدنية
59	2.3.4 المسؤولية الجزائية
59	3.3.4 المسؤولية التأديبية
60	4.4 الأخلاقيات المهنية لمحافظ الحسابات
62	1.4.4 مفهوم قواعد السلوك المهني لمحافظ الحسابات
62	2.4.4 مدونة أخلاقيات محافظ الحسابات
62	5.4 أسباب اهتمام محافظ الحسابات بتطوير مسؤولياته
62	المهنية، القانونية والأخلاقية
63	5. المهام الحرفية لمحافظ الحسابات
65	1.5 كيفية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه
65	2.5 جودة التدقيق والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات
65	1.2.5 جودة التدقيق (محافظة الحسابات)
65	2.2.5 الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

65	3.5 مهام محافظ الحسابات
66	4.5 تقرير محافظ الحسابات
66	1.4.5 مفهوم تقرير محافظ الحسابات
66	2.4.5 معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات
67	3.4.5 أنواع تقارير محافظ الحسابات
69	4.4.5 الأطراف المستفيدة من تقارير محافظ الحسابات
70	6. تنظيم مهنة المحاسبة من طرف المدقق وأهم الخطوات
70	المتبعة باستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق
70	1.6 معايير التدقيق المتعارف عليها
71	1.1.6 معايير التدقيق العامة
71	2.1.6 معايير العمل الميداني
71	3.1.6 معايير إعداد التقرير
72	2.6 التنظيم المهني للمحاسبة في إطار معايير التدقيق الدولية
73	1.2.6 ماهية معايير التدقيق الدولية ISA
74	2.2.6 أهمية المعايير الدولية للتدقيق
74	3.2.6 الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق
74	4.2.6 كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية
74	3.6 التنظيم المهني للمحاسبة في إطار معايير التدقيق الجزائرية
75	1.3.6 نشأة معايير التدقيق الجزائرية
77	2.3.6 مفهوم معايير التدقيق الجزائرية
77	3.3.6 مرجعية إصدار معايير التدقيق الجزائرية وأهدافها
79	4.3.6 عرض معايير التدقيق الجزائرية
79	5.3.6 اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية
79	4.6 إجراءات عمل المدقق في ظل معايير التدقيق الجزائرية
79	1.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

79	(210) اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
79	2.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق
80	(300) المتعلق بتدقيق الكشوف المالية
80	3.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق
80	(510) مهام التدقيق الأولية
83	4.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق
84	(500) العناصر المقنعة
85	5.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق
86	(610) استخدام عمل المدققين الآخرين
102	6.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق
103	(700) المتعلق بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف
112	المالية
	7. الخاتمة
	8. قائمة المراجع
	9. امتحان

مقدمة

إن التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها الجزائر، كتوجهها نحو اقتصاد السوق فرض عليها ضرورة القيام بجملة من الإصلاحات خصوصا في المجال المحاسبي، وذلك من خلال تبنيها بشكل جزئي ووفقا لما يتناسب مع البيئة الاقتصادية الجزائرية معايير المحاسبة الدولية (IAS)، ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS)، وشكل هذا التبنى النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي عرفت من خلاله مهنة المحاسبة في الجزائر نقلة نوعية.

إن الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر، لم تقتصر فقط على إصلاح نظامها المحاسبي، وإنما شملت أيضا إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة، من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية، التي تهدف من خلالها إلى تطوير المهنة، وإنشاء منظومة محاسبية فعالة قادرة على حماية المستثمرين، الدولة وكل الفئات الأخرى، التي تحتاج إلى المعلومات التي توفرها مهنة المحاسبة والتدقيق،

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وتدعيما لمواصلة الاصلاح المحاسبي في الجزائر من أجل تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، تم إصدار القانون رقم 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

حيث تضمن القانون 01-10 أهم القواعد المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر وشروط ممارستها، تنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إحداث تغييرات هامة على طبيعة وتشكيلة الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق، وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة، الذي ساهم بشكل رئيسي في جعل مهنة المحاسبة في الجزائر تواكب التطورات والتغيرات الاقتصادية، فبالإضافة الى تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، قام بإصدار مجموعة من معايير التدقيق المحلية، ابتداء من سنة 2016 في شكل أربعة مجموعات الى يومنا هذا ، والتي تمثل مجموعة من الارشادات والتوجيهات التي يستند اليها المدقق أي الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، لفهم طبيعة عمله، وما ينبغي العمل به، حتى يتمكن من تلبية جميع احتياجات الاطراف المتعاملة معه، والوصول الى تقرير نهائي يحتوي في طياته على معلومات صادقة، مفيدة، وموثوقة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، اصلاح محاسبي، القانون 01-10، محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية.

محتوى المادة:

- مدخل إلى مهنة المحاسبة عبر العالم وفي الجزائر؛
- أهم الاصلاحات التي عرفتها مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- أخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- خصوصيات تدخل محافظ الحسابات في ظل أخلاقيات المهنة؛
- مهام الحرفية لمحافظ الحسابات؛
- تنظيم مهنة المحاسبة من طرف المدقق، وأهم الخطوات المتبعة باستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

1. مدخل إلى مهنة المحاسبة عبر العالم وفي الجزائر

1.1 الاطار النظري للمحاسبة عبر العالم

1.1.1 عموميات حول المحاسبة

1.1.1.1 نشأة المحاسبة

ارتبط ظهور وتطور المحاسبة بنشوء المجتمعات المدنية، وتطور حياتها الاجتماعية والسياسية والاقتصادية حيث اهتمت المحاسبة منذ نشأتها بقياس ثروة الأفراد وبالمعاملات التجارية فيما بينهم، ولا شك أن هذه الوظيفة لا يمكن القيام بها دون وجود أداة متفق عليها لقياس القيمة الاقتصادية لتلك المعاملات، وتتمثل هذه الوسيلة أو الأداة بالنقود، ولعل المبادئ الاقتصادية التي تضمنتها شريعة حمورابي حوالي عام 1675 ق م تعتبر من أقدم النصوص المعروفة في التاريخ، فيما يتعلق بتنظيم عمليات الإيداع والتسليف والفوائد المترتبة عليها والضمانات المرتبطة بها، فقد أبرزت الألواح والكتابات القديمة التي ظهرت على جدران المعابد والكهوف إن البابليين والإغريق والرومان، وكذلك الفراعنة قد مارسوا المحاسبة بصورتها البدائية، والتي كانت محصورة بتسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد، وإحصاء الثروات وتجهيز الجيوش، وكان يقوم بتلك المهمة ما يعرفون بالكتبة الذين يقومون بتسجيل تلك المعلومات على ألواح من طين الصلصال، والتي كانت تختتم ثم تفخر لكي يمكن الاحتفاظ بها كسجلات للمحاسبة، ويمكن استخلاص أهم العوامل التي ساعدت على نشوء المحاسبة قديما، وتطورها في ما يلي:

✓ ظهور المجتمعات؛

✓ ظهور الكتابة عام 3200 ق م؛¹

✓ ظهور النقود والتعامل بها.

وفي ظل الإسلام تطورت المحاسبة بشكل ملحوظ، حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام، ولعل أهمها بيت المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، خلال القرن السابع ميلادي، وكذا

¹ - العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 02.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

خلال الخلافة العباسية أصدر أول كتاب يهتم بالمال العام وتصريفه بعنوان "الخراج" لقاضي القضاة آنذاك أبو يوسف خلال القرن الثامن ميلادي، كما ظهر أول كتاب في المحاسبة بعنوان "رسالة فلكية- كتاب السياقات- مؤلفه عبد الله بن محمد بنكاية المازن دراني عام 1363 م، والكتاب مودع في مكتبة السلطان سليمان القانوني باسطنبول بتركيا، ويعد هذا الكتاب أولم نسجلا لمعاملة بطريقة إثبات أطراف المعاملة (القيد المزدوج) وبقي هذا الكتاب في شكل مخطوط ولم يتم نشره بصورة تجارية، وظهر الكتاب قبل الكتاب المعروف للعالم لوكاباشيوليوب² 131 سنة، حيث شرح فيه مؤلفه النظم المحاسبية التي كانت سائدة في عصره، كما بين أنواع الدفاتر المحاسبية اللازمة، بالإضافة لمعالجته العجز والفائض.

وبعد ظهور الحركة التجارية وتطورها في العالم، وفي أوروبا خصوصا خلال القرن الخامس عشر ميلادي، أصبحت حاجة التجار والإقطاعيين إلى معرفة إيراداتهم وتكلفة الحصول عليها، حيث قام أحد المهتمين بشؤون الهندسة والرياضيات، ويدعى لوكاباشيوليوب عام 1494م في جنوب إيطاليا بوضع أولى قواعد المحاسبة السليمة في كتابه وهي قاعدة القيد المزدوج، والمتمثلة في تسجيل العمليات المالية من خلال تحديد طرفي العملية المالية: وهما الآخذ والمعطي، أو كما يعرف الآن بالمدين والدائن، وقد ظهرت بعد ذلك عدة كتابات في المحاسبة أسهمت في تطور المحاسبة.²

2.1.1.1 تعريف المحاسبة

تمثل المحاسبة نشاط خدمي يقوم بتوفير معلومات ذات طبيعة مالية عن المؤسسة الاقتصادية، لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهي أيضا فن تسجيل وتلخيص المعاملات المالية المختلفة للمؤسسة، من أجل مساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قراراتهم.

ولمهنة المحاسبة أهمية كبيرة بالنسبة لذوي العلاقة، فهي توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، ومن يُتقنها يملك المعلومة؛ فبالإضافة للموثوقية والمصدقية التي تضيفها على نتائج الأعمال، فإن لها دورا كبيرا في تنظيم الأنشطة المكونة لاقتصاد الدولة، ما يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية بها.

ويتمثل أول تنظيم لمهنة المحاسبة في المعهد المحاسبي الجارتر المتخصص، الذي يمثل أول جهة محاسبية متخصصة في العالم، حيث أنشأ في اسكتلندا عام 1854، ليتوسع إلى معهد محاسبي الجارتر في إنجلترا

² - العرابي حمزة، مرجع سابق، ص 03.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

عام 1880، ظهر بعد ذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1887، وهذه المعاهد المحاسبية حينها وضعت إجراءات مزاوله المهنة، ومتطلبات المعرفة المحاسبية لأعضائها الذين كانوا يزاولون مهنة المحاسبة.³

تعرض المحاسبة المالية نتيجة الأنشطة الاقتصادية للشركات، وبيان هذه الأنشطة من خلال التقارير والقوائم المالية، وهذه القوائم يجب إعدادها طبقا لما جاء في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP، وذلك لمراعاة احتياجات المستخدمين الخارجيين بما يحقق مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، والمستخدمين لهذه القوائم ممثلين بالمقرضين والمستثمرين والهيئات والنقابات والأجهزة الرقابية وغيرهم، فالمحاسبة مهنة قياس الأحداث الاقتصادية التي قامت بها الشركة، ومن ثم توصيلها إلى المستخدمين والمستفيدين بصورة موضوعية.

والمحاسبة كمهنة لها تأصيل علمي وإطار فكري مبني على مبادئ وفروض وقواعد، فهي نتاج بناء تراكمي من التأصيل العلمي والعملي، وبذلك أصبحت مهنة وعلم، ولغرض تطوير هذه المهنة ووضع إرشادات يسترشد به من يعمل في هذا المجال، ظهرت العديد من اللجان والهيئات والمجالس الدولية والمحلية، التي كان لها الدور البارز في قيادة هذه المهنة، والارتقاء بها وإيجاد الحلول للمشاكل والتحديات التي قد تواجهها، ووضع الإرشادات والمعايير التي تمثل الخطوط العريضة لهذه المهنة، ومن ابرز هذه الهيئات:

- ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- ✓ هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)؛
- ✓ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)؛
- ✓ الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)؛
- ✓ الجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)؛
- ✓ هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOI).⁴
- ✓

3.1.1.1 أهداف المحاسبة

يدور جوهر الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المحاسبة حول توفير معلومات تفيد مستخدميها متنوعين في

³ - خليفاتي جمال، سلسلة محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى والثانية ماستر، تخصص محاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2022-2023، ص3.

⁴ - داود بلال محمد، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة: دراسة استطلاعية في الجامعة التقنية الشمالية، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية،

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

صنع القرارات الاقتصادية، ولعل أهم هذه الأهداف مايلي:

- ✓ توفير معلومات تفيد اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة وكذا استغلالها؛
- ✓ توفير معلومات تفيد في توجه الموارد البشرية، المالية بصورة فعالة، والرقابة على كفاءة استخدامها في المجالات المختلفة؛
- ✓ توفير معلومات تساعد الإدارة في أداء مهامها باعتبارها وكيلا لملاك الموارد المتاحة والتقرير عنها لمن يهمه الأمر وذلك لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بالاستمرار أو عدم الاستمرار في النشاط ؛
- ✓ توفير معلومات تفيد في مجال الوظائف الاجتماعية والرقابة على أوجه النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال المعايير والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً، والتي تهتم بتطويرها ومتابعة تطبيقها لضمان حقوق كل مجموعة من مجموعات أصحاب المصالح دون تمييز.⁵

4.1.1.1 مقومات مهنة المحاسبة

تتمثل أهم مقومات مهنة المحاسبة في:⁶

- ✓ يلزم لمن يدخل في هذه المهنة أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً مناسباً؛
- ✓ يلزم لمن يدخل في هذه المهنة أن يكون مدرباً تدريباً رسمياً ملائماً؛
- ✓ يوجد تنظيم مهني يحكم مؤسسات هذه المهنة، والتزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك كما وصفتها الهيئة الإدارية وتتضمن وجود نظرة موضوعية؛
- ✓ لا يختلف أصحاب المصلحة كفعات مجتمعية على حاجتهم لهذه المهنة، ومردودها الإيجابي على رفاهيتهم الاقتصادية.

2.1.1 الإطار النظري للمحاسبة الدولية**1.2.1.1 نشأة المحاسبة الدولية**

⁵ - عجيلة حنان، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020، ص11.

⁶ - عجيلة حنان، عجيلة محمد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر: منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات

الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020، ص 552.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

علم المحاسبة علم قديم وتاريخها تاريخ دولي، إلا أن الاهتمام بالمحاسبة الدولية مهنيا وأكاديميا لم يظهر جليا إلا في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي، وتحديدًا كانت سنة 1972 نقطة تحول أو منعرج هام في تطور المحاسبة الدولية، وزيادة الاهتمام بها من طرف الباحثين والمحاسبين، لذلك سنبين مراحل تطور المحاسبة الدولية وفق مرحلتين: ⁷

1.1.2.1.1 مرحلة قبل سنة 1972

قبل سنة 1972 لم تكن هناك جهود أو محاولات جدية، من أجل تقليل فوهة الاختلافات الدولية في مجالا لأنظمة والممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، كانت هناك بعض المحاولات للاحتكاك الدولي في موضوع المحاسبة، عن طريق عقد بعض الاجتماعات والمؤتمرات ذات الطابع الإقليمي وليس الدولي، وذلك من أجل تبادل الخبرات والمهارات والاحتكاك بالأنظمة الدولية المختلفة.

ولم تكن هناك نية واضحة لمحاولة وضع مبادئ محاسبية مقبولة ومشاركة بين هذه الدول.

كانت هذه المؤتمرات مفيدة في حل المشاكل المحاسبية المختلفة للدول، وتبادل الأفكار والطرق وأساليب المعالجة المحاسبية بين هذه الدول، بالإضافة إلى محاولة تضيق الفوهة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، إلا أنها كانت على مستوى إقليمي فقط، ولم ترقى إلى المستوى الدولي.

2.1.2.1.1 مرحلة بعد سنة 1972

هذه المرحلة مهمة في تطور المحاسبة الدولية، وفي هذه المرحلة أصبحت المؤتمرات أكثر جدية، وكانت هناك نية واضحة من أجل تضيق الهوة بين مختلف الأنظمة والممارسات المحاسبية في كل دولة، وكانت هذه الجهود العالمية المبذولة في سبيل تطوير المحاسبة الدولية، استجابة طبيعية للتغيرات الكبيرة والمتسارعة التي عرفت البيئة الاقتصادية والمحاسبية في فترة السبعينات من القرن الماضي، هذه الأخيرة عرفت بداية الانفتاح الاقتصادي الدولي، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتضاعف المعاملات التجارية بين الدول، مما أدى إلى حتمية التطور في المجال المحاسبي لمواكبة هذه التغيرات الاقتصادية السريعة.

⁷ - سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 04، العدد 02، 2013، ص

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وترجمت هذه التطورات في الواقع العملي والأكاديمي، عمليا بظهور منظمين محاسبيين هما: لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبة سنة 1977 المنبثقتين عن المؤتمر العاشر للمحاسبة في سيدني بأستراليا سنة 1972، وأكاديميا فلقد وجد لأول مرة قسم المحاسبة الدولية في جمعية المحاسبة الأمريكية، وكذلك صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية من طرف الجمعية الاقتصادية الأوروبية، ونتيجة لذلك ظهر الاهتمام الكبير بالمحاسبة الدولية ومعاييرها، واحتلت جزء كبير من الأبحاث والدراسات من أجل تطويرها.⁸

2.2.1.1 أسباب ظهور المحاسبة الدولية

يمكن تلخيص أسباب ظهور المحاسبة الدولية في:⁹

1.2.2.1.1 الشركات متعددة الجنسيات

ظهور هذا النوع من الشركات بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة لسياسات تشجيع الاستثمار، وتميزت هذه الشركات بكثرة فروعها المنتشرة حول العالم، وبكبر حجم إنتاجها واحتكارها للتكنولوجيا، ولإدارة هذا النوع من الشركات كان لابد من وجود نظام معلومات محاسبي، يضمن الدقة والشفافية لمراقبة وتقييم النتائج، وهو ما أدى بالضرورة إلى تبني معايير ومبادئ محاسبية تستخدم عند إعداد البيانات المالية والمحاسبية لتكون في متناول كافة مستخدميها.

2.2.2.1.1 الاستثمارات الأجنبية المباشرة

الاستثمار الأجنبي المباشر هو انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى، بهدف اكتساح الأسواق وزيادة معدلات الإنتاج، وظهر هذا النوع من الاستثمارات مطلع الثمانينات وشكل الجزء الأكبر من الاستثمارات الدولية.

وترجع أسباب التوسع وزيادة الاستثمارات الأجنبية إلى:

✓ ارتفاع معدلات النمو في الدول المتقدمة؛

⁸ - سيد محمد، مرجع سابق، ص 206.

⁹ - مغنم محمد، محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية، تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2020-2021، ص 03.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ تحسن مؤشرات الأداء الاقتصادية على المستوى الدولي؛

✓ ظهور التكتلات الاقتصادية مثل الاتحاد الأوروبي.

ساهم هذا النوع من التدفقات بين الدول في التأثير على تطور الفكر المحاسبي والمحاسبة الدولية الدولية.

3.2.2.1.1 تبين الممارسة المحاسبية بين الدول

تختلف طرق وأساليب الممارسة المحاسبية من بيئة لأخرى، وطبقا لمتطلبات البيئة الاقتصادية لكل دولة، ويوزع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل نذكر منها:

✓ النظام الاقتصادي السائد؛

✓ النظام السياسي؛

✓ المستوى الثقافي ودرجات تقدم البحث العلمي في المجال المحاسبي؛

✓ توفر هيئة مهنية مستقلة أو حكومية من عدمه، يؤثر على ميدان المحاسبة.

3.2.1.1 أهداف المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق جملة من الأهداف الرئيسية هي:

✓ دراسة النظم المحاسبية في الدول المختلفة، للتوصل إلى النظام الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول؛

✓ الوصول إلى أسس وقواعد محاسبية دولية، يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية؛

✓ تعريف المحاسبين والمهتمين في المحاسبة بأسباب اختلاف تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة؛

✓ توفير المعلومات والبيانات المحاسبية المختلفة قدر المستطاع لتكون موحدة وملائمة؛

✓ إظهار أسباب اختلاف المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية المختلفة؛

✓ المساعدة على معرفة مدى تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة

أو بلدان تلك الشركات؛

✓ تفادي الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول.¹⁰

¹⁰ - بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية: دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية

قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013-2014، ص 09.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية، والتي تعكس الاحتياجات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عنها، إن اختلاف هذه العوامل بين الدول، قد أدى إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية وأهداف القوائم المالية من دولة لأخرى، ومع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية، في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم، ظهرت الحاجة لتقليل هذه الاختلافات ومحاولة التقريب بين الأنظمة المحاسبية المختلفة، ومن بين العوامل المفسرة لهذا الاختلاف يمكن ذكر ما يلي:

- ✓ البيئة الاقتصادية؛
- ✓ النظم القانونية والجبائية؛
- ✓ طرق تمويل المؤسسة؛
- ✓ النظام السياسي؛
- ✓ عوامل قيمية وثقافية.¹¹

4.2.1.1 الهيئات المحاسبية الدولية

تتمثل الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة وتطويرها في العالم في:

1.4.2.1.1 مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتم إجراء إعادة هيكلة وإعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية، فبعد 25 حوالي عام من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والتي تقع على عاتقه مسؤولية تطوير معايير التقارير، حيث تشكل المجلس سنة 2001، ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

كما اتفق على تعميم مصطلح IFRS (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) على كل المعايير التي يصدرها المجلس بدلا من مصطلح IAS، فمعايير IFRS تعتبر أوسع وأشمل وتتضمن في مضمونها كلا من الجانب المالي

¹¹ - بولجيب عادل، مرجع سابق، ص ص 10، 11.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

والمحاسبي، وابتداء من سنة 2001 أصبح مجلس المعايير IASB هيئة حرة، مستقلة، غير حكومية، لا تهدف إلى الربح، تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير المحاسبية، تعديلها وإلغائها أحيانا، كما اتخذ قرار أن كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه واسمه من جديد، وكل معيار جديد ظهر ابتداء من 2001 يظهر باسم IFRS.¹² تمثلت الأهداف التي وضعها المجلس في:

✓ تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية للمصلحة العامة، تكون مفهومة، ذات جودة عالية وواجبة التنفيذ وتتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافية وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى، وذلك لمساعدة المساهمين في الأسواق المالية العالمية والمستعملين الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

✓ ترويج الاستعمال والتطبيق الصارم لهذه المعايير؛

✓ إحداث تقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية، والمعايير المحاسبية الدولية من أجل إيجاد حلول ذات جودة عالية.¹³

2.4.2.1.1 لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

لجنة معايير المحاسبة الدولية هي منظمة مستقلة لا تهدف إلى تحقيق الربح، بل تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية وإعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات في القوائم المالية حول العالم، وتعود نشأتها إلى المؤتمر العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بأستراليا، وبعد عقد عدة اجتماعات والاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية وجهت دعوة لهيئات محاسبية في كل من: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، لحضور اجتماع لندن-بريطانيا -في مارس 1973 وأسست رسميا في 29 جوان 1973 حيث اعتبرت الهيئة ذات المسؤولية والأهلية، التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية، وتم

¹² - شنايت بلال، النظام المحاسبي المالي الجزائري بين ضرورة التحين ومعوقات الواقع الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج بالبويرة، الجزائر، 2021، 2022، ص 41.

¹³ - لطرش فريد، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016-2017، ص 69.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الاتفاق على تمويل هذه اللجنة من طرف أعضائها، وذلك بتوفير نصف التمويل اللازم، والنص الآخر يوفره الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وبعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى.¹⁴

3.1.1 مهنة المحاسبة في الجزائر

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي لم يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية، فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة" تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد لا بد من الإشارة إلى أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة، كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية، ومع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية، التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني، من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، كما تضمن هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

وفي إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق، وتبني المعايير المحاسبية الدولية لم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي، إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، خصوصا بعد المشاكل التي عرفتها المهنة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها:¹⁵

¹⁴ - بن يوسف مريم وآخرون، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية: الأحداث اللاحقة نموذجاً، مجلة المنتدى

للدراستات و الابحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص ص 55، 56.

¹⁵ - فيروز خويلدات وآخرون، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات: دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 04، العدد 01، 2015، ص 60.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ **ضعف تأهيل المهنيين:** تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

✓ **الضغوط التنافسية:** تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا الخبراء ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

✓ **عدم استجابة التنظيم:** تعاني المهنة من قصور المنظومة المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفه أو عدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقارها لياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC وIASB.

وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية، وذلك بصدر العديد من النصوص القانونية، ولعل أهمها القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال تفكيك " المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين " إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية.

حيث أن هذه الإصلاحات المحاسبية، قد أخذت من المنظمات المهنية كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وماتناديه المعايير الدولية.¹⁶

2. أهم الإصلاحات التي عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر

1.2 توجهات الإصلاح المحاسبي في الجزائر

¹⁶ - فيروز خويلدات وآخرون، مرجع سابق، ص 61.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

اتجهت الجزائر إلى الالتزام بإحداث إصلاحات شاملة على كلا من محاسبة المؤسسة والدولة، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي، المستوحى أساسا من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ووضع قيد التنفيذ طرق تكييف محاسبة الدولة، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تقوم بإصدارها المرجعية المحاسبية الدولية (IFAC).

كما أنها تنتظر استكمال الإصلاح، من خلال تكييف وتبنيها من خلال اللوائح والتشريعات الوطنية معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا من أجل تسهيل الولوج والاندماج في المرجعيات الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وفي هذا الإطار، فلا يمكن تطبيق محاسبة تستجيب في طياتها للمتطلبات الدولية دون أن يتم تدقيق مخرجاتها (الكشوف المالية)، إلا من خلال تبني معايير تدقيق دولية هي كذلك، من أجل إعطاء ضمانات أكبر لمستخدمي تلك القوائم المالية¹⁷.

كما يجدر بالذكر أن الإصلاحات التي مست المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تدخل في إطار اتفاق زعماء بما فيهم الرئيس الجزائري، دول الاتحاد الإفريقي من خلال إعلان الشركة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا "نيباد"، بتاريخ الأول من جويلية 2001، من أجل تحقيق الدول الإفريقية العضوية في المنظمات والمرجعيات المحاسبية الدولية، من خلال تحسيد الأهداف المسطرة والمتمثلة في تطوير قدرات الأسواق الإفريقية، ومحاربة الفساد، وتجميع القوى حول الديمقراطية، وتشجيع التدفقات المالية الخاصة. وفي هذا الإطار، اتجهت الإرادة السياسية في الجزائر، إلى إحداث إصلاحات عميقة على المحاسبة وأعمال التدقيق.

ويعتبر الإصلاح المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي يتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة (IAS/IFRS)، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي، من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر.

¹⁷ - سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات

الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2019، ص 112.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

هذه الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي آنذاك، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية، بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010.¹⁸

2.2 القانون 01-10

بسبب الواقع المتردي الذي كان سائدا قبل سنة 2010، قررت الجهات الوصية إعادة إصلاح مهنة المحاسبة عبر القانون 01-10، الذي تم إصداره بتاريخ 2010/06/29.

حيث ألغى أحكام القانون 08/91، حيث تلا ذلك صدور نصوص تطبيقية له، وهي:

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 24/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 25/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته، وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 26/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 27/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياته وقواعد سيره؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 28/11، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛

¹⁸ - نفسه، ص 113.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ المرسوم التنفيذي رقم 29/11، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 30/11، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 31/11، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبراء المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

✓ المرسوم التنفيذي رقم 32/11، يتعلق بتكليف محافظي الحسابات بمهنة المراجعة.

وتهدف عملية إعادة تنظيم المهنة حسب القانون 10-01، وما تلاه من نصوص تطبيقية وفق الجهات، التي أشرفت عليها إلى مايلي:

✓ تحقيق الاستقرار في المهن المحاسبية؛

✓ المساهمة في ضمان جودة المعلومات المالية؛

✓ تقوية المهنة وزيادة فعاليتها خدمة للاقتصاد الوطني؛

✓ تحديث الإطار القانوني والتنظيمي للمهنة.¹⁹

✓

3.2 عرض محتوى مشروع القانون 10 - 01 وشروط ممارسة المهنة

1.3.2 عرض محتوى مشروع القانون 10 - 01

يتكون القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من 12 فصل تندرج تحته 84 مادة، وأهم ما جاء به هذا القانون مايلي:

¹⁹ - خليفاتي جمال، مسار تطور مهنة المحاسبة في الجزائر بين التنظيمين المستقل والقانوني: دراسة استبائية لأراء عينة من المهنيين

والأكاديميين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 01، 2023، ص ص 476، 477.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ **المادة 04:** إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

✓ **المادة 05:** تضمنت إنشاء لدي المجلس خمس لجان متخصصة: لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة التأديب والتحكيم، لجنة المراقبة النوعية.

✓ **المادة 08:** تضمنت تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها، والتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني.

✓ **المادة 14:** تضمنت الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية، مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

✓ **المادة 25:** تضمنت

- إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي؛
- تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة؛

- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجور الأكثر أجرا؛
- تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس السنوات الأخيرة، ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية؛
- تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.

✓ **المادة 26:** تضمنت كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقتضيها في المؤسسة.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ **المواد 30 46 47 48 49:** تضمنت تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير والمراجع الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجتمعات ذات منفعة مشتركة، وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية.

✓ **المادة 35:** تضمنت:

- تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها، والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها؛
- تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

قررت الحكومة بموجب القانون 10 - 01 إعادة تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

من خلال هذا القانون تم استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية، عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، وعن طريق تعيين مثليه لدى مختلف مجالس المهنيين، ولقد تم بموجبه:

- منح الاعتماد لممارسة المهنة، الذي أصبحت من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

كما نصت المادة 05 من قانون 10-01 على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس لجان متخصصة:

- لجنة معايير الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التأديب والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية؛

- لجنة التكوين.²⁰

2.3.2 شروط ممارسة مهنة المحاسبة حسب القانون 01-10

1.2.3.2 الشروط العامة

حددت المادة (08) من القانون 01-10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- ✓ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ 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 القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد، وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبهم²¹.

²⁰ - بن نعمة سليمة، مخفي أمين، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01،

مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 03، العدد 02، 2017، ص 158.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

2.2.3.2 شروط المعرفة المتخصصة

يتعلق هذا النوع من الشروط ب:

- ✓ حيازة الشهادة الجامعية وذلك وفقا لما جاء به المرسوم التنفيذي 11-72 (المادة 02) المتضمن تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة؛
- ✓ التكوين النظري، حيث أصبح بموجب القانون 10-01 ضرورة حصول المحاسب المهني على تكوين نظري متخصص في الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أمرا ضروريا، حيث يحصل من خلاله المتكون بعد النجاح في الامتحانات النهائية على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، وتصل مدة هذا التكوين إلى سنتين بالنسبة لمحافظ الحسابات، وثلاث سنوات للخبير المحاسب؛
- ✓ التبرص المهني وأصبح القيام به مرهونا بحصول مهني المحاسبة على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية الخاصة بالتكوين النظري المتخصص، ويدوم سنتين بالنسبة للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و18 شهرا بالنسبة للمحاسب المعتمد؛
- ✓ حددت الشهادات المؤهلة للالتحاق بالتبرص المهني لممارسة مهنة المحاسب المعتمد في مختلف الشهادات الممنوحة من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التعليم والبحث العلمي، أو أي شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، تم الحصول عليها على الأقل ببيكالوريا متبوعة بثلاث سنوات في إحدى شعب المحاسبة، المالية، التسيير والتدقيق، وتشمل كلا النظامين الكلاسيكي ونظام (ل م د)، كما يخول حق القبول أيضا في التبرص المهني للممارسة مهنة المحاسب المعتمد للحاصلين على إحدى الشهادات التي تمنح من طرف المؤسسة التابعة لوزارة التكوين والتعليم المهني، والمتمثلة في كل من شهادة تقني سام في المحاسبة والمالية، شهادة تقني سامي في المحاسبة والتسيير، بالإضافة إلى شهادتان اثنتان شهادة التحكم في تقنيات المحاسبة وشهادة الاقتصاد والقانون.²²

3.2.3.2 الشروط المتعلقة بالحل المهني

²¹ - المادة 05، قانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، 2010، ص 05.

²² - قيدوش فيروز، التحديات المعاصرة لمهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022-2023، ص 106.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-31 المحدد لشروط ومعايير المكاتب الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى تلك التي نصت عليها مجموعة من قرارات وزارة المالية المؤرخة في 26/03/2013 المحددة لشروط المساحة والمرافق الصحية، ويمكن ذكر أهم الشروط في ما يلي:
- ✓ ضرورة توفر المحل المهني سواء عن طريق الملكية أو الإيجار على أن لا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة، وذلك بتضمين عقد الإيجار أو عقد الملكية في ملف الاعتماد لممارسة المهنة مع إثبات ذلك بحضور قضائي؛
 - ✓ أن لا تقل مساحة عمل كل مساعد عن 04 متر مربع؛
 - ✓ يجب تخصيص مساحة مناسبة للأرشفة والملفات؛
 - ✓ ضرورة أن يتوفر المحل على مختلف المرافق الصحية خاصة الطاقة، المياه، التدفئة ودورات المياه؛
 - ✓ ضرورة احتواء المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط، خاصة تجهيزات وأثاث المكاتب، تجهيزات الإعلام الآلي وتأمين المعلومات؛
 - ✓ وجود لافتة تعرف بالمحل المهني، لا يتجاوز حجمها 20 أو 25 سم، تتضمن اسم ولقب المهني وعنوان مقره الاجتماعي، بالإضافة إلى تصنيفه المهني وأرقامه الهاتفية المهنية.
- وما تجدر الإشارة إليه أن القانون نص على أن مهني المحاسبة، لا يمكنه بأي حال من الأحوال تسيير أكثر من محل واحد على المستوى الوطني، وضرورة خضوع كل تغيير في مقر المحل المهني إلى نفس الإجراءات المتعلقة بافتتاح المحل لأول مرة²³.

4.2 إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وفق القانون 10-01

في إطار إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بموجب القانون 10-01، فقد تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي كان يشرف على مهنة المحاسبة سابقا، وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت

²³ - قيدوش فيروز، مرجع سابق، ص 107.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إشراف وزارة المالية، وتمثل هذه المنظمات في: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

كما منح المجلس الوطني للمحاسبة بعد إعادة هيكلته صلاحيات واسعة في مجال تنظيم مهنة المحاسبة، وفي هذا الإطار فقد فصلت المواد 10، 11، 12 من المرسوم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 على المهام التي يمارسها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

وقد تضمن القانون 10-01 في محتواه (المادة 84)، وأهم ما جاء فيه:

- ✓ إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة بالجزائر؛
- ✓ تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ✓ إعادة النظر في نظام التكوين الذي يخول صاحبه لاكتساب صفة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كما حدد بالتفصيل شروط وكيفيات سير التبرص المهني؛
- ✓ منح شهادة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي؛

واستكملت المبادرة السابقة بإصدار جملة من النصوص التشريعية والتنظيمية خلال فترات متفاوتة، والمتمثلة أساسا في القرارات والمراسيم التنفيذية التالية:

- ✓ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27، والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيم هو تحديد قواعد سيره، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية لأعضاء المهنة، وتحديد صلاحياتها، وقواعد سيرها؛ كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛
- ✓ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/02/16 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها؛²⁴
- ✓ صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24/11/2011 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني، واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛
- ✓ صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24/05/2012 والمتضمن تحديد الكيفيات العملية لإجراء الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب، وكذا تحديد تشكيلة لجنة المداولات؛
- ✓ صدور المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21/07/2012 والمتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره؛
- ✓ صدور القرار المؤرخ في 24/06/2013، والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- ✓ صدور القرار المؤرخ في 12/01/2014، والذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات؛
- ✓ صدور المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ✓ صدور المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 عن المجلس الوطني للمحاسبة، والمتضمن وضع أربع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ؛
- ✓ صدور المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 عن المجلس الوطني للمحاسبة، والمتضمن وضع أربع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ؛
- ✓ صدور المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن المجلس الوطني للمحاسبة، والمتضمن وضع أربع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ.²⁵

5.2 الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

1.5.2 المجلس الوطني للمحاسبة

1.1.5.2 تقديم المجلس الوطني للمحاسبة

²⁴ - بوقفة علاء، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: واقع وآفاق، مجلة اقتصاديات النقود والتمويل، المجلد 01، العدد 01، 2020، ص ص 72، 73.

²⁵ - بوقفة علاء، مرجع سابق، ص 74.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

المجلس الوطني للمحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة البعدية في الجزائر، أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 و تكرر بموجب المادة 160 من دستور 1989، وهو هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية، تسري عليه حاليا أحكام المادة 170 من دستور 1996، المعدل بالقانون 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.

تأسس سنة 1980 بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، والمتعلق بممارسته لوظيفته الرقابية، و في تسييره يخضع للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، الذي يحدد صلاحيات المجلس، تنظيمه، وسير وجزاء تحرياته.

يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية اللازمة، التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكد إجراءات تسييره، و القانون الأساسي مثلما الخاص بقضاته.

أما من خلال التعديل الدستوري لسنة 2016 من خلال المادة 192، يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية، ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، و يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الرشيد والشفافية في تسيير الأموال العمومية، ويعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول ، كما يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة و يضبط تنظيمه و عمله و جزاء تحقيقاته ، وكذلك علاقاته بالهيكل الأخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش.²⁶

كما يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يضطلع بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث والتوحيد المحاسبيين والتطبيقات المرتبطة بهما، حيث يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:

✓ ممثلي الإدارة (مختلف الوزارات وهيئات الرقابة وهيئات الرسمية)؛

✓ ممثلين عن المهنة المحاسبية (خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين)؛

²⁶ - موساوي حليمة، دور مجلس المحاسبة في تقييم السياسات العامة في الدولة، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المجلد 01، العدد 01،

2018، ص ص 3، 4.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ ممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية.²⁷

2.1.5.2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تمت إعادة الهيكلة للمنظمات المهنية المحاسبية، من خلال تحديث مهامها، والأدوار التي تقوم بها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، ولهذا جعلت إضافات جديدة لهته الهيئات، وأهمها المجلس الوطني للمحاسبة، وفي هذا السياق تندرج مجموعة من المهام المنوطة لهذا المجلس، والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية:

- ✓ انجاز كل الدراسات والتحليل، التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- ✓ مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبي، والغرفة الوطنية لمخافتي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر؛ الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة؛
- ✓ تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛
- ✓ تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- ✓ جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- ✓ متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- ✓ المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- ✓ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة في وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسميا في 29 أكتوبر 2009، تجيب على الأسئلة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، وتقديم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية، لإتمام معاملاتها المالية والمحاسبية بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.²⁸

²⁷ - بوهرين فتيحة، محاسبة معمقة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري بقسنطينة 2، الجزائر، 2020 - 2021، ص ص 14، 15.

²⁸ - زوهري جلييلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 02، العدد 02، 2015، ص ص 92، 93.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

3.1.5.2 اختصاصات مجلس المحاسبة

يختص مجلس المحاسبة برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد، ويوصي بذلك في نهاية تحرياته وتحقيقاته بالإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك ، الاختصاصات الحالية لمجلس المحاسبة ، وقد حدد الأمر رقم 95-20 والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

- ✓ مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، ومختلف المؤسسات والمرافق العمومية، والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
- ✓ مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وكذا مختلف المؤسسات والهيئات العمومية، التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها ذات طبيعة عمومية.
- ✓ مراقبة مساهمات الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق والهيئات العمومية الأخرى في رأسمال أي مؤسسات مهما كان طابعها القانوني.
- ✓ مراقبة تسيير المؤسسات والهيئات التي تقوم بتسيير الأنظمة الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعية؛
- ✓ مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية، أو أي هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة وتقييمها، كإعانات المقدمة والضمانات مهما يكن الاستفادة منها؛
- ✓ مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية، من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.²⁹

2.5.2 الغرفة الوطنية لمخافتي الحسابات

²⁹ - بن علال الهاشمي، دراجي كريمو، دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر: دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 01، 2022، ص 220.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تم إنشاء الغرفة بموجب المادة 14 من القانون 10-01، والتي تنصت على أن ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط القانونية.

يسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني منتخب وفقا لقواعد المرسوم 11-26 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتتمثل تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في:

- ✓ 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة لمحافظي الحسابات المعتمدين؛
- ✓ 03 أعضاء من محافظي الحسابات المعتمدين يعينهم وزير المالية باقتراح من رئيس المجلس الوطني؛
- ✓ ممثل عن وزير المالية.
- ✓ ويتكون المجلس من :
- ✓ الرئيس؛
- ✓ الأمين العام؛
- ✓ أمين الخزانة، والباقي أعضاء.³⁰

3.5.2 المصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني للخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف؛
- ✓ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛

³⁰ - بوشوشة محمد، دور الغرفة الوطنية لمحافظي في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية،

المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 28.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

✓ تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛

✓ إعداد النظام الداخلي للمصنف³¹.

4.5.2 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

هي جهاز مهني يتمتع بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، كما أوكل القانون 10-01 مهمة تسيير الجهاز السابق إلى مجلس وطني ينتخبه مهنيون، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية، وتضم المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ممثل عن وزارة المالية، بغية العمل بالتنسيق مع وزير المالية.

كما تكلف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية:

✓ السهر على تنظيم المهن وحسين ممارستها؛

✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛

✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛

✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية؛

✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛

✓ المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي، والواجبات

المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد بالنصوص المتعلقة بهذه المهن؛

✓ تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية.³²

6.2 ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في اطار القانون 10-01

1.6.2 الخبير المحاسبي

³¹ - حابي أحمد، افاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق: دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021، ص 84.

³² - قادري عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، 2021، ص ص 109، 110.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

1.1.6.2 مفهوم الخبير المحاسبي

نصت المادة 18 من القانون 10 - 01 على أنه هو " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية:

- ✓ تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة؛
- ✓ مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات؛
- ✓ التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- ✓ تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- ✓ إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته³³.

2.1.6.2 أنواع الخبراء

يمكن تصنيف الخبراء وفقا للجهة التي قامت بتسخيرهم إلى خبراء معتمدين وخبراء استثنائيين كالآتي:

1.2.1.6.2 الخبير المعتمد

هو الخبير المسجل في جدول الخبراء أو قائمة الخبراء، ويعين من طرف القاضي للقيام بأعمال فنية، من أجل الاستعانة بتقاريرهم للوصول إلى الحقيقة، ويختلف الخبراء بالنظر إلى تخصصاتهم، فنجد خبراء البصمات، خبراء الطب الشرعي، والفنيون وغيرهم من الخبراء.

2.2.1.6.2 الخبير الاستثنائي

³³ - لعلائية باسمين، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية

و التجارية و علوم التسيير ، جامعة 20 أرت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2019-2020، ص 15.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

هو شخص متخصص في مجال من المجالات الفنية غير مقيد في جدول الخبراء المعتمدين، وبالرجوع إلى الشريعة العامة في إجراءات التقاضي، نرى أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أعطى للقاضي صلاحية تعيين خبير من بين المقيدين في قائمة الخبراء المعتمدين لأجل الاستعانة بالخبراء الغير مقيدين بشرط أدائهم اليمين أمام القاضي الذي عينهم مع إيداع محضر أداء اليمين بملف القضية طبقا للمادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون في حالة عدم وجود معتمدين في التخصص المطلوب، فقصد المشرع هو تحقيق العدالة فقط، إذ أنه في واقعنا نجد خبراء وأساتذة من تخصص معين في الطب مثلا يشهد لهم بالكفاءة والأمانة، لكنهم غير مقيدين في قائمة الخبراء القضائيين لأسباب تخصهم، ويجوز للقاضي الذي يريد تحقيق العدالة بكافة معانيها أن يعين هذا الخبير الغير مقيد في الجدول.³⁴

2.6.2 محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 10 - 01 يعد محافظ حسابات " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات، والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

حيث سمح القانون 10 - 01 للمهنيين المسجلين والمعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات.³⁵

3.6.2 المحاسب المعتمد

³⁴ - جلالة علي، مدى إدراك مراجع الحسابات بأعمال الخبير في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620 : دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والتسيير، المجلد 17، العدد 02، 2023، ص ص 05، 06.

³⁵ - بوعزة عبيد بشير، بوشبيخي بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: مؤسسة سوناطراك، مجلة المالية والأسواق، المجلد 09، العدد 02، 2022، ص ص 315، 316.

1.3.6.2 مفهوم المحاسب المعتمد

يعد محاسب معتمد " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته، ويتولى المحاسب المعتمد تسيير مكتب واحد لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسيّره في شكل شركة أو تجمع،³⁶ حيث يتولى المحاسب المعتمد:

- ✓ مسك محاسبة زبائنه سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين؛
 - ✓ يقوم بتسيير أجور العمال وإعداد تصريح وعاء اشتراكات الضمان الاجتماعي (DAC)، إلى جانب التصريح السنوي للأجور والعمال (DAS)؛
 - ✓ يقوم بإعداد تصريح وعاء اشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، إلى جانب التصريح السنوي للأجور والعمال لزبائنه الناشطين في قطاع البناء، الري والأشغال العمومية؛
 - ✓ يقوم بإعداد مختلف التصريحات الجبائية والإدارية لزبائنه ومتابعة كل السجلات القانونية... إلخ.³⁷
- إن مهنة المحاسب المعتمد مستقلة أي أنه ليس أجيرا لدى الزبون، ولا يخضع لسلطته مباشرة وإنما هي مهمة تعاقدية يحكمها عقد قانوني يوضع حقوق وواجبات كل من المحاسب المعتمد والزبون (التاجر)، ويجب التفريق بينه وبين المحاسب الأجير لدى مؤسسة معينة، الذي يخضع للسلطة المباشرة لرب العمل، وذلك ما تؤكد المادة 45 من القانون 10 - 01 التي تنص على أن تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمات، يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعية تحت التصرف، وشروط تسليم الوثائق، وكذلك كما تنص المادة رقم 03 من نفس القانون على أن يمارس المحاسب المعتمد مهنته بكل استقلالية ونزاهة³⁸.

³⁶ - إيمان نواره، خدمات المحاسب المعتمد في ظل تبني الرقمنة في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2023، ص 239.

³⁷ - نفسه، ص 241.

³⁸ - بوشوشة محمد، معوقات تطور مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 01، 2021، ص 301، 302.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

2.3.6.2 شروط ممارسة مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 10-01

يجب توفر مجموعة من الشروط حتى يمكن للشخص ممارسة مهنة المحاسب المعتمد:

2.3.6.2 1 الشروط الشخصية

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب؛
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ تأدية اليمين المنصوص عليها أمام المجلس القضائي المختص محل مكتبه.³⁹

2.3.6.2 2 شروط المحل المهني

وتتمثل أهم شروط المحل المهني:

- ✓ بإمكان المهني تسيير محل واحد فقط على المستوى الوطني؛
- ✓ يمكن أن يكون المحل ملك أو مستأجر على أن لا تقل فترة الإيجار سنة واحدة، حيث يجب وضع عقد الملكية أو عقد الإيجار في ملف الاعتماد لممارسة المهنة، ويثبت محضر قضائي وجود المحل؛
- ✓ يخضع كل تغيير في مقر المحل على نفس الإجراءات السابقة؛
- ✓ أن لا تقل مساحة المحل المهني عن 50 م² مخصصة للأمانة والمهني والمساعدين؛
- ✓ تحدد مساحة عمل كل مساعد ب 04 م² على الأقل؛
- ✓ يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات حسب عدد وحجم العمال؛
- ✓ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية، وخاصة الطاقة، المياه، التدفئة، ودورات المياه؛
- ✓ توفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط وخاصة تجهيزات وأثاث المكاتب، تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية، تجهيزات الاتصال؛
- ✓ توفر المحل المهني على وسائل الحماية والأمن؛

³⁹ - بوشوشة محمد، قراءة في تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 11،

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ التعريف بالحل المهني بلافتة عند المدخل الرئيسي ، بحيث لا يتجاوز حجم اللافتة 20 سم 25 x سم؛

يجب أن تتضمن اللافتة: لقب واسم المهني، عنوان المقر الاجتماعي، التصنيف المهني، وأرقامه الهاتفية المهنية.

2.3.6.2. 3 شرط الاعتماد

من أهم شروط ممارسة مهنة المحاسب المعتمد أن يكون المهني معتمدا من وزارة المالية، وأن يكون مسجلا في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 30 - 11 شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، كما يلي:

✓ يقوم الشخص الذي يرغب بممارسة مهنة المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه شخصيا إلى المجلس الوطني للمحاسبة؛

✓ يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الشخص وصل إيداع الملف حيث تعاد الملفات الغير كاملة أو غير المقبولة شكلا مرفقة بملزمة توضح أسباب رفض الملف؛

✓ تفصل لجنة الاعتماد على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة طلبات الاعتماد وتحرر محضرا بذلك يتضمن الموافقة أو رفض منح الاعتماد، حيث تجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد.

✓ يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة طالب الاعتماد بالموافقة أو الرفض المعلن وتحديد أسباب الرفض؛

✓ يمنح الاعتماد في نسخة واحدة إلى الشخص المعني مقابل تسديد مبلغ مخالصة؛

✓ بعد الحصول على الاعتماد من طرف وزارة المالية يجب على الشخص طلب التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

✓ يسجل الشخص سواء كان طبعيا أو معنوي في الجدول، وتمنح له بطاقة مهنية تحتوي على: اللقب والاسم، عنوان الشركة، المهنة المرخص بممارستها⁴⁰.

3. أخلاقيات مهنة المحاسبة

1.3 مدخل إلى أخلاقيات المهنة

⁴⁰ - بوشوشة محمد، مرجع سابق، ص 176.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

1.1.3 مفهوم الالتزامات الأخلاقية

وردت العديد من التعاريف للالتزامات الأخلاقية منها:

عرفت الالتزامات الأخلاقية بأنها دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسي مهنة المحاسبة، مبتعدا بذلك عن الأخلاقيات التطبيقية، والتي تعني دراسة للمشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف عينية محددة، وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمة في سياقات معينة.

كما عرفت بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة، التي تتطلب من المحاسب سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

وهناك من يرى أن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة، والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، فضلا عن ذلك هناك العديد من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام.⁴¹

2.1.3 مفهوم أخلاقيات المهنة

الأخلاقيات هي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص، يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط.

ومن ثم فإن جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال، من قبل منظمات الأعمال، لا ترتبط بمجتمعات محددة بل إنها أصبحت موضوعا حيويا مهما تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية.

⁴¹ - تغريد سالم اللبلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية: دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية

الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010، ص 78.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

ومن العوامل التي تؤثر في أخلاقيات المهنة، نذكر ما يلي:

- ✓ كلما ابتعدت تصرفات القادة أو المسؤولين في المؤسسة عن أخلاقيات المهنة، شجع ذلك الموظفين على عدم الالتزام بها؛
- ✓ للعقوبات المفروضة على المخالفين لهذه الأخلاقيات أثرها في تحديد مدى الالتزام بها؛
- ✓ للتصرفات الشائعة في المؤسسة أثرها في دعم أخلاقيات الأعمال وتثبيتها، أو قد شجع على الممارسات الخاطئة؛
- ✓ للجانب الأخلاقي في المجتمع (على اعتبار الإنسان اجتماعي بطبعه)، أثره وانعكاساته في جميع جوانب الحياة ومنها الأعمال.⁴²

2.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة

1.2.3 المفهوم

تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية، التي تحدد ما هو صحيح وغير صحيحة في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين، حيث تقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية مثل: العدالة، النزاهة، التجرد، والاستقامة.

فهذه الأخلاقيات عبارة عن مجموعة من المعايير والمبادئ، التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وأن هذه الأخلاقيات تتماثل مع الأخلاقيات المهنية الأخرى في جوانبها الأساسية في كونها جزء من الأخلاقيات المعيارية التطبيقية، التي تتضمن مبادئ ومعايير هي عبارة عن أحكام أخلاقية حول ما يجب فعله، وأنها تتجه نحو الارتقاء بالمهنة، من خلال الالتزام بتلك المبادئ والمعايير الأخلاقية من قبل المحاسبين، بما يحسن سمعة وصورة المهنة في أذهان الجمهور وتحقق مصالحهم على وجه أفضل، فبقدر ما يجنب هذا الالتزام الغرامات والنفقات القانونية، فإنه يساعد على بناء ثقة الجمهور بالمهنة، ويجذب الأعمال والزبائن لأعضائها، ويحافظ على مكانتها العالية.

⁴² - نزال حسن محمد، دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص ص 23، 24.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وتتمثل موجبات وأسباب الاهتمام بالأخلاق في مجال المحاسبة في:

- ✓ الرغبة في رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة، حيث تشير مختلف الدراسات إلى أن هناك علاقة سببية قوية بين الالتزام بالقيم وبين مستوى أداء المحاسب، فترتبه المحاسب وتعليمه وتأهيله من ضمانات الكفاءة المهنية والفنية اللازمة لكي يمارس عمله، ففي الآونة الأخيرة لوحظ أن هناك انخفاض في مستوى الأداء، وتبين من بين أسباب ذلك الاهتمام بالجانب المالي والأرباح ونحوها، دون الاهتمام بالجانب الأخلاقي؛
- ✓ المحافظة على الثقة في المعلومات المحاسبية، التي يقدمها المحاسب إلى الناس، ومن موجبات هذه الثقة توافر مستوى متميز من الأخلاق الكريمة والسلوك الطيب لدى المحاسبين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة ككل، وكذلك على المؤسسة التي يعمل فيها المحاسب؛
- ✓ ارتباط مصالح المجتمع والناس جميعا بالمعلومات المحاسبية، فالمحاسب حافظ للمال وأمين عليه، وشاهد وكذلك ناصح وموجه ومرشد لمالكه، ويتأثر بتقارير المحاسب العديد من الفئات المعنية بالمال والأعمال، وهذا يوجب الاطمئنان إلى التزام المحاسب بالقيم التي توجب عليه المحافظة على مصالحهم؛
- ✓ الحاجة الملحة إلى تقوية العلاقات المهنية بين المحاسبين بعضهم البعض، وضرورة ضبطها بالقيم الأخلاقية مثل: الأخوة والحب والتعاون والتسامح، وعدم التناحر والتشهير والتعدي والتكالب على المال والسيطرة على المهنة، وعدم اعتداء أحدهم على الآخر؛
- ✓ الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم، وتسول لهم أنفسهم بالتزوير والكذب، لتحقيق مآرب مادية أو شخصية، فعن طريق ميثاق القيم يمكن معاقبتهم أمام الجهات المعنية، ويكون ذلك رادعا للآخرين، وهذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة وحمايتها.
- ✓ كل هذه العوامل ساهمت ودفعت بالجمعيات المهنية والجهات التي لها علاقة بمهنة المحاسبة، إلى الاهتمام بأخلاقيات المهنة، نظرا لدور ولأهمية هذه المهنة للمؤسسات والأطراف التي لها علاقة بها.⁴³

2.2.3 أهمية أخلاقيات المهنة في المحاسبة

⁴³ - جودي أمينة، بن غزال ابتسام، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02،

العدد 10، 2017، ص ص 228، 229.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

يحتل تكوين المحاسبين أهمية كبيرة نظرا لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات، ولابد من الاهتمام بتكوين المحاسبين للوفاء باحتياجات المجتمع من المحاسبة، والتي يمكن من خلالها:

✓ تهيئة الكوادر الأكاديمية والمهنية القادرة على سد احتياجات الطلب المتزايد على المحاسبة، وإن احتياجات هذا المجتمع متنوعة ومتعددة، ويلزم من يقدمها أنيراعي الموضوعية والصدق والأمانة والنزاهة والشفافية عند تقديمه المعلومات المحاسبية للمستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء،

✓ يساهم الدور الرقابي والتشريعي على عملية المحاسبة، وتنظيم المهنة في التعزيز من ثقة المحاسب بنفسه، ويعزز شعوره بأن هناك جهة تحميه من تغول الإدارات، وقد نشطت المنظمات المهنية المحاسبية لوضع موثيق أخلاقية لأعضاء مهنية، وعملت على تدعيم الالتزام بها مثل: AICPA الأمريكية أو جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية أو غيرها.⁴⁴

✓ تعمل أخلاقيات مهنة المحاسبة على توفير حماية أكثر لأعضاء المهنة وحماية مصالح كل الأطراف الأخرى ذات العلاقة؛

✓ تركز أخلاقيات مهنة المحاسبة على مجموعة من المبادئ الأخلاقية والقواعد المهنية، كالنزاهة والموضوعية والسرية، بالإضافة إلى العناية المهنية، والتي تتطلب الاحترام والتطبيق لضمان تعزيز دور المهنة كأحد أدوات تعزيز البيئة الاقتصادية، من خلال زيادة الثقة في مخرجات مهنة المحاسبة، وبالتالي تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية، بالإضافة إلى اعتبارها شرطا ضروريا ليتصف المحاسب أو الممارس للمهنة بخاصية أو درجة المهنية؛

✓ تعد آداب وأخلاقيات مهنة المحاسبة ضرورية لقيام المؤسسات الاقتصادية واستمرارها ونجاحها، حيث قامت العديد من الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بسن تشريعات وأخلاقيات للسلوك المهني للمدقق، من أجل تحسين الخدمات المهنية المقدمة.⁴⁵

⁴⁴ - شنين عبد النور وآخرون، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية: دراسة تحليلية انتقادية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 04، العدد 01، 2018، ص 31، بتصرف.

⁴⁵ - قبدوش فيروز، لعبني علي، دور عناصر الكفاءة المهنية في تعزيز الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر: دراسة لآراء عينة من ممارسي المهنة، مجلة العلوم التجارية، المجلد 21، العدد 02، 2022، ص 190، 191.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ تعتبر قواعد السلوك المهني الخاصة بالمحاسبين والمدققين، الإرشاد الذي يجب أن يلتزم به، بما يتضمنه من مبادئ وقواعد تحكم عمله وعلاقاته مع زملاء المهنة ومع العملاء والأصحاب ذوي المصلحة.⁴⁶

3.2.3 مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة

تتمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة في المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني، التي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها بغض النظر عن مكان عملهم، سواء كانوا يشتغلون في مؤسسات محاسبية، أو في المؤسسات الاقتصادية، وتتمثل مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة في:

1.3.2.3 الموضوعية والحياد

يجب على المحاسب أن يبقى موضوعيا ومتجردا من كل صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، كما عليه أن يبقى على الحياد عند إبداء الرأي وعند تقديم خدماته لمختلف الأطراف التي يتعامل معها.

2.3.2.3 النزاهة

يجب على المحاسب أن يكون أميناً صادقاً في جميع العلاقات التجارية والمهنية، ولا يجب أن يكون له علاقة مع التقارير والمعلومات والقوائم المالية التي تحتوي على معلومات خاطئة أو مضللة، عبارات غير مسؤولة أو غير مبررة.

3.3.2.3 الكفاءة المهنية

للمحاسب المهني وظيفة مستمرة للحفاظ على المعرفة المهنية أو المهارة عند المستوى المطلوب للتأكد من أن يتلقى الزبون أو صاحب العمل خدمات مهنية كافية معتمدة على التطورات الجارية في الممارسة أو التشريعات

⁴⁶ - بشيري عبد العليم، حديدي ادم، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في

العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص 08.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

والتقنيات، أي أنه بوصفه قاعدة عامة لا يجوز للمحاسب أن يقبل أي عملية لا يستطيع إتمامها درجة عالية ومعقولة من الكفاية المهنية، وإذا لم يتمكن المحاسب من أداء جزء من المهمة الموكلة إليه بكفاءة فإن عليه الاستعانة بالنصيحة الفنية من الخبراء الآخرين الذين يساعدونه للقيام بعمله بكفاءة ومن هؤلاء: الخبراء، الزملاء المحاسبون، الخبراء الإحصائيين وغيرهم.

4.3.2.3 السرية

وتعني التزام المحاسبين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها من أعمال العملاء، أو رب العمل أثناء قيامهم بمهامهم، وعدم استخدام هذه المعلومات لمصالحهم الخاصة، أو لصالح طرف آخر، إلا بعد الحصول على الموافقة من كل الأطراف ذات الصلة.

5.3.2.3 العناية المهنية

يجب على المحاسب أن يمارس العناية المهنية عند تنفيذ أعماله، وأثناء إعداد التقارير المتعلقة بها، كما أن عليه استخدام الطرق والممارسات المحاسبية بأعلى جودة ممكنة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.⁴⁷

4.2.3 أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة

تسعى أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها، وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى؛
- ✓ تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين، ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- ✓ بث الطمأنينة والثقة في نفوس الأطراف المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين؛

⁴⁷ - عجيلة محمد، قنيع أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي: نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة،

المجلد 03، العدد 02، 2019، ص ص 114، 115.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ تكملة النصوص القانونية التي وضعها المشرع، لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله؛

✓ الحد من ظاهرة الفساد المالي، الذي ساد معظم الدول والشركات.⁴⁸

3.3 الإطار التنظيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

إن الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، تم تحديده في المرسوم التنفيذي 96-136 الصادر في 15 أفريل 1996، والمتضمن للقانون الأساسي لأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم مايتضمنه:

1.3.3 القسم الأول: واجبات المهني

ينقسم هذا القسم إلى أربعة فصول:

1.1.3.3 الفصل الأول: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبونه وموكله

تتمثل في:

✓ التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه، وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل

تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛

✓ أن تستند علاقتهم بزبونهم وموكليهم إلى الأمانة والاستقلال، وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير

مهني؛

✓ يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد

والإخلاص والشرعية المطلوبة، وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛

✓ يجب على المهني عند ممارسة مهامه، أن ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية، ويحترم الآجال المتفق عليها، كما

يجب عليه أن يسهر على احترام زبونه للتشريعات المعمول بها، لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه

حياده واستقلاله؛

✓ الالتزام بالسرية في أداء مهمتهم؛

⁴⁸ - بشيري عبد العليم، حديدي ادم، مرجع سابق، ص 08.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ يحدد الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد مع زبونه واجبات كل منهم عن طريق اتفاقية أو رسالة تكليف بمهمة.⁴⁹
- ✓ تحدد الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها، دورية المهمة أو مدتها، مبلغ الأتعاب والتسبيقات على الأتعاب؛
- ✓ على الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد، الذي يتعذر عليها لقيام بالمهمة التي قبلها أن يعلم زبونه بذلك، ويعيد إليه الوثائق في أجل شهر واحد.

2.1.3.3 الفصل الثاني: واجبات المهني في علاقته بالنقابة

وتتمثل في:

- ✓ ضرورة إخطار النقابة بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية؛
- ✓ ضرورة التعاون مع زملاءه في المهنة، في حالة استبداله أو توقيفه لأسباب تأديبية أو أي سبب آخر؛
- ✓ ضرورة إخبار النقابة بجميع الاتفاقيات المهنية التي يبرمها.

3.1.3.3 الفصل الثالث: واجبات المهني في علاقاته مع زملائه

وتتمثل في:

- ✓ أن لا يحل محل زميله له إذا طلب منه زبون ذلك، إلا بشرط أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقوانين، كما يجب عليه أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع إرسال نسخة منها إلى مجلس النقابة، بالإضافة على الامتناع عن توجيه أي نقد لزميله السابق؛
- ✓ يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- ✓ أن يمتنع المهني عن أي كلام بقصد الإيذاء إلى المهنة، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو إلى المهنة؛

⁴⁹ - حلوش صبرينة، لعكيرة ياسين، تحديات تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة: دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين المهنيين في الجزائر، مجلة

أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 10، العدد 01، 2023، ص 441.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ يجب على المهنيين حل الخلافات بينهم بالتراضي أو أن يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو اللجوء إلى غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- ✓ أن يتجنب كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء.
- ✓ الفصل الرابع: واجبات المهني التي تتعلق بتأطير المتدربين، وتتمثل في :
- ✓ التكفل بتدريب المهنيين من المتدربين، ومنحهم جميع التسهيلات سواء كانت نظرية أو تطبيقية، لتمكينهم من أداء الخدمات المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص.

2.3.3 القسم الثاني: حقوق المهني في ممارسة مهامه

وينقسم هذا القسم إلى فصلين:

1.2.3.3 الفصل الأول: الحق في التعاون

أهم ما يتضمنه هذا الفصل:

يحق للمهني أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم، قصد القيام بمهمته، وخاصة فيما يتعلق بتعاون موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة، ورقابتها في توفير جميع الوثائق والمستندات اللازمة، وتنفيذ المهام المسندة إليهم في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته، وفي حالة تعرضه لتجاهل أو قصور يعرقلان أداء مهمته يحق له أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.

2.2.3.3 الفصل الثاني: الحق في الحصول على مقابل الأتعاب

أهم ما يتضمنه هذا الفصل:

حق المهني في الحصول على مقابل الأتعاب، وفي حالة عدم تقاضيه للأتعاب المستحقة شرعا أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر، التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهامه، وذلك دون المساس بحق الاطلاع المنصوص عليه في القانون لصالح الإدارة الجبائية، وللحيلولة دون إلحاق هذا الحجز ضررا كبيرا بمصالح الآخرين، يمكن إيداعه هذه الوثائق والدفاتر في كتابة ضبطا لمحكمة، التي يتبعها مقر إقامة الزبون، كي يطلع عليها المعنيون الآخرون.

3.3.3 القسم الثالث: أحكام مختلفة

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

أهم ما تضمنه هذا القسم:

- ✓ يجب على أعضاء النقابة أن يؤدوا اليمين أمام المحكمة، التي يتبع مقر إقامتهم المهنية في ظرف ثلاثة أشهر، التي تلي تبليغهم تسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم؛
- ✓ ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام هذا المرسوم تطبيقا للعقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية، حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.⁵⁰

4.3 مدونة أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

الهدف من هذه المدونة هو وضع قواعد الأخلاق المهنية المطبقة على أعضاء المنظمة الوطنية للخبراء والمحاسبين.

1.4.3 التزامات المهني اتجاه عملائه

يجب على عضو النقابة إظهار أكبر قدر من السرية والاستقلالية في ممارسة مهامه، والسعي في الحياة الخاصة والمهنية، لتجنب أي عمل من شأنه تشويه القيم التالية للمهنة:

- ✓ النزاهة؛
- ✓ الموضوعية؛
- ✓ الكفاءة والعناية المهنية؛
- ✓ السلوك المهني؛
- ✓ تستند علاقات عضو النقابة مع العملاء إلى واجب المشورة و المعلومات والاستقلالية والموضوعية والسرية والالتزام بإنجاز مهامه بنزاهة وكفاءة؛
- ✓ يلتزم عضو النقابة بالسر المهني، و يجب عليه أيضاً التأكد من أن موظفيه والمتدربين التابعين له يلتزمون بالسر المهني؛

⁵⁰ - حلوش صبرينة، لعيكرة ياسين، مرجع سابق، ص ص 442، 443.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ يجب أن تحدد الاتفاقية، الموقعة من قبل الطرفين، على وجه الخصوص:

- طبيعة وحجم الأتعاب الواجبة التنفيذ؛
- دورية أو مدة المهمة؛
- المبلغ الإجمالي للأتعاب؛
- نمط التسوية؛
- مبلغ التسبيقات على الأتعاب للدفع في بداية وخلال انجاز المهام؛
- الشروط العامة للتعاون بين الأطراف.

2.4.3 التزامات المهني في علاقاته مع زملائه

في حالة طلب عضو من النقابة من طرف العميل ليحل محل زميل، فانه لا يقبل بالمهمة إلا بشروط:

- ✓ التأكد من أن هذا الطلب ليس مدفوعا برغبة التهرب من التطبيق الدقيق للقانون أو اللوائح المعمول بها ؛
- ✓ إعلام زميله بواسطة أي وسيلة مبررة وإرسال نسخة إلى مجلس النقابة؛
- ✓ بذل كل جهد ممكن للحصول على إثبات دفع رسوم للمستخلف قبل قبول المهمة، إذا تعذر ذلك يجب عليه إحالة الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة، وإجراء جميع التحفظات اللازمة مع العميل قبل توليه المهمة، بالإضافة إلى ذلك ، يجب عليه الامتناع عن أي انتقاد لسلفه،
- ✓ يجب على عضو النقابة أن يعزز ثقة العميل في العضو المستخلف، بالإضافة يجب أن يعكس سلوك الزملاء فيما بينهم روح الأخوة والتضامن والصدق.

3.4.3 الالتزامات المتعلقة بتأطير المتربصين

- ✓ يجب على أعضاء النقابة التكفل بالخبراء المتربصين والذين تم تعيينهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، من أجل تأطيرهم وتكوينهم المهني، وتخصيص مكافأة لهم وفق التنظيم المعمول به؛
- ✓ كما لا يجوز لعضو النقابة، خلال السنة التي تلي تسجيله في جدول النقابة، قبول مهمة اقترحها عميل لأحد مدربيه السابقين، إلا بموافقة خطية من هذا الأخير⁵¹.

⁵¹ - خليفاتي جمال، مرجع سابق، ص ص 95، 96.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

5.3 علاقة المحاسبة بأخلاقيات المهنة

تعتبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية، التي تحكم تصرفات الأفراد، ولذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتى لو أنها لم تكن محددة بشكل واضح، فقد يتم تصميم مجموعة من القواعد التي تجعل قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني، وتكون واقعية وقابلة للتطبيق في آن واحد، ويترتب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي، الذي يحقق المنفعة للمجتمع، انطلاقاً من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها، فإن تلك القواعد تجعل أعضاء المهنة يتقبلون معايير السلوك الأخلاقي بشكل أكثر فاعلية من تلك القوانين الإلزامية.⁵²

وسيتم توضيح العلاقة في النقاط التالية: ⁵³

- ✓ تمارس المحاسبة من خلال مجموعة من الإجراءات يقوم بها المحاسبون، وبالتالي فهي أفعال تعبر عن سلوك، وللأخلاق دور هام في ترشيد السلوك الإنساني بشكل عام، الأمر الذي يؤكد ضرورة الأخلاق لترشيد السلوك المحاسبي؛
- ✓ إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد، تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلا بد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة، الأمر الذي يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية، وهو ما يوفره المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة؛
- ✓ إذا كانت المعايير المحاسبية معدة على أساس أخلاقي، فإنه تبقى منطقة حرة في سلوك المحاسب، لا يمكن لهذه المعايير مهما كانت دقتها وتفصيلاتها أن تطولها، ويبقى الأمر مرهوناً بأخلاقيات المحاسب، ومثال على ذلك المحاسب الذي أن هناك رشاي دفعته المؤسسة، ومع ذلك يسجلها في الدفاتر على أنها عمولات أو إكراميات... إلخ؛

⁵² - بحشاشي رباح، أهمية تطبيق معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق

حوكمة البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 10، 2017، ص 135، بتصرف.

⁵³ - بحشاشي رباح، نفسه، ص 136.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني، من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي، بما يخدم مصالحهم، كتدخل إدارة المؤسسة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة أو طلب إخفاء معلومات تظهر انحرافهم، وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب، فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى، ويؤدي بالتالي إلى فقدان الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية؛

✓ تعمل المحاسبة في مجال المعاملات المالية، وكل إنسان يجب ماله ويريد تعظيم منفعة منهن كما أن المحاسب في ممارسته لعمله المحاسبي، خاصة مراجع الحسابات يحقق مصلحة مالية ممثلة في مكافآته أو أتعابه، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها كل منهم لتحقيق هذه المنفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعي فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا روعي فيه تحقيق نفع أزيد مما يستحقه، حيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف على حقوقه والتزاماته، لذا يجب أن يكون المحاسب الذي يحدد ذلك أمينا وعادلا، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكا غير أخلاقي في الحصول على الزبائن أو الإضرار بزملاء المهنة.

✓ التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن، تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة، كحالة العولمة التي يعيشها العالم.

4. خصوصيات تدخل محافظ الحسابات في ظل أخلاقيات المهنة

1.4 مدخل إلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1.1.4 التطور التاريخي لمحافظة الحسابات في الجزائر

شهدت الجزائر منذ استقلالها العديد من الإصلاحات وسن تشريعات وكانت مهنة محافظة الحسابات من بين ما مسته هذه الإصلاحات والتشريعات .

1.1.1.4 الفترة الأولى (النشأة) 1969-1991:

لقد أسست المحافظة على الحسابات لأول مرة بموجب الأمر 107-69 المؤرخ في 1969/12/13 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، والذي تضمن في مادته 39 : يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات التي تكون فيها الدولة أو أي تنظيم عمومي مالكا لجزء من رأس المال الاجتماعي بهدف التأكد من انتظام ومصادقية حساباتها، وتحليل وضعيتها أصولها وخصومها .

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات، منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة، التي تستفيد من المساعدة المالية، والذي ألغى المادة 39 من الأمر 79-107 وضمها المرسوم 70-173 الخاص بمحاسبة الحسابات، حيث أعطى القانون 80-05 للدولة والذي أنشأ بمقتضى القانون رقم 05-80 مجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات، التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

وقد استمر الفراغ القانوني حتى سنة 1984 التي تلاها إصدار قانون المالية لسنة 1985، الذي جاء لتعديل وضعيتها محافظي الحسابات من الناحية القانونية والموضوعية، وهذا ما نصت عليه المادة 196.

وبداية من سنة 1988 اتخذت محافظة الحسابات منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها والمبادئ لها، بعد صدور قانون 88-01 المؤرخ في 13/01/1988، المتضمن لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية، التي كانت تتخبط فيها بالماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات، وذلك بمهمتين جديدتين :

✓ ممارسة هذه المهنة من طرف مستقلين للمراجعة القانونية؛

✓ عدم التدخل في التسيير .

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان سببا في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم، وتأطير المهنة وقد تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، الذي شمل المهن الثلاث في نظام واحد.⁵⁴

⁵⁴ - عجيلة محمد، قنيع أحمد، متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي: نظرة مستقبلية، مجلة أبحاث كمية ونوعية

في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 01، 2019، ص 51.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

1.1.1.4 فترة التأطير القانوني للمهنة 1991-1999

خلال هذه الفترة اتضحت الصورة الكاملة لمحافظة الحسابات، حيث صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية تضمنت ضبط المهنة منها :

✓ قانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 حدد شروط وكميات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال، وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات.

✓ مرسوم تنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصه وقواعد عمله .

✓ قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية المحددة لهم من طرف القانون، وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات أتعاب.

✓ مرسوم تنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 1996/04/15 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه؛

✓ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومراكز البحث العلمي والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي، والمؤسسات العمومية غير المستقلة، ويتم تعيين محافظي الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.⁵⁵

✓ مقرر رقم 94 /SPM/ 103 هذا المقرر متعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع والقانون الساري المفعول بين الاجتهادات: قبول التوكيل، الدخول إلى الوظيفة، اجتهادات متعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية.

⁵⁵ - عجيلة محمد، مرجع سابق، ص 52.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ مقرر مؤرخ في 24 / 03 / 1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي، والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددت اللجنة الخاصة، وكل التدريبات المهنية يتم تنظيمها والإعتراف بها وفقا للكيفيات التي يحددها مجلس النقابة الوطنية، ويكلف هذا الأخير بتنفيذ ما ورد في هذا التقرير، إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحاسبة الحسابات في الجزائر، وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابها وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن هذه المرحلة أعطت الأبعاد الحقيقية لمحاسبة الحسابات والصورة الشاملة لها.

3.1.1.4 الفترة 1999-2010

أما من 1999-2010 لم تعرف محافظة الحسابات في الجزائر تغيرات كبيرة، وإنما اقتصر على تعديلات القوانين، فقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعاده تقييم الإستثمارات: الأموال الثابتة العينية القابلة للإستهلاك وغير القابلة في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، وحسب المرسوم التنفيذي رقم 210-07 "تنجر إعادة التقييم على أساس قيمة السوق او قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة او الهيئة المعنية المستعملة والنتائج المترتبة عنها"، ويعرض الخبير المؤهل تقريراً مفصلاً يوضح فيه اختيار طريقة التقييم، وأيضا المادة 06 من نص المرسوم: يعد محافظ الحسابات الحالي تقريراً خاصاً يوجه إلى الهيئة الإجتماعية المختصة بيدي فيه رأيه حول إعادة التقييم، وكذا حول السبل والطرق المستعملة".

وحسب القانون 10-01 يجب على كل مهني معرفة الهيئة أو الهيئات التي يخضع لها، وهذا هو الجانب الذي عرف تغييراً مهماً في هذا القانون مقارنة بالقانون القديم رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بنفس المهنة.⁵⁶

2.1.4 مفهوم محافظ الحسابات

⁵⁶ - عجيبة محمد، مرجع سابق، ص 53.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

عرف القانون رقم 10-01 محافظ الحسابات بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

وحتى يستطيع محافظ الحسابات ممارسة مهامه المخولة له، يجب توفر الشروط التالية:

- ✓ حيازة الجنسية الجزائرية؛
- ✓ حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- ✓ التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، ولم يصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا؛
- ✓ أداء اليمين المنصوص عليها قانونا.⁵⁷

وفي تعريف آخر لمحافظ الحسابات فإنه شخص مستقل يقوم بإبداء رأيه حول الحسابات المالية السنوية للشركات، ويصادق على قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وعليه فإن محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل، تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01، الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، يقوم بتدقيق حسابات الشركات والمجمعات، ويبدى رأيه الفني والمحايد حول عدالة وصدق قوائمها المالية.⁵⁸

3.1.4 تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة، أو الجهاز المكلف بالمداولات، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وذلك لمدة ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تجديدها بعد مرتين متتاليتين إلا بعد مرور 03 سنوات، وعندما يتقرر تعيين أكثر من محافظ

⁵⁷ - بورحلة ميلود، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 611.

⁵⁸ - غديل مريم، حجار مبروكة، أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات خلال عملية التدقيق في الجزائر : دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية سطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص 257.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

حسابات، فإنه يتعين على كل واحد ممارسة مهنته طبقا لأحكام القانون (القانون 10-01) ، كما أن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوولات هي الجهة التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن له أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكلها، فضلا عن الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.⁵⁹

ويتم تعيين محافظ الحسابات إما :

1.3.1.4 من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوولات

يتم تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

- ✓ تُعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة ؛
- ✓ يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات؛
- ✓ دفتر الشروط: فصل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات؛
- ✓ رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية "08" أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

2.3.1.4 التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري)

إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجئ علينا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

⁵⁹ - بملولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية: دراسة

ميدانية لعينة من محافظ الحسابات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، 2020، ص 368.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

3.3.1.4 التعيين من طرف أحد المساهمين

يجوز لكل مساهم أن يطلب م- العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات. وبالنسبة لعهددة المهمة :تحدد عهددة المدقق الخارجي في إطار مهمة التدقيق القانوني بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين، وتنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.⁶⁰

4.1.4 الموانع

مراعاة لاستقلالية محافظ الحسابات، فقد ألزم القانون بعدم تلقي محافظ الحسابات أي امتيازات أو أجرة مهما يكن شكلها، باستثناء الأتعاب والتعويضات، وأن هذه الأتعاب لا يمكن بأي حال من الأحوال احتسابها على أساس النتائج المحققة من قبل الشركة أو الهيئة المعنية، وقد حرص القانون في سبيل دعم هذا المبدأ على منع محافظ الحسابات من:

- ✓ القيام بمراقبة حسابات الشركات، التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن الميسيرين؛
- ✓ 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 أ، الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهدته.⁶¹

5.1.4 تحديد أتعاب محافظ الحسابات

يعتبر تحكم المؤسسة في تحديد أتعاب محافظ الحسابات عاملا يعرض المدقق لتخفيض أتعابه، إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيات بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة

⁶⁰ - بن يحيى علي، لعمور ريميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 01، 2020، ص 106.

⁶¹ - طابري فارس، إصلاح مهنة المحاسبة كاحدى اليات استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر: محافظ الحسابات أمؤذجا، مجلة المالية والأسواق، المجلد 04، العدد 02، 2017، ص 142.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الأمريكية، فقد أسند حق تحديد أتعاب محافظ الحسابات إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب محافظ الحسابات وحماية استقلاليتها وحياده.

أشار القانون الجزائري من خلال المادة 45 من القانون رقم 91-03 المؤرخ في 27/08/1991 كما يلي: تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعية تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

إلا أن أتعاب محافظ الحسابات تحددها الجمعية العامة للمساهمين، با بالاتفاق مع المدقق، وقد أشارت هذه المادة إلى أنه يمكن أن يتلقى محافظ الحسابات أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كاف.⁶²

6.1.4 انتهاء مهام محافظ الحسابات

يتم إنهاء مهام محافظ الحسابات حسب الحالات التالية:⁶³

1.6.1.4 انتهاء المدة المحددة قانونا

تنتهي مهامه بانتهاء المهلة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 من القانون 10-01 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابل للتجديد مرة واحدة، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة، خلال سنتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

2.6.1.4 إستقالة محافظ الحسابات

نصت المادة 38 من القانون 10-01 على حق محافظ الحسابات في الاستقالة " :يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم

⁶² - شاهد إلياس وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 10، 2017، ص 12.

⁶³ - علون محمد لمنين، محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، جامعة لونيسسي علي، البليدة 2، الجزائر، 2021-2022، ص 83.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يجوز أن يكون الدافع للاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية، لذلك وضع المشرع في هذه المادة شروطاً خاصة بالاستقالة، وهي :

- ✓ إعطاء شرح مفصل للأسباب الموضوعية؛
- ✓ إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للمؤسسة، لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة؛
- ✓ إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها؛
- ✓ ألا تسبب هذه الاستقالة أضراراً للمؤسسة.

3.6.1.4 عزل محافظ الحسابات

إذا توفرت الشروط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار القضاة بناء على طلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الشركاء أو المساهمين ، الجمعية العامة.

4.6.1.4 وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية العلاقة المبنية على الاعتبار الشخصي، كما هو الحال علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسة الخاضعة لرقابته لأن المحافظ المعين من طرف الجمعية العامة، يتم على أساس الثقة في الشخص المحافظ وأمانته وكفاءته.

5.6.1.4 اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وإفلاسها

لأنه يمكن حل المؤسسة دون اللجوء إلى تصفيتها، فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائياً، لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف، وفي حالة قيام المؤسسة بالاندماج مع مؤسسة أخرى قصد إنشاء مؤسسة جديدة (اندماج بالمزج) أو في حالة ابتلاعها من طرف مؤسسة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم) في هاتين الحالتين يؤدي حل المؤسسة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في المؤسسة، التي كان يزاول فيها مهامه، ولا يعتبر محافظاً للحسابات في المؤسسة الناتجة عن عملية الاندماج.

2.4 الحقوق والالتزامات المهنية لمحافظ الحسابات

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

1.2.4 حقوق محافظ الحسابات

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

- ✓ الحق في التعاون؛
- ✓ الحق في الحصول على أتعاب، بحيث لا يحق لمحافظ الحسابات أن يتحصل على أتعابه في شكل عيني أو مساهمات، كما لا يمكن أن يبرر كفاية مقابل الأتعاب بالمقارن مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت؛⁶⁴
- ✓ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات، والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح، التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة؛
- ✓ حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى، لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له؛
- ✓ الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة السجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها، من خلال المراجعة الحسابية، إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندة من خلال المراجعة المستندية؛
- ✓ الحق في الجرد المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك التأكد؛
- ✓ حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة، وحق الاتصال بدائي المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات؛
- ✓ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين بالانعقاد في بعض الحالات، التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال؛
- ✓ حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفة الشخصية.⁶⁵

2.2.4 الالتزامات المهنية لمحافظ الحسابات في ظل أخلاقيات المهنة

⁶⁴ - عوماري عائشة، أقاسم عمر، 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، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2017، ص 254.

⁶⁵ - هيري اسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير التدقيق: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص 22.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إن جودة التدقيق تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والإلتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.

ونظرا للندرة المعروفة في مراجع التدقيق القانوني في الجزائر تم إصدار القرار 94/SPM/103 عن وزير الإقتصاد في: 02 / 02 / 1994 والمتعلق بالعنايات المهنية لمحافظ الحسابات، والمتضمن لستة توصيات، وضحت منهجية ومسار عمل محافظ الحسابات، وهي دليل يركز عليه محافظ الحسابات أثناء مزاولته لمهنته القانونية، وهي كالآتي:

1.2.2.4 التوصية الأولى (قبول العهدة والدخول في العمل)

والتي تنص على أنه على محافظ الحسابات:

- ✓ التأكد من سلامة تعيينه وأنه لا يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- ✓ التأكد من انتظام تعيينه (إما من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية)؛
- ✓ تصريح كتابي بعدم الوقوع في حالات التنافي وإبلاغ المجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها في مدة لا تتعدى 15 يوم؛
- ✓ تحديد مدى وكيفية أداء مهمته في إطار رسالة مرجعية محددة في دفتر الشروط المتعهد بشأنه.

2.2.2.4 التوصية الثانية (ملفات العمل)

بهدف تحقيق العناية المهنية اللازمة وجمع الأدلة الكافية، يتوجب عليه مسك ملفين أساسيين:

- ✓ **الملف الدائم:** ويتضمن كل الوثائق المستخدمة في مدة العهدة أو تجديدها، حيث يختلف محتوى هذا الملف حسب طبيعة المؤسسة محل التدقيق، وحسب مكتب محافظ الحسابات.
- ✓ **الملف السنوي:** يتضمن هذا الملف كل العناصر المتعلقة بالمهمة والخاصة بالسنة محل التدقيق.

يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بهذه الملفات ل 10 سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

3.2.2.4 التوصية الثالثة (التقارير حول الحسابات الاجتماعية)

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تطرق هذه التوصية إلى التقارير الواجب إنجازها من طرف محافظ الحسابات وهي:

التقرير العام للمصادقة على الحسابات، التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، مداخلة عند حضور اجتماع مجلس الإدارة.

4.2.2.4 التوصية الرابعة (التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية)

وتطرق إلى الأهمية التصريح بهذه الأعمال: الأعمال الواجب التصريح بها، الواجبات التي يتقيد بها بخصوص الأعمال غير الشرعية، مدة التصريح، شكل التصريح.⁶⁶

5.2.2.4 التوصية الخامسة (مسار محافظ الحسابات)

قبل الشروع في فحص الحسابات لابد عليه من الحصول على معرفة عامة عن الشركة وبيئتها، وضع خطة للعمل، فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية، دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

6.2.2.4 التوصية السادسة (فحص الحسابات)

والتي تهدف إلى جمع أدلة إثبات كافية تمكن من التعبير عن رأيه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية، حيث وضحت نطاق طبيعة الإختبارات الواجب إجرائها على الحسابات من خلال: الفحص المستندي والمراقبة الحسابية، التحليلات والتقديرات والمقاربات البنكية، المعلومات المتحصل عليها من مسيري وموظفي المؤسسة، استخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية، وهذا بالرجوع إلى الخبرة المهنية للمدقق، فحص بنود الأصول وبنود الخصوم.⁶⁷

3.4 مسؤوليات محافظ الحسابات

يترتب على المراجعين واجبات لتوفير مستوى معقول من العناية عند أدائهم لعملهم، إذ تتحدد مسؤولية المراجع على أساس العقد المبرم بينه وبين المؤسسة، وبالتالي فإنه عند وجود أي إهمال من قبل المراجع فإنه يتم

⁶⁶ - جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المهنية ومعايير التدقيق الجزائرية -

دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، 2022، ص ص 265، 266.

⁶⁷ - جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، نفسه، ص 267.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

مسأله كونه مسؤولاً عن هذا الإهمال. ولا شك أن إخلال المراجع بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي، يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية هي:

1.3.4 المسؤولية المدنية

وتنقسم إلى نوعين، النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة، ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالمؤسسة، أما النوع الثاني فهو مسؤولية المراجع التقصيرية، وهي مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع.

2.3.4 المسؤولية الجزائية

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مراجع الحسابات أثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررون كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع.

3.3.4 المسؤولية التأديبية

تنشأ المسؤولية التأديبية نتيجة لارتباط المراجع في كل دولة بمنظمة مهنية تحدد واجباته المهنية، أو تضع إطاراً لأخلاقيات المهنة الواجب احترامها، بحيث تستطيع المنظمة مساءلة المراجع في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة وسلوكها.

وحسب التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر 15، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في (الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛ الشطب من الجدول).⁶⁸

على أن يحتفظ مراجع الحسابات بحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة. ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسن المرسوم التنفيذي 01-13 المؤرخ في 2013/01/13، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظائفهم، وكذا العقوبات التي تقابلها.⁶⁹

⁶⁸ - حميداتوا صالح، بوقفة علاء، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في ظل الإصلاح الخاسي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 01،

2011، ص ص 51، 52.

4.4 الأخلاقيات المهنية لمحافظ الحسابات

1.4.4 مفهوم قواعد السلوك المهني لمحافظ الحسابات

هي عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي، تشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الايجابي، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الإلزام، كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والأداء المحددة من المؤسسات المهنية التي أصدرتها.

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: بأنها مبادئ وقواعد وتفسيرات وأحكام، فالمبادئ تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك، وقواعد واسعة وتعطي وصفا دقيقا للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والشروحات والتفسيرات والتي توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها، وأحكاما تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية، حيث تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأغراض التالية، نذكر أهمها في:

- ✓ رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق، والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم، الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛
- ✓ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين، ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- ✓ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام، التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأصيل العلمي والعملية للمدقق، وحياد مدقق الحسابات في عمله، والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة؛⁷⁰
- ✓ بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة؛

⁶⁹ - حولي محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2017، ص 341.

⁷⁰ - أرديني طه أحمد حسين، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق: دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الراءدين، المجلد 65، العدد 29، 2008، ص 158.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وبالتالي فإن قواعد السلوك المهني تهدف أساسا إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية، التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة.⁷¹

2.4.4 مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات

وتحدد الأخلاقيات التي يخضع لها محافظ الحسابات في ممارسة نشاطه المهني، بغض النظر عن طبيعة المهام أو الخدمات التي يقدمها، أحكامها ملزمة لأي محافظ حسابات، بغض النظر عن طريقة ممارسته، حيث يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالقوانين والأنظمة بالإضافة إلى أحكام هذا النظام.

1.2.4.4 الالتزام بالمبادئ الأساسية للسلوك

✓ **السر المهني:** يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية في أداء المهام، وعدم إفشاء الأسرار المهنية للغير إلا في بعض الحالات المسموح بها قانونا، على غرار إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية بالوثائق المقررة أو عند فتح تحقيق قضائي..

✓ **الأمانة:** إذ لا بد على مزاوّل المهنة أن يكون صادقا في عمله ملتزما بمهامه بشرف وضمير مهني، وفيما للجهة التي عينته وللمنظمة المهنية التي ينتمي إليها.

✓ **الحياد:** يجب مراعاة مبدأ الحياد، والذي من خلاله يلتزم المدقق بالموضوعية ولا يتحيز لأي طرف من الأطراف، بالإضافة إلى الإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد القانونية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة، وبخاصة عند إبداء الرأي حول القوائم المالية والابتعاد عن كل أساليب الغش والتزوير أو التواطؤ مع أي طرف من الأطراف.

✓ **الاستقلالية وعدم التعارض:** يجب أن يكون محافظ الحسابات مستقلا عن الشخص أو الذمة يقدم لها مهمة أو خدمة. كما يجب عليه تجنب وضع نفسه في موقف يمكن أن ينظر إليه أنه يعرض للخطر الممارسة المحايدة لمهمته أو خدمته، تنطبق هذه المتطلبات طوال مدة المهمة أو الخدمة، سواء في المناسبات أو خارج نطاق الممارسات.

✓ **الذهن الناقد:** ممارسة نشاطه المهني، يتبنى محافظ الحسابات موقفا يتسم بالعقل النقدي.

⁷¹ - نفسه، ص 159.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ **الكفاءة والعناية المهنية:** يجب أن يكون لدى المدقق المعرفة النظرية والعملية اللازمة للقيام بمهامه وخدماته، يحافظ على مستوى عال من الكفاءة، لا سيما من خلال تحديث معرفته بانتظام والمشاركة في أعمال تدريب، يضمن المدقق أن موظفيه لديهم المهارات المناسبة لأداء المهام الموكلة إليهم بشكل صحيح، وأنهم يتلقون ويحافظون على مستوى مناسب من التدريب، يجب على المدقق إظهار الضمير المهني، والذي يتمثل في تنفيذ كل مهمة أو خدمة باجتهاد وتكريس العناية المناسبة لها.
- ✓ **الأخوة:** تجنب الإيذاء الكلامي من خلال التصرف بمهنية مع ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراض وعدم الإساءة لأعضاء المهنة؛ مراعاة أخلاقيات الاستخلاص، والتي تعني أن لا يحل زميل محل زميل له إذا طلب الزبون منه ذلك.⁷²

2.2.4.4 انجاز المهمة أو الخدمة

- ✓ **استخدام المتعاونين والخبراء:** قد يتم مساعدة محافظ الحسابات أو تمثيله بواسطة متعاونين أو خبراء، لكنه لا يستطيع تفويض صلاحياته لهم، فهو يحتفظ دائما بالمسؤولية الكاملة عن مهمته أو أدائه، حيث يضمن أن المتعاونين أو الخبراء الذين يعهد إليهم المهام، يجب عليهم الالتزام بالقواعد المطبقة على المهنة ويكونون مستقلين عن الشخص أو الذمة التي يقدمون لها مهمته أو خدمته.
- ✓ **إنهاء المهمة أو الخدمة:** لا يجوز لمحافظ الحسابات الاستقالة من مهمة أو إنهاء خدمة لتجنب الإعلان المبالغ أو المعاملات المشتبه في كونها من مصدر غير مشروع.

3.2.4.4 الأتعاب

وتتعلق ب:

- ✓ **رسوم ثانوية:** لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول أي شكل من أشكال المكافآت النسبية أو المشروطة.
- ✓ **منع الإغراءات والهدايا:** يحظر على المدقق على الشركة من المراجعين الذين ينتمي إليهم، وإن أمكن لأعضاء إدارة الشركة وللأشخاص المساومة أو قبول هدايا في صورة نقدية أو عينية أو خدمات من

⁷² - خليفاتي جمال، مرجع سابق، ص 98.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الشخص، أو الدمة أو كل شخص أو دمة يقوم بمراقبتها أو مراقبة من قبلها إلا إذا لم تتجاوز قيمتها سقف محدد بواسطة مرسوم من وزارة العدل.

4.2.4.4 الإعلان والطلب الشخصي والخدمات عبر الإنترنت

وتتمثل أساسا في: الدعاية، حيث يسمح باستعمال الدعاية من طرف محافظ الحسابات في حالة تزويد الجمهور بالمعلومات اللازمة، يتم تطبيق الوسائل المستخدمة لهذا الغرض، حتى لا تمس استقلال وكرامة وشرف المهنة، بما لا يزيد عن قواعد السرية المهنية والولاء للعملاء وغيرهم من أعضاء المهنة.

5.2.4.4 القيود والمحظورات

وتتعلق باحتكار مهن أخرى، الاستشارات القانونية وتحرير العقود، إذ لا يمكن تقديم الاستشارات القانونية وصياغة العقود تحت التوقيع الخاص.⁷³

5.4 أسباب اهتمام محافظ الحسابات بتطوير مسؤولياته المهنية، القانونية والأخلاقية

بلا شك فإن محافظ الحسابات لديه الدافعية والاستعداد الارادي الاختياري لتطوير مسؤولياته المهنية، القانونية والأخلاقية في مواجهة أهم متغيرات بيئة الممارسة المهنية، خاصة ما تعلق منها بالحاجة لتوسيع نطاق مسؤولياته، لتشمل الكشف والتقرير عن الغش والخطأ، وحتى نكون أكثر تركيزا يجب أن نقول أن محافظ الحسابات لديه الاستعداد لتطوير مسؤولياته، وذلك للأسباب التالية:

- ✓ أنه يدرك أنه يمارس مهنة، يجب أن يكون لها مردود اقتصادي واجتماعي، بمعنى أنها يجب أن تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاستقرار الاقتصادي ورفاهية المجتمع، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال قبوله لتحديات توسيع نطاق مسؤولياته، لتشمل الكشف والتقرير عن الفساد وغسيل الأموال؛
- ✓ أنه يدرك جيدا أن قراره بقبول هذه المسؤوليات الجديدة له تكاليفه ومنافعه، وأن هذه المنافع تفوق كثيرا تلك التكاليف الآن، هذه المنافع ليست اقتصادية وإنما تشمل منافع نوعية لها مردودها المالي وعليه في أجل طويل بلا شك؛

⁷³ - خليفاتي جمال، مرجع سابق، ص ص 99، 100.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ أنه يدرك أن هناك منافسين له في هذا المجال، سوف يقتحمون مجال تخصصه المهني، ومن هؤلاء المنافسون المحامون بالطبع، خاصة من كانوا يشتغلون قبل المحاماة مناصب قانونية، رجال الشرطة مثل مباحث الأموال العامة، أو كانوا ممن يتولون مناصب بالرقابة الإدارية؛
- ✓ أنه سبق له وأن قبل المسائلة عن كشف الغش كاستعداد طبيعي لنجاحه في المسائلة عن كشف الأخطاء، ونجح في ذلك أيما نجاح، ولذلك عليه الآن أن يقتحم مجال المسائلة عن جرائم الفساد.⁷⁴

5. المهام الحرفية لمحافظ الحسابات

1.5 كيفية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه

- حتى يتمكن محافظ الحسابات من تأدية مهامه على أكمل وجه، يقوم ب :
- ✓ الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
- ✓ يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفقيقات التي يراها لازمة؛
- ✓ يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ✓ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا،
- ✓ يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

74- مداح عبد الباسط، سعدي يحي، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية: دراسة ميدانية بالجزائر، مجلة

الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 10، 2017، ص 179.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- ✓ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد⁷⁵.

2.5 جودة التدقيق والكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

1.2.5 جودة التدقيق (محاسبة الحسابات)

يرى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية أن جودة التدقيق تتحقق عندما يمكن الاعتماد على رأي محافظ الحسابات بشأن القوائم المالية، الذي تم إبداءه بناء على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حصل عليها فريق التدقيق، من خلال إظهاره للقيم والأخلاقيات والمواقف المناسبة، تمتعه بالمعرفة والمهارات والخبرة اللازمة ولديه الوقت الكافي لأداء أعمال التدقيق مع تطبيقه لإجراءات صارمة لعملية التدقيق، ومراقبة الجودة تكون وفقا للقوانين والمعايير المعمول بها، وتقديم تقارير مفيدة في الوقت المناسب لأصحاب المصلحة المعنيين.

إن تحقيق جودة التدقيق يتطلب ما يلي:

- ✓ أداء عملية التدقيق من قبل فريق يتمتع بالكفاءة المهنية العالية من حيث المعرفة، المهارات والخبرة؛
- ✓ مدى قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية والإبلاغ عنها؛
- ✓ مدى استخدام محافضي الحسابات أدوات وأساليب التدقيق المتقدمة؛
- ✓ إبداء الرأي بناء على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
- ✓ مدى الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المعمول بها؛
- ✓ درجة الثقة التي يقدمها محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية حول مدى صدقها وعدالتها؛
- ✓ مدى قدرة محافظ الحسابات على تقديم تقارير مفيدة لأصحاب المصالح في الوقت المناسب⁷⁶.

⁷⁵ - صراوي مراد، مراجعة مالية، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي

بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2023، ص ص 03، 04، من الموقع : <http://tele-ens.univ-oeb.dz>, consulté le

23/03/2024.

⁷⁶ - مهدي رزيقة، عمر علي عبد الصمد، متطلبات تحسين الكفاءة المهنية لمحافضي الحسابات في الجزائر وانعكاساتها على جودة التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال : دراسة آراء المهنيين والأكاديميين، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 15، العدد 01، 2024، ص 96.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

2.2.5 الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات

يقصد بالكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات بأنها: المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارات في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي، وتجدر الإشارة إلى أن الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات تشتمل على مرحلتين مستقلتين عن بعضهما هما: اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة عليها.

وبالتالي فإن الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات هي اكتسابه للخبرات والمعارف وقوة الفهم في مجال المحاسبة والتدقيق، والمعايير التي تنظمها، وكذا قدرته على تطبيق هذه الكفاءة في مهامه المنوط بها، وبالخصوص اكتساب الكفاءة والمحافظة عليها، فمن المتصور أن اكتسابها يكون من خلال الحصول على التعليم والتدريب المهني الكافيين، أما فيما يخص المحافظة على هذه الكفاءة فلأجل ذلك لابد من الاستمرار في التعلم والتدريب، وتدعيم تلك المعارف المكتسبة بتطبيقها في الواقع العملي وبشكل مستمر، يبحث في تحديث معارفه وخبراته حسب ما تقتضيه البيئة العلمية والمهنية.⁷⁷

3.5 مهام محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات ثلاثة أدوار أساسية، تتمثل في:

✓ المصادقة على القوائم المالية؛

✓ مراقبة استمرارية المؤسسة؛

✓ الكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمتعمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته.⁷⁸

بالإضافة إلى المهام السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، ونلخصها كالآتي:

✓ قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛

⁷⁷ - بن حاج جيلالي مقراوى بنية، لعربي محمد، إدراك محافضي الحسابات بأهمية التخصص الصناعي في دعم الكفاءة المهنية دراسة ميدانية

لعينة من محافضي الحسابات بالجزائر)، مجلة الاقتصاديات الدالية البنكية و إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 01، 2023، ص 624.

⁷⁸ - بملولي نور الهدى، مرجع سابق، ص 368.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛
- ✓ إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
- ✓ إصدار قيم منقولة؛
- ✓ إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- ✓ عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية؛
- ✓ تحويل الشركة؛
- ✓ مشروع الإدماج أو الانفصال.⁷⁹

4.5 تقرير محافظ الحسابات

1.4.5 مفهوم تقرير محافظ الحسابات

هو ملخص مكتوب بيدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات.

هو عبارة عن وسيلة يختم بها المدقق مهمته في التدقيق لتوصيل معلومة أو مجموعة من المعلومات لمستحقيها، تتمثل في الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية، والذي يخرج به المدقق بعد إتمام إجراءات الفحص والتدقيق التي كلف بها، من أجل إستخدامها من طرف أصحاب المصالح.

وتكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات في كونه الوسيلة، التي يعبر من خلالها المدقق عن رأيه حول صدق وشرعية البيانات والقوائم المالية، كما يحدد مسؤوليته عن هذا الرأي ويتم الإعتماد عليه من طرف فئات مختلفة، من أجل إتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، ويمكن تحديد أهمية تقرير محافظ الحسابات في العناصر التالية:

- ✓ يعتبر خلاصة ما توصل إليه المدقق في نهاية المهمة، فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى؛
- ✓ يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية عن كل تقصير وإهمال في إبداء الرأي؛

⁷⁹ - تمديل مريم، حجار مبروكة، مرجع سابق، ص 258.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق باعتباره المنتج النهائي للتدقيق.⁸⁰

2.4.5 معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات

تتضمن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات العناصر الآتية:

✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً؛

✓ يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة؛

✓ يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة؛

✓ يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة؛
وفي حالة عدم تمكن المحافظ من إبداء مثل هذا الرأي، فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر محافظ الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

ومن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة، التي يسترشد بها محافظ الحسابات عند إعداد تقريره، الذي يتضمن رأيه المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير (الحكم الشخصي)، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق من مزاولته للمهنة، ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول، وقد أدى ذلك إلى صدور بعض التشريعات في العديد من الدول، لمساعدة محافظي الحسابات فيها على حسن تطبيق تلك المعايير⁸¹.

⁸⁰ - شوارب خليفة، عجيبة محمد، جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 07، العدد 01، 2023، ص 146.

⁸¹ - مفيد عبد اللاوي، المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقاً للقانون 10-01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2013، ص 195، 196، بتصرف.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

3.4.5 انواع تقارير محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات أربعة أوجه في التعبير عن رأيه حول الحالة المالية⁸²:

1.3.4.5 المصادقة بدون تحفظ: ويكون هذا النوع من الرأي إذا كان:

- ✓ محافظ الحسابات يستطيع تطبيق معايير التدقيق العامة المعمول بها، ويقوم بكل المراقبات المفيدة؛
- ✓ القوائم المالية تم إعدادها وعرضها من خلال المبادئ المحاسبية العامة، وتضم كل المعلومات الضرورية العامة؛
- ✓ القوائم المالية تعطي كل المعلومات الحقيقية عن نشاط الشركة ووضعية ذمتها المالية؛
- ✓ ويمكن أن يرقى هذا النوع من المصادقة بملاحظات الشرح أكثر للمساهمين، لكن دون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

2.3.4.5 المصادقة مع تحفظ

في هذه الحالة يلاحظ محافظ الحسابات أن الأخطاء والنقص في تطبيق المبادئ المحاسبية لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، وهي غير كافية لرفض جميع الحسابات المالية، أو في بعض الأحيان ولظروف خاصة من المستحيل تطبيق قوانين وأصول التدقيق والمراقبة، التي كان يراها ملائمة.

3.3.4.5 رفض المصادقة

عندما تكون هناك أخطاء ونقص التي تم اكتشافها خطيرة، مما يفقد الحسابات صدقها، وقد يأتي رفض المصادقة من طرف محافظ الحسابات نتيجة عراقيل حالت دون استطاعته القيام بمهمته، أو رفض المسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرفه، وفي هذه الحالة عليه أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفاصيل، حتى يتسنى للمساهمين في المؤسسة معرفة الأسباب الحقيقية واتخاذ القرارات اللازمة.

⁸² - شراد صابر، مساهمة الاجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائية في تحسين القوائم المالية: دراسة حالة شركة قديلة للمياه

المعدنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2022 - 2023، ص ص

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

4.3.4.5 استحالة ابداء الرأي

إن الحدود المفروضة من طرف المؤسسة محل التدقيق هي السبب الأساسي الذي يمنع محافظ الحسابات من الحصول على عناصر مقنعة وكافية، حتى يتمكن من وضع حكم حول الحسابات السنوية أو يكون هناك شكوك يمكن في حالة اختفائها إعادة النظر في الحسابات المالية، إذا تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة الحصول على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق التدقيق بسبب القيود، التي تضعها إدارة المؤسسة على عملية التدقيق، أو بسبب ظروف خارجية عن إدارة هذه الأخيرة. وقد أوضحت المادة 25 من القانون 10-01 أنه ينبغي على محافظ الحسابات إعداد عدة تقارير مختلفة، تتعلق ب: ⁸³

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة بمبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار الاستغلال.

4.4.5 الأطراف المستفيدة من تقارير محافظ الحسابات

هناك مجموعة من المستفيدين من تقارير محافظ الحسابات، والمتعلقة بشرعية ومصادقية القوائم المالية، وتمثل هذه الأطراف في مجموعتين أساسيتين: ⁸⁴

⁸³ - بلبية محمد، بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2014، ص 17.

⁸⁴ - قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمت، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص ص 87، 88.

1.4.4.5 مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمؤسسة

تشمل هذه المجموعة المستثمرين الحاليين أصحاب حقوق رأس المال الحاليين والمرتبين، المقرضين الحاليين والمرتبين، ضريبة الدخل، الدوائر الحكومية، إدارة المؤسسة، موظفيها، عملائها ومورديها، وفيما عدا إدارة المؤسسة يعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين، نظرا لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المؤسسة.

2.4.4.5 مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمؤسسة

تشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني، ويعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين، نظرا لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المؤسسة.

كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين، حسب قدرتهم أو سلطتهم على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المؤسسة إلى مجموعتين كالآتي:

3.4.4.5 مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من المؤسسة

وتشمل هذه المجموعة ضريبة الدخل ، الدوائر الحكومية ، إدارة المؤسسة، الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسؤولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني.

4.4.4.5 مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من

المؤسسة

وتشمل هذه المجموعة باقي قطاعات المستخدمين على الرغم من أن بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التي يحتاجونها من المؤسسة، ولكن نظرا لأنه في معظم حالات الإقراض يعتمد المقرضون إلى حد كبير على القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة ونظرا لعدم قدرة هذا القطاع من المستفيدين

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

على فرض معايير محاسبة مالية يتم على أساسها إعداد القوائم المالية المقدمة إليهم فقد تم تصنيفهم ضمن هذه المجموعة من قطاعات المستفيدين.

6. تنظيم مهنة المحاسبة من طرف المدقق وأهم الخطوات المتبعة باستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق

1.6 معايير التدقيق المتعارف عليها

يقصد بالمعايير المبادئ التي تحكم أي عملية، ومعايير التدقيق هي الإطار العام الذي يؤدي فيه المدقق مهامه للوصول إلى أهدافه، وقد قسم العديد من الكتاب المعايير إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:

1.1.6 معايير التدقيق العامة

تسمى أيضا بالمعايير المتعلقة بالشخص المدقق، وهي شروط يجب توفرها في شخص المدقق لأداء مهامه، وتتفرع إلى ثلاثة فروع وهي: التأهيل العلمي والعملية، استقلالية المدقق، والعناية المهنية.

2.1.6 معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية تدقيق الحسابات موضوع بواسطة المؤسسات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريعي أو الاتفاق بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح الأساليب لتحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المدقق إتباعه، وقد قسمت معايير العمل الميداني إلى: التخطيط للعمل، فهم نظام الرقابة الداخلية، الحصول على أدلة الإثبات.

3.1.6 معايير إعداد التقرير

نشر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربع معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ، قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛
- ✓ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عما تتضمنه من معلومات، ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك؛

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة⁸⁵.

2.6 التنظيم المهني للمحاسبة في إطار معايير التدقيق الدولية

1.2.6 ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معايير التدقيق على أنها: مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.

حيث تهدف معايير التدقيق الدولية إلى تحقيق جملة من الأغراض التالية:

✓ اتسام المعايير بسمة الدولية يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛

✓ الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي المناسب، والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة، والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية، سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية، التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

✓ إعداد القوائم المالية استنادا على معايير المحاسبة الدولية، واعتماد المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية، سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة، مادامت المعايير المستخدمة موحدة في كل الدول؛

✓ وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية، يفيد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية؛

✓ تزيد الثقة في التدقيق، وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها؛⁸⁶

⁸⁵ - مشيد محمد، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018-2019، ص ص 15، 16.

⁸⁶ - عبد العزيز فؤاد، درواسي مسعود، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية:

دراسة ميدانية، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص ص 691، 692.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- ✓ تعزيز المصدقية في القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية، ومساعدة المستثمرين مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية بسهولة ؛
- ✓ تهدف إلى الرفع من مستوى الأداء المهني، وإرشاد القائمين بالمهمة وتوضيح إجراءات القيام بالتدقيق.⁸⁷
- والجدول الموالي يبين معايير التدقيق الدولية حسب آخر تحديث (إعادة الصياغة، تعديل، معايير جديدة):
- الجدول رقم (01): معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار
1- المعايير الدولية التي تمت إعادة صياغتها	
ISA210	الاتفاق على شروط التعيين
ISA220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية
ISA230	توثيق التدقيق
ISA240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية
ISA250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق القوائم المالية
ISA300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
ISA315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
ISA330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة
ISA500	أدلة التدقيق
ISA510	التدقيق لأول مرة.....الأرصدة الافتتاحية
ISA520	الإجراءات التحليلية
ISA530	العينات الإحصائية في التدقيق

⁸⁷ - حلبي نبيلة، كرمية نسرين، مساهمة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز

جودة الإفصاح المحاسبي، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 09، العدد 01، 2021، ص 176.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

ISA550	الأطراف ذات العلاقة
ISA560	الأحداث اللاحقة
ISA570	استمرارية المؤسسة
ISA580	التأكيدات الكتابية
ISA610	استخدام عمل المدقق الداخلي
ISA700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات
ISA710	المعلومات المقارنة... مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
ISA720	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة
2- المعايير الدولية للتدقيق التي تم تعديلها وإعادة صياغتها	
ISA200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
ISA260	الاتصال مع القائمين على الحوكمة
ISA320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
ISA402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى
ISA501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبود مختارة-
ISA505	المصادقات الخارجية
ISA540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
ISA600	اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك القوائم)
ISA620	استخدام عمل الخبير

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

ISA705	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل
3-	المعايير الدولية للتدقيق (2016)
ISA265	الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية (كان جزءا من معيار 260)
ISA450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق (كان جزءا من معيار 300)
ISA706	الفقرة الإيضاحية المركزة على وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل (كان جزءا من معيار 705)
ISA805	اعتبارات خاصة بتدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية (كان جزءا من معيار 800)
ISA810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية (كان جزءا من معيار 800)

المصدر: ممي إسماعيل، الأزهر عزة، 2021، ص ص 606، 607.

2.2.6 أهمية المعايير الدولية للتدقيق

- ✓ تحظى المعايير الدولية للتدقيق بأهمية بالغة يمكن إيجازها في النقاط التالية:
- ✓ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- ✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- ✓ إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي أساس التوحيد؛
- ✓ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حسابها⁸⁸.

3.2.6 الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق

تتمثل الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية في:

1.3.2.6 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

بعد إنشاء 1973 التي اهتمت بوضع معايير محاسبة تنطبق على إعداد الحسابات وتعزيز قبولها في جميع أنحاء العالم ، تم تشكيل IFAC في أكتوبر 1977 من 63 منظمة مهنية، تمثل 49 دولة مختلفة، لأجل هدف رئيسي هو تعزيز تطوير مهنة محاسبة دوليا باستخدام معايير متجانسة ومتناسقة، تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية ورفع الأداء المحاسبي. حيث تشارك أكثر من 160 منظمة مهنية تمثل حوالي مليون محترف في IFAC ، اذ يقع المقر الرئيسي لها في نيويورك، حتى يتمكن من وضع التوصيات التي تشكل موضوعه، قام الاتحاد بتشكيل لجان دائمة في مجالات التدريب، الأخلاق، محاسبة الإدارة المالية، في القطاع العام ومن حيث ممارسات التدقيق.

2.3.2.6 لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC

تم تشكيل اللجنة في عام 1216 تحت إشراف IFAC، وقد منحت سلطة محددة لإصدار معايير التدقيق الدولية وصلاحيه إصدار المسودات وأدلة التدقيق الدولية نيابة عن مجلس الاتحاد. حيث ركز عمل IAPC الأولي على ثلاثة مجالات: موضوع ونطاق تدقيق البيانات المالية، وخطابات المشاركة والمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق، وفي عام 1991 تم إعادة ترميز المبادئ التوجيهية كمعايير دولية للتدقيق.

في 1998 تبنت أكثر من 70 دولة معايير التدقيق، وفي عام 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة، أما

سنة 2002 أعيد تشكيلها ليصبح IAASB.⁸⁹

⁸⁸ - صنهاجي هبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد

01، 2017، ص 426.

3.3.2.6 مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB)

وهو هيئة مستقلة يخدم المصلحة العامة عن طريق وضع معايير عالية الجودة للتدقيق تأسس في مارس 1978، وهو هيئة معتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما كان يعرف سابقا على أنه لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC).

4.3.2.6 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

وهو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة أنشئ سنة 1887 وكان دوره الأساسي في تنظيم عمل شركات المحاسبة، ولقد صادقت ولاية نيويورك على أول قانون سنة 1896 لتجديد المؤهلات المطلوبة للمحاسب القانوني المعتمد.⁹⁰

4.2.6 كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية

تتم عملية اعداد معايير التدقيق الدولية، لكي تصبح جاهزة للإصدار وللتطبيق العملي، وفق الخطوات التالية:⁹¹

- ✓ يتم تشكيل لجنة فرعية تختص باختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا، وتمنح لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية لإعداد مسودة المعايير؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات التي لها علاقة بموضوع المعيار وللمعايير المماثلة المستعملة في الدول الأعضاء، كما تقوم بدراسة المقترحات التي تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها، ثم تقوم بعملية إعداد مسودة المعيار وتعرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لاعتمادها؛

89- بن قارة إيمان، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص تدقيق ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر، 2021-2022، ص 08.

90- صنهاجي هبة وآخرون، مرجع سابق، ص 427.

91- بودونت أسماء، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص مراجعة ومحاسبة، المركز الجامعي سي الحواس ببريكة،

الجزائر، 2021، ص 23.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ يتم توزيع مسودة المعيار، وذلك بعد اعتمادها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية، وغيرها من الشخصيات والجهات المهتمة بمعايير التدقيق الدولية، ويتم منحهم مهلة كافية من أجل استلام مختلف ملاحظات؛

✓ بعد استلام الملاحظات التي أرسلتها الجهات المختلفة يتم دراستها، وهذا بمعرفة لجنة تطبيقات التدقيق الدولية، وإذا اقتضى الأمر يتم تعديل مسودة المعيار، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة، يتم إصدار المعيار وبذلك يصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار

✓ اعتماد مسودة المعيار أو المعيار يشترط موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، وبشرط أن لا يقل عدد الأعضاء الموافقين عن عشرة.

3.6 التنظيم المهني للمحاسبة في إطار معايير التدقيق الجزائرية

1.3.6 نشأة معايير التدقيق الجزائرية

بخطوة هامة في مجال التدقيق من المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية، حيث كانت بداية تفكير في إصدار هذه المعايير في سياق الإصلاح المحاسبي سنة 2001، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07 - 11 بلجنة الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، وفي سنة 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10 - 01 أبطى هذا المشروع، كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، في إطار تقييم القانون 10 - 01 إنشاء لجنة AdHoc سنة 2014 متفرعة من CNC، حيث كلفت بمهمة تحيين القانون 10-01، وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد، وفي سنة 2016 انتهى ذلك العمل الممتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، مستمدة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، حيث تم اقتراح 36 معيار وطني للتدقيق، 16 منها جاهز للتطبيق تم إصدارها متفرقة وفقا لأربعة مقررات⁹².

2.3.6 مفهوم معايير التدقيق الجزائرية

⁹² - يخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 (السير في التدقيق) على تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2022، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 07، العدد 01، 2023، ص

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتعمل تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق.

كما تعرف على أنها " مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذات جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم " .

من خلال التعريفين السابقين يتضح أن المعايير الجزائرية للتدقيق تعتبر المرجع الرئيسي للمدقق والإطار العام للمنظم لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، إذ تعمل على توضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة وصولا إلى التقرير النهائي⁹³.

تكتسب المعايير الجزائرية للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين، وكذا المؤسسات التي تكون محل التدقيق، وذلك لكونها:

- ✓ تمثل إطارا لعمل المدقق الخارجي، تسعى من خلاله إلى تحديد كافة الجوانب التي تضبط عمله، وتوجهه إلى المسار الصحيح الذي يجب عليه إتباعه؛
- ✓ إلزامية الاعتماد على هذه المعايير والعمل بها، وهذا يتماشى ورغبة الجزائر في جلب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار داخلها، لدفع عجلة التنمية والنمو الاقتصادي؛
- ✓ تساهم في رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- ✓ يتم الاعتماد عليها كدليل يسترشد به محافظ الحسابات عند أداء مهامه؛
- ✓ تحدد كل من واجبات المدقق وحقوقه، وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه؛
- ✓ تدعم عمل المدقق وتجنبه الوقوع في الأخطاء؛
- ✓ تزيد من مصداقية وجودة تقرير المدقق؛
- ✓ تبرز له جميع المتطلبات التي يحتاجها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها، من خلال أداء مهمته، وتزيج الغموض والصعوبات، التي يمكن أن يتلقاها أثناء تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.⁹⁴

⁹³ - حرشاو عبد اللطيف، بوخاري عبد الحميد، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية : دراسة ميدانية للمعيار

530 (السير في التدقيق) على عينة من المهنيين في الشمال الشرقي الجزائري خلال سنة 2020، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص ص 214، 215.

⁹⁴ - حراث نخلة، بن هو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس،

المجلد 11، العدد 02، 2022، ص 501.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

3.3.6 مرجعية إصدار معايير التدقيق الجزائرية وأهدافها

نقصد بالمرجعية الأساس المعتمد عليه في إعداد معايير التدقيق الجزائرية، حيث أن الهيئة المشرفة على إصدار هذه المعايير تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال لجنة الممارسات والتقييس وفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 2011، والتي تنص على أن متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق، وكذا اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الممارسات المحاسبية، إذ يتبين لنا من المرسوم التنفيذي أن مسؤولية إعداد معايير التدقيق الجزائرية تقع تحت مسؤولية لجنة التقييس المحاسبي.

إن الهدف من إصدار معايير التدقيق الجزائرية هو تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ تعزيز الثقة في الكشوف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها؛
- ✓ استجابة الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر إلى التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي؛
- ✓ إلزام مدقق الحسابات في الجزائر بتنفيذ مهمته وفق المعايير الجزائرية، إذ أن معايير التدقيق الدولية تكتسي طابعا اختياريا؛
- ✓ العمل على دعم البورصة في الجزائر؛
- ✓ تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة والموثوقة⁹⁵.

4.3.6 عرض معايير التدقيق الجزائرية

أصدرت الجزائر عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة حتى الثلاثي الأول من سنة 2018 ستة عشرة (16) معيار تدقيق جزائري، وهي معايير إرشادية تساعد محافظ الحسابات على أداء مهنته بشكل أمثل ولكن غير كافية، حيث يرى العديد من الخبراء والباحثين أن هذه المعايير مستمدة من ISA، وقد تم إصدارها وفق دفعات وفي شكل قرارات وزارية (القرار الوزاري لوزارة المالية لأكتوبر 2016، القرار الوزاري فيفري 2016، المقرر الوزاري لوزارة المالية مارس 2017، المقرر الوزاري لوزارة المالية رقم 77 سبتمبر 2018، وتمثلت هذه المعايير في:

⁹⁵ - عبد السلام وليد، مرجع سابق، ص 36.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

NAA210 : معيار الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق ؛

NAA300 : معيار تخطيط تدقيق الكشف المالية؛

NAA500 : معيار العناصر المقنعة؛

NAA505 : معيار التأكيدات الخارجية؛

NAA510 : معيار مهام التدقيق الأولية؛

NAA520 : معيار الإجراءات التحليلية؛

NAA560 : معيار الأحداث اللاحقة؛

NAA570 : معيار استمرارية الاستغلال؛

NAA580 : معيار التصريحات الكتابية؛

NAA610 : معيار استخدام عمل المدققين الآخرين؛

NAA620 : معيار استخدام عمل خبير معين من طرف المدقق؛

NAA700 : معيار تأسيس الرأي والتقرير على الكشف المالية؛

NAA230 : معيار وثائق التدقيق؛

NAA 530 : سبر الآراء في التدقيق.⁹⁶

NAA 501 : العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة-

NAA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة

المتعلقة بها.⁹⁷

⁹⁶ - بوحفص روائي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01،

مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، 2023، ص 287.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وسيتيم إبراز أهم ما تضمنه كل معيار باختصار:

1.4.3.6 إصدارات المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 و المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير ، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية و تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق سواء كان مدقق قانوني متمثل في محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد المتمثل في الخبير المحاسب للاتفاق مع الإدارة و عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 505 " التأكيدات الخارجية

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية، بهدف الحصول على أدلة مثبتة وهدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية كما بين هذا المعيار الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات و التي تتأثر بها الكشف المالية و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشف المالية..

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 580 " التصريحات الكتابية

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية و المتمثلة في المعلومات الضرورية له من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشف المالية، و تجدر الإشارة إلى أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة ملائمة و كافية فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها .

2.4.3.6 إصدارات المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

97- طواف فاتح وآخرون، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية على عينة من

محافظي الحسابات في ولاية الشرق الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020، ص 704.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

وضع المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تستهدف تدقيق الكشوف المالية والمتعلقة بمهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، و تتمثل هذه المعايير في :

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 500 " العناصر المقنعة

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، و تعتبر ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره وتمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة، والتي يعتمد ويستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، وهو يخص التدقيقات المتكررة إضافة إلى معالجته للمسائل الإضافية، التي تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الأولية، إذ يهدف المعيار إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية و العناصر الموجودة في بداية الفترة في إطار مهمة التدقيق الأولية التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر 20 .

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 700 " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية

يتطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بتشكيل و إبداء رأي حول القوائم المالية، ويحدد شكل ومضمون تقرير المدقق، عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل والمتمثل في ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلس إلى أن إعداد القوائم المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق بهدف إبداء و تشكيل رأيه حول القوائم المالية.

3.4.3.6 إصدارات المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017

قامت الجزائر بإصدار مجموعة ثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق و التي نستعرضها فيما يلي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 520 " الإجراءات التحليلية

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

يتمحور موضوع هذا المعيار حول استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها إذ تعرف الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "570" استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية في ظل تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، و كذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وصولاً إلى تحديد مسؤولية المدقق .

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "610" استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، تجدر الإشارة إلى أن المعيار لا يتناول الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

ونص المعيار على وجوب إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدققين الداخليين، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها في وثائق التدقيق (ملفات العمل).

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق الخارجي عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، إذ يعرف الخبير المعين من طرف المدقق على أنه ذلك الشخص الطبيعي أو الهيئة ذوي الخبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق.⁹⁸

4.4.3.6 إصدارات المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

جاء المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية لتدقيق الكشوف المالية، تستهدف جميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية متمثلة فيما يلي:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "230" وثائق التدقيق

⁹⁸ - عايشي عبد اللطيف، سعيداني محمد، مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية : دراسة ميدانية على عينة من محافضي

الحسابات في ولايات الغرب الجزائري، مجلة دفاتر ، المجلد 18، العدد 02، 2022، ص ص 711، 712.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

يعالج و يتطرق هذا المعيار للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، والمقصود بمصطلح التوثيق ملفات العمل أو الوثائق التي يعدها المدقق، أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير الجزائرية رقم "300" ردود المدقق في تقييم المخاطر و المعيار رقم "500" العناصر المقنعة، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "530" السبر في التدقيق

تتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري رقم "200" الأهداف العامة للمدقق، ويطبق عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث يحدد كفاءات وطرق السبر، إذ يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائية و الغير إحصائية لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية، و تقييم نتائج السبر .

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم "540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة

الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.⁹⁹

5.3.6 اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

تتمثل اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، في: ¹⁰⁰

1.5.3.6 لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل

⁹⁹ - عايشي عبد اللطيف، سعيداني محمد، مرجع سابق، ص 713.

¹⁰⁰ - سبي اسماعيل، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2022-2023، ص ص 40، 41.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:

- ✓ دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ✓ ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها؛
- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل؛
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة؛
- ✓ القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛
- ✓ اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة؛
- ✓ دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ✓ ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

2.5.3.6 لجنة مراقبة الجودة

لجنة مراقبة الجودة تهدف إلى:

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات؛
- ✓ إبداء آراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة؛
- ✓ ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين؛
- ✓ وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها؛
- ✓ وضع المناهج التي تسيّر ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب؛
- ✓ ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة؛
- ✓ ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة؛

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق، التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخاطباتهم.

3.5.3.6 اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية، تنتمي للمجلس الوطني للمحاسبة، ومكونة من نخبة الخبراء في مجال المحاسبة والتدقيق.

4.6 إجراءات عمل المدقق في ظل معايير التدقيق الجزائرية

سيتم من خلال التطرق إلى العناصر الموالية، عرض إجراءات عمل المدقق حسب بعض معايير التدقيق الجزائرية.

1.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 210 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق)

عالج المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، وكذا المهام الملحقمة مع وجود بعض الخصائص فيما يتعلق بالتدقيقات المتكررة، و يمكن هدف المدقق حسب المعيار في قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات، التي تكون الشروط التي سيجرى على أساسها التدقيق، قد تم الاتفاق عليها، وبعد التأكد من وجود تفاهم بين المدقق و الإدارة على أحكام المهمة، يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة.

جاء هذا المعيار من أجل تمكين مدقق الحسابات من إعداد رسالة التكليف بالمهمة، ومعرفة ما تحتويه وكيفية إعدادها وإرسالها للجهة المعنية، حيث قبل صدور المعيار كان المدقق يرسل برسالة قبول المهمة للجمعية العامة للهيئة المعنية، وهذا تطبيقا للمرسوم التنفيذي 11-32 ثم جاء المعيار ليوضح كيفية إعداد رسالة المهمة، من خلال إظهار ما تحتويه الرسالة والهدف من إعدادها وهذا حفاظا على حقوق المدقق، وكذا

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الاتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط، ولا يحدث هناك أي سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل مدقق الحسابات¹⁰¹.

2.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 300 المتعلق بتدقيق الكشوف المالية

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية عالية، حيث في هذا الإطار يستوجب على المدقق إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل حسب حجم المؤسسة موضوع التدقيق، وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، إذ تصف إستراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال لا سيما التي تتضمن نطاق، رزنامة توجيه الأعمال، بالإضافة إلى عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

أما فيما يخص برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعد ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة للمهمة الموكلة للمدقق، قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول، وللمدقق الحرية في تحيين، تعديل وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك.

انطلاقاً من هذا يمكن القول أن التخطيط الجيد للمهمة يساعد المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب أي التنبؤ بما قبل حدوثها، كما أن التنظيم الجيد والتسيير الصحيح لمهمة التدقيق يجعلها أكثر فعالية وذات كفاءة عالية، كما أن التخطيط الملائم يساعده على اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، بالإضافة إلى التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.

حيث حدد هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية، وتطرق الواجبات المطلوبة إلى العناصر التالية:

✓ **إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة:** أوضح هذا العنصر الى وجوب إشراك المسؤول والأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة، أن يساهموا في التخطيط لمهمة التدقيق، ويعود ذلك رفع كفاءة وفعالية عملية التخطيط نظراً لخبرتهم ومعارفهم التي يكتسبونها.

¹⁰¹ - علي عبد الصمد عمر، خلادي راضية، معيار الاتفاق حول أحكمتهم مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية: دراسة مقارنة مع المعيار

الدولي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 05، العدد 10، 2018، ص ص 73، 75، بتصرف.

مطبوعة في مقياس، تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ **تخطيط مهمة التدقيق:** عند التخطيط لمهمة التدقيق، يجب على المدقق إعداد إستراتيجية عامة لتلك التي تتكيف وتتناسب مع المهمة المكلف بها محددا نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

عند إعداد المدقق للاستراتيجية العامة لمهمة التدقيق يجب عليه:

- التعريف بخصوصيات المهمة محددا نطاقها؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقا لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.

بالإضافة الى ذلك يجب على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصف دقيق ل:

- طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر؛
- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية، التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة ضمن المعيار التدقيق الجزائري رقم 330؛
- وضع إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها، بغية انجاز المهمة وفق للمعايير الجزائرية للتدقيق¹⁰².

3.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 510 (مهام التدقيق الأولية)

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، التي تمثل المهمة التي لم يتم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة أو تم تدقيقها من طرف مدقق سابق.

¹⁰² - لعروم محمد أمين، فقير سامية، إلزام مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 300 الموسوم

بتخطيط تدقيق الكشوف المالية: دراسة عينة من من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020،

مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، 2021، ص 237.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

ينبغي على المدقق عند إجراء مهمة التدقيق الأولية ، جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة، التي تسمح له بضمان أن:

- ✓ الأرصدة الختامية للسنة المالية السابقة، قد تم نقلها بشكل صحيح عند إعادة الافتتاح، وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير جوهري على القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية؛
- ✓ الطرق المحاسبية الملائمة، التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية، قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الحالية؛
- ✓ التغيرات الحاصلة في الطرق، قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة وعرضها بشكل صحيح .

كما ألزم المعيار المدقق بفحص القوائم المالية الأحدث، وتقرير المدقق السابق حول القوائم المالية إن وجد، بغية الحصول على معلومات ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية.

وعند حصول المدقق على أدلة التدقيق تتضمن بأن الأرصدة الافتتاحية، تحتوي على اختلالات تؤثر جوهريا على القوائم المالية للفترة الحالية، ينبغي عليه في هذه الحالة أن يضع إجراءات تدقيق إضافية تكون ملائمة لتلك الظروف لتحديد هذا الأثر، وإذا خلص المدقق بوجود اختلالات في القوائم المالية، يجب عليه الإبلاغ إلى المستوى الإداري المناسب و إلى المسؤولين على الحكم في المؤسسة.

وفي حالة عدم قدرة المدقق على جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية، يجب عليه أن يبدي رأيه بتحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية.

أما إذا توصل المدقق إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية، تحتوي على اختلال يؤثر جوهريا على القوائم المالية للفترة الحالية، وأن هذا التأثير لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة، ولم يتم عرضه بشكل كاف، وجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض.¹⁰³

4.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر المقنعة)

¹⁰³ - بصري ريمة، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص

تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020-2021، ص 134، بتصرف.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

يعد هذا المعيار كدليل ومرجع للمدقق كونه يبين له الإجراءات اللازمة للحصول على العناصر المقنعة التي يستند عليها عند إبداء رأيه.

وتمثل العناصر المقنعة كل المعلومات التي جمعها المدقق للحصول على نتائج لتأسييرها، وتتضمن كل المعلومات المتواجدة في المحاسبة (كالقيود المحاسبية)، إضافة إلى الوثائق الثبوتية (الفواتير)، كما نجد أيضا كذلك المعلومات المجمعة من وثائق أخرى (محاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية).

وقد حدد المعيار للمدقق الوسائل التي يعتمد عليها، قصد جمع أكبر عدد من العناصر لعل أهمها:

- ✓ تفتيش السجلات أو الوثائق: فحص السجلات والدفاتر في داخل المؤسسة أو خارجيا؛
- ✓ تفتيش الأصول العينية: جمع أدلة إثبات ذات موثوقية عالية عبر الفحص المادي لها؛
- ✓ الملاحظة المادية: الجرد المادي للمخزونات أحسن مثال عن ذلك؛
- ✓ طلبات التأكيد الخارجية: الحصول على تصريحات مباشرة من الغير تأكيداً لمعلومة ما؛
- ✓ المراقبة الحسابية: مراقبة المعلومات الموجودة في الوثائق والتسجيلات المحاسبية¹⁰⁴.

5.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 610 (استخدام عمل المدققين الآخرين)

حسب هذا المعيار ينبغي على المدقق الخارجي تقييم مايلي:

- ✓ موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ✓ احتمال وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والخارجيين؛
- ✓ الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين؛
- ✓ إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة، وإمكانية الاتصال المباشر بين المدققين الداخليين ومسيري المؤسسة؛
- ✓ إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة؛
- ✓ وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

¹⁰⁴ - لعروم محمد أمين، فقير سامية، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق 500 الموسوم بالعناصر المقنعة مع نظيره من المعايير الدولية:

دراسة مقارنة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2021، ص 606، بتصرف.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ إشراف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛

✓ احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني.ذ؛

✓ مدى تفاعل الإدارة مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي.

كما بين المعيار أنه لكي يتمكن المدقق الخارجي من استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، يجب عليه وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد مدى ملاءمتها لاحتياجاته الخاصة، وقصد تحديد ملاءمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجات المدقق الخارجي الخاصة، أوضح المعيار أنه على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:

✓ أن هذه الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافيين بصفتهن مدققين داخليين؛

✓ تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛

✓ تم جمع العناصر المقنعة الملائمة، لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛

✓ النتائج المستخرجة ملائمة للظروف والتقارير، التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛

✓ كل الاستثناءات والنقاط غير الاعتيادية، التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين، قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

وفي حالة اعتماد واستغلال المدقق الخارجي للأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدققين الداخليين وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملاءمة هذه الأعمال في وثائق التدقيق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها.¹⁰⁵

6.4.6 إجراءات عمل المدقق حسب المعيار الجزائري للتدقيق 700 المتعلق بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية

¹⁰⁵ - طبشوش سارة، مشري حسناء، مدى إلتزام المدقق الخارجي بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 610 : دراسة حالة مكاتب التدقيق

في سطيف، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022، ص ص 765، 766.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

يحدد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 إلزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية، وكذا شكل ومحتوى تقريره، الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بوضع توجيهات لإعداداته وتحديد المعلومات الواجب تضمينها في هذا التقرير.

وتتمثل واجبات المدقق تجاه إبداء رايه، سواء كان غير معدلا أو معدلا، في:

✓ تشكيل رأي حول الكشف المالية مبني على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

✓ على المدقق التعبير عن رأيه كتابيا وبوضوح في شكل تقرير مكتوب يصف الأساس الذي استخلص لهذا الرأي؛

✓ على المدقق التعبير برأي غير معدل إذا توصل إلى أن الكشف المالية تم إعدادها من جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)؛

✓ استنتاج أن الكشف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة، وذلك سواء حصل على الضمانات المعقولة أو لم يحصل عليها؛

إضافة لما سبق، فإن على المدقق واجبات متعلقة بالمعلومات الإضافية، هذه الأخيرة التي تمثل المعلومات غير المفروضة من قبل النظام المحاسبي المطبق، حيث تعتبر إضافات تقوم بها المؤسسة عند إعداد وعرض الكشف المالية، وإذا ما تم عرضها فيقع على عاتق المدقق:

- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشف المالية؛
- في حالة عدم تمكن المدقق من تمييز المعلومات الإضافية عن الكشف المالية، فعليه مطالبة إدارة المؤسسة بتغيير كيفية عرض هذه المعلومات، وفي حالة ما رفضت الإدارة ذلك، عليه الإشارة في تقريره إلى أن هذه المعلومات لم يتم تدقيقها.¹⁰⁶

7. خاتمة

¹⁰⁶ - عمري أحمد، ماضي زين العابدين، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية،

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

لقد سعت مجمل دول العالم إلى الارتقاء بمستوى المحاسبة، بما فيها الجزائر، التي بذلت العديد من الجهود لتطوير وتنظيم المهنة، وأهم هذه الجهود تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى صدور القانون 10-01 الذي نظم المهن المحاسبية، وفصل بين مهنة محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، والمحاسب المعتمد، وحدد خصوصيات عمل كلا منهم، كما أن إصدار المجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق الجزائرية، شكل نقلة نوعية في مجال التدقيق، حيث تمثل هذه الأخيرة بالنسبة للمدقق كمرجع أساسي يسترشد به للقيام بعمله بالشكل المطلوب، ويستفسر من خلاله حول ما يجب أن يقوم به، وما يحق له، لكي لا يقصر في تأدية مهامه.

رغم هذه الجهود المبذولة لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، غير أن مهنة المحاسبة في الجزائر لا تزال تعاني من قصور وعجز، خصوصا أن النظام المحاسبي المالي لازال جامدا لم يعرف أي تحديث منذ صدوره، رغم أن المحاسبة الدولية في تطور واستحداث مستمر .

8. قائمة المراجع

المقالات:

- أرديني طه أحمد حسين، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق: دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 65، العدد 29، 2008.
- إيمان نواره، خدمات المحاسب المعتمد في ظل تبني الرقمنة في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2023.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- بحشاشي رباح، أهمية تطبيق معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق حوكمة البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 10، 2017.
- بشيري عبد العليم، حديدي ادم، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022.
- بلبية محمد، بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 10-01، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2014.
- بن حاج جيلالي مقرأوى بثينة، لعربي محمد، إدراك محافظي الحسابات بأهمية التخصص الصناعي في دعم الكفاءة المهنية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر)، مجلة الاقتصاديات الدالية البنكية و إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 01، 2023.
- بن علال الهاشمي، دراجي كريمو، دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر: دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 01، 2022.
-
- بن قارة إيمان، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص تدقيق ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر، 2021-2022.
- بن نعمة سليمة، مخفي أمين، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة للقانون 08-91 والقانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 03، العدد 02، 2017.
- بن يحي علي، لعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 01، 2020.
- بن يوسف مريم واخرون، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية: الأحداث اللاحقة نموذجا، مجلة المنتدى للدراسات و الابحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- بعلولي نور الهدى، دورمحافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركزالمالي الصافي للشركات الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، 2020.
- بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية **NAA**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، 2023.
- بورحلة ميلود، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2022.
- بوشوشة محمد، دور الغرفة الوطنية لمحافظي في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 05، العدد 01، 2021.
- بوشوشة محمد، قراءة في تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في إطار القانون 10-01، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 11، العدد 01، 2022.
- بوشوشة محمد، معوقات تطور مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 01، 2021.
- بوعزة عبيد بشير ، بوشیخی بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: مؤسسة سوناطراك، مجلة المالية والأسواق، المجلد 09، العدد 02، 2022.
- بوقفة علاء، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر :واقع وآفاق، مجلة اقتصاديات النقود والتمويل، المجلد 01، العدد 01، 2020.
- تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية: دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010.
- جلابة علي، مدى إدراك مراجع الحسابات بأعمال الخبير في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620 : دراسة تحليلية لاراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والتسيير، المجلد 17، العدد 02، 2023.
- جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المهنية ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، 2022.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- جودي أمينة، بن غزال ابتسام، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 10، 2017.
- حابي أحمد، افاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق: دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021.
- حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، 2022.
- حرشاو عبد اللطيف، بوخاري عبد الحميد، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية : دراسة ميدانية للمعيار 530 (السير في التدقيق) على عينة من المهنيين في الشمال الشرقي الجزائري خلال سنة 2020، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 02، 2021.
- حلوش صبرينة، لعكيكرة ياسين، تحديات تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة: دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين المهنيين في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 10، العدد 01، 2023.
- حليمي نبيلة، كرمية نسرین، مساهمة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الافصاح المحاسبي، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 09، العدد 01، 2021.
- حميداتوا صالح، بوقفة علاء، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 01، 2011.
- حولي محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2017.
- خليفاتي جمال، مسار تطور مهنة المحاسبة في الجزائر بين التنظيمين المستقل والقانوني: دراسة استبائية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 01، 2023.
- داود بلال محمد، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة: دراسة استطلاعية في الجامعة التقنية الشمالية، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2023.
- زوهري جلييلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 02، العدد 02، 2015.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2019.
- سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 04، العدد 02، 2013.
- شاهد إلياس وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 10، 2017.
- شنين عبد النور وآخرون، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية: دراسة تحليلية انتقادية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 04، العدد 01، 2018.
- شوارب خليفة، عجيلة محمد، جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 07، العدد 01، 2023.
- صنهاجي هبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017.
- طابري فارس، إصلاح مهنة المحاسبة كاحدى اليات استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر: محافظ الحسابات أنموذجا، مجلة المالية والأسواق، المجلد 04، العدد 02، 2017.
- طبشوش سارة، مشري حسناء، مدى إلتزام المدقق الخارجي بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 610 : دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022.
- طواف فاتح وآخرون، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية الشرق الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020.
- عايشي عبد اللطيف، سعيداني محمد، مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية : دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الغرب الجزائري، مجلة دفاتر ، المجلد 18، العدد 02، 2022.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- عبد العزيز فؤاد، درواسي مسعود، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية: دراسة ميدانية، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 02، 2022.
- عجيلة حنان، عجيلة محمد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر: منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020.
- عجيلة محمد، قنيع أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي: نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- عجيلة محمد، قنيع أحمد، متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي: نظرة مستقبلية، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 01، 2019.
- علي عبد الصمد عمر، خلادي راضية، معيار الاتفاق حول أحكتاتم مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية: دراسة مقارنة مع المعيار الدولي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 05، العدد 10، 2018.
- عمري أحمد، ماضي زين العابدين، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2022.
- فيروز خويلدات وآخرون، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات: دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 04، العدد 01، 2015 .
- قادري عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، 2021،
- قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد 07، العدد 01، 2020.
- قيدوش فيروز، لعبني علي، دور عناصر الكفاءة المهنية في تعزيز الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر: دراسة لآراء عينة من ممارسي المهنة، مجلة العلوم التجارية، المجلد 21، العدد 02، 2022.
- لعروم محمد أمين، فقير سامية، التزام مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية: دراسة عينة من من محافظي الحسابات

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 01، 2021.
- لغروم محمد أمين، فقير سامية، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق 500 الموسوم بالعناصر المقنعة مع نظيره من المعايير الدولية: دراسة مقارنة، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2021.
 - مداح عبد الباسط، سعدي يحي، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية: دراسة ميدانية بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 10، 2017.
 - مشيد محمد، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2018-2019.
 - مفيد عبد اللاوي، المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2013.
 - ممي إسماعيل، الأزهر عزة ، مهنة تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 28، 2021.
 - مهدي رزيقة، عمر علي عبد الصمد، متطلبات تحسين الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات في الجزائر وانعكاساتها على جودة التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال : دراسة اراء المهنيين والأكاديميين، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 15، العدد 01، 2024.
 - موساوي حليلة، دور مجلس المحاسبة في تقييم السياسات العامة في الدولة، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المجلد 01، العدد 01، 2018.
 - نمديل مريم، حجار مبروكة، أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات خلال عملية التدقيق في الجزائر : دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية سطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022.
 - يخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 (السير في التدقيق) على تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2022، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 07، العدد 01، 2023.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- بصري رعة، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2020-2021.
 - بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية: دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013-2014.
- الرسائل والأطروحات:
- شراد صابر، مساهمة الاجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية: دراسة حالة شركة قذيلة للمياه المعدنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2022-2023.
 - شنايت بلال، النظام المحاسبي المالي الجزائري بينضرورة التحسين ومعوقات الواقع الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج بالبوية، الجزائر، 2021، 2022.
 - عجيلة حنان، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2019-2020.
 - العراي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013.
 - قيدوش فيروز، التحديات المعاصرة لمهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022-2023.
 - لطرش فريد، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016-2017.

مطبوعة في مقياس تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- نزال حسن محمد، دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
- هيري اسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير التدقيق: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018.

المحاضرات والمطبوعات:

- بودونت أسماء، معايير المراجعة الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص مراجعة ومحاسبة، المركز الجامعي سي الحواس بيريكة، الجزائر، 2021.
- بوهرين فتيحة، محاسبة معمقة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري بقسنطينة 2، الجزائر، 2020-2021.
- خليفاتي جمال، سلسلة محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى والثانية ماستر، تخصص محاسبة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2022-2023.
- سبتي اسماعيل، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2022-2023.
- علون محمد لين، محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومالية، جامعة لونيسي علي، البليدة 2، الجزائر، 2021-2022.
- عوماري عائشة، أقاسم عمر، 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، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2017.

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- لعلائية ياسمين، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة 20 أ،ت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2019-2020.
- مغنم محمد، محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية، تخصص علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بيومرداس، الجزائر، 2020-2021.

المواد والقوانين:

- المادة 05، قانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، 2010.

مواقع الكترونية:

- صراوي مراد، مراجعة مالية، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، 2023، ص ص 03، 04، من الموقع : <http://tele-ens.univ-oeb.dz>, consulté le 23/03/2024.

9. مواضيع امتحان مقياس أخلاقيات وتنظيم مهنة المحاسبة

الموضوع الأول

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

جامعة الشهيد طالب عبد الرحمان - البليدة 02-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة أولى ماستر

تخصص محاسبة وجباية معمقة

امتحان السداسي الثاني في مقياس تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

اجب باختصار على ما يلي:

1- حدد الفرق بين الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2- اشرح دور الهيئات المهنية المحاسبية في إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ؟

.....

.....

.....

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

.....

.....

.....

.....

.....

3- هل ساهمت الاصلاحات المحاسبية في الجزائر في الارتقاء بمهنة المحاسبة لكي تصل إلى المستوى الدولي؟

.....

.....

4- حتى يتصف عمل محافظ الحسابات بالمصداقية والموثوقية، لابد عليه أن يلتزم بمجموعة من الأخلاقيات، أذكرها؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

5- فيما تتمثل مزايا تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على مهنة المحاسبة والتدقيق؟

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

6- فيما تتمثل الشروط الواجب توافرها في الشخص لكي يمارس مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وفق القانون

01-10؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

7- ميز بين الأنواع المختلفة لتقارير محافظ الحسابات؟

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

.....

.....

.....

.....

.....

.....

...

بالتوقيع

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

الموضوع الثاني

جامعة الشهيد طالب عبد الرحمان-البليدة 02-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة أولى ماستر

تخصص محاسبة وجباية معمقة

امتحان السداسي الثاني في مقياس تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

اجب على ما يلي:

1- اذكر اهم أهداف المراسيم والقوانين التالية؟

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جانفي 2010؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011؛

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011؛

- المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011؛

- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011.

2- حدد الفرق بين:

- الهيئات المهنية المحاسبة الدولية والهيئات المهنية الجزائرية؟

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

- معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية؟

- محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، المحاسب المعتمد؟

- المسؤولية المدنية، الجزائية، التأديبية؟

3- إشرح باختصار مايلي:

- قواعد السلوك المهني لمحافظ الحسابات؟

- معايير العمل الميداني؟

- الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات؟

بالتوفيق

الموضوع الثالث

مطبوعة في مقياس , تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

جامعة الشهيد طالب عبد الرحمان-البليدة 02-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

السنة أولى ماستر

تخصص محاسبة وجباية معمقة

امتحان السداسي الثاني في مقياس تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

قدم ملخصا حول ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، مبينا فيه الاخلاقيات التي ينبغي على المهني في

مجال المحاسبة والتدقيق الالتزام بها في اطار ما ينص عليه التشريع الجزائري؟