



الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي

دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا

إيمان عميرش

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر

Email: amirecheimane@yahoo.fr

الملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على أوجه الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وفرنسا، من حيث معرفة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، وشروط ممارسة المهنة وكيفية تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات، ثم إجراء دراسة مقارنة بين الدولتين من أجل التوصل إلى أهم أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

الكلمات المفتاحية: الإطار التنظيمي، المدقق الخارجي، الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق.

تمهيد

تعتبر مهنة التدقيق من المهن الحديثة التي شهدت تطورات عديدة صاحبت التطور الذي شهده الاقتصاد العالمي، وقد اهتمت العديد من الدول بهذه المهنة وسارعت إلى وضع التشريعات والتنظيمات التي تحكمها، وهذا للدور الكبير الذي يلعبه المدقق الخارجي في إضفاء الثقة على مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية.

تعتبر الجزائر وفرنسا من الدول التي اهتمت بهذه المهنة ووضعت لها إطارا تنظيميا، من خلال إنشاء هيئات تشرف على السير الحسن للمهنة ومراقبة أداء ممارسيها، فالجزائر قد بادرت إلى سن القانون الجديد 10-01 الذي حدد شروط ممارسة المهنة، وكيفية تعيين المدقق الخارجي وإنهاء مهامه، أما بالنسبة لفرنسا فقد كان للمهنة الأثر الإيجابي من خلال انفتاحها على الخارج وتبنيها للمعايير الدولية للتدقيق.

إشكالية البحث

من أجل الرقي بمهنة التدقيق في الجزائر إلى المستوى المقبول دوليا، ونظرا لأن معظم القوانين والتشريعات المعمول بها في الجزائر هي مستمدة من التشريع الفرنسي، فإنه من الضروري التعرف على الإطار التنظيمي لهذه المهنة في الجزائر ومقارنته بما هو معمول به في فرنسا للوقوف على أهم أوجه القصور في المهنة، ومن هنا فإن إشكالية البحث تتمحور في التساؤل الرئيس الآتي:

"ما أوجه التشابه والاختلاف بين الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا؟"

تتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية الآتية:

هل هناك اختلاف في تشكيلة ودور الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا؟

هل الشروط الواجب توافرها من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر متماثلة مع الشروط المطبقة في فرنسا؟

كيف يتم تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في كل من الجزائر وفرنسا؟

أولا: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق

تعتبر الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الجهاز الفاعل الذي يعمل على ضمان السير الحسن للمهنة وتحديد الممارسات السليمة، كما تعمل على

الحفاظ على حقوق المهنيين وتحديد مهامهم، وتختلف هذه الهيئات من دولة إلى أخرى وسنركز فيما يلي على أهم الهيئات الفاعلة في مجال التدقيق في كل من فرنسا والجزائر.

1.1. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد أدت الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر إلى إحداث تغييرات هامة على طبيعة وتشكيلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، حيث تم فصل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أما على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة فقد تم إنشاء خمسة لجان متخصصة تعمل تحت سلطته وقد أوكلت لها مهام تنظيمية.

1.1.1. المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة في سنة 1996، وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 318-96 الذي اعتبر هذا المجلس هيئة استشارية لدى وزارة المالية تهتم بشؤون البحث والتطوير والتقييس في المجال المحاسبي، ويمكن لهذا المجلس الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه وذلك بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية¹.

يعين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك لمدة 6 سنوات، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) وذلك كل سنتين، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة².

¹ مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996، المادة 02.

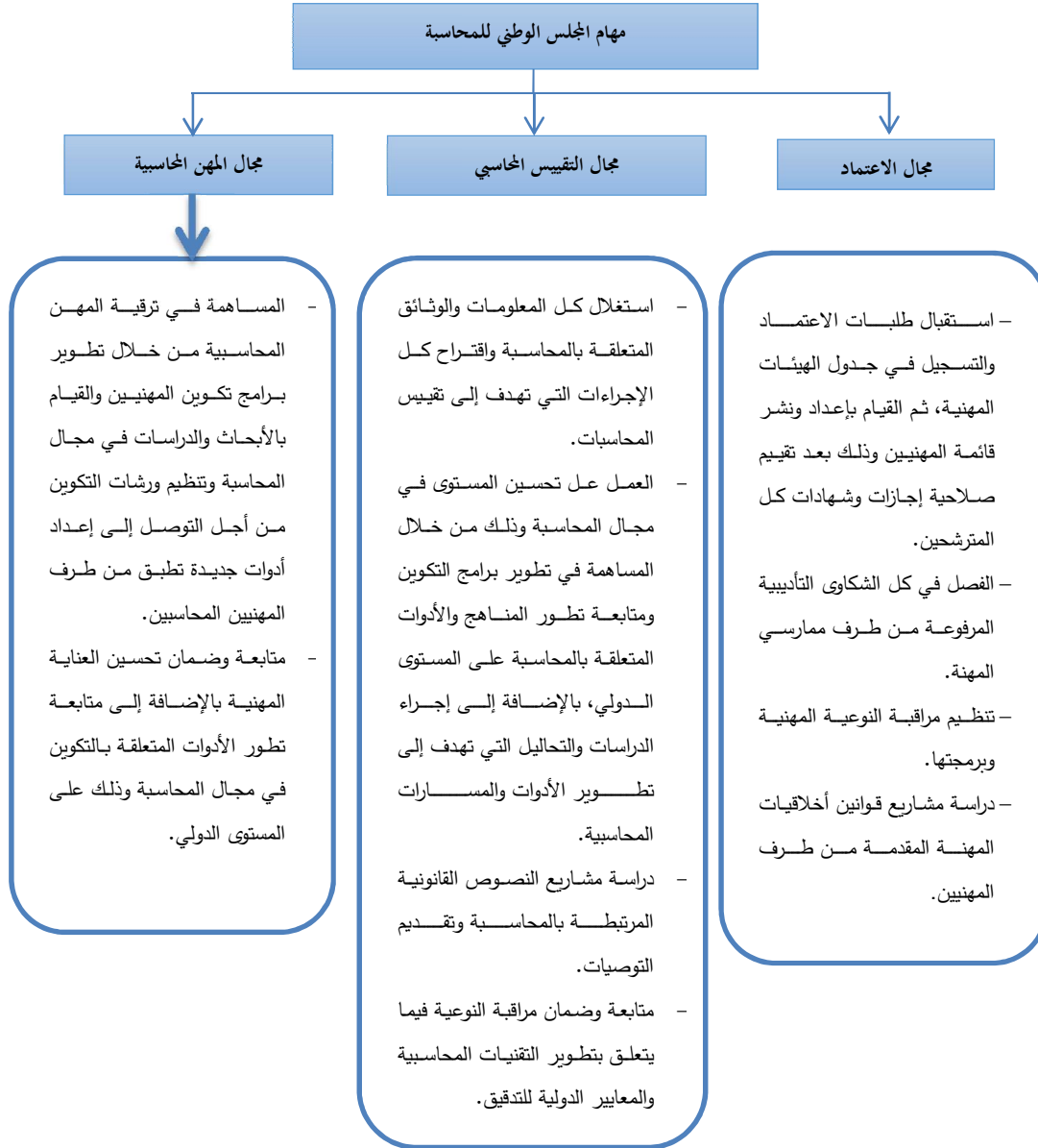
² مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص.4.

- تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي¹:
- مسك الملفات الخاصة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى تقييم صلاحيات الإجازات والشهادات من المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسبي.
- تولي مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها وخاصة ما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
- العمل على تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.
- الشكل (1) يلخص المهام التي يقوم بها المجلس الوطني المحاسبي.

2.1.1. الهيئات المهنية الثلاث

- بموجب القانون 01-10 فقد تم إنشاء ثلاث هيئات مهنية من أجل تنظيم كل من مهنة محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، المحاسب المعتمد، الشكل (2) يلخص هذه الهيئات ودورها في مجال تنظيم المهنة.

¹ براق محمد، قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر"، مؤتمر علمي دولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 12، 13.



الشكل (1): مهام المجلس الوطني للمحاسبة*

*المصدر:

من إعداد الباحثة بالاعتماد على المادة (10، 11، 12) من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.



الشكل (2): الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القوانين التالية:

- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 04.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 04.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 04.
- القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.

من خلال عرضنا للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر نتوصل إلى أن كل الهيئات المهنية تعمل تحت وصاية وزارة المالية التي تملك صلاحيات تنظيم المهنة ومراقبة نوعية الأداء المهني للمدقق الخارجي، ويقوم وزير المالية بممارسة الوصاية على كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين ومنح الاعتماد لممارسة المهنة.

2.1. الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في فرنسا

تتمثل الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في فرنسا في المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يعملان معا على ضمان رقابة المهنة والسهر على احترام أخلاقيات واستقلالية محافظ الحسابات.

1.2.1. المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات

لقد تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات (H₃C)* في إطار الرقابة العمومية للمراجعة القانونية المنصوص عليها من طرف التوجيه الأوروبية وذلك في 2006/05/21، المتضمنة الرقابة القانونية للحسابات السنوية والحسابات المجمعة، وتهدف إلى تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة وآليات الفحص، والرقابة التي بدأتها المهنة قبل صدور قانون الأمن المالي¹.

يعتبر المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات هيئة عمومية مكونة من 12 عضوا يتم تعيينهم بمرسوم لمدة ست سنوات قابلة للتجديد، وربع أعضاء المجلس هم فقط محافظو حسابات، وهذا التكوين يسمح بتمثيل المدقق الخارجي أمام الأطراف الرئيسية المهمة بالرقابة على مهنة التدقيق الخارجي².

* H₃C : Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.

¹ Antoine mercier, Philipe merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2013-2014, p.22.

² Hazguimouna, Pocher christine, Analyse des relations entre les auditeurs légaux et leur autorité de contrôle : Le cas français, la place de la dimension Européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, may 2009, p. 9.

تتمثل مهام هذا المجلس حسب المرسوم 1-821 من القانون التجاري المعدل بالتعليمية 1126-2005 الصادرة في 08/09/2005 من قبل قانون المالية، والتعليمية 1278-2008 الصادرة في 08/12/2008 في ما يلي¹:

- **السهر على المهنة**: منذ صدور القرار رقم 2 المؤرخ في 10 جوان 2004 قد أوكلت إلى المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات مهمة السهر على مهام محافظي الحسابات ومكاتبهم.

- **السهر على احترام أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات**: لقد أوكلت للمجلس الأعلى لمحافظ الحسابات صلاحيات فيما يخص أخلاقيات المهنة، وذلك في الرأي الصادر في 27 ديسمبر 2004 لتعديل مشروع القانون الجديد المقترح لأخلاقيات المهنة في 27 نوفمبر 2003، كما قد تم تضمين عواقب تصرفات معينة من طرف محافظ الحسابات وذلك في قانون أخلاقيات المهنة الصادر في 16 نوفمبر 2005.

- **إصدار رأيه حول معايير العمل المهني المصدرة من طرف المنظمة المهنية لمحافظي الحسابات**: يتولى المجلس الأعلى لمحافظات الحسابات إعطاء رأيه حول المعايير المهنية، حيث أصدر رأيا سلبيا في مشروع المعايير المتبنى في نوفمبر 2003 من قبل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث هدف هذا المشروع إلى توضيح مفهوم العناية الواجبة المتعلقة بمهمة محافظ الحسابات؛ حيث نص على أن لمحافظ الحسابات الحق في قيادة المؤسسة التي يراقب حساباتها.

بالإضافة إلى المهام السابقة فإن المجلس الأعلى لمحافظات الحسابات هو المسؤول عن إقامة علاقات مع سلطات الدول الأخرى التي تمارس مهام

¹ Alain mikol, Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire, 2011, article disponible sur le site internet :, p.8, 10.

مماثلة، ويمكن للمجلس الأعلى أن يقوم بتوفير المعلومات والسجلات المحتفظ بها أو التي يتم جمعها بناء على طلب¹:

– سلطات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والممارسة لسلطات مماثلة مع بلده.

– سلطات الدول غير الأعضاء في الاتحاد الأوروبي والممارسة لسلطات مماثلة مع بلده الخاضعة لمبدأ المعاملة بالمثل، شرط أن السلطة المعنية تخضع للسر المهني مع نفس الضمانات التي تتطلب في فرنسا، وأن هذه السلطة لديها اتفاق للتعاون مع المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات.

2.2.1. المنظمة المهنية لمحافظي الحسابات

وفقا للمرسوم 69-810 المؤرخ في 12/08/1969 (المعدل) الذي يهدف إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات، تم إنشاء كل من المنظمة الوطنية والهيئات الإقليمية لمحافظي الحسابات، وقد حدد هذا المرسوم طريقة إنشاء ومراجعة القوائم، وشروط التسجيل، والإجراءات التأديبية، والأتعاب، وكل ما يتعلق بتنظيم المهنة².

إذن فالمنظمة المهنية لمحافظي الحسابات موجودة على مستويين من التجمع هما:

– **الهيئات الإقليمية:** تقع هذه الهيئات في بلدة الرئيس لكل محكمة ويتم تسميتها باسم بلدة الرئيس، يبلغ عددها 34 هيئة، وتجمع جميع محافظي الحسابات ومؤسسات محافظي الحسابات المدرجة ضمن القائمة المعدة من طرف الهيئة الإقليمية، ويتم إدارة الهيئة الإقليمية من طرف المجلس الأعلى الإقليمي الذي تكمن مهمته في ضمان التنظيم الإداري لأعضائه والدفاع عن المصالح والممارسة الجيدة ومراقبة المهنة، ولهذه الغاية فهو

¹ Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, Guide des contrôles périodiques, p. 7,8, article disponible sur le site internet : www.h3c.org/textes/H3C-guide_des_controls-periodiques.pdf, consultée le (24/10/2014)/

² Gérard valin, Controlor et auditor, Dunod, Paris, 2006, p.30.

ينظم أنشطة التدريب في إطار المبادئ التوجيهية للمجلس الوطني، كما يضع اختبار المهنة للمهنيين ويعمل على ضمان توفير العلاقات اللازمة بين الهيئات الحكومية والسلطات القائمة المختصة¹.

- **المنظمة الوطنية:** لقد أنشئت المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقا للمادة 6-821L من القانون التجاري، وعرفت على أنها مؤسسة للمنفعة العمومية تتميز بالشخصية المعنوية، وهي مكلفة بتمثيل مهنة محافظ الحسابات لدى السلطات العمومية.

تضم الهيئة الوطنية جميع محافظي الحسابات سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين مسجلين ضمن القائمة، ويتم إدارتها من طرف المجلس الوطني الذي يعمل على ضمان الممارسة السليمة للمهنة، والدفاع عن كرامة أعضائها كما يتولى تمثيل المهنة والدفاع عن مصالحها المادية والمعنوية، ويعطي رأيه عند طلب حافظ الأختام حول الأسئلة التي تدخل ضمن اختصاصاته، وأخيرا فهو يقوم بإدارة المنظمة الوطنية وتسيير أصولها².

من خلال ما سبق نتوصل إلى أن تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا قد أسند لهيئتين رئيسيتين هما: المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والمنظمة المهنية لمحافظي الحسابات، وقد اهتم المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات بوضع معايير وطنية لتنظيم المهنة تعتبر المرجع الذي يستند إليه المدقق الخارجي في حالة مواجهته لصعوبات أثناء تنفيذ مهمته، التي تفرض عليه ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامه، وضرورة استخدامه للإجراءات والأساليب الحديثة التي تمكنه من إبداء رأيه حول مدى سلامة وعدالة القوائم المالية، كما تعمل الهيئات المهنية على تنظيم دورات تدريبية من أجل

¹ CNCC , Les voies d'accès au commissariat aux comptes, octobre 2003, Paris, p. 9, 10.

² Caura barszcz, Hubert kerneis, Le guide des cabinets d'audit et d'expertise-comptable, 4^{ème} edition du management, France, 2008, p. 32,33.

تكوين المهنيين في مجال تطبيق هذه المعايير والتحديث المستمر لهذه المهنة بحيث تكون متوافقة مع التطور الحاصل على المستوى الدولي.

ثانياً: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي

لا يمكن لأي شخص كان طبيعياً أو معنوياً ممارسة مهنة التدقيق إلا بتوفر جملة من الشروط تجعله مؤهلاً لممارسة هذه المهنة وتميزه عن الأشخاص الآخرين، لكن هذه الشروط تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا باختلاف ظروف ممارسة المهنة.

1.2. شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

لقد تضمن القانون الجديد 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر العديد من الشروط المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق، حيث يمكن ممارستها من طرف أشخاص طبيعيين أو من طرف شركات محافظة الحسابات، وسوف نحاول فيما يلي التعرف على هذه الشروط.

1.1.2. ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

لا يمكن لأي شخص طبيعي أن يمارس باسمه ولحسابه الخاص مهنة التدقيق إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية¹:

- أن يكون جزائري الجنسية، حيث لم يعط القانون الجديد الترخيص للأشخاص الأجانب لممارسة مهنة التدقيق الخارجي داخل الجزائر.
- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة، وذلك بحيازته على الشهادة الجزائرية أو شهادة معترف بمعادلتها للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات، حيث تمنح هذه الشهادة من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، كما نص القانون 10-01 أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد

¹ الأزر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، السنة الخامسة، جامعة الوادي، 2012، ص. 28، 29.

المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جنائية مخلة بشرف المهنة.

- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وحتى يتمكن المدقق من التسجيل في الجدول يجب أن يكون لديه عنوان خاص.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه قانونيا أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل وجود مكاتبهم، وذلك بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتسب سر المهنة وأسلوك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

بموجب القانون الجديد 10-01 فإنه يشترط اجتياز تكوين نظري متخصص في الخبرة المحاسبية، وعن طريق النجاح في الامتحانات النهائية يحصل الطالب على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، بالإضافة إلى إجراء تربص مهني يدوم سنتين، أما بالنسبة للمرسوم رقم 393-11 فقد نص على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإجراء تكوين أو تربص تطبيقي لدى مهني أو شركة مهنية يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة. يقع على مكاتب التدقيق مسؤولية تطوير معرفة واستمرار تدريب المدقق الخارجي، حيث يجب على هذه المكاتب أن تضع سياسات وإجراءات للارتقاء بكفاءة العاملين بها¹.

¹ عوض إيبب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، 2003، ص. 40.

يرى بعض الكتاب أن هدف الامتحانات النهائية أنها تشتمل على شق نظري يتضمن المعرفة العلمية والنظرية المكتسبة من طرف الطالب في الجامعة أو في المعاهد المتخصصة، وشق عملي الذي يتضمن فنون ومهارات الممارسة الميدانية¹.

كما يرى بعض الكتاب أنه على المدقق مواكبة التطورات السريعة في مجال مهنة التدقيق، من خلال تطوير أسلوب عمله عن طريق برامج التعليم المهني المستمر².

2.1.2. ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

لقد نص القانون 01-10 على إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات على شكل شركة أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، حيث يتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل، وتدعى في هذه الحالة "شركات محافظة الحسابات"، وهذا إذا توفرت الشروط التالية³:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- أن يسجل الأعضاء بصفة فردية في جدول الغرفة الوطنية.
- يشترط في ثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول الجنسية الجزائرية، وحمل الشهادة الجامعية والصلة المباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- أن تهدف هذه الشركة لممارسة مهنة محافظ الحسابات.
- أن يسير هذه الشركة أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك، أو لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص. 58.

² أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 27.

³ قانون رقم 01-10، مرجع سابق.

- أن لا تكون هذه الشركة تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تملك هذه الشركة مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية.
- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات السابقة إلا من المهنيين المسجلين في الجدول.
- لا يمكن تعيين هذه الأجهزة في أكثر من شركة أو تجمع.
- في حال اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية المذكورة سابقا، يجب أن يكون المستخدمون المتدخلون والموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- لا يحق لمحافظ الحسابات أن ينفذ باسمه الخاص مهام أو عهديات كان قد كلف بها جراء تسجيله في الجدول، حيث يجب أن توكل هذه المهام أو العهديات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.
- يمنع محافظ الحسابات من استعمال اسم مستعار، وعليه مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنته، وكذا النظام الداخلي للغرفة الوطنية.

2.2. شروط ممارسة مهنة التدقيق في فرنسا

لقد سمحت فرنسا بممارسة مهنة التدقيق الخارجي فيمن تتوفر فيهم الشروط والمؤهلات لذلك سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وسواء كانوا مواطنين أصليين أو رعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي، أو رعايا دولة أخرى بشرط أن تعترف بالوطنية الفرنسية في ممارسة الرقابة القانونية.

1.2.2. بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

من أجل التمكن من ممارسة مهنة محافظ الحسابات، لا بد أن يكون الشخص مسجلا لدى الهيئات الإقليمية للتسجيل الواقعة قرب محكمة الاستئناف

برئاسة قاض من القضاة، إن التسجيل في القائمة يضمن الأخلاق والمؤهلات المهنية التي تمكن من ممارسة المهنة¹.

تنص المادة 1-822 من القانون التجاري أنه لا يمكن لأي شخص التسجيل في قائمة محافظي الحسابات إلا إذا استوفى الشروط التالية²:

- أن يكون ذا جنسية فرنسية أو من رعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي غير دولة فرنسا، أو من رعايا دولة أخرى أجنبية بشرط أن تعترف بالوطنية الفرنسية لممارسة التدقيق القانوني.
- أن لا يكون قد ارتكب أي أعمال مخلة بالشرف والأمانة أدت إلى إدانات جنائية أو إجراءات تأديبية.
- أن لا يكون قد تعرض لإفلاس شخصي أو أي إجراءات التحذير، أو إلغاء الوجود وفقاً للقانون التجاري.
- أن يكون قد انتهى من التدريب المهني المحدد من قبل التنظيم عند شخص معترف به من قبل دولة العضو في الاتحاد الأوروبي لممارسة التدقيق القانوني للحسابات.
- أن يكون قد اجتاز وبجاح اختبارات شهادة التأهل لأداء وظائف محافظ الحسابات أو حاصلاً على دبلوم الخبير المحاسبي.

يجب على الأشخاص المترشحين للتسجيل في القائمة تقديم مستوى من المهارة المطلوبة، وهي³:

¹ Caussegeneviève, Eustache ebondowamandzila, La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration, Comptabilité sans frontières, The French connection, canada, may 2013, p.13.

² CNCC, Reglement de stage de commissariat aux comptes, version approuvé par le conseil national, 05/12/2013, p. 7.

³ CNCC , Les voies d'accès au commissariat aux comptes, Op. cit. p. 15,17.

- أن يكون متحصلا على دبلوم الخبرة المحاسبية، بشرط أن يكون قد مارس على الأقل الثلاثين من السنوات الثلاث المخصصة للتدريب المتعلقة بدبلوم الخبرة المحاسبية، ويتم أداء هذا التدريب عند محافظ حسابات مسجل بإذن من حافظ الأختام وباقتراح من الهيئة الوطنية.
 - أو قد يكون قد أدى بنجاح اختبار التأهل لأداء وظائف محافظ الحسابات بعد اجتيازه لتدريب مدته ثلاث سنوات بنتائج مرضية من المدرب، يتم أداء هذا الاختبار على الأقل مرة في السنة وبتاريخ محدد بقرار من حافظ الأختام.
 - أن يتم أداء التدريب المهني لمدة ثلاث سنوات عند شخص طبيعي أو في شركة مدرجة في قائمة محافظي الحسابات ومخولة بذلك، كما يمكن أداء التدريب لمدة سنتين عند كل شخص آخر يمارس وظيفة الرقابة القانونية بإذن من دولة العضو في الاتحاد الأوروبي، ويتم أداء التدريب لمدة سنة عند كل شخص غير مخول له ممارسة وظائف الرقابة القانونية، ولكنه يقدم ضمانات كافية لتكوين المتدربين.
 - يسمح للأشخاص الطبيعيين الذين مارسوا لمدة خمسة عشر عاما على الأقل وظيفة عمومية أو خاصة مكنتهم من الحصول في مجالات المالية، المحاسبة والقانون الخاص بالشركات التجارية على خبرة مرضية من طرف وزير العدل بالخضوع لاختبار امتحان التأهل دون استكمال كل أو جزء من التدريب المهني.
- بالنسبة لرعايا الدولة العضو في الاتحاد الأوروبي فلا بد من توفر نفس الشروط الأخلاقية بالنسبة للرعايا الوطنيين، وفي حالة توفر هذه الشروط فيمكن الوصول إلى المهنة عن طريق¹:
- متابعة المناهج الدراسية المفتوحة للرعايا الوطنيين.

¹ Antoine mercier, Philipe merle, Op. cit. p. 41.

- الحصول على دبلوم يكون في نفس المستوى المشار إليه من قبل حافظ الاختتام ووزير التعليم العالي، مع إنجاز تدريب مهني مدته ثلاث سنوات واجتياز امتحان التأهل بنجاح.
- أما بالنسبة لرعايا دولة أخرى فلا بد من توفر نفس الشروط الأخلاقية بالنسبة للرعايا الوطنيين، وعلاوة على ذلك فإن دولة العضوية للرعايا لا بد أن تعترف بالوطنية الفرنسية في ممارسة التدقيق القانوني على أراضيها، وفي حالة توفر هذه الشروط، يمكن لهؤلاء الرعايا ممارسة المهنة¹:
- متابعة المناهج الدراسية المفتوحة للرعايا الوطنيين.
- اجتياز تدريب مهني لمدة ثلاث سنوات في حالة كانوا متحصلين على دبلوم معترف به من قبل حافظ الاختتام ووزير التعليم العالي، واجتازوا بنجاح اختبار التأهل.
- إن الهدف من أداء امتحان التأهل المهني هو التحقق من قدرة المترشح على تطبيق معارفه النظرية المكتسبة قبل وأثناء التدريب المهني في تطبيق المهام القانونية للمدقق، ويتكون هذا الامتحان من دورة عادية ودورة استثنائية، حيث تقتصر هذه الأخيرة فقط على المترشحين الذين خضعوا لتأجيل جزئي في الدورة العادية من نفس العام².

2.2.2. بالنسبة للأشخاص المعنويين

يمكن لشركة محافظة الحسابات اتخاذ أي شكل من الأشكال، فيمكن أن تكون على شكل مدني أو تجاري، ومهما كان شكل الشركة، فعلى شركات محافظة الحسابات من جهة احترام عدد من حقوق التصويت التي عقدت من طرف محافظي الحسابات، وشركات محافظة الحسابات أو محافظي الحسابات المرخص لهم بصفة منتظمة في دولة أخرى عضو في الاتحاد الأوروبي، ومن جهة أخرى أن توجه هذه الشركات من طرف محافظي الحسابات المسجلين في

¹ Ibid, p.41.

² Commission de surveillance du secteur financier, circulaire CSSF 10/439, Luxembourg, 22/02/2010, p. 12.

القائمة المنصوص عليها في المادة 1-821 من القانون التجاري أو من طرف محافظي الحسابات لدول الأعضاء الأخرى، ولا تتمتع هذه الشركات بالشخصية المعنوية إلا ابتداء من تسجيلها في قائمة محافظي الحسابات من طرف الهيئة الإقليمية للتسجيل، ويتم تعليق تسجيلهم في سجل التجارة والشركات إلى غاية استلام الموافقة من طرف الهيئة الإقليمية للتسجيل¹.

يمكن أن تأخذ شركة محافظة الحسابات الأشكال التالية²:

- **شركة المدنية المهنية:** يجب على جميع شركاء شركات المدنية المهنية أن يكونوا محافظي حسابات مسجلين في القائمة، وبالتالي يكون إجمالي رأس المال هو إجمالي حقوق التصويت لهذه الشركات والهيئات التنفيذية التي تنتمي إلزاميا للمهنة: "جميع المساهمين هم مديرون، ما لم ينص على خلاف ذلك في النظام الأساسي الذي يمكن أن يعين مديرا واحدا أو أكثر من بين الشركاء أو ينص على التعيين لاحقا".
- **شركات المهن الحرة:** يمكن لمحافظ الحسابات أو عدة محافظي حسابات المسجلين في القائمة أن يؤسسوا فيما بينهم شركة للمهن الحرة، وهذه الشركة يمكن أن تكون شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة محدودة أو شركة الأسهم، على أن يكون أكثر من نصف رأس المال الاجتماعي وحقوق التصويت لهذه الشركات محتفظ بها من طرف محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم داخل الشركة سواء بصفة مباشرة أو عن طريق شركة أخرى.
- **شركات أخرى:** إن شركات محافظة الحسابات الأخرى ماعدا شركات المدنية المهنية هي: الشركات المشتركة، تجمعات ذات المنفعة الاقتصادية، يجب أن يحصلوا على ثلاثة أرباع حقوق التصويت التي عقدت من طرف محافظي الحسابات أو شركات محافظة الحسابات المسجلة.

¹ Antoine mercier, Philipe merle, Op. cit. p. 43.

² Ibid, p.43, 45.

من خلال ما سبق نتوصل إلى أنه نتيجة للدور الكبير الذي يؤديه المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية المعروضة عليه، فقد اهتمت التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة في كل من الدولتين بضرورة توافر مجموعة من المؤهلات العلمية من خلال اشتراط توافر شهادات علمية عليا، بالإضافة إلى مؤهلات عملية من خلال تكوين تطبيقي متخصص بهدف رفع مستواهم وكفاياتهم المهنية.

ثالثاً: تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات

تختلف طريقة تعيين محافظ الحسابات وظروف إنهاء مهامه باختلاف القوانين المنظمة داخل كل دولة، كما تختلف داخل الدولة الواحدة وذلك باختلاف الجهاز المكلف بالتعيين واختلاف الشركة التي يعين فيها، وسوف يتم فيما يلي التعرف على كيفية تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه في كل من الجزائر وفرنسا.

1.3.1. تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر

يعتبر محافظ الحسابات نوعاً معيناً من المدققين الخارجيين حيث تتركز مهمته في عملية الفحص والمراجعة والتدقيق، وترتكز مهمته على الاعتماد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة، من أجل التحقق من مزاعم الشخص القائم على إعداد القوائم المالية¹.

1.1.3.1. تعيين محافظ الحسابات

لقد نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 أنه على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث تحدد عهده لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حال قررت

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري - المعايير والقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص. 28، 29.

الشركة أو الهيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهامه طبقا لأحكام هذا القانون¹.

في حال لم تعين الجمعية العامة محافظ الحسابات أو في حالة مانع أو رفض أحد محافظي الحسابات، يتم اللجوء إلى تعيينهم واستبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة، بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة².

بالنسبة للشركات والهيئات الملزمة بتعيين محافظ حسابات في الجزائر هي كالتالي³:

- شركات المساهمة * (SPA).
- الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة * (SARL)، والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد * (EURL) التي يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 د.ج.
- البنوك والمؤسسات المالية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- مراكز البحث والتنمية.
- هيئات الضمان الاجتماعي.
- الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري.
- المؤسسات العمومية غير المستقلة.

2.1.3. إنهاء مهام محافظ الحسابات

¹ القانون 10-01، مرجع سابق.

² الأمر 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر².

³ شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013، ص. 137، 138.

* SPA : Société Par Actions.

* SARL : Société A Responsabilité Limitée.

* EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.

لقد نص القانون التجاري على أن مهام محافظ الحسابات تنتهي بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تتولى عملية الفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، كما نص القانون السابق أنه يجوز للمساهم أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس المال للشركات التي تلجأ علنياً للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة، كما يمكن لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المساهم أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي من وظائفه عن طريق الجهة القضائية المختصة، وذلك في حالة حدوث خطأ أو مانع¹.

2.3. تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في فرنسا

يعتبر محافظ الحسابات في فرنسا المهني المخول له ممارسة مهنة التدقيق القانوني الخارجي، وقد اهتم المشرع الفرنسي بتحديد كيفية تعيينه والحالات التي تؤدي إلى إنهاء مهامه، سواء تلقائياً نتيجة انتهاء وظيفته أو نتيجة ظروف تستلزم التوقف عن أداء مهامه.

1.2.3. تعيين محافظ الحسابات

إن تعيين محافظ الحسابات قد يكون إلزامياً نتيجة التزام قانوني، أو نتيجة تجاوز العتبات التي حددها المشرع بالنسبة لنوع معين من المؤسسات، كما قد يكون اختيارياً نتيجة قرار من المساهمين في حالة عدم وجود إلزام قانوني بالتعيين.

يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة، وعملياً فإن مدير المؤسسة هو الذي يقترح على الجمعية العامة تعيين محافظ الحسابات الذي اختاره، ويتم تعيينه لمدة ستة سنوات، ويبدو أن مدة الوكالة مفترقة ولا تساهم في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي².

¹ الأمر رقم 75-59 المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08، المدة 715 مكرر 7، 9.8.

² Eustache elondowamandzila, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditerranée : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe, 2010, p.21, article disponible sur le site internet :

بالنسبة للمؤسسات التي تلجأ علنا للادخار فإن المادة 228-225 من القانون التجاري تنص أنه يمكن لمجلس الإدارة أن يقدم خياره دون المشاركة في التصويت لاقتراح مدققي الحسابات¹.

وقد نص قانون الأمن المالي * (LSF) لسنة 2003 أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات شخصا طبيعيا كان أو معنويا المصادقة على حسابات المؤسسة التي تلجأ علنا للادخار لأكثر من ستة سنوات متتالية².

بالإضافة إلى ما سبق فإن المؤسسات التي تلجأ علنا للادخار مطالبة بتعيين عدة محافظي حسابات أو مكاتب تدقيق من أجل ممارسة التدقيق القانوني لحساباتها، وهذا كون وجود عدة مهنيين يعزز التخصيص الأمثل للكفاءات من أجل خدمة المؤسسات، بالإضافة إلى أن تعدد الجهات الفاعلة يمكن من تنوع وإثراء الأساليب التي سيتم تنفيذها ويشكل آراء حول المسائل الفنية المطروحة داخل المؤسسات، وهذا التعدد يسهل تسخير الموارد من أجل الاستجابة لاحتياجات المؤسسات، ومن أجل تحقيق أعمال أخرى من التدقيق في إطار احترام القواعد الأخلاقية³.

إلا أن هناك من ينتقد تعيين أكثر من محافظ حسابات داخل نفس المؤسسة، فمن ناحية فإن ازدواجية محافظ الحسابات تكون مكلفة مع ثبات العوامل الأخرى، بالإضافة إلى الصعوبات في تنسيق العمل والصعوبات الناتجة عن الاستعراض المزدوج للملفات، ومن ناحية أخرى فإن هناك افتراضاً لعدم فعالية ازدواجية محافظ الحسابات من حيث توقعات جودة التدقيق، بالإضافة إلى

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548119>, consultée le (23/10/2014).

¹ Degos jean-guy : Priorité à la sécurité financière et à la fiabilité de l'audit légal en France, The certifiedaccount, N.18, April 2004, p. 65.

*Loi de Sécurité Financière

² Piot charles, Shattalain, La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public ; Quelques enseignements du modèle français, Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des organisations, cahier du fargo n°1100606, juin 2010, p. 8.

³ La réforme de l'audit en Europe, p. 3,4, Position paper disponible sur le site internet : www.blog-audit.com/wp-content/.../2013.01_position-paper-OIA-FR.pdf, consultée le (23/10/2014).

أن مبدأ الاستقلالية لا يقتضي فقط استقلالية كل مدقق خارجي اتجاه المؤسسة محل التدقيق؛ بل يتطلب كذلك استقلالية هؤلاء المهنيين كل واحد منهم اتجاه الآخرين، وهذا ما يصعب تحقيقه¹.

2.2.3. إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن قواعد إنهاء مهام محافظ الحسابات هي محددة في الفقرة L225-233 من القانون التجاري التي تنص على أنه في حالة خطأ أو إهمال فإنه يمكن لمحافظ الحسابات وبطلب من مجلس الإدارة، أو مساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس المال الاجتماعي، أو من طرف الجمعية العامة أو جمعية المساهمين، أن يحرم من ممارسة وظائفه قبل الانتهاء العادي لمدة وكالته، وذلك بقرار من المحكمة القضائية².

تنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تنتظر في حسابات السنة الأخيرة التي من أجلها قد تم تعيينه، وتبدأ مدة وكالتهم من اليوم الأول من السنة المالية التي تم تعيينهم فيها، وهذه المدة تخضع لاستثناءات هي³:

- إذا تم تعيينه بقرار من المحكمة، فإن مهمته تنتهي عند قيام الجمعية العامة بتعيين محافظ حسابات جديد.
 - إذا تم تعيينه من أجل تعويض محافظ حسابات سابق، فإن المدة تنتهي في نفس تاريخ بداية محافظ الحسابات المعوض.
- الجدول (1) يلخص أهم حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات

الجدول (1): أهم حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات

¹ Piot charles, Schattalain, Comment renforcer la réglementation sur l'indépendance des auditeurs ? quelques leçons tirées au marché français, Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France, may 2010, p.7.

² Commissaire aux comptes et surveillance prudentielle des établissements du secteur bancaire et financier, bulletin de la commission bancaire, N°26, Avril 2002, p. 31.

³ D.Miganchristian, Le commissariat aux comptes dans l'espace Ohada, Formation des experts du conseil permanent de la comptabilité du congo sur le droit Ohada, école régionale supérieure de la magistrature (ERSUMA), (27/08/2012, 13/09/2012), p. 8.

الشرح	سبب إنهاء مهام محافظ الحسابات
تنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة العادية أو الجهاز المؤهل بذلك لتمثيل حسابات السنة السادسة.	انتهاء مدة الوكالة
هناك حالات تؤدي بمحافظ الحسابات إلى التوقف الإجباري عن أداء مهامه، حيث تتمثل في: -التحول من شركة لها ضرورة تعيين محافظ حسابات إلى شركة أخرى لا تدعو إلى الرقابة القانونية. -تصفية الشركة وهو ما يعادل وفاة الشخص المعنوي. -اندماج الذمة المالية للمؤسسة المراقبة، في هذه الحالة فإن وكالة محافظ الحسابات للشركة المدمجة سوف تنتهي سواء في تاريخ آخر جمعية عامة تصوت على مشروع الاندماج، أو في تاريخ آخر يحدد من قبل الجمعيات.	تسوية الالتزام
يكون هذا الفعل نتيجة لرفض محافظ الحسابات الذي عين، ولا يمكن تقرير هذا الفعل إلا بواسطة قرار قضائي، حيث يكون هذا الإجراء بدافع أحداث تؤدي إلى الشك في جدية مؤهلات محافظ الحسابات، أو سمعته، أو حياده أو استقلاليته، وذلك بناء على رأي الأغلبية التي عينته.	التححية
يتم إعفاء محافظي الحسابات من أداء مهامهم وذلك من قبل قرار قضائي، ويكمن الفرق بينه وبين تححيته كمحافظ الحسابات، في أن التححية يجب أن تكون في وقت قصير جدا بعد التعيين، أما الإعفاء القضائي فيكون في أي وقت من مدة وكالة محافظ الحسابات.	الإعفاء القضائي
إن لمحافظ الحسابات الحق في طلب الاستقالة وذلك في حالة وجود ظروف قاهرة أو صعوبات تواجهه أثناء أداء مهمته ولا يمكن علاجها، أو في حالة وقوع أحداث تؤدي إلى إضعاف استقلاليته وموضوعيته، بالإضافة إلى عدم القدرة الفعلية للحصول على مقابل الأتعاب بالرغم من تنفيذ الوسائل المتاحة.	الاستقالة

Source : Antoine mercier, Philippe merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audité. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2013-2014, p. 106, 114.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن إنهاء مهام محافظ الحسابات قد يكون نتيجة لظروف مؤقتة أو نهائية، كما أن إنهاء المهام يفقد محافظ الحسابات

سلطته المتعلقة بمهمته، وفي المقابل يتحرر من التزاماته ويقاطع الفترة التي من خلالها يمكن أن تنشأ مسؤوليته.

لا يمكن للمدقق الخارجي الاستقالة من أجل التهرب من التزاماته القانونية، خاصة في حالة تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة عن المخالفات الخطيرة أو الأعمال الإجرامية¹.

رابعاً: مقارنة الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر

وفرنسا

سوف يتم من خلال هذا المبحث إجراء الدراسة المقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، من أجل التعرف على أوجه التشابه والاختلاف الموجودة في عناصر الإطار التنظيمي للدولتين.

1.4. مقارنة للهيئات المشرفة على مهنة التدقيق

سنتناول فيما يلي مقارنة الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في كل من الجزائر وفرنسا، والجدول الآتي يلخص أهم هذه الهيئات بالإضافة إلى الدور التنظيمي الذي تلعبه في مجال التدقيق الخارجي.

¹ Manual des normes audit légal et contractuel : Cadre conceptuel, janvier 2009, p.36, article disponible sur le site internet : www.oecmaroc.com/telechargement/Normes.pdf, consulté le (23/10/2014).

الجدول (2): مقارنة للهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا.

الجزائر	فرنسا
المجلس الوطني للمحاسبة يتولى مهمة استقبال طلبات التسجيل، وإعداد قائمة المخول لهم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، كما يعمل على تنظيم المهنة. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يهتم بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تهتم بتنظيم مهنة محافظ الحسابات. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تهتم بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد. تسير كل من الهيئات الثلاث من طرف مجلس وطني خاص بها حيث يتولى مهمة إعداد النظام الداخلي لكل هيئة، وإدارة أموالها وتمثيل هذه الهيئات سواء على المستوى المحلي أو الدولي.	المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات: يتولى مهمة الرقابة على المهنة، والحفاظ على استقلالية ممارستها. المنظمة المهنية لمحافظي الحسابات وهي متواجدة على مستويين: • المستوى الإقليمي: نجد الهيئات الإقليمية التي تتولى مهمة إعداد قائمة ممارسي المهنة سواء أكانوا محافظي حسابات أم مؤسسات محافظي حسابات، تسير هذه الهيئات من طرف مجلس إقليمي يتولى إدارة أصولها وضمان علاقتها مع الهيئات المختصة. • المستوى الوطني: نجد المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم إدارتها من طرف المجلس الوطني الذي يعمل على إدارة الهيئة وتسيير مواردها، وتمثيل المهنة والدفاع عن مصالح ممارستها، كما يعمل على تنسيق عمل المجالس الإقليمية.

الهيئات
المشرفة على
مهنة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القوانين التنظيمية.

من خلال الجدول السابق نجد أن ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هم: الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تم إنشاء لكل نوع من المهنيين هيئة خاصة به متمثلة في: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهذا بعد صدور القانون الجديد 10-01 الأمر الذي أدى إلى إعطاء استقلالية أكثر وتحكم أكبر في ممارسة المهنة، أما بالنسبة لفرنسا فإن المخول لهم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي هم محافظو الحسابات أو الخبراء

المحاسبين، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم على شكل شركات محافظة الحسابات.

إن مهمة تسجيل المهنيين في القائمة الخاصة بمزاولة المهنة في فرنسا، قد أوكلت للهيئات الإقليمية، ويتولى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الاستئناف في قرارات التسجيل، إذن في فرنسا هناك هيئتان فاعلتان في مجال تنظيم مهنة التدقيق الخارجي تعملان معا على ضمان السير الحسن للمهنة، والممارسة السليمة والحفاظ على مصالح ممارسيها، بينما في الجزائر كانت مهمة التسجيل والشطب من جدول المنظمة المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين هي من صلاحيات مجلس النقابة الوطنية، أما بعد صدور قانون 10-01 فقد أصبحت هذه المهمة من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة.

وبالنسبة للدور الذي تؤديه الهيئات المهنية فقد اهتمت هذه الهيئات في فرنسا بتأصيل المهنة وتنظيمها وذلك بإصدار معايير وطنية تتوافق مع ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق، وإلزام المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة في مجال مهنته وذلك من خلال التحديث المستمر لمعارفه والاطلاع على كل ما هو مستجد في المهنة، بالإضافة إلى ضرورة استخدامه للأساليب الحديثة التي تمكنه من التوصل إلى رأي سليم حول القوائم المالية المعروضة عليه للمصادقة عليها، كما تقوم هذه الهيئات بتنظيم دورات تدريبية وإصدار توجيهات وإرشادات حول الأساليب والإجراءات المطبقة من طرف المدقق الخارجي لاكتشاف الأخطاء والتحريفات التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فقد نصت النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في فرنسا على ضرورة امتثاله للقوانين وتطبيقه للمعايير الوطنية أثناء أداء مهمته، باعتباره الضامن الأساسي لمصالح المتعاملين مع المؤسسة ومصدر الثقة لأعضاء المؤسسة محل التدقيق، ففي حالة مصادقته على معلومات خاطئة حول وضع المؤسسة فإنه سيتعرض إلى عقوبة جنائية، في حين نلاحظ أن الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لم تهتم

بوضع معايير مهنية تحكم ممارسة المهنة وتنظيمها، بل نجد مجرد قوانين وفي مقدمتها القانون 10-01 الذي حدد الخطوات المنهجية والعلمية التي يجب على محافظ الحسابات أداؤها عند القيام بمهامه لكنه أهمل تحديد الوسائل والإجراءات الواجب استخدامها عند تكوين رأيه حول القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أنه بالرغم من وجود لجنة لتكوين المهنيين إلا أنها لم تهتم بتكوينهم في مجال استخدام الأساليب الإحصائية الحديثة في المهنة، كما نلاحظ عدم وجود هيئة متخصصة في مجال دراسة المشاكل التي يمكن أن تواجهها المهنة واقتراح حلول عملية يرجع إليها المدقق الخارجي أثناء أداء مهمته.

2.4. مقارنة شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي

تختلف شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي من دولة إلى أخرى، وهذا حسب البيئة التنظيمية وظروف كل دولة، وفيما يلي جدول يلخص شروط ممارسة مهنة التدقيق في كل من الجزائر وفرنسا:

الجدول (3): مقارنة شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا.

الجزائر	فرنسا
- الجنسية الجزائرية. - حيازة شهادة جزائرية أو شهادة معترف بمعادلتها في الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات. - التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية. - عدم ارتكاب أي جنحة أو جنائية. - التسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. - تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا.	- الجنسية الفرنسية، رعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي، رعايا دولة أخرى أجنبية. - حيازة دبلوم الخبرة المحاسبية بالإضافة إلى ممارسة (2/3) من المدة المخصصة للتدريب (3 سنوات). - النجاح في أداء اختبار شهادة التأهل لممارسة وظائف محافظ الحسابات. - عدم ارتكاب أعمال تؤدي إلى إدانات جنائية أو إجراءات تأديبية. - عدم التعرض لإفلاس شخصي أو إلغاء للوجود. - بالنسبة لرعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي ورعايا دولة

أخرى أجنبية تعترف بالوطنية الفرنسية في ممارسة الرقابة القانونية على أراضيها، فيشترط توفر نفس الشروط الأخلاقية بالنسبة للمواطنين الأصليين بالإضافة إلى الحصول على دبلوم في نفس المستوى المشار إليه من طرف حافظ الاختام، وإنجاز تدريب مهني مدته 3 سنوات، واجتياز امتحان التأهل لأداء وظائف محافظ الحسابات بنجاح.		
- أن تكون شركة محافظة الحسابات على أحد الأشكال التالية: • شركة المدنية المهنية: بحيث يكون إجمالي رأسمالها هو إجمالي حقوق التصويت. • شركات المهن الحرة: يمكن أن تكون هذه الشركات على شكل شركة ذات مسؤولية محدودة، أو شركة محدودة، أو شركة أسهم، ويجب أن يمتلك محافظو الحسابات داخل هذه الشركات أكثر من نصف رأس المال الاجتماعي وحقوق التصويت. • شركات أخرى: متمثلة في الشركات المشتركة، تجمعات ذات منفعة اقتصادية بشرط الحصول على (3/4) من حقوق التصويت.	- أن تكون شركة محافظة الحسابات على أحد الأشكال التالية: • شركة أسهم • شركة ذات مسؤولية محدودة • شركات مدنية • تجمعات ذات منفعة مشتركة - يجب على كل شريك داخل شركة محافظة الحسابات أن تتوفر فيه الشروط السابقة لممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف شخص طبيعي. - أن لا تكون هذه الشركة تابعة لأي شخص أو تجمع سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة. - أن لا تملك هذه الشركة مساهمات مالية في مؤسسات أخرى.	شخص معنوي
- بالنسبة لمحافظ الحسابات: • دبلوم التعليم العالي الوطني الممنوح لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات من الدراسة بعد الحصول على شهادة البكالوريا.	- بالنسبة للخبير المحاسبي: • ليسانس علوم اقتصادية تخصص مالية. • ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة أو تخصص	

• الدبلوم المشار إليه من قبل وزير التربية الوطنية الصادر من إحدى مؤسسات التعليم العالي للتجارة والتسيير، والمعترف به من قبل الدولة والمصرح له بإصدار مثل هذا الدبلوم. • دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة. • دبلوم الدراسات المحاسبية والمالية. • دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة والمالية. • دبلوم الدراسات العليا. • دكتوراه في التخصص. • دبلوم معهد قانون الأعمال من جامعة باريس 2	محاسبة. • ليسانس علوم التسيير • تخصص محاسبة. • ليسانس في العلوم المالية. - بالنسبة لمحافظ الحسابات: العديد من الشهادات، بالإضافة إلى متابعة تدريب مهني كخبير محاسبي مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب، أو إثبات خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدان المحاسبي والمالي، ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.	الشهادات الواجب الحصول عليها للترشح للمهنة
---	--	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على النصوص القانونية.

من خلال عرضنا لشروط ممارسة مهنة التدقيق في كل من فرنسا والجزائر، نجد أن الجزائر تشترط توافر الجنسية الجزائرية من أجل ممارسة المهنة، ولا يسمح لأي شخص أجنبي لا يحمل الجنسية الجزائرية بممارسة مهنة التدقيق الخارجي على أراضيها، أما بالنسبة لفرنسا فإنها تسمح بممارسة المهنة لكل من المواطنين الأصليين الحاملين للجنسية الفرنسية، بالإضافة إلى رعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي، ورعايا أية دولة أجنبية أخرى بشرط أن تعترف بالوطنية الفرنسية بممارسة المراجعة القانونية.

كلا من الدولتين تشترط التسجيل في القائمة المعدة من أجل ممارسة المهنة، حيث إن فرنسا تشترط التسجيل في قائمة محافظي الحسابات المعدة من طرف اللجان الإقليمية، أما بالنسبة للجزائر فإن المهنيين المتمثلين في كل من الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فيتم تقييدهم في كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على التوالي، بشرط أن تكون معتمدة من طرف وزير المالية.

يلعب الجانب الأخلاقي دورا مهما لممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وهذا نظرا للدور الكبير الذي يؤديه المدقق الخارجي المتمثل في المصادقة على مدى صحة وعدالة القوائم المالية، ونظرا لأن هذه القوائم المالية سيتم استخدامها من طرف العديد من المستخدمين الخارجيين فلا بد من توافر عنصر الثقة فيما يقدمه المدقق الخارجي لهذه الأطراف من خلال التزامه بالقواعد الأخلاقية والقوانين المنظمة لهذه المهنة، وقد اهتمت كل من الدولتين بهذا الجانب واعتبرته شرطا لممارسة المهنة فوجد أن كلا من الدولتين قد اشترطت عدم ارتكاب المدقق الخارجي لأية جريمة أو أعمال تؤدي إلى إدانات جنائية أو إجراءات تأديبية، بالإضافة إلى هذا فإن الجزائر تشترط التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية، وهذا الشرط يؤدي إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي الذي يعتبر ركنا أساسيا لممارسة المهنة، لذلك نجد في العديد من الدول لجان التدقيق التي تعمل على تدعيم وتعزيز هذه الاستقلالية، أما فرنسا فهي تضيف شرطا آخر يتمثل في عدم تعرض المدقق الخارجي لإفلاس شخصي أو إلغاء للوجود.

ومن أجل تعزيز الثقة في ما يقدمه المدقق الخارجي فإن الجزائر تشترط على المدقق الخارجي تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا، مما يجعله مسؤولا عن تصرفاته في حالة الإخلال بهذا اليمين، وهذا الشرط لا نجده في فرنسا وهذا راجع لاختلاف ثقافة وديانة هذه الدولة.

بالنسبة للشهادات الواجب الحصول عليها لمزاولة المهنة، ففي الجزائر فهي تشترط ضرورة حيازة شهادة جزائية أو شهادة معترف بمعادلتها في الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، وللحصول على شهادة الخبرة المحاسبية على المترشح اكتساب مجموعة من المعارف النظرية في التخصصات والمواد التي يكون لها علاقة بممارسة المهنة، وهذه المعارف يتم اكتسابها في الجامعة أو المدارس المتخصصة في ذلك، تتوج في النهاية بالحصول على شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، التجارية أو علوم التسيير، أو الحصول على شهادة

الدراسات العليا، أما وفقا للقانون 10-01 فإنه يشترط اجتياز تكوين نظري متخصص في الخبرة المحاسبية، يحصل من خلاله المترشح على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية، بالإضافة إلى إجراء تربص مهني يدوم سنتين لدى خبير مستقل أو لدى شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين على الأقل، أما بالنسبة لشهادة محافظة الحسابات فيجب على محافظ الحسابات الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية، بالإضافة إلى إجراء تكوين أو تربص تطبيقي لدى مهني أو شركة مهنية يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة.

أما في فرنسا ولأن مزاولة مهنة التدقيق الخارجي ليست حكرا على مواطنيها فهي تشترط بالنسبة للمواطنين الحاملين للجنسية الفرنسية حيازة دبلوم الخبرة المحاسبية، بالإضافة إلى أداء ثلثي المدة المخصصة للتدريب المقدرة بثلاث سنوات، والنجاح في أداء اختبار التأهل لممارسة وظائف محافظ الحسابات، حيث يتم أداء هذا الاختبار من أجل اختبار المعارف المكتسبة للمترشح سواء النظرية أو العملية، أما بالنسبة لرعايا دولة العضو في الاتحاد الأوروبي ورعايا دولة أخرى بشرط أن تعترف بالوطنية الفرنسية في ممارسة الرقابة القانونية في أراضيها، فإنها تشترط ضرورة الحصول على دبلوم في نفس المستوى المحدد من طرف حافظ الأختام، وإنجاز تدريب مهني مدته ثلاث سنوات، بالإضافة إلى اجتياز وبنجاح اختبار التأهل لممارسة وظائف محافظ الحسابات، كما أعطى المشرع الفرنسي الحق لحاملي دبلوم معهد قانون الأعمال بممارسة مهنة محافظ الحسابات على عكس المشرع الجزائري الذي اشترط توافر دبلوم في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فقط.

فيما يتعلق بممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف شخص معنوي، فكلا الدولتين تسمح بممارسة المهنة في حالة كان الشخص المعنوي على شكل شركة محافظة حسابات، لكن الشكل القانوني لهذه الشركة يختلف من دولة إلى أخرى، فبالنسبة للجزائر فإن شركة محافظة الحسابات قد تكون على شكل: شركة

أسهم، شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة مدنية، أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، ويشترط في هذه الشركات أن لا تكون تابعة لأي طرف آخر سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى عدم امتلاكها لمساهمات مالية في شركات أخرى، أما بالنسبة لفرنسا فإن شركة محافظة الحسابات قد تكون على شكل: شركة مدنية، شركة المهن الحرة، أو على شكل شركات أخرى تهدف إلى تحقيق منافع اقتصادية.

3.4. مقارنة تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات

الجدول الآتي يلخص أهم أوجه التشابه والاختلاف فيما يتعلق بتعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في كل من الجزائر وفرنسا:

الجدول (4): مقارنة تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر وفرنسا.

الجزائر	فرنسا
- الجمعية العامة. - الجهاز المكلف بالمداوالت. - رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة.	- الجمعية التأسيسية أو النظام التأسيسي. - الجهاز المؤهل داخل الشركة. - قرار من المحكمة.
3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.	6 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- شركات الأموال. - الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. - البنوك والمؤسسات المالية. - المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. - مراكز البحث والتنمية. - هيئات الضمان الاجتماعي. - الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري.	- شركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات الأسهم البسيطة، وهذا في حالة تجاوز العتبات القانونية. - الجمعيات غير التجارية التي تتلقى إعانات حكومية، والجمعيات الرياضية، والجمعيات ذات المنفعة العمومية،... - البنوك وصناديق الضمان الاجتماعي. - المؤسسات ذات الطابع العمومي. - المؤسسات التجارية، والمؤسسات الأخرى التي تستجيب للالتزامات القانونية والتعاقدية.

طريقة إنهاء مهام محافظ الحسابات	- في حالة انقضاء مدة وکالته وبعد اجتماع الجمعية العامة لتمثيل حسابات السنة الثالثة. - في حالة رفض محافظ الحسابات الذي عينته الجمعية العامة وذلك بناء على طلب من العدالة من طرف المساهمين الذين يمثلون على الأقل (1/10) من رأس مال الشركة. - في حالة حدوث خطأ أو مانع وذلك عن طريق الجهة القضائية المختصة بناء على طلب مجلس الإدارة أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل (1/10) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة	- في حالة انقضاء مدة وکالته وبعد اجتماع الجمعية العامة لتمثيل حسابات السنة السادسة. - التحول من شركة لها ضرورة تعيين محافظ حسابات إلى شركة أخرى لا تدعو إلى الرقابة. - تصفية الشركة وهو ما يعادل وفاة الشخص المعنوي. - اندماج الذمة المالية للمؤسسة المراقبة. - تنحية محافظ الحسابات. - الإغفاء القضائي. - الاستقالة.
--	---	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على النصوص القانونية.

من خلال الجدول السابق يتبين أن الجهاز المكلف بتعيين محافظ الحسابات في كل من الجزائر وفرنسا يتمثل في الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل لذلك، أو عن طريق رئيس المحكمة التابعة، وهذا في حالة امتناع الجمعية العامة عن تعيين محافظ الحسابات، كما نجد في فرنسا أن للجمعية التأسيسية أيضا الصلاحيات في تعيين محافظي الحسابات الأولين عند تأسيس الشركة، وهذا في حال كانت هذه الشركة شركة أسهم، أو تم تأسيسها عن طريق الاكتتاب العام.

وأما بالنسبة للشركات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات فنجدها في الجزائر تختلف من شركات الأموال، والبنوك والمؤسسات المالية، والمؤسسات ذات الطابع الاجتماعي المتمثلة في الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، بالإضافة إلى هيئات الضمان الاجتماعي، ومراكز البحث والتنمية، والمؤسسات ذات الطابع العمومي، إذن نستنتج أن الشركات ذات الطابع

الشخصي كشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة غير ملزمة بتعيين محافظ حسابات، أما في فرنسا فنجدها عديدة وتتنوع من شركات أموال، والتجمعات؛ حيث نجد التجمعات التي تتلقى إعانات عمومية، تجمعات ذات المنفعة العمومية، والتجمعات الرياضية، بالإضافة إلى المؤسسات التجارية وعدد كبير من المؤسسات الأخرى التي تستجيب للالتزامات القانونية أو التعاقدية، وقد حدد المشرع الفرنسي عدد محافظي الحسابات الذين يتم تعيينهم في محافظ حسابات واحد، ويمكن تعيين اثنين وذلك في حالة لجوء الشركة علنياً للدخار، أما المشرع الجزائري فلم يحدد عدد محافظي الحسابات الواجب تعيينهم وترك الحرية كاملة للشركة.

وفيما يخص مدة الوكالة التي يمكن أن يشغلها محافظ الحسابات نجد أنه في الجزائر قد حددت بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، أما في فرنسا فنجد أن مدة الوكالة طويلة نسبياً مقارنة بالجزائر حيث حددتها بست سنوات.

أما بالنسبة لإنهاء مهام محافظ الحسابات فنجد أن كلاً من الجزائر وفرنسا تتفقان أنه في حال انقضاء مدة الوكالة تنتهي مهام محافظ الحسابات، وهذا بعد اجتماع الجمعية العامة، بالإضافة إلى أنه تنتهي مهام محافظ الحسابات في الجزائر عن طريق المحكمة، وهذا في حالة رفضه من قبل المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة، أو في حال حدوث خطأ أو مانع بناء على طلب مجلس الإدارة أو المساهمين الذين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، أما في فرنسا فقد تنوعت الحالات التي تنتهي فيها مهام محافظ الحسابات، حيث نجد أنه في حالة التحول من شركة لها ضرورة تعيين محافظ حسابات إلى شركة أخرى لا تدعو إلى الرقابة؛ وعند تصفية الشركة أو اندماج الذمة المالية للمؤسسة المراقبة؛ فإن مهام محافظ الحسابات تنتهي في تاريخ التحول أو التصفية، أو الاندماج، بالإضافة إلى أنه يمكن إنهاء مهامه في حالة تحييته أو إعفائه بناء على قرار

قضائي، وأخيرا فإنه يمكن لمحافظ الحسابات إنهاء مهامه بإرادته، وهذا في حالة تقديم استقالته نتيجة وجود صعوبات أو ظروف قاهرة تعرقل أداء مهامه بكل استقلالية.

الخاتمة

من خلال عرضنا لهذا البحث نتوصل إلى أنه بالرغم من أن مهنة التدقيق في الجزائر لازالت تعاني من بعض النقائص لا سيما فيما يتعلق بجانب تنظيمها، إلا أن إصدار المشرع الجزائري للقانون الجديد 10-01 يعتبر نقلة جيدة في تطوير المهنة.

لقد اتضح من خلال دراستنا للإطار التنظيمي لكل من الجزائر وفرنسا أن هناك العديد من أوجه التشابه، وهذا نظرا لتأثر القوانين والتنظيمات المعمول بها في الجزائر بما هو مطبق في فرنسا، بالإضافة إلى وجود بعض الاختلافات بينهما، وهذا راجع لاختلاف ظروف ممارسة المهنة في كل من الدولتين بالإضافة إلى اختلاف البيئة التنظيمية، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن مهنة التدقيق في كل من الدولتين يحكمها إطار تنظيمي، وذلك من خلال وجود هيئات تشرف على الممارسة السليمة للمهنة، وتسهل على الحفاظ على حقوق ممارسيها ومدى امتثالهم للقوانين المنظمة.
- إن كلا من الدولتين تشترط ضرورة التكوين العلمي والعملية من أجل ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.
- اشتراط فرنسا لأداء اختبار التأهل لممارسة وظائف المدقق الخارجي بعد اجتياز المترشح مدة التدريب المهني، الأمر الذي لا نجده في الجزائر، حيث يمنح المترشح الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات بمجرد انقضاء مدة التدريب المهني.

- تدوم مدة التدريب المهني في فرنسا ثلاث سنوات عند شخص طبيعي أو في شركة مدرجة في قائمة محافظي الحسابات، أما في الجزائر فإن التدريب المهني يدوم سنتين لدى خبير محاسبي تعينه الهيئة المنظمة.
- تعد شركات الأموال والمؤسسات ذات الطابع الاجتماعي والعمومي الوحيدة الملزمة بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر، بينما في فرنسا فقد تنوعت الشركات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات من شركات الأموال، والتجمعات، والمؤسسات التجارية بالإضافة إلى عدد كبير من المؤسسات الأخرى التي تستجيب للالتزامات القانونية أو التعاقدية.
- تعتبر إلزامية تعيين أكثر من محافظ حسابات في الجزائر حكرا على البنوك والمؤسسات المالية فقط، بينما في فرنسا نجد إضافة إلى ذلك المؤسسات التي تلجأ علنا للادخار والشركات التي تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة في إطار الاندماج المحاسبي.
- عدم إمكانية ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر إلا لمن يحمل الجنسية الجزائرية، على عكس فرنسا التي تسمح لرعايا الدول الأجنبية بممارسة المهنة على أراضيها، وهذا راجع لانفتاح الدولة على الخارج وتبنيها للمعايير الدولية للتدقيق مما يسمح بتوحيد الممارسات المهنية.
- إنشاء ثلاث هيئات فاعلة في مجال تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والمتمثلة في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كان له الأثر الإيجابي في زيادة الرقابة على ممارسي المهنة وتحسين أدائهم، الأمر الذي لا نجده في فرنسا حيث نجد هناك هيئة فاعلة تضم ممارسي المهنة متمثلة في المنظمة المهنية لمحافظي الحسابات باعتبار أن محافظ الحسابات هو الشخص الوحيد المخول له ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا.
- اختلاف مدة الوكالة التي يشغلها محافظ الحسابات، حيث نجدها في الجزائر مقدرة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، أما في فرنسا فنجدها

طويلة نسبيا حيث تقدر بست سنوات، وهذا ما سيكون له تأثير سلبي على استقلالية المدقق الخارجي.

- إن مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا موكلة لمحافظ الحسابات، ولا يسمح بممارسة مهام محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في نفس المؤسسة الخاضعة للتدقيق، حيث يعتبر محافظ الحسابات هو الشخص الوحيد المخول له ممارسة التدقيق القانوني بالنسبة للمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات، أما الخبير المحاسبي فهو الشخص الذي يمارس مهام الاستشارة فهو تدقيق تعاقدية اختياري بالنسبة للمؤسسات التي تطلبه، أما بالنسبة للجزائر فإن المهنة موكلة لفئتين هما محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

من خلال عرضنا للنتائج السابقة يمكن أن نقدم التوصيات التالية وذلك من أجل الرقي بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

- إنشاء لجنة للتكوين المهني المستمر وإلزام المهنيين بالمتابعة المستمرة للمستجدات وكل ما يطرأ على المهنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

- تأهيل الجامعات من خلال تبنيها ومواكبتها لأساليب التعلم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني.

- الاهتمام بكيفية تدريس مجال تدقيق الحسابات بحيث يكون مواكبا للمتطلبات المهنية والاحتياجات التطبيقية في الواقع العملي.

- ضرورة إجراء تقييم نهائي للقدرات والكفاءة المهنية للمتخرجين بعد قضاء فترة التدريب العملي.

- ضرورة التأكيد على ضرورة التعليم المستمر لزيادة المهارات ومواكبة التطورات الحديثة في تقنية المعلومات.

- توفير الدعم المالي للبحوث في مجال مهنة التدقيق الخارجي والتشجيع على البحث العلمي وتدعيمه.

- إنشاء هيئة تتولى المتابعة الجيدة لأداء التدريب المهني وضرورة إجراء امتحان التأهل لممارسة مهنة التدقيق الخارجي وذلك بعد انقضاء مدة التدريب المهني.
- إصدار إرشادات وعقد دورات تدريبية لممارسي المهنة حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق خلال أداء وظائفهم من أجل زيادة كفاءة عملية التدقيق.
- ضرورة انفتاح المهنة على الخارج وذلك بفتح تربية يستفيد منها المهنيون في الدول التي تتمتع بتجربة عالية في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الممارسة المهنية.
- التوسع في نوع الشركات المجبرة على تعيين محافظ الحسابات لتشمل كافة الشركات التجارية، وهذا من أجل التمكن من الرقابة على حساباتها وضمان حقوق مستخدمي قوائمها المالية.
- ضرورة اعتماد ممارسي المهنة على المعايير الدولية للتدقيق وذلك في حالة عجز القوانين المنظمة للمهنة عن إيجاد الحلول للمشاكل أو الصعوبات الممكن مواجهتها أثناء أداء وظائفهم.

المصادر والمراجع

أولاً: اللغة العربية

أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 27.

القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

الأمر 59/75 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993، المادة 715 مكرر 4.

الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، السنة الخامسة، جامعة الوادي، 2012، ص. 28، 29.

- براق محمد، قمان عمر، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر"، مؤتمر علمي دولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 12، 13.
- شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013، ص. 137، 138.
- عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، 2003، ص. 40.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري -المعايير والقواعد-، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص. 28، 29.
- محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص. 58.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996، المادة 02.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص. 4.

ثانيا: اللغة الأجنبية

- Alain mikol, Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire, 2011, article disponible sur le site internet : , p.8, 10.
- Antoine mercier, Philipe merle, Audit et commissariat aux comptes : guide de l'auditeur et de l'audit. Editions Francis Lefebvre, Paris, 2013-2014, p.22.
- Antoine mercier, Philipe merle, Op. cit. p. 41.
- Antoine mercier, Philipe merle, Op. cit. p. 43, 45.
- Caura barszcz, Hubert kerneis, Le guide des cabinets d'audit et d'expertise-comptable, 4^{ème} edition du management, France, 2008, p. 32,33.
- Caussegeneviève, Eustache ebondowamandzila, La qualité de l'audit légal en Afrique francophone : constats, interrogations et voies d'amélioration, Comptabilité sans frontières, The French connection, canada, may 2013, p.13.

CNCC , Les voies d'accès au commissariat aux comptes, octobre 2003, Paris, p. 9, 10.

CNCC , Les voies d'accès au commissariat aux comptes, Op. cit. p. 15,17.

CNCC, Reglement de stage de commissariat aux comptes, version approuvé par le conseil national, 05/12/2013, p. 7.

Commissaire aux comptes et surveillance prudentielle des établissements du secteur bancaire et financier, bulletin de la commission bancaire, N°26, Avril 2002, p. 31.

Commission de surveillance du secteur financier, circulaire CSSF 10/439, Luxembourg, 22/02/2010, p. 12.

D.Miganchristian, Le commissariat aux comptes dans l'espace Ohada, Formation des experts du conseil permanent de la comptabilité du congo sur le droit Ohada, école régionale supérieure de la magistrature (ERSUMA), (27/08/2012, 13/09/2012), p. 8.

Degos jean-guy : Priorité à la sécurité financière et à la fiabilité de l'audit légal en France, The certifiedaccount, N.18, Avril 2004, p. 65.

Eustache elondowamandzila, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro méditerranée : une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe, 2010, p.21, article disponible sur le site internet : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548119>, consultée le (23/10/2014).

Gérard valin, Controlor et auditor, Dunod, Paris, 2006, p.30.

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, Guide des contrôles périodiques, p. 7,8, article disponible sur le site internet : www.h3c.org/textes/H3C-guide_des_controls-periodiques.pdf, consultée le (24/10/2014)/

Hazguimouna, Pocher christine, Analyse des relations entre les auditeurs légaux et leur autorité de contrôle : Le cas français, la place de la dimension Européenne dans la comptabilité, contrôle, audit, Strasbourg, France, may 2009, p. 9.

La réforme de l'audit en Europe, p. 3,4, Position paper disponible sur le site internet : www.blog-audit.com/wp-content/.../2013.01_position-paper-OIA-FR.pdf, consultée le (23/10/2014).

Manual des normes audit légal et contractuel : Cadre conceptuel, janvier 2009, p.36,
article disponible sur le site internet :

www.oecmaroc.com/telechargement/Normes.pdf, consulté le (23/10/2014).

Piot charles, Schattalain, Comment renforcer la réglementation sur l'indépendance
des auditeurs ? quelques leçons tirées au marché français, Crises et nouvelles
problématiques de la valeur, Nice, France, may 2010, p.7.

Piot charles, Shattalain, La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public ;
Quelques enseignements du modèle français, Centre de recherche en Finance,
Architecture et Gouvernance des organisations, cahier du fargo n°1100606,
juin 2010, p. 8.