1. **المعايير العامة:** تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تُقدَّم على درجة من الكفاءة والمهارة بواسطة أشخاص مؤهلين علميا ومدربين مهنيا. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تُمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتُعتبر " شخصية " لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المحاسب والمدقق.

1.1. **التأهيل العلمي والعملي:** ويعني أن تتم عملية التدقيق بواسطة فرد يمتلك المؤهلات العلمية المناسبة والتدريب الملائم كمدقق. ويتم ذلك من خلال برامج التعليم في الجامعات، وبرامج التعليم المستمر والخبرات الملائمة.

نص المشرع الجزائري على التأهيل العلمي والعملي للمدقق من خلال القرار رقم 51 المؤرخ في 1999/03/24 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُخوِّل الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء في المادة رقم 3 على أنه يُمكن أن يُسجَّل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:

- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية:
  - ليسانس في علوم المالية؛
  - ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
  - الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه:
  - شهادة المدرسة العليا للتجارة (تخصصات أخرى غير المالية والمحاسبة)؛
  - شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛
  - ليسانس في العلوم الاقتصادية (نظام قديم)؛
  - ليسانس في التسيير؛
  - شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛
  - شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛
  - شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛
  - شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
  - شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛

وإلى جانب ذلك وجب الحصول على إحدى الشهادات المهنية التالية:

- ✓ شهادة كفاءة تقني سامي في المحاسبة؛
- ✓ شهادة تأهيل عليا للدراسات المحاسبية؛

✓ شهادة تأهيل مهنية محاسبية؛

✓ شهادة تأهيل التحكم في المحاسبة.

وقد اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

✹ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يُتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

✹ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

بالنسبة للحاصلين على شهادة تربص نهاية التدريب لخبراء المحاسبة يُنضم امتحان مهني في مدة أقصاها سنتين للحصول على الاعتماد، وقد ورد في المادة 8 من القانون 10-01 أن وزارة المالية ستتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لها، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني، وهذا ما سينعكس بالإيجاب على التأهيل المهني لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يمكن القول أن معيار التأهيل العلمي والعملي في الجزائر يتمثل في توفر قدر معين من المعلومات والمعارف المحاسبية، وبعض المعارف الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، مع إلزامية التسجيل في الهيأة المشرفة على التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى إجراء امتحان كتابي بعد إجراء التربص التطبيقي والعمل لفترة محددة.

2.1. استقلالية المدقق: تعني استقلالية المدقق تبنيه لوجهة نظر محايدة عند قيامه باختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإعداد التقرير، ومن ثم فإن خاصية الاستقلالية هامة للمدققين الخارجيين بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالشركة يعتمدون على تقرير المدقق للاطمئنان على عدالة القوائم المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء على ذلك.

أصدر المشرع الجزائري مجموعة من القوانين التي تضم عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدى الشركة محل التدقيق –بخلاف الأتعاب– بالإضافة إلى ضرورة تحرر المدقق من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية تُؤثِّر على عملية التدقيق وعلى التقرير النهائي الذي يُبدي فيه رأيه حول القوائم المالية، ويُمكن ذكر أهم مظاهر استقلال المدقق في التشريع الجزائري فيما يلي:

- **جوانب أخلاقية:** وتشمل ضرورة تحلي المدقق بالحياد، الإخلاص، والشرعية. كما أضاف القانون 10-01 بعض الشروط الأخلاقية، مثل: عدم الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة نفسها أو الهيأة؛
- **تعيين المدقق:** إن تعيين المدقق لدى الشركات والهيآت المنصوص عليها قانونا يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، يتم تعيين محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. تدوم وكالة المدقق ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يُمكن تعيين نفس المدقق بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات. وإذا لم تُعيِّن الجمعية العامة المدقق أو في حالة وجود مانع أو

رفض واحد أو أكثر من المدققين المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

أما تعيين المدقق لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة فيتم بموجب الأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بهذه المؤسسات والهيآت، وفي حالة غياب أحكام قانونية أساسية فإن التعيين يتم بموجب قرار مشترك بين وزير المالية والوزير الوصي، وسواء كان التعيين بموجب القانون الأساسي أو عن طريق القرار المشترك فإنه يتم اختيار المدقق على أساس قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف؛

- **موانع تعيين المدقق:** وضع المشرع الجزائري مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق من مزاولة مهمة التدقيق تحت حالة التنافي، وذلك من أجل إقصاء كل علاقة تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، ومن شأنها المساس بمبدأ الاستقلال، وهي كالتالي:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر $(\frac{1}{10})$ رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر $(\frac{1}{10})$ رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط المدقق على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف المدقق في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما منع القانون 10-01 المدقق مما يلي:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في المادة 46؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيأة؛
- كل عهدة برلمانية؛

- كل عهدة انتخابية في الهيأة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيأة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته. ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52؛
- أن يقوم بمراقبة شركة يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يُمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيأة يُراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصباً مأجوراً في شركة أو هيأة راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته؛
- القيام بأعمال تسيير سواءً بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- لا يُمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيأة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيأة؛
- يُمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا استقدمت شركة أو هيأة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- إذا أراد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن يُمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يُمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يُمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

وتُطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

- **تحديد أتعاب المدقق:** تُحدد الجمعية العامة أو الهيأة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، وذلك خلافا لما كان معمولا به في السابق، حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا؛
- **الحق في الاطلاع:** لقد تم التطرق لهذا العنصر ضمن حقوق محافظ الحسابات.

3.1. بذل العناية المهنية: ويُقصد بها التزام المدقق الخارجي بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويتحدد هذا المستوى وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمدقق، والذي يُمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة في جميع مراحل عملية التدقيق. ويتطلب بذل العناية المهنية أن يقوم المدقق بواجباته على أكمل وجه في سبيل الوصول إلى أهداف عملية التدقيق والتي يعبر عنها في تقريره. وبصفة عامة فإن التزام المدقق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يمثل وقاية له في حالة اتهامه بأي تقصير.

والمشرع الجزائري بدوره ألزم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث جاء في نص المادة 49 من القانون 91-08 على أن المدقق يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، أما المادة 11 من القانون نفسه فقد ألزمت المنظمة الوطنية بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي يُنجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها، أما المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 فقد جاء فيها أن المدقق ملزم بأن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية. كما نصت المادة 715 مكرر 104 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم على التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.