الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان

المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر

من إعداد الطالبة:تحت إشراف الأستاذ:

عقيلة بوسماطمحمد الحبيب مرحوم

لجنة المناقشة:

أ. ياسين بن زيدان رئيساً

أ. محمد الحبيب مرحوم مقررا

أ. محمد عبد الرزاق بوطغانمناقشا

السنة الجامعية: 2014-2015

جامعة عبد الحميد ابن باديس
كلية الحقوق والعلوم التجارية
قسم العلوم المالية والمحاسبة

المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر

إعداد الطالبة:
عقيلة بوسماط

إشراف:
محمد الحبيب مرحوم

لجنـــــة المنـــــاقشة:

أ. ياسين بن زيدان	رئيساً
أ. محمد الحبيب مرحوم	مقررا
أ. محمد عبد الرزاق بوطغان	مناقشا

ما هي المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر؟

- ما هو واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق نظرا للتشريع الساري في الجزائر؟
- هل جاء القانون 10-01 بالجديد فيما يخص مهنة محافظ الحسابات؟
- ما هي المهام الدائمة التي يمارسها محافظ الحسابات ومعايير التقرير الذي يقوم به بعد انتهاءه من هذه المهام؟

- واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق يتلاءم مع التشريع الساري في الجزائر.
- حدد القانون الجديد 10-01 شروط وكيفيات ممارسة مهنه محافظ الحسابات.
- يمارس محافظ الحسابات عدة مهام من بينها المهام الدائمة وينتج عنها إعداد تقرير يعبر فيه المحافظ عن رأيه.

أقسام الدراسة

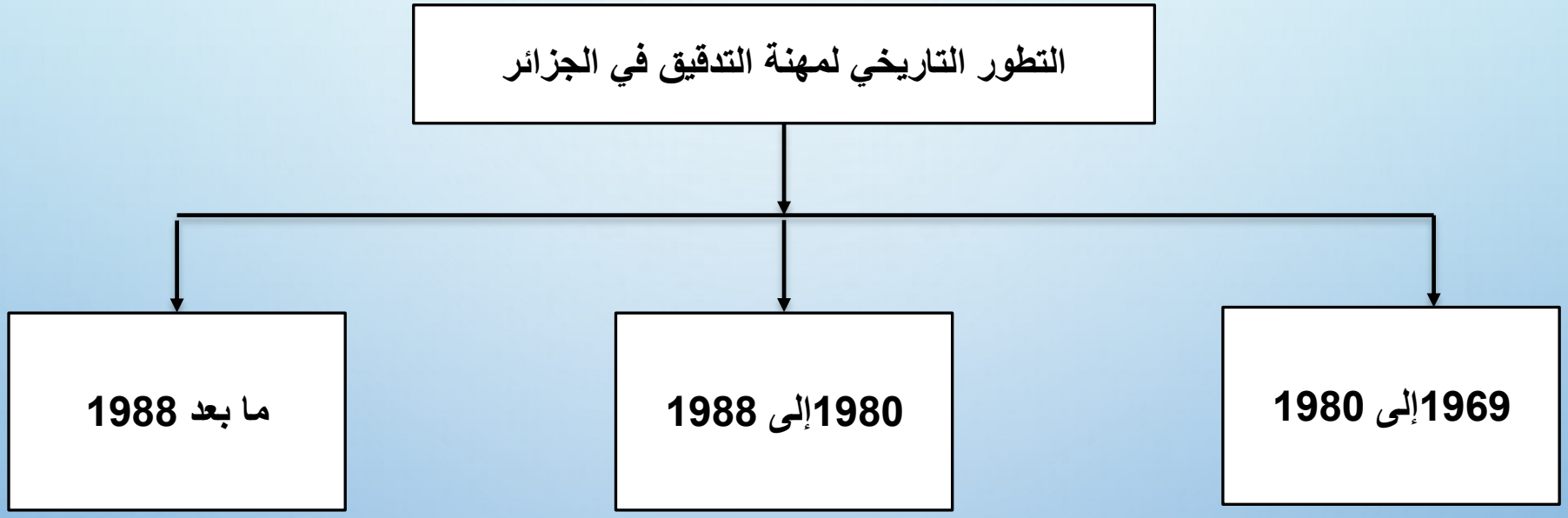
الفصل الأول: تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

الفصل الثاني: مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 01-10

الفصل الثالث: المهام الدائمة ومعايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا

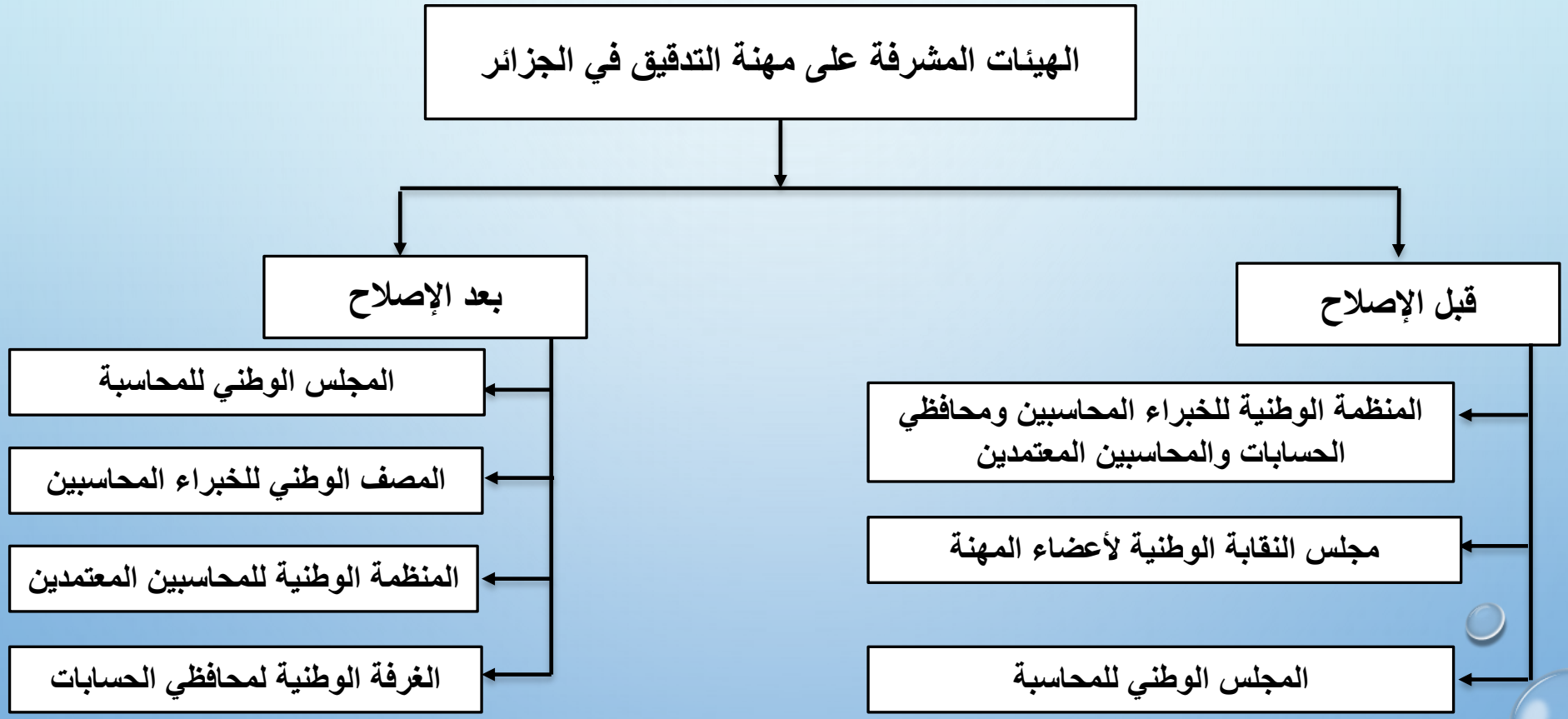
الفصل الأول

تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر



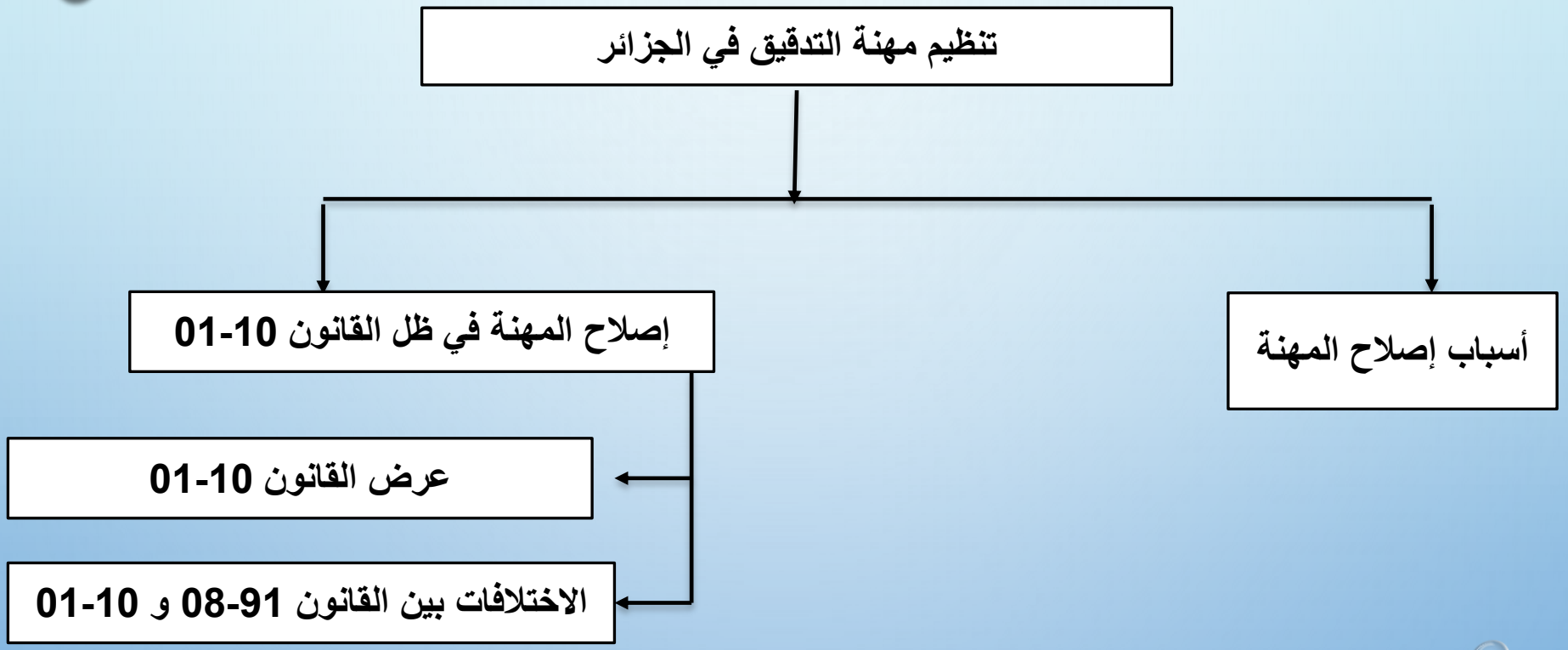
الفصل الأول

تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر



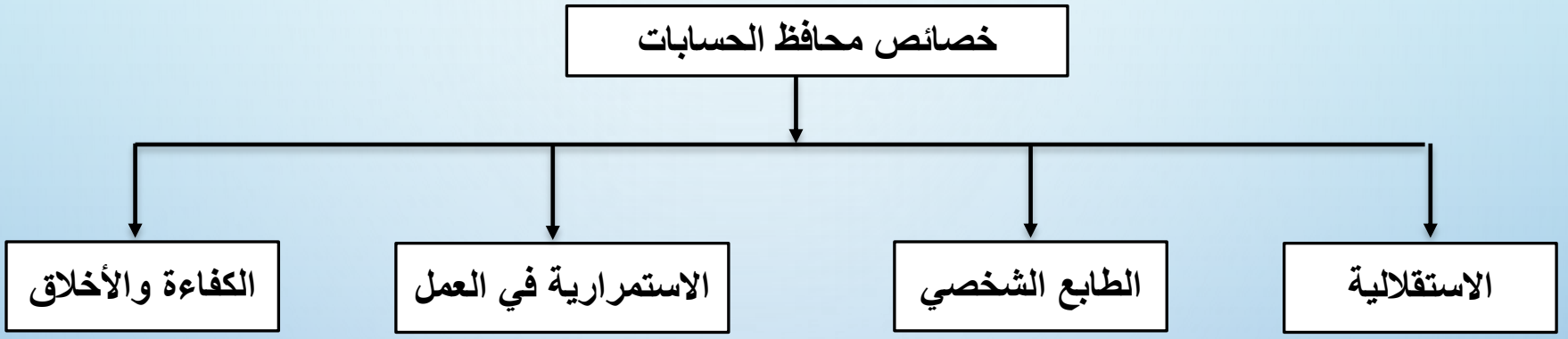
الفصل الأول

تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

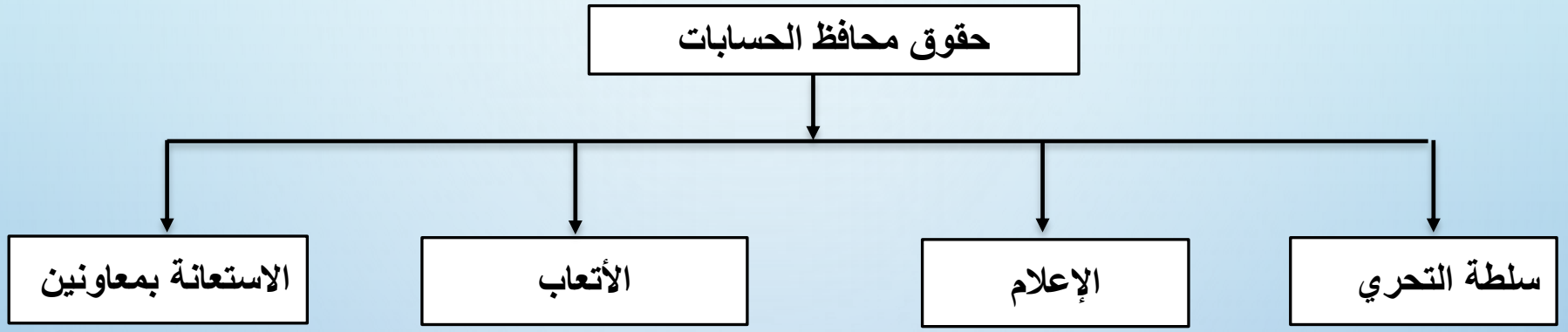


الفصل الثاني

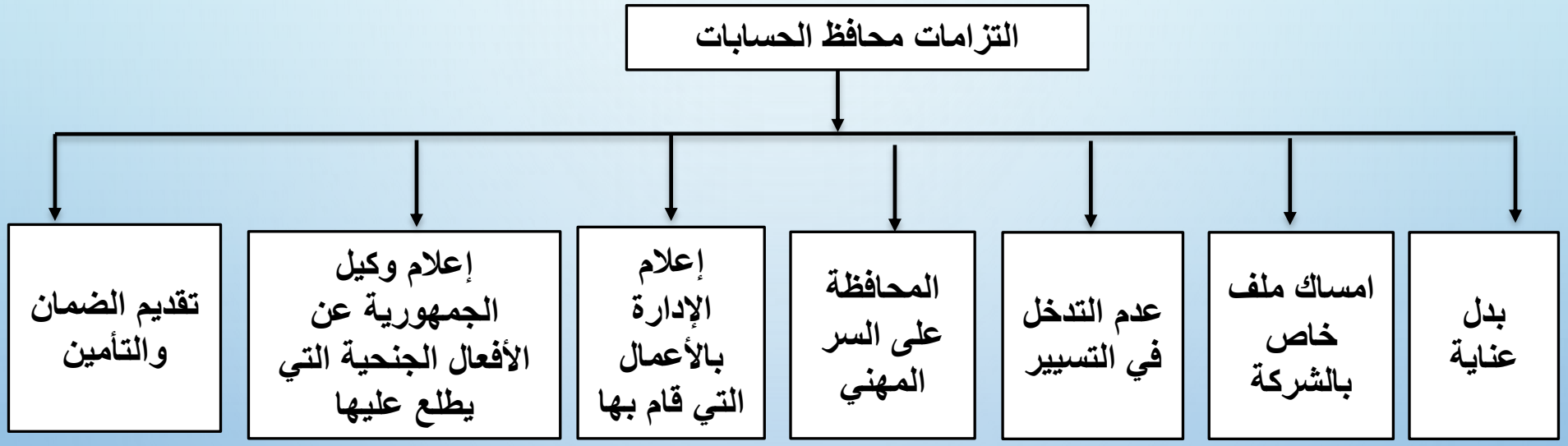
مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01



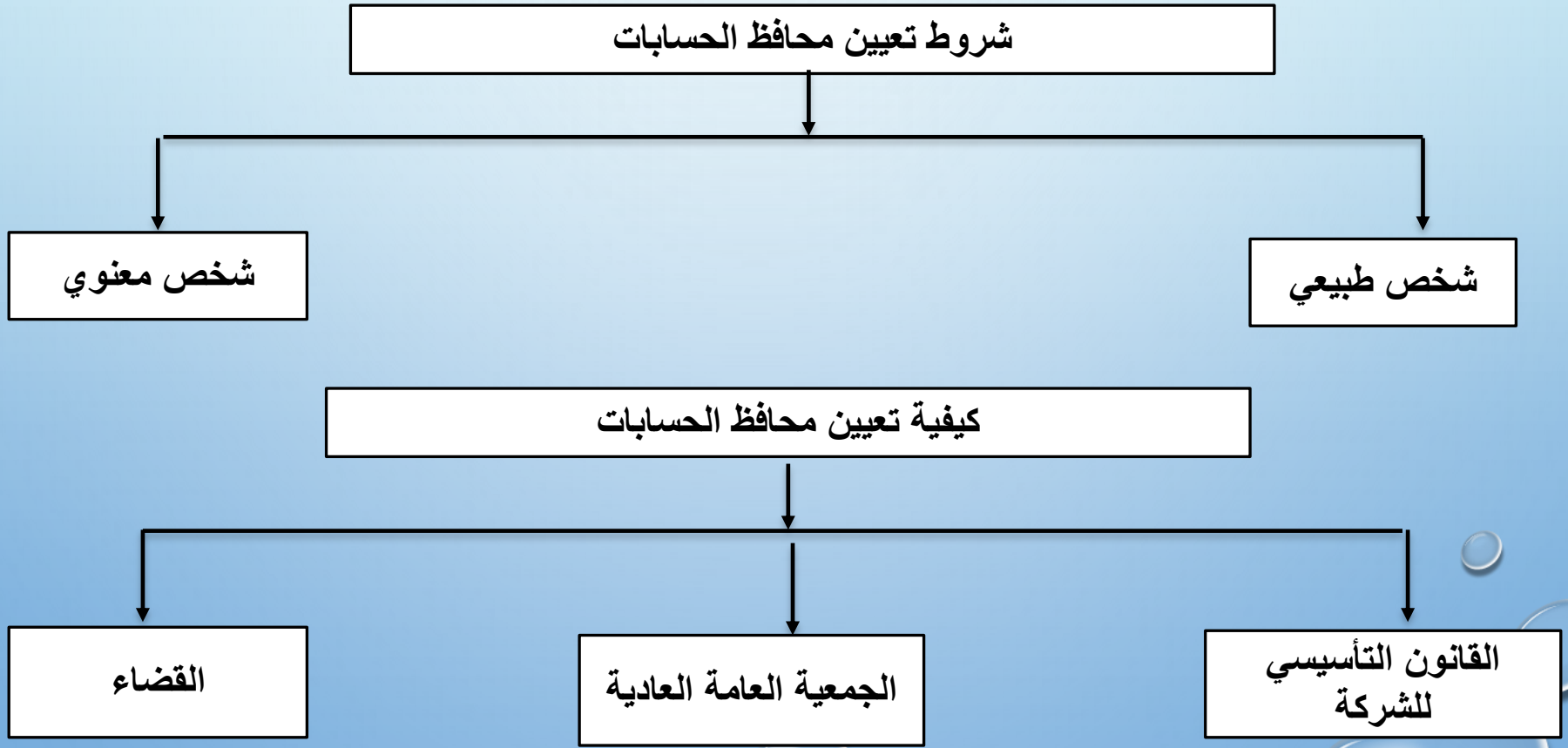
الفصل الثاني مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01



الفصل الثاني مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01

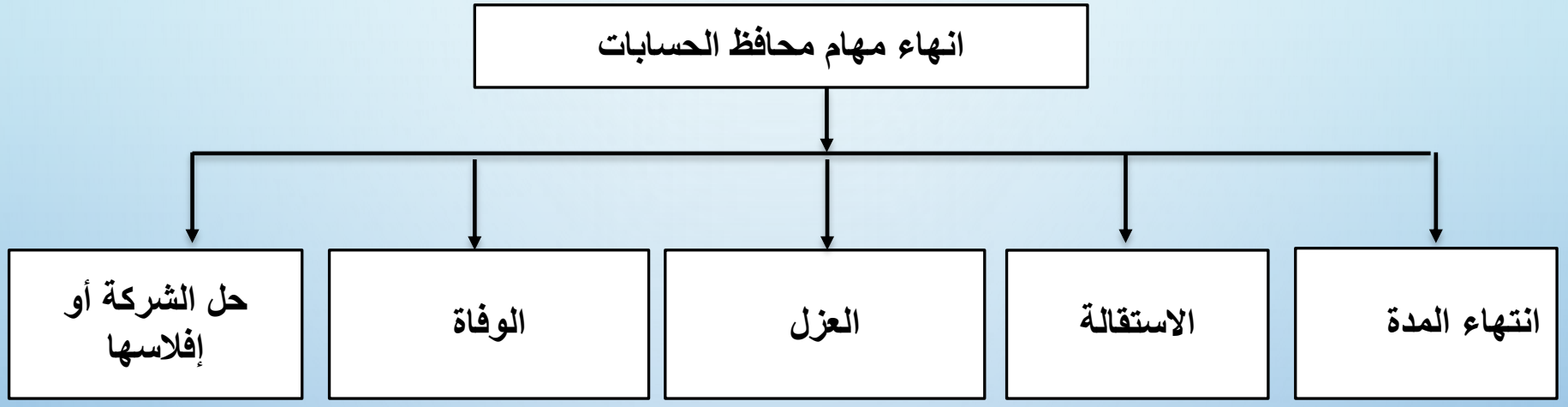


الفصل الثاني مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01

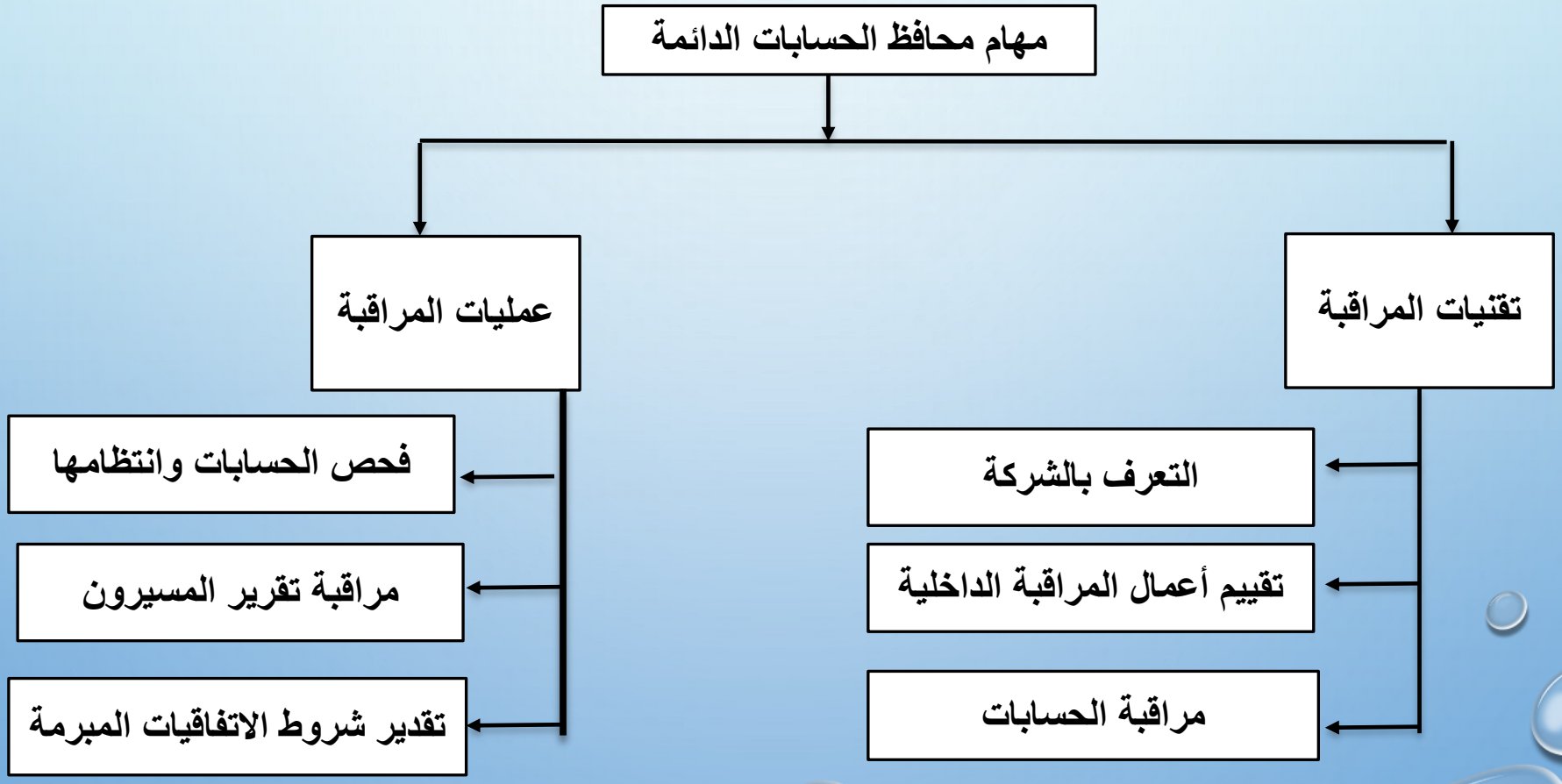


الفصل الثاني

مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01

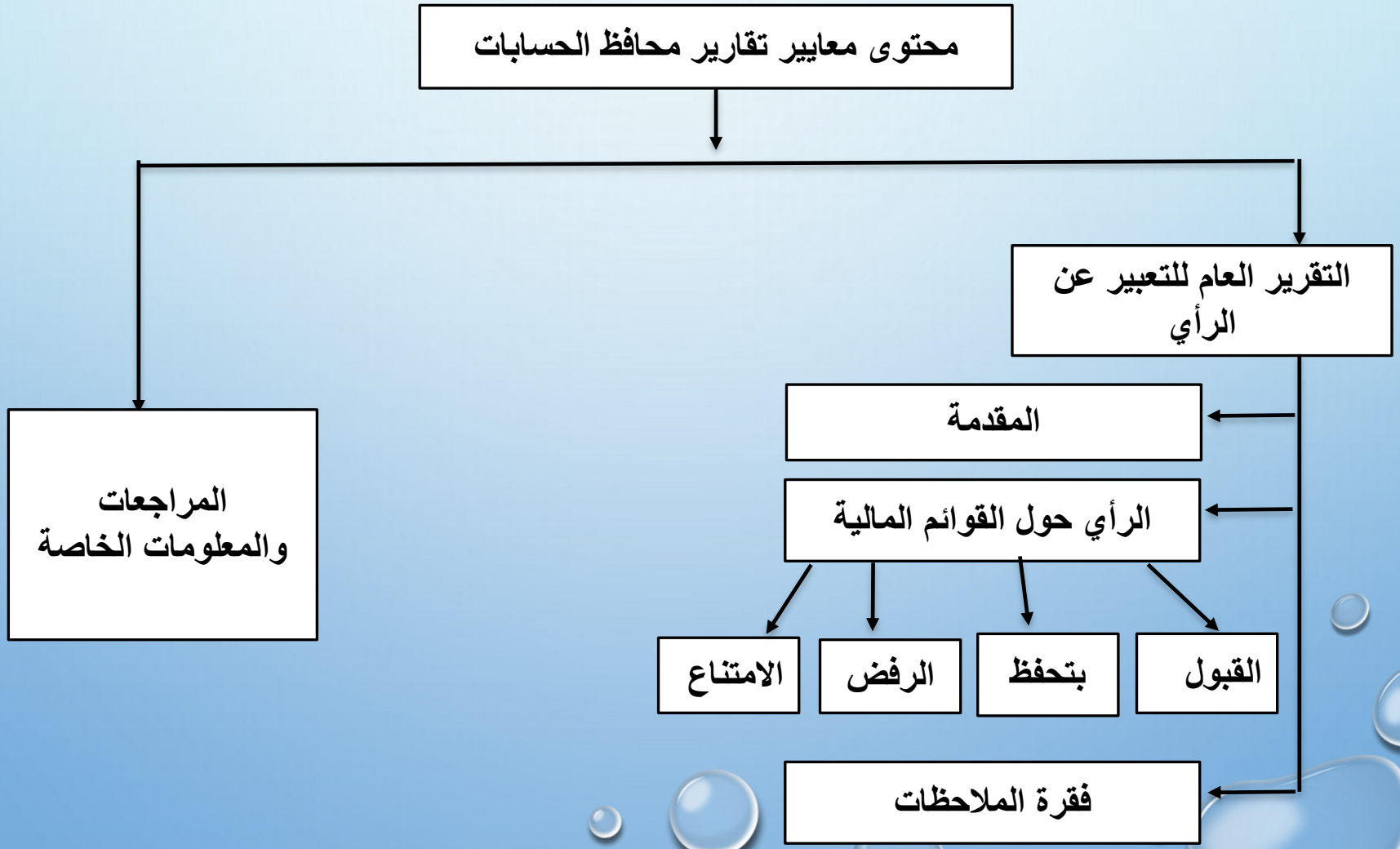


الفصل الثالث المهام الدائمة ومعايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا



الفصل الثالث

المهام الدائمة ومعايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا



المجال التطبيقي

تم عرض تقرير عام لمحافظ حسابات يخص شركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد والتصدير، حيث قام فيه المحافظ بالمصادقة بتحفظ

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: تم التأكد من صدق الفرضية الأولى، أي أن واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق أصبح يتلاءم مع التغيرات المحاسبية الجديدة

الفرضية الثانية: تم التأكد من صدق الفرضية الثانية، حيث لا يمكن اغفال النقلة التي قام بها المشرع الجزائري من خلال إصدار القانون 10-01 الجديد الخاص بالمهنة حاول من خلاله سد الفراغات القانونية التي تضمنها القانون الملغى.

اختبار الفرضيات

الفرضية الثالثة: تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة، إذ أن محافظ الحسابات لديه عدة مهام، و يتوج هذه المهام بإعداد تقارير سنوية توجه إلى الجمعية العامة لإطلاعهم على وضعية الشركة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية

وشكرا
والحمد لله رب
العالمين

ورقة تصويب الأخطاء

الإهداء

إلى قرة العين ... إلى من جعلت الجنة تحت قدميها ...
إلى التي وهبتني كل شيء ... إلى من سقتني الحنان ...
ومنحتني الحب والاطمئنان ... إلى أغلى إنسان

أمي الغالية

إلى الرجل العظيم ... صاحب الصبر الجميل ... إلى الذي
أفنى حياته من أجل تعليمي ... إلى الذي واساني في
السراء والضراء ... وعلمني معنى الحب والعطاء ... إلى
أعز إنسان

أبي العزيز

إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم ... إلى من منحوني
الإصرار والأمل ... إخوتي رشيد ومحمد

إلى كل عائلة بوسماط ... إلى حاملي راية العلم ...
إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها

إلى كل الأصدقاء الذين يسعهم القلب ولا تسعهم هذه
الصفحة بالأخص كلثوم ومروة.

إلى دفعة السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي
ومراقبة التسيير.

كلمة شكر وتقدير

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي"

الحمد والشكر للمولى العظيم الذي وفقنا لإتمام هذا العمل...

أتقدم بأسمى أيات الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل مرحوم محمد الحبيب على إشرافه على هذا العمل وما تقدم به من نصح وتوجيه وإرشاد طيلة فترة البحث وأسأل الله العلي القدير أن يكون ممن قال فيهم الله

{من المؤمنين رجال صدقوا ما عاهدوا الله عليه ...}

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لكل أساتذتي الكرام.

كما أشكر كل من ساعدني وكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

تمهيد

نظرا لأهمية مهنة التدقيق، أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية محلية ودولية تعتقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها، وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلاليتهم وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه أن يساهم في تقدم وحماية سمعة المهنة.

كما أن تنظيم مهنة التدقيق على مستوى العالم مر بعمليات تقييم وتطوير تتناسب مع تطور المهنة نفسها وتطور العلوم والمهن الأخرى المرتبطة بها وكذلك نطور حاجات الفئات الذين تخدمهم مهنة التدقيق.

في ظل التطورات السريعة التي عرفتها مهنة التدقيق على المستوى الدولي، وذلك من أجل مواكبة التحولات الاقتصادية، فإن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت فراغا وغياب كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينيات، أين صدر القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل مدقق خارجي.

ومن أجل مواكبة هذه الإصلاحات تم إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 27 أبريل 1991.[1]

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق لتنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، وقسمناه إلى مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

[1] زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، مذكرة تخرج ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012-2013، ص2.

المبحث الأول: عموميات حول مهنة التدقيق في الجزائر

لقد شهدت الجزائر عدة تغيرات اقتصادية من التوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية والتحكم المركزي إلى الانفتاح على العالم الخارجي والذي يطلق عليه اقتصاد السوق، وخلال هذه الفترة قامت الجزائر بسن مجموعة من القوانين التي تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهنة التدقيق.

سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مهنة التدقيق في الجزائر بشكل عام، حيث تم تقسيمه إلى مطلبين، تحدثنا في المطلب الأول عن سياق التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر أما المطلب الثاني فيضم الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

تم الاعتماد على ثلاثة مراحل أساسية لتقديم التدقيق في الجزائر تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية موضوع التدقيق من إصلاحات.

أولا: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980

بدأ التأريخ للتدقيق في الجزائر في سنة 1969، وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية،
- مراقبو المالية،
- مفتشون ماليون،
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه[1]، والذي تكرس أيضا في المهام الموكلة له والمتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية، مباشرة وغير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة،
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة،
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية،
- ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.[2]

ثانيا: التدقيق في الجزائر في الفترة الممتدة بين 1980-1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس اذا تعرضت لعسر مالي، وقد تترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 30/10/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على ما يلي: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

لقد ترتب عن القانون 80-05 إلغاء المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا المرسوم 70-173، وأعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات.

---

[1] أ.سيد أحمد، أ.بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01، المركز الجامعي خميس مليانة. جامعة المدية، 2011 ، ص 75.

[2] بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص100..

لقد استمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية سنة 1984، تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، لكن هذا القانون بقي حبر على ورق و لم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب منها[1]:

- الظروف الاقتصادية لهذه المرحلة كانت تفرض احتياجات أخرى، كإعادة الهيكلة التنظيمية والمالية والذي طرح مشكل تدقيق الحسابات،
- النقص الحاد في عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة ما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم،
- غياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره إذا ما توفر أن يحرك معايير هذه المهنة، وتنبيه السلطات العمومية لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير وفي سياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي.

لقد تطلب الأمر انتظار سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسات، وبالتالي إعادة الاعتبار للتدقيق في المؤسسات العمومية.

ثالثا: الفترة ما بعد 1988

لقد عرفت مهنة التدقيق في الجزائر فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلا إن صدر القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تتطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين.[2]

ومن أجل مواكبة هذه الإصلاحات تم إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27 أبريل 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة أمام كل من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد.

[1] بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجيستير غير مشهورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص30-31.

[2] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص6.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر إلا إن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها، كما أنها لم تواكب التطورات الدولية التي مست المهنة، كما تميزت هذه الفترة بتوتر العلاقة بين أصحاب المهنة فيما بينهم من جهة ومن جهة أخرى توتر العلاقة مع وزارة المالية، ويمكن إبراز هذه المشاكل فيما يلي:

أ- وجود صراع بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية (وزارة المالية) حول تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبرة والمحاسبة الأجنبية، بزعم وفاء الجزائر بمتطلبات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وقد لا يطول هذا الأمر كثيرا حتى يصبح واقعا معاشا خاصة وأن الكثير من المكاتب الأجنبية التي بدأت بفتح فروع لها لمزاولة أنشطة الاستشارة والإشراف والتكوين.

ب- أصبح اهتمام أصحاب المهنة منصبا حول السبل الكفيلة بالظفر بأهم المشاريع، وعليه بات السعي حثيثا للظفر بمقعد في مجلس المنظمة الذي بات انتخاب أعضائه رهن الحسابات وضغط جماعات المصالح، نتج عنها لوقت قريب وجود مجلسين للمنظمة واحد منتخب لا يحظى بدعم الإدارة وواحد غير منتخب ويحظى بدعم الإدارة، وهو الخلاف الذي أدخل المنظمة في نفق مظلم نتيجة الجدل حول مسألة الشرعية والتمثيل وأصبح حديثا للرأي العام، ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات، هو احتكار مجموعة معينة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبية (paradis comptable) والمتمثلة في:[1]

1) محافظة حسابات المؤسسات الوطنية الاستراتيجية مثل سوناطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للكهرباء والغاز،

2) محافظة حسابات المؤسسات المالية والمصرفية، البنوك وهيئات التأمين،

3) محافظة حسابات الشركات الأجنبية الهاملة في الجزائر وفروع المؤسسات المصرفية الدولية،

4) إضافة لكل أعمال الخبرة المحاسبية والتطهير المحاسبي والتصفية التي عرفتها المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) خلال العشرية الماضية والتي رصدت لها مبالغ كبيرة جدا.

لقد كان لهذا الوضع القائم انعكاسات عديدة ومختلفة أهمها:

1) ضعف فعالية المهنة المحاسبية حيال القضايا المصيرية المتعلقة بمهنة المحاسبة أو المرتبطة بها، وابتعادهم شبه الكلي عن مسار التوحيد، مما ترك المجال واسعا أمام انفراد الإدارة به،

[1] بن بلغيث مداني، النظام الحاسبي المالي الجديد(NSCF) وبيئة المحاسبة الجزائرية، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-15 أكتوبر 2009، ص 6-7.

2) غياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم، مثل (IFAC)،

3) عدم الانضمام للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية (IASC)، وما ترتب عن مسار التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة الاستفادة من كل المزايا التي تقدمها هذه الهيئة من مساعدة تقنية لأعضائها خاصة من الدول النامية،

4) ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هياكلها (لجنة التكوين)،

5) تعثر عمل المصفات الجهوية التي يفترض أن تحظى باستقلالية في تسيير شؤون المهنة، نتيجة للاختلاف بين وجهات نظر بعض تجمعات المصالح حول جدواها،

6) طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب، أصبح لا يتماشى مع الاحتياجات الفعلية للسوق.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن التدقيق هو مرحلة متقدمة يتم تناوله عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة، لهذا سنتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها. وعليه سيتم التطرق إلى النقاط التالية:

1- قبل الإصلاح

كان الاعتماد على:

- أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،
- ثانيا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة،
- ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة،

أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 على أنه: "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، حسب الشروط التي يحددها

هذا القانون، ويدير المنظمة مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم".[1]

وفضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09، 10، 11 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- اعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة،
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها،
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة،
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارية المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

ثانيا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

وتتمثل اختصاصات المجلس في:[2]

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة،
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة،
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها،

[1] القانون 91-08 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخ في 1991/04/27.

[2] مرسوم تنفيذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، المؤرخ في 1992/01/13.

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة،
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي،
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة،
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة،
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة،
- المشاركة ف مهام التعليم والتكوين والبحث،
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية.

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي: [1]

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها،
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية،
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني،
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة،
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية،
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي،

[1] المرسوم تنفيذي رقم 96-318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، المؤرخ في 1996/09/25.

- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه،
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو مماثله. أما تشكيلته فهي:

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين،
- ممثل الوزير المكلف بالمالية،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات،
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي،
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية،
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة،
- ممثل الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة،
- ممثل عن بنك الجزائر،
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها،
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية،
- ممثل عن جمعية شركاء التأمين،
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية،
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعنيهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.[1]

2- بعد الإصلاح

[1] مرسوم تنفيذي رقم 96-318، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، مرجع سابق.

يحل القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أنه يحل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويتم انتخاب المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

وهو الهيئة المكلفة بضبط مهنة المحاسبة حسبما جاء به الإصلاح الجديد لهذه المهنة. بموجب القانون 10-01، لاسيما المادة (4) منه، تم انشاء المجلس الوطني للمحاسبة، حيث ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم هذا المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما يتم تحديد باقي تشكيلة أعضاءه وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

حسب ما جاءت به المادة الخامسة (05) فانه: تنشأ لدى هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء تحدد تشكيلتها وصلاحيتها عن طريق التنظيم وهي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،
- لجنة الاعتماد،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط والتحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية،

ترسل طلبات الاعتماد عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي بدوره يقوم بدراسة هذه الطلبات و تقدير الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر، كما يحدد المجلس في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويقوم المجلس

أيضا بتبليغ قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر ، في حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول. [1]

ثانيا: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

هو مجلس يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، تحت تسيير مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

ثالثا: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

هو مجلس يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، تحت تسيير مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

رابعا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

هو مجلس يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات، تحت تسيير مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

يعد كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة قانونية تكلف في إطار القانون بـــ:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها،

أيضا تساهم هذه المجالس في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن. [2]

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو2010، الفصل الثالث.
[2] القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الفصل الثالث، مرجع سابق.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

سيتم تناول هذا المبحث ضمن المطالب التالية:

- أسباب اصلاح مهنة التدقيق
- اصلاح مهنة التدقيق في ظل القانون 10-01

المطلب الأول: أسباب اصلاح مهنة التدقيق

خضعت مهنة التدقيق إلى غاية سنة 1991 لأحكام الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي لم يتهم إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وأهمل مهنة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية التي أسندت إلى المفتشية العامة للمالية.

لقد تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر رقم 71-82 تحت وصايا وزير المالية، وتمثلت مهامه في اعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، ومنح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة.

لقد استمر العمل بهذا الأمر إلى غاية الإعلان عن القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولقد جاء هذا القانون بهدف تكييف الأدوات القانونية مع المحيط الجديد الذي ساد بعد إصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات والتي أدرجت مهمة مراقبة المهنيين المستقلين لحسابات المؤسسات، ويمتاز هذا القانون بما يلي:[1]

- إنشاء منظمة وطنية يديرها مجلس،

[1] مشروع قانون يتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد-عرض الأسباب-، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،، ص1-2.

- ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية،
- التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بامتيازات القوة العمومية لا سيما تلخيص الاعتمادات.

لقد عرفت الهيئة النقابية أزمة داخلية وعميقة أدت إلى عرقلة سيرها وإيقاف مهامها والتفريق بين المهنيين، كما تميز التنظيم الناجم عن القانون رقم 91-08 بعدة نقائص لا سيما:

- التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية،
- الجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها،
- غياب الأحكام الخاصة بالتكوين والتربصات المهنية لمحافظي الحسابات،
- منح الهيئة النقابية التراخيص لممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية، [1]

من بين الانعكاسات المتعددة للنقائص المشار إليها أعلاه على سير الهيئة النقابية والتكفل بالمهنة النقابية والتكفل بالمهنة يمكن الإشارة إلى ما يلي:

- غياب برنامج للتكوين والتأهيل يسمح للمهنيين بالتكييف مع التطور ومع تدويل المعايير والتقنيات المحاسبية والمالية،
- عدم منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي تمتد بعضها إلى عدة سنوات،
- توقيف التربصات التطبيقية،
- الاعتماد على اجتهادات مهنية قديمة لم تخضع للتكييف مع المعايير الدولية لفحص الحسابات والتي تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصورة الحقيقة للوضعية المالية والمؤسسات المراقبة،
- عدم نشر جدول المنظمة إلى يومنا هذا،
- غياب نظام داخلي مصادق عليه،
- عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة حيث أنه تم إعادة النظر في تمثيل الأعضاء السبعة (07) لمجلس المنظمة في هذا الجهاز،
- نقص علاقات التعاون مع المنظمات الأجنبية بسبب عدم استقرار هذه المنظمة.

فيما يخص تعداد المهنيين، تجدر الإشارة إلى أنه في سنة 2006 كان عددهم 3950 مهنيا يتوزعون كما يلي:

[1] مشروع قانون يتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد-عرض الأسباب-، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مرجع سابق، ص 2.

- الخبير المحاسبين 800 كان عددهم 22 قبل صدور القانون رقم 91-08،
- محافظو الحسابات 2500،
- المحاسبون المعتمدون 650.

من أجل معالجة نقائص المذكورة أعلاه وضمان تأهيل المهنين، قامت وزارة المالية بإصلاح المهنة موضوع هذا القانون.

إن مشروع النص هذا سيضمن استمرار المهنة بالسماح للهيئة النقابية بالتفرغ إلى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية من أجل تحضيرهم إلى مواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

وفي ضوء تجربة السنوات الأخيرة من خلال تسيير مجلس المنظمة الوطنية، يهدف مشروع هذا التنظيم إلى إعادة امتلاك السلطات العمومية لصلاحيات السلطة العامة وإعادة تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها ورفع مستوى تكوين المهنيين، ومن بين التدابير الرئيسية للمشروع أدرج هذا القانون، ما يلي:

- إنشاء ثلاثة أصناف مهنية (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وممارسة وزير المالية للوصايا على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين،
- منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح 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.

المطلب الثاني: إصلاح مهنة التدقيق في ظل القانون 10-01

أولا: عرض القانون 10-01

من أجل تكييف مهنة التدقيق مع النظام المحاسبي المالي الجديد وضمان حسن تطبيقه، قامت السلطات المالية بإصلاح مهنة التدقيق من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يتكون من 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة، والذي يمنح

صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها.

لقد أتاح القانون 10-01 للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إمكانية تشكيل شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة.[1]

طبقا لأحكام القانون 10-01 لا سيما المادتين (12) و(46) منه، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، وتكون هذه الشركات على الشكل التالي:

شركات الخبرة المحاسبية

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

شركات محافظة الحسابات

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محافظ حسابات، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

شركات المحاسبة

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محاسب معتمد.

عندما يختار الخبراء المحاسب المعتمد ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون

[1] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سابق ص35.

القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي. يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكون جزائري الجنسية.[1]

شروط الاعتماد

بالإضافة الى ما سبق وللحصول على الاعتماد، يجب على الشركات والتجمعات السابقة الذكر والمشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة محاسب معتمد، أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد،
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط،
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف،
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة،
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

تنظيم عمل الشركات

حدد القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الإطار القانوني لتسيير وعمل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، الذي سنلخص أهم ما جاء به في النقاط الآتية:

- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية والتجمعات ذات المنفعة المشتركة، الممارسة لمهن الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول،[2]
- لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة السالفة الذكر في أكثر من شركة أو تجمع،

[1] قانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية العدد 42 الفصل السابع، مرجع سابق.
[2] قانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية العدد 42، مرجع سابق، الفصل السابع، المادة 54.

- لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين، الشركاء في إطار الشركات والتجمعات التي تكلمنا عنها، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كفلوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، وينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات إلى الشركات أو التجمعات،
- تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الخاصة، وتحت مسؤولياتهم حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أيه أسماء مستعارة،
- تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت والترشح.

ثانيا: الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01

إن الفرق البارز بين القانون 91-08 والقانون الحالي 10-01، باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وإمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات وشركات المحاسبة، هو ما ورد في المادة (08) من هذا القانون، والذي جاء فيها بأن 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.

جدول رقم 1-1 يوضح الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 بشكل ملخص[1]

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه

[1] أ.سيد أحمد، أ.بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص78.

التعريف الخاص بالمدقق	وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية	الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. -يعلم المسيرين بكل قص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. -يبدي برأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير. -يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها. -يعلم المسيرين بكل قص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
من حيث شروط التسجيل	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا. -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث	-كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني

الهيئة التابعة لها	والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية.
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما
من حيث التربصات	تجري تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجري تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

خلاصة الفصل الأول

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى واقع ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم الإشارة إلى أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق إلى غاية صدور القانون 91-08، الذي يعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ مهنة التدقيق في الجزائر، حيث أصبح التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة أمام كل من تتوفر فيه شروط ممارستها ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد.

بالرغم من الإصلاحات التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر اتسمت بنوع من اللاتنظيم وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة، وذلك بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا ما انعكس سلبا على تقديم قوائم مالية تتسم بالشفافية والموضوعية والملائمة والقابلية للمقارنة، تمكن مستعمليها من اتخاذ قرارات صائبة علما أن الجزائر دخلت مرحلة جديدة من التكييف المحاسبي وهو ما يعرف بمدخل أو مفهوم التدويل المحاسبي والابتعاد عن مدخل المحاسبة المحلية، مما غير العديد من المهام والوظائف من بينها مهام محافظ الحسابات.

تمهيد

يرتكز دور محافظ الحسابات في الشركة على القيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه، ويعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع وهو وسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للمحافظ على القوائم مجال المراجعة.

وعلى هذا الأساس سنقسم دراسة هذا الفصل إلى مبحثين، الأول منهما نتطرق فيه إلى دراسة المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في الشركة ومحتوى معايير التقارير التي ينجزها، أما الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي الذي ستكون دراسته حول حالة شركة ذات مسؤولية محدودة.

المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات الدائمة ومعايير تقاريره

لكي يؤدي محافظ الحسابات دوره على أكمل وجه، يجب عليه أن يكون متمتعا بالخصائص السابق ذكرها (الاستقلالية، الاستمرارية ... الخ)، وأن يحترم واجباته تجاه الشركة ما يمكنه من تأدية مهامه في أحسن الظروف لتفادي الوقوع في الأخطاء والضغط الممكن أن يفرض عليه.

بالإضافة إلى مهمة الرقابة التي يقوم بها في الشركة، أصبح المحافظ يقوم بمهام أخرى نتجت عن اتساع مجال تدخله، وكذلك نظرا للحاجة الماسة إلى خدماته، إذ تنقسم هذه المهام إلى مهام خاصة ومهام دائمة، سوف نتطرق فقط إلى المهام الدائمة التي يفرضها عليه المشرع الجزائري والتي جاء بها القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد.

المطلب الأول: المهام الدائمة لمحافظ الحسابات

تستخلص المهام الدائمة من عملية مراقبة الشركة التي تعتبر المظهر التقليدي لمحافظ الحسابات، الهدف منها جمع أكبر قدر ممكن من العناصر المقنعة والمؤيدة لتكوين رأي حول الحسابات السنوية،[36] فالمحافظ يضمن أن الحسابات قد تمت بطريقة احترمت فيها القواعد المعمول بها تعكس الصورة الحقيقية لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركة، وبهذا يكون المحافظ قد شهد بصحة الحسابات التي قام بمراقبتها ونظاميتها وشفافيتها،[37]

[36] Ordre National des Experts Comptables, Commissaire aux Comptes et Comptable Agréés / Diligences Professionnelles du Commissaires aux Comptes / la Société Nationale e Comptabilité, 1994/ page 59.
[37] Alain mikol /les Audits Financiers- comprendre les mécanismes du contrôle légal/ édition d'ORGANISATION / Paris -1999/ page 56.

وتعتبر شهادة محافظ الحسابات ذات قيمة شخصية أخلاقية أكثر مما هي موضوعية وقانونية، لأنه يقدمها للغير بمقتضى قناعته الشخصية.

سنقوم في هذا المطلب بتقسيم المهام الدائمة إلى فرعين، أما الأول فسنتناول فيه تقنيات المراقبة وأما الثاني فسنتناول فيه عمليات المراقبة.

أولا: تقنيات المراقبة

لمحافظ الحسابات الحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لممارسة مهنته و لم يفرض عليه استعمال تقنيات معينة، بل اختيار ما يراه مناسبا من تقنيات حتى تتماشى مع خصوصيات الشركة المراقبة لاسيما حجمها ونوعية علاقاته، وفروعها إن وجدت، ويتبع محافظ الحسابات ثلاثة مراحل كلاسيكية تتمثل في:

1- مرحلة التعرف بالشركة محل المراقبة

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على علم بنشاط الشركة وإدارتها، وتنظيمها، وأن يولي عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية، وتعتبر هذه المرحلة شرط أساسي في قبول محافظ الحسابات لمهامه في الشركة لأنها تتيح له الإمكانية في أداء مهامه على أكمل وجه وتحديد الأخطار العامة التي تحيط بالشركة.

وعلى المحافظ الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالشركة، وتتمحور هذه المعلومات في: (نشاطات الشركة، تنظيمها العام، الأسواق التي تشغلها/ الهيكل القانوني للشركة/ التنظيم الإداري والمحاسبي للشركة/ التنظيم المعلوماتي للشركة).

كل هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي تعرف أيضا بمرحلة التشخيص تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في الشركة وحول وضعيتها تجاه منافسيها وكذلك دوام أسواقها من عدمه حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد برنامج عمل لممارسة مهامه يساعده على التحضير الى المرحلة الثانية والمتمثلة في تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة.

2- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة

بحضور نظام مراقبة داخلي على محافظ الحسابات حينئذ إدراك الإجراءات المتبعة في عملية المحاسبة وفهمها وإبداء حكمه حول طريقة سيرها، فهو في هذه المرحلة يقوم بدراسة للأنظمة التي يرى أنها معبرة وتقييمها قصد تحديد أنظمة المراقبة الداخلية الممكن أن يعتمد عليها خلال مهامه، كما تمكنه من تحديد احتمالات الوقوع في الخطأ عند تحليله للمعطيات قصد الخروج بنظام مراقبة يكيف حسب أهمية الشركة وطبيعة نشاطها ووضعية المكاتب والوكالات فيها.[38]

وتدور أعمال المراقبة الداخلية حول:

2-1- العمليات التي تقام مع الزبائن

يجب أن تقام هذه العمليات بالتعاون مع المصالح الأخرى للشركة، فمصلحة المحاسبة لها دور تسجيل الفواتير وعمليات الصندوق.

وتحرير كل فاتورة ضروري لاختيار الطلب الجدي ومخروجات المخزن أو الورشة، ومن الضروري التأكد من أن الفواتير المحولة لمصلحة المحاسبة متطابقة مع البضائع التي قدمت وفي حالة العكس يجب التنبيه إلى المغالاة في القيم والكميات الموجودة في الفواتير المعدة لهذا الغرض.

2-2- العمليات التي تقام مع الممونين

يجب أن تسمح المراقبة الداخلية بتتبع الإجراءات الخاصة بطلب جميع العمليات مع الممونين واستقبالها وفوترتها وتنظيمها، ولا يتعلق الأمر فقط بفواتير شراء البضائع أو المواد الأولية ولكن بالاستثمارات والمصالح والتمويل الخارجي وبالمصاريف العامة غير المنجزة في الحساب.

عند غلق النشاط، يجب على المراقبة الداخلية المكلفة بعمليات التموين أن تمنح للمحافظ ملخصا بما ذكر أعلاه مع تفصيل دقيق شهري للتسجيل المحاسبي ومبلغ الفواتير من الممونين، كما يقدم له وبصفة دورية مختلف العمليات المسجلة في المحاسبة مهما كان نوع الورقة المستعملة (شيك، سند لأمر، التسديد البريدي... الخ) باعتبارها ضرورية لاحتياجات التفتيش.

[38] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**،2011، مرجع سابق ص67.

2-3- الأجور والأعباء الاجتماعية

يجب على محافظ الحسابات مراقبة أجور العمال والمستحقات الخاصة بالإدارات الاجتماعية والضرائب.

2-4- الرسم على رقم الأعمال

يجب أن ينطبق رقم الرسم على الأعمال مع الرسوم المستحقة الموضحة في التصريحات المرسلة لمصلحة الضرائب غير المباشرة، والمبلغ المعطى للإدارة هو الفرق بين مبلغ الرسوم المدفوعة ومبلغ الرسوم المسترجعة، وبالإمكان القيام بمراجعة رقم الأعمال بالاتصال مع المصلحة المكلفة بعمليات الزبائن.[39]

2-5- خزينة الشركة

تمثل الخزينة مجموع المداخيل والنفقات في الشركة سواء أكانت نقدية أم عن طريق إصدار شيكات بنكية أو صكوك بريدية، وتعتبر هذه العملية الأساس الضروري للمراقبة الداخلية لتفادي التلاعب في الأرقام. وتقدم المداخيل بصفة أساسية عن طريق: تحصيلات الصندوق من الزبائن، النسبة الكلية لنفقات التموين، الأجور، الأعباء المدفوعة للهيئات الاجتماعية ومصلحة الضرائب، ومن المستحسن أن توجه المصلحة المالية ملخصا يسمح بمعرفة مداخيل الخزينة لكل شهر.

2-6- عمليات مختلفة

وتتمحور هذه العمليات حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة والتي تتم عند غلق النشاط.

3- مرحلة مراقبة الحسابات

على محافظ الحسابات في هذه المرحلة أن يكون ملما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجل الطلبيات، ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخص الشركة المراقبة. ويتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة بـــــــــــــــــ: (مراجعة الميزانية/ حسابات الاستغلال العامة/ حسابات الأرباح والخسائر/ التعاقدات خارج الميزانية/ الفروع والشركات المساهمة فيها/

[39] Boulahdour chakib/ contrôle interne- auditeurs et commissaires aux comptes ; recontre nationale « les entreprises publiques écnomiques et commissaires aux comptes »/ hotel : El Aurassi- juin 1989/ page 104-105.

أسهم الضمان/ أجور المدراء/ المعلومات الموجهة للمساهمين/ العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص/ نتائج المراقبة الداخلية).

ويجب أن يحتوي الملف على نسخ من الرسائل المرسلة من قبل الإدارة إلى الزبائن والممونين والدائنين والمدينين على اختلافهم، وتكون الهيئات البنكية مطالبة بمرافقة الدائنين أو المدينين الذين يظهرون عند نهاية غلق الميزانية أو حجم العمليات المنجزة معهم أثناء الممارسة والأجوبة المستقبلة على هذه الرسائل. ويجب أن يتطابق محتوى الملف مع برنامج المراقبة ومع الإمكانيات المسخرة لذلك، ويكون برنامج مراقبة الحسابات مرتبطا بالتقييمات والتقديرات المعتمدة في عملية المراقبة الداخلية بحسب احتمال الوقوع في الخطأ فيما يخص الإجراءات المحاسبية، أما فيما يخص المراقبة في حد ذاتها فمن الوجب التذكير بأهمية الحكم الشخصي الذي يصدره المراجع لأنه من غير الممكن أن يقوم بمراجعة كافة حسابات الشركة بل يراجع الحسابات بدرجة معقولة وكافية لمساعدته في تكوين رأيه الفني حولها.

ثانيا: عمليات المراقبة

يقوم محافظ الحسابات بعمليتين فيما يخص مراقبة الشركة نصت عليهما المادة 715 مكرر 2/4 و3 من القانون التجاري بقولها: " وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك".

على هذا الأساس، سنقوم بدراسة عمليات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات على النحو الآتي:

1- فحص صحة الحسابات وانتظامها

حتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات (المادة 1/23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد) ومن أجل فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المسيرين، عليه الاطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها الشركة سواء أكانت اجبارية أم اختيارية والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون التجاري، كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر الإجباري مسكها

مرقمة وممضاة ومصادق عليها (المادة 10 من القانون التجاري) وأن محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراقبة قد تم تقييدها في سجلات خاصة.

كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها وأن تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة، كما يجب أن تكون معدة وفق النظام المحاسبي المالي.

ويقصد بصحة الحسابات صحة الجرد والتقييم والتقويم إذ لا يكفي أن تعكس الحسابات ماديا الأرقام المحاسبية بل يجب أيضا على المحافظ أن يتأكد أنه لم يترك أي شيء دون جرد وأن الحسابات قد قدمت بصفة واضحة والتقييمات تقترب بقدر كبير من الحقيقة مع الأخذ بعين الاعتبار تثبيت الاهتلاكات والاحتياطات لأنها عنصر هام في الميزانية، فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحة الحسابات وانتظامها مطابقة للقانون وللتنظيمات المعمول بها، أما من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في الشركة.[40]

وفي بعض الحالات تعد الشركة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، فمن أجل أن يصادق المحافظ عل صحتها وانتظامها عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة دون إعادة المراقبة التي قام بها زملاؤه في هذه المؤسسات، وذلك على أساس الوثائق المحاسبة وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعادة توجب الحسابات المدعمة في تجمع مؤسسات أو هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة، وفي هذا الخصوص خول المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات في المادة 32 من القانون 10-01 السالف الذكر بأن يطلب من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها في علاقة مساهمة.

إذن هدف محافظ الحسابات هو الجزم بصحة الحسابات وانتظامها لذلك ألزمه المشرع بالاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة الحسابات أو انتظامها.

2- مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون

[40] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، 2011، مرجع سابق، ص71.

مثلما سبق ذكره، تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون 10-01 السابق ذكره بقولها: " يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية: ... يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم"[41]، وبدورها نصت المادة 715 مكرر 2/4 من القانون التجاري السابقة الذكر على ذلك بقولها: ".... كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، ...".

إذن على محافظ الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين انفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني، لكن ليس للمحافظ القيام بعملية تقييم للمسيرين حول سير الشركة لأن ذلك بعد خلطا مع أعمال التسيير، ولكي يؤدي مهامه على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من القانون التجاري مسيري الشركة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.

وبالتالي فعلى محافظ الحسابات فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة الشركة وأموالها ومراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات وكذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة، وكذلك عليه فحص صحة المعلومات الموجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن هذه المعلومات متطابقة مع ما تعكسه حسابات الاستغلال العام وحسابات الأرباح والميزانية، وله أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم أو أن يقدم ملاحظاته التي تلحق بمحضر الجلسة لذلك يستحسن ان يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته واجراء التعديل الذي يراه مناسبا.

3- تقدير شروط ابرام الاتفاقيات المنظمة

محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/32 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث السابق الذكر)، ولقد نظمت المادة 2/628

[41] القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 07، المادة 23.مرجع سابق.

من القانون التجاري الجزائري كيفية منح الترخيص لهذا النوع من الاتفاقيات بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس إدارة، وبدورها تولت المادة 672 الأمر نفسه بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس مديرين ويراقبها مجلس مراقبة، ويعتبر دور محافظ الحسابات في ذلك مهما جدا لأنه يقدم تقريرا خاصا للجمعية العامة (المادة 25 من القانون 10-01 السابق ذكره) التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقيات.

وتؤكد المادتان 629 و672/5-6 من القانون التجاري على أن الاتفاقات المبرمة بمصادقة الجمعية العامة تنتج آثارها في مواجهة الغير ما لم تبطل بالتدليس، وإذا ما سببت هذه الأخيرة أضرار بالشركة يتحمل المسيرون المعنيون، وعند اللزوم الأعضاء الآخرون، نتائج هذه الأضرار.[42]

المطلب الثاني: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

يرتكز دور محافظ الحسابات في الشركة على القيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه، وتعتبر التقارير التي يعدها محافظ الحسابات المنتج النهائي لعمله في الشركة ووسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للمحافظ، وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المطلب إلى معايير تقارير محافظ الحسابات. لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد المحافظ لتقريره وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة 2/25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث تنص على ما يلي: "تحدد معايير التقرير أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم". [43]

01- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، ويعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة اليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول

[42] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، 2011، مرجع سابق، ص 72.

[43] المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو 2011، يحدد هذا القرار محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات المادة 02.

تغبر رؤوس الأموال الخاصة، الملحق)، كما يحدد ما إذا كانت هذه الحسابات قد تم اعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات حيث تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة، ويجب أن ينتهي التقرير العام بالمصادقة سواء بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي سوف نتطرق لهذا لاحقا. ويتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة العادية.

حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم.

يجب ن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول،
- عنوان يشير الى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزءين:

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

يلتزم محافظ الحسابات بتقديم التقرير العام إلى الجمعية العامة التي تنعقد سنويا لاعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر فهو بمثابة المحصلة النهائية للعناية التي بذلها أثناء أداء مهامه، وبناء على ما يصل اليه محافظ الحسابات بشأن تقديم أدلة الاثبات التي جمعها من خلال إجراءات المراقبة الأساسية فسوف يصل إلى حكم مهني فيما يتعلق بصدق مزاعم الإدارة في القوائم المالية، بعد ذلك يستطيع أن يحدد مدى صدق القوائم المالية ككل في التعبير عن المركز المالي للشركة.

وسوف يحدد محافظ الحسابات بعد ذلك بناء على مهامه الدائمة رأيه الفني المحايد على القوائم المالية مجال المراجعة ثم يحدد محتوى تقريره في ضوء هذا الرأي، ولرأي محافظ الحسابات أهمية قصوى لأنه ليس رأيا عاديا وانما هو رأي يصدر عن متخصص محترف له ما يكفي من التأهيل العلمي والخبرة العملية والفنية ليتخذ من مراقبة الحسابات مهنة معتادة له، حيث يجب ان يحتوي التقرير العام للتعبير عن الرأي على العناصر التالية:

1- المقدمة

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـــ: (التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه/ التعريف بالكيان المعني/ ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية/ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان/ التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية/ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية/ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء).

2- الرأي حول القوائم المالية

ضمن هذا القسم فان محافظ الحسابات يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، كما يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، ويمكن أن يكون حسب 3 حالات وهي:

رأي بالقبول

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية. وتتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. كما يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجه إلى تنوير قارء الحسابات السنوية.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات)

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

هنا يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد ابراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

رأي بالرفض

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد ابراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

ولكي يبدي محافظ الحسابات رأيا مرفوضا يجب أن يكون قد قام بأداء أعمال المراجعة وأكمل عملية التحقق ووصل لقناعة بعدم تماشي القوائم المالية مع معايير المحاسبة المعمول بها.[44]

التقرير مع الامتناع عن ابداء الرأي

طبقا للأصول المعمول بها مهنيا، يمتنع محافظ الحسابات عن ابداء الرأي إذا لم يؤدي عملية المراجعة بدرجة كافية بما يمكنه من تكوين رأي فني محايد على القوائم المالية أو إصداره. وبمعنى آخر، يجب أن يعبر محافظ الحسابات عن الامتناع عن ابداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيد على نطاق المراجعة هاما وعاما للدرجة التي يجد نفسه فيها غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وبالتالي فهو غير قادر على إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية.

3- فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم ادراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي

[44] ن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**،2011، مرجع سابق ص102.

حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. مع التأكيد أن محافظ الحسابات ملزم بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

تتمحور المراجعات والمعلومات الخاصة حول النقاط الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة اليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. ويجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

أما إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في اعداد هذا التقرير.

يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي بين محافظي الحسابات الممارسين، وفي حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.[45]

02- معيار تقرير التعبير من الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يهدف معيار تقريري التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في لمواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، وبعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة اليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية (الميزانية، حساب النتائج، جدول

[45] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل1، الجزء1.

تدفقات الخزينة، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة، الملحق)، كما يحدد ما إذا كانت هذه الحسابات قد تم اعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات حيث تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة، ويجب أن ينتهي التقرير العام بالمصادقة سواء بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي. ويتم ارسال هذا التقرير الى الجمعية العامة العادية. وحتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم، ويتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة. وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية. ولا يختلف هذا التقرير عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

يكون التقريري العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.[46]

03- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات إذ يرتبط تدخله المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة اليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل، حيث يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم

[46] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل2، مرجع سابق.

تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

يعد التبليغ الاجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن محافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا يتضمن الاتفاقيات التي تم اخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة اليه ولا يقدم محافظ الحسابات بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات، كما يجب عليه التذكير بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، فانه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية، أما في حالة إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق اجراء الترخيص.[47]

04- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر اعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه الى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان، ويتضمن هذا الكشف:

[47] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل3، مرجع سابق.

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،

- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

أيضا يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المذكورة اعلاه.

05- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني (تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو العتاد للخدمات المقدمة) في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

يحصل محافظ الحسابات عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان من الجهاز المسير له، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.[48]

06- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

يهدف هذا المعيار الى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات، حيث يقوم فيه هذا الأخير بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان

[48] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل4، 5، مرجع سابق.

الدورة المحاسبية المعتبرة، ويتم اعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة يعرض العناصر التالية : (النتيجة قبل الضريبة/ الضريبة على الأرباح/ النتيجة الصافية/ عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة/ النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة/ مساهمات العمال في النتيجة).

07- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص، حيث يطلع محافظ الحسابات في اطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. اذ يتضمن هذا تقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها. يتضمن هذا التقرير:[49]

- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته،
- فقرة تتضمن وصفا للوجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

08- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

[49] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل6، 7، مرجع سابق.

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند اليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم اعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية.[50]

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أوكل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية (رؤوس الأموال الخاصة السلبية/ عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق/ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد/ اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل/ مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين/ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر/ النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية/ خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال/ توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم/ عدم القدرة في الحصول على التمويل من اجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى)،
- مؤشرات ذات طبيعة عملية (مغادرة المستخدمين الرئيسين دون استخلافهم/ خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي/ نزاعات اجتماعية خطيرة/ نقص دائم في المواد الأولية الضرورية)
- مؤشرات أخرى (عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى/ الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها).

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها والتي يمكن أن تؤثر على الاستغلال، وعند تحديدها فان محافظ الحسابات يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، ويحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

[50] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 6، 7.

يتخذ محافظ الحسابات إجراء الإنذار، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرفه بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال، وعندما يلاحظ تأخرا معتبرا أو غير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

09- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات، حيث يفحص وتحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، وعندما يلاحظ مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة، كما يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء الى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى تقريره الخاص، اذ يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال تشمل على الخصوص: (مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح/ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب/ كيفيات تحديد سعر الإصدار)

يضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية: [51]

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب،

[51] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل 9، 10، مرجع سابق.

- خلاصات تشير الى ملاحظات أو الى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال،
- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة رفع رأس المال.

11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى تقريره الخاص، اذ يدرس ما إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد بالخصوص:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى،
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين،
- احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات: (التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة/ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة/ خلاصات تشير الى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال). ولا يصرح بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال.

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة ا وكذا محتوى تقريره. إذ يقوم بإعداد تقرير أول يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر اصدار سندات رأس المال الوجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة ابداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله: (يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة/ يبين فيما إذا وجد ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر الى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها/ يدلي برأيه بالنظر الى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة).

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية وكذا محتوى تقريره، حيث يتحقق من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم، كما يقوم بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن: (أهداف تدخل محافظ الحسابات/ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات/ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة)، كما ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقريره، حيث أنه إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات، إذ يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم الى الجمعية العامة غير العادية ويتضمن: (فقرة حول الواجبات المنجزة/ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة).

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة[52] والعمليات المرتبطة بها وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية، حيث يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص: (الاسم مقر الشركة/ رأسمال الشركة/ الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان/ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء).

[52] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المادة 40، مرجع سابق.

في الأخير وبعد انتهاء محافظ الحسابات من اعدد تقاريره يجب عليه أن يسلمها على الأقل قبل خمسة عشرة (15) يوما قبل انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام، حيث تقوم كل منها بدراسة مختلف التقارير المرسلة اليها وكافة البيانات الموجودة فيها التي من شأنها أن تساعدها في اتخاذ القرار المناسب وعند انعقاد الاجتماع تقوم بمناقشة القرارات التي توصلت اليها مع محافظ الحسابات.[53]

المبحث الثاني: دراسة حالة على مستوى مكتب محافظة الحسابات(مستغانم)

تمهيد

لقد فرض المشرع القانوني على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير، دون التدخل في تسيير الشركة.

حيث تهدف الدراسة في هذا المبحث الى التعرف على مهمة محافظ الحسابات الدائمة وكيفية تعامله مع الشركة والعمليات التي تقوم بها خلال السنة المالية على مستوى القوائم المالية.

تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول سيتم فيه التعرف على الشركة ومهمة محافظ الحسابات في هذه الشركة، والمطلب الثاني سيتم فيه عرض التقرير العام لمحافظ حسابات خاص بهذه الشركة.

المطلب الأول: عموميات حول الشركة

وفقا للمادة رقم 715 مكرر 4، يفرض القانون التجاري على الشركة أن تعين محافظ حسابات أو أكثر والذين تختارهم الجمعية العامة العادية للمساهمين.

[53] قرار مؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014.

أولا: تعريف الشركة

هي شركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد والتصدير، تم تأسيسها في 2004/08/23، يبلغ رأسمالها 21000000,00 دج منذ 2007/01/10، حسب العقد القانوني تتكون من ثلاث شركاء، كل أحد ساهم بمبلغ مالي معين.

ثانيا: مهمة محافظ الحسابات في الشركة

يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة داخل الشركة، حيث يمارس نشاطه تحت سلطته بدون الخضوع لأي كان.

بعد اتفاق مجلس الإدارة على تعيين محافظ الحسابات، يقوم المجلس بإرسال رسالة طلب تعيين للمحافظ لاقتراح عليه عرض عمل محافظة الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وينتظر منه القبول.

بعدها يقوم المحافظ بالرد على الرسالة إما بالقبول أو الرفض، وفي حالة القبول لا يستطيع المحافظ التوقف

أو الانسحاب من العمل قبل ثلاث سنوات، إلا إذا حدث شيء مفاجئ أو عائق يعيق مهمته كالوفاة على سبيل المثال. وتنقسم مهمة محافظ الحسابات إلى مهمة دائمة وتكون على طول السنة مهمة استثنائية أو مؤقتة، وينتج عن المهمة الدائمة تقرير عام سنتطرق له في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات لشركة x

RAPPORT DE COMMISSRIAT AUX COMPTES

SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE

Au Capital Social de 21 000 000 DA

Mostaganem

EXERCICE 2013

PLAN DU RAPPORT

I) -Lettre d'accompagnent.

II) -Présentation de la fiche de renseignements de l'entreprise.

III) -Rapport de certification des Comptes Sociaux de l'exercice 2013.

IV) -Vérifications spécifiques.

V) -Annexes.

- Etats Financiers arrêtés au 31/12/2013.

Commissaire aux comptes

Mostaganem.

Mostaganem, 29 juin 2014

A
Messieurs les Associés
De la SARL
MOSTAGANEM.

N/Réf : 04MM/BY/2014.

Objet : Rapport Général de Commissariat aux Comptes
de la SARL de l'exercice 2013.

Monsieur,

Nous avons l'honneur de vous faire parvenir ci-après le rapport général de

Commissariat aux comptes de la Société allant du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2013.

Nos contrôles ont été effectués conformément aux règles de diligences normales Afférentes aux normes d'Audit.

Nous sommes à votre entière disposition pour tout renseignement ou information Que vous pourriez solliciter sur le contenu de ce rapport.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

le Commissaire aux Comptes

Destinataires :

- Dossier.
- Archives.

II) Présentation de la fiche de Renseignements de l'entreprise

- **Dénomination** : Société d'Import-Export « X »
- **Abréviation** : « Sarl- X »
- **Statuts** :

* établi en date du 23/08/2004 par Maître ……. Notaire à Mostaganem.

* Modifié le 10/01/2007, par Maître …….

- **Forme juridique de l'entreprise** :Morale
- **Objet** : Commercialisation de large produits d'importation (suivant statuts et détail sur extrait du registre de commerce)
- **Capital social**

Le capital social de l'entreprise est de : **21 000 000,00** DA. Depuis le 10/01/2007

réparti comme suit :

- Associé A = 10 500 actions.
- Associé B = 5 250 actions.
- Associé C = 5 250 actions.

soit : **21 000 actions à 1 000 DA**.

Adresse du siège social

Mostaganem.

❖ **Identification du gérant**

Associé A.

❖ **Numéro d'identification**

-N° Registre de commerce : ……..

-N° employeur CNAS : ……..

-N° Identification fiscale : ……

-N° Article d'imposition : ……..

-N° Compte Bancaire **BDL** : ……

-N° Tél./Gérant : ……

-N° Téléphone : ……

-N° Fax…… : ……

- Effectif (Salariés) au 31/12/2013 : 02 Employés

- **Tenue de la Comptabilité**

Siège de la Société.

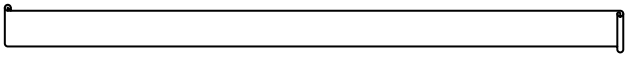
- **Commissaire aux Comptes**

III) Rapport de Certification des Comptes Sociaux de la Sarl X au 31/12/2013

III.1- Introduction du rapport général.

III.2- Analyse des principaux mouvements comptables et financiers De l'exercice 2013.

III.3- Certification des comptes sociaux de l'exercice 2013.



III.1– Introduction au rapport général

Monsieur le Gérant,

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes,

Nous avons examiné les documents comptables et les états financiers de la
Sarl X pour l'exercice clos le 31 décembre 2013,
Comprenant le Bilan, les comptes de résultats, le Tableau des flux de trésorerie,
et le Tableau de variation des Fonds propres, établis sous la forme prévue par le référenciel national (SCF).

Notre examen a été effectué suivant les normes généralement admises et a
de ce fait comporté des sondages sur la comptabilité et les autres procédures de contrôle que nous avons considéré nécessaires à l'égard des règles de diligences normales.

Ces travaux ont été effectués sur les documents justificatifs mis à notre disposition.

Nos contrôles ont porté sur les états financiers arrêtés par la société X
Au 31/12/2013.

- Bilan Actif=Passif pour un montant net de : 54 321 067,67 DA.
- Le compte résultat net d'impôts : 2 479 215,63 DA.

III.2- Analyse des principaux mouvements Comptables et financiers de l'exercice

Les données comptables et financières des principales structures de synthèse
De l'entreprise arrêtées au 31/12/2013 se présentent comme suit :

- **Bilan comptable**

Le bilan comptable de la Société, à son Actif et à son Passif, enregistre les
Informations suivantes :

- Actif = Passif = 54 321 067,67 DA.

- **Les comptes de résultats**

Les comptes de produits et de charges dénotent les renseignements suivants :

- Total des produits = 53 954 350,07 DA.

- Total des Charges = 51 475 134,44 DA.

  - Impôts exigibles sur les résultats (IBS) = 869 704.00DA
    (suivant tab. fiscal n°9 de détermination de l'IBS joint en annexes)

  - **Résultat net de l'exercice**

Le résultat net de l'exercice : **2 479 215,63** DA.
Au terme des travaux d'investigations sur l'ensemble des états Financiers
De la Sarl X, il y a lieu de vous présenter les observations relevées.

III.2–1 Fonds Propres

Les Fonds propres de la Société sont constitués au 31/12/2013 comme suit :

- Capital Social : ..... 21 000 000,00 DA.
- Primes & réserves :..... 136 668,96 DA.
- Résultat net de l'exercice :..... 2 479 215,63 DA.
- Report à nouveau :..... 2 526 061,82 DA.

Total des Capitaux propres : **26 141 946,41** DA.

- **Réserves**

Conformément à l'article n°721 du code de commerce, les bénéfices qui résultent des exercices , appelés bénéfices nets ou résultats bénéficiaires nets,
sont réservés à la disposition des associés ou des actionnaires qui peuvent en disposer comme ils le souhaitent, après avoir satisfait à l'obligation de réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire, lorsque la réserve atteint le dixième du Capital.

- Comme suite aux dispositions de cet article, la réserve légale est constituée conformément à la règlementation en vigueur.

III.2–2 Investissements

Les Investissements au 31/12/2013 se présentent comme suit :

- Investissements bruts = 29 727 568,72 DA.
- Amortissements cumulés = 2 185 424,94 DA.

Sur le total des investissements bruts on constate qu'il y a un en-cours de 20 000 000 DA. qui n'ouvre pas droit aux amortissements, tant que sa destination finale n'est pas finalisée. Il s'agit en effet, d'un ensemble (terrain et construction confondu en une seule valeur) comptabilisé en en-cours du fait que l'expertise n'a pas différenciée les valeurs de chaque catégorie d'investissement. Car le terrain n'est pas amortissable, tandis que l'immeuble doit être amorti selon la règlementation en vigueur.

Par conséquent, **une régularisation s'impose dans les meilleurs délais possible**.

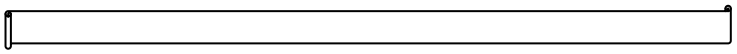
- **Valeur nette comptable des investissements**. = **27 542 143**,**78** DA.

  - Les Investissements bruts représentent environ 52.61% de l'Actif total brut du Bilan.

Par ailleurs, les Investissements nets dénotent une valeur de 50.70 % de l'Actif net.

toutefois, les investissements bruts actifs d'une valeur de 9 727 568.72 DA. Expriment une somme de 17.21% de l'actif total. D'autre part, les amortissements sont de 3.87%
de l'actif total.

- En outre, nous avons constaté que les taux d'amortissements pratiqués sur une partie des investissements sont conformes aux normes et répondent parfaitement aux fourchettes fixées par la règlementation fiscale en vigueur.



III.2–3 Stocks

La masse des stocks enregistre au 31/12/2013 un total général de : **20 967 283,49 DA**.

Ces stocks sont estimés à 37.10 % de l'Actif total brut.
Ils reflètent les stocks inhérents aux marchandises.

- Ration de rotation des Stocks = 3.54

il dénote une rotation des stocks satisfaisante. (Plus de trois fois et demi par an)

III.2–4 créances et des dettes : (les plus significatives)

- Créances sur clients : 0.00 DA.
  Le principal client paie au comptant.

- Dettes envers les fournisseurs : 5 647 031.23 DA.

- Dettes envers les fournisseurs de Stocks/Services: 421 653.90 DA.
- Dettes envers les fournisseurs d'Investissements : 8 132 900.00 DA.
- Avances et Acomptes versés aux fournisseurs : 2 907 522.67 DA.

- Avances reçues des clients ……: 10 379 493.09 DA.

Par contre les dettes envers les fournisseurs sont de l'ordre de 10.54% par Rapport aux achats. Soit un délai de paiement d'environ mois. La situation actuelle est plutôt favorable en comparaison au délai accordé aux clients.

- **Trésorerie**

  - Le solde Caisse représente une somme de : 261 331.45 DA.
  - Le solde banques comptabilise un total de…… : 173 249.18 DA.
    soit : -AGB…….. + 16 258.21 DA.
    - BDL ……..+ 156 990.97 DA.

Les règles d'usages ont été respectées en ce qui concerne l'établissement des Etats de rapprochement bancaire, quant au PV de caisse il n'a pas été constaté.

✧ L'état de rapprochement bancaire non obligatoire est une norme financière

N° d'Ordre	Désignation	Côtés et paraphés N°	Dates

prouvant la crédibilité de l'image sincère de la trésorerie à une date donnée.

-**Etats annexes comptables**, **extracomptables**, **Fiscaux & parafiscaux**.

a) Tenue et suivi des registres légaux détenus par la Société

Les livres cités ci-dessous doivent être suivis scrupuleusement et approuvés par les responsables hiérarchiques.

b) Registre à mettre en place par la Sarl.

La Sarl est appelée mettre en place un registre des délibérations afin d'y consigner les décisions prises lors des A.G.O et des A.G.E.X. et de les mettre à jour.

01	Registres centralisateurs	
02	Registre des inventaires	
03	Registre entrée/sortie	
04	Registre de Paie	
05	Registre des Acc.de travail	
06	Registre de mise en demeure	
07	Registre des congés payés	
08	Registre Hygiène & sécurité	

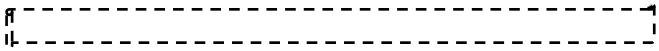
III.2–5 Points divers : L'examen des états cités ci-dessus nous a permis de constater la régularité des enregistrements comptables en conformité des Articles 9 à 12 du code de Commerce.

III.3- Certification des comptes sociaux de l'exercice 2013

Malgré les réserves formulées et les observations citées ci-dessus,
Nous pouvons à notre avis, certifier que les comptes sociaux arrêtés au 31 décembre 2013, sont sincères et réguliers.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes



IV) VERIFICATIONS SPECIFIQUES

IV.1/ Art 628 : Conventions réglementées ; Aucun document ne nous a été présenté par la Société.

IV./2 Art 633 : Rémunérations exceptionnelles allouées pour des missions ou Mandats aux administrateurs. Aucun document ne nous a été présenté par la Société.

IV.3/ Art.678 : Résultats Bruts des cinq (05) derniers exercices et présentation du « compte Report à nouveau ». voir Tableau joint ci-dessous.

IV.4/ Art.680 : Certification du montant global des rémunérations fixes et

variables. (voir en annexe les états détaillés des cinq hautes rémunérations).Présentation de l'état des jetons de présence. Aucun document ne nous a été présenté par la Société.

IV./5 Art.715 bis 4 : Vérification de la sincérité des informations contenues dans le rapport de gestion.

IV.6/ Art. 715 bis 20 : Actif net de l'entreprise : 26 141 946.41 DA. la continuité de la société est assurée.

Procédure de contrôle interne : La société dispose d'un certain nombre de procédures en matière de contrôle interne. Cependant elle peut rechercher à l'améliorer en réorganisant davantage ses structures.

IV.1) Rapport spécial sur les opérations visées par l'article 628
Du décret législatif n°93-08 du 25/04/1993 modifiant
L'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975

Monsieur le Gérant,

En vertu du statut juridique de l'entreprise, cet article ne peut être développé.

IV.2) Rémunérations exceptionnelles allouées pour des missions ou Mandats aux administrateurs.

Il en est de même que pour le chapitre précédent.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

IV.3) Résultats Bruts des cinq (05) derniers exercices et présentation Du compte « report à nouveau »-(Article 678).

IV.3-1 **Résultats bruts des cinq (05) derniers exercices**

Monsieur le Gérant,

Conformément à l'article 678, alinéa 6 du code de commerce, nous avons l'honneur de vous exposer les résultats de votre société durant les cinq
Dernières

Année	Résultats Av. Impôts	Impôts sur les Bénéfices	Résultats nets	Nombre d'Actions	Résultat par Action ou part Sociale	Participations des travailleurs au résultat
2009	533 061,72	133265,43	399 796,29	21000	19,04	N/A
2010	719 197,96	227103,49	535 394,47	21000	25,49	N/A
2011	583 583,62	200 039,95	424 704,23	21000	20,22	N/A
2012	1 013 158,86	259 766,75	757 937,14	21000	36,09	N/A
2013	3 305 619,63	869 704,00	2 479 215,63	21000	118,06	N/A

IV.3-2) **Présentation du compte « report à nouveau »**

Au 31 décembre 2013 le compte report à nouveau est constaté comme suit :

Report à nouveau : = à ..... 2 526 061.82 DA.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

IV.4-1) Certification du montant global des rémunérations
Article 680 du Code de Commerce

Liste des cinq meilleures rémunérations de l'année 2013

Non applicable pour le cas de la SARL-X qui emploi seulement
deux (02) employés.
soit :

- 1) 60 440 DA. * 12 mois = 725 280.00 DA.
- 1) 18 000 DA. * 06 mois = 108 000.00 DA.
- 1) 18 000 DA. * 06 mois = 109 387.20 DA. (Licencié le 10/10/2013)

IV.4-2) **Présentation de l'état des jetons de présence en 2013**.

Il n'a pas été constaté de distribution de jetons de présence durant l'exercice.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

IV.5) Vérifications des informations contenues dans le rapport de gestion adressé aux Associés en Assemblée ordinaire annuel.

Le contenu du rapport de gestion présenté par le gérant, regroupe les événements de l'exercice 2013 et revêt pratiquement toutes les données de la période allant du 01/01/2013 au 31/12/2013, telles
Qu'elles figurent sur les états annexes mis à notre disposition.

IV.6)	Actif net de la Sarl X (Article 715 bis 20)

Conformément à l'article 715 bis 20, l'Actif net de la Sarl X

Au 31 décembre 2013 est égal à : **26 141 946.41** DA.

Mostaganem, le

Le Commissaire aux Comptes

خلاصة الفصل الثالث

تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف المهام الدائمة لمحافظ الحسابات، أهمها التأكد من صحة ومصداقية القيم والوثائق الموجودة لدى الشركة، كذا محتوى معايير تقاريره التي يعدها بعد القيام بمهامه، وتم التعرف على كيفية تسليم هذه التقارير. كما تضمن المبحث الثاني من هذا الفصل تقرير محافظ حسابات لشركة X ، حيث تمت المصادقة بتحفظ في هذا التقرير.

في الأخير يمكن القول أنه لا يوجد أي إثبات قاطع يضمن الصحة والمصداقية في حسابات الشركة فالتصديق الذي هو يمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات، عبارة عن تعبير لاعتقاد رأي شخصي للمحافظ.

تمهيد

ألزم المشرع الجزائري الشركات بتعيين محافظي الحسابات لممارسة المراقبة عليها، والذي بدوره يتوجب عليه التزامات ولديه حقوق يتمتع بها.

هذا الفصل سيتحدث عن مهنة محافظ الحسابات حيث قسم الى مبحثين بتحدث الأول عن خصائص محافظ الحسابات وسنتعرف على ما لديه من حقوق وما عليه من التزامات.

أما المبحث الثاني فسيتم فيه التطرق الى الشروط التي يتوجب توفرها لتعيين محافظ الحسابات وكيفية تعينه وانهاء مهامه .

المبحث الأول: محافظ الحسابات وحقوقه والتزاماته

قبل التطرق إلى حقوق والتزامات محافظ الحسابات، سنتعرف على محافظ الحسابات وخصائصه من خلال المطلب الأول من هذا المبحث

المطلب الأول: خصائص محافظ الحسابات

أولا: محافظ الحسابات

تعرف المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[18].

ويعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها".[19]

يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

[18] القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، مرجع سابق.
[19] القانون التجاري ، المادة 715 مكرر 4، ص 188.

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات: من التعريف الأخير يمكن أن نستخلص خصائص محافظ الحسابات التي يستلزم توافرها، لأنها تكون مرتبطة بشخصيته وسلوكه أكثر مما تكون مرتبطة بالمهام الموكلة إليه وتتمثل فيما يلي:

1- استقلالية محافظ الحسابات

يسعى محافظ الحسابات وهو يباشر قضاء الأرقام إلى حماية مصالح الشركة وإلى الدفاع عن المصالح المشروعة الأخرى المرتبطة بها، وحياد المحافظ واستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة وميزانياتها فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المحافظ أداة طيّعة في يد إدارة الشركة أو إذا أضحى معبرا عن أصوات أقلية ترغب في إثارة البلبلة ووضع العراقيل التي تعوق نشاط الشركة، ولذلك وجبت حماية محافظ الحسابات وضمان استقلالية وتأكيد حياده في مواجهة إدارة الشركة.

وعلى هذا الأساس وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة حتى يضمن لهذا الأخير استقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، فلم يخضعه إلى الشركة التي تعينه ولا إلى المديرين أو المساهمين، ولقد نص المشرع على هذه الخاصية في المادة الثالثة (03) من القانون 10-01 بقوله: "... وممارسة مهنتهم بكل استقلاليه ونزاهة".

كما يمكن استنتاج هذه الاستقلالية من خلال الحظر الذي فرضه المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري من أن يكون للمحافظ قرابة أو مصاهرة تربط بأعضاء مجلس الإدارة أو بمجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حتى لا يقع المحافظ في حرج أو ضغوطات نفسية بحكم القرابة أو المصاهرة ما يصعب عليه أداء مهامه.[20]

ولقد أكد المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27[21] على إلزامية أن يوضح دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات على احترام مبدأ استقلالية محافظ الحسابات وذلك في نص المادة 10 منه.

وتكمن أهمية ميزة الاستقلالية في أن محافظ الحسابات ينتمي إلى مهنة يجب أن تكون بدورها مستقلة عن مستخدمي خدماتها أو المساهمين، كما أن تقرير محافظ الحسابات المستقل له دور هام في منح الثقة اللازمة للمساهمين وللمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على هذا التقرير.

---

[20] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص29.

[21] المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 1 فيفري 2011.

لكن في الواقع لا يمكن الوصول إلى الاستقلالية التامة المرجوة لأن محافظ الحسابات لا يزال يتحصل على أتعابه بناء على ما تقرره الجمعية العامة الخاصة بالشركة التي تعينه، ولقد كان من الأجدر بالمشرع النص على أحكامه في القانون حتى يضع كافة الممارسين على قدم المساواة أو تركه إلى اتفاق الطرفين تجسيدا لخاصية الاستقلالية. كما نص المشرع الجزائري في قانون المهن الثلاث الجديد على إجراء جديد يتمثل في دفتر الشروط المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، والحقيقة أن هذا الاجراء معقد نوعا ما والهدف منه تقييد هذه المهنة نظرا لخطورة الدور الذي يلعبه المحافظ في المحافظة على استقرار الدولة واقتصادها لكن لا يمكن انكار أن ذلك يمس بصفة غير مباشرة باستقلالية محافظ الحسابات في أداء مهامه.

2- الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات

نص القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على هذه الخاصية صراحة في المادة 57 منه بقوله: "تنجز أعمال ... ومحافظي الحسابات ... تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أي أسماء مستعارة"، إذن يعد محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية شخصية عن أشغاله التي يقوم بها سواء مارس في مكتبه الخاص أم في شركة أو تجمع (المادة 12 من القانون 10-01). لكن لم ينص هذا القانون على الحالات التي يستعين فيها المحافظ بمساعدين على عكس القانون 91-08 الملغى.

3- الاستمرارية في العمل

لقد نص المشرع الجزائري على هذه الخاصية في المادة 31 من قانون 10-01، حيث أجاز لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي أي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، وبدورها وصفت المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري مهمة محافظ الحسابات بالدائمة باعتبارها أجازت له إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة طيلة السنة.

لكن هذا لا يعني أن المحافظ مجبر على القيام بالمهام يوميا بل يمكنه تقسيم وقته على أن يكون باتصال دائم بالشركة ما يكفل له معرفة كاملة بنظمها وإدارتها والمشاكل التي تواجهها كما يمنح نوع من الطمأنينة والضمان لمديري الشركة[22].

[22] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص31.

4- الكفاءة والأخلاق

إضافة إلى كونها شرطا من الشروط الواجب توفرها لممارسة هذه المهنة، تعتبر الكفاءة قاعدة ضرورية يجب توفرها في كل محافظ للحسابات نظرا للصعوبات التي تفرضها المهنة سواء من حيث المهام أم من حيث المسؤولية. أما بالنسبة لميزة الأخلاق، فإنه على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مراقبة مدى توفر المعايير اللازمة في المحافظ الذي يريد التسجيل في جدولها وعليها أن تثبت بأنه لم يسبق الحكم بأي عقوبة على المحافظ المراد قيده.

المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات

أولا: الحقوق: يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق، وتتمثل في:

أ- سلطة التحري

لا يمكن لمحافظ الحسابات إتمام مهامه على أكمل وجه إذا لم يتمتع بسلطات تحري كاملة وواسعة تمكنه من الاطلاع على أحوال الشركة سواء من الناحية المادية أو المعنوية، ويمارس المحافظ هذه السلطة إما قِبل الشركة الخاضعة لرقابته أو قِبل الشركات التي لها علاقة معها، وهو ما سنحاول توضيحه تباعا على النحو التالي:

1- **سلطة تحري قِبل الشركة المراقبة:** يتمتع محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحري تضمنتها المادة 31 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، حيث أجاز لمحافظ الحسابات إجراء أشغاله متى أراد ذلك بقوله: "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.[23]

2- **سلطة التحري قِبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة:** الغرض من إدراج هذه السلطة، تجنب أي تدليس ممكن حدوثه تحت غطاء التجمع، وعلى هذا الأساس يتمتع محافظ الحسابات بسلطات التحري نفسها قِبل فروع الشركة أو الشركة الأم وقِبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقبة أسهما بموجب نص المادة 32 من القانون 10-01: "يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها".

[23] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص 53.

ب- الحق في الاعلام

يظهر هذا الحق في تلقي الوثائق المحاسبية، قصد تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه في الحسابات، نصت المادة 33 من القانون 10-01 السابق الذكر على: "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".

ت- الحق في الأتعاب

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون 10-01 الجديد طريقة لذلك بقولها: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أ امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".

ث- الحق في الاستعانة بمعاونين

نظرا لأن المسؤولية تقع دائما على محافظي الحسابات فقد منحهم المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك، يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته، إذ أن المادة 52 من القانون 10-01 تركت هذا المجال مفتوحا أمام محافظ الحسابات لكن في إطار الشركة المدنية وفي حدود الربع حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة.

ثانيا: الالتزامات

مقابل ما يتمتع به محافظ الحسابات من حقوق، تقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات القانونية أوردتها مختلف القوانين سنستعرضها كما يلي:

أ- الالتزام ببدل العناية التي تقتضيها المهنة

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 بقوله: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل عناية.

ومعنى ذلك أن يبذل محافظ الحسابات عناية الرجل العادي في قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء الاختبارات والقيام بالإجراءات اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم وإبدا الرأي وإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية وعرضه، وله في سبيل ذلك أن يطلع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وأن يطلب كافة البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهامه، كما له أيضا أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها.

ب- التزام المحافظ بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته

تضمنت المادة 40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد هذا الالتزام بقولها: "يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة"، وبموجب ذلك يلتزم المحافظ بالاحتفاظ بمجموعة متكاملة ومنظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات، وكذلك جميع الخطوات والإجراءات التي اتبعها في فحص دفاتر الشركة كما يسجل كافة الأدلة التي قام بجمعها خلال العملية.

ت- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

تضمن القانون 10-01 السالف الذكر هذا الالتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها: "وتخص هذه المهام ... دون التدخل في التسيير"، وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في المادة 715 مكرر 2/4 بقولها: "وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير...".

ث- الالتزام بالمحافظة على السر المهني

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 1/71 من القانون 10-01 السابق الذكر كما يلي: "يتعين على ... ومحافظ الحسابات ... كتم السر المهني ..."، وبدورها نصت المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها: "ومع مراعات أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم

ملزمون باحترام السر المهني فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة مهنتهم"[24].

ج- التزامات متعلقة بمهام محافظ الحسابات في الشركة

1- الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها

نصت المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها: "يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها مختلف عمليات السير التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

2- الالتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي يطلع عليها

نصت المادة 715 مكرر 2/13 على هذا الالتزام بقولها: ""ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها"، وفي حالة عدم احترام محافظ الحسابات لهذا الالتزام يعتبر مرتكبا لجريمة.

ح- الالتزام بتقديم الضمان والتأمين

لم ينص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في قانون 91-08 الملغى لكنه تدارك الأمر في القانون 10-01 الجديد وبالضبط في المادة 75 منه التي فرضت على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي قد يتحملها أثناء ممارسة مهنته، أما عقد التأمين الذي تكتتبه الغرفة الوطنية فيضمن النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات غير المشمولة بعقد تأمين.

المبحث الثاني: طريقة تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27[25] الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، حيث تضمن سبع مواد تنظم هذا الجانب من المهنة، صدر

[24] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق ص62.

مرسومين آخرين وجلبا الجديد بخصوص طريقة تعيين محافظ الحسابات سنتطرق لها لاحقا بعد تعيين الشروط الواجب توافرها لتعيينه في المطلب الأول.

المطلب الأول: الشروط الواجب توافرها من أجل تعيين محافظ الحسابات

وفقا للمادة الثانية (2) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، فإنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أي تسمية كانت، مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون، وسنتطرق لكل حالة على حدى كالآتي:

أولا: ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

تنص المادة الثامنة (08) من القانون 10-01 على الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاولة مهنة محافظ الحسابات، والتي تتمثل في الآتي:

أ- **أن يكون جزائري الجنسية:** من البديهي أن يفرض المشرع الجزائري توافر الجنسية الجزائرية كشرط من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات لكنه لم ينص على إمكانية الترخيص للأشخاص الأجانب بممارسة هذه المهنة على عكس القانون 91-08 الملغى الذي ترك هذه الإمكانية مفتوحة ووضع شروطا لها في إطار المعاملة بالمثل،

ب- **حيازة شهادة لممارسة المهنة:** نصت المادة 2/08 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن يكون المترشح حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها، وذكرت الفقرة الثانية من المادة على أن تمنح هذه الشهادات والإجازات من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وكشرط للالتحاق بالمعهد المختص أو بالمعاهد المعتمدة، أوجب هذا القانون إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق لتنظيم المادة (03/08)من القانون10-01 السابق الذكر)،

وما يلاحظ من هذه النصوص أن المشرع الجزائري (سواء في القانون الجديد أو الملغى) لم يعطي الحق لدارسي القانون التجاري (الشركات التجارية على وجه الخصوص) والقانون المدني وقانون العقوبات والقانون الجبائي، ويعد هذا التجاهل غير مبرر بخصوص المتخصصين في قانون الأعمال.

[25] القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، المؤرخة في 01 فبراير 2011، مرجع سابق.

ت- أن يكون قد صدر بشأنه حكم نتيجة ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة: والمقصود بها الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلقة بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة، لكن لم ينص القانون 10-01 الجديد على مجالات هذه الممارسة على عكس القانون 91-08 الملغى الذي ينص عليها في المادة الأولى وهي: الشركات التجارية، الجمعيات، التعاضديات الاجتماعية، النقابات.

ث- أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي: لم ينص القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد (مثله مثل القديم) على هذا الشرط صراحة لكنه تضمن حالات التنافي الخاصة بهذه المهنة في المواد من (64) إلى (68) وتتمثل فيما يلي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية (المادة 64)،
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني (المادة 64)،
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) (المادة 64)،
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة أو الهيئة نفسها،
- كل عهدة برلمانية (المادة 64)،
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة (المادة 64)،
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/65)،
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين (المادة 1/65)،
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير (المادة 1/65)،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف على أعمال التسيير (المادة 1/65)،
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها (المادة 1/65)،
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته (المادة 1/65)، [26]

[26] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص 35/34.

– تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى الشركة أو الهيئة نفسها (المادة 66)،

– القيام بأس مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 67)،

– في حالة استقدام محافظين للحسابات، يجب أن لا يكونا تابعين للسلطة نفسها وألا تربطهما أية مصلحة وألا يكونا منتميين إلى شركة محافظة الحسابات نفسها (المادة 68).

ولقد نصت المادة (2/65) على أن حالات التنافي المذكورة أعلاه في المادة (64) و (1/65) تمتد إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات، ويمكن لمحافظ الحسابات طبقا لنص المادة (4/64) ممارسة مهنته زيادة على مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع الساري المفعول، وكذا الحالات المذكورة في المادتين (46) و(52) من القانون 10-01 السابق ذكره.

زيادة على ذلك، فقد نصت المادة (715) مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري على حالات تنافي أخرى وهي:

– الأقرباء والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة الشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمالها هذه الشركات،

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة،

– الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنها وظائفهم،

– الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ج– أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية: مثلما هو معمول به في مختلف الوظائف، يجب على كلمن يريد الممارسة أن يكون متمتعا بكامل حقوقه وغير محروم من ممارستها، إذ تنص المادة الثامنة (08) من قانون العقوبات الجزائري[27] على أن الحرمان من الحقوق الوطنية ينحصر في:

[27] الأمر 66-156 الصادر في 1966/06/08،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 54، المؤرخة بتاريخ 1966/06/11.

- عزل المحكوم عليه وطرده من جميع الوظائف والمناصب السامية في الحزب أو الدولة وكذا جميع الخدمات التي لها علاقة بالجريمة،
- الحرمان من حق الانتخابات والترشيح وعلى العموم كل الحقوق الوطنية والسياسية ومن حمل أي وسام،
- عدم الأهلية لأن يكون مساعدا محلفا أو خبير أو شاهدا على أي عقد أو أمام القضاء إلا على سبيل الاستدلال،
- عدم الأهلية لأن يكون وصيا أو ناظرا ما لم تكن الوصاية على أولاده،
- الحرمان من الحق في حمل الأسلحة وفي التدريس وفي إدارة مدرسة أو الاستخدام في مؤسسة التعليم بوصفه أستاذا أو مدرسا أو مراقبا.

ح- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية: قبل تأدية اليمين، يجب أن يكون محافظ الحسابات معتمدا من طرف وزير المالية حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم (المادة 07 من القانون 10-01 الجديد)، حيث يقوم بإرسال طلب للاعتماد بصفة محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو عن طريق إيداعها مقابل وصل استلام (المادة 1/09 من القانون 10-01 الجديد)، ويكون هذا الطلب مرفوقا بالوثائق الإدارية التي نصت عليها المادة (02) من المرسوم التنفيذي (11-30) المؤرخ في 27 يناير 2011[28] وهي:

- شهادة الجنسية الجزائرية،
- مستخرج من سجل شهادة الميلاد رقم 12،
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة،
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 3.

وتمنحه أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد إجرائها فحصا ماديا للوثائق، وصل إيداع مؤرخ ومرقم وموقع يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

وطبقا للمادة الرابعة (04) من المرسوم التنفيذي (11-30) السالف الذكر، يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب لوصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وتعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

[28] المرسوم التنفيذي 11-30،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، مرجع سابق.

وبعدها تفصل لجنة الاعتماد، التي تجتمع حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد، وفقا لنظامها الداخلي بعد دراستها لملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، وترسل هذه اللجنة عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية (المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11-30 المذكور أعلاه).

وبمقتضى نص المادة 02/09 من القانون 10-01 المتعلق بلمهن الثلاث الجديد، يقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف محافظ الحسابات ويقوم بدراسة طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين (07) و(08) من هذا القانون، بعدها يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتبليغ المترشح بقرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة أشهر، وفي حالة عدم تبليغه قبل انقضاء هذا الأجل ورفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول (المادة 03/09 من القانون 01/10 الجديد).

وفي حالة القبول، يمنح طلب الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره).

خ- **أن يؤدي اليمين القانونية:** يجب على محافظ الحسابات تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم حسب نص المادة (06) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، ولقد تضمنت الفقرة الثانية من المادة السادسة (06) نص اليمين وهو كالآتي:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"، وبعد الانتهاء، يقدم للمترشح عقد بذلك يقدمه في ملف التسجيل.

د- **أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية، ولكن لكي يتمكن من التسجيل في الجدول يجب أن يكون لديه عنوان خاص (المادة (10) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد)[29].

وفي هذا السياق ذكرت المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي رقم (11-31) المؤرخ بتاريخ 27 يناير 2011[30] بأنه يجب على المترشح للمهنة سواء كان شخصا طبيعيا أم معنويا، أن يرفق ملف طلب التسجيل في

[29] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص38.

[30] المرسوم التنفيذي 11-31، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07،مرجع سابق.

الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا نحضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي.

وبمقتضى نص المادة السابعة (07) من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد، يلزم الأشخاص الطبيعيين المترشحين لممارسة مهنة محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول من خلال إرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وهي:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد،
- شهادة الجنسية الجزائرية،
- مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12،
- نسخة مصادق عليها مطابقة الأصل للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة،
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية،
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني،
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة،
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول،
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين،
- ست صور شمسية على خلفية بيضاء،
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أي صفة كانت،
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهن المحاسبة.

وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحدد اللقب والاسم والمهنة أو المهن المرخص له بممارستها (المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره).

ثانيا: ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

على غرار القانون 91-08، نص القانون 10-01 السابق ذكره على إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة أو تجمع (المادة 1/12) حسب الشروط التالية:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (المادة 46)،

- أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية بصفة محافظي حسابات في جدول الغرفة الوطنية (المادة 48)،
- أن يكون الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول من جنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة (المادة 50)،
- أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط، وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيون واقتصاديون أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود ربع (4/1) الشركاء (المادة 52)،
- أن تعيّن الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة أدناه في المادة (46) من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط (المادة 53)،
- أن الا تعين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة (53) في أكثر من شركة أو تجمع (المادة 54)،
- إذا اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية المحددة أدناه، يجب أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثاق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول الغرفة الوطنية (المادة 55)،
- عدم ممارسة مهام قد كلِّف بها المحافظ جراء تسجيله في الجدول وأن توكل هذه المهام وجوبا إلى الشركات والتجمعات (المادة 56)،
- أن تنجز الأعمال تحت الاسم الخاص للمحافظ وتحت مسؤوليته وعدم استعمال اسم مستعار (المادة 57).[31]

ولقد نصت المادة (46) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون (3/2) رأس المال على الأقل، وتدعى "شركات محافظة الحسابات" (المادة 48)، كما يمكن لكل مؤسسة عمومية اقتصادية أن تنشأ في الشكل القانوني المذكور يكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل احترام أحكام هذا القانون.

[31] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص41.

ومن أجل الحصول عل الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها شروط نصت عليها المادة (51) وهي:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات،
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط،
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو عضو فيها بالموافقة المسبقة للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف،
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة،
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية إلا إذا ارتبط نشاطها بمهنة محافظ الحسابات.

وبدوره يلتزم الشخص المعنوي أيضا بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية التي نصت عليها المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره وهي:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين،
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد،
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا،
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

وتمنحه أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد إجرائها فحصا ماديا للوثائق، وصل إيداع مؤرخ ومرقم وموقع يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

وفي حالة القبول، يمنح طلب الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد).

يقوم المترشح بعد ذلك بالتسجيل لممارسة مهنة محافظ الحسابات حيث أن المادة (07) من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 السابق ذكره، ألزمت الأشخاص المعنويين بإرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وهي:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين،
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد،
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الاجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في لجدول،
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعدها المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة،
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك،
- ست صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك،
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول،
- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول،
- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول،
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء. [32]

وبذلك تسجل الشركة المترشحة في الجدول وتمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره).

إذن يتضح مما سبق أن المشرع الجزائري حصر الشكل الذي يجب أن تكون عليه شركات محافظة الحسابات في شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية والتجمعات ذات المنفعة المشتركة، وتخضع هذه الأشكال إلى شروط التأسيس والسير والانحلال المنظمة في القانونين المدني والتجاري. وبتوفر الشروط المطلوبة لإنشاء الشركة وبمجرد حصولها على الاعتماد وعلى البطاقة المهنية، تتمتع هذه الأخيرة بالحقوق نفسها وتقع على عاتقها الواجبات نفسها التي يتمته بها محافظ الحسابات الطبيعي ويلتزم بها ما عدا ممارسة حق الانتخاب أو الترشح لشغل أي منصب (المادة 58 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث).

بعد الانتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الاعتماد، والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أم المعنويين، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين

[32] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص41.

المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية (المادة 04/09 من القانون 10-01 السابق الذكر)، ويعتبر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغى معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا لنص المادة (82) من القانون.[33]

المطلب الثاني: كيفية تعيين محافظ الحسابات وانهاء مهامه

الفرع الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات، والسائد أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هو الأصل الذي حدده المشرع الجزائري، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما (المادة 30 من القانون 10-01 السابق ذكره).

لكن لكل قاعدة استثناء فقد يتم التعيين في القانون الأساسي للشركة أو طرف الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء وفق ما سنراه لاحقا.

أولا: تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين

بالنسبة لشركة المساهمة فإن محافظ الحسابات يعين من طرف المستفيدين من المراقبة في الشركة، وتقوم الجمعية العامة بذبك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة (26) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، وبدورها نصت المادة (715) مكرر4 من القانون التجاري في السياق نفسه بقولها "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر ..."، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 2/7 من القانون التجاري بقولها: "يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر...".

وبمقتضى المادة (03) من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 2011/01/27[34] المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين

[33] القانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو2010، مرجع سابق.

محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات.

وطبقا لنص المادة (04) من المرسوم التنفيذي السابق ذكره، يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر والخارج،
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
- نموذج رسالة الترشح،
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية،
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية،
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه،
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة.

ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط (المادة 05 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

واستنادا إلى هذه العناصر، يوضح محافظ الحسابات في العرض الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصية والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير (المادة

[34] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

07 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر)، ويجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي (المادة 08 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

ويجب على محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني احترام الالتزامات تحت طائلة العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط (المادة 09 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره)، ويجب أن يحدد هذا الدفتر إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى المكتب نفسه أو إلى الشبكة المهنية نفسها طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها الشروط (المادة 10 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

ويجب أن يتضمن دفتر الشروط كافة التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات، غير أنه لا يجب أن يقل تنقيط العرض عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي (المادة 12 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر).

ثم تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم هذه اللجنة بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات تم انتقاؤهم مسبقا، غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم (المادة 13 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره). والملحوظ أن المشرع الجزائري أعفى الهيئة أو المؤسسة من إعداد دفتر شروط جديد في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته[35].

ثانيا: الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات

أ- تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة

يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة، حيث أجازت المادة (609) من القانون التجاري هذه العملية بقولها: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس الشركة، مع التنويه أن طريقة التعيين هذه لا تكسب امتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع ما إذا تم تعيينه بالطرق العادية.

[35] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة في 01 فيفري 2011، مرجع سابق.

ب- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية

تقوم الجمعية العامة التأسيسية التي تصادق على القانون الأساسي بتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، كما تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات وتثبت عند الاقتضاء قبولهم لمهامهم في المحضر الخاص بها، كل هذا أكدت عليه المادة 2/600 من القانون التجاري ومحتواها كالتالي: "تثبت هذه الجمعية أن ...، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات.

كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم".

ج- تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء

الهدف من هذا التعيين هو ضمان السير العادي للشركة، وكذلك حماية الأقلية المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة، بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة طبقا لنص المادة 1/15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السالف الذكر.

كما وردت هذه الطريقة في التعيين في نص المادة 715 مكرر 4/7-8 من القانون التجاري الجزائري، لكن باعتبار أن الخاص يقيد العام فإننا سنكتفي بالعمل بما هو مذكور في المرسوم 11-32 السابق ذكره.

ولا تطبق أحكام هذا المرسوم إذا تم تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء وبالتالي عدم إعداد دفتر الشروط المشار إليه أعلاه (المادة 2/15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره).

الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات

أ- **انتهاء المدة المحددة قانونا:** تنتهي مهامه بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 1/27 من القانون 10-01 الجديد التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة 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 الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

ب- استقالة محافظ الحسابات: نصت المادة 38 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها: "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا المراقبات والإثباتات الحاصلة". ولا يجوز أن يكون الدافع للاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية، لذلك وضع المشرع في هذه المادة شروطا خاصة بالاستقالة وهي: شرح مفصل للأسباب الموضوعية/ إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للشركة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة/ إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها/ ألا تشكل أو تسبب هذه الاستقالة أضرارا للشركة.

ت- عزل محافظ الحسابات: إذا توافر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الشركاء أو المساهمين، الجمعية العامة.

ث- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه: لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن اختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته.

ج- اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وافلاسها: لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية واقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف.

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (الاندماج بالمزج) أو في حالة ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم)، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج.[36]

[36] بن جميلة محمد، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير تخصص قانون الأعمال بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مرجع سابق، ص52.

خلاصة الفصل الثاني

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى مهنة محافظ الحسابات وذلك وفق التشريع الجزائري الساري المفعول، حيث تم التعرف إلى مختلف خصائص محافظ الحسابات والتي تتمثل في الاستقلالية والطابع الشخصي إضافة الى خاصية الاستمرارية في العمل وخاصية الكفاءة والأخلاق، وتم التعرف أيضا على حقوقه التي أوجبها له القانون والالتزامات التي فرضها عليه.

كما تعرفنا من خلال هذا الفصل على الشروط الواجب توافرها في الشخص طبيعيا كان أم معنويا لكي يمارس مهنة محافظة الحسابات، وكيفية تعيينه، أيضا الحالات التي يتم فيها انهاء مهامه، وهذا كله حسب ما جاء به القانون 10-01.

الفهرس

المحتويات	الصفحة
الإهداء	III
كلمة شكر وتقدير	IV
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VIII
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	21-01
تمهيد	02
المبحث الأول: : عموميات حول مهنة التدقيق في الجزائر	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	03
أولا: التدقيق في الجزائر في الفترة الممتدة ما بين 1969-1980	03
ثانيا: التدقيق في الجزائر في الفترة الممتدة بين 1980-1988	04
ثالثا: الفترة ما بعد 1988	05
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	07
أولا: قبل الإصلاح	07
ثانيا: بعد الإصلاح	10
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	13

المطلب الأول: أسباب اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	**13**
المطلب الثاني: إصلاح مهنة التدقيق في ظل القانون 10-01	**15**
أولا: عرض القانون 10-01	**15**
ثانيا: الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01	**17**
خلاصة الفصل الأول	**21**
الفصل الثاني: مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01	**44-22**
تمهيد	**23**
المبحث الأول: محافظ الحسابات وحقوقه والتزاماته	**24**
المطلب الأول: خصائص محافظ الحسابات	**24**
أولا: محافظ الحسابات	**24**
ثانيا: خصائص محافظ الحسابات	**24**
المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات	**26**
أولا: الحقوق	**26**
ثانيا: الالتزامات	**28**
المبحث الثاني: طريقة تعيين محافظ الحسابات وانها مهامه	**31**
المطلب الأول: الشروط الواجب توافرها من أجل تعيين محافظ الحسابات	**31**
أولا: ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي	**31**
ثانيا: ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي	**36**

المطلب الثاني: كيفية تعيين محافظ الحسابات وانهاء مهامه	**39**
الفرع الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات	**39**
أولا: تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين	**41**
ثانيا: الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات	**42**
الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات	**44**
خلاصة الفصل الثاني	**44**
الفصل الثالث: المهام الدائمة ومحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا	**86-46**
تمهيد	**46**
المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات الدائمة ومعايير تقاريره	**47**
المطلب الأول: المهام الدائمة لمحافظ الحسابات	**47**
أولا: تقنيات المراقبة	**47**
ثانيا: عمليات المراقبة	**50**
المطلب الثاني: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات	**53**
المبحث الثاني: دراسة حالة على مستوى مكتب محافظة الحسابات(مستغانم)	**66**
المطلب الأول: عموميات حول الشركة	**66**
أولا: تعريف الشركة	**66**
ثانيا: مهمة محافظ الحسابات في الشركة	**66**
المطلب الثاني: تقرير محافظ حسابات الشركة **X**	**67**

خلاصة الفصل الثالث	**87**
الخاتمة	**89**
قائمة المراجع	**93**
الملاحق	**97**

قـائـمـة الجـداول

الـعـنـوان	الـصـفـحـة
جدول الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01	**18**

مقدمة

الفصل الأول

الفصل الثاني

الفصل الثالث

خاتمة

المراجع

قائمة الملاحق

توطئة

يشهد العالم المعاصر تطورات وتغيرات جدرية أثرت بشكل كبير على نمط واتجاهات العلاقات والمتغيرات في العديد من المجالات ومنها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها، مما جعل مختلف التنظيمات والمؤسسات الاقتصادية تغير وتطور في طبيعة علاقاتها ومعاملاتها مع محيطها الخارجي، مواكبة لتلك التطورات والتغيرات العالمية وأكثر الظواهر الاقتصادية تأثيرا على المؤسسات نجد العولمة الاقتصادية بشكلها العام، حيث وسعت من محيط وبيئة هذه المؤسسات لتنقلها من طابعها المحلي والإقليمي الى طابع دولي، الأمر الذي أتاح لمثل هذه المؤسسات بدائل إضافة حيث أصبحت تتسم بالعالمية.

وفي ظل هذه التطورات عرفت الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي في بداية العقد الأول من القرن الواحد والعشرين تحولات جذرية متسارعة، أهم ما أصبح يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات والأفراد نتيجة الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.[1]

فعلى مستوى مهنة المحاسبة، فقد أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة (باعتبارها وسيلة أساسية في الاتصال) تختلف بمحتواها وتطبيقاتها من بيئة لأخرى ومن بلد لآخر، مما يؤثر على وظيفتي القياس والاتصال الأساسيتين للمحاسبة، الأمر الذي أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العلمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسوق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها.

وعلى غرار مهنة المحاسبة فقد سعت الهيئات الإقليمية الدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الأوروبي للمحاسبين(IFAC)، ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتدت الى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

[1] زيادي سامي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات على شهادة الماجيستير في العلوم التجارية أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، جامعة سطيف، 2013.

باعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل محافظي الحسابات والمدققين عند اعداد وفحص القوائم المالية، وهو أمر في غاية الأهمية.

من أجل القضاء على نقائص المخطط المحاسبي الوطني الذي كان معمول به منذ سنة 1975 ومحاولة تكييفه مع هذا المحيط الاقتصادي الجديد وجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي تم إصدار القانون رقم 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي (scf) والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، ابتداء من دخول هذا القانون حيز التنفيذ بتاريخ 1 جانفي2010. هذا الإصلاح يقضي بضرورة إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي والمالي، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات لمهنة التدقيق، بالإضافة إلى النقائص التي تعاني منها مهنة التدقيق سواء على مستوى التأهيل المهني لمحافظ الحسابات أو أثناء العمل الميداني أو اعداده التقرير، يبدو جليا ضرورة اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل مواكبتها للتطورات الخاصة بالمهنة على المستوى الدولي.

ان لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين محافظ حسابات، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية. ونظرا لهذه الأهمية فقد حدد المشرع الجزائري في ظل التطور الذي شهده الإصلاح المحاسبي كل ما يتعلق بالمهام الموكلة لمحافظ الحسابات.

إشكالية الدراسة

وعليه في سياق الإصلاح المحاسبي السابق الذكر تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

ما هي المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق نظرا للتشريع الساري في الجزائر؟
- هل جاء القانون 10-01 بالجديد فيما يخص مهنة محافظ الحسابات؟

- ما هي المهام الدائمة التي يمارسها محافظ الحسابات ومعايير التقرير الذي يقوم به بعد انتهاءه من هذه المهام؟

الفرضيات

من خلال هذه الدراسة نسعى للإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات التالية:

- واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق يتلاءم مع التشريع الساري في الجزائر.
- حدد القانون الجديد 10-01 شروط وكيفيات ممارسة مهنه محافظ الحسابات.
- يمارس محافظ الحسابات عدة مهام من بينها المهام الدائمة وينتج عنها إعداد تقرير يعبر فيه المحافظ عن رأيه.

أهمية الموضوع

يستمد هذا الموضوع أهميته في تزامن معالجته مع بعض المجهودات المحدودة التي تبذل في الجزائر في إطار إصلاح مهنة التدقيق من خلال القانون 10-01، خاصة التي تقوم بها وزارة المالية والمتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.

كما أن التحولات الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري والمتمثلة في اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الجارية حول الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، كلها عوامل تحث على الإصلاح الاقتصادي، بما فيه إصلاح مهنة التدقيق.

أهداف الدراسة

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- الإجابة على الإشكالية المطروحة،
- معرفة التطورات التي وصلت اليها مهنة التدقيق في الجزائر،
- محاولة إبراز الفائدة من إصلاح مهنة محافظ الحسابات،
- معرفة المهام الدائمة لمحافظ الحسابات التي جاءت ضمن إطار الإصلاح،
- الاطلاع على محتوي التقرير الذي ينتج عن المهام الدائمة للمحافظ في الشركة وفق التشريع الجديد.

أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيار هذا الموضوع لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

أسباب ذاتية:

- الرغبة الذاتية في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص هذا الموضوع،

أسباب موضوعية:

- أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر،
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع.

منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية والوصول الى الأهداف المرجوة تتم معالجة موضوع البحث من خلال الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، حيث سنعتمد على المنهج الوصفي الجانب النظري بذكر مختلف التعاريف والمبادئ والقوانين إضافة إلى سرد حالة شركة ذات مسؤولية محدودة. والمنهج التحليلي الذي خصص للجانب التطبيقي لتحليل ودراسة دور ومهمة محافظ الحسابات الدائمة وكيفية اعداده للتقارير وذلك اعتمادا على مكتب محافظة الحسابات.

الدراسات السابقة

دراسة "نسرين حشيشي 2012" بعنوان دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة.

تناولت هذه الدراسة كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، حيث تم التطرق إلى أهم العناصر المتعلقة بمحافظ الحسابات وكيفية تأديته لمهامه وشروط ممارسته لهذه المهام، أيضا مختلف مسؤولياته.

دراسة "بن جميلة محمد 2011" بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة منتوري قسنطينة.

البحث عبارة عن مذكرة ماجيستير في تخصص قانون الأعمال، حيث تم في هذه الدراسة تسليط الضوء على مسؤولية محافظ الحسابات باعتباره عضو المراقبة الخارجي وعلاقته بشركة المساهمة، وتم توضيح طبيعة

العلاقة وخصائصها وما ينجم عنها من حقوق والتزامات، كما تضمنت هذه الدراسة ما يجب على محافظ الحسابات القيام به من مهام مهما كان نوعها.

صعوبات البحث

نشير إلى أنه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع قد صادفتنا بعض الصعوبات، نذكر منها ما يلي:

- قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال المهام الدائمة لمحافظ الحسابات نظرا للتشريع الجزائري، بحيث أغلب المراجع المتوفرة باللغة الفرنسية وهي مراجع لا تتناسب مع دراسة الحالة الجزائرية بسبب وجود اختلاف في القوانين والأنظمة المحاسبية بين فرنسا والجزائر، إضافة إلى قلة المعلومات المتواجدة بمراجع اللغة العربية في هذا الموضوع.

أقسام الدراسة

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية على النحو التالي:

الفصل الأول: تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك بالاعتماد على مبحثين، يتناول المبحث الأول عموميات حول مهنة التدقيق في الجزائر، ويتناول المبحث الثاني تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

الفصل الثاني: تم فيه التطرق إلى مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 10-01، حيث قسم الى مبحثين الأول تضمن حقوق والتزامات محافظ الحسابات والثاني تضمن طريقة تعيين محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: يتضمن المهام الدائمة ومحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا، حيث انقسم الى مبحثين الأول خصص الى دراسة مهام محافظ الحسابات ومحتوى معايير تقاريره، أما المبحث الثاني فخصص الى المجال التطبيقي الذي سيدري حالة شركة ذات مسؤولية محدودة.

الملخص

عرفت مهنة محافظ الحسابات تطورا كبيرا منذ نشأتها إلى يومنا هذ وأصبحت تمثل الأداة المثلى لحماية مصالح المساهمين والغير الذي يتعامل مع الشركة.

والجزائر كغيرها من الدول أعطت أهمية لهذه المهنة من خلال تنظيمها في مجموعة من القوانين العامة والخاصة وإنشاء هيئات مكلفة بتنظيمها على المستوى الوطني والجهوي، ورغم النقائص المسجلة على هذا المستوى إلا أنه يمكننا إرجاع ذلك إلى نقص الخبرة التي تميز التشريع في هذا المجال أو حتى القائمين على هذه المهنة نظرا لعدم وجود أمثلة واقعية تسمح بالحكم عليها باعتبار أن الأغلبية الساحقة لشركات المساهمة الموجودة في الجزائر لا تلجأ للادخار العلني ويتم تأسيسها بين أفراد العائلة الواحدة.

ورغم الظروف التي صاحبت التحول الاقتصادي في الجزائر إلا أن الأمر 02/05 المؤرخ في 2005/02/07 المعدّل والمتمم للقانون التجاري منح هذه المهنة نفسا جديدا بتوسيعه لمجال ممارستها ضمن الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تعد الشكل القانوني الأكثر استعمالا من طرف الشركات التجارية الموجودة في الجزائر.

ورغم الآثار الخطيرة التي قد تنجم عن الوظائف العديدة التي يؤديها محافظ الحسابات إلا أن المشرع أغفل، سواء عن جهل أم عن قصد، تنظيم كافة الجوانب القانونية لهذه المهنة من خلال تخصيص قانون مستقل وخاص بها وسد الثغرات المسجلة على مستوى النصوص المتعلقة بالمسؤولية باعتبارها عنصرا هاما في تحديد معالمها، ويرجع ذلك إلى غياب قواعد قانونية دقيقة واجتهادات قضائية في هذا المجال بسبب نقص خبرة أصحاب المهنة والقضاء على حد سواء.

ويؤكد واقع الأمر أن الجزائر أرادت تأمين هذه المهنة حسب الظروف والإمكانيات المتاحة من خلال حرص المشرع الجزائري على منحها الإطار القانوني المناسب من أجل ممارستها في أحسن الظروف وحمايتها من مختلف الضغوط والممارسات التي تؤثر عليها، كل هذا يدفعنا للإشارة بدور الدولة الجزائرية في هذا المجال باعتبارها استطاعت في ظرف وجيز تأطير هذه المهنة ولو بصفة غير شاملة عكس العديد من الدول العربية التي عجزت عن ذلك رغم أنها سبقتنا في هذا المجال.

Le résumé

La profession du commissaire aux comptes a connu un développement notable depuis sa création jusqu'à ce jour et elle est devenue l'outil idéal pour protéger les profits des actionnaires et du tires traitant avec la société.

l'Algérie, comme les autre pays , a donné une grande importance à cette profession en la régissant dans un ensemble de lois générales et privées et de par la constitution d'organes chargés de son organisation au niveau national et régional, et malgré les insuffisances affichées à ce niveau, on peut lier cela au manque d'expérience qui caractérise la législation dans ce domaine et même des décideurs de cette profession, vu l'inexistence d'exemples réels permettant de la juger considérant que la grande majorité des sociétés par actions se trouvant en Algérie ne recourent pas à l'épargne publique et sont constituées entres les membres d'une seule famille.

Et malgré les conditions qui ont accompagné le changement économique en Algérie, l'ordonnance 05/02 du 07/02/2005, modifiant et complétant le code de commerce, a donné à cette profession un souffle nouveau en élargissant son champ d'exercice au sein des sociétés à responsabilité limitée qui constitue la forme juridique la plus usitée par les sociétés implantées en Algérie.

El malgré les conséquences graves qui peuvent résulter des multiples missions qu'exerce le commissaire aux comptes, le législateur a omis, soit par ignorance ou par franche intention, l'organisation des aspects juridiques de cette profession en attribuant une loi propre et distincte à celle-ci et en comblant les lacunes au niveau des textes relatifs aux responsabilités comme étant un élément important dans la détermination de ses repères. Ceci revient à l'absence de règles juridiques précises et des jurisprudences dans ce domaine en raison du manque d'expérience des hommes de la profession au même titre que la justice.

La réalité confirme que l'Algérie a voulu assurer cette profession selon les conditions et les moyens disponibles du fait que le législateur algérien veille à lui conférer le cadre juridique convenable pour son exercice dans de meilleures conditions et la protéger des différentes pressions et pratiques qui l'affectent. Le tout nous pousse à rendre hommage au rôle de l'Etat Algérien dans ce domaine étant capable, dans un laps de temps, à encadrer cette profession, même de manière incomplète, contrairement à plusieurs pays arabes qui n'y sont pas parvenus en dépit de leur développement avancé dans ce domaine.

The abstract

The profession of the auditor experienced a notable developement since its creation so far and it became the ideal tool to protect the profits from the shareholders and the third treating with the companies.

Algeria, like the other country, gave a great imporance to this profession by governing it in a whole of general and deprived laws and from the constitution of bodies charged with its organization at the national and regional level, and in spite of the insufficiencies posted on this field and even of the decision makers of this profession, considering the inexistence of real examples making it possible to consider it considering that the great majority of the joint stock companies being in Algeria do not resort to the public saving and are made up enter the members of only one family.

And in spite of the conditions which accompanied the economic change in Algeria, ordinance 05/02 of the 07/02/2005, modifying and supplementing the commercial law, gave to this profession a new breath by widening its field of exercise within the limited liability companies which onstitute the legal form most used by the companies established in Algeria.

And in spite of the serious consequences which can result from the multiple missions that the auditor exerts, the legistator omitted, that is to say by ignorance or frank intention, the organization of the legal aspects of this profession by allotting a law clean and distinct to this one by filling the gaps with the level from the relative texts with the responsibities as being an important component in the deermination for his reference marks. This returns to the absence of precise legal rules and jurisprudences in this field because of the lack of experience of the men of the profession as well as justice.

Reality confirms that Algeria wanted to ensure this profession according to the conditions and the means available owing to the fact the Algeria legislator takes careto confer to him the suitable legal framework for his exercise under better conditions and to protect il form the various pressures and practices which affect it. The whole puches us to pay homage to the role of the Algerian State in this field being able, in an amount of time, to frame this profession, even in an incomplete way, contrary to several Arab countries whivh did not reach that point in spite of their development advanced in this field.

الخاتمة:

من المعلوم أن تطور مهنة محافظ الحسابات أمر مميز بحيث أنها في وقت وجيز تحولت من خدمة صديق إلى مهمة للحفاظ على المصالح العامة وبلغت تطورا كبيرا وازدادت مكانتها في مختلف التنظيمات الاقتصادية بصفة عامة والشركات بصفة خاصة، وبالتالي أصبحت هذه المهنة تمارس من طرف مهنيين محترفين مستقلين متمتعين بجهاز مهني يهتم بمختلف الميادين التي لها علاقة بالمهنة إلى جانب تعزيز استقلاليتهم وتحديد التزاماتهم مع توسيع مجال تدخلهم، وفي المقابل أوجب عليهم المشرع حماية لمصالح الشركة الخاضعة لرقابتهم بكتمانهم للمعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم فيها وهو الأمر الذي ترجمه من خلال نصه على التزام محافظ الحسابات بالسر المهني.

النتائج:

أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج، وفيما يلي تلخيص لها:

- يعبر إنشاء الغرفة الوطنية عن اهتمام الجزائر بالدور الممكن أن يلعبه محافظ الحسابات للنهوض بالاقتصاد الوطني خاصة في ظل التفتح على القطاع الخاص الذي تغيرت نظرة المشرع إليه حيث أخذ موقفا جديدا اتجاه الشركات التجارية بصفة عامة ورقابة هذا النوع من الشركات بصفة خاصة، وقصد ضمان أكثر فعالية وصرامة للدور الذي يؤديه محافظ الحسابات تم انشاء منظمات جهوية لرفع الخناق على المنظمة الوطنية سعيا لتطبيق تسيير جدّي وفعّال انطلاقا من تنظيم لا مركزي.
- بصدور مختلف النصوص القانونية المتعلقة بهذه المهنة تظهر لنا رغبة المشرع في جعل محافظة الحسابات مهنة متكيفة مع القواعد المعمول بها عالميا خاصة مع سياسة التفتح الاقتصادي التي تتطلب أن تكون قواعد المحاسبة أمثر تطورا وذلك بنصه على العديد من الالتزامات القانونية لا سيما عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المعنية بالرقابة، وبصدور الأمر 02/05 المؤرخ في 2005/02/07 المعدل والمتمم للقانون التجاري اتسع مجال عمل محافظي الحسابات بشكل ملفت للانتباه لأن أغلب الشركات التجارية الموجودة في الجزائر تأخذ شكل شركات ذات مسؤولية محدودة.
- يعتبر محافظ الحسابات صمام الأمان في الشركة فعندما تخرج إدارة الشركة على أحكام القانون أو تخالف نظام الشركة الأساسي أو عندما يلاحظ تلاعبا في حساباتها أو يكتشف أن ميزانيتها لا تعبر عن مركز الشركة المالي وأن الأرباح والخسائر لا تعطي صورة حقيقة أرباح الشركة أو خسائرها عند نهاية السنة المالية، فعلى محافظ الحسابات أن يكشف عن هذه النتائج التي توصل اليها في تقريره الى الجمعية العامة للمساهمين.

- لم تحظى هذه المهنة في الجزائر بالمكانة التي تمكنها من لعب دورها في الحياة الاقتصادية لمختلف المؤسسات العمومية وهذا راجع إلى الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي صاحبت التحول الاقتصادي في الجزائر من اقتصاد مسير مركزيا مع مختلف أشكال الوصاية إلى اقتصاد حر يخضع إلى قواعد السوق والعرض والطلب، لذلك فقد واجهت مهنة محافظو الحسابات الصعوبات التالية:
  - الركود الذي عرفته الحياة الاقتصادية وبالتالي كل المؤسسات والشركات بالإضافة إلى عدم وجود سوق مالية تتكفل بتوفير رؤوس الأموال اللازمة لسير عجلة النمو الاقتصادي، ولعل هذا العنصر يمثل أهم العراقيل التي واجهتها مهنة محافظة الحسابات والذي تزامن مع اصدار القانون المتعلق بها.
  - يثبت الواقع العملي أن محافظي الحسابات بحكم تخصصهم تسيطر عليهم النزعة المحاسبية رغم ما تتطلبه المهنة من تكوين قانوني يفتقره أغلب الممارسين لها في الجزائر لعدم وجود تعاون بين الاقتصاديين والقانونيين من أجل ترقية المهنة.
  - عدم استيعاب وظيفة محافظ الحسابات أو تجاهلها وعدم الأخذ بنصائحه أو تحفظاته وتوجيهاته أو عدم جداولها في بعض الأحيان الأخرى قد يؤدي إلى ملل لا يحمد عقباه، فكم من مرة يقوم محافظ الحسابات بالإشهاد على صحة الحسابات وانتظامها لشركة ما وبعد مدة قصيرة يتبين أن الشركة عاجزة أو مفلسة ولا تتخذ متابعات أو إجراءات ضد محافظ الحسابات.

هذه الوضعية أدت بالمشرع إلى محاولة تغطية النقائص المسجلة واتباع انجع السبل لأن المراقبة التي يمارسها محافظا الحسابات تشكل أكثر من ضرورة بالنسبة للمؤسسات العمومية في ظل القوانين التي تنظمها، ونظرا لهذه الضرورة التي يمثلها محافظ الحسابات فقد جرى تنظيم المهنة في التشريع الجزائري بشكل يسمح لها باحتلال مكانة هامة في الشركة أو من خلال المهام المكلف بها.

اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:**

تم التأكد من صدق الفرضية الأولى، أي أن واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق أصبح يتلاءم مع التغيرات المحاسبية الجديدة ، وذلك بفضل القرارات الأخيرة التي أصدرها المشرع الجزائري في الآونة الأخيرة أهمها القرار الذي يحدد محتوى معايير التقارير التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- **الفرضية الثانية**

تم التأكد من صدق الفرضية الثانية، حيث لا يمكن اغفال النقلة التي قام بها المشرع الجزائري من خلال إصدار القانون 10-01 الجديد الخاص بالمهنة حاول من خلاله سد الفراغات القانونية التي تضمنها

القانون الملغى، ولقد وفق المشرع في ذلك إلى حد بعيد بحيث غطى الخطوط العريضة وشملها بنصوص قانونية واضحة وصريحة وترك الأمور الثانوية للتنظيم الذي جاء بعد ذلك إلى حدّ بعيد بحيث غطى الخطوط العريضة وشملها بنصوص قانونية واضحة وصريحة وترك الأمور الثانوية للتنظيم الذي جاء بعد ذلك بصدور المراسيم التنفيذية.

- **الفرضية الثالثة:**

تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة، إذ أن محافظ الحسابات لديه عدة مهام هناك دائمة وهناك خاصة أو ما تعرف بالاستثنائية، ومن أهم المهام الدائمة التي أسندت إلى محافظ الحسابات إضافة إلى مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة والتي تدور حول العمليات التي تقوم مع الزبائن والممونين، والأجور والأعباء الاجتماعية، وعمليات الرسم على رقم الأعمال والعمليات التي تتعلق بخزينة الشركة، هي الإشهاد على صحة وانتظامية الحسابات، ولا يتوقف الأمر هنا فقد تسند إلى محافظ الحسابات مهام أخرى غير المهام الدائمة وتعتبر استثنائية او خاصة لم نتطرق إليها لكي لا نخرج عن موضوع الدراسة، وفي الأخير وقبل أن يتقدم محافظ الحسابات لحضور اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول، يتوج المهام الموكلة إليه بإعداد تقارير سنوية توجه إلى الجمعية العامة لإطلاعهم على وضعية الشركة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر هذه المهام محددة ومنظمة قانونا نحكمها مجموعة من القوانين والتنظيمات.

ما يمكن استخلاصه أن مختلف التشريعات بقدر ما دعمت ووسعت في مهام وسلطات محافظي الحسابات بقدر ما زادت في مسؤوليتهم لكن ذلك من شأنه عدم فتح الباب أمام هؤلاء للتعسف في أعمالهم أو إهمال أشغالهم وعدم منحها الأهمية التي تتطلبها، والملاحظ أن هناك أمورا عديدة تفطن إليها المشرع الجزائري وجسدها في القانون الجديد وحاول جاهدا إحداث تغيير إيجابي وهو الأمر الذي أعتبره باعتباره غطى مختلف جوانبها.

لكن باعتبار أن هذه المهنة لم ترتقي إلى حد الآن إلى المستوى المرغوب منها بلوغه، فإن المستقبل هو الكفيل الوحيد بأن يحكم عليها وعلى القوانين الجديدة التي تنظمها.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير لم يكن هذا الموضوع إلا دراسة مبسطة حول موضوع عميق، حيث يمكن اقتراح بعض المواضيع التي يمكن دراستها لاحقا:

- تأثير التعديلات القانونية الأخيرة الصادرة من التشريع الجزائري على مهنة محافظ الحسابات.
- المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات.
- مسؤولية محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- محتوى تقارير محافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر.

كما أتمنى أن أكون قد أحطت بكل النقاط المهمة في هذا الموضوع، وأرجوا أن تكون هذه الدراسة دراسة قيمة.