

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر  
الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

# أعمال محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبين:

بويش نجات

هلال لطيفة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	لقب واسم الأستاذ	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. بن شني يوسف	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مقرراً	د. بسدات كريمة	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	د. بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر-أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019-2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر وتقدير
	الإهداء
	الفهرس
	فهرس الجداول والأشكال
	المقدمة
	<b>الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات</b>
	تمهيد
	المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات
	المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
	المطلب الثاني : مفهوم محافظ الحسابات
	المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات
	المبحث الثاني : خصائص محافظ الحسابات
	المطلب الأول : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
	المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات
	المطلب الثالث : حقوق وواجبات محافظ الحسابات
	المبحث الثالث : الإجراءات المالية والقانونية المتعلقة بأعمال محافظ الحسابات
	المطلب الأول : أتعاب محافظ الحسابات
	المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات
	المطلب الثالث : إعداد التقرير
	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني : دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات</b>
	تمهيد
	المبحث الأول : الإفصاح عن القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات
	المطلب الأول : تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة
	المطلب الثاني : تقرير محافظ الحسابات حول خصوم المؤسسة
	المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات حول حسابات نتائج المؤسسة
	المبحث الثاني : دور محافظ الحسابات حول تقارير الخاصة للمؤسسة
	المطلب الأول : التقارير الخاصة
	المطلب الثاني : الرقابة الداخلية
	المطلب الثالث : تقارير خاصة حول فروع المؤسسة

	خلاصة الفصل
	الخاتمة
	قائمة المراجع

## إهداء

باسم الذي جعل العلم عبادة يجزي من أتقنه ومن أتقته،

باسم صاحب المداية والفضل في البداية والنهاية،

أهدي هذا العمل

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ومن أرضعني  
الحب والحنان، إلى رمز الحب ولبس الشفاء، إلى القلب الناصع والبياض  
{ أمي الحبيبة }.

إلى من جرع كأس فارغا ليستيني قطرة حب، إلى من كلب أمانه لي قدم  
لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليهد لي طريق العلم  
إلى القلب الكبير { أبي العزيز }.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رباحين حياتي  
{ إخوتي }.

إلى الروح التي سكنه روعي { زوجي الحبيب }.

إلى زميلتي في المذاكرة وكل الأصدقاء، وإلى كل من ساندنا من قريب  
أو بعيد.

نجاة

تمهيد :

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، و من هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات .  
إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات العينية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحاييد عن مطابقة تلك البيانات ، مما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

المبحث الثاني : خصائص محافظ الحسابات

المبحث الثالث : إجراءات المالية والقانونية متعلقة بمحافظ الحسابات

## المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك كيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال. وتعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة خصوصيات المراجعة في الجزائر.

إلا أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة إذا ما قررت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منتظمة إلى أن جاء القانون 08-91 الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة

## المطلب الأول: مفهوم محافظ حسابات

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على انه الشخص الذي يدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادف على نظام الجرد وحسابات المؤسسة و الموازنة وصحة لذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين<sup>1</sup> ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات. أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين. يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علينا للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها

-حسب المادة 27 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 تنص هذه المادة على ما يلي :

-يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات و الهيئات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات حسب المادة 28 يصطلح محافظ الحسابات بالمهام التالية:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة

المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المذكورة سابقا في نهاية السن<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-القانون التجاري، الصادر، المادة 715، ص. 188.

<sup>2</sup>-الجريدة الرسمية رقم 20، 1 ماي 1991.

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومة المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة والمديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

-يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته استمرار استغلال المؤسسة.

-وحسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>3</sup>

-تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه.

من خلال هذه المفاهيم يستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعمليا لتدقيق الحسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي .

#### المطلب الثاني : مهام محافظ الحسابات

يعمل محافظ الحسابات على التأكد من مدى احترام المؤسسة للنصوص القانونية والتنظيمية وذلك من خلال إثبات شرعية وصدق النتائج المالية ، إذن يمارس محافظ الحسابات وظيفته في هذا الاتجاه منفاذ مهامه المتمثلة في مهام دائمة عامة واستثنائية خاصة .

1- مهام دائمة-عامة : إضافة إلى مهمته الأساسية المتمثلة في إثبات شرعية وصدق الحسابات فالمحافظ ملزم بفحص كل ما يقدم من معلومات إلى المساهمين والعقود المبرمة الخاصة بالمؤسسة موضوع المراقبة وفيما يلي تفصيل لهذه المهام :

1-1 إثبات شرعية وصدق الحسابات مع تقديم الصورة الحقيقية للنتائج المالية : وهي أهم شيء يتركز عليه عمل مراجع مراعي ما يلي :

المراجعة الجدية والكافية: لأجل أن يستطيع محافظ الحسابات التصديق بكل ثقة على الوثائق المراقبة ويشهد بأنها تعبر حقيقة عن واقع المؤسسة فمن المهم أن يكون تحقيقه معمقا ومتعددا، إذن يجب أن يستخدم كافة إمكانياته وكفاءاته حتى يقوم بعمله على أتم وجه .

<sup>3</sup>-01. المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 الصادر في 11/06/2010، المادة 22 ، ص 7

- ❖ الإثبات شيء نسبي؛ أن عملية الإثبات نسبية فهي لا تضمن أن يكون صدق الوثائق المراقبة مطلقا لأنه وكما أشرنا من قبل المراجعة تعتمد على العينات وهي لا توصل إلى التأكد التام وإنما إلى درجة ثقة<sup>4</sup> معينة .
- ❖ أن يكون إثباته موافق للمقاييس<sup>5</sup>؛ حتى يستطيع محافظ الحسابات مراقبة القوائم المالية بشكل جيد فمن المهم أن تكون هذه الأخيرة منجزة وفق المبادئ المحاسبية فمن جهة يجب أن قانونية أي موافقة للقوانين، ومن جهة أخرى يجب أن تكون صادقة من حيث أنها تعبر حقيقة عن وضعية المؤسسة، يمكن تلخيص مقاييس شرعية الحسابات فيما يلي :
- ❖ تكون موافقة لنصوص القانون التجاري.
- ❖ تكون موافقة للمبادئ المحاسبية العامة المقبولة.
- ❖ ثبات طرق وضع الميزانيات، جداول حسابات الاستغلال وكذا جداول حسابات النتائج .
- ❖ مبدأ مسايرة القوائم المالية للعمليات داخل المؤسسة.
- ❖ مبدأ وضوح القوائم المالية وكفايتها.
- 2-1 تدقيق المعلومات المعطاة للمساهمين: وهذا لكونه حارس مساواة بين الشركاء وهو يضمن حقوق المساهمين وبذلك فهو ملزم بفحص ما يلي :
- \*تقرير مجلس الإدارة و الوثائق المرسلة إلى المساهمين: يلزم القانون التجاري في المادة 678 كل إدارات الشركات بإرسال بعض الوثائق إلى المساهمين تكريسا لحقهم المشروع في المؤسسة من أهمها :
- ❖ تقارير مجلس الإدارة ومجلس المراقبة .
- ❖ جداول حسابات الاستغلال وحسابات النتائج والميزانيات
- ❖ نتائج المؤسسة المسجلة على مدى 5 سنوات الأخيرة.
- ❖ جداول الفروع والمساهمات .
- يقوم محافظ الحسابات بتدقيق ومراقبة هذه الوثائق قبل إرسالها إلى المساهمين بمعية تقرير الخاص بمدى صحتها وشرعيتها . ورغم أن القانون الجزائري ولا يجبر صراحة على تدقيق هذه الوثائق إلا أنه استجابة إلى المعايير المهنية العالمية فهو ملزم بمراجعتها إخلاء لمسئوليته .
- \*صحة مجاميع الأتعاب التي تحصل عليها الأشخاص الأعلى رتبة: طبقا للمادة 819 من القانون التجاري، فإنه على محافظ الحسابات أن يصادق على إجمالي الأجور المدفوعة للأشخاص الأعلى أجورا، وعند هؤلاء الأشخاص يتراوح بين 05 و10 حسب عدد العطل<sup>6</sup> الإجمالي.

<sup>4</sup>لوالى عدة، مهنة محافظ الحسابات بين النظرية والتطبيق، مكتب الأستاذ المشرف حي الانتصار 48 مسكن، غليزان، 2007، ص21.

<sup>5</sup>نفس المصدر السابق، ص 22.

<sup>6</sup>-المصدر السابق، ص25

\* إعادة دمج بعض المصاريف عند حساب النتيجة: عند احتساب النتيجة يتم خصم بعض المصاريف العامة الأولية كمصاريف تأسيس الشركة ومصاريف زيادة رأس المال وكذا الإهتلاكات والمؤونات وذلك حسب المادة 720 من القانون التجاري .

3\_1\_ المراقبات الخاصة: أثناء تأدية محافظ الحسابات لمهامه، يحدث أن يقوم بمراقبات خاصة تستدعيها ظروف نشاطه، يمكن أن نلخصها فيما يلي:

\_المساواة بين المساهمين: ينص القانون التجاري في المادة 715 مكرر 04 على أنه من المهم أن تكون وضعية المساهمين مماثلة اتجاه المؤسسة إذا لا يجب أن يحصل أحدهم على الامتيازات غير مبررة مباشرة وكانت أو غير مباشرة ، إضافة إلى المساواة في حقوق الأسهم حيث أن العمليات سحب أو تخصيص أو خفض حقوق بعض الأسهم ، إضافة إلى حق التصويت في الجمعية العامة للمساهمين وتحديد أو إلغاءه ويجب أن تخضع للمعايير القانونية .

\_أسهم الضمان : طبقا للمادتين 619 و628 من القانون التجاري ، يجب أن يكون مجلس الإدارة مالي لنسبة تمثل على الأقل 20 بالمائة من أسهم رأسمال الشركة وتخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة وهي غير قابلة للتصرف فيها .

\*فحص العقود الخاصة: طبقا للمادتين 672 و628 من القانون التجاري فان المحافظ تكمن مهمته هنا فحص و تقدير شروط إبرام هذه العقود القائمة بين المؤسسة موضوع المراقبة و المؤسسات و الشركات التابعة للشركة الأم، من جهة بينها وبين المديرين والإداريين قصد التأكد من شرعيتها ومدى احترامها للقانون فمن خلال تحقيقاته، يتأكد من طبيعة و نوعية هذه العقود رأي الجمعية العامة فيها، وان العقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى ليست على علاقة شراكة أو ملكية مع أحد القائمين بإدارة الشركة، ومن جهة أخرى، إن كان القائمون بإدارة الشركة قد استفادوا من أي قروض من المؤسسة ولم يحصلوا على فتح حساب جاري إذن مهما كانت العقود المبرمة فمحافظ الحسابات يقدم تقريراً مفصلاً حولها وحتى في حالة عدم وجود اتفاقيات قائمة بين المكلفين بالإدارة والشركة، يقوم بتقديم تقرير إلى جمعية المساهمين فيها عدم وجود أي اتفاقية.

2\_ مهام استثنائية\_ خاصة: كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بمهام عديدة و استثنائية من خلالها يعتبر محافظ الحسابات بمثابة ممثل قانوني و حارس العدالة داخل المؤسسة وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

1\_2\_ حالة تعديل رأسمال الشركة: في هذه الحالة نميز عدة حالات أخرى:

\*إلغاء حقوق الأفضلية للاكتتاب: طبقا للمادتين 700 و702 من القانون التجاري فانه يجب على محافظ الحسابات أن يفحصها إذا كانت العناصر التي تدخل في العملية رفع رأسمال الشركة عن طريق إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب للمساهمين شرعية وصحيحة إذ يجوز حسب القانون إن تلغي الجمعية العامة حق الأفضلية في الاكتتاب المساهمين لصالح شخص أو أكثر وذلك بعد منحهم مدة تصل إلى ثلاثين يوماً.

\*رفع رأس المال بمقاصة بين الأسهم و ديون معنية المقدار: وفقا للمادة 688 من القانون التجاري يجب أن يتأكد محافظ الحسابات من انفعالات حسابات الديون حيث تصبح الأسهم الجديدة مسددة القيمة بالمقايضة مع ديون معينة المقدار ومستحقة الأداء على الشركة.

\*إنقاص رأس المال: عليه أن يتأكد أولاً من مبررات العملية ثم شروط سيرها حسب بنود المواد 712 و713 من القانون التجاري.

\*قيام المؤسسة بشراء أسهمها بهدف إلغائها: محافظ الحسابات مطلب بإعطاء رأيه حول العملية تخفيض رأس المال عن طريق هذه الطريقة، وبنود المادتين 714 و715 من القانون التجاري الجزائري.

\*سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم: على مندوب الحسابات أن يدرج في تقريره أسس تحويل سندات استحقاق إلى أسهم طبقاً للمادة 715 مكرر 16 من القانون التجاري الجزائري.

2\_2\_ حالة تحويل الشركة: نصت المادة 715 مكرر 16 من القانون التجاري على أنه يتخذ قرار التحويل بناء على تقرير مندوبي الحسابات الذين يشهدون أن رؤوس الأموال تساوي على الأقل رأسمال الشركة عند التحويل.

إضافة إلى المهام التي ذكرناها فالمحافظ يمكنه "تقدير الاقتراحات الخاصة بتعديل إشكال وطرق تقييم الحسابات الاجتماعية" حسب المادة 717 من القانون التجاري وهو ملزم أيضاً بفحص كل الإقتناءات الجديدة من المساهمات في شركات أخرى مع الإشارة إليها في تقريره طبقاً للمادة 731 من القانون التجاري.

2\_3\_ رفع الوقائع الإجرامية إلى رئيس الجمهورية: يلزم القانون محافظ الحسابات برفع الوقائع الإجرامية التي يكتشفها أثناء ممارسته لوظيفته، هذا التفويض له عدة أوجه طبقاً للمواد 830 و715 مكرر 13 و14 من القانون التجاري التي نصت على أنه يجب أن يكون كما يلي:

❖ \_الطبعة القانونية لهذه المهمة الخاصة.

❖ \_الوقائع الإجرامية التي يجب أن ترفع إلى وكيل الجمهورية.

❖ \_معرفة أكيدة بالوقائع الإجرامية بالشكل الذي يدع مجالاً للشك.

❖ \_شكل وأجال رفع الوقائع الإجرامية.

إن مهمة رفع الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية هي مهمة خاصة مرتبطة بطبيعة وظيفة محافظ الحسابات من خلال عملية التفويض هذه، وللمحافظ مسؤولية كبيرة سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء التي يكون قد ارتكبها المسؤولون أثناء أدائهم لوظائفهم، على محافظ الحسابات أن يدعم مهمته هذه بأدلة إثبات حتى يعطها الشرعية الأزمة إلا أن يلاحظ هو الفراغ القانوني الذي يخص كيفية رفع هذه الجرائم إلى وكيل الجمهورية ويبقى محافظو الحسابات يستعملون عريضة مكتوبة توضح نوعية الجرائم.

## المبحث الثاني: خصائص محافظ الحسابات

لابد علا محافظ الحسابات أن يبين أهم شروطه المتعارف عليها من المؤهلات علمية وعملية ثم المرور بأتعاب وكيفية عزله وفي الأخير معرفة ما هم حقوقه وواجباته حتى يكون مبحثنا كامل في ما يتعلق بمحافظ الحسابات .

## المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن يتوفر على الشروط الآتية:

الشروط العامة: نصت المادة 8 من قانون 10\_1 للشروط الآتية

1\_ أن يكون جزائري الجنسية .

2\_ أن يحوز على شهادة للممارسة المهنة على النحو التالي :

\_ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي يجب أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها .

3\_ أن يتمتع بجميع حقوق السياسية والمدنية .

4\_ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

5\_ أن يكون معتمد من الوزير المختلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليه في هذا القانون

6\_ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية في المنظمة الوطنية قبل القيام بأي عمل .

المؤهلات العلمية:

\_ شهادة جامعية تخصص المحاسبة .

\_ شهادة مدرسية العليا للتجارة فرع المالية والمحاسبة أو فرع التدقيق .

\_ شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من

المواد المتعلقة بالمحاسبة ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام

مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.

\_ شهادة في مهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها ومعترف بها من الهيئة العليا بموجب التعليمات تصدرها لهده الغاية إذا كان حاصلها على شهادة الجامعية .

المؤهلات العملية:

\_ أن يكون مدقق الحسابات واقعيًا في عمله وعند طلبه لأي بيانات أو معلومات وفقًا لتقديره الشخصي .

\_ يكون ملماً بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة محل الفحص عن طريق القيام بالزيارة لمواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين .

\_ أن لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره في ظروف غير ملائمة للمنشأة.

\_ أن يكون متابع لحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات و الجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات للممارسة الفعلية .

**المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات وعزله**

أولاً : تعيين محافظ الحسابات

\_ يخضع تعيين مدقق الحسابات في المشروعات الفردية لصاحب المشروع الفردي أو للشريك المدير أو مجلس الشركاء الأشخاص، أم في الشركات المساهمة فقد حدد القانون طرق تعيين مدقق الحسابات على النحو التالي:

أ\_ التعيين بواسطة الهيئة التأسيسية :

-المؤسسون هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في إنشاء شركات مساهمة تمارس أحد الأنشطة الاقتصادية وقاموا بجميع الدراسات والتصرفات بعد ذلك حتى تسجل الشركة والموافقة عليها من قبل الشركات ثم يتم طرح أسهمها للاكتتاب العام .

ب5عد انتهاء عمليات الاكتتاب يتم خلال شهرين اجتماع الهيئة التأسيسية بحضور مكنتين يحملون نصف الأسهم المكتتب بها على الأقل ، حيث يتم انتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة وكذاك محافظ الحسابات .

ب: التعيين من قبل الهيئة العامة وذلك من خلال حياة المشروع الطبيعية ، وتنص المادة (192) فقرة (أ) على "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية مدققاً أو أكثر من بين محافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب .

ج- يتم التعيين من قبل مراقب الشركات: بناء على تنسيب ثلاثة أسماء من قبل مجلس الإدارة المنشأة لمراقب الشركات ويقوم باختبار واحد أو أكثر للقيام بعملية التدقيق وذلك في حالة إهمال الهيئة العامة للمساهمين من انتخاب مدقق أو اعتذار المدقق المعين .

- التعيين من قبل وزير الصناعة والتجارة بناء على تنسيب مراقب الشركات وموافقة لا يقل عن 20 بالمائة من المساهمين أو ربع مجلس الإدارة (1.25) نجد مما سبق أنه يمكن تعيين مدقق أو أكثر للقيام بأعمال التدقيق وقد أعطى المشرع الحق في تعيين للهيئة المساهمة خلال حياة المنشأة وليس بيد الإدارة حفاظا على استقلالية المدقق في عمله وأثناء إبداء الرأي ونلاحظ أن عملية تعيين المدقق ليس بالأمر السهل وذلك لحساسية المهمة وأهميتها للأطراف المستفيدة من تقريره .

ثانيا : عزل محافظ الحسابات

يتم عزل مدقق الحسابات في المنشأة لعدة أسباب ويتم تعيين مدقق الحسابات آخر ليقوم بعملية التدقيق ، ويتم عزل المدقق عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أول إعادة تعيينه ومن ممكن أن يتم عزل المدقق خلال السنة المالية حتى لا يكون هناك عزل تعسفي إلا أن ذلك لا يعني عدم القيام الشركات بتغيير مدقق الحسابات ويجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء حق للمدقق للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية للمساهمين وقد اتفقت عدد من دراسات الميدانية على تغيير مدقق الحسابات يمكن أن يرجع إلى واحد أو أكثر من أسباب التالية :

1\_ أسباب مرتبطة بشركة :

أ\_ تغيير الإدارة.

ب\_ الحاجة إلى الخدمات إضافية ،

ج\_ تركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة بمكتب واحد .

د\_ حجم الشركة .

هـ\_ العلاقة بين إدارة الشركة و المدقق .

و\_ التعثر المالي .

2\_ أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .

✓ الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة .

✓ الخلاف حول العرض والافصاح .

- ✓ إصدار المدقق تقرير متحفظ .
- ✓ عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقديم معلومات سريعة ودقيقة عن مشكلات الجارية.
- ✓ تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية .
- ✓ الخلاف حول نطاق وإجراء عملية التدقيق .
- ✓ الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة .
- ✓ تخفيض الأتعاب .
- 3\_ أسباب مرتبطة بمكتب التدقيق .
- ✓ الرغبة في استخدام مكاتب تدقيق ذات سمعة وشهرة .
- ✓ استخدام مكتب كبير لكسب ثقة الممولين .
- ✓ تخصص المدقق في قطاع معين من الشركات .
- ✓ عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق .

المطلب الثالث : حقوق محافظ الحسابات وواجباته

حقوق محافظ الحسابات :

لما كان المدقق الرقيب على أعمال الإدارة والحارس على حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي العلاقة بالشركة ، نراه يصدر في تقريره حكمه على تصرفات الإدارة ، ويكتشف للمساهمين نتائج رقبته وما استخلصه أثناء قيامه بعملية التدقيق .

ومن أجل القيام بمهمة هذه ، نجده متمتعاً ببعض الحقوق التي تمكنه من ذلك ، إلا فعليه واجب إثبات ذلك في تقريره أما مقابل هذه الحقوق ، فهناك واجبات معينة ، ولا بد أن نذكر أن حقوق المدقق وواجباته في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص تعتمد على طبيعة المهمة في عقد اتفاق بينه وبين أصحاب الشأن في هذه المنشآت أما الشركة المساهمة فقد نصت على ذلك التشريعات والقوانين المختلفة فقد وردت بعض الحقوق لمحافظ الحسابات في المادة (193) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 حيث يستخلص منها الحقوق التالية :

-حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها : سواء منها إلزامية أم اختيارية التي تمسكها الشركة . وكذلك محاضر جلسات المجلس الإدارة والهيئة العامة لمراعاة التقييد بنظام الشركة وما يتطلبه قانون الشركات وليتمكن أخيراً من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ووضعها المالي .

-حق طلب البيانات والإيضاحات : التي يرى المدقق ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله .

- كما يشمل ذلك الاستفسار عن نشاط التي تمارسه الشركات و أقسامها وفروعها وكذلك النظام الداخلي لها وأية معلومات يراها محافظ حسابات ضرورية لتمكينه من قيام بمهمته أو تسهيل القيام بها .

- تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها :

وهذا الحق مكمل للحق السابق لأنه يتيح للمدقق إجراء تحقيق للموجودات والمطلوبات في أي وقت والتأكد من وجودها عن طريق جرد هذه الموجودات جرذا فعليا كلما رأينا ذلك ضروريا بالتنفيذ واجباته .

فلمحافظ الحسابات حق القيام بأعمال الجرد الصندوق بحضور اللجنة من موظفي المشروع كما أنه له حق في حضور عملية الجرد المخزون وإجراء الاختبارات تطينه إلى سلامة عمليات الجرد .

\_ مناقشة الاقتراح المقدم بعزله :

لم يشرح قانون مزاولة مهنة التدقيق وكذلك قانون الشركات إلى حق المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله ، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات وذلك منها للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في حالة امتلاكهم بالنسبة كبيرة من أسهم رأس المال ، وكذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إليه والى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلي دفاع محافظ الحسابات وحقه في المناقشة اقتراح العزل .

✓ حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه :

✓ يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات .

✓ حق دعوة الهيئة العامة: يحق للمدقق الحسابات دعوة الهيئة العامة بناء على طلب 15 بالمائة من المساهمين إذا وجد ذلك، ويعتبر اجتماع هذه الهيئة اجتماعا غير عادي.

✓ كما يحق للمدقق أن يطلب إلى المجلس الإدارة الدعوة هيئة العامة للاجتماع في مواعيد مقرررة في نظام الشركة إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة ، كما يحق للمدقق أو للمدققين منفردين أو المجتمعين أن يطلب والى رئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رأو ذلك مفيدا .

✓ حضور الاجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية :

\_ يحق للمدقق حضور الاجتماعات الهيئة العادية وغير العادية لتلاوة تقريره عن عمليات المدقق التي قام بها ، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله وله أيضا الحق الحصول على صورة من الإخطارات و البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين ،

\_ حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية :

يحق لمحافظ الحسابات إذا وجد أنه يستطيع الحصول على كافة البيانات والايضاحات يراها  
 ضرورة لمزاولة عمله أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر من قبل  
 الشركة للامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطيع تكوين رأي بشأنها لأنه سبب من  
 أسباب السابقة .

واجبات محافظ الحسابات:

يتمثل في يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج مراجعة على أكمل وجه  
 وبشكل موضوعي وفعال ، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي :

1- يجب عليه أن يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاتها بما تحويه من  
 قيود يومية وحسابات أستاذ بفرض التحقيق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء العمل على  
 تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة

2\_ يجب على المراجع التحقيق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي  
 طريقة من الطرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في  
 هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية .

3\_ يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع  
 اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويقضي معظم عمليات الشركة .

4\_ يجب على المراجع أن يقدم التوصيات ولاقتراحات الملائمة بما يلي  
 أ\_ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها .

ب\_ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك .

ج\_ حسن سير المعاملة في أقسام والإدارات الشركة .

5\_ يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق  
 القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة ، كما تلتزم بنصوص بنود العقود  
 المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها .

6\_ يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد  
 المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي :

\_ تسجيل الأصول الثابتة في دفاتر بتكلفتها التاريخية .

\_ احتساب الاهتلاك لهذه الأصول القابلة للاهتلاك وفقا لطرق و المعدلات المعمول بها فيها في

الشركة في السنوات السابقة دون تغييرها الا بأسباب معينة تقتنع بها المراجع ووفقا لها جرى

- عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات والأنشطة المماثلة . \_ اثبات طرق للتقييم مخزون  
السلعي مثل طريقة تقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل .
- \_ إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل  
المخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكويره ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في الشركة  
.
- \_ عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحصيلها على حساب الدخل حتى لا  
يترتب عليها عدد زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح وبالتالي :
- \_ تخفيض نص المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها .
- \_ التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها لأنها سوف تحتسب على أساس أرباح ضئيلة غير  
حقيقية .
- \_ تخفيض الأرباح التي يمكن احتجازها لتدعيم المركز المالي في شكل احتياطات مختلفة .
- \_ عدم إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة .
- 7\_ يجب على المراجع فحص العناصر قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) للتحقق من أنه يظهر  
النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو الخسائر عن السنة المالية .
- 8\_ يجب على المراجع فحص عناصر القائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية) لتحقيق من  
أنها تعتبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي  
للشركة في نهاية السنة المالية .
- 9\_ يجب على المراجع أن يحضره أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في  
الشركة لمناقشة تقريره .
- 10\_ على المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في  
غير الشركات المساهمة ، أن يقدم تقريره الى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على  
جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن :
- أ\_ ما إذا كان المراجع قد حصل على كل البيانات والمعلومات و السجلات و الدفاتر اللازمة الانجاز  
عمله .
- ب\_ ما إذا كانت الحسابات والدفاتر و السجلات سليمة ومنتظمة .
- ج\_ ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تنفق مع البيانات المسجلة في الحسابات وتقارير و  
الملخصات المختلفة .

د\_ ما إذا كان الجرد و التسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد ووعي فيها القواعد المتعارف عليها .

ه\_ ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة للأحكام بعض النظم و القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.

و\_ ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر نتيجة الحقيقية من الأرباح أو الخسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة .

الجدول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حقوق	واجبات
حق الاطلاع في اي وقت على دفاتر الشركة سجلاتها ومستنداتها.	قيام بالفحص و التدقيق الفعلي لسجلات الشركة و دفاترها بما تحتويه.
حق طلب البيانات و الايضاحات.	تحقق من القيم المسجلة لعناصر الاصول للالتزامات المختلفة.....
تحقيق موجودات الشركة و التزاماتها.	تأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة لكل ملاءم.
مناقشة الاقتراح المقدم بعزله.	تقديم التوصيات و الاقتراحات الملائمة.
حق احتجازه للاوراق و المستندات حتى يصل على اتعابه	تأكد الى جانب الفحص و المراجعة فترية ان الشركة تقوم بتطبيق القوانين و وائح بطريقة سليمة
حق دعوة الهيئة العامة .	تحقق من ان الشركة تلتزم بتطبيق واعد المحاسبية المتعارف عليها
ضهور اجتماعات الهيئة العامة العادية و العادية.	فحص عناصر قائمة الدخل للتحقق من يظهر النتيجة الحقيقية.
حق الامتناع عن ابداء رايه في القوائم المالية	تنب ان يحضر هو او احد مساعديه تمام الجمعية العامة للمساهمين في شركة لمناقشة تقريره
	ي المراجع عند حضوره اجتماع مجلس إدارة في غير شركات المساهمة ان يقدم يره الى الاعضاء

المبحث الثالث : إجراءات المالية و القانونية متعلقة بأعمال محافظ الحسابات تتمثل الاجراءات المالية في الأعباء التي تتحصل عليها المراجع من جراء قيامه بعمله وقد وضع المشرع الجزائري بعض القرارات التي تطبق عليه في إطار المهام العادية التي تستند إليه إلى جانب هذه الإجراءات هناك أحكام قانونية تتعلق من جهة بمسؤولياته عن عمله وأمام المجتمع ومن جهة أخرى تتعلق بإصدار تقريره حول مراقبة الحسابات السنوية للنشاط و الملاحظات و التصريحات حول دقتها وشرعيتها ( أو عدمها ) إلى جانب هذا فإن على المراقب إبلاغ لذوي الحقوق على الأخطاء ، والغش المكتشفة خلال ممارسته المهنة .

#### المطلب الأول:أتعاب محافظ الحسابات وأشكاله

أولاً : أتعايب: تعرف أتعايب مدقق الحسابات بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما ، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تتعرضه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين ولا بد لمحافظ الحسابات أن أخذ عدد من العناصر عند قبوله للأتعاب :

- \_ تغطي تكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدین في عملية التدقيق.
- \_ مصاريف التنقل للمدقق ومساعدیه لإتمام عملية التدقيق .
- \_ مصاريف غير مباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعمیل مثل مصاريف المكتب .
- \_ ولا تنسى أن تحديد الأتعاب يتم مسبقاً قبل البدء بعملية التدقيق ويجب أن تكون الأتعاب عادلة و متناسقة مع الجهد الذي سوف يبذله ومع سمعة مكتبه والخبرة المهنية وكذلك درجة المخاطر التي تتعرض لها .
- هناك عدد من الاعتبارات التي على محافظ الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب :

- 1\_ الوقت المطلوب لانجاز العمل المطلوب منه .
- 2\_ عدد الموظفين (المساعدین) الذي سيقومون بمعاونة المدقق والأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق المساعد ، مدققين ، مبتدئين) .
- 3\_ العمل المطلوب من المدقق والمهارة اللازمة وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل استثمارات ضريبة، أو أمور إدارية أخرى .
- 4\_ التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع ، مصاريف القرطاسية وغيرها .

5\_ سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة .

6\_ وقت التدقيق مطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر .

7\_ قدرة العميل على دفع ومدى أهمية تقرير المدقق له .

ثانيا : أشكال الأتعاب :

الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات من العميل تختلف وفقا للشكل الذي تأخذه

1\_ الأتعاب الثابتة : وهي المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون ثابتا غير قابل لزيادة في المستقبل ،

ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة مع المدقق

2\_ الأتعاب المتغيرة : وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه

عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق

عملية التدقيق والجهد الذي سوف تستغرق في عملية التدقيق ، أو لكل يوم عمل يستغرق في

عملية التدقيق ، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تقود على

العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لأتعاب .

الجدول (2) مبلغ أتعاب محافظ الحسابات

مجموع الميزانية+نواتج استغلال	عدد ساعات العمل	حده 1000 دج{*}
من اقل من 100 مليون دج	160 الى اقل من 240	80 الى اقل من 120
100 الى اقل من 200 مليون	240 الى اقل من 340	120 الى اقل من 170
200 الى اقل من 400 مليون	340 الى اقل من 460	170 الى اقل من 230
400 الى اقل من 800 مليون	460 الى اقل من 600	230 الى اقل من 300
800 الى اقل من 1600 مليون	600 الى اقل من 760	300 الى اقل من 380
1600 الى اقل من 3200 ون دج	760 الى اقل من 1030	380 الى اقل من 515
3200 الى اقل من 6400 ون دج	1030 الى اقل من 1400	515 الى اقل من 700
6400 الى اقل من 12800 ون دج	1400 الى اقل من 1800	700 الى اقل من 900
12800 الى اقل من 25600 ون دج	1800 الى اقل من 2400	900 الى اقل من 1200
من 25600 مليون دج يضاف 2400 ساعة ب 2 اي 48 ساعة لكل حصة اضافية 5000 مليون دج حتى الحد اقصى 4500 ساعة	اقصى 4500 ساعة	اقصى 2250

{\*} يحصل عليها بضرب عدد الساعات من معدل الساعات بمبلغ 500 دج

المصدر: من اعداد الطالبتين

## المطلب الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات

\_تتكون هذه المسؤوليات من ثلاث أنواع أو أفرع تكون معا المسؤولية القانونية والتي يمكن أن يتعرض لها المهنيون عموما (ومنهم المحامون والمراجعون ) عدد ممارستهم لمهنتهم ، وهذه هي :

\_المسؤولية الجنائية .

\_المسؤولية المدنية .

\_المسؤولية العامة

\_لمسؤولية التأديبية .

فقد يصبح المراجع عرضه للمسؤولية الجنائية إذا ما اقترض إحدى الجرائم المنصوص عليها قانونا باعتبار أنها تلحق أضرارا بالمجتمع ككل .

-كما قد يتعرض للمسؤولية المدنية باعتبارها أن هناك ضرر قد أصاب شخص لخطأ أو إهمال من المراجع سواء كان لهذا الشخص علاقة تعاقدية معه أم لا وأيضا فقد يكون في إخلال المراجع بقواعد وأداب السلوك المهني أساسا لتعرضه للمسؤولية التأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتهي إليها .

ومما هو جدير بالملاحظة هنا أنه مع التسليم باستغلال كل مسؤولية من هذه المسؤولية عن لأخرى فلا يتوقف الفصل في أحدها على أخرى ، إلا أنه لا تنافر إطلاقا بينها حيث يجوز الجمع بينها جميعا أو بين اثنين منها دون أن يفهم من ذلك أن هذا الجمع بينهما ضروري .

ومن ثم ، فإن المراجع يمكن أن يساءل جنائيا وتأديبيا في نفس الوقت عن نفس الفصل مادامت شروط وأركان انعقاد كل مسؤوليته قد تحققت .

1\_المسؤولية العامة: حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية العامة في المادة 59 من القانون 10، 01 بتاريخ 29 جوان 2010 حيث يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج

2\_المسؤولية المدنية: حما المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 10\_01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة

\*مسؤولية عقدية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي

\*مسؤولية تقصيرية:تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الإضرار بالغير

## 2\_1 شروط قيام المسؤولية المدنية:

\*شروط قيام المسؤولية العقدية: تثار بمجرد الإخلال بأحد شروط :

\*شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

أ/الخطأ: يعد محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا يعد مسئول عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة و المسيرين، إلا إذ لم يكشف عنها في تقديره. للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري.

وبما أن المادة 52 من القانون 10\_01 المتعلقة بالمهن الثلاث الجديدة أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه وتحت مسؤوليته فيعد إذن بموجب ذلك مسئول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدنية.

ويمكن خطأ محافظ الحسابات في:

- \_إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو الاكتفاء بالمراقبة السريعة للقوانين والسجلات.
- \_الامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر.
- \_عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها.
- \_القيام بمراقبة بسيطة و سطحية للحسابات.....

وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات الدخلة ضمن مجالات اختصاصاته وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها والاختلاف بين المبدأ "الالتزام ببذل العناية وتوفير الوسائل" والاستثناء "الالتزام بتحقيق نتيجة" يمكن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، وطبقاً للقواعد العامة لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد.

ب/الضرر: لا تنعقد المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات إلا في وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقاً للمادة 02/610 من القانون 01\_10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعلياً وقابلًا للتقييم أي إن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة لكونه مباشراً وشخصياً وأكد يمس حقاً معنياً للشركة أو للغير، وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يترتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها.

ج/العلاقة السببية: قد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسئول وبين الضرر الذي أحدثه و الذي أصاب المضرور.. فلقد أجمع الفقهاء على أنه من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية لأن المسؤولية تقوم أساساً على خطأ الامتناع أي أن عدم قيام المحافظ بعمله أدى إلى وقوع الخطأ وكذلك لصعوبة الإثبات الطابع السلبي لهذه العلاقة فإذا استطاع طالب التعويض إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما فله طلب التعويض جزاء الضرر الذي أصابه، وبالمقابل لمحافظ الحسابات تفي المسؤولية عنه إذا أثبت أنه قد يدل عناية محافظ الحسابات العادي، كما تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في أطر ثلاث حالات وهي:

\_في حالة عدم وجود خطأ.

\_في حالة خطأ الغير.

\_في حالة وجود قوة قاهرة.

3\_ المسؤولية التأديبية "المهنية":

لقد نظم المشرع الجزائري في القانون 10\_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة في المادة 63 و ذكر العقوبات التأديبية والتي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة .

حيث اعتبر المشرع الجزائري بان كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات وظيفته وباعتبار إن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي فيمكنه بموجب ذلك إن يمتد ليشمل الحالات التالية:

عدم احترام الضوابط المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية:

يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة كأن لا يقوم

بإعلامها في أجل قدره شهر واحد بكل التغيرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية

الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا:

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات

التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن يمكن إن تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما

تنص على المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي 96\_163 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة:

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة و شرفها و التحلي بالرصانة اللازمة لذلك

فمحافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفا مخلة بالشرف و النزاهة حتى خارج ممارسته للمهنة

توقع عليه عقوبات تأديبية.

2\_ المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات:

إن تختلف التشريعات لم تقم بتنظيم النظام التأديبي مثلما يتطلب الأمر فهو يعتبر أضعف

نقطة لتنظيم مهنة محافظ الحسابات وهنالك إجراءات متخذة اتجاه محافظ الحسابات و كذا

تبيين العقوبات التأديبية الممكن توقيعها عليه.

2\_1/ الإجراءات المتخذة :

تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر في اللجنة

التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا

للتنظيم وهذا حسب ما نصت عليه المادة 63 من القانون 10\_01، بينما نصت الفقرتين الثالثة و

الرابعة من المادة 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات

أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.

2\_2/العقوبات التأديبية: حدث المادة 2/63 من القانون 10\_01 المتعلق بالمهن الثالث الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقوله "تمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإندار،

التوبيخ،

التوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر،

الشطب من الجدول،

إن المشرع الجزائري تدارك نفسه خلال النص في القانون 10\_01 المتعلق بالمهن الثالث الجديد على العقوبات التأديبية التي توقع على محافظ الحسابات وفتح بابا الطعن فيه أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للقواعد العامة في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجة الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

#### 4\_المسؤولية الجزائية :

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في خلقه للحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة و تشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فان محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤوليات.

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليه القانون، كما جاء في نص المادة 62 من القانون 01/10 على أنه "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ويمكن تعريفها بناء على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة و مشاركته فيها :

وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية والتأديبية هو أنها هذا الأخير لا يكون مسؤول عن الخطأ المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات لا جريمة عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون ، و باختلاف الجرائم الممكن ارتكابها الشركات

تختلف وضعية محافظ الحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها ، ومن هنا سنقوم بدراسة الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سواء أكانت خاصة أم كان شريكا فيها .

#### \_ الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات :

إدراكا لخطورة دور محافظ الحسابات فلقد نصت مختلف التشريعات على مجموعة من الجرائم يرتكبها إخلالا بواجباته الرقابية ، فالجرائم التي تقع من طرف محافظ الحسابات إما لمخالفته القواعد اللازمة لممارسته للمهنة أو لمخالفته القواعد المنظمة لأدلة لوظيفته .  
علما أن ممارس مهنة محافظ الحسابات قد يكون لشخصا طبيعيا أو شخصا معنويا فمن البديهي مساءلة الشخص الطبيعي وفقا للقواعد العامة أما التساؤل المطروح بالنسبة للشخص المعنوي هل يجوز مساءلته جزئيا ؟.

إن القانون 01/10 لم يشر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي حيث أن المادة 62 لم تتضمن إشارة صريحة بإمكانية مساءلته لكن في إطار تحديثها عن الممارسة غير الشرعية المادة 74 من القانون نفسه لهذه المهنة أو انتحال صفة محافظ الحسابات من طرف شركة خبيرة في المحاسبة أو مؤسسة حسابية أشارت إلى العقوبة التي تسلط على هذه المهنة .

#### \_ الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة:

لقد وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة و صنف جرائمها و أوقع عقوبات على كل مخالف القوانين على النحو التالي :

#### 1\_ جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات :

لقد نصت المادة 73 من القانون 01\_10 المتعلق بالمهنة الثالث على أنه "يعاقب كل من يمارس مهنته.....ومحافظ الحسابات.....بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500000 إلى 2000000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة" لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من طرف أشخاص طبيعيين ومسجلين في جدول الغرفة مع الشروط المنصوص عليها في القانون 01\_10

#### 2\_ جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات :

حيث نصت المادة 2/74 من القانون 01\_10 على هذه الجريمة بقولها "ويعد كذلك ممارسا غير شرعي المهنة المحاسبية و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو التسميات شركة خبرة في المحاسبة و محافظ الحسابات أو شركة المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات " أن هذه الجريمة لم يرتكب

دائماً إذ أنها تقع بمجرد ادعاء شخص صفة محافظ الحسابات على خلاف الحقيقية أو استخدمه صفة شبيهة بصفة محافظ الحسابات، وتكون عقوبة كل من قام بها حسب ما جاءت المادة 243 من قانون العقوبات والتي تنص على أنه "كل من استعمل لقب متصلب مهنة منظمة قانوناً أو يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و بقرامة من 500 إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين"

### 3\_ جرائم عدم الملائمة القانونية:

لقد نصت المادة 175 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملائمة.

كما تضمن القانون 10\_01 المتعلق بالمهن الثالث الجديدة حالات التنافي و الموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها الى متابعة جزائية طبقاً لنص المادة 829 من القانون التجاري التي تنص على : "يعاقب بالحبس من شهرين الى ستة أشهر و بقرافة من 20000 دج ألى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخصية يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية

سؤولية جزائية	سؤولية أدبية	سؤولية مدنية
التي تكون بمناسبة كاتب محافظ الحسابات إائم أو تستره عليها	إن هذه المسؤولية من اخلال بأفظ الحسابات بواجباته نية مما يؤدي الى حالته على جنة التأديبية للمجلس طني للمحاسبة كمخالفة كام القانون الذي تناول ف المهنة. بين الأمثلة التي يعاقب عليها انون:- إفشاء لمومات والإسرار التي اطلع ها. -إتباع لوب متعارض مع الأمانة و ف المهنة	سسم إلى قسمين: سؤولية عقدية: تثار بمناسبة خلال بشروط ومتطلبات قد. سؤولية تقصيرية: تثار عند بود ضرر يسببه محافظ سسابات يتطلب الجبر

المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات :

ان الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو فحص بيانات المحاسبة للشركة وغيرها من الأدلة بما يتبع للمراجع ايداء رايه ، وبالتالي تحديد مدى نجاح الادارة في تمثيلها للاملاك اومدنصوص الادارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع . ويعبر المراجع عن رايه في تقرير المراجعة ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل .

ولهذا ينبغي ان يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به وما يراه بالنسبة تصدق القوائم المالية .

تعتمد قيمة تقرير المراجع على مدى اتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً تاماً . التشريعات المالية والمعمول بها تلزم محافظي الحسابات في اغلب الحالات تقديم نتائج اعمالهم في تقرير ناجح ومقبول ، وذلك حسب المهمة الموكلة اليه سواء تقرير علم او تقرير خاص (مهمة خاصة).

الا ان التقرير في شكله العام وليس اجباريا او ضروريا عن الاشكال الاخرى (بيان ، عرض حال ) حيث هناك بعض الحالات الاستثنائية نصت عليها النصوص القانونية يمكن ان تقدم في شكل اخر غير التقارير وهي خاصة بالمهام التالية :

- ✓ استدعاء الجمعية العامة للمساهمين في حالة غياب مجلس الدارة
- ✓ المصادقة على المنحة المبلغ الاجمالي لاعلى خمسة اجور الاول .
- ✓ الكشف عن المخالفات الجزائية .

وما يجدر الاشارة اليه ان محافظ الحسابات ملزم باصدار احدى التصريحات التالية :

- ✓ التصديق الصريح والبسيط بدون تحفظات
- ✓ التصديق مع التحفظ.
- ✓ رفض المصادقات مع اعطاء المبررات .
- ✓ عدم القدرة على المصادقة .

- 1 - المصادقة (الشهادة) بدون تحفظ: هذا الشكل من المصادقات يعبر على ان القوائم المالي التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية والصحة . مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يعمل الى التاكيد مما سيشهد عليه وحتى يكون له الادلة الكافية لابداء الراي
- 2 - المصادقة (الشهادة) بتحفظ:

- هو التقدير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بان القوائم المالية للمؤسسة معنية تتمثل بصورة عادلة والوضع المالي و نتائج الاعمال مع ذلك بعض التحفظات ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظة الحسابات من اعطاء وخطط على سبيل المثال ما يلي :
- ✓ وجود اعمال او اعطاء شان التغيرت الحاصلة في طريق التقييم (تقييما لمخزون مثلا)
  - ✓ فيما يخص المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة .
  - ✓ استحالة القيام ببعض الفحوصات
  - ✓ الشكل الذي قدمت فيه الميزانية
  - ✓ عدم تطبيق الاحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة).
  - ✓ الاحداث المحتملة وغير المؤكدة ، القائمة في نهاية السنة ولا تعرف نتائجها ولا يمكن تقديرها بدقة.

3 - رفض المصادقة (شهادة):

في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم التالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الاعمال حيث اعدت دون اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

وهذا الرفض صادر عن عدة اخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر اسباب التي ادت الى اصدار مثل هذا الراي (سبب رخصة المصادقة ) ويمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفات :

- ✓ وجود عوائق وعمليات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة .
- ✓ وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل او مضمون القوائم المثالية .
- ✓ رفض عدد من المسيرين من التسوية و ضبط الحسابات حسب التوصيات وتوضيحات محافظ الحسابات

4 - عدم القدرة المصادقة (الشهادة):

يصادر على محافظ الحسابات الاولاء الدولية والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة و=لك لما تكون عمليات في طريقة كعدم تطبيق احدى معايير عتبة المراجعة او عدم تطبيق الاحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الاسباب وغيرها لا تسمح له بتادية مهمته ومنه لا يكون له الاثبات والادلة الكافية للمصادقة وبالتالي فان محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فتعدد انواع التقارير التي يعدها مراقب الحسابات بتعدد المهام التي توكل اليه ويمكن تقسيم هذه التقارير الى نوعين وقسمين هما : تقرير عام وتقرير خاص.

تقرير عام لشهادة الحسابات :

تنص المادة 29 الفقرة 99-00 على ان مهمة محافظ الحسابات تؤدي الى اعداد تقرير يتضمن شهادة تحفظ او بدون تحفظ واذا اقتضى الامر رخص مبرر لشهادة حسابات السنوية .يؤدي تقرير العام لمحافظ الحسابات الى التعبير بصفة واضحة وغير مشبه من رايه حول اموال المالية في معملها (ميزانية جدول حسابات ، النتائج ، الملاحق ، المطابقة للملخص)

التقرير المؤرخ في 25 جوان 1975 والمتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي .  
يجب ان يتضمن التقرير العام على المعلومات التية:

- أ - تذكير عن كيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات
- ب - تغريق الشركة ونشاط المراقب
- ت - المراجعة المالية التي تعبير موضوع المراقبة وانها ملاحضة الى تقرير مع تاشيرة محافظ الحسابات
- ث - احترام الاجراءات المستعملة في مجال محافظ الحسابات والاشارات حول طبعته والاعداد والاعمال التي اجريت .

خلاصة الفصل :

ان المهمة الرئيسية للمراجع هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المبنية والاجراءات بطريقة سلمكية ومتجانسة من سنة الى اخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رايه المبني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات سواء داخل او خارجها . فبوجود هذا الراي المهني وخاصة انه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من امكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها . وبالتالي يكون المراجع قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه. كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير المراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة اليها من ملاك المشروع . كما يخدم مراجع الحسابات البنوك على اختلاف طبقاتهم وذلك بتأكدهم من ان ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وان الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مم يسمح بتوسيع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية . كما ان شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة بان مشروعهم يسير سيرا حسنا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لاصحاب راس المال الراحة والضمان من ان الادارة قد حافظت على اموالهم واستخدمتها الاستخدام السليم في سبيل تحقيق اهداف المشروع . في حين السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقي المراجع تاكيدا على الالتزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات ، وازافة الى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب ، غش او اختلاسا في هذه المؤسسة .

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة ، فنتيجة لما تؤديه من خدمات الى تلك الجهات العديدة فانها تخدم الاقتصاد الوطني وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الاسراف والتلاعب.

تمهيد:

يرتكز دور محافظ الحسابات في المؤسسات على القيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة عمله ، ويعتبر التقرير الذي يعدة محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع .

وعلى هذا الأساس سنقسم دراسة هذا الفصل إلى مبحثين،

المبحث الأول: الإفصاح عن القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات حول تقارير خاصة للمؤسسة.

## المبحث الأول: الإفصاح عن القوائم تقرير محافظ الحسابات

تمهيد :

الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة واثبات كافي ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية ومنها الحصول على معرفة عامة للشركة ، بإتباع تقنيات الفحص و التحليل .

المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة

1\_ فحص الأصول غير الجارية : تتمثل في فحص التثبيتات المعنوية والعينية والمالية.

### 1\_1\_ التثبيتات العينية والمعنوية:

\_ يجب أن تكون وضعية حسابات التثبيتات مدعمة بجرد مادي منجز من طرف الشركة محل مراقبة.

\_ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب تبرير لعدد ثابت لدخول و خروج وكذا عقود الملكية لبعض التثبيتات.

يجب إعلام الجمعية العامة بكل تغيير في طرق حساب الاهتلاك.

### 2\_1\_ التثبيتات المالية :

\*سندات المساهمة: يتم إثباتها بوجودها المادي في خزانة المؤسسة أو شهادة من عند المؤسسة التي تتم إيداعها فيها أو بأي وسيلة أخرى التأكد من أنها مدرجة ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية.

\*القروض : تبرر وضعيتها بكل الوثائق (عقود، مقررات الهيئات المسؤولة) التي تبين موضوعها ، مبلغها وشروط عوائدها و سدادها، مهتم محافظ الحسابات خاصة بالقروض الممنوحة للشركات المساهمة أو المشاركة والتي للمسيرين مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها ، أي القروض التي يمكن أن تعتبر قروض مبالغ فيها تؤدي إلى عدم احترام مبدأ المساواة بين الشركاء.

### 2\_ فحص الأصول الجارية :

#### 2\_1\_ المخزونات:

\_ على محافظ الحسابات التأكد من صحة و عد و تقييم المخزونات، الشيء الذي يصعب كثيرا في حالة كبر حجم المخزون و يعدد طرق تقييمه.

\_ لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بجرد المخزون بنفسه، لكن حضوره أثناء عملية الجرد ضروري.

\_ على محافظ الحسابات فحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لها.

\_ على محافظ الحسابات استخدام تقنيات السر لاختبار الموجودات، والاطلاع على الوثائق المحددة للأسعار المأخوذة.

## 2\_2\_ الزبائن والحسابات الملحقه:

\_ يطلب محافظ الحسابات كشف حسابات الفردية المنجزة مبدئياً بالمبالغ وليس بالأرصدة.

\_ الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تحتل حقوق مشكوك فيها يجب تسجيل خسارة قيمة عليها.

\_ يجب الانتباه إلى حسابات الزبائن التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع من طرف الزبائن لمبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

## 2\_3\_ أوراق القبض:

\_ يجب أن تكون وضعية الحسابات مبررة بقائمة الأوراق مضيضة حسب تاريخ الاستحقاق، على أثرها يقوم محافظ الحسابات بالاختبارات اللازمة.

\_ يجب الانتباه بشدة إلى الأوراق القديمة وإلى الأوراق المسحوبة على أشخاص من غير الزبائن.

## 2\_4\_ القيم الجاهزة:

\_ يجب أن تبرر وضعية هذه الحسابات بمجالات التقارب وكشوف مستخرجة من المؤسسات المالية. يجب تبرير وضعية الصندوق بمحضر الصندوق ممضي من طرف أمين الصندوق و من طرف رئيس المصلحة الذي راقبه إن وجد.

\_ الحركات بين البنك و الصندوق يجب أن تشير إلى احتياجات الاستغلال فقط (تموين الصندوق، إيداع حصيلة الصندوق في البنك).

\_ يطلب محافظ الحسابات بنفسه أو عن طريق الشركة ، من البنوك والمؤسسات المالية قائمة الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء ، وكذلك الكفالة ، السحب على المكشوف والضمانات المتحصل عليها من الشركة.

## المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول خصوم المؤسسة

### \_ حسابات الخصوم:

### الأموال الخاصة والاحتياطات:

يجب أن تثبت حركة هذه الحسابات بقرارات من الجمعية العامة للمساهمين مع احترام:

- ✓ قواعد الاكتتاب في رأس المال وكيفية دفعه.
- ✓ الإجراءات القانونية لرفع أو خفض رأس المال.
- ✓ القواعد المطبقة في حالة بلوغ صافي الأصول ربع رأس المال الاجتماعي.

- ✓ القواعد المتعلقة بفوائض القيمة على المدى الطويل.
- ✓ القواعد المتعلقة بالاحتياطات القانونية.

#### \* مؤونات المخاطر والأعباء:

- ✓ مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد . تدرج في الحسابات الآتية
  - ✓ أن يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى.
  - ✓ عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمراً ضرورياً لإطفاء هذا الالتزام
- لا تكون الخسائر العملية المستقبلية محلاً لمؤونات الأعباء :
- ✓ يكون المؤونات محلاً لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية ، لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلاً في الحسابات.

#### \* حسابات الأصول الدائنة:

على محافظ الحسابات الاطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات المدينة والتأكد من أنها لا تغطي أي اختلالات (انحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

#### \* القروض و الخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض و الخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها و بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري و التي تقيم بقيمتها الحقيقية.

#### \* الموردون و الحسابات المملوكة:

- ✓ يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة مبدئياً بالمبالغ وليس بالأرصدة.
- ✓ الحسابات التي لم يطرأ عليها أية عملية يمكن أن تحتسب ديون لابد من تسويتها.
- ✓ يجب الانتباه إلى حسابات الموردون بسبب دفعهم إلى مبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات حول حسابات النتائج

حسابات الأعباء و المنتوجات:

1\_ الأعباء:

الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها:

✓ الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية .

✓ الأعباء التي تشكل تثبيطات.

✓ الأعباء الخارجة عن المؤسسة ( المصاريف الخاصة بالمسيرين ).

\* بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة مثل المتعلقة بمكافأة المسيرين على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية.

2\_ المنتجات:

على محافظ الحسابات<sup>1</sup> التأكد:

✓ فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج.

✓ \_ حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات.

✓ \_ كل ما تم تسجيله مبرر و مدعم بالأوراق الثبوتية.

✓ \_ مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة و التغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى اختلافات.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات حول تقارير المؤسسة

قمنا في هذا المبحث بدراسة حول التقارير الخاصة التي يقوم بها محافظ الحسابات التي تأتي بعد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

المطلب الأول: التقارير الخاصة

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية إعداد تقارير خاصة تم تحديد محتواه في القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 يتطرق لها باختصار:

\_ التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة:

<sup>1</sup> سفاجلو رشيد- كنوش عاشور، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديدة، 01-2017، العدد 16، جامعة خميس مليانة- جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2017، ص 95/98

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيماً أثناء إعداد رسالة مهمة حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري و يحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية وتكون مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين  
\_رئيس مجلس إدارة الشركة \_ الرئيس المدير العام للشركة \_ أحد متصرفيها \_ عضو من أعضاء المكتب المسير.....الخ.

\_التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات:

يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات (05) أو (10) أشخاص الأعلى أجراً يتم تسليمه لمحافظ الحسابات يتضمن:

✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة دائمة والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي، يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها.

\_التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني . تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة ، تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات عند بداية مهمة الرقابة على حساب الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

\_التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات خمس (05) الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصص:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تطور النتيجة للمؤسسة على شكل جدول على مدى 05 سنوات الأخيرة يعرض العناصر التالية:

النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي ، النتيجة حسب السهم أو الحصص الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

\_ التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال:

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ،على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي ممكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه،ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال. عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فان محافظ الحسابات:

\_ يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال.

\_ يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبرة بشأن استمرارية الاستغلال.

\_ يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط أعمالها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا و غير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل، فانه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

\_ التقرير الخاص المتعلق بحياسة أسهم الضمان:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية و القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان ،ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 بالمئة من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل.

لايصغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة للاختلال إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات التي يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحياسة الأسهم من طرف المتصرفين و أعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة.

لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حياسة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

التقرير الخاص المتعلقة برفع رأس المال:

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عمليات رفع رأس المال، تشمل:

✓ \_ المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.

✓ \_ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

✓ \_ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

\_ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب

✓ \_ استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال

لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

✓ \_ التقرير الخاص المتعلقة بعملية تخفيض رأس المال:

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتأكد لاسيما:

✓ أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.

✓ احترام المساواة بين المساهمين و المشاركين.

✓ احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية الذي يرخص

تخفيض رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

✓ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

✓ خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس

المال.

لايصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل.

في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعاً لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعاً لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين

التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى جهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عن الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي عن الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بإصدار لاحقاً.

يفحص محافظ حسابات احتواء تقرير الجهاز المختصة على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبحث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التنظيمية والتشريعية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف خصوصاً حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

\_ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

\_ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الوجبات قد تمثلت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبنية في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.

\_ استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها سندات رأس المال الواجب إصدارها سندات رأس المال الواجب إصدارها،

\_ الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.

\_ يحزر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المقدمة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير جهاز المختص.

\_ يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومة في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحزر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله:

\_ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة

\_ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها أو لا

يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

\_ التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون يحزر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقرر

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير. بمناسبة قرار مترقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن البيانات التالية:

\_ أهداف تدخل محافظ الحسابات.

\_ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات.

\_ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

\_ ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

\_ التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ حسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن المعلومات

التالية:

\_ فقرة حول الوجبات المنجزة

\_ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

\_ التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركة المراقبة:

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:  
- الاسم و المقر الاجتماعي.

\_ الحصص المكتسبة من رأس مال الكيان.

\_ رأس المال الاجتماعي.

\_ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

**\*\*مداخلة محافظ الحسابات في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته:**

محضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للمتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، حيث تغطي مداخلة المظاهر الآتية  
\_ الوجبات المهنية المؤداة، والتقنيات والوسائل المستعملة.

\_ النقائص المكتشفة في الرقابة الداخلية،

\_ الحسابات أو مناصب القوائم المالية الواجب إدخال عليها تغييرات.

\_ ملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وطرق عرض القوائم المالية السارية المفعول في الشركة.

\_ المخالفات والأخطاء المكتشفة.

\_ الصعوبات والقيود التي صدقت تنفيذ المهمة.

\_ الخلاصات المستنتجة من الملاحظات السابقة وأثرها على النتيجة.

**المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية**

**إجراءات الرقابة الداخلية:**

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطار المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفقرة وأرصدة حسابات نهاية الفقرة 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 المعلومة المالية المحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة للجهة التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات<sup>1</sup> حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

\_ عنوان التقرير.

\_ المرسل إليه

\_ تاريخ تداخلاته

\_ أهداف المداخلة

\_ فقرة تتضمن وصفا للوجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

\_ خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

المادة 11-07 المؤرخ نظام مالي تقوم المؤسسة وتحت مسؤوليتها بإعداد تنظيم محاسبي الذي يسمح لها بتقييم النظام الداخلي والخارجي .

التنظيم المالي الإداري له الأهداف التالية:

\_ ربح الوقت

\_ عدم ضياع المستندات

\_ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة

\_ إتباع السير الدقيق للمؤسسة

\_ تجنب العوائق الاجتماعية والجبائية.

المطلب الثالث : تقارير خاصة حول فروع المؤسسة

المادة 732 مكررة 1 عندما تأخذ شركة خلال سنة مالية مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر أو تحصلت على أكثر من نصف رأس مالها يذكر ذلك في التقرير الذي تقدمه لشركاء و المتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية، في تقرير محافظ الحسابات.

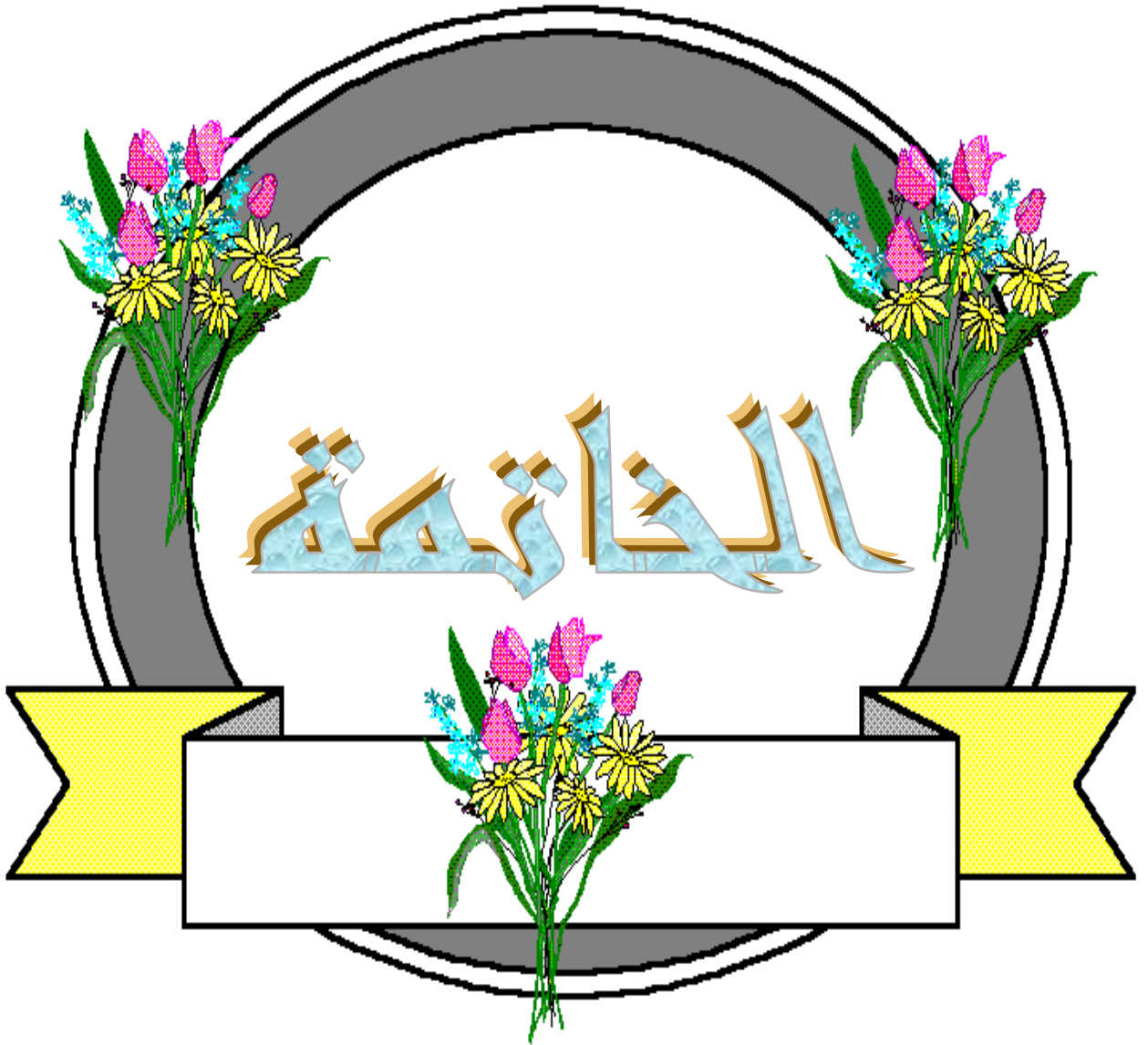
يشير مجلس إدارة أو مجلس المسيرين في تقريره إلى نشاط الشركة التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر في النتائج المحصلة عليها.

المادة 732(معدلة) تعتبر أية مساهمة حتى لو كانت أقل من 10 بالمئة تحوز شركة المراقبة بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها .

<sup>1</sup> سفاجلو رشيد- كنوش عاشور، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص 102-103-104-105-106-107-108.

### خلاصة الفصل:

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات و القوائم المالية ويكون الغرض من هذه المهمة هو إعداد تقرير وبالتالي توصلنا إلى أن محافظ الحسابات له دور كبير بعد القيام بتقارير ووصوله إلى الحقيقة من خلال توضيحه إلى حالات التلاعب و الغش وهذا يخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة و تنمية المجتمعات .



# قائمة المراجع

## الكتب

- 1 - خالد أمين عبدالله: علم تدقيق الحسابات ، ط1، دار وائل للنشر. عمان. 2000/1944
  - 2 - أحمد يوسف كلبونة – رأفت سلامة محمود ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، ط1، دار السرة 2011م
  - 3 - خالد أمين عبدالله : علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، ط 3 ، دار وائل ، عمان 2004.
  - 4 - محمد السيد السرايا : اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل . الاطار النظري ، ط1، الاسكندرية مصر، 2007.
  - 5 - محمد بوتين :المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
  - 6 - مصطفى يوسف كافي تدقيق الحس:ابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، ط1، المكتب العربي للنشر والتوزيع عمان 2014.
  - 7 - خالد طلبة محمد أبو هيبية :رمز وناشرون وموزعون، الاردن .
  - 8 - سعود كايد :تدقيق الحسابات . دار زهران للنشر والتوزيع ، ط1، الاردن 2012
  - 9 - خالد الخطيب ، خليل الرفاعي :علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، ط1، دار المستقبل ، 2009.
  - 10 - إيهاب نظمي ، هافي العزب : تدقيق الحسابات الاطار النظري ، ط1، دار وائل، عمان، 2012.
  - 11 - غسان فلاح المطارنة –تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط1، دار المسيرة ، عمان 2006.
  - 12 محمد فصل مسعد ، خالد راغب الخطيب –دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية .2009.
  - 13 زهير الحدرب – علم تدقيق الحسابات ، ط1، دار البداية ، 2010.
  - 14 مولود ديدان \_مهن الخير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، دار بلقيس ، دار البيضاء ، الجزائر،
- البحوث العلمية
- 1 - بن جبور سهيلة\_واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ماستر ، مالية ومحاسبة ، مستغانم 2018،

- 2 - لوالي عدة مهنة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، غير منشورة ، غيليزان ، 2007
- 3 - بسمة ملواح\_مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية ، شهادة ماستير أكاديمي ، تخصص دراسة محامية وجباية معمقة ، جامعة ورقلة ، 2016/2015.

#### المجالات

- أ - سفاجلور شيد\_أ.، كنوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديدة ، 01-2017، العدد 16، جامعة خميس مليانة – جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، 2017
- ب - القانون التجاري الصادر المادة 715
- ت - الجريدة الرسمية رقم 20.01 ماي 1991.
- ث - القانون 01/10 المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجيدة الرسمية ، العدد 42 الصادر في 11/06/2010 المادة 22.

#### المراجع الكترونية :

N-ESaadi et A. MaZOUZ-La pratique de commissariataux comtes en Algérie. Edition -

SUC

-الامر 20-95 مؤرخ في 17 يونيو 1995 المعلق بمجلة المحاسبة .

