Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر –دراسة ميدانية

د. قورين حاج قويدر، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
ط د. أبو بكر الصديق قيداون، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

الملخص: يعمل محافظ الحسابات على تحقيق الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال الإطار القانوني والمهني الذي توفره له وظيفته. كما يلعب دورا مهما في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صحة ونظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية، الوضعية المالية.

Résumé: Le travail du commissaire aux comptes est de réaliser un contrôle interne dans les entreprises économiques à travers le cadre juridique et professionnel que lui a fourni sa profession. Et joue également un rôle important en donnant confiance à l'information financière publiée par les entreprises, et ce à travers son rapport technique neutre sur la crédibilité et l'authenticité des comptes annuels, ainsi que la fiabilité de la véritable situation financière de l'entreprise.
Mots-clés: commissaire aux comptes, Contrôle interne, Situation financière.

مقدمة:

إن ضعف تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكمن في ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك بسبب عدم امتثال المسيرين للسياسات والإجراءات الموضوعة في هذه المؤسسات، مما فرض على الدولة الجزائرية بذل مجهودات أكبر من أجل تحسين تسيير المؤسسات، وذلك بإلزامها تعيين محافظ حسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق عناصر القوائم المالية، فقامت بإصدار عدة قوانين ومراسيم تنفيذية منذ سنة 1969 إلى يومنا هذا، وكان من أبرز هذه القوانين والمراسيم التنفيذية القانونين 91-08 و10-01 اللذان ينصان على إلزامية تعيين المؤسسات لمحافظ الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق عناصر القوائم المالية من أجل إبداء رأيه في شكل تقرير يتضمن النقائص والأخطاء الموجودة في المؤسسة من أجل تفاديها مستقبلا مما يؤدي إلى تحسين تسيير هذه المؤسسات وذلك باتخاذ القرارات السليمة انطلاقا من تفادي الأخطاء وسد النقائص التي حدثت سابقا.

ومن أجل معالجة الموضوع سنقوم بوضع الإشكالية الرئيسية، التي سنحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هي الطبيعة القانونية والمهنية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر؟.

أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في معرفة الإطار القانوني والإجرائي والمهني لمهنة محافظة الحساب في الجزائر.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- **أهداف البحث:** تتمثل أهداف البحث فيما يلي:
  - معرفة مختلف مراحل التطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات.
  - التعرف على مختلف المفاهيم المرتبطة بمهنة محافظة الحسابات.
  - التعرف على الأطر القانونية التي تحكم مهنة محافظة الحسابات.
  - التعرف على الخطوات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات لإعداد التقرير النهائي وتقرير المصادقة.
- **محاور البحث:** من أجل الإحاطة بجوانب هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: المفاهيم العامة والقانونية المرتبطة بمهنة محافظة الحسابات.

المحور الثاني: الإطار المهني والقانوني لتعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه.

المحور الثالث: الإطار المهني والقانوني لمهام و مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.

المحور الرابع: الخطوات الأساسية لعمل محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية.

المحور الأول: المفاهيم العامة والقانونية المرتبطة بمهنة محافظة الحسابات

أولاً- التطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

1- الفترة 1969-1980: بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة[1] 1969، حيث أشار الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا في رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"[2].

كما تناول المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبة دائمة للتسيير بالمؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين: (المراقبون العامون للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية) [3].

مما يعني أن محافظ الحسابات في هذه المرحلة اعتبر كموظف في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة، هذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في التسيير الموجه و الذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لمحافظي الحسابات المتمثلة في[4]:

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة و غير مباشرة على تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية و المالية.
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة المالية .

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من خلال هؤلاء الأفراد من خلال هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي[5] رقم71-83 الصادر بـ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم و اشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.

2- الفترة 1980-1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير و غياب أطر التحكم في توليد المعلومات المالية وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وذلك بفعل صدور القانون 80-05 المؤرخ بـ1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[6].

وما ميز هذه المرحلة هو عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لهم وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد الشركات الوطنية وتنامي حجمها[7].

3- الفترة 1988 إلى الوقت الراهن: بعد أزمة النفط سنة 1986 والتي أثرت على الاقتصاد الوطني بشكل كبير، باعتبار النفط المورد الوحيد لإيرادات الجزائر، قامت الجزائر بعملية إصلاح شملت المؤسسات الاقتصادية من أجل تنويع صادراتها وتفادي أزمات مشابهة مستقبلا، بحيث فرضت الدولة على المؤسسات الاقتصادية إنشاء هياكل تقوم بالمراقبة، فتم إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 الذي يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث جاء في المادة 40 من هذا القانون "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"[8]. وعليه فإن صدور هذا القانون سهل من مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة وأصبح عمله أكثر مصداقية وموضوعية.

كما تميزت هذه المرحلة بصدور عدة قوانين ومراسيم تنفيذية أبرزها القانون 91-08 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القانون 10-01 الذي ألغى القانون 91-08، بحيث بينا هذان القانونان الخطوط العريضة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر، فأصبحت مهنة محافظة الحسابات تتميز بالمصداقية والموضوعية[9].

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

ثانياً- مفهوم مهنة محافظة الحسابات

1- تعريف محافظ الحسابات

- عرف "حسام إبراهيم حسن " محافظ الحسابات على أنه " مدقق مستقل عن المؤسسة ويعمل لحساب نفسه، ويتركز عمله في فحص الحسابات وتقييم أداء نشاط المؤسسة، ثم إبداء رأيه في القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة في شكل تقرير يرفعه للمساهمين"[10].

- عرفته الهيئة الوطنية الفرنسية لمحافظ الحسابات على أنه " شخص يمارس عملية تدقيق الحسابات في المؤسسات، فيقوم بالتأكد من جودة وشفافية التقارير المالية الصادرة عن المؤسسة"[11].

- عرفه "*Caura Barszcz*" على أنه " شخص يقوم بتدقيق حسابات المؤسسات بموجب القوانين المفروضة في الدولة، وتتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من موثوقية المعلومات المالية والتصديق على أن الحسابات السنوية للمؤسسة تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة"[12].

- في التشريع الجزائري عرفت المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 محافظ الحسابات: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[13].

2- مجال تطبيق محافظة الحسابات:

فرض المشرع الجزائري رقابة قانونية عن طريق محافظي الحسابات على الشركات التالية:

- الشركات العمومية (طبقا للقانون 01-88).
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة طبقا للمرسوم رقم 27-96 المؤرخ في 1996/12/09 في المادة 584 من القانون التجاري.
- الشركات القابضة طبقا للمرسوم 27-96 من القانون 372.
- المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري طبقا للمرسوم التنفيذي 431-96 الصادر بـ1996./11/30

3- الهيئات المنظمة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

حتى تكون مهنة محافظة الحسابات منظمة وتحقق الأهداف المرجوة منها، تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة من أجل تنظيم هذه المهنة و جعلها تتميز بالموضوعية و المصداقية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، بحيث جاء في مادته الأولى [14] " يحدث مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية...".

ولقد نصت المواد 10 و11 و12 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 مهام المجلس الوطني للمحاسبة و المتمثلة فيما يلي[15]:

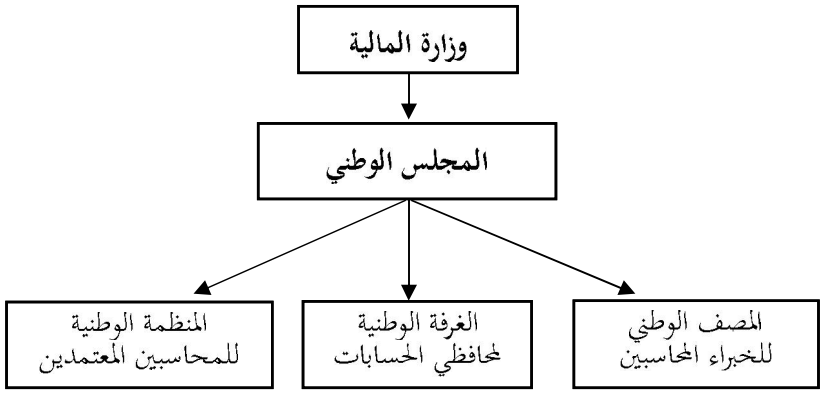
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوي التأديبية.
- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيته.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.

ويشرف المجلس الوطني للمحاسبة على ثلاثة هيئات كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل 01: الهيئات التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: أبوبكر الصديق قيداون، محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي، مرجع سبق ذكره، ص:19

4- الهيئة المشرفة مباشرة على مهنة محافظة الحسابات

طبقا للقانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، تنظم مهنة محافظة الحسابات[16] من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات، و طبقا لما نصت عليه المادة 15 من نفس القانون فإن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تعد جهازا مهنيا مكلف في إطار القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.
- السهر على احترام قواعد المهنة و أعرافها.
- إعداد نظامها الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية و نشره في أجل شهرين من تاريخ إيداعه.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بالمهنة وحسن سيرها.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

المحور الثاني: الإطار المهني والقانوني لتعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

أولاً- شروط وكيفيات اعتماد محافظ الحسابات

لا يمكن لأي محافظ حسابات التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية[17] و عليه سوف نتطرق لشروط و كيفيات الاعتماد.

1- شروط الاعتماد:

أ- **الشخص الطبيعي:** لممارسة مهنة محافظ الحسابات لا بد من توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة معترف بها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية[18]:

﴿أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد﴾

ب- **الشخص المعنوي:** للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر على الشروط التالية:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظة الحسابات.
- 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 و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- ألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع أو مصلحة.
- ألا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الزراعية أو التجارية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه ارتبط نشاط هذه المؤسسة بمهنة محافظ الحسابات.

2- كيفيات اعتماد محافظ الحسابات: حتى يستلم محافظ الحسابات اعتماده سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يتم إتباع مجموعة من الإجراءات:

أ- **الشخص الطبيعي:** يلتزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفق بالوثائق الإدارية التالية:[19]

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 03.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني مؤرخا ومرقما وموقعا يسلم شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

ب- الشخص المعنوي: يلتزم الشخص المعنوي لممارسة مهنة محافظة الحسابات بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفق بالوثائق الإدارية التالية:[20]

- نسخة من التصريح بالاكتتاب و إيداع 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 المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني مؤرخا ومرقما و موقعا يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من الأمانة، وتعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة الملفات و تحرر محضرا بذلك يتضمن آراء حول الموافقة أو الرفض، يرسل محضر الاجتماع مرفقا بالاعتماد قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية، ويمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

يلزم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المرشحين لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول بإرسال الوثائق التالية ألى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:[21]

أ- الشخص الطبيعي: يلزم بتقديم:

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 03.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الايجار للمقر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي يشهد على وجود المحل المهني وشروط لممارسة المهنة.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- 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 (6) صور شمسية على خلفية بيضاء.
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أي صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية المترشح لممارسة المهنة.

ب- الشخص المعنوي

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.
- نسخة من التصريح للاكتتاب، و دفع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشركة يعده الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب التسجيل في الجدول.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي يشهد على وجود المحل المهني وشروط لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك.
- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك.
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين من تاريخ التسجيل بالجدول.

يسجل المترشح سواء كان طبيعيا أو معنويا في الجدول، و تمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب، الاسم أو العنوان المتعلق بالشركة و المهنة أو المهن التي رخص بممارستها (محافظ الحسابات).

3- **شروط إنشاء مكتب محافظ الحسابات:** لقد نصت المواد 2، 3 و4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 على الشروط الواجب توفرها لإنشاء مكتب محافظ الحسابات، بحيث نصت المواد على مايلي[22]:

- يجب على المترشح لمهنة محافظ الحسابات إثبات و جود محل مهني.
- يجب أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا للمهني، على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة.
- توفر المحل على كل الظروف الملائمة التي تسمح له بإنجاز مهامه في أحسن الظروف.

ثانياً- تعيين و إنهاء مهام محافظ الحسابات: يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل عدد من الأطراف وهذا تماشيا مع الحالة كما يتم عزله وفقا لعدة أسباب و هذا ما سيتم معالجته من خلال هذه النقطة.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

1- تعيين محافظ الحسابات: يفرض على كل الكيانات العمومية الاقتصادية بدون استثناء تعيين محافظ حسابات و إجمالا فإن تعيينه يتم تحت الأشكال التالية:

أ- **التعيين في القانون الأساسي (الجمعية العامة التأسيسية):** يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون القوانين الأساسية عند تحرير الحصص العينية كلها و تعيين على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات[23].

ب- التعيين عن طريق المساهمين: تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة (03) ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في الجدول.

وتنصت المادة 26 من القانون 10-01 على تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أنه "خلال أجل أقصاه شهرين بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي حسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي حسابات من طرف الجمعية العامة"[24].

و يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظو الفروع إذا كانت المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها ونموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات و الإمكانيات المهنية والتقنية.

حيث تقوم الهيئات الملزمة بتعيين محافظي الحسابات بتقييم العروض وترتيبها تنازليا وعرضها على الجمعية العامة للفصل فيها، ويجب أن يبلغ عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

يرسل لمحافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة من قبل الجمعية العامة للمؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام من تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

ج-التعيين عن طريق المحكمة: تعين الجمعية العامة محافظي الحسابات، وفي حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

ونصت المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري على" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) من رأسمال الشركة أن يطلبوا من العدالة، و بناءا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

وفي نفس السياق جاء المرسوم التنفيذي رقم 11-30 بـ" إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول بالمؤسسة[25].

2- مدة العهدة: تم تحديد مدة عهدة محافظ الحسابات (03) بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.[26]

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، و في هذه لحالة لا يجري تجديد عهدته.

هناك استثناء متعلق بمدة العهدة، ذلك في حالة استخلاف محافظ الحسابات المحافظ السابق لأسباب المنع، الاستقالة، الرفض...إلخ، إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت إذ لا يمكنه إلا إتمام المدة المتبقية لمحافظ الحسابات السابق.

3- إنهاء مهام محافظ الحسابات: يتم إنهاء محافظ الحسابات للأسباب التالية:

أ- **الأسباب العادية:** ونعني بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة للعهدة.

ب- الأسباب الاستثنائية: مثل المرض، الموت، عدم القدرة، الاستقالة...إلخ.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته، ويجب عليه الالتزام بإشعار مسبق مدته (03) ثلاثة أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة[27].

إن عملية عزل محافظ الحسابات من اختصاص الهيئة القائمة بتعيينه، في العادة الجمعية العامة للمساهمين، ونصت قوانين شرف المهنة على إجراءات معينة يلزم إتباعها عند عزل محافظ الحسابات، كأن يرسل إخطار مسبق له باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة الذي له الحق في حضوره لمناقشة الجمعية العامة قبل اتخاذ القرار المتعلق بعزله لإعطائه الفرصة لتوضيح موقفه أمام المساهمين والدفاع عن نفسه.

و بغض النظر عن الجهة المتسببة في عزل محافظ الحسابات فإن الدوافع الأساسية لإنهاء مهامه:

- إمكانية الاستقالة دون التخلص من التزاماته كما جاء في المادة 38 من القانون 10-01.
- إمكانية فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الكيان بواسطة الجمعية العامة في حالة:

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- فقدانه الأهلية المدنية.
- الحكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.
- القيام بتصرف مخل للمسؤوليات المنوطة له.
- القيام بتصرف يسئ لكرامة المهنة و الزملاء.
- إفشاء أسرار الكيان الذي يدقق في حساباته.

- اختفاء أحد الطرفين كموت محافظ الحسابات أو انحلال المؤسسة محل التدقيق، لكن حالة تصفية المؤسسة لا تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات و إنما إلى تعقيدها.
- في حالة تغيير الشكل القانوني للمؤسسة فإنه يفقدها قانونها الأساسي وبالتالي إنهاء مهام محافظ الحسابات.
- خرق الأحكام المهنية .

المحور الثالث: الإطار المهني والقانوني لمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

أولاً- مهام محافظ الحسابات

1- **المهام العامة:** يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية[28]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة المراقبة والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.
- في حال إعداد الكيان حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظامية هذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو المؤسسات التابعة لنفس مركز القرار.

2- **المهام الخاصة:** كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بمهام خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، هذه المهام الخاصة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- إخطار الجمعية العامة للكيان بكل المخالفات التي اكتشفها.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو بالتخفيض).

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- يرفع محافظ الحسابات إلى وكيل الجمهورية كل فعل جنائي اطلع عليه في إطار مهمته الدائمة(المادة 715 مكرر من القانون التجاري الجزائري).
- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال و الطرق الخاصة لحسابات النتائج و الميزانية.
- ممارسة الحق التفصيلي للإكتتاب.
- فحص متطلبات التنازل، الاندماج، الانفصال و تصفية الشركات[29].
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة[30].

ثانياً– مسؤوليات محافظ الحسابات: يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاث أنماط من المسؤوليات.

1– **المسؤولية المدنية:** من المتفق عليه أن محافظ الحسابات ينبغي أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بمهامه أمام الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة من طرفه، ففي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإن لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الناتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية.

ومن العوامل المكونة للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات وشروط قيامها في القانون العام ما يلي:[31]

أ– **حدوث الخطأ:** إما الخطأ العمدي من محافظ الحسابات و إما التقصير.

ب– **حدوث الضرر:** و يكون هذا الضرر أكيد و مباشر و فيه تعدي على حق مكتسب.

ج– **علاقة سببية بين الخطأ والضرر:** بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع حدوث الضرر، ونجد أن المشرع الجزائري قد عالج هذه النقطة من خلال[32] تحميل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامنا تجاه المؤسسة أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و أن تتم معالجتها خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها و يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

وتعين على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته لمهمته ويضمن هذا، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها غير المشمولة بعقد التأمين.

في نفس السياق نص القانون التجاري[33] على مسؤولية محافظي الحسابات سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي ارتكبوها عند ممارسة وظائفهم، و لا يكونوا مسؤولين مدنيا عن المخالفات المرتكبة من طرف القائمين بالإدارة أو مجلس الإدارة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

2- المسؤولية الجزائية: محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل الاختلاس، خيانة الأمانة...أو مخالفات خاصة بمهنة محافظ الحسابات كالاستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات.

العوامل المكونة للمسؤولية الجزائية:لا يمكن التحدث عنها إلا بتوفر ثلاث أركان:[34]

أ- الركن القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بوجود نص قانوني.

ب- الركن المادي: هو السلوك الإجرامي الذي يكون محلا للتجريم.

ج- الركن المعنوي: حيث يجب أن يحدث الخطأ عمدا و بشكل مفترض.

وفقا لأحكام القانون 10-01 فإنه يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000دج إلى 2000.000دج و في حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة، كما يعد ممارسا غير شرعيا للمهنة كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقتا لتسجيله أو شطبه من الجدول، أو انتحاله لصفة أو تسمية شركة محافظة الحسابات.

تنص المادة 825 من القانون التجاري الجزائري: على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة مالية تتراوح من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة.

و نصت المادة 829 من أحكام القانون التجاري الجزائري: على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط بالنسبة لكل شخص يمارس عمدا وظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملاءمة القانونية.

وتنص المادة 830 من القانون التجاري الجزائري :يعاقب بالسجن من ستة إلى خمس سنوات و بغرامة من 2.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو لم يعلم وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علموا بها.

ووفقا لأحكام القانون التجاري في مادته 830 الفقرة 2 فإن محافظ الحسابات تطبق عليه أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني، و الحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة 500 إلى 5.000دج.

و فيما يلي جدول يلخص المخالفات المرتكبة من محافظ الحسابات مع النص القانوني و العقوبة المقابلة لها:

الجدول01: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر

المخالفة المرتكبة	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة
الممارسة بصفة غير قانونية	المادة 73 من القانون:	الحبس من 6 أشهر إلى	من 50.0000دج

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

للمهنة.	01-10	سنة واحدة.	إلى200.0000دج
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة الواردة في التقارير المقدمة للجمعية العامة.	المادة 825 من القانون التجاري الجزائري.	من 6 أشهر إلى سنتين.	من 20.000دج إلى500.000دج.
الممارسة العمدية و قبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم توفر المؤهلات.	المادة 829 من القانون التجاري الجزائري.	الحبس من شهرين إلى 6 أشهر.	من 20.000دج إلى200.000دج.
تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.	من سنة إلى 5 سنوات.	من 20.000دج إلى500.000دج.
إفشاء السر المهني.	المادة 830 الفقرة 2 من القانون التجاري الجزائري	من شهر إلى 6 أشهر.	من 500دج إلى 5.000دج.

المصدر: أبوبكر الصديق قيداون، محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي، مرجع سبق ذكره، ص: 30-31.

3- المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ومن بين الوضعيات التي تعتبر كالمخالفات:[35]

- خرق القانون أو القواعد المهنية.
- التقصير المهني الخطير (التهاون).
- السلوك غير الملائم و المتعارض مع نزاهة و أمانة و شرف المهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها إلى:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

ثالثاً- حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1- حقوق محافظ الحسابات

- **الحق في الاطلاع:** يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و المراسلات والموازنات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للمؤسسة،

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للكيان كل التوضيحات وأن يقوم بالتفتيشات الملائمة، كما له الحق في طلب معلومات تتعلق بالمؤسسات الأخرى التي لها علاقة معها.

كما يؤكد حق الاطلاع المادة 381 (المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25) والتي تنص على معاقبة بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص في خدمة المؤسسة يتعمد وضع عوائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات محافظي الحسابات أو يمتنع عن تقديم الوثائق اللازمة للاطلاع أثناء ممارسة مهامهم.

- **حق استدعاء الجمعية العامة:** خولت المادة 644 من القانون التجاري الجزائري لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية عند خسارة ثلاثة أرباع (3/4)من رأس المال الاجتماعي.

- **حق الاستقالة:** يحق لمحافظ الحسابات الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه الالتزام بإشعار مسبق ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

- **حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:** من حق وواجب محافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري.

- **حق الحصول على مقابل لقاء العمل:** لمحافظ الحسابات الحق في تقاضي أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية مع احترام العناية المهنية، و تطبيقا لأحكام القانون "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار المهمة، و لا يمكن حساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة"[36].

2- واجبات محافظ الحسابات

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة و أهم العناصر المتعلقة بهذا الواجب:

أ- الالتزام بالسر المهني: بصفة محافظ الحسابات محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة الثقة بينه و بين المؤسسة التي وكلته تفرض عليه الالتزام بالسر المهني و هو ما أكدته المادتان 71، 72 من القانون 10-01.

ب- عدم التدخل في التسيير: تطرق المشرع الجزائري لهذه النقطة في عدة نصوص تشريعية، حيث جاء في القانون (88-01 المؤرخ في 88/01/12) المتعلق بالمؤسسات العمومية في مادته 58 "لا أحد يستطيع التدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية..."

كما جاء في القانون 10-01 "مهام محافظ الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء التدخل بالتسيير".

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

ج- الإشراف الشخصي: مهمة محافظ الحسابات مهمة شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر، بل يجب عليه تدبير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية، حتى ولو إلتجأ إلى تكليف مساعد للقيام بمهام معينة، أو طلب المساعدة من خبير في مجال معين.

د- الالتزام بالمعاينة الكافية: العناية بالمهمة تركز على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات والمناهج الواجب استعمالها في حالات الفهم للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، و يمكن حصر هذه المناهج في:

- إكساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الاستعمال الجيد لتقنيات الفحص التحليلي، سيرورة الوثائق والجرد المادي.

حيث نصت المادة 35 من القانون 10-01 على "يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه".

هـ- دوام المهمة واستمراريتها: عالج المشرع الجزائري هذه الاستمرارية في المادة 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25)"تعين الجمعية العامة للمساهمين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من المهنيين المسجلين بالمصف الوطني، و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل بالتسيير، في التحقق من الدفاتر و الأوراق المالية..."، هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه من توزيع للوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب انجازها.

كما نصت المادة 40 من القانون 10-01 على وجوب احتفاظ محافظ الحسابات بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

رابعاً- أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات:

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد[37]:

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

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المحور الرابع: الخطوات الأساسية لعمل محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية

في هذا المحور سنحاول سرد الخطوات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية، هذه الخطوات مستوحات من حالة عملية قام بها أحد محافظي الحسابات على شركة صغيرة ذات المسؤولية المحدودة، دون ذكرنا لأسم الشركة واسم محافظ الحسابات بداعية السرية المهنية.

أولاً- تعيين محافظ الحسابات من طرف المؤسسة: طبقا للمادة 26 من القانون 10-01 الصادر في 11 /07/ 2010 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري اللتان تنصان على تعيين الجمعية العامة للمساهمين محافظ حسابات أو أكثر، وكذلك بعد التأكد من أن محافظ الحسابات تعيينه لا يتنافى مع المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري التي تنص على الحالات الخاصة التي تمنع تعيين محافظ الحسابات، تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ الحسابات. ومن ثم يتم إبرام اتفاقية (*CONVENTION*) بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق يبين فيها حقوق ووجبات طرفي الاتفاقية.

ثانياً- الخطوات الأساسية لعمل محافظ الحسابات

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية: قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة، يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على العناصر التالية:

- الإطلاع على عقد التأسيس.
- الإطلاع على السجل التجاري.
- دراسة الهيكل التنظيمي.
- الإطلاع على عقود التوظيف.
- الإطلاع على التقارير السابقة لمحافظ الحسابات.
- طلب الميزانيات لثلاث سنوات ماضية.

وبعد دراسة العناصر السابقة يقوم محافظ الحسابات بالتركيز على ثلاث عناصر أساسية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

أ- تقييم الهيكل التنظيمي: من خلال دراسة مختلف مكونات وعناصر الهيكل التنظيمي مما يعطيه نظرة شاملة على تركيبة المؤسسة.

ب- تقييم نظام المعلومات والتسيير والشروط العامة للتسيير المحاسبي: بعد تقييم الهيكل التنظيمي يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام المعلومات والتسيير والشروط العامة للتسيير المحاسبي.

ج- تقييم كيفية إعداد الحسابات السنوية والملاحق: بعد تقييم محافظ الحسابات لنظام المعلومات والتسيير والشروط العامة للتسيير المحاسبي، يشرع في تقييم كيفية إعداد الحسابات السنوية والملاحق، ويركز على فحص الدفاتر المحاسبية، من أجل التأكد من وجود هذه الدفاتر في المؤسسة، وما مدى مطابقتها للإجراءات القانونية.

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

2- تدقيق حسابات القوائم المالية: بعد تقيم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية، يشرع في تدقيق حسابات القوائم المالية بإتباع أسلوب العينة، ويركز خاصة على العناصر الرئيسية للميزانية.

أ- تدقيق حسابات الأصول: يقوم محافظ الحسابات خاصة بتدقيقه حسابات الأصول للتأكد مما يلي:

- أن التثبيتات المسجلة في الدفاتر موجودة ويتم استخدامها من طرف المؤسسة ومدى مطابقتها محاسبياً للنظام المحاسبي المالي.
- التحقق من بعض عنصر المخزونات وبعض حسابات الغير.
- التحقق من أرصدة المؤسسة لدى البنك.

ومن أجل ذلك يقوم بالإجراءات التالية:

- مقارنة التثبيتات العينية التي تم شرائها مع الوثائق المبررة لذلك.
- التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالتثبيتات العينية ومعرفة طريقة الإهتلاك المتبعة من طرف المؤسسة.
- التأكد من أن المؤسسة تمتلك عقود التأمين التي تغطي الكوارث التي يمكن أن تتعرض لها التثبيتات العينية.
- التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالمخزونات وحسابات الغير ومعرفة طريقة تسجيلها وطرق تشكيل المؤونات ومدى مطابقتها للنظام المحاسبي المالي.
- التحقق من صحة أرصدة المؤسسة في البنك.

ب- **تدقيق حسابات الخصوم:** يركز محافظ الحسابات في تدقيقه للخصوم على بعض حسابات رؤوس الأموال الخاصة لاكتشاف مدى مطابقة رؤوس الأموال الخاصة للتسجيلات وهل هي مقبولة ولها ما يبررها.

3- إعداد التقرير النهائي والمصادقة: بعد قيام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق حسابات القوائم المالية، يقوم بإعداد التقرير النهائي وتقرير المصادقة بإعتبارهما خلاصة لعملية التدقيق التي قام بها.

أ- إعداد التقرير النهائي: يكون شكل التقرير النهائي الذي يعده محافظ الحسابات النموذج

ب- إعداد تقرير المصادقة: يتضمن تقرير المصادقة العناصر التي تطرق إليها محافظ الحسابات والإجراءات المتبعة مع وضع التوصيات في حالة وجود نقائص تم اكتشافها في مهمة التدقيق.

ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير المصادقة والذي تضمن ما يلي:

أ- رسالة المصادقة: تعد وفق نموذج

ب- تقرير المصادقة: يعد محافظ الحسابات تقرير مصادقة على أساس العناصر التي قام بتدقيقها في المؤسسة، ويبين في هذا التقرير بالتفصيل العناصر التي قام بتدقيقها من حيث تبيان الإيجابيات والسلبيات التي لا حظها مع تدوين الملاحظات عن كل عنصر من العناصر الخاضعة للتدقيق، وحَسب ما أوردنا سابقا فإن تقرير المصادقة يحتوي على العناصر التالية:

- تمهيد

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

- تقييم موجز للرقابة الداخلية:
  - ✓ الهيكل التنظيمي
  - ✓ نظام المعلومات والتسيير والشروط العامة للتسيير المحاسبي
  - ✓ إعداد الحسابات السنوية
- تدقيق الحسابات السنوية للسنة المالية 2010.
  - ✓ تدقيق التثبيتات العينية
  - ✓ تدقيق المخزونات وحسابات الغير
  - ✓ تدقيق رؤوس الأموال الخاصة

خاتمة:

لتنظيم عمل محافظ الحسابات قامت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال بإصدار عدة قوانين تنظم عمل محافظ الحسابات أهمها القانون 91-08 والقانون 10-01 الذي ألغى القانون 91-08، وأهم ما جاء في هذين القانونين، شروط تعيين محافظ الحسابات والحالات المنافية لتعيينه، وحقوق وواجبات محافظ الحسابات، وكذلك تطرقا إلى المسؤوليات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات أثناء ارتكابه للأخطاء في عمله مع تحديد العقوبات المتعلقة بهذه المسؤوليات.

ومن أجل إعداد محافظ الحسابات للتقرير النهائي وتقرير المصادقة يجب عليه أن يخطط لمهمته وذلك ابتداء بمعرفة شاملة حول المؤسسة من أجل معرفة طبيعة المؤسسة والهياكل المكونة لها، كما يجب أن يعتمد على الأدلة والقرائن التي تساعده على التأكد من صحة المعلومات، ثم يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك باستخدام خرائط التدفق أو الاستبيان أو الوصف الكتابي من أجل معرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة، ثم يبدأ بتدقيق الحسابات الأساسية المكونة للميزانية وحساب النتائج، وبعد هذه الإجراءات يخرج محافظ الحسابات بحوصلة كاملة حول سير العمليات في المؤسسة يقوم بترجمتها في شكل تقرير يقدمه إلى الجمعية العامة.

نتائج الدراسة:

1- عرفت مهنة محافظة الحسابات تطورات تزامنت مع التطورات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الجزائري وذلك لتلبية احتياجات كل فترة من فترات التطور والتي تجسدت في إصدار العديد من القوانين والمراسيم أخرها القانون 10-01 المؤرخ بـ2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

2- محافظة الحسابات هي "رقابة قانونية ذات طبيعة دائمة من طرف محافظ أو محافظي حسابات للوقوف على انتظامية وصدق و نزاهة الحسابات، هذا النوع من الرقابة يخص بعض أشكال الشركات التجارية حسب طبيعة هدفها، نشاطها أو حجمها". وهي مهنة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

قانونيا للمصادقة على صدق وانتظامية الوضعية المالية والمستندات السنوية للمؤسسة: الجرد، الميزانية و حساب النتائج".

3- طبقا للقانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 تنظم مهنة محافظة الحسابات من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات.

4- تنقسم مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة تتجسد في فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص الحسابات والسجلات والقوائم وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق...الخ، ومهام خاصة تنحصر خاصة في المصادقة على القوائم المالية، تبليغ وكيل الجمهورية بالتجاوزات الجنائية، إخطار الجمعية بالتجاوزات، استدعاء الجمعية العامة...الخ.

5- يتم تعيين محافظ الحسابات لأداء مهامه من طرف ثلاث جهات حسب الهدف من المهمة الموكلة إليه، هذه الجهات هي: (التعيين من طرف الجمعية العامة التأسيسية للشركة محل التدقيق، التعيين عن طريق المساهمين، التعيين عن طريق المحكمة).

6- يتحمل محافظ الحسابات نوعان من المسؤولية، المسؤولية الجزائية والتي تنتج خاصة عن الاختلاس أو خيانة الأمانة أو الاستعمال غير القانوني للمهنة ...الخ، والمسؤولية المدنية والتي تنتج خاصة عن حدوث الخطأ المقصود وغير المقصود، التقصير وأثناء حودث الضرر...الخ والمسؤولية التأديبية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم.

7- حدد المشرع واجبات محافظ الحسابات والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (الالتزام بالسر المهني، عدم التدخل في التسيير، الإشراف الشخصي، دوام المهمة و استمراريتها، الالتزام بالمعاينة الكافية).

8- بعد التأكد من أن محافظ الحسابات تعيينه لا يتنافى مع المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، تقوم الجمعية العامة بتعيينه، ومن ثم يباشر هذا الأخير مهامه في المؤسسة بناءا على اتفاقية مبرمة بينه وبين المؤسسة تبين حقوق وواجبات كلا الطرفين

9- تتمثل الخطوات الأساسية لعمل محافظ الحسابات أولاً في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال (تقييم الهيكل التنظيمي، تقييم نظام المعلومات والتسيير وتقييم كيفية إعداد الحسابات السنوية والملاحق). ثانياً تدقيق حسابات الميزانية من خلال تدقيق حسابات الأصول و الخصوم. ثالثاً إعداد التقرير النهائي وتقرير المصادقة.

الاحالات والمراجع:

[1] Nacereddin Saadi ; Ali Mazouz , La pratique du commissariat au compte en Algérie ,société national de comptabilité ,1993. P27

[2] الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 المادة 38.

[3] المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16

Edited with the trial version of Foxit Advanced PDF Editor
To remove this notice, visit: www.foxitsoftware.com/shopping

[4] عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر–، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2012، ص: 57.

[5] الأمر 71–83 الصادر بـ 1971/09/29 المتعلق بتعيين مندوبي الحسابات و خبراء المحاسبة، المادة 47، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الصادرة في 1971/12/29، ص1856.

[6] القانون 80–05 المؤرخ بـ03/01/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، المادة 05، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 43 المؤرخ في 1980/03/01، ص1507.

[7] عائشة نصاب، مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر–، مرجع سبق ذكره، ص:58.

[8] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، الصادرة في 01/13/ 1988، ص 36.

[9] أبوبكر الصديق قيداون، محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري و التطبيقي – حالة الجزائر–، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2012، ص:17

[10] حسام إبراهيم حسن: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، عمان ، الأردن، 2010، ص:11.

[11] Revue compagnie nationale des commissaire aux comptes: Les atouts du commissariat aux comptes, version 1.0, France, Janvier 2008, p 5.

[12] Caura Barszcz : Le guide des cabinets d'audit et d'expertise-comptable, les édition du management, 3ème édition ; Paris, 2004, p 25.

[13] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 07/11/ 2010، ص7.

[14] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، الصادرة في 09/29/ 1996، ص18.

[15] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة في 02/02/ 2011، ص5 ، 6.

[16] القانون 10–01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 14، الصادر بالجريدة الرسمية العدد 42 بـ 2010/06/11، ص06.

[17] المادة 07 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 42، ص05.

[18] المادة 06 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 42، ص05.

[19] المرسوم التنفيذي 11–30 المؤرخ بـ 2011/01/27 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد، المادة 02 ، الصادر بالجريدة الرسمية في 2011/02/02 العدد 07، ص21

[20] المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11–30 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 07، ص21.

[21] المادة 07 من المرسوم التنفيذي 11–30 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 07، ص21، 22.

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة في 02/02/ 2011، ص22، 23.

[23] أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 2002. ص: 106

[24] المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11–30 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 07، ص23.

[25] المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11–30 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية، العدد7، ص24.

[26] المادة 27 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص07.

[27] نفس المرجع السابق ، المادة 38، ص08.

[28] نفس المرجع السابق، المادة 23، ص07.

[29] المادة 750 من القانون التجاري، ص296.

[30] المادة 621 من القانون التجاري، ص222.

[31] شريفي أعمر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر–الواقع و الآفاق–جامعة سكيكدة، يومي 11، 12 أكتوبر 2010، ص07

[32] المادة 61 من القانون 10–01 ، الجريدة الرسمية العدد 42، ص10.

[33] المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره،ص256.

[34] المادة 01 قانون العقوبات.

[35] المادة 63 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية العدد 42، ص10.

[36] المادة 37 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص08.

[37] المادة 25 من القانون 10–01 المذكور سابقا، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص08.