جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم السياسية

مذكرة ماستر

الفرع: حقوق
التخصص: قانون أعمال

رقم: أدخل رقم تسلسل المذكرة

إعداد الطالب(ة):

- عـــــــونـي أمـــــــــــال
- ملـــــــوكـــة سميـــرة

يوم: //

النظام القانونـــي لمهنـــــة محافـــظ الحســابـــات في الجـــزائـــر

لجنة المناقشة:

محـــــدة فتـــحي	أ.م.أ	محمد خيضر بسكرة	رئيسا
مستـــــاوي حفيـــظة	أ.م.أ	محمد خيضر بسكرة	مناقشا
دنـــش لبنـــى	أ.مح.ب	محمد خيضر بسكرة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية : 2022- 2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكـــر وعـــرفـــــان

الحمد لله على الإحساس بالعمل النافع الذي يروي صاحبه ظمأ، فالخوض في الأمور التي مازال البحث فيها يدفع المرء للاعتزاز بما قدمه خدمة للصالح العام، فالجهد المبذول لا يساوي شيئا أمام المطلوب .

ولهذا يسعنا أن نشكر كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد، وخاصة:

نتوجه بخالص الشكر وعميق الامتنان إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة **"دنش لبنى"** لقبولها ولإشرافها على هذا البحث وتقديم لنا يد المساعدة وتوجيهاتها والموافقة لنا في عملنا هذا ونصائحها القيمة.

الشكر الجزيل لأساتذتنا المحترمين الذين تفضلوا وقبلوا مناقشة هذا العمل المتواضع، فمن دواعي سرورنا والشرف لنا أن نستقي من علمهم ومعارفهم.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لهذا العمل.

الإهـــــــــداء

الحمد لله على فضله وعونه لإتمام هذا البحث.

أتيت في هذا اليوم لكي اجني ثمرة السنوات الماضية،أخطو أول خطوة في طريق أهدافي،أريد أن أتقدم بباقات من الزهور لكل من كان سببا في تحقيق أحلامي،الذين علموني القيم و المبادئ و الأخلاق.

إلى الذي كان يدفعني قدما لنيل المبتغى ، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات مترجمة في تقديسه للعلم ، إلى " **أبي الحبيب والغالي** "أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية .

إلى التي رعتني حق الرعاية ، سندي وكانت دعواها لي بالتوفيق ، نبع الحنان " **أمي العزيزة والغالية على قلبي**" ، حماها الله وأطال في عمرها و جزاها الله كل خير.

كما اهدي ثمرة عملي المتواضع إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه الذين تقاسموا معي عبأ الحياة.

إلى جميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية.

أمـــــال عــونــي

الإهـــــــداء

قال لقمان لأبنه ناصحا : إن الدنيا بحر عريض ، قد هلك فيه الأولون والآخرون ، فإن استطعت فاجع سفينتك تقوى الله وعدتك التوكل على الله وزادك العمل الصالح ، فإن نجوت فبرحمة الله إن هلكت في ذنوبك..."

اهدي ثمرة هذا العمل الى ابي رحمه الله اسكنه فسيح جنته

إلى أعز من في الوجود ولولاها ما كنت في الوجود

إلى من تعهد تني بعطفها وحنانها ولم تنساني بدعائها

ولو تنم في غيابي عينها إلى أندر جوهر في الوجود

إلى أعز ما أملك في دنياي

إلى " **أمي العزيزة الغالية**

وأيضا أهدي هذا العمل إلى جميع إخواتي الاعزاء

ملـوكـة

سمـيرة

مقدمـــــــة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة الحجم هذا الأمر أدى إلى وجود نوع من الرقابة للحفاظ على أملاك المالكين ومختلف الأطراف المعنية مع المؤسسة، جعل تقاريرها مفصلة ودقيقة، هذه التقارير يمكن استخدامها داخليا من قبل الإدارة أو خارجيا من قبل أطراف معينة أخرى بما في ذلك المستثمرين أو الدائنين أو السلطات الضريبية، وصمّمت أنظمة المعلومات المحاسبية لدعم جميع الوظائف وأنشطة المحاسبة بما في ذلك التدقيق والمحاسبة المالية وإعداد تقارير نظام المعلومات لاتخاذ قرارات المؤسسة وتحديد اتجاهاتها ولذلك من الواجب وضع رقابة قانونية لإضافة نوع من الثقة.

وليكون نظام الرقابة فعال تم اللجوء إلى المراجعة القانونية باعتبارها وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير القوائم المالية والتقارير المالية على الواقع داخل المؤسسة في إطار مراقبة الشركات والهيئات.

وتختلف اللوائح والنظم القانونية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات من بلد لآخر، ولكن بشكل عام، تشمل هذه النظم العديد من القوانين والتشريعات المحاسبية والمالية والضريبية التي يجب على محافظ الحسابات الامتثال لها، على سبيل المثال، في الولايات المتحدة الأمريكية، يجب على محافظ الحسابات الامتثال لمعايير المحاسبة المحلية والدولية مثل GAAP (معايير المحاسبة العامة المعتمدة) وIFRS (معايير المحاسبة الدولية) ومعايير المحاسبة المالية الفيدرالية. كما يجب عليه الامتثال للقوانين والتشريعات المتعلقة بالضرائب المحلية والفيدرالية، وفي دول أخرى، يوجد نظام قانوني يشتمل على مجموعة من القوانين واللوائح المحاسبية والضريبية والمالية التي يجب على محافظ الحسابات الامتثال لها. يمكن أن تشمل هذه النظم القانونية قوانين حول الإفصاح

المالي والتقارير المالية وإدارة الحسابات المصرفية والضرائب والميزانية، وبشكل عام، يجب على محافظ الحسابات التعامل مع البيانات المالية بشكل دقيق والامتثال للقوانين والتشريعات المحلية والدولية المعمول بها، وذلك للمحافظة على المصداقية والشفافية في إدارة الحسابات المالية والمحاسبية، وعليه فإن مهنة محافظ الحسابات تتعلق حقيقة بتوضيح أهم المعالم والنصوص القانونية والمتعارف عليها لتحقيق الدور المنوط بهذه المهنة، وتنافي التداخل بين مهمة محافظ الحسابات وباقي المهام وهنا نطرح السؤال الرئيسي التالي:

إشكاليـــــة الدراســة:

– هل التأطير التشريعي الجزائري كاف لآداء محافظ الحسابات لمهنته؟

أهمية الدراســة:

تبرز أهمية الموضوع من خلال النقاط التالية:

– توضيح تطور النصوص والتشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات؛

– إدراك الأدوار المنوطة بصاحب المهنة ومختلف المسؤوليات التي تتعلق بأدائه لهذه المهنة.

أهداف الدراســة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

– تحديد المفاهيم النظرية وضبطها فيما يتعلق بمهنة محافظ الحسابات.

– أن الإطلاع على كافة المواد القانونية المنظمة للمهنة في حال حدوث طارئ أو خطأ أو تجاوز، خصوصا أن هذا الجانب وارد بكثرة في مجال المحاسبة من جهة، وفيما يخص الشركات التساهمية من جهة أخرى.

– بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

– محاولة تشخيص الواقع العملي لمحافظة الحسابات في الجزائر أكثر من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات.

– المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

– توضيح الاطار القانوني الذي تسير وفقه عملية الرقابة و التدقيق في وقتنا الحالي لدى الشركات التساهمية .

– **أسباب اختيار الموضوع:**

إن اختيار هذا الموضوع يعود إلى مجموعة من الأسباب نذكر منها:

– الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع

– الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل التغيرات والمستجدات الحديثة وبروز الأهمية الكبرى لنظام الرقابة للمؤسسة

– التعرف على مهنة محافظ الحسابات المسؤوليات المنوطة بها.

صعوبـات الدراســة:

ككل عمل ودراسة نلمس فيها وجود صعوبات أهمها أن موضوع مهنة محافظ الحسابات لم تحظى كغيرها بالضبط والتأطير القانوني من قِبل المشرع الجزائري وفق الشكل الذي يسهل عملية استخراج الأحكام ومن ثم وجود تفسيرات وآراء للفقهاء المختصين في هذا المجال على خلفية هذه القوانين والتشريعات بل تم الاكتفاء باستنتاج بعضها على قلتها من القانون التجاري والمدني وبعض المواد المنظمة للمهنة، من جهة أخرى إن معالجة الموضوع بالشكل الكافي كانت ولا بد أن تتطلب

أمرين أساسيين وهما الوقت الكافي والوسائل العلمية بالدرجة الأولى بالإضافة للوسائل المادية بدرجة ثانية، وأخيرا وليس آخرا فإنه لا بد من الإشارة إلى أن مهنة محافظ الحسابات لا تخضع للتفصيل والتحليل بالنظر إليها كهيئة رقابية مستقلة قائمة بذاتها وتتمتع بالتنظيم الإداري.

منهـــج الدراســـــة:

نظرا لطبيعة الاشكالية المطروحة، ومن أجل الالمام أكثر بالموضوع بغية الوصول لأهداف الدراسة المرجوة، اتبعنا منهجين أساسيين في دراستنا هذه، حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي بوصف وسرد وفحص وتحليل المواد القانونية التي تتناول هذا الموضوع سواء ما تعمق بالقانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات أو قانون العقوبات، بالإضافة إلى تحليل وتفصيل كل مسؤولية محافظ الحسابات من وجهة نظر وتأصيل قانوني، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم اعتماد المنهج الوصفي من خلال تحديد التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات وكذا توضيح وتفصيل ماهية هذه المهنة عن طريق ذكر الخصائص والشروط والفرق بين المسؤوليات كل نوع من الأنواع على حدى.

تقسيم الدراســـة:

تم التفصيل في بحثنا وتقسيمه إلى المبحث التمهيدي وفصلين أساسيين، تعرضنا في المبحث التمهيدي الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات بحيث تناولنا التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات (المطلب أول) ثم الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المطلب ثاني).

أما الفصل الأول فقد تطرقنا فيه إلى الصلاحيات الممنوحة لمحافظ الحسابات والذي قسمناه إلى مبحثين، حقوق وواجبات محافظ الحسابات (المبحث الأول)، ونتطرق إلى المهام المسندة إلى محافظ الحسابات (المبحث الثاني).

والفصل الثاني فقد كان حول المسؤولية القانونية لمهنة محافظ الحسابات في ظل الصعوبات التي تواجهها المهنة والذي قسمناه إلى مبحثين، تحدثنا عن المسؤولية القانونية في (المبحث الأول)، وتناولنا مختلف الصعوبات والعراقيل التي تواجه مزاولي هذه المهنة وفي (المبحث الثاني).

المبحث التمهيدي

الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

أمام ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين إيجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن الصدق ومصداقية المعلومات، فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري، فعرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الدولة من خلال الانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق، وبعد تبني الجزائر لنظام محاسبي جديد وفق المعايير المحاسبية الدولية، أصبح لابد من النهوض بمهنة المراجعة وإعطائها الاهتمام الكافي من قبل المشرع الجزائري من خلال إصدار العديد من النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة، حيث تعتبر مهنة المراجعة الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مصداقية مخرجات القوائم المالية للمؤسسة، وهذا ما يتيح للمستخدمين هاته القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات

بعد حتمية الانتقال من الاقتصاد المغلق المسير مركزيا إلى اقتصاد السوق الذي يحكمه قانون العرض والطلب، أصبحت الجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو بحاجة ماسة للتمويل برؤوس أموال يمكنها من خلالها إعادة بناء اقتصادها لأن الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة تدعو إلى التغيير تطويرا وتعديلا لما هو قائم، وخير الأمثلة على ذلك تطور شركات المساهمة وتطور الملكية، وتعد شركات المساهمة أداة التطور الاقتصادي في العصر الحديث وقد نمت واتسع نطاقها حتى كادت أن تحتكر الشؤون الصناعية والتجارية وتستأثر لوحدها بإنجاز المشروعات الكبرى لقدرتها على تجميع رؤوس الأموال واستقلالها عن المساهمين فيها من خلال انضمام أعداد كبيرة من الشركاء إلى شركات أموال عن طريق الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها والتي تؤلف رأس المال أو عن طريق شراء هذه الأوراق من أصحابها.

وتقوم شركات المساهمة على الاعتبار المالي ولا أهمية فيها للاعتبار الشخصي فيها فهي نقيضة شركات الأشخاص التي تعطي لشخص الشريك أهمية، ذلك لأن ائتمان شركات الأموال ومنها شركات المساهمة التي تعد النموذج الأمثل لهذا الصنف من الشركات يستمد من رأسمالها، وعادة ما تقوم شركات المساهمة بالمشاريع الضخمة مما يستلزم لنشأتها إمكانيات مادية كبيرة لذا لم تظهر هذه الشركات إلا بعد اكتشاف الثروات الطبيعية لأنها تتطلب رؤوس أموال طائلة، وقد تطورت هذه الشركات بتطور الثورة الصناعية فهي لا تعد قاصرة على نطاق دولة واحدة بل تمكنت بقدراتها المالية أن تتجاوز حدود الدولة التي تنشأ فيها إلى دول أخرى وأصبحت تعرف باسم الشركات المتعددة الجنسيات، ولقد لعبت شركة المساهمة تاريخيا دورا فعالا في ظل النظام الرأسمالي فكانت عماده وأداته القانونية المثلى في التوسع داخل الدولة وخارجها وفي تحقيق التركيز الاقتصادي واحتكارها للسوق.

وعرّف المشرع الجزائري السهم في المادة 715 مكرر 40 من القانون التجاري[1] بأنه سند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها، وتحدد القيمة الاسمية للسهم عن طريق القانون الأساسي للشركة وتبقى هذه القيمة معلقة بظروف العرض والطلب، أما القيمة الحقيقية للسهم فتمثلها موجودات الشركة الصافية في حالة التصفية أو الاندماج في شركة أخرى. وللسهم قابلية للتداول باليد إن كان اسميا أو بالتسليم إذا كان لحامله، إضافة إلى ذلك تتميز الأسهم بعدم القابلية للتجزئة التي تعتبر أن القيم المنقولة تجاه المصدر سندات غير قابلة للتجزئة.

ويتم تسيير شركة المساهمة سواء على الطريقة الكلاسيكية عن طريق مجلس إدارة أم على الطريقة الجديدة عن طريق مجلس المديرين، فإذا تبنّت شركة المساهمة مجلس إدارة فسيتشكّل هذا الأخير من ثلاثة أعضاء على الأقل وإثني عشر عضوا على الأكثر ويجوز في حالة الدمج رفع العدد إلى أربعة وعشرين عضوا على الأكثر، ويقوم مجلس الإدارة بانتخاب رئيس له من بين أعضائه شريطة أن يكون شخصا طبيعيا مع تحديد أجرته ومدة رئاسته التي لا تتجاوز مدة نيابته كقائم بالإدارة (06 سنوات)، ولدى مجلس الإدارة كافة السلطات للتصرف باسم الشركة في كل الظروف في نطاق موضوعها مع مراعاة السلطات الممنوحة في القانون لجمعيات المساهمين وعلى الشركة الالتزام بهذه الأعمال في علاقتها مع الغير حتى وإن كانت خارجة عن موضوع الشركة إلا إذا ثبت علم الغير بها.

1- المرسوم 93-08 الصادر في 1993/04/25 الجريدة الرسمية عدد 27 المؤرخة في 1993/04/27 المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101 المؤرخة في 1975/12/19.

وبصدور قانون الشركات الفرنسي 66-537 المؤرخ في 1966/07/24 الملغى بموجب الأمر رقم 2000-912 المؤرخ في 2000/09/18[1]، أدخل المشرع الفرنسي نوعا جديدا من التسيير في شركات المساهمة استوحاه من القانون الألماني الهدف منه الفصل بين إدارة الشركة ومراقبتها وهي وظائف كان يقوم بها مجلس الإدارة في التسيير القديم حيث يتولى مجلس المديرين إدارة الشركة على أن يقوم مجلس المراقبة برقابتها، ويمكن لشركة المساهمة تبني هذا النوع من التسيير عند تأسيسها أو بعد ذلك كما يمكن لها تغييره إذا قرر المساهمون تعديل القانون الأساسي بال رجوع إلى التسيير التقليدي.

ويتكون مجلس المديرين من خمسة أعضاء طبيعيين (تحت طائلة البطلان) على الأكثر من المساهمين أو غيرهم يقومون بإدارة الشركة، وبدوره يقوم مجلس المديرين بتعيين رئيس من بين أعضائه، ويتمتع مجلس المديرين بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف في حدود موضوع الشركة مع مراعاة السلطات المخولة لم جلس المراقبة وجمعيات المساهمين، وتعد الشركة ملزمة في علاقتها مع الغير حتى بالأعمال التي لا تدخل ضمن موضوع الشركة إذا ثبت أن الغير لم يكن على علم بها، ويجوز لمجلس المراقبة أن يمنح سلطات الرئيس نفسها إلى عضو أو عدة أعضاء آخرين في مجلس المديرين شرط أن يؤهل القانون الأساسي هذه الصلاحية.

وأمام الضرورة التي تمثلها المراقبة بالنسبة للشركات ورغم ما قد ينجم عنها من مسؤولية في حالة وقوع مخالفات وتجاوزات، فإن المشرع الجزائري قد ألزم شركات المساهمة بتعيين مختصين لممارسة هذه العملية وأطلق عليهم اسم محافظي الحسابات أو مندوبي الحسابات

1- عبد المجيد قادري، **مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01**، المجلد 31- العدد 02، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر، جوان 2020، ص 406.

وهو اقتباس للمصطلح الفرنسي COMMISSAIRES AUX COMPTES وأخصهم بتشريع خاص بهم متمثل في القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27[1] الملغى بواسطة القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 حسب نص المادة 81 منه[2].

ولقد عرفت المادة 23 من قانون 10-01 محافظ الحسابات على أنه: « كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف حِرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الحرفي محافظ الحسابات».

ولقد ظهرت فكرة وضع مراقبة جادة على إدارة الشركات قبل قرن من الآن فكانت الانطلاقة بعد تعدد الفضائح والأزمات الاقتصادية التي عرفتها أروبا في فترة العشرينات وما نجم عنها من مشكلات اقتصادية راح ضحيتها صغار المستثمرين الذين كانوا يمثلون قوة سياسية، ولقد حاول المشرع جعل شركة المساهمة منسجمة مع النظام الديموقراطي الحر الذي ساد أروبا الغربية في القرن التاسع عشر باعتبار أن الأسهم توفر لحامليها حقوقا متساوية فلا فرق بين المساهمين إلا بقدر ما يملكون من أسهم في رأسمالها، وتعين الجمعية العامة أعضاء مجلس الإدارة وتعزلهم وتعتمد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتوافق على توزيع الأرباح كما تستطيع بشروط معينة

1- الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخة في 01 ماي 1991.

2- الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010.

أن تعدل النظام الأساسي للشركة، لكن عدم حضور المساهمين للجمعيات العامة بسبب تواجدهم في أماكن بعيدة أو لعدم تمتعهم بالكفاءة اللازمة جعل من هذه الرقابة رقابة غير فعالة فضلا على أن مراجعة دفاتر الشركة وحساباتها تقتضي خبرة فنية لا تتوفر في غالبية المساهمين، كل هذا أثر سلبا في نوعية الرقابة الممارسة على الشركة مما سول للمديرين إساءة استعمال السلطات وتوجيهها لما يخدم مصالحهم الشخصية.

أدى تدخل الدولة بصورة متزايدة إلى نشأة عدد جديد من الجرائم تضاف إلى ترسانة الجرائم التقليدية التي نصت عليها قوانين العقوبات، وتعتبر الجرائم الاقتصادية من المظاهر الهامة لهذا التطور في سياسة التجريم والعقاب في العصر الحديث فقد كان من الضروري أن يرتبط بالتطور الصناعي والاقتصادي وجود وسائل قانونية تكفل للدولة التحكم في مسيرة هذا التطور حتى يتسنى لها أن تتجنب المساوئ التي قد تنجم عنه لأن فعالية الوسائل المادية والإدارية مرتبط إلى حد كبير بالتهديد بالعقاب الجنائي.

ويقصد بالجرائم الاقتصادية تلك التي يقع فيها اعتداء على التوجه الاقتصادي العام للدولة، وتعتبر جرائم اقتصادية الجرائم المالية (جرائم النقد، الجرائم الضريبية والجمركية، جرائم الصرف) والجرائم البنكية والجرائم التي تقع بالمخالفة للقواعد التي تحكم التبادل التجاري وجرائم الشركات، وتشكل الجرائم التي تقع في نطاق الشركات باعتبارها تمثل اعتداء على القواعد الأساسية التي تحكم الأشخاص المعنوية جانبا هاما من الجرائم الاقتصادية، فلا أحد ينكر أهمية الشركات وبالذات التجارية منها في بناء ونمو الاقتصاد القومي في المجتمعات المعاصرة، إذ تعد الشركات التجارية وعلى وجه الخصوص شركات الأسهم بما تضمنه من تجميع رؤوس أموال ضخمة وتوظيفها في مشروعات معينة إحدى الوسائل الهامة لتوجيه الادخار القومي ولتنفيذ السياسة

الاقتصادية للدول، وبالتالي فإن حماية هذه الشركات وأنشطتها وتمكينها من أداء الدور الذي أريد لها يعتبر حماية للسياسة الاقتصادية العامة للدولة، وعليه فإن التجاوزات التي تقع في إطار هذه الشركات تتعدى آثارها الضارة مصالح الأفراد المشاركين فيها إلى المصلحة العامة[1].

إن ذكر التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات من شأنه أن يساعد على استيعاب أهمية دوره في الهيئة الخاضعة لرقابته، فالنظام القانوني الذي يتمتع به حاليا أملته ظروف تاريخية تعود إلى أكثر من قرن من الزمن لدى الدول التي سبقتنا في ميدان محافظة الحسابات فقد تطور إلى أن أضحى وجوده يعتبر ضمير الشركة أو حارس الشرعية، ويرجع بعض القانونيين العناصر الأولى للمهنة إلى القوانين الأساسية لشركة الهند الهولندية التي تم تأسيسها عام 1602 حيث أن الواقع العملي في تلك الفترة دفع إلى تعيين محافظ في بعض شركات الأسهم الخاصة، لكن ظهور محافظ الحسابات لأول مرة بموجب القانون الفرنسي الصادر بتاريخ 1863/05/23 المتعلق بشركات المساهمة والذي عوض فيما بعد بالقانون الصادر بتاريخ 1867/07/24، وكانت الحاجة تقضي بعدم ترك المساهمين لوحدهم في مواجهة إدارة الشركة واعتماد أشخاص مهمتهم ممارسة المراقبة وعرض النتائج والآراء على الجمعية العامة[2].

وأصبحت محافظة الحسابات هيئة قانونية معترف بها خلال ستينات القرن التاسع عشر إذ أوجب قانون 1863/05/23 الشركات المساهمة على تعيين محافظ أو أكثر للحسابات سواء أكان

1- محمد أحمد المشهداني. **الجرائم الاقتصادية أنواعها وطرق مكافحتها والوقاية منها**، المجلد 20، العدد 01، جامعة الزرقاء الأهلية، العراق، 31 مارس/آذار 2005، ص ص 110- 113 .

2- قاسم عمر. عوامري عائشة، **واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، دراسة حالة: مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الجزائر، مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الإفريقي**، جامعة أدرار، د.س، ص247.

شريكا أم لا، ولقد أخذ قانون 1867/07/24 بنفس ما أتى به قانون 1863 لكن ما لوحظ آنذاك أن المراقبين كانوا يتميزون بعدم الاحترافية بل إن رضاهم لم يكن سوى مسودة شاحبة لما نعهده في المراقبين الحاليين، كل هذا يفسر التطور العميق الذي شهدته محافظة الحسابات على مر الزمن من أجل تحويل وظيفة عاطلة مريحة أو أداء واجب لصديق إلى مهمة مستقلة تتمتع باحترافية عالية[1].

وفي ثلاثينات القرن العشرين صدر قانون بتاريخ 1935/08/08 وضع قواعد منظمة محترفة لمحافظي الحسابات تضمنت حالات منع للممارسة قصد الحفاظ على خاصية الاستقلالية تجاه الشركة والاعتراف لهم بحق مراقبة دائم، هذا النص فرض تعيين محافظ حسابات كفء معترف به في شركات المساهمة التي تلجأ إلى الادخار العلني، لكن مع التطور السريع للتجارة العالمية ظهرت نقائص هذا القانون مما أدى بالمشرع الفرنسي إلى القيام بإصلاحات في قانون الشركات بتاريخ 1966/07/24 وكانت تلك هي المرحلة الأساسية في تاريخ محافظة الحسابات، ثم تبعه صدور الأمر 69-810 المؤرخ في 1969/08/12 الذي يعتبر بحق النظام الذي تعتمد عليه مهنة محافظ الحسابات المتمم بالمرسوم 76-1141 بتاريخ 1976/12/07، كما نص المشرع الفرنسي على تعديلات معتبرة لنصوص 1966 و1969[2] في القانون 84-148 المؤرخ في 1984/03/01 المتعلق بالوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات والمرسوم التنفيذي له

1- قاسم عمر، عوامري عائشة، المرجع نفسه، ص 249.

2- قرار 69 - 107، المتضمن قانون الملية 1970، المؤرخ في 31 جانفي 1969، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 110.

رقم 85-295 المؤرخ في 1985/03/01 والذي بدوره عدل بالمرسوم رقم 93-09 المؤرخ في 1993/01/04.[1]

وكانت التسمية المعتمدة من قبل في القوانين الفرنسية هي المحافظ (Commissaire) رغم أن الواقع العملي والعادة كانت غير ذلك حيث كانت تستعمل تسمية محافظ المراقبة (Commissaire De Surveillance) وذلك حسب قانون شركة التوصية، حتى أن اللجنة المكلفة بإصلاح القانون التجاري لسنة 1966 اقترحت تسمية "المحافظ المراقب (Commissaire Censeur) لكن لم يتم اعتمادها واستقر الأمر في الأخير على اعتماد تسمية محافظ الحسابات (commissaire Aux Comptes) التي تعبر بحق على الدور الذي يلعبه هذا الأخير في الشركات.

والملاحظ في هذا الخصوص أن مصطلح محافظ الحسابات غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني أم في التشريع المقارن، فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة أخرى مصطلح مندوب الحسابات، أما المشرع المصري فيستعمل مصطلح مراقب الحسابات أو مفوض المراقبة، أما المشرع اللبناني والمشرع الأردني فيطلقان عليه تسمية مدقق الحسابات، أما المشرع المغربي فيطلق عليه مصطلح مندوب الحسابات.

أما في الجزائر فقد مورست مهنة محافظة الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية

1- بلقاضي بلقاسم. دويدي خديجة هاجر، **محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، تخصصات المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر، 2019- 2020، ص 18.

تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرست قانونا بمقتضى الأمر رقم 69-107 الصادر في 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970[1] بحيث نصت المادة 39 منه:« بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم».

ويجوز أن يعين للغرض نفسه محافظي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، ولقد جاء فيما بعد المرسوم 70-173 الصادر في 1970/11/16[2] المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية يعي أنهم وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

وتواصل العمل على هذا النحو حتى تاريخ إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية حيث تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة الرقابة أنشأ المشرع مجلس المحاسبة بمقتضى الأمر 80-05 الصادر بتاريخ 1980/03/01[3] هذا القانون ألغى المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وكذا المرسوم 70- 173 السالفة الذكر، وبموجب نص المادة 05 منه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية وأصبحت مهنة محافظة

1- الجريدة الرسمية عدد 110 المؤرخة في 1969/12/31.
2- الجريدة الرسمية عدد 97 المؤرخة في 1970/11/20.
3- الجريدة الرسمية عدد 10 المؤرخة في 1980/03/04.

الحسابات تحت وصاية وزير المالية على خلاف ما هو عليه الحال في فرنسا أين نجدها تحت وصاية وزير العدل.

ولقد تميزت هذه الفترة بوجود محافظي حسابات مع انعدام نظام قانوني يحكمهم وينظم مهامهم، ولقد دام ذلك إلى غاية إصدار القانون رقم 84-21 المؤرخ في 1884/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 1985[1] حيث نصت المادة 169 منه على أنه: «يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها، وكان من المفروض أن يتبع ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك وقد أرجعه البعض إلى الظروف الاقتصادية التي عاشتها البلاد آنذاك حيث استوجب الاهتمام بمهام أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى إلى نقصان محترفي الرقابة القانونية حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين في حين أن عدد المؤسسات كان يقارب الـ 1600 مؤسسة إضافة إلى غياب نظام مهني للمهنة حيث لو وجد لكان لا محالة يهتم بمصير هذه المهنة وجلب اهتمام السلطات المعنية حول الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا الجهاز».

وفي سنة 1988، أصدر المشرع الجزائري القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية 88-01 المؤرخ في 1988/01/12[2] والذي أخضع المؤسسة العمومية لقواعد القانون التجاري والقانون المدني في حال غياب أحكام خاصة، وبهذا نظمت وظيفة الرقابة التي ترجمت على

1- الجريدة الرسمية عدد 72 المؤرخة في 1984/12/31.

2- الجريدة الرسمية عدد 02 المؤرخة في 13 جانفي 1988.

المستوى القانوني بإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وتأسيس المراقبة الداخلية في المؤسسات العمومية وذلك حسب نص المادة 40 منه.

وبعد ذلك أصدر المشرع القانون 91-08 السابق ذكره[1] المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأتبعه بالمرسوم التنفيذي 92- 20 المؤرخ في 1992/01/13[2] الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث السالفة الذكر وتلاه المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15[3] المتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث.

كما أن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر مرت بعدة مراحل وتطورات نتيجة تطور وتغير الظروف التي في البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، فقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي نتيجة عدم امتلاكها للإمكانيات المادية ولا البشرية ولا المالية باعتبارها خارجة من مرحلة صعبة جدا، ولعل أهم الهيئات التي ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر وأهم هذه الهيئات نذكر:

- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)
- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين (ONEC)
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCA)
- الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (SNCA)

1- الملغى بالقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010

2- الجريدة الرسمية عدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992.

3- الجريدة الرسمية عدد 24 المؤرخة في 14 أفريل 1996.

عرف تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة عدد من التطورات، بدأت أولا بإنشاء مجلس أعلى للمحاسبة مهمته إعداد مخطط محاسبي وطني للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق الأمر 75-35 الصادر سنة 1975 والاشراف على مهنة المحاسب والخبير المحاسب، ثم إنشاء مجلس المحاسبة لرقابة الأموال العمومية بموجب القانون 80-04 (الصادر في 1980، ثم إصدار القانون المنظم للمهن المحاسبية رقم 91-08 الصادر في 1991، وهكذا إلى غاية الإصلاح المحاسبي الأخير لسنة 2010 وما انجر عنه من قوانين ومراسيم تنفيذية.

الفرع الأول: المرحلة الأولى (مرحلة ما قبل الاستقلال):

كانت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة لقوانين الاستعمار والتي تتمثل في:

- القانون الصادر في 17 جويلية 1856 المتعلق بشركات التوصية بالأسهم، حيث أوجب هذا القانون بتشكيل مجلس المراقبة.
- القانون الصادر في 24 جويلية 1867والمتمثل في ظهور ما يسمى بمحافظ الحسابات.
- المرسوم الصادر في 30 أوت 1923 الذي ينظم شركات المساهمة، أما بخصوص المحاسبة فإن المؤسسات كانت تطبق النظام المحاسبي الفرنسي PCG لسنة 1957.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980):

شملت هذه المرحلة جملة من التشريعات المتتالية حسب التطورات الحاصلة في شكل النشاط الاقتصادي ونجد:

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث أدخلت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، حيث ينص في مادته 39: « يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها»[1].

صدور المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 المحدد لمهام وواجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث اعتبر محافظي الحسابات كمراجعين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية والذين يعينهم وزير المالية من بينهم[2]:

- المراقبون العامون للمالية
- المراقبون الماليون
- المفتشون الماليون
- الموظفون والمؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

1- قرار 69-107، المتضمن قانون المالية 1970، المؤرخ في 31 جانفي 1969، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 110، المادة 39.

2- المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات محافظي الحسابات، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 97 .

ويقوم هؤلاء الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية[1]:

1. مراقبة الاموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير

2. متابعة إعداد الحسابات والقوائم المالية

3. مراقبة مصداقية الجرد وحسابات النتائج

4. تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة وكذا كشف اخطاء التسيير.

فمن خلال هذا القانون نلاحظ أن مهام محافظي الحسابات تنحصر في مهمتين أساسيتين:

- مراقبة مصداقية وشرعية الحسابات؛
- فحص نوعية تسيير المؤسسة المراقبة.

صدور الأمر 71-72 المؤرخ في 29 نوفمبر 1971 المتعلق بتنظيم المحاسبة حيث من خلاله إنشاء جمعية تدعى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة CSTC يتعلق عملها على ضبط مقاييس المحاسبة وإعداد مخطط وطني لكل قطاع، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعد بها للمفتشية العامة للمالية IGF وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.

صدور القانون 80-05 المؤرخ 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، تم إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وكذا المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 26 نوفمبر 1970.

1- شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص ص 114-115.

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (مرحلة إعادة التنظيم 1980-1990):

بقي الشغور في مهنة محافظي الحسابات إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985 المؤرخ في 31 ديسمبر 1984 الذي أصلح هذه المهنة حسب ما نصت عليه المادة 169 على أنه "يتم تعيين محافظي الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي".

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة (مرحلة إعادة التأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية 1988-1991)

اتخذت محافظة الحسابات منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها وذلك بصدور قانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون قام بتحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة من خلال إعادة تأهيل المراجعة الخارجية وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية حيث تم الفصل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية، كما شهدت هذه المرحلة إنشاء مجلس المحاسبة التابع للدولة مهمته تدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي[1].

1- القانون رقم 80- 50، المتعلق بممارسة المراقبة من مجلس المحاسبة، المحاسبة، الجريدة الرسمية، الجزائر.

الفرع الخامس: المرحلة الخامسة (مرحلة الاصلاحات ما بعد 1990 إلى غاية اليوم):

تتميز هاته المرحلة بتغيرات جذرية في مهنة محافظي الحسابات تمثلت فيما يلي:

*** من سنة 1991 إلى غاية 2001 :**

شملت هذه المرحلة صدور عدة تشريعات في المهنة ونجد:

- صدور قانون 91-08 سنة 1990 المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة ويعتبر كأول خطوة لتحرير المهنة حيث أنشئ بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بحيث أوكلت مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني.
- صدور المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-95 المتضمن القانون التجاري وذلك ليتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق.
- صدور قانون 95-20 الذي يعدل ويتمم ويلغي أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا والوحيدة للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية[1].

من سنة 2002 إلى غاية 2010 :

تميزت هاته المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية.

من سنة 2010 إلى غاية اليوم :

تميزت هاته المرحلة بتعديلات جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإحداث 03 مجالس وطنية

1- أنظر القانون رقم 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، المؤرخ في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 39.

لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة CNC وتحت وصاية وزارة المالية، وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن الثلاثة المتعلقة بها (الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع تغيرات المهنة، وهذا وفق القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

إن مهنة التدقيق والمراجعة والاستشارة المحاسبية في الجزائر عرفت تطورا منذ الاستقلال ما سمح لها من الرفع من جودتها خاصة خلال العشرية الأخيرة، وصاحب هذا التطور جملة من الإصلاحات والقوانين، حيث بدأ التنظيم الفعلي لمهنة التدقيق نهاية عام 1969 من خلال الأمر[1] 69-107 المؤرخ في 31\12\1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في ماته 38 والذي حدد الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات الاقتصادية العمومية، ثم تلاه المرسوم 70-173 المؤرخ في 16\11\1970 المحدد لواجبات ومهام محافظي الحسابات مما يعني أن صاحب هذه المهنة يعتبر إلى هذه المرحلة يعد موظف لدى الدولة يخضع للتعيين الترقية والعلاوة وفق قوانينها، وهذا يوافق منهج التسيير الاقتصادي الموجه آنذاك ويبدو هذا واضحا من خلال المهام المقتصرة على المراقبة البعدية لشروط الإنجاز ومتابعة تنفيذ الحسابات وفحص شروط الأحكام القانونية وضمان نزاهة الحسابات[2].

وخلال فترة 1980-1988 التي كانت بعد صدمة أسعار النفط اتخذت الحكومة الجزائرية قرارات بشأن عدم نجاعة استراتيجيات التنمية مما كشف عيوب أساليب تسيير الاقتصاد الوطني،

1- الأمر 69-107 المؤرخ في 31\12\1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 المادة 38.

2- عائشة نصاب، **مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة بين الإطار النظري والتطبيقي -حالة الجزائر-**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2012، ص 57.

فكان لمهنة التدقيق والمراجعة والرقابة نصيب من التعديلات حيث توجهت المؤسسة العمومية الاقتصادية للعمل تحت مظلة القانون التجاري، فتم التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والرجوع للفاعلية والنوعية مما يعني إعادة الاعتبار للتدقيق كمهنة، وكان ذلك من خلال صدور القانون رقم 80\05 المؤرخ في 01\03\1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة والذي من شأنه سن آليات رقابية تحد من أصناف الاختلالات التي أفرزتها أساليب التسيير السابقة، مما أدى لعدم كفاية الإطارات المخولة لهذه المهنة آنذاك وتراكم الأعمال الموكلة لهم وعدم القدرة على ضمان إتمام كل عمليات التدقيق تماشيا مع زيادة في عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها[1].

أما بعد فترة 1988 إلى غاية 2010 وتحديدا عقب أزمة النفط سنة 1986، تم إصدار قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتضمن المادة 40 التي زادت من موضوعية ومصداقية محافظ الحسابات وسهولة عمله في المؤسسات الاقتصادية، كما تميزت هذه المرحلة بجملة موالية من القوانين حددت الخطو العريضة لذات المهنة وباتت أكثر وضوح وفاعلية.

وخلال مرحلة ما بعد سنة 2010 التي تميزت بصدور القانون 10-01 الذي يحمل في طياته آليات وشرو ممارسة مهنة مراجعة الحسابات المعتمة بدقة وحل المصف الوني للمهنة كهيئة مستقلة مع إسناد صلاحيات تنظيمها لوزارة المالية بإنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وخلال فيفري 2016 تم إصدار[2] أول رزنامة معايير تدقيق جزائرية أبرزها المعيار الجزائري للتدقيق التالية: (505) "التأكيدات الخارجية"، (560) "أحداث إقفال الحسابات"، (580) "التصريحات الكتابية"، ثم

1- كريم فيصل وسمغوني توفيق فيصل، **تنظيم مهنة محافظ الحسابات والتدقيق في الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية معه الحقوق والعلوم الاقتصادية، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر، العدد الثاني، ديسمبر 2018، ص 344.

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

تبعها سنة 2017 المعيار الجزائري للتدقيق (570) "استمرارية الاستغلال"، (610) "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، (620) "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"[1].

وهذا ما يقودنا إلى القول أن تنظيم مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر لم تعرف ذلك التنظيم المحكم إلى غاية سنة 1991 أين صدر أول قانون جزائري ينظم مهنة الخبرة المحاسبية، كما صدر بداية من سنة 2016 أول معيار جزائري للتدقيق وهذا كان إضافة فعالة لمهنة التدقيق الجزائر.

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات

من أجل التمكن من إيضاح المقصود بالطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات، علينا ألا إعطاء التكييف أو المركز القانوني للقائم بها، وذلك بتحديد طبيعة العلاقة القانونية التي تربط محافظ الحسابات بالهيئة أو المنشأة التي يمارس وظيفته لديها (كفرع أول) ومن ثم التعرف على مفهوم محافظة الحسابات كمهنة والتطرق إلى خصائص وشروط ممارستها (كفرع ثاني)

الفرع الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات هي بالأساس مهنة من مهن المراجعة التي تعرف على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية والحسابات والنتائج والجداول بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة[2]، وقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق بأنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقديم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة

1- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 29.

والأحداث الاقتصادية وذلك من أجل تحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بهذه النتائج[1].

أما مهنة محافظ الحسابات أو ما يطلق عليها في كثير من المراجع بالمراجعة القانونية أو الإلزامية وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجية لمراجعة حساباته واعتماد القوائم الختامية له وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، وعلى المراجع التأكد من أن عملية تعيينه تمت وفقا للأحكام القانونية[2].

أولا: تعريف محافظ الحسابات

لقد أطلقت عدة تسميات على محافظ الحسابات من بينها مدقق أو مراقب أو مندوب الحسابات، كما أطلق عليه أيضا مصطلح المراجع القانوني أو الخارجي وهي كلها مصطلحات تعمل نفس الدلالة وتصب جميعا في نفس السياق كونها تعود جميعها على شخص مهني مستقل يقوم بالتحقق من إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويعد تقريرا بنتائج فحص القوائم المالية وعدالتها[3].

وقد جرى تعريفه أيضا في التشريع الجزائري تحت عبارة "مندوب الحسابات".

في القانون التجاري المادة 715 مكرر 4 (معدلة) منه على أنه شخص تختاره الجمعية العامة العادية للمساهمين من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني والذي تتمثل

1- شيرين ماهر الشرياتي، **واقع مهنة الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة**، رسالة ماجستير، فلسطين، 2018، ص 13.

2- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2016، ص 19.

3- معجم المعاني الجامع، ص 324.

مهمته الأساسية في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها بالإضافة إلى التدقيق في تقرير مجلس الإدارة وكذا مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة[1]. ومن ثم أعاد تعريفه تحت مسمى محافظ الحسابات في القانون 10-01 في المادة 22 منه على أنه: « كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به»[2].

ومن خلال ما تم التعرض إليه نجد أن مهنة مراجعة الحسابات أو محافظة الحسابات مهنة مقننة يمارسها بشكل قانوني شخص مهني مستقل مؤهل ومحايد يتحمل المسؤولية المهنية الكاملة اتجاه وظائفه المتمثلة في رأيه المدعم بأدلة وبراهين لإثبات رؤيته حول شرعية وصدق تلك الوثائق وهو الهدف المتفق عليه دوليا من مزاولة هذه المهنة.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لمزاولة هذه المهنة هناك شروط عامة وأخرى متخصصة:

1- الشروط العامة: حددها القانون رقم 10-01 وهي كالآتي[3]:

- أن يكون جزائريا الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها.

1- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، 2007، ص 188.
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010.
3- المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– أن لا يكون قد صدر في حق من يرغب بمزاولتها حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

– أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجل في المصف الوطني للخبراء والمحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها.

– أن يقوم بتأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من نفس القانون.

– أن تمنح له الشهادة والإجازة من طرف معهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم[1].

2- الشروط الخاصة:

تشتمل ثلاث عناصر أساسية وهي:

أ- التأهيل العلمي:

لا بد لمحافظ الحسابات أن يكون على درجة عالية من التحصيل العلمي في المجالين المحاسبية والتدقيق وذلك من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المتخصصة بذلك، إذ ينبغي أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دوليا، كما أنه يستوجب عليه تجديد معارفه باستمرار وتحديث معلوماته والإلمام بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية المحيطة بالمهنة.

1- المادة 06 من القانون 10-01.

ب- الخبرة المهنية:

أو الكفاءة المهنية إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي في انتظاره، وذلك عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة أكثر منه خبرة ودراية، للحصول على المهارة المهنية والتأهيل الكافي لمزاولة هذه المهنة لحسابه الخاص مستقبلا.

ج- الامتحان التأهيلي:

الامتحان هو آخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة، وهو وسيلة لاختبار مدى امتلاكه للمهارات اللازمة للممارسة المهنية، وبالتالي التأكد من قدرته على مواجهة المشاكل العملية ومدى جاهزيته لإيجاد الحلول اللازمة لها[1].

ثالثا: خصائص مهنة محافظ الحسابات

1- الاستقلالية والموضوعية:

حتى يتمكن محافظ الحسابات من إصدار حكم أو إبداء رأي صادق عن الوضعية المالية للمؤسسة يتوجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهمة التدقيق أي مصلحة خاصة أو ربح قد يؤثر على استقلالية وموضوعية الحكم الذي سيصدره، وبهذا الخصوص وردت بعض المهام الممنوعة على محافظ الحسابات بموجب القانون 10-01 المادة 64 منه وهي كالتالي:

1- تمار خديجة، **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص ص 351- 352- 353.

– كل نشاط تجاري لاسيما في الشكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، أيضا كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة الخضوع القانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الهيئة.

– كل عهدة برلمانية وكل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة[1].

2– الكفاءة المهنية:

حتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات لا بد أن يقوم على:

– شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.

– التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وإضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها كل محافظ حسابات[2].

وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تعتمد على أدلة وإثباتات من مصادر شرعية وموثوقة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعرف عليها.

1– أحمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2015، ص 83– 84.
2– المرجع نفسه، ص 84.

3- سر المهنة:

من المعلوم بأن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات في غاية السرية للمؤسسة، لذا يكون ملزما بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا نص القانون على غير ذلك حسب ما نصت عليه المادة 72 من القانون رقم 10-01 بقولها: «لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون وبالتحديد:

- عند فتح تحقيق أو بحث قضائي.
- بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بناء على إرادة موكليهم.
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 03 من نفس القانون.
- (كما يتوجب) وعلى غرار ذلك فإنه من واجب المدققين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين والمتربصين لديهم»[1].

الفرع الثاني: طبيعة المركز القانوني لمحافظ الحسابات

اختلفت الآراء الفقهية عند تحديد الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات بالنسبة للهيئة أو الشركة التي يعمل بها، وفي محاولة لتحديد مركز محافظ الحسابات برزت نظريتان:

1- أحمد نور الدين، المرجع السابق، ص 84.

أولا: الطبيعة التعاقدية

يتجه الفقه التقليدي في مجال القانون التجاري إى أن رابطة مندوب الحسابات بالشركة التي يمارس مهمته لديها هي ذات طبيعة تعاقدية، وأنه مجرد وكيل عند مجموع المساهمين في الشركة عهد إليه بمراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها، وبصفته هذه فهو ملزم بتقديم تقرير عن مهمته إلى الجهة التي استمد منها سلطاته وصلاحياته وهي الجمعية العامة للمساهمين.

وبالرغم من شيوع العمل بنظرية الوكالة أو النظرية التعاقدية فإنها اصطدمت بالعديد من الانتقادات أولها تعريف الوكالة (كعقد) يقتضي أن يقوم الوكيل بأعمال قانونية لحساب الموكل، وهو ما لا يتوفر في مهمة مندوب الحسابات، ومن جهة أخرى وإذا كان الموكل وفقا للمبادئ العامة حرا في اختيار وكيله فإن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في اختيار مندوب حساباتها بل يكون تعيينه وفقا للقانون ولا تملك الجمعية صلاحية تحديد السلطات المقررة لمحافظ الحسابات أو تقييد نطاقها أو الانقاص منها[1].

ثانيا: نظرية العضو

تتفرع هذه النظرية عن الاتجاه الذي ينكر الطبيعة التعاقدية للشركة ويرى أنها نظام قانوني، والشركة (شركة المساهمين) بهذا المفهوم تصبح تنظيما رسم المشروع إطاره القانوني وبين أعضاؤه وحدد وظيفة معينة لكل عضو منها.

1- شهدان عادل الغرباوي، **الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، بدون مكان وسنة النشر، ص ص 275- 276- 277.

وعليه وبالنسبة لمندوب الحسابات فإن تعيينه لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين وإنما يعد قرار الجمعية العامة باختيار مندوب بمثابة تعيين عضو من أعضاء الشركة، وبمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة أولئك الذين عينوه لهذه المهمة، وعزله لم يعد ممكنا إلا من جهاز القضاء.

هذا الاتجاه أيضا تعرض للانتقاد لعدم وضوح وتحديد نظرية العضو أو النظام، ويرجع هذا إلى أن الشركة أصبح ينظر إليها بوصفها أداة قانونية لتنظيم المشروع أوجدتها الرأسمالية الحديثة ومندوب الحسابات هو موظف لديها أوكلت إليه مهمة مراقبة حساباتها[1].

ثالثا: موقف المشرع الجزائري

ساير المشرع الجزائري التطور الحاصل في تكييف وظيفة مندوب الحسابات، فبعد أن كان ينص صراحة في القانون التجاري لسنة 1975 وكذا القانون المنظم للمهنة 91-08 على اعتبار مندوب الحسابات وكيلا عن الشركة، قام باستبدال كلمة "وكالة" بكلمة "عهدة" في القانون 10-01 الذي ألغى القانون 91-08 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث[2].

وفي الأخير وحتى يتسنى وصف العلاقة القانونية بين محافظ الحسابات والهيئة التي يزاول وظائفه لديها وصفا دقيقا لا يمكن إلغاء النظرية التعاقدية أو حتى إنكار نظرية العضو أو الاعتماد الكلي على نظرية واحدة فقط، بل يكون عن طريق الجمع بينهما والأخذ بكليهما التوفيق بينهما.

1- شهدان عادل الغرباوي، المرجع السابق، ص ص 278- 279- 280.

2- المرجع نفسه، ص 280.

الفصل الأول :
الصلاحيـات الممنوحـة لمحافـظ الحسـابـات

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات سيتم من خلال بحثنا الوقوف على تنظيم مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين التنظيمية للمهنة سواء تلك المتعلقة بالواجبات أم الحقوق والأتعاب (المبحث الأول)، ومختلف المهام المسندة إلى محافظ الحسابات (المبحث الثاني)

المبحث الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة المراجعة على الحقوق التي يتمتع بها المراجع، وكذلك الواجبات التي يجب عليه الالتزام بها، وسنتكلم على هذه الحقوق والواجبات وبعض الموضوعات الأخرى والتي تخص المراجع على وجه التحديد

المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات

منح المشرع الجزائري للمراقب المالي في سبيل أدائه لمهامه الرقابية على أتم وجه مجموعة من الحقوق التي يتمتع بها دون غيره من أصحاب المهن الحرة الأخرى، تمكنه هذه الحقوق من تسهيل وظائفه وتيسيرها والتي تتمثل في:

الفرع الأول: حق المحافظ المالي في الاستعانة بمعاونين

نظراً للأهمية البالغة لمهنة محافظ الحسابات، وبالرجوع إلى ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقه، والتي لا يستطيع تحملها بمفرده، لكون العمل الرقابي معقد ويحتاج إلى تدقيق لما يحظى به أري المحافظ من أهمية بالغة في إضفاء النزاهة والمصداقية على القوائم المالية، وذلك باعتبار أن رأيه يعتد به كقرينة، ويتم الرجوع إليه في حالات عدة فقد منحه المشرع الحق في الاستعانة بأعوان خاصين به في مكتبه وكذا الاستعانة بمساعدين متخصصين مثل الخبراء والمهنيين القانونيين أو غيرهم، وهم تابعين للمراقب المالي ويتصرفون باسمه وتحت مسؤوليته

وهو ما نصت عليه المادة 52 من القانون 10-01[1]، وذلك من أجل توفير الظروف المواتية للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف واحد مرتبط بالنزاهة وصدق القوائم المالية.

الفرع الثاني: الحق في سلطة التحري

حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت، ولقد جرى العرف بأن يقوم المراجع بإبلاغ الشركة قبل حضوره للبدء في عمله، ولكن في بعض الأحيان قد يرى المراجع ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للاطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزون البضاعة، وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي القسم المالي أو أمين المخازن[2]، إذ يمكن للمحافظ أن يطلع في أي وقت يشاء على الوثائق والمستندات التي لها علاقة بمجال عمله، والتي تسهل له أداء وظائفه حيث يمكنه طلب الاطلاع على السجلات والمراسلات والقوائم المالية السابقة والفواتير وحتى على كل الوثائق والكتابات المالية والمتعلقة بالجانب المالي، وله الحق في الحصول على نسخة منها، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة وكل الأعوان في الشركة أو المؤسسة والتواصل معهم من أجل تزويده بالمعلومات والتوضيحات التي يراها لازمة والتي من شأنها تسهيل أدائه لمهامه[3]، وفي هذا المقام ومقابل حصول المراقب المالي على كل ما يحتاجه من معلومات فإنه مطالب بحفظ السر المهني وعدم إفشاء الأسرار المالية حتى عن طريق الإغفال أو دون قصد أو حتى نتيجة عدم الحيطة والحذر، ويعتبر في هذه الحالة مسؤول كل المسؤولية عنه وعن مساعديه،

1- محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، المرجع السابق، ص 324.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت - لبنان، دون سنة النشر، ص 45.

3- عبد اللطيف علاوي، **مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية**، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال، كليات الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان، 2016-2017، ص 62-63.

مما يجعله عرضة لإنهاء مهامه أو يجعلها عرضة لمخالفات قانونية،[1] كما يندرج ضمن هذا الحق كلٌ من:

1- سلطة التحري قِبل الشركة المراقبة: يتمتع محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحري تضمنتها المادة 31 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث أجاز لمحافظ الحسابات إجراء أشغاله متى أراد ذلك بقوله:[2] « يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة ».

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

3- استدعاء المحافظ لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين: كما هو الحال بالنسبة لاستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين، لم ينص القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على استدعائه لاجتماعات مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين حسب الحالة) أو مجلس المراقبة

1- بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة ماجستير، قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010-2011، ص 57.

2- المادة 31 من القانون رقم 10- 01، المؤرخ في 27\11\2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

وتكفلت بذلك المادة 715 مكرر 12: « يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية... لكن ما نصت عليه المادة 231 من قانون الشركات 66- 537 ».

يلاحظ من هذا النص أنه لم يذكر الآجال الواجب احترامها من أجل الاستدعاء والتي حددها القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى بخمسة وأربعين يوما (المادة 1/40)[1].

وبالتالي فعلى القائمين بإدارة شركة المساهمة استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكنهم استدعاء محافظ الحسابات إلى أي اجتماع آخر يرون ضرورة لحضوره فيه ما يؤكد الدور الذي قد يلعبه المحافظ في هذا النوع من الشركات.

الفرع الثالث: حق محافظ الحسابات في الأتعاب

نص القانون: 10-01 صراحة على أتعاب المحافظ المالي بموجب نص المادة 37 منه في قولها: « تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة امتياز مهما يكن شكله باستثناء والأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية حيث تتولى ذلك منح الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، وهي تعني تحديد أتعاب المحافظ وطلباته المالية، ويقصد بها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين المكلفين بذلك، وعند عدم وجود مثل هاتين الهيئتين فيتولى القيام بذلك مجلس الإدارة»[2].

1- القانون: 10-01، المؤرخ في 19\06\2010، المرجع السابق.

2- القانون: 10-01، المرجع السابق.

الفرع الرابع: الحق في الإعلام

1- حق محافظ الحسابات في الاستدعاء ومناقشة الجمعية العامة: بالرجوع إلى القانون التجاري الجزائري والقانون المنظم للمهنة فإن المراقب المالي له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة فقط كأصل عام، وهذا ما هو متعارف عليه ومعمول به، أي أن المراقب المالي ملزم فقط بحضور ما يستدعي التداول لأجله، واستدعاء الجمعية العامة لذلك وتحرير محضر خاص بالاجتماع ولكن كاستثناء فإن القانون التجاري الجزائري أورد حالة استثنائية تناولتها نص المادة 715 مكرر 11 والتي يتمكن لمحافظ أن يستدعي الجمعية العامة وهي حالة إقفال الجهة المختصة قانونا، عن طريق الإهمال أو عن قصد[1].

حيث أن محافظ الحسابات ملزم بإبلاغ المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بأي خطأ أو نقص أو تناقض من شأنه إعاقة وعرقلة سير المؤسسة، كما أن له حق مناقشة اقتراح عزله أمام الجمعية العمومية[2].

2- تلقي الوثائق المحاسبية: قصد تمكين المحافظ من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة 33 من القانون 10-01 السابق ذكره على: « يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق الحاسبية التي ينص عليها القانون »[3].

1- القانون التجاري الجزائري، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 101، المؤرخة في 1975/12/19. المرجع السابق.

انظر: www.commerce.gov.dz.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي. المرجع السابق، ص 47.

3- القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

إذن على مسيري شركة المسا همة أن يضعوا تحت تصرف محافظ الحسابات الوثائق اللازمة لكي يتسنى له الإطلاع عليها وإبداء رأيه فيها قبل انعقاد الجمعية العامة، وتتمثل هذه الوثائق في: الجرد – حسابات الاستغلال العامة – حسابات الأرباح والخسائر والميزانية – تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول عمليات النشاط[1].

المطلب الثاني: واجبات محافظ الحسابات

للمراقب المالي جملة من الالتزامات والواجبات التي يجب عليه تحقيقها، وكذلك قيود عليه الالتزام بها ومراعاتها وهو بصدد أداء مهامه، منها ما هو مرتبط بعمله بشكل عام أي أنها مرتبطة بعملية المراقبة والمحاسبة عموما وهي تندرج ضمن التزامات ذات الصبغة العامة، وهناك ما هو منصوص عليه وفقا لقواعد المهنة أي سنها المشرع الجزائري وخص بها المراقب المالي دون غيره وهي تصنف على أنها التزامات خاصة، حيث يتمتع المراجع بعدة حقوق نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

الفرع الأول: الواجبات العامة لمحافظ الحسابات: هناك جملة من الواجبات يتشارك فيها المحاسب المالي مع غيره من المهام الأخرى أي أنها التزامات عامة مفروضة على كل صاحب مهنة حرة وجب عليه التقيد والالتزام بها، نذكر منها:

1- احترام النصوص القانونية سواء منها العامة كالقانون المدني وقانون العقوبات أو الخاصة والمتعلقة أساسا بأصول المهنة وقواعدها والمنصوص عليها صراحة في القانون بالإضافة إلى مراعاة القانون الداخلي للمؤسسة أو الشركة أو الهيئة[2].

1- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 68.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، المرجع السابق، ص 45.

2- واجب محافظ الحسابات ببذل العناية المطلوبة: حيث أن التزام محافظ الحسابات هو في واقع الحال والمهنة إلتزام ببذل عناية والعناية المقاس عليها هي عناية الرجل العادي وفقا لنص المادة 57 من القانون: 10-01[1]، المنظم للمهنة حيث كانت هذه المادة صريحة ومكرسة لمبدأ الالتزام، حيث أن هذا الالتزام لا يقتصر على الحضور الشكلي والدائم لمقر العمل، بل يعنى أداء المهام والواجبات الملزم بأدائها، والمنصوص عليها صراحة في القانون المنظم للمهنة، إضافة إلى ذلك يمكنه التحقيق في التزامات الشركة وموجودتها، حيث نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 بقوله:

« يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج »، ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل عناية[2]، وبالتالي يمكننا القول من منطلق ما سبق ذكره بأن التزام محافظ الحسابات هو التزام ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة هذا كأصل عام[3]، غير أنه وفي مقابل ذلك يمكن أن يلتزم محافظ الحسابات بتحقيق نتيجة في حالات معينة يجيز فيها القانون ذلك تماشيا مع متطلبات المهنة أو تماشيا مع موضوع نوع الرقابة التي يقوم بها باعتباره مراقب مالي وعلى سبيل المثال في مجال تحقيق نتيجة إذا تعلق الأمر، بالمصادقة على ميزانية خاطئة غير مطابقة للوضعية المالية الراهنة، أو توقيعه على بيانات غير صحيحة وخاطئة أو غير موجودة أصلا[4]، ولكي يحيط المراقب المالي بهذا الالتزام

1- القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

2- القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

3- فيروز معمري وسام بلعيدوني، **مسؤولية محافظ الحسابات**، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في الحقوق قانون أعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2021\2022، ص 27.

4- عبد اللطيف علاوي، المرجع السابق، ص 71.

عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقوانين العامة وكذا القانون المنظم للمهنة، وكذا القانون الداخلي[1].

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

وترجع أهمية بذل محافظ الحسابات للعناية المهنية الكافية وضرورة ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها: أن محافظ الحسابات مهني مستقل ومحايد، ويفترض فيه القيام بعمله في ظل حرصٍ كافٍ على جودة الخدمة المؤّداة –أن محافظ الحسابات له علاقات مع عميله والطرف الثالث والمنظمات المهنية وحتى المجتمع، وبعض العلاقات تعاقدية والبعض منها تنظيمية رسمية والبعض الآخر موجود ولكنه غير مؤيد بعقد ملزم له– أنه مثلما يحصل على عائد مادي ونوعي من وراء امتهانه المراجعة فإنه سوف يواجه عقوبات بعضها له آثار مالية سلبية عليه – أنه عندما يواجه دعاوى من الآخرين بمعاقبته سواء ماديا بدفع تعويضات للغير أو نفسيا بالسجن فإن له حق الدفاع عن نفسه، وعندئذ عليه أن يقيم دليل نفي ومن الطبيعي أن يحاول إثبات بذله العناية المهنية الكافية في عمله– أنه كمهني سيكون منتميا بالضرورة إلى المنظمة المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة والارتقاء بمستوى أداء مندو بيها، فلها أن تحمي

1– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 58.

حقوق محافظ الحسابات كما لها أن تعاقبه في حالة عدم بذله العناية المهنية الكافية في أداء عمله[1].

وما يستوجب إقامة الدليل على تقصير محافظ الحسابات في أداء واجباته هو الخطأ المهني الواجب الإثبات، فعلى محافظ الحسابات بذل القدر الكافي من العناية المنتظر من رجل من أوسط أبناء المهنة علما وكفاءة ويقظة وخبرة علمية وإلا كان مخلا بواجباته القانونية.

ولكي يحيط المحافظ بهذا الالتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري وبالقانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته وبالقواعد المنظمة لها، وحتى يتمكن من تأدية التزامه عليه القيام بأمرين[2]:

أ- احترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي: يتمثل جوهر مهمة محافظ الحسابات في التقرير الذي يرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين والذي يشمل النتائج التي توصل إليها بعد إطلاعه على دفاتر الشركة وفحص ميزانياتها وحساباتها وجرد موجوداتها والتزاماتها، وسنرجئ الحديث عن تقرير محافظ الحسابات إلى الفصل الثاني.

وإذا كان محافظ الحسابات لا يحضر يوميا إلى مقر الشركة لذلك فعليه أن يتابع عملياتها باستمرار طوال السنة المالية ليتبين أوجه الخلل والقصور إن وجدت، وعليه إجراء ما يلزم من اختبارات للتحقق من سلامة الحسابات وانتظامها لي تمكن من اكتشاف المخالفات المحتملة فيها لأحكام القانون وللنظام الأساسي للشركة، لكنه ليس ملزما بإعادة مراجعة حسابات الشركة من جديد أو مراجعة جميع القيود الواردة في دفاترها قيدا بقيد، فأي شركة من حجم متوسط

1- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 62.

2- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 61.

مثلا تجري يوميا مئات بل آلاف القيود المحاسبية مع توفر الشركة على إدارة للحسابات تضم أفراد مدربين ووسائل فنية كافية ومن ثم فإنه يستحيل على المحافظ مهما كانت كفاءته أو عدد مساعديه أن يراجع كل قيد منها على حدا، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يضع نفسه في خدمة شركة واحدة يكرس لها كل جهوده لأن ذلك يتعارض مع مبدأ وخاصية الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات[1].

وفي هذا توصيات على حق المحافظ في فحص دفاتر الشركة والتحقق من انتظامها وسلامة القيود المدرجة بها وفق ما يراه مناسبا، وبالتالي كل محافظ يتقاعس عن أداء مهامه يكون قد أخلّ بواجبه القانوني الذي يفرض عليه أن يبذل العناية التي تستوجبها أصول المهنة ويكون مقترفا لخطأ مهني يستوجب تعويض الضرر الناجم عنه[2].

ب- مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها: نعلم بأن التزام محافظ الحسابات في مواجهة عملائه لا يزيد عن كونه التزاما ببذل عناية فنية معينة تفرضها أصول المهنة التي ينتمي إليها، فعليه الالتزام بالسلوك المهني المنتظر منه ولا يجوز له أن يخطئ فيما استقرت عليه أصول مهنته، ومن ثم الخروج عن هذا السلوك يعتبر خطأ لا يغتفر، ولقد قننت مختلف التشريعات المبادئ التي تحكم مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي:

- **مبدأ سلامة الحسابات:** المحاسبة بالنسبة لعلم القانون وسيلة للتعبير عن حقائق اقتصادية وقانونية في آن واحد، فأما الاقتصادية منها فتستخلص من إجراء التقديرات المختلفة للأموال أيّا كانت طبيعتها مع الأخذ بعين الاعتبار كل ما قد يطرأ على المشروع، وأما القانونية

1- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص62.

2- علي سيد قاسم، **مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**، دار الفكر العربي، القاهرة – 1991، ص 124.

فتُستخلص من عمليات القيد التي يجريها تبعا لطبيعة التصرفات القانونية والالتزامات المتبادلة للأطراف والشروط والضمانات المنصوص عليها.

- **مبدأ الاحتياط:** يقصد بهذا المبدأ التقدير المعقول للوقائع والاحتمالات القائمة التي من شأنها أن تلقي أعباء تنصب في ذمة المشروع أو تؤثر على نتائج نشاطه، لذلك فإن اللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي تفرض على محافظ الحسابات توخي الحيطة والحذر عند إعداد المستندات المالية الخاصة بالصفقات التي لا يمكن الجزم بنتائجها بطريقة نهائية، ويتعين عليه أن يأخذ الاحتمالات المختلفة بعين الاعتبار.

فعلى المحافظ الاحتياط عند تقويم محفظة الأوراق المالية أو عند تقدير مصاريف التأسيس أو عند تقدير المخصصات المختلفة لمواجهة الظروف أو الحوادث غير المتوقعة، فهذا المبدأ يوجه محافظ الحسابات نحو اختيار طريقة التقويم المناسبة والتي تستند إلى أسس معقولة[1].

- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يمنع المشرع الفرنسي تغيير طرق الحسابات السنوية أو معايير التقويم من سنة مالية إلى أخرى ما لم توجد ظروف استثنائية من شأنها أن تؤثر في مركز المشروع التجاري وتستدعي هذا التعديل، فإذا أدخل مثل هذا التعديل وجبت الإشارة إليه وذكر أسبابه في ملحق خاص باعتبار أن الثبات في المبادئ المحاسبية لازم لإمكان القيام بالمقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة، لأن التغيير لا يساعد في إصدار حكم موضوعي على حقيقة المركز المالي لهذا المشروع[2].

وعلى محافظ الحسابات أن يبين في تقريره المقدم إلى الجمعية العامة للمساهمين ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتبعة ميزتها الاستقرار وتم تطبيقها بصفة مستمرة وثابتة خلال سنوات عمله في الشركة.

1- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص ص 62-63.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، المرجع السابق، ص 47.

● **مبدأ الوضوح:** يجب على محافظ الحسابات أن يطرح الميزانية بطريقة واضحة وميسرة يسهل التعرف معها على حقيقة مركز الشركة المالي، ويتوقف ذلك على كيفية تبويبها وعلى دقة العناوين التي أعطيت لمجموعات القيود الواردة فيها.

هـ- مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع: لا بد للميزانية أن تكون معبرة بوضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة وأن تكشف كل العناصر الإيجابية والسلبية التي تتضمنها الذمة المالية[1].

و- مبدأ استقلال السنوات المالية: يقصد بهذا المبدأ أن يتم حساب كل سنة مالية على حدا لأن تأخير إجراء القيود أو تقديمها من سنة مالية لأخرى بقصد تحسين المركز المالي للشركة يعد تلاعبا في نتائج عملياتها ويشبه إلى حد كبير في آثاره تلك التي تترتب عن تغيير الطرق المحاسبية المتبعة من سنة مالية لأخرى، وبناء على ذلك اتجهت اللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي في توصيتها رقم 01 لسنة 1974 إلى تأكيد هذا المبدأ عندما قررت أن نتائج العمليات يجب أن تقيد أولا بأول.

ي- مبدأ استمرارية النشاط: يقصد بهذا المبدأ أن تقويم المركز المالي والاقتصادي للمشروع يجب أن يتم على ضوء استمراريته في ممارسة نشاطه وليس على أساس أن هذا المشروع في طريقه إلى التصفية، فإذا طرأت بعد قفل حسابات المشروع أحداث من شأنها أن تؤثر على مركزه المالي فإن مبدأ استمرارية النشاط يوجب إخطار من يهمهم الأمر بما جد من أحداث وظروف[2].

1- كريمة حدوش، **مصادر قوانين الميزانية والمالية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2016\2017، ص 156.

2- عبد اللطيف علاوي، المرجع السابق، ص 73.

ويمكننا حصر المبادئ السابقة تحت مسمى احترام المبادئ العامة المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وأهمها مبدأ سلامة الحسابات، مبدأ الاحتياط، مبدأ تسميات الطرق المحاسبية، مبدأ الوضوح، مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع وأيضا مبدأ استمرارية النشاط[1]، كما تضيف وتؤكد عدة مؤلفات على واجب التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكها كضرورة في كل ما يتعلق بعمله كمراجع[2].

3- واجب الأمانة وحفظ السر المهني: أن محافظ الحسابات ملزم بالأمانة والسرية بالنسبة لكل ما يتعلق بمهنته، سواء تعلق الأمر بما هو داخل مكتبه أو بما تحصل عليه أثناء أداءه لمهامه كمراقب مالي من معلومات ومستندات خوله القانون صلاحية الاطلاع عليها دون غيره[3]، وبناء عليه فهو ملزم بكتم السر المهني والحفاظ على الوثائق والمستندات التي قام بالاطلاع عليها أو العمل بها في سبيل أداءه لمهامه، وهو ما أشارت إليه المادة 1/71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث[4].

4- الالتزام والتطبيق المناسب لأصول وقواعد الطرق المحاسبية: وذلك من منطلق أن مهنة المراقب المالي مرتبطة كأصل عام بالجانب المالي المحاسباتي أي أن البيانات المالية التي قد تم إعدادها لابد أن تكون موافقة لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا، ويتوجب على محافظ الحسابات إعلام المسيرين بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، على أن يتولى إحترام إجراء الإخطار وإعداد تقرير خاص في

1- القانون: 10-01، المرجع السابق.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، المرجع السابق، ص 45.

3- عدنان بن سهلة، **إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام في الشركة المساهمة -دراسة مقارنة-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق قانون أعمال، جامعة محمد بن محمد وهران، الجزائر، 2018\2019، ص 166.

4- محمد الهادي ضيف الله، أحمد صالح سباع، **مقال حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، دراسة حالة**، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، عدد ثالث، مارس 2018، ص 234.

هاته الحالة، دون التقيّد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا وأيضا في حالة ما إذا طلب منه المساهمون ذلك بناء على إرادة موكيلهم، إذ يعد الامتثال لمبادئ المحاسبة والعمل بها وتطبيقها يعد مؤشراً حقيقيا على مدى صدق وصحة القوائم المالية ومدى منحها لصوة حقيقية عن الوضعية المالية أي تمثيلها الحقيقي للمركز المالي للسنة المالية وبما مهمة محافظ الحسابات تسمح له بالاستعانة بأعوان في سبيل أداء مهامه فإن واجب المحافظة على السر المهني والتطبيق المناسب لأصول وقواعد العملية المالية خاصة وأصول المهنة عامة يمتد إليهم

كأعوان وكمساعدين وهذا ما أشارت إليه المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري[1].

5- واجب المراقب المالي بالحيادية وعدم التدخل في التسيير: أن محافظ الحسابات ملزم بالحيادية وعدم التدخل سواء في التسيير أو في كل ما يتعلق بالعمل المالي الذي يقوم به، وكذا التدخل في إدارة المؤسسة في المادة 23 من قانون 10- 01 المتعلق بالمهنة، وتضمن القانون 10-01 السالف الذكر هذا الالتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها[2]: « وتخص هذه المهام... دون التدخل في التسيير، وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في المادة 715 مكرر 2/4 بقولها: « وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير...»[3].

1- الأمر رقم 75- 59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993.

2- القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

3- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص 03.

وتكمن الصعوبة في معرفة الحدود التي تفرق بين المراقبة والتسيير ما يتطلب يقظة عالية من محافظي الحسابات لأنه غالبا ما تتشابه الأدوار خاصة عندما يقدم المحافظ أحكاما حول بعض المعطيات المحاسبية، والهدف من تقرير هذا الالتزام تدعيم التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتدعيم استقلالية محافظ حسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة وأعمال التسيير، ورغم أن عدم احترام هذا المبدأ لا يعاقب عليه إلا أن محكمة النقض الفرنسية اعتبرت الخلط في المهام من طرف المحافظ في شركة ما يمكن أن يكون سببا في طلب تنحيته منها، حيث تتمثل وتقتصر مهامه في فحص الأوراق المالية والإطلاع عليها وأيضا التحقق من امتثال الحسابات للقواعد المعمول بها والتأكد من مدى صحتها وصدقها وإعطائها لصورة حقيقية عن الوضعية المالية الراهنة، وذلك دون تدخل ولا إعطاء أري شخصي حول ذلك، أي الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه للتعبير عن أريه بحرية أكثر[1]. هذا فيما يتعلق بالواجبات العامة أو التزامات محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: الواجبات الخاصة

هناك جملة من الواجبات حكر على المراقب المالي أي تم وضعها من طرف المشرع لتنظيم المهنة، تتعلق بالتطبيق الأمثل لقواعد وأصول عمل المحاسبة يلتزم محافظ الحسابات بها تتمثل في: إعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها، التأمين من المسؤولية، إخطار وإعلام وكيل الجمهورية.

1- محمد الهادي ضيف الله، أحمد صالح سباع، المرجع السابق، ص 235.

1- الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها

نصت المادة 715مكرر10 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها[1]: « يُطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.

النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة »[2].

2- التأمين من المسؤولية: نص عليه المشرع الجزائري صراحة بموجب القانون 10-01 المنظم للمهنة، حيث نصت المادة 75 منه على ما يلي: "يتعين على خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتساب عقد التأمين لضمان مسؤوليتهم التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم"، هذا من جهة ومن جهة أخرى في الحالات التي يثبت فيها تورط المراقب المالي أو تواطئه فإن الغرفة الوطنية للمحاسبة هي من تتحمل مسؤولية اكتتاب عقد التأمين وذلك باعتبارها تسهر على تنظيم المهنة وعلى السير الحسن لمهنة محافظ الحسابات[3].

1- علاوي عبد الطليف، المرجع السابق، ص 72.

2- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 64.

3- القانون: 10-01، المؤرخ في 27\11\2007، المرجع السابق.

3- إخطار وإعلام وكيل الجمهورية: من أهم الالتزامات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات كمراقب مالي، والذي نص عليه القانون صراحة هو الإخطار لوكيل الجمهورية، أي اعلام وكيل الجمهوري بكل ما من شأنه خرق القانون ومخالفته والمساس بالنظام العام والسير الحسن لأصول وقواعد المهنة، حيث نلمس حرص وتأكيد المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور مهم في مجال المراقبة المالية من خلال سنه لقواعد وقوانين تتعلق بضرورة إخطار وكيل الجمهورية أمام الجهات المختصة، وقد يتعلق الإخطار بخرق لقواعد القانون التجاري مثاله ما تعلق بالجرائم المرتبطة بانعقاد الجمعيات العامة وتحرير محاضر الجمعيات العامة العادية وغير العادية، أو عدم الالتزام ببنود القوانين الأساسية أو المساس بممارسة حق التصويت[1] أو عدم المصادقة على الحسابات السنوية للشركة، وبصفة عامة كل الجرائم المنصوص عليها في القانون التجاري، قانون العمل، قانون العقوبات أو قانون المالية، وذلك لتفادي الإضرار بالشركة المراقبة وبالمساهمين أو بالغير[2].

4- ضرورة تقديم المراجع لتقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة تحت المراجعة. كما يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع مكوناته.

5- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها[3].

وتجدر بنا الإشارة في هذا المقام وبالنظر إلى الدور الهام والفعال للقضاء في مجال حفظ المال العام، وردع كل ما من شأنه تشويه أو المساس بالنزاهة والأمانة والمصداقية فإن المشرع

1- المواد 811-814، قانون تجاري جزائري.

2- شهلة عدنان، **التزام محافظ الحسابات بالإعلام في شركة المساهمة -دراسة مقارنة-**، مذكر لنيل شهادة دكتورة في الحقوق تخصص قانون أعمال المقارن، جامعة وهران2، محمد بن أحمد 2018-2019، ص 183.

3- إدريس عبد السلام اشتيوي: المرجع السابق، ص 46.

الجزائري منح للقاضي كامل الصلاحيات للتدخل في مثل هذه الحالات ولم يقيده بنصوص معينة من شأنها وضع حدود لصلاحياته كقاضي، بل جعلها مطلقة وذلك في سبيل أداء المراقب المالي لكامل مهامه في حياد وباستقلالية، وبالتالي فمن المنطق أن تخضع هذه المسألة في تحديدها للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع وبالرغم من هذا يجب على المحافظ أن يكشفها في أقرب وقت ممكن وذلك لدرأ المسؤولية عن نفسه وهو ما جاءت به المادة 715 مكرر 10[1] من قانون التجاري الجزائري وهذا الإخطار يجب أن يكون كتابيا، مؤرخا، ممضيا، كما يجب أن توضع رسالة التصريح مقابل وثيقة إبراء الذمة[2].

وفي العموم تم استعراض مما سبق لأغلب الواجبات والالتزامات المنوطة بمحافظة الحسابات كمهنة والمتمثلة بشقيها، من التزامات وواجبات خاصة وأخرى عامة، فأما الواجبات الخاصة هي كل ما تعلق بإلتزام محافظ الحسابات إعلام مجلس الإدارة حول ما قام به من أعمال رقابية وتقييمية والتعرف على حالات الأخطاء، أما في حال وجود تجاوزات يتم إخطار وكيل الجمهورية، كما يتوجب اكتساب عقد التأمين لضمان مسؤولية المحافظ، ويبقى هذا الأخير ملزما بنص القانون بضرورة إعداد تقرير نموذجي يوضح عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة تحت المراجعة، ويلزم مراجع الحسابات كذلك بالاجتماع السنوي والرد على طرح المساهمين، أما فيما يخص الالتزامات والواجبات المنوطة بمحافظ الحسابات في شقها العمومي فهي تتلخص في احترام النصوص القانونية المنظمة للمهنة وجملة المبادئ التي تندرج تحتها كما يبقى مطالبا ببذل العناية في أداء مهامه والأمانة والتطبيق الأمثل لقواعد المحاسبة المالية وأخيرا واجب الحيادية وعدم التدخل في تسيير الشركة.

1- القانون التجاري الجزائري، المرجع السابق.

2- رشيد سفاحلو، وكتوش عاشور، **مقال حول مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديدة، العدد 16، مجلد 01، 2017، ص 100.

كما تشير بعض الأدبيات إلى التأكيد على جملة التي تكررت من الحقوق والواجبات التي لابد منها يمكننا أن نلخص نقاط الإلتقاء فيما بينها من حقوق وواجبات كما يلي:

الواجبات	الحقوق
● إلتزامات خاصة تتعلق بعملية سير أعمال المؤسسات من فحص حظور تفتيش وتحقق؛ ● إلتزامات عامة تتعلق بالإعلام وتنفيذ عمليات التدقيق وسير حركة الأموال وفقا للقواعد المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛	● يحق لمراجع الحسابات الاطلاع على مصادر البيانات المادية والشكلية كما يحق له الاستفادة من أتعاب نظير ذلك. ● يحق له تقديم رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويحق له ايضا طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الادارة وتزويده بكل ذلك.

المصدر: محمد عجيلة، مروى مويسي. ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر –رؤية مستقبلية، مجلة الاقتصاد المال الأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمى لخضر –الوادي، الجزائر، 2018، ص216.

ومجملا، فقد منح المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات في سبيل أدائه لمهامه الرقابية على أتم وجه مجموعة من الحقوق التي يتمتع بها دون غيره من أصحاب المهن الحرة الأخرى، تمكنه هذه الحقوق من تسهيل وظائفه وتيسيرها وهي الحق في الاستعانة بمعاونين وحق الاطلاع على كل ما يتعلق بوظيفته الرقابية وحق سلطة التحري والي يشمل الشركة والشركات المتعلق بشكل مباشر معها والحق في حضور اجتماعات مجلس الإدارة كما له الحق في إعلامه واستدعائه ومناقشته وأخيرا الحق في تلقي أتعابه وإلا احتجاز وثائق المدينين إلى حين تسوية ذلك.

المبحث الثاني: المهام المسندة إلى محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات العديد من الاختصاصات والمهام التي قد نص عليها كل من القانونين الجزائري والفرنسي، وتنقسم هذه المهام إلى مهام تقليدية أو عادية تتمثل في المصادقة على الحسابات السنوية ومراقبة مدى صحة المعلومات المصرح بها وكذا إعلام الجهات المعنية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتحذير، وأخرى مهام خاصة واستثنائية أصبحت لا غنى عنها نظرا لأهميتها.

إلى جانب المهام العامة والمهام الخاصة، نجد مهمة إعداد التقارير التي تحتاج إلى معالجتها على حدى والتفصيل فيها.

وعلى هذا الأساس سنتناول المهام العامة والخاصة (كمطلب أول) ثم نتعرض إلى مهمة إعداد التقارير والبحث فيها (كمطلب ثاني).

المطلب الأول: المهام العامة والمهام الخاصة

سنتطرق إلى المهام العامة (فرع أول) ثم المهام الخاصة والاستثنائية (فرع ثاني).

الفرع الأول: المهام العامة

إن المهام العادية أو التقليدية التي كان يضطلع بها محافظ الحسابات تتمثل خاصة في مراقبة الحسابات ثم أسندت إليه مهام أخرى مثل مراقبة المعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء بالإضافة إلى مهمة الإعلام واتخاذ إجراءات التحذير.

أولا: مهمة المراقبة والتحقيق في حسابات السنة المالية

مهمة الرقابة على الحسابات هي من المهام اتقليدية التي يضطلع بها محافظ الحسابات منذ البداية وهي الهدف الأساسي والغرض من مهنة مراقبة الحسابات.

وقد نص المشرع الجزائري عليها في القانون المنظم للمهنة 10-01 وذلك في المادة 23 منه بقوله «... يشهد محافظ الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي متطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة الماضية، وكذلك الموضوع بالنسبة للوضعية المالية للشركة وممتلكاتها».

ومنه فإن الهدف من هذه المهمة هو الاستشهاد على صحة الحسابات ومطابقتها لنتائج العمليات المصرح بها[1].

ثانيا: مهمة مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرين

لقد جاء النص على هذه المهمة في نص المادة 715 مكرر 4 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1995، حيث تنص المادة على «... يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها الذي يقدمه المسيرون إلى المساهمين»[2].

كما نص البند الثاني من الفقرة الأولى من نص المادة 23 من القانون 10-01 سالف الذكر على أن: « محافظ الحسابات يراقب المعلومات المتواجدة في تقرير التسيير والوثائق

1- المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

2- دحموش فايزة، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 100.

المحاسبية والمالية المرسلة إلى المساهمين وذلك قبل إرسالها إليهم مما يعني أن تلك الوثائق تخضع لرقابة محافظ الحسابات وهاته الوثائق هي تلك التي تتعلق بالحالة المالية للشركة والمتمثلة مثلا في جرد أصول الشركة أو الميزانية... إلخ».

أما الوثائق التي لا تتعلق بالوضعية المالية فلا تخضع للمراقبة من طرف محافظ الحسابات، كالتي تتعلق بالحالة المدنية للمسيرين[1].

ثالثا: مهمة الإعلام

يجب على محافظ الحسابات إعلام مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة بجميع النتائج والتحقيقات والكشوفات التي قام بها، وفقا لنص المادة 715 مكرر 40 من المرسوم التشريعي 93-08 يقع عليه مهمة الإعلام لهذه الهيئات بجميع المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها والنتائج المتوصل إليها من خلال عملية التحقيق والملاحظة مع إجراء مقارنة بنتائج السنة المالية المنصرمة[2].

بالنسبة للقانون 10-01 فقد جاء النص على الإعلام في نص المادة 23 منه بقوله: «يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل التفاصيل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة»[3].

ومادام محافظ الحسابات هو حامي الشرعية والمصداقية لحسابات الشركة، وهو من يتولى مهمة التفتيش والتحقيق في كل تفصيلة صغيرة أو كبيرة في القوائم المالية للمؤسسة، فيستلزم

1- سالمي عبد القادر، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون أعمال، جامعة قاصدري مرباح، ورقلة، 2018- 2019، ص 36.

2- دحموش فايزة، المرجع السابق، ص 100.

3- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/6/29 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، ص 07.

منه إعلام الشركاء والمسيرين بها، وعن كل نقص يكتشفه بإمكانه أن يمثل عائقا يعيق استمرار نشاط المؤسسة، ويكون محلا من طرف محافظ الحسابات[1].

بالإضافة إلى مهمة إعلام الشركاء والمسيرين، حرص المشرع الجزائري على إلزام محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية بكل التفاصيل التي قد تعد خرقا لأحكام القانون التجاري أو تعد مخالفة لمبادئ المحاسبة العامة أو القوانين المكملة للقانون التجاري، بالأخص تلك التي تتعلق بممارسة مهنة مراجعة الحسابات التي أطرها المشرع وحدد شروطها[2].

رابعا: مهمة اتخاذ إجراءات التخذير

ونعني بذلك أنه على محافظ الحسابات جلب نظر المسيرين والمساهمين وكذا لجنة المشروع بكل واقعة قد تكون تهديد مباشرا أو غير مباشر أو تكون لها آثار ماسة باستمرارية الشركة وتعرض حياتها للخطر، والغرض من هذه المهمة هو الوقاية من أي خلل قد يتسبب في هلاك الهيئة المعنية بالرقابة[3].

وتسهيلا لمهمة محافظ الحسابات نص المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري على أنه « يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي اكتشفها أثناء ممارسته لمهامه»، أما عن الإجراءات والكيفية التي يتم بها طلب التوضيحات فإن المشرع لم ينص أو يشترط شكل معين لهذا الطلب، ومتى لاحظ محافظ الحسابات أن الإجراءات التي اتخذها مجلس الإدارة غير كافية فإنه يقوم عندها بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية

1- طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر، دفاتر السياسة والقانون**، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، العدد 9، جوان 2013، ص 43.

2- المرجع نفسه.

3- دحموش فايزة، المرجع السابق، ص 121.

عامة عادية مقبلة أو دعوة الجمعية العامة غير العادية للانعقاد في حالة الاستعجال لتقديم ملاحظاته بخصوص الموضوع[1].

خامسا: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المبرمة

بالرجوع للقانون 10-01 وطبقا للمادة 23 منه نجد أن المشرع ألزم محافظ الحسابات بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة[2].

سادسا: تقييم نظام المراقبة الداخلية

تعتبر هذه المهمة من أصعب وأهم المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات فبعد أن يتعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة والحصول على معرفة كافية حول طبيعة نشاط وهيكل الشركة، والتنظيم العام والسياسة التي تسير وفقا لها وغيرها من المعلومات الضرورية التي تجعله واثق من أن هذا النظام يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة واحترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ.

وفي حالة العكس، أي يجد الأمر مخالف لذلك، يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات في هذه المرحلة بالذات دون أن يواصل العمل باعتبار أن النظام محل التشخيص أو الدراسة يعمل في طياته عيوبا خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه من أية مصداقية[3].

1- دحموش فايزة، المرجع السابق، ص 101.

2- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المرجع السابق.

3- محمد بوتين، المرجع السابق، ص 55- 56.

الفرع الثاني: المهام الخاصة

إلى جانب المهام العادية، هناك بعض المهام الخاصة التي يقوم بها محافظ الحسابات.

أولا: التحقق من تجسيد مبدأ المساواة بين المساهمين

من المبادئ العامة والأساسية التي لا بد من مراعاتها واحترامها هي مبدأ المساواة، حيث يجب المساواة بين المساهمين في الشركة أو الهيئة محل الرقابة، إذ يجب على المراقب المالي التحقق والتأكد من عدم خرق وتجاوز هذا المبدأ واحترامه وتطبيقه[1].

وبالرجوع للقانون التجاري الجزائري وفي المادة 715 مكرر 4 وفي الفقرة الرابعة منه نجده ينص على هذه والمهمة بقوله «... ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين».

خصوصا وأن هناك بعض القرارات التي قد تتخذها الجمعية العامة غير العادية من شأنها أن تمس بحقوق بحقوق المساهمين وتؤدي إلى عدم المساواة بينهم مثل قرار الزيادة في رأس المال[2].

ثانيا: استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال

حسب ما نصت عليه المادة 715 مكرر من القانون التجاري في الفقرة 06 منها فإن: «محافظ الحسابات يملك الصلاحية لاستدعاء الجمعية العامة غير العادية للانعقاد في حالات

1- فيروز معمري، وسام بلعيدوني، **مسؤولية محافظ الحسابات**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة أم البواقي، 2022، ص 42.

2- القانون التجاري الجزائري، ص 188.

الاستعجال حيث تركه المشرع الجزائري حرا في تقرير الوقائع وتكييف الحالات ذات الطابع الاستعجالي»[1].

وحسب المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري فإنه: « يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذين يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي يكتشفها أثناء ممارسة مهامه».

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام أو لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير يقدمه للجمعية العامة المقبلة أو للجمعية العامة غير العادية في حالة استعجال يقوم هو بنفسه باستدعائها لتقديم ملاحظاته خلاصاته[2].

ثالثا: حماية أسهم الضمان

قام المشرع الجزائري بتولية محافظ الحسابات مهمة مراقبة حماية أسهم الضمان عن طريق التنويه ولفت النظر إلى كل تصرف يمس بأسهم الضمان أو أي إجراء يراه خرقا في تقريره العام المرفوع للجمعية العامة السنوية، وذلك بإعلام الجمعية بعدم ملكية هذه الأسهم أو عدم تسوية وضعية أحد أعضائه بعد انقضاء مهلة ثلاث أشهر أو تصرف المجلس في هذه

1- زنايدي رشيد، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2022، ص 53.

2- المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري.

الأسهم أو استرجاع حرية التصرف فيها قبل المصادقة النهائية من طرف الجمعية العادية المقبلة[1].

رابعا: حماية استمرار الاستغلال

عند اكتشاف محافظ الحسابات ما قد يهدد استمرار الاستغلال أو قد يؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع، فإنه يقوم كإجراء أولي الطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة التوضيحات والتفسيرات التي يراها ضرورية وإذا ما لم يتم الرد أو كان غير كافيا يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للنقاش حول الموضوع[2].

وإذا بقيت الإجراءات غير كافية بالرغم من ذلك، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره الخاص ويقدمه لأقرب جمعية عامة عادية أو لجمعية عامة غير عادية يستدعيها بنفسه لنفس الموضوع[3].

خامسا: محافظ الحصص

يعتبر محافظ الحصص الشخص الذي يقوم بتقييم الحصص العينية المقدمة من الشركاء سواء كانت مادية أو معنوية، ويتم تعيينه في حالة تأسيس الشركة عن طريق اللجوء العلني للادخار بقرار قضائي بناء على طلب أحد المؤسسين، ويقوم بإعداد التقارير تقرير يقيم فيه الحصة العينية التي تقع على مسؤوليته ويقوم بإيداعه لدى المراكز الوطنية للسجل التجاري وكذا وضعه بمقر الشركة لتقوم الجمعية التأسيسية بالمصادقة عليه ولا يجوز تعديل التقرير إلا بموافقة مكتتبي الأسهم حسب المادة 601 من ق.ت.ج.

1- بدي فاطمة الزهراء، **الرقابة الداخلية في شركة المساهمة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2017، ص 89.

2- المرجع نفسه، ص 89.

3- بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 90.

أما إذا كان التأسيس دون اللجوء العلني للادخار فإن التقرير يقدمه محافظ الحصص للمساهمين حسب المادة 608 من ق.ت.ج.

أما في حالة الزيادة في رأسمال الشركة فالتعيين يكون بقرار قضائي بناء على طلب رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ويقوم بتقديم تقريره قبل انعقاده الجمعية العامة بـ 0 أيام للمساهمين حسب م 707 من ق.ت.ج[1].

المطلب الثاني: إعداد التقارير

يمثل التقرير نهاية مهمة المراجعة القانونية للمؤسسة ويعد وسيلة لنقل وإيصال المعلومات وإيصال رأي محافظ الحسابات حول سلامة القوائم المالية بشكل صادق وموثوق فيه إلى الجهات المختصة من مجلس الإدارة إلى المساهمون والدولة والمستخدمون وكل من يهمه الأمر فالتقرير هو وثيقة قانونية لإثبات وفاء المراجع بالتزامه من جهة، ومن جهة أخرى هو مصدر المعلومات تهم المستفيدين لاتخاذ القرارات المناسبة.

كما ينظر للتقرير على أنه بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير مفصل[2]، حيث يتعين على المحافظ في نهاية مهامه إنجاز تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات والقوائم المالية، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية.

يكون التقرير العام والخاص وفقا لمعايير الأداء المهني ويملأن التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين[3].

1- إيلول الأمين، سالمي عبد القادر، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018- 2019، ص 39.

2- بن يوسف مريم، **مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2020- 2021، ص 82.

3- محمد بوتين، المرجع السابق، ص 48.

الفرع الأول: التقرير العام

يكون هذا التقرير حول المصادقة على الحسابات السنوية ويتضمن ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق.
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها.
- المصادقة على المعلومات الإضافية المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات (المقدمة) الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثارها على هذه القوائم.
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات أو يرفض المصادقة بأدلة.
- إعطاء رأيه الخاص حول قائمة الـ 5 أو 10 الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة المراقبة بالإضافة إلى الأوضاع التي يمكن أن تهدد الاستمرارية والمساهمات في رؤوس الأموال الشركات الأخرى التي قامت المؤسسة بها في حالة وجودها.
- دون إهمال المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء لمجلس أو أي موظف في الشركة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية[1].

ويعد محافظ الحسابات تقريره العام الذي يعبر فيه عن رأيه في أجل قدره (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة وفي حالة عدم المصادقة

1- محمد بوتين، المرجع السابق، ص 48- 49.

على الحسابات خلال سنتين متتاليتين يجب على محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية المختص اقليميا.

– رأي مطلق بدون تحفظ: ويكون عند التأكد من أن القوائم المالية ممثلة للواقع في المؤسسة وبالتالي عدم وجود مخالفات.

– رأي بتحفظ ويصدر عند وجود بعض الملاحظات والاعتراضات ولا بد من ذكر موضوع التحفظ وسببه وأثره على القوائم المالية.

– رأي بالرفض: يكون عند التأكد من أن القوائم المالية لا تعكس حقيقة المؤسسة.

– الامتناع عن إصدار الرأي: يصدر هذا الرأي عند عدم الحصول على أدلة كافية لإبداء رأيه الخاص[1].

الفرع الثاني: التقرير الخاص

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة المسموح بها قانونا بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة أو مع الغير التي صرح بها إلى محافظ الحسابات ويتضمن هو الآخر ما يلي:

– قائمة الاتفاقيات طبيعتها وموضوعها.

– قائمة المستفيدين منها وشروط إبرامها.

– إبداء رأيه الصريح حولها.

وعلى المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد الإطلاع على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية،

1– بن يوسف مريم، المرجع السابق، ص 83.

وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن وحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة تقريره الخاص وذكر غيابها فيه[1].

إلى جانب التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة هناك عدة تقارير أخرى خاصة حددها القرار 126 المؤرخ في 2013/06/24 مضمونها وهي باختصار كما يلي:

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات أو عشر 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 متعلق بحيازة أسهم الضمان.
- تقرير خاص متعلق برفع رأس المال.
- تقرير خاص بإصدار القيم المنقولة.
- تقرير خاص متعلق بخفض رأس المال.
- تقرير خاص بتحويل الشركات ذات أسهم.
- تقرير خاص بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- تقرير خاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة[2].

وبالتالي نستخلص أن محافظ الحسابات يتمتع بصلاحيات واسعة توكل إليه مهام متعددة منها ما هي دائمة ومنها ما هي استثنائية، تتمثل مهامه الدائمة في مراقبة شرعية انتظام

1- محمد بوتين، المرجع السابق، ص 51- 52.

2- القرار 126 المؤرخ في 2013/06/14، ص 12. أنظر: الملحق رقم 01.

الحسابات مصداقية القوائم المالية وذلك بتقديم صورة شفافة وحقيقية عن صحة بيانات المؤسسات بتقديم تقارير عامة أو خاصة يبدي فيها رأيه الخاص بكل حيادية وبدون تحفظ للجمعية العامة، كما أن له مهام أخرى استثنائية ذات طابع استعجالي عند اكتشاف بعض المخالفات أو الأعمال الإجرامية أثناء قيامه بمهمة المراجعة من هذه المهام الخاصة نجد تبليغ وكيل الجمهورية عن هذه التجاوزات للقيام بالإجراءات اللازمة وإعلام كل الجهات التي يخصها أمر المراقبة بأي تفاصيل أو معلومات قد تكون ضرورية.

وهنا يظهر تأثير مهمة محافظ الحسابات على الاقتصاد الوطني حيث أن ممارسة محافظ الحسابات لمهمته على أكمل وجه وبالحضر المطلوب، يعزز الرقابة ويساهم في محاربة الفساد أو أي تبديد للمال العام في المؤسسات الاقتصادية العمومية، ويؤدي إلى إيجاد بيانات مالية موثوقة حول الصحة المالية للمؤسسات الخاصة الأمر الذي يشجع المستثمرين على استثمار الأموال دون خوف من المعلومات المغلوطة أو المزورة.

الفصل الثـــــاني :
مسؤوليات محافظ
الحسابات والصعوبـــات التي يواجههـــا
في الجـــزائـــر

تمهيد:

أمام السلطات الواسعة التي يتمتع بها محافظ الحسابات فهو معرض لارتكاب أخطاء، لذلك كان من المنطق ترتيب مسؤوليات حتى لا يتجاوز حدود مهامه ولا يستعملها فيما يضر المشروع والمستثمرين، فإن تجاوزه لحدود الاتفاق أو ما التزم به قانونا يؤدي إلى مسائلته مدنيا وترتيب عقوبة مدنية تهدف إلى إصلاح الضرر الذي سببه، أما إذا كان تجاوزه لقاعدة قانونية آمرة أو ناهية يرتب عليها القانون عقوبة جزائية يؤدي إلى قيام مسؤوليته الجزائية، ويخضع للمسؤولية التأديبية عند ارتكابه لأخطاء تمس بأخلاقيات المهنة أو عند إخلاله بواجباته المهنية، ومقارنة بهذه المسؤولية الكبيرة فإن محافظي الحسابات مازالوا يواجهون الكثير من التحديات والصعوبات أثناء ممارستهم لمهامهم، ونعرض خلال هذا الفصل هذه المسؤوليات الثلاث في (المبحث الأول)، ثم نتعرض لأهم الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المسؤولية القانونية لمهنة محافظ الحسابات

يتفق الفقهاء على أن دعائم المسؤولية المدنية هي الخطأ، الضرر والعلاقة السببية وقد قاموا بإبراز هذه الدعائم بالتفصيل في كل مؤلفاتهم القانونية التي تتناول العقود والالتزامات والمسؤولية المدنية بنوعيها التقصيرية والعقدية، لكن وقبل تناول هذه الأخيرة بالدراسة وجب أو لا التطرق لمفهوم المسؤولية المدنية من خلال التطرق إلى أساسها وطبيعتها القانونية وأيضا شروط انعقادها ذلك بعد أن التطرق لتعريف المسؤولية المدنية وبيان أنواعها والتفصيل في شروط انعقادها، وهذا من خلال ما سيأتي في المطالب التالية:

المطلب الأول: المسؤولية المدنية

تقوم المسؤولية المدنية عند الإخلال بالالتزامات أو الواجبات التي يفرضها مبدأ التعايش الإنساني سواء أكانت هذه الالتزامات منصوصا عليها على شكل بنود قانونية كالعقد وتسمّى المسؤولية العقدية، أو عن طريق المبادئ العامة التي تُحتّم احترام حقوق الغير وعدم الإضرار بهذه الحقوق وتسمّى المسؤولية التقصيرية[1] وفي هذا المطلب سيتم التطرق لمفهوم المسؤولية المدنية بالإضافة إلى بيان صورها وأهم الدعائم الأساسية التي تقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف المسؤولية المدنية وأهم صورها

أولا: تعريف المسؤولية المدنية:

يقصد بالمسؤولية عند إطلاق هذا المصطلح تحمل الشخص لنتائج وعواقب التقصير الصادر عنه أو عمن يتولى رقابته والإشراف عليه أما بخصوص المعنى الدقيق لمصطلح

1- أوجاني منذر وشوابي ياسر، **المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري**، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2019- 2020، ص 45.

المسؤولية في إطار الميدان المدني فهي تعني المؤاخذة عن الأخطاء التي تضر بالغير، وذلك بإلزام المخطئ بأداء التعويض للطرف المضرور وفقا للطريقة والحجم اللذين يحددهما القانون[1] وهي بهذا المعنى تختلف باختلاف الأسباب التي أدت اليها والنتائج المتولدة عنها، وتقوم المسؤولية في كل التشريعات المدنية على تعويض الضرر الحادث بالغير كمبدأ عام،[2] ويقصد بالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات مسؤوليته عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء مباشرة مهامه والتي تسبب ضررا للغير مما يلزمه بالتعويض.

ثانيا: صور المسؤولية المدنية

كما سبق وأن رأينا فيما سبق فإن المسؤولية المدنية تعرف بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية.

1- المسؤولية العقدية:

توصف المسؤولية بأنها عقدية إذا كان هناك عقد يربط بين المسؤول والمضرور ونشأ الضرر بسبب اخلال أحد المتعاقدين بأي من الالتزامات التي يرتبها العقد في ذمته[3] ويمكن القول أيضا أن المسؤولية العقدية تلك المسؤولية التي تقوم على الاخلال بالتزام معين وارد في عقد صحيح ينتج عنه ضرر يلزم فاعله بإصلاحه ضمن شروط معينة ولا تتناول الاخلال بأعمال سابقة أو لاحقة على العقد أو خارجة عن نطاق تنفيذه.

1- عبد القادر العرعاري، **مصادر الالتزام المسؤولية المدنية دراسة مقارنة على ضوء النصوص التشريعية الجديدة**، الكتاب الثاني، الطبعة الثالثة، دار الأمان، الرباط، 2014، ص 11.

2- بوكعبان عكاشة، **القانون المصرفي الجزائري في ضوء الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا ومجلس الدولة**، دار الخلدونية 2، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 153.

3- بوكعبان عكاشة، المرجع السابق، ص 153.

2- المسؤولية التقصيرية:

لا تنشأ المسؤولية التقصيرية عن الاخلال بالتزام عقدي بل تقوم على الاخلال بالتزام قانوني قائم بوجه عام على احترام حق الغير وعدم الاضرار به[1] والمسؤولية التقصيرية تمثل القاعدة العامة للمسؤولية المدنية لذا هي ترتب دائما عندما لا يكون هناك عقد ربط بين المسؤول عن الضرر والطرف المضرور بمعنى أنها ترتب عن الاخلال بالتزام قانوني عام هو عدم الإضرار بالغير وهو التزام أخلاقي أيضا[2].

الفرع الثاني: نطاق المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

أولا: التمييز بين المسؤولية العقدية والتقصيرية لمحافظ الحسابات

إن التمييز بين هاتين المسؤوليتين لم يظهر واضحا إلا مطلع القرن العشرين[3]. فالفقهاء الذين ميزوا بين المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية تجاهلوا وحدة المسؤولية المدنية القائمة على خرق موجب إلزامي ينتج عنه حق التعويض، أما الفقهاء الذين نادوا بوحدة المسؤوليتين فقد لاحظوا بأن المسؤولية التعاقدية ليست إلا حالة تطبيقية من المسؤولية التقصيرية. تختلف المسؤولية التقصيرية عن العقدية من النواحي التالية[4]:

- **الأهلية:** في المسؤولية التعاقدية يجب توفر الأهلية الكاملة (تمام 19 سنة)، أما المسؤولية التقصيرية يكفي أن يكون الفاعل مميزا أو مدركا ولو قاصر.

1- هدى عبد الله، **دروس في القانون المدني الأعمال غير المباحة، المسؤولية المدنية**، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص 24.

2- بوكعبان عكاشة، المرجع السابق، ص 154.

3- هدى عبد الله، المرجع السابق، ص 25.

4- المرجع نفسه، ص 31- 32.

- **التضامن:** لا توجب المسؤولية التعاقدية التضامن بين المدينين إلا في حال اشتراطها صراحة أو إذا استنتج ذلك من القانون، أما المسؤولية التقصيرية فإنها ترتب التضامن بين مجموعة الفاعلين في الفعل الجرمي الواحد إذا كان من المستحيل تعيين نسبة ما أحدثه كل شخص في الضرر.

- **التعويض عن الضرر:** في المسؤولية العقدية أن الالتزام بالتعويض عن الأضرار الناتجة عن عدم تنفيذ العقد أو الإخلال في تنفيذه مقيد بحيث لا يتجاوز الأضرار التي يمكن توقعها عند إنشاء العقد ما لم يكن المدين قد ارتكب خداعا فعندها يقرر القاضي التعويض دون التقيد بتكهنات كان ممكن توقعها عند إنشاء العقد، بينما في المسؤولية التقصيرية المبنية على الخطأ، فإن موجب التعويض مطلق سواء كانت الأضرار مباشرة أو غير مباشرة شرط أن يكون بالإمكان تحديده من قبل القاضي.

- **الاختصاص القضائي:** تقام دعوى المسؤولية التقصيرية الناشئة عن جرم أو شبه جرم لدى محكمة مقام المدعى عليه أو المحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار أو الضرر الموجب للتعويض أما بالنسبة للمسؤولية العقدية محكمة متفق عليها أو محكمة ابرام العقد أو تنفيذه.

- **تنازع القوانين:** تخضع المسؤولية التقصيرية لقاعدة محل وقوع الفعل الضار أما في المسؤولية التعاقدية فتطبق قواعد مختلفة بحسب طبيعة الموجب ونوع العقد ومكان إنشاءه أو تنفيذه[1].

ثانيا: الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

فيما يتعلق بالمسؤولية، وبالرجوع للقانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات نجد أن محافظي الحسابات يتحملون مسؤولية الأخطاء التي قد يرتكبونها والآثار الضارة الناتجة عن ارتكابهم خطأ أو اهمال في نطاق مزاولتهم مهامهم وذلك سواء تجاه الشركة التي يقوم بمراقبتها أو

1- هدى عبد الله، المرجع السابق، ص 34.

الغير[1]، ولا يسألون عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلا إذا علموا بها ولم يقوموا بتبليغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة كما يشترطه القانون،[2] ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفته أحكام القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة المحافظ[3] أو التنظيمات المطبقة في مهنته. ولا تبرأ ذمة محافظو الحسابات من المسؤولية فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات التي لاحظها وإن لم تتم معالجتها بحيث يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة بكل ذلك.

الفرع الثالث: أركان المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

تقضي الفكرة بأن يكون فيها المحافظ مسؤولا عن جميع الأضرار المرتبطة بخطئه بشرط أن تكون خلال ممارسة المهام الموكلة إليه[4]. ولم يتطرق المشرع إلى تفصيل أركان قيام هذه المسؤولية في القانون التجاري ولا القانون المنظم للمهن الثلاث كذلك، بل ترك هذه المسألة للقواعد العامة في القانون المدني وقانون الاجراءات في القسم المتعلق بالمسؤولية المدنية، حيث تنص القواعد العامة على وجوب توفر ثلاث أركان أساسية لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات المتمثلة في الخطأ الذي يرتكبه المحافظ والضرر الذي يصيب الشركة أو الغير

1- انظر المادة 61 من القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

2- بلعيساوي محمد الطاهر، **الشركات التجارية، شركات الأموال**، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 71.

3- أنظر المادة 61 القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

4- انظر المادة 23 القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

وأخيرا العلاقة السببية بين الركنين الأولين[1]، سنفصل هذه الأركان مع اسقاطها على محافظ الحسابات مباشرة.

أولا: ركن الخطأ

توجد العديد من التعريفات تختلف باختلاف النزاعات والعوامل الاقتصادية والاجتماعية المؤدية لوقوع الأخطاء[2]، من أهم التعاريف وأشملها ما يلي: "الخطأ إخلال إما بالتزام قانوني أو عقدي بحسب نوع التصرف الواقع فيه الخطأ، فينتج عنه قيام مسؤولية مدنية إما تقصيرية أو عقدية، كما يمكن أن يكون هذا الالتزام إما بذل عناية أو تحقيق نتيجة، كما يجب أن ينتج عن هذا الإخلال ضرر بصفة عامة يلزم فاعله بالتعويض سواء كان الفعل عمديا أو مجرد إهمال"[3].

ومن خلال التعريف السابق نستخلص أن الخطأ يتكون من عنصرين أساسيين وهما:

- **العنصر المادي:** هو التصرف الذي يقوم به المخطئ بالنظر إلى الظروف المحيطة به استبعاد الظروف الداخلية.
- **العنصر المعنوي** أو ما يسمى بالإدراك والتمييز، ومعناه أن يكون الفاعل مدركا أن ما قام به يعتبر خطأ ويستطيع التمييز بين ما هو صواب وما هو خطأ.

1- عبد الرزاق السنهوري، **الوسيط في شرح القانون المدني (المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة)**، الجزء السابع، دار أحياء التراث العربي، لبنان، دون سنة نشر، ص 449.

2- حسن علي الذنون، **المبسوط في شرح القانون المدني الخطأ**، أشرف على تنقيحه وطبعه محمد سعيد الرحو، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان- الأردن, 2006، ص 63.

3- أنور العمرسي، **المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني الأركان الجمع بينها والتعويض -دراسة تأصيلية مقارنة-**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر, 2004، ص 45.

ثانيا: ركن الضرر

إن المسؤولية المدنية حسب القواعد العامة تقوم على ثلاثة أركان أساسية يجب توفرها جميعها معا، ولا يكفي توافر الخطأ في هذه العلاقة من جانب الطرف المرتكب له بل يجب وقوع ضرر يمس بالغير سواء من الشركة أو الغير بصفة عامة "والضرر عبارة عن نقص في الأموال أو خسارة منفعة ما أو تعرض سلامة البدن للخطر أو انتهاك مشاعر كل ذلك جراء خطا شخص ما"[1].

ثالثا: العلاقة السببية

لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بعيدا عن أي إمكانية الطعن في صحتها وجب توفر ثلاث أركان أساسية، حيث تطرقنا إلى الركنين في الفرعين الأول والثاني وهما الخطأ والضرر وفي الفرع الثالث سنتطرق إلى العلاقة التي تربطهما، وذلك من خلال ما يلي:

- تعريف العلاقة السببية

تعد الرابطة السببية من أهم أركان قيام المسؤولية المدنية بصفة عامة وبما فيها المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات. حيث يمكن تعريفها كما يلي: هي الرابطة الاكيدة بين الفعل الضار المتمثل في الخطأ الواقع والضرر الناتج، حيث يكون الخطأ هو السبب الرئيسي للضرر الحاصل دون أي شك في ذلك، يرى بعض الفقهاء من بينهم الفقيه YVES GUYON وجود صعوبة في تحديد هذه العلاقة بشكل واضح[2] حيث تتجلى هذه الرابطة مظهرين أساسيين وهما:

1- شريف أحمد الطباخ، **المسؤولية المدنية التقصيرية والعقدية التطبيق العملي لدعاوى التعويض**، الجزء الثالث، دار الفكر والقانون للتوزيع، مصر، ص 521.

2- Yve Guyon, **droit des affaires**,tom 1.7ème édition. ECONOMICA, P.419.

- المظهر الإيجابي:

المقصود به ليس المظهر الجيد وإنما في عملية إثبات هذه العلاقة على من تقع في هذه الحالة على الراغب في التعويض أن يثبت العلاقة بين الضرر الذي لحقه مع الخطاء الذي قام به محافظ الحسابات.

- المظهر السلبي:

يتجسد هذا المظهر في تقديم فرصة لمحافظ الحسابات في نفي العلاقة السببية بين الضرر الحاصل الخطأ الذي ارتكبه وذلك عبر إثبات أن الضرر الحاصل وناتج عن خطأ شخص أخر[1].

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 62 من القانون رقم 10-01[2] المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على « يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني».

وعليه وحسب نص المادة السالفة الذكر فإن « مسؤولية محافظ الحسابات تنجم عند ارتكابه فعلا يعده المشرع جريمة وهذا ما يسمى بالركن الشرعي للجريمة، إذ لا يمكن متابعته جزائيا بدون هذا الركن تطبيقا لمبدأ الشرعية الجنائية: لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص».

1- حسن علي الذنون، **المبسوط في شرح القانون المدني الرابطة السببية**، اشراف وتنقيح محمد سعيد الرحو، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص 8- 10.

2- القانون رقم 01/10 الصادر بتاريخ 29 يونيو 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

والجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات قد تتعلق بالقانون الجزائي العام أي المنصوص عليها في قانون العقوبات وهي تتجسد غالبا في الجنح ضد أموال الشركة كجنحتي النصب والسرقة، كما قد تتعلق بالجرائم المرتكبة من قبله بممارسة وظيفته القانونية سواء تعلق الأمر بالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات أو القانون التجاري أو قانون رقم 10/01 فإن محافظ الحسابات قد يكون فاعلا أصليا كما قد يكون شريك[1].

الفرع الأول: ماهية المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

يوضح المطلب أهم العناصر المتعلقة بمفهوم المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات من تعريف وأسس وكذلك من هم الأشخاص المعنيين بالأمر وأخيرا مبررات المسؤولية في الفرع الأول، أما بالنسبة للفرع الثاني نتحدث فيه عن أهم الاختلافات بين المسؤولية الجزائية وما شابهها من مسؤوليات أخرى له.

أولا: تعريف المسؤولية الجزائية

المشرع الجزائري أقر المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في قانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث حيث نص في المادة 62 منه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[2]، فلا

1- بوسماحة محمد برباوي كمال، **المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات**"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 04، ديسمبر 2017، الجزائر، جامعة طاهري محمد بشار، 2017، ص 219.

2- القانون رقم 01/10 المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42.

يمكن أن تقوم جريمة دون ماديات أو واقعة جريمة تحدث أثرها في العالم الخارجي وهو ما يتفق حوله الفقه الإسلامي والقوانين الوضعية[1].

من خلال ما سبق يمكننا استخلاص تعريف للمسؤولية الجنائية وإسقاطه على محافظ الحسابات كما يلي: تعتبر وصفا قانونيا لإمكانية محافظ حسابات ما ارتكب جريمة محددة خلال ادائه لمهامه أن يتحمل العقوبات المقررة لتلك الجريمة[2].

ثانيا: مقتضيات المسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات

لقيام المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات تتطلب توفر أسس محددة حيث تتمثل هذه الأسس فيما يلي:

1- الخطأ الجزائي: يقصد به كذلك الفعل الجرمي المشمول بالمتابعة الجزائية والمعاقب عليه بموجب نصوص قانونية إما من القانون المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 السابق ذكره وكذلك القانون التجاري، أو بموجب نصوص من قانون العقوبات.

2- الأهلية الجزائية: يشمل عنصر الأهلية على أمرين في غاية الأهمية والمتمثلين فيما يلي:

- **حرية الاختيار:** يقصد بها أن محافظ الحسابات عند قيامه بالفعل المجرم قام به طواعية، كان وليد إرادته الحرة والشخصية هنا نأخذ بالعوامل النفسية له أثناء قيامه بممارسة مهامه ووظائفه العادية، يمكن القول كذلك أن هذا الأساس يقوم على المبادئ الأدبية والأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات في مدى أمانته في أداء مهامه[3].

1- توفيق شمس الدين أشرف، **شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة والعقوبة**، طبعة خاصة لطلاب التعليم المفتوح بكلية الحقوق بجامعة بنها، 2009، ص 72.

2- علي حسين الخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، **المبادئ العامة في قانون العقوبات**، المكتبة القانونية، بغداد، دون سنة نشر، ص 148.

3- منصور رحماني، **الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا**، دون طبعة، دار العلوم للنشر، ص 177.

- **الجبرية:** يقصد بهذا الأساس النظر الى العوامل الخارجية ومدى تأثيرها على إرادة محافظ الحسابات أثناء قيامه بارتكاب الفعل الجرمي.

أخيرا تجدر الإشارة الى أنه يجب الجمع بين هذين الأساسين فهما يكملان بعضهما البعض حيث أنه يجب مراعاة مدى توفر الصفة الجرمية فيما قام به محافظ الحسابات دون إهمال الجانب المتعلق بأهلية محافظ الحسابات وقت القيام بالفعل وذلك لتطبيق عدالة كافية في تطبيق العقوبة المناسبة على الفعل[1].

الفرع الثاني: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

المساهمة الأصلية في الجريمة هي القيام بدور رئيسي في ارتكابها، ولا نتصور جريمة بغير فعل أصلي يقوم عليه بتنفيذها، يعني ذلك أيضا أنه لا جريمة بغير فاعل أصلي[2]، وقد نص المشرع الجزائري على الفاعل الأصلي في المادتين 41[3] و45[4] من قانون العقوبات، ويأخذ من النصين تعدد صور الفاعل الأصلي في القانون الجزائري، فقد يكون فاعلا مباشرا في تنفيذ الجريمة أو محرضا عليها، أو فاعلا معنويا كما ورد ذلك في المادة 45[5]، لذلك سنحاول في هذا العنوان التطرق لفرعين، الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام، أما الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة.

1- أوجاني منذر وشوابي ياسر، المرجع السابق، ص 44.

2- عبد الرحمان خلفي، **محاضرات في القانون الجنائي العام**، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016-2017، ص 243.

3- تنص المادة 41 من ق.ع.ج: "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الاجرامي".

4- تنص المادة 45 من ق.ع.ج: "من يحمل شخصا لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على ارتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة لها".

5- منصور رحماني، المرجع السابق، ص 45.

أولا: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام

تضع الجريمة مقترفها في مواجهة مع المجتمع، سواء أكان المعتدى عليه الدولة أم أحد أفراد المجتمع، وذلك أننا إذا قدرت الجماعة خطورته عليها وبالتالي أو جبت حمايته بالجزاء الجنائي ويترتب على ذلك عدة نتائج هامة[1]، والبحث في جرائم القانون العام لا يعني دراسة كافة الجرائم التي يمكن نسبتها إليه، وإنما ستقتصر الدراسة على الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إخلالا بواجباته خلال ممارسته لوظيفته، والواقع أن مسؤولية محافظ الحسابات عن الجرائم التي تقع بالمخالفة للواجبات المفروضة عليه عند قيامه بدور الفاعل الأصلي في: جريمة تزوير المحررات أو لا ثم جريمة النصب والاحتيال ثانيا، ثم جريمة خيانة الأمانة ثالثا.

1- جريمة تزوير المحررات

تعتبر أكثر الجرائم شيوعا لمحافظ الحسابات، حيث نصت المادة 228 من ق.ع.ج على هذه الجنحة بنصها: "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، ما لم يكون الفعل جريمة أشد.

2- جريمة خيانة الأمانة

تعتبر من الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات من خلال عمليته الرقابية، وتتمثل في التبديد غشا في المراجعة والأوراق المسلمة إليه مع التزامه بمراجعتها وتقديمها لأصحابها واستعمالها في عملية المراجعة التي يقوم بها[2]، حيث نصت المادة 376 من ق.ع.ج على هذه الجنحة: « كل من اختلس أو بدد بسوء نية أو راقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو

1- عبد الله سليمان، **شرح قانون العقوبات الجزائري**، القسم العام، الجزء الأول "الجريمة"، الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 12.

2- بن شيخ لحسين، **جرائم ضد الأشخاص جرائم ضد الأموال**، مذكرات في القانون الجزائي الخاص، أعمال تطبيقية، الطبعة الخامسة، دار هومه، 2006، ص 211.

مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت إلتزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل باجر أو بغير أجر...إلخ» وكذلك المواد 377 و378 التي نصت: « يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400.000 دينار إذا وقعت خيانة الأمانة: من شخص لجأ إلى الجمهور للحصول لحسابه الخاص أو بوصفه مدير أو مسيرا أو مندوبا عن شركة أو مشروع تجاري أو صناعي على أموال أو أوراق مالية على سبيل الوديعة أو الوكالة أو الرهن»، والمادة 379.[1]

3- جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات

نصت المادة 372 من ق.ع.ج على أنه يتابع محافظ الحسابات لارتكابه جريمة النصب والاحتيال إذا قام باستعمال طرق الاحتيال إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات[2] أو سندات أو أوراق أسماء أو صفات كاذبة أو مناورات احتيالية بقصد إضرار بالشركة أو الغير[3].

ثانيا: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة

تصنف جرائم محافظ الحسابات المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته إلى جرائم خاصة بممارسة وظيفته، وأخرى متعلقة بمهامه الرقابية نفصل فيها من خلال الفروع الآتية:

1- الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات

تقسم جرائم الخاصة بممارسة وظيفته إلى: الممارسة غير شرعية للمهنة، انتحال صفة محافظ الحسابات، والاعتداء على استقلالية مهمة محافظ الحسابات وهي كالأتي:

1- انظر الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون 16- 02 المؤرخ في 19 يونيو 2016 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

2- بن الشيخ لحسين، المرجع السابق، ص 222.

3- الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المعدل والمتمم لقانون التجاري.

أ- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

مهنة محافظ الحسابات محمية بموجب القانون، فلا يمكن ممارستها إلا من قبل أشخاص مسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات، واستكمال الشروط الموضوعية، والتقنية المشترطة قانونا، وقد حددت المادة 01/74 والعقوبة في المادة 37 من القانون 10-01 على هذه الجريمة[1].

ب- جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص المادة 243 من ق.ع.ج[2]، وكذا ما جاء في نص المادة 74 الفقرة الثانية من القانون المنظم للمهنة[3]، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة.

2- الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية

تنقسم إلى ثلاثة أنواع من الجرائم: أو لا جريمة إعطاء معلومات كاذبة، ثانيا جريمة إفشاء السر المهني، ثالثا جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

1- المادة 74 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، حيث تنص على: "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون".

2- تنص المادة 243 من ق.ع.ج:" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها...".

3- تنص المادة 02/74: "ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات".

أ- جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

المادة 830 نصت على ما يلي: « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات بتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة»[1]، فوفقا لهذا النص، يجب أن تكون المعلومة في عدا تلك المذكورة صراحة في النص والتي تم تبليغها إلى الشركاء بواسطة تقرير، أو إلى الغير بواسطة إشهار إلى الجمهور إن محتوى المعلومة الكاذبة لا يكون إلا عن الوضعية المحاسبية والمالية للشركة التي تقدم بموجب تقارير إلى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

ب- جريمة إفشاء السر المهني:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة 830 من القانون التجاري: « تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات»[2]، أما المادة 71 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو2010 فهي تنص بأنه: « يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات».

ج- جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

هذه الجنحة منصوص عليها في المادة 830 من ق.ت.ج، وأن المشرع الجزائري أكد على إلزامية وأهمية هذا الواجب في نص المادة 715 مكرر 13 من ق.ت.ج[3].

1- نادية فضيل، **شركات الأموال في القانون الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، ص338.

2- الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المعدل والمتمم لقانون التجاري.

3- انظر المادة 715 مكرر 13، الأمر 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون 15-20 المؤرخ في ديسمبر 2015، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

الفرع الثالث: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

يعتبر عمل الشريك في الجريمة تبعيا في ارتكاب الجريمة، ويقتصر دوره على القيام بمساعدة الفاعل الأصلي، والأصل في عمله أنه مباح لذاته، وإنما اكتسب صفته الإجرامية بناءً على اتصاله بالفاعل الأصلي والمباشر للجريمة، فهو بفعله قد يمهد الطريق للفاعل الأصلي فلولاه لما وقعت الجريمة على الأقل في المكان والزمان الذي وقعت فيه[1]، لذلك تم تقسيم هذا العنوان إلى مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات، وجرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء.

أولا: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات

إن اشتراك محافظ الحسابات في جريمة ما قد يكون جناية أو جنحة مرتكبة من قبل القائمين بالإدارة، ويجب توافر العنصر المعنوي للاشتراك عند هذا الأخير، بالإضافة إلى العنصر المادي لهذا الاشتراك، مع العلم أن العنصر الشرعي متوفر بحكم نص المادة 42 من ق.ع.ج.

1- الركن الشرعي للاشتراك

حيث نصت المادة 61 الفقرة 03 من القانون 10-01 المنظم للمهنة: «"ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادي لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها». وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[2]، وطبقا لنص المادة 42 من ق.ع.ج فإنه: « يعتبر شريكا في

1- صحراوي نور الدين، **المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة**، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 312.

2- القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص 10.

الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"، كما نصت المادة 44 فقرة 01: "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة»[1].

2- الركن المادي:

إن العنصر المادي للاشتراك هو التحريض المساعدة المعاونة، فمحافظ الحسابات مكن أن يشارك في الجريمة من خلال مهام المنوطة به من ذلك مراقبة الحسابات، حيث يمكن لهذا من خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بالنصب وذلك إما بإعطاء معلومات خاطئة حول الاستثمارات أو الإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض، كما يمكن أن يشترك مندوب الحسابات من خلال مصادقته على ميزانية مغشوشة.

3- الركن المعنوي:

لا يمكن مسائلة محافظ الحسابات إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الفعل الذي يعتبر فعل اشتراك بأنه يساعد الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة، إذ لابد أن يكون قد شارك بمحض إرادته في مساعدة الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة أو محاولة ارتكاب الجريمة، وعلمه بأن هذا التصرف معاقب عليه قانونا. وإن القصد الجنائي لابد أن يتوفر في الوقت الذي يقوم فيه بإتيان أفعال الاشتراك من مساعدة وعون وتحريض لتسهيل ارتكاب الجريمة من طرف القائمين بالإدارة[2].

1- الأمر 66- 156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون 16- 02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، المضمن لقانون العقوبات المعدل والمتمم.

2- صحراوي نور الدين، المرجع السابق، ص 313-314.

ثانيا: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدارء

محافظ الحسابات يمكن أن يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به، ومن ذلك مراقبة الحسابات، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول استثمارات، كما يمكن اشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة والتي يمكن أن تجعل منهم مشاركين في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية لذلك سيتم عرض جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة أو لا، وجريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين ثانيا الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير ثالثا.

1- جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة

حيث نصت المادة 03/800 من ق.ت.ج: « يعقب بالسجن لمدة سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

1- المسيرون الذين قاموا عمدا للشركاء ولومع عدم وجود توزيع للأرباح ميزانية غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة".

2- رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولوفي حالة عدم وجود توزيع للأرباح»[1].

1- الأمر 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975، القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن لقانون التجاري المعدل والمتمم.

2- جريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين

يمكن اعتبار محافظ الحسابات شريكا لمقترفي الجرائم عدم تتوفر عناصر الاشتراك القانونية، أو أنه اكتشف تلك الجرائم أثناء مراجعته وعرفها، ولكنه بدلا من أن يشير إليها في تقريره تعمد التصريح بما يفيد صحة الحسابات بغية الإضرار بموكليه أو بالغير، ومن صور هذه المخالفات "المصادقة على توزيع أرباح صورية"[1].

3- الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير

تمتد الأحكام الجزائية لضمان حماية المصالح المرتبطة بالشركة عندما يتعلق الأمر بانتهاك أحكام حل شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، ويتابع مسير الشركة الأولى، أما الشركة الثانية فالفاعل الأصلي يتمثل في رئيسها والقائمين بالإدارة، أي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وهذا عند الامتناع عمدا عند استدعاء جمعية الشركاء، أو المساهمين، حسب الحالة، في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر بغرض البت في حل الشركة، أو تعمدوا عدم إيداع القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بكتبة المحكمة. بالإضافة إلى واجب قيده في السجل التجاري ونشره في جريدة مؤهلة لتلقي الإعلانات القانونية[2]. والمقرر قانونا أن مهام محافظ الحسابات متعلقة بعمل الجمعية العامة، خاصة الجمعية العامة غير العادية، وحتى تلك المدعوة للبث في حل الشركة، فبالرغم من أن الجريمة الأصلية هي جريمة امتناع، إلا أن المشرع الجزائري يؤكد على طبيعة هذه الجنح الإدارية

1- بوسماحة محمد، برباوي كمال، **المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 04، ديسمبر 2017، ص 220.

2- فنيخ عبد القادر، رسالة الدكتوراه، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011- 2012، ص 394-395.

بمصطلح "عمدا"، دليل على عنصر سوء نية، مما يؤهل محافظ الحسابات لأن يشارك الهيئة الإدارية لاقترافها بدلا من الإشارة إلى المخالفات والأخطاء التي اقترفت، بغرض تداركه[1].

المطلب الثالث: المسؤولية التأديبية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات

نعالج المسؤولية التأديبية من خلال عنوانين نعالج فيه تعريف للمسؤولية التأديبية أما الثاني نتناول فيه درجة الأخطاء التأديبية والعقوبات المطبقة عليها.

الفرع الأول: تعريف المسؤولية التأديبية

إن محافظ الحسابات بصفته مهني مستقل تترتب عليه مسؤولية انضباطية اتجاه الهيئة التي ينطوي تحت لوائها[2]. بالرجوع إلى نص المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد «أشارت إلى المسؤولية التأديبية (الانضباطية) لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية، وهذا على كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية غير أن الخطأ التأديبي وأن كان منصوص عليه»[3]. فالمسؤولية التأديبية أنها التزام عام ينشأ من أصل أخلاقي أو طبيعي أو من واجب أدبي والذي يرسم للشخص المسؤول السلوك الذي يجب أن يتخذه نحو غيره من العامة، هذا السلوك تتولى مراقبته لجنة السلوك أو الغرفة التأديبية أو المجلس التأديبي والتي نص التنظيم المهني على إنشائها، وهي مختصة في المجال التحكيمي تعنى بدراسة أي نزاع تقني أو أدبي

1- فنيخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 385-391.

2- عمر شريقي، (2012) **مسؤولية محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، الجزائر، ص 116.

3- فتحي طيطوس، المرجع السابق، ص 44.

أو أخلاقي نتج عن تفسير القوانين واللوائح السارية عن الأعمال المهنية، أو عن الاخلال بالواجبات المهنية أو الأخلاقية أو المخالفات للأحكام التشريعية أو التنظيمية المطبقة عليهم[1].

الفرع الثاني: درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظي الحسابات

تنص القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة على درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها، فإنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل اهمال صادر عن محافظ الحسابات سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية على لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة وتقسم هذه الأخطاء المهنية والعقوبات المرافقة لها كالتالي:

أولا: إن كان نوع الخطأ من الدرجة الأولى، إما أن يكون:

- تصريح بمراقبة ومراجعة كاذبة.
- تصريح بالانتماء إلى الغرفة خلال عدم ممارسة وظائفهم.
- اصدار مهني لانتقادات كتابية أو شفهية بأي شكل أو آخر بغرض الاخلال بالثقة المهنية بين الزبائن وكذا زملائه قصد ازاحتهم.
- نقص الاحترام اتجاه الزملاء خلال ممارسة نشاطه (انذار).

1- حمزة طيبي وسعيداني محمد السعيد،(2015)، **مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري**، المجلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد 01، جامعة الأغواط، ص 143-144.

ثانيا: إن كان نوع الخطأ من الدرجة الثانية، فهو إما أن يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى

- عدم قبول أو رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة

- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به أو مع الشروط المنصوص عليها وفقا لقواعد وأصول المهنة[1].

- الغياب المهني عن الحضور للاجتماعات، وتقدر الغيابات بغيابين اثنين ومتتاليين عن الجمعيات العامة وعن الانتخابات أو عدم تمثيله.

- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها (توبيخ).

ثالثا: إن كان نوع الخطأ من الدرجة الثالثة:

وهو في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية أو أخطاء أخرى هي:

- خطأ الاحتفاظ بالأرشيف

- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته

- عدم دفع الاشتراك المهني أو عدم اكتتاب تأمين مهني

- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في الجدول الخاص بالغرفة الجهوية لمحافظي الحسابات

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات (عقوبته التوقيف الموقت عن العمل لمدة 06 أشهر).

1- آسيا هيري وسمير ولد باحمو سمير، **مقال حول عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 9، العدد 2، جوان 2019، ص 420.

رابعا: أما إذا الخطأ من الدرجة الرابعة، فيكون نتيجة لـ:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة
- إفشاء السر المهني
- إصدار اجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها
- تصرفات متعمدة ومتكررة تمس بقواعد وأخلاقيات المهنة
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف أو دون مكتب مهني وبالتي يستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجر عن هذا الشط بسحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن توثر في المسار المهني لمحافظي الحسابات، هذا الأخير الذي له الحق في أن يقوم بالطعن ضد العقوبات التأديبية أمام الجهات القضائية المختصة وذلك طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات العقوبات والأخطاء التي تقابلها عن طريق التنظيم[1]، وذلك نظار لحساسية المهنة عند الممارسين لها، ومن هنا نلاحظ ان القوانين واللوائح التنظيمية لمختلف النقابات والجمعيات تنص على المحاكم التأديبية من خلال خضوع محافظي الحسابات للمجلس التأديبي الذي يتميز بتنظيمه الخاص، والذي تكون أحكامه سارية النفاذ وغير قابلة للطعن فيها بالنسبة لكل شخص أو عضو يخل حقيقة وعمدا بأصول وقواعد المهنة اثناء وبمناسبة أدائه لمهامه أو من خلال الحط من قدر المهنة[2].

1- فيروز معمري ووسام بلعيدوني، **مسؤولية محافظ الحسابات**، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2021- 2022، ص 69.

2- طيبي حمزة ومحمد السعيد سعيداني، المرجع السابق، ص 106.

خامسا: العقوبات التأديبية المقررة على محافظي الحسابات

تتمثل العقوبات التأديبية المفروضة على محافظي الحسابات والتي اصدرتها اللجنة التأديبية نتيجة لمخالفة القائم بالمهنة لقواعد المهنة أو نتيجة لتقصيره وتهاونه في أداء مهامه وفقا لما تفتضيه الأصول المنصوص عليها قانونا وتتمثل هذا العقوبات في **الانذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهام، الشطب من الجدول والتوقيف الموقت،** وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة الحق لمحافظي الحسابات في الطعن في العقوبات التأديبية الصادرة عن اللجان المختصة، والتي من شأنها التأثير على المسار المهني للمراقب المالي في حالة عدم اثبات المساس بأخلاقيات المهنة وأصولها من طرف القائمين بالمراقبة[1] أو شك[2]، ويمكننا القول بأن العمل الانضباطي هدفه الأساسي هي الدفاع عن المصالح العامة المهنية وعن شرف وأصول وقواعد المهنة وهو ما يجعله مختلفا عن العمل الجنائي والمدني.

نستخلص من خلال ما سبق أن المسؤوليات الثلاثة الموضحة في هذا الفصل، نجد أنه يجب على محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة في أداء مهامه مع تحمل مسؤولية جميع أفعاله إما مدنيا جزائيا وتأديبيا ما ينتج عن هذه المسؤولية من آثار، ففي حال ارتكابه لخطأ سواء كان الخطأ متعمدا أو مجرد اهمال خلال أدائه لمهامه تقوم مسؤوليته المدنية اتجاه الضرر الذي سببه بعد التأكد من توفر جميع أركان المسؤولية وخاصة العلاقة السببية بين ما قام به من أخطاء وما نتج عنها من ضرر.

وتوجد العديد من الأسباب منصوص عليها في القانون والتي تبيح الأفعال الجرمية التي يقوم بها محافظ الحسابات تعفيه من المسؤولية نذكر منها القوة القاهرة وخطأ الضحية أو خطأ

1- شريقي عمر، المرجع السابق، ص 116.

2- طيبي حمزة وسعيداني محمد السعيد، المرجع السابق، ص 100.

الغير بالنسبة للمسؤولية المدنية أما المسؤولية الجزائية نذكر منها ما أمر بها وما أذن به القانون على سبيل المثال.

أما المسؤولية التأديبية فتنشأ نتيجة لارتباط محافظ الحسابات في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد واجباته المهنية وتضع إطارا لأخلاقيات المهنة عليه احترامها بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة وسلوكها، والحالات التالية هي التي تترتب عليها عقوبات تأديبية: تجاوز القوانين والقواعد المهنية، الإهمال المهني المفرط، سلوك المخل بنزاهة وشرف المهنة وحتى ولو كان غير متعلق بالمهمة.

المبحث الثاني: الصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر

بالنظر إلى المسؤولية الكبيرة التي تقع على عاتق محافظ الحسابات ومقارنة أيضا بأهمية هذه المهنة بالنسبة للاقتصاد الوطني وجل الإصلاحات التي قامت بها الدولة في سبيل تقويم هذه المهنة إلا أننا نجد أن مزاولون هذه المهنة مازالوا يواجهون الكثير من المعوقات والصعوبات للقيام بهذه المهنة على أكمل وجه، حيث أن أكبر تحدي يواجه محافظ الحسابات في الجزائر هو التحديات المتعلقة بالتشريعات والقوانين المنظمة (المطلب الأول)، ثم التحديات المتعلقة بالجهات المختصة بتنظيم المهنة في الجزائر (المطلب الثاني)، كما أن هناك صعوبات عديدة تتعلق بالعملاء (المطلب الثالث) والعديد من الصعوبات الأخرى (المطلب الرابع).

المطلب الأول: صعوبات تتعلق بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة

رغم أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مهنة مقننة وتم إضافة عدة إصلاحات خاصة سنة 2010، إلا أن واقع هذه المهنة مازال يعاني من نقص وتعقيد في النصوص التشريعية المتعلقة بالمراجعة ومازالت لا تواكب معايير المراجعة الدولية. ضف إلى ذلك عدم

وجود دليل يعتبر كمرجع دائم لمحافظ الحسابات عند البدء في مهمة المراجعة أو الإجراءات التي عليه اتخاذها عند مصادفته بعض المخالفات أو التجاوزات وهذا ما يؤثر سلبا على استخدام المراجعة كآلية لمحاربة الفساد في المؤسسات الاقتصادية[1].

كما أن كثرة التغيرات المستمرة في التشريعات وكثرة القوانين التجاري، المالي، تؤدي صعوبة متابعة هذه التغيرات من قبل محافظ الحسابات، وبالتالي صعوبة معرفة ما إذا طبقة المؤسسة القوانين الخاضعة لها في إعداد قوائمها المالية، ومن جهة أخرى غياب شرح القوانين من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مما يؤثر على فهم النصوص القانونية بين مختلف محافظي الحسابات[2].

كما أن عدم اشتراك المهنيين في الإصلاحات المنتهجة للمهنة دليل على نقص التواصل بين ممارسي المهنة والهيئات المشرفة على وضع القوانين ثم أن عدم اشتراط قانون للتأهيل والتدريب المستمرين كشرط لمحافظ الحسابات لمزاولة عملية التدقيق مشكلة من المشاكل التي تعيب المهنة خصوصا وأن محافظ الحسابات في الجزائر لا يتبع مسار تدريجي ذو كفاءة عالية[3].

1- حجاج زينب مهنو، **محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، ، العدد 10، ص 191.

2- المرجع نفسه.

3- حجار مبروكة، **أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات خلال عملية التدقيق في الجزائر دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية سطيف**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 07، العدد 02، 2022، جامعة المسيلة، ص 259- 260.

المطلب الثاني: صعوبات تتعلق بالجهات المختصة بتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

يواجه محافظي الحسابات في الجزائر أيضا صعوبات من ناحية الجهات التي تختص بتنظيم مهنة محافظ الحسابات ومن بين هذه الصعوبات عدم قيام هذه الجهات بدور فاعل في تثقيف المجتمع بأهمية عملية التدقيق وأهمية دور محافظ الحسابات وواجباته بالإضافة إلى عدم متابعة هذه الجهات لمشاكل وانشغالات محافظي الحسابات وعدم مراقبة تطبيق القانون بصورة دائمة واعتماد أسلوب الامتحانات حتى يكون هناك انتقاء أولي للراغبين في مزاولة مهنة محافظة الحسابات ثم أن هذه الجهات لا تقوم بمساءلة محافظ الحسابات مساءلة فعلية وصارمة عن أي تقصير في أداء مهامه مما يضعف دور هذه الجهات المختصة في تطوير مستوى كفاءة محافظي الحسابات في الجزائر مما يجعل هذا الدور هزيل ونسبي هو عدم متابعتها لأسباب تغيير محافظي الحسابات في المؤسسات الاقتصادية أو عدم فرض عقوبات صارمة عند وجود مخالفات أو تجاوزات، ومن جهة أخرى لا نجد دعم فعلي من طرف هذه الجهات الاستقلالية محافظي الحسابات وتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية المراجعة حيث لا يوجد عمل على إرسال لجان تكلف بمراجعة عمليات المراجعة كما هو حاصل في العديد من الدول للوقوف على استقلالية المراجع وتقييم العمل المقدم منه ما يضع المراجع أما مسؤولية أكبر وأوسع عند أدائه لمهامه[1].

1- حجاج زينب، المرجع السابق، ص 191.

كذلك من أهم الصعوبات التي تؤثر على جودة المراجعة هي الاستقلالية، حيث أن تنظيم المهنة يوكل إلى وزارة المالية أي السلطة التنفيذية وهذا غير منطقي لأنها هي نفسها والهيئات التابعة لها يمكن أن تكون محل مراجعة وموضوعا لرقابة محافظ الحسابات عليها[1].

ومن أهم المخاطر التي قد يواجهها محافظ الحسابات من وجهة نظر العاملين بالمهنة هي تحميل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية مع اعتماده لطريقة السبر أو العينات، الأمر الذي يعرضه لمخاطر المتابعات القضائية.

بالإضافة إلى اعتماد طريقة التفاوض لتحديد أتعاب محافظ الحسابات بدل السلم يؤثر على استقلالية ونزاهة مهنة محافظة الحسابات[2].

المطلب الثالث: صعوبات تتعلق بالمؤسسات الاقتصادية الطالبة لمهام التدقيق

يواجه أيضا محافظي الحسابات في الجزائر صعوبات تتعلق بالعملاء أو المؤسسات الاقتصادية الطالبة لمهام التدقيق من بين هذه المشاكل أو الصعوبات نجد أن هذه المؤسسات الاقتصادية تعتمد في أغلب الأحيان على العلاقات الشخصية أو الوساطة في اختيار محافظي الحسابات بالإضافة إلى عدم وجود لجان التدقيق وقسم للتدقيق الداخلي في أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المعنية بالتعاقد مع محافظ الحسابات[3].

1- مقابلة مع السيد لخضر قطاس، محافظ حسابات وخبير قضائي، حي 322 مسكن العالية، العمارة رقم 06، بسكرة، الساعة 11:30، 12:00، 15 ماي 2023.

2- مقابلة مع السيد كمال باشا، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، شارع عقبة ابن نافع، رقم 24، بسكرة، الساعة 13:30-14:30، 15 ماي 2023.

3- حجار مبروكة، المرجع السابق، ص 260.

ومن أكبر المشاكل التي قد تواجه محافظي الحسابات ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة أو المؤسسة التي يقوم المحافظ بتقييمها وهذا ما يصعب على المحافظ عمله ويعيق قيامه بمهمته الأساسية وهي المصادقة على القوائم المالية وتقديم معلومات مالية موثوق فيها لمختلف الأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يزيد من دائرة اتساع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم من صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية.

كذلك نجد بخصوص اختيار العملاء لمكاتب محافظ الحسابات أنهم يتجهون إلى المكاتب الأقل تكلفة أو المماطلة في كثير من الأحيان من طرف العملاء في تسديد أتعاب محافظي الحسابات[1].

كما يمكن أن تقوم المؤسسة الاقتصادية بتعيين أكثر من محافظ حسابات ولا يتم الإعلان عن ذلك في المجلس الوطني للمحاسبة وهو الأمر الذي يؤثر بالسلب على الهدف الأساسي لمهنة محافظ الحسابات فإن لم يصادق أحد محافظي الحسابات بسبب وجود نقائص في حين صادق الثاني فإن المؤسسة تستعمل تقرير المراجع الثاني دون علم الأول مع مختلف الهيئات والبنوك ومديرية التجارة وغيرها[2].

يواجه أيضا محافظي الحسابات عراقيل أخرى في مجال عملهم من بينها التنافس غير الشريف بين أغلبية محافظي الحسابات في الجزائر، خاصة وأنه لم يتم النص على تحديد أتعاب محافظي الحسابات مع حجم مسؤوليته بعد إصدار القانون 10-01 مما أدى إلى وجود

1- حجاج زينب، المرجع السابق، ص 191.

2- حجار مبروكة، المرجع السابق، ص 260.

تنافس بين المهنيين، فيهدف عدم خسارة زبائن محافظ الحسابات فإنه يتفادى غالبا التبليغ عن المخالفات التي قد يجدها عن أداء مهمة المراجعة القانونية في المؤسسة.

كذلك عدم مواكبة البعض من مزاولي المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق وتدني مستوى كفاءة بعض المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة إلى عدم توفر الوعي الكافي بأخلاقيات المهنة في ظل عدم وجود قانون الأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني بالرغم من وجود قانون داخلي تم إصداره من طرف المجلس الوطني للمحاسبة إلا أنه متعلق بانشغالات المهنيين مع زبائنهم فقط[1].

1- حجاج زينب، المرجع السابق، ص 191.

الخاتـــــمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول التأطير التشريعي الجزائري ما إذا كان كاف لآداء محافظ الحسابات لمهنته.

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية قسمنا بحثنا إلى المبحث التمهيدي وفصلين أساسيين، حيث يمكن القول أننا تناولنا في هذه الدراسة النقاط الأساسية للإحاطة بمهنة محافظ الحسابات من خلال محاولة تغطية واقع تنظيم ممارسة هذه المهنة في الجزائر من كل الجوانب، كما تم التطرق إلى أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه مزاولي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وعليه فقد خلصت دراستنا إلى عدة نتائج واقتراحات التي وجدناها من وجهة نظرنا ضرورية لتطوير وتحسين مهنة محافظ الحسابات، وجدنا أن المشرع الجزائري خص هذه المهنة لمجموعة من النصوص التنظيمية والتشريعية وقام بالعديد من الإصلاحات من أجل الإحاطة بكل جوانب هذه المهنة الحرة، فوضع إطار قانوني يحدد فيه مختلف الشروط التي لا بد أن تتوفر في محافظ الحسابات من أبرزها منح الاعتماد والتسجيل في المصف الوطني للمحاسبة، كما بين حقوق محافظ الحسابات التي من بينها حق الاطلاع والحق في الحصول على أتعابه، وأضاف مجموعة من الواجبات والمهام والمسؤوليات التي يتعين عليه القيام بها كالمصادقة على البيانات الواردة في حسابات المؤسسات بالإضافة إخطار وكيل الجمهورية عن مختلف التجاوزات التي قد يكتشفها أثناء تأدية مهمته.

كما خص التشريع الجزائري محافظ الحسابات بمسؤوليات كبيرة، مسؤولية مدنية تنتج عن أي ضرر قد يلحق بالشركة أو المؤسسة أو الغير والذي يستدعي منه التعويض، ومسؤولية أمام مجلس المحاسبة عن الأخطاء التي قد تصدر منه حسب درجة الخطأ إما بالإنذار أو التوبيخ أو الإيقاف، ومسؤولية جزائية بالغة الأهمية والخطورة جزاء قيامه بأفعال يجرمها القانون سواء كان الفاعل أصلي أو شريك.

وبالرغم من الإصلاحات والتأثيرات العديدة التي قام بها المشرع الجزائري التي جسدها في أرقام والنصوص التنظيمية إلا أن المهنة لازالت إلى يومنا هذا تعاني من العديد من النقائص والثغرات والصعوبات التي تحول دون ارتقائها إلى المستوى المطلوب أو كما هو الحال في العديد من الدول الأخرى التي سلطت الضوء بشكل كاف على هذه المهنة الحرة.

1- نتائـــج الدراســة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات في الجزائر وبعد الاطلاع على بعض الأدبيات العلمية الخاصة بالموضوع، ومن خلال مقابلات أجريناها مع بعض مزاولي المهنة تمكنا من الخروج بالنتائج التالية:

1- محافظ الحسابات شخص مهني مستقل يقوم بعملية مراجعة المنشآت بصفة منتظمة من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية والشفافية على البيانات والمعلومات المالية وهو مسؤول أيضا عن كشف أي تلاعب أو اختلاس أو خطأ محاسبي.

2- محافظ الحسابات مهنة مقننة لا يقوم إلا بها أشخاص تتوافر فيهم جملة من الشروط والمؤهلات العلمية والفنية والأخلاقية ذكرها المشرع الجزائري على سبيل الحصر.

3- حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها محافظ الحسابات وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية.

4- يواجه محافظوا الحسابات جملة من الصعوبات والعراقيل بالجزائر، منها ما يتعلق بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، أخرى تتعلق بالجهات المختصة بتنظيم المهنة، والبعض الآخر بالعملاء.

2- الاقتراحـــات:

بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

1- ضرورة تدعيم استقلالية محافظي الحسابات عن الهيئة المكلفة بتنظيم المهنة، لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية للمراجعة وذلك من خلال إعادة النظر في عدة نقاط منها التعيين والعزل، تحديد الأتعاب وغيرها.

2- ضرورة فرض دورات تكوينية إلزامية متواصلة لممتهني محافظ الحسابات.

3- إشتراك محافظي الحسابات في وضع الإصلاحات والتنظيمات والتشريعات المتعلقة بالمهنة بشكل مباشر.

الملاحـــــق

الملحـــــق رقم 01

BACHA Kamel Commissaire aux comptes,

Adresse : 24 rue Okba Ibn Nafaa Biskra
Agreement : n°3233/MF/CNC/2019
Mobile : 0667 32 00 50 – 0562 43 09 08
E-mail :kamel_bacha@outlook.fr

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

SOCIETE : ……

EXERCICE : 2023

Biskra le ; 10 avril 2021

A

Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

OBJET : Rapport de commissaire aux comptes pour

L'exercice clos au : 31.12.2022.

Messieurs :

En vue de répondre aux exigences de la réglementation en vigueur, j'ai l'honneur de vous transmettre ci-joint :

01- Un rapport général d'expression d'opinion ;

02- Un rapport sur les conventions réglementées ;

03- Un rapport sur le montant global des cinq (05) rémunérations les plus élevées :

01- Un rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel ;

02- Un rapport sur l'évaluation du résultat des cinq (05) derniers exercices & du résultat par part sociale ;

03- Un rapport sur les procédures de contrôle interne ;

04- Un rapport sur la continuité d'exploitation ;

05- Etats financiers

Tout en vous souhaitant bonne réception, nous vous prions d'agréer Messieurs l'expression de nos salutations distinguées.

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10/04/2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes

- **Première partie : le rapport général d'expression d'opinion.**

I- Introduction :

- Vous m'avez confié la mission du contrôle légal de votre entité par l'assemblée générale en date du : 24 – 04 – 2021 statuant sur l'exercice 2021.

- Votre entité est nommée : SARL ..... inscrite au registre de commercesousn° ..... du 11/09/1995 modifié le 04-02-2021, identifiée sous le numéro **NIF : .....**

Monsieur : ..... est désigné **Gérant** de l'entité.

- L'exercice audité est clôturé au : **31.12.2022**

- Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité de Monsieur le **Gérant** conformément aux dispositions de : **la loi 07-11 portant système comptable financier article 07 et l'arrêté du ministère des finances du: 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers. JORA : 19 § 210-3.**

- Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, et l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes, je dois exprimer une opinions sur les états financiers de votre entités arrêtés au : 31-12-2020.

- Je vous précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et éventuellement l'annexe sont joints au présent rapport.

II- Opinions sur les états financiers :

L'objectif d'une mission de contrôle est de donner une assurance raisonnable sur les états financiers tout en donnant une opinion après un travail diligent. Notre examen a été effectué suivant les normes de la profession généralement admises, et a donc comportée des sondages et autres procédures. Les constations découlant de nos contrôles de vérification, sont décrites de façon détaillée dans le rapport général en annexe.

J'ai vérifié le bilan et les comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes de votre entité, tels qu'ils sont annexés au présent rapport. Ces comptes arrêtés au 31/12/2022, sont caractérisés par les éléments suivants :

- Un total brut du Bilan au 31/12/2022 : **.....** DA
- Un résultat déficitaire au 31/12/2022 : **..... DA**

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies, selon les recommandations de la profession, et sous **réserves** citées ci-dessous j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière, de flux de trésorerie et des mouvements de capitaux de votre entité à la fin de l'exercice.

Réserve :

- .....
- .....
- .....

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL ……

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les conventions réglementées

En application des dispositions du paragraphe 3.3 de l'arrêté du ministère des finances fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes & au sens de l'article n° 628 du décret législatif n° 93-08 du : 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du :26 septembre 1975 portant code du commerce, prévoit que toute convention entre la société et l'un des administrateurs, soit directement ou indirectement doit sous peine de nullité, être soumise à l'autorisation préalable du Conseil d'Administration.

Il en est de même pour les conventions établies entre la société et une autre société ou l'un des administrateurs de la société, est propriétaire, associé ou directeur de cette société.

Nous vous signalons, qu'aucune convention de ce genre n'a été portée a notre connaissance.

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur le montant global des cinq (05) rémunérations les plus élevées

Conformément aux dispositions de l'article n° 680 alinéa 3 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code du commerce, nous certifions exact et sincère les cinq (05) rémunérations les plus élevées versées du 01-01-2020au 31-12-2020 qui s'élèvent à un montant de :(**3 693 575.32DA**) **Trois Millions six cent quatre vingt treize mille cinq cent soixante quinze dinars algérien et 32 cts**

Dont le détail est le suivant :

N°	NOM	PRENOM	FONCTION	SALAIRE BRUT
01				
02				
03				
04				
05				
			Total	

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel

Dans le cadre de l'accomplissement de notre mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels et application des diligences professionnelles, et conformément aux dispositions de l'arrêté ministériel du 24 juin 2013 nous n'avons obtenu aucune liste de l'organe dirigeant de l'entité concernant le personnel ayant bénéficié d'avantages particuliers prévus ou non dans le contrat de travail.

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2021

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur l'évolution du résultat des cinq (05) derniers exercices& du résultat par part sociale

Conformément aux dispositions de l'article n° 678 alinéa 6 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code du commerce, nous vous informons que les résultats (05) cinq derniers exercices enregistrés par votre entité sont :

Exercice	Résultat net
2022	
2021	
2020	
2019	
2018	

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur les procédures de contrôle interne

En notre qualité de Commissaire aux comptes de votre société et en application des dispositions du décret exécutif 11-202 du 26 mai 2011 article 02, et de l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes à titre de l'exercice clos le : 31 décembre 2020.

Il appartient au Gérant de rendre compte, dans son rapport, notamment des conditions de préparation et d'organisation des travaux de l'assemblée générale et des procédures de contrôle interne mises en place au sein de la société.

Il nous appartient de vous communiquer les observations concernant les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Les normes de l'exercice de la profession requièrent la mise en œuvre de diligences destinées à apprécier la sincérité des informations concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière

Ces diligences consistent notamment à

- Prendre connaissance des objectifs et de l'organisation générale du contrôle interne, ainsi que des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable & financière, présentés dans le rapport du président ;

Conclusion :

sur la base de nos travaux, un manuel de procédures écrites doit être mis en place afin d'assurer un contrôle plus efficace et une séparation des responsabilités et taches.

Le Commissaire aux comptes

KAMEL BACHA

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL .....

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport sur la continuité d'exploitation

Pour l'exercice clos au : 31-12-2022

Conformément aux dispositions de l'article 06 de la loi 07-11 portant SCF et l'article 07 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 portant SCF, les comptes annuels de l'entité sont établi suivant la convention comptable de base de continuité d'exploitation et non pas avec une valeur liquidative.

Nous avons constaté :

I- Sur le plan financier :

1- Les capitaux propres sont positifs pour un montant de : ..... **DA**

2- Les dettes à court terme sont constitués des dettes de fournisseurs de matière et services et autres pour un montant de : ..... **DA**

3- Les dettes envers les services fiscaux figurants sur le bilan sont d'un montant de ..... **DA.**

II- Sur le plan opérationnel :

J'ai constaté que votre entité a réalisé un chiffred'affaire de ..... **DA** durant cette période, et un résultat déficitaire de ..... **DA.**

Nous n'avons relevé aucun signe d'une menace sur la continuité d'exploitation.

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

Biskra le ; 10 avril 2023

A Monsieur : le Gérant de la SARL …….

Messieurs les membres de l'assemblée générale.

Rapport relatif à l'opération d'augmentation de capital

Dans le cadre de l'accomplissement de notre mission d'expression d'opinion sur les comptes annuels, et conformément aux dispositions de l'article 700, aliéna 03 du code de commerce lors d'une augmentation de capital.

Votre entité n'a procédé à aucune opération d'augmentation du capital durant l'exercice 2022.

Le Commissaire aux comptes

BACHA KAMEL

annexe 1: ANALYSE DES POSTES DU BILAN

COMPTES DES CAPITAUX PROPRES

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
10100	CAPITAL EMIS	510 000 000,00	510 000 000,00	-	0%
10600	RESERES LEGALE	6 842 050,01	9 940 754,01	3 098 704,00	45%
10602	REERVES DE GESTION	6 060 567,99	9 159 271,99	3 098 704,00	51%
10603	BENEFICES A REINTEGRER ANDI	17 574 679,83	25 893 499,83	8 318 820,00	47%
10680	AUTRES RESERVES	363 702,04	821 550,59	457 848,55	126%
11000	REPORT A NOUVEAU	36 000 000,00	83 000 000,00	47 000 000,00	131%
12000	RESULTAT NET	61 974 076,55	190 532 194,00	128 558 117,45	207%
16400	EMPRUNT AUPRES DES ETAB.	2 040 493 570,01	3 188 658 903,69	1 148 165 333,68	56%
TOTAUX		**2 679 308 646,43**	**4 018 006 174,11**	**1 338 697 527,68**	**50%**

- LES CAPITAUX PROPRES REPRÉSENTENT 14.80% DU TOTAL DU BILAN.
- LES RÉSERVES LÉGALES REPRÉSENTENT 1.95 % DU CAPITAL .IL RESTE 8.05% POUR ATTEINDRE LES 10% EXIGÉS PAR LE CODE DE COMMERCE..
-LE RÉSULTAT NET A ENREGISTRÉ UNE HAUSSE DE **207.43%** PAR RAPPORT À L'AN PASSÉ.

COMPTES D'IMMOBILISATION

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
20400	LOGICIELS	61 230,00	61 230,00	0,00	0%
21100	TERRAIN	61 372 537,84	61 372 537,84	0,00	0%
21300	CONSTRUCTIONS	1 153 287 813,78	1 153 287 813,78	0,00	0%
21500	INS.TECHNIQUES	2 286 491 159,40	2 938 021 923,70	651 530 764,30	28%
21804	MAT DE TRANSPORT	156 140 161,38	156 140 161,38	0,00	0%
21805	MAT DE BUREAU	593 752,00	1 334 752,00	741 000,00	125%
23200	IMMO CORP.EN COURS	476 079 492,55	1 742 048 379,87	1 265 968 887,32	266%
23210	ANIMAUX REPRODUCTEURS	33 423 460,82	0,00	-33 423 460,82	-100%
23400	IMMO EN COURS POUSSINS	0,00	41 439 037,63	41 439 037,63	-
24100	IMMO REPRODUCTEURS ADULTES	0,00	18 493 185,18	18 493 185,18	-
28040	AMRT LOGICIELS	61 230,00	61 230,00	0,00	0%
28130	AMRT CONSTRUCTIONS	149 930 697,09	208 172 552,03	58 241 854,94	39%
28150	AMRT I NSTALLATIONS	612 318 210,06	765 762 604,61	153 444 394,55	25%
28184	AMRT MAT DE TRANSPORT	131 523 259,16	137 619 269,10	6 096 009,94	5%
28185	AMRT MAT DE BUREAU	578 852,00	637 897,83	59 045,83	10%
TOTAL DES IMMOBILISATIONS BRUTES		4 167 449 607,77	6 112 199 021,38	1 944 749 413,61	47%
TOTAL DES AMORTISSEMENT		894 412 248,31	1 112 253 553,57	217 841 305,26	24%
TOTAL DES IMMOBILISATIONS NETTES		3 273 037 359,46	4 999 945 467,81	1 726 908 108,35	53%

Objectifs des contrôles effectués

- Vérifier la valeur avec laquelle les immobilisations sont comptabilisées.
- Vérifier que les immobilisations disparues ont été extraites des comptes et de l'inventaire.
- La vérification des amortissements.
- Etablir un tableau des mouvements de l'exercice des comptes des immobilisations.
- Vérifier l'existence physique des immobilisations corporelles importantes afin de s'assurer qu'elles existent et qu'elles sont utilisées, et s'assurer que le fichier des investissements et les livres d'inventaire ont été ajustés à l'inventaire physique arrêté au 31/12/2020.
- Rapprocher les acquisitions avec les justificatives.
- S'assurer que les amortissements pour dépréciation des immobilisations et éventuellement les dotations exceptionnelles sont enregistrées en conformité avec les principes comptables généralement admis.
- S'assurer que les assurances couvrent d'une façon adéquate les risques de sinistres pouvant affecter les immobilisations.
- S'assurer que toutes les informations relatives aux comptes d'immobilisation sont incluses dans les états financiers et vérifier la régularité et la sincérité de ses informations.
- Vérifier que les acquisitions de la période ont été autorisées.

Conclusion des contrôles effectués

L'exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques et les réserves suivantes :

- **Les remarques**

- Les acquisitions de l'exercice 2020 sont à l'ordre de **1 978 172 874.43 DA.** Ce qui a permis une augmentation dans les immobilisations nettes de **53%.**

- la valeur brute, les amortissements antérieurs, les dotations d'amortissements et le cumul d'amortissements sont conformes aux données qui figurent sur le tableau d'amortissement. sauf les dotations aux amortissements des installations techniques ou on a constate un écart de 1 363 053.73 da

- **Les réserves**

- L'absence des PV d'inventaire physique.

- un écart de 1 363 053.73 da entre les dotations aux amortissements qui figurent sur les états financiers et celles qu'on trouve sur le tableau d'amortissements.

comptes des STOCKS et encours

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
31000	STOCK DE MATIERES ET FOURNITURES	-	192 500,00	192 500,00	-
31001	STOCK MAT MAIS	4 587 639,68	-	- 4 587 639,68	-100%
31002	STOCK MAT SOJA	20 290 446,14	29 929 856,28	9 639 410,14	48%
31012	STOCKS MP SANITAIRES	3 141 082,90	5 374 927,22	2 233 844,32	71%
31110	STOCKS MAT PRE CMV	27 565 159,90	-	- 27 565 159,90	-100%
33120	PRODUITS EN COURS CHAIR	-	58 334 706,35	58 334 706,35	-
TOTAUX		**55 584 328,62**	**93 831 989,85**	**38 247 661,23**	**69%**

Objectifs des contrôles effectués

- S’assurer que les valeurs de stocks figurant sur les états financiers existent réellement.
- S’assurer que les stocks sont évalués et comptabilisés conformément au système comptable et financier algérien.
- S’assurer que les assurances couvrent d’une façon adéquate les risques et les sinistres pouvant affecter les stocks.

Conclusion des contrôles effectués

L’exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques et les réserves suivantes :

- **Les remarques**

- Les stocks de l'entreprise représentent $\mathbf{1.40\%}$ du total de l’actif.

- **Les réserves**

- Absence des PV d’inventaire physique
- Absence des fiches de stocks.

Comptes des tiers

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
40100	fournisseurs de stocks	177 931 269,94	172 931 362,57	-4 999 907,37	-3%
40160	fournisseurs de services	0,00	1 200 000,00	1 200 000,00	/
40400	fournisseurs d'immobilisation devises	21 684 495,04	34 467 364,15	12 782 869,11	59%
40410	fournisseurs d'immobilisation	30 439 009,53	42 054 265,26	11 615 255,73	38%
40900	fournisseurs dibiteurs (avances) etrangers	366 634,40	370 634,40	4 000,00	1%
40910	fournisseurs dibiteurs (avances)	65 334 247,20	0,00	-65 334 247,20	-100%
41100	clients crediteurs avances	76 286 635,10	77 198 267,99	911 632,89	1%
41900	clients	346 476 682,25	662 128 114,14	315 651 431,89	91%
42100	personnel	4 962 405,42	5 467 328,99	504 923,57	10%
43100	securite sociale	1 080 662,51	1 195 506,50	114 843,99	11%
44500	etat taxes sur chiffre d'affaires	1,31	1,05	-0,26	-20%
44560	TVA recuperable	8 119 604,45	13 947 428,40	5 827 823,95	72%
44562	precompte TVA	22 387 710,00	48 788 536,00	26 400 826,00	118%
44566	tva a rembourser cpa	1 519 579,68	1 315 606,37	-203 973,31	-13%
44700	autres impots et taxes	58 191,70	52 324,20	-5 867,50	-10%
44710	TAP due	854,00	363,00	-491,00	-57%
45500	associés comptes courant	584 143 531,87	669 738 832,21	85 595 300,34	15%

Objectifs des contrôles effectués

- S'assurer que les dettes figurant au bilan correspondent à des dettes réelles conformément aux principes et règles du S.C.F.
- S'assurer que les dettes de stocks sont évaluées et comptabilisées conformément aux principes et règles du S.C.F.

- S’assurer que les toutes les dettes dont l’entreprise et redevable à la clôture de l’exercice sont enregistrées et comptabilisées et qu’elles sont correctement évaluées.
- S’assurer que les toutes les informations relatives aux comptes des dettes sont incluses sur les états financiers arrêtés à la clôture de l’exercice.
- S’assurer que les toutes les créances représentent des créances réelles et acquises correspondant à des travaux réalisés et de présentations fournies.
- S’assurer que les toutes les créances dont l’entreprise est titulaire sont enregistrées en comptabilité conformément aux principes et règles du S.C.F.
- S’assurer que les toutes les informations relatives aux comptes de créances figurent sur les états financiers.
- Vérifier le respect du principe de séparation des exercices.

Conclusion des contrôles effectués

L’exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques et les réserves suivantes :

- **Les remarques**
- L’état d’analyse des créances ne permet pas d’associer les montants aux factures objet de créances.
- L’état d’analyse des dettes ne permet pas d’identifier les fournisseurs.
- Manque d’analyses des comptes des autres dettes et créances

comptes financiers

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
51200	compte cpa	51 319 725,14	63 693 832,87	12 374 107,73	24%
51244	compte cpa annaba	2 847 809,93	4 106 670,93	1 258 861,00	44%
51250	compte badr biskra	0,00	25 327,75	25 327,75	/
53000	caisse	32 113,40	17 870,47	−14 242,93	−44%
54200	accréditifs	289 250 000,00	304 000 000,00	14 750 000,00	5%
totaux		**343 449 648,47**	**371 843 702,02**	**28 394 053,55**	**8%**

Objectifs des contrôles effectués

- S'assurer que les comptes de disponibilités représentent des avoirs réels en banque ou des avances bancaires existant à la date de l'arrêté du bilan.
- S'assurer que les comptes de disponibilités dont la société est titulaire sont enregistrés en comptabilité conformément aux principes et règles du S.C.F.

Conclusion des contrôles effectués

L'exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques suivantes :

- **Les remarques**

Les disponibilités représentent **5.53%** du total de l'actif.

- **Les réserves**

- Manque de PV d'arrêt de caisse
- Manque de confirmation de solde des comptes bancaires.
- Manque d'analyse du compte 54200.

Comptes de charges

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
60100	MATIERES PREMIERES	26 589 459,95	6 099 063,26	-20 490 396,69	-77%
60101	ACH, CONSOMMES MAIS	308 344 443,29	374 728 934,12	66 384 490,83	22%
60102	ACH, CONSOMMES SOJA	310 360 138,94	496 136 767,06	185 776 628,12	60%
60110	CONSOM,MAT,PREMIERE CMV	110 566 320,82	27 565 159,90	-83 001 160,92	-75%
60112	CONSOM,MAT,SANITAIRE	71 010 463,30	155 149 337,05	84 138 873,75	118%
60500	ACHAT DE MAT ET TRAVAUX	198 111 025,11	0,00	-198 111 025,11	-100%
60700	ACHATS NON STOCKES	18 271 088,48	22 773 677,41	4 502 588,93	25%
61300	LOCATIONS	66 028,80	66 028,80	0,00	0%
61500	ENTRETIEN ET REPARATIONS	2 394 054,27	923 922,47	-1 470 131,80	-61%
61600	PRIMES D4ASSURANCES	3 989 778,88	9 903 762,28	5 913 983,40	148%
617	ETUDES ET RECHERCHES	611 776,00	0,00	-611 776,00	-100%
62200	REMUNERATIONS INTERMEDIAIRES	1 569 136,00	1 894 840,91	325 704,91	21%
62300	PUBLICITE	30 110,00	30 110,00	0,00	0%
62400	TRANSPORT DE BIENS	0,00	7 534 788,72	7 534 788,72	/
62600	FRAIS POSTAUX	0,00	11 424,00	11 424,00	/
62700	SERVICE BANCAIRES	68 488 819,04	14 456 016,49	-54 032 802,55	-79%
62720	SERVICE BANCAIRES	28 790 381,25	0,00	-28 790 381,25	-100%
62800	COTISATIONS ET DIVERS	0,00	216 000,00	216 000,00	/
63100	REMUNERATIONS PERSONNEL	44 889 698,94	55 325 808,76	10 436 109,82	23%
63140	INDEMNITE DE VHCL	1 082 400,00	590 400,00	-492 000,00	-45%
63150	INDEMNITE DE ZONE	9 426 844,26	11 618 429,96	2 191 585,70	23%
63152	INDEMNITE EXPERIENCE	504 174,75	753 711,31	249 536,56	49%
63164	INDEMNITE DE SALAIRE UNIQUE	1 636 800,00	1 768 000,00	131 200,00	8%
63500	COTISATIONS AUX ORGANISMES	6 284 714,37	7 917 663,17	1 632 948,80	26%
63800	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL	300 000,00	590 400,00	290 400,00	97%
64210	IMPOT TAP	11 559,00	6 806,00	-4 753,00	-41%
64500	AUTRES IMPOTS ET TAXES	0,00	628,32	628,32	/

65200	MOINS VALUS SUR SORTIE	1 562 500,00	0,00	-1 562 500,00	-100%
65600	AMENDES ET PENALITES	33 694,00	0,00	-33 694,00	-100%
65800	AUTRES CHARGES DE GESTION	11 193 928,00	14 643 022,00	3 449 094,00	31%
66100	CHARGES D4INTERET	11 584 866,86	170 586 581,19	159 001 714,33	1372%
68100	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	231 951 600,60	217 841 305,26	-14 110 295,34	-6%
68140	AMORTISSEMENT ANIMAUX PROD	0,00	33 423 460,82	33 423 460,82	/
TOTAUX		1 469 655 804,91	1 632 556 049,26	162 900 244,35	11%

Objectifs des contrôles effectués

- Rapprocher les dépenses importantes avec les pièces justificatives.
- Vérifier le respect du principe de séparation des exercices
- S'assurer que la séparation est correctement opérée entre charges et produits d'exploitation et produits hors exploitation.
- Vérifier que toutes les informations nécessaires et relatives aux charges sont incluses dans les états financiers.

Conclusion des contrôles effectués

L'exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques suivantes :

- Le soldes des comptes de charges sont conforme aux ceux qui figurent sur le tableau des compte de résultat.

Comptes de produits

Analyse du poste :

N° DE COMPTE	DESIGNATION DU COMPTES	SOLDE AU 31/12/2019	SOLDE AU 31/12/2020	VARIATION 2020	%
70100	VENTES DE PRODUITS POULET	1 583 572 061,00	1 748 910 369,48	165 338 308,48	10%
70120	VENTES PRODUITS ŒUFS	666 480,00	382 400,00	-284 080,00	-43%
70130	VENTE PRODUITS ALIM	0	47 800,00	47 800,00	/
70601	PRESTATIONS DE TRANSPORT	3 095 590,00	3 809 497,00	713 907,00	23%
70610	PRESTATIONS D'ABATTAGE	8 098 338,00	10 833 525,00	2 735 187,00	34%
72300	VARIATION DE STOCKS	-32 579 160,00	58 334 706,35	-25 755 546,35	79%
73200	PRODUCTIONS IMMOBILISEE	-33 933 586,18	-	33 933 586,18	-100%
74800	PRODUCTION IMMOBILISEE	604 363,64	331 636,36	-272 727,28	-45%
75700	PLUS VALUE SUR SORTIES	105 795,00	348 307,83	242 512,83	229%
75200	PRODUITS EXCEP SUR OPERA	2 000 000,00	-	-2 000 000,00	-100%
76600	GAINS DE CHANGE	0	90 000,00	90 000,00	/
TOTAUX		**1 531 629 881,46**	**1 823 088 242,02**	**174 788 947,86**	11%

Objectifs des contrôles effectués

- Rapprocher les produits avec les pièces justificatives.
- Vérifier le respect du principe de séparation des exercices
- Vérifier que toutes les informations nécessaires et relatives aux produits sont incluses dans les états financiers.

Conclusion des contrôles effectués

L'exécution de notre programme de contrôle nous a permis de relever les remarques suivantes :

- Le soldes des comptes de produits sont conforme aux ceux qui figurent sur le tableau des compte de résultat.

ANNEXE 2 LES ETATS FINANCIERS

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المصـــــــادر

أ- الجـــــرائـــد الرســـمـــــية:

1- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969.

2- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97، المؤرخة في 31 ديسمبر 1970.

3- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10، المؤرخة في 04 مارس 1980.

4- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 72، المؤرخة في 31 ديسمبر 1984.

5- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02، المؤرخة في 13 جانفي 1988.

6- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة في 01 مارس 1991.

7- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، المؤرخة في 15 جانفي 1992

8- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، المؤرخة في 24 أفريل 1996.

9- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 29 جوان 2010.

ب- القـــــــوانـــيـــــــن والأوامـــر:

10- القانون التجاري الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 101، المؤرخة في 19 ديسمبر 1975

11- القانون رقم 80-50 المتعلق بممارسة المراقبة من مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39، المؤرخة في 17 جويلية 1995.

12- القانون التجاري الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، 2007.

13- القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

14- القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 29 جوان 2010 .

15- القانون رقم 16-02، المعدل والمتمم لقانون العقوبات المؤرخ في 19 جوان 2016.

16- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، المادة 38.

17- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

18- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في جوان 1966، القانون 16-02 المؤرخ في 19 جوان 2016 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

ج- المـــــــراســـــيـــم:

19- المرسوم التشريعي 93-08 الصادر في 25 أفريل 1993، الجريدة الرسمية، العدد 27، المعدل والمتمم للأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.

20- المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات محافظي الحسابات، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية، العدد 97.

د- القـــــرارات والمـــقـــــــررات:

21- القرار 69-107، المتضمن قانون المالية 1970، الجريدة الرسمية المؤرخة في 31 جانفي 1969.

22- القرار 126 المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى تقارير محافظ الحسابات.

23- المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

24- المقرر 150 المؤرخة في 04 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

هـ- المعـــــاجـــــم:

25-معجم المعاني الجامع

ثانـــيـــاً: المـــــــراجـــــع

1- الكـــــتـــــــب:

26- أحمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، بدون مكان نشر، 2015.

27- ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءت**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، بدون سنة نشر.

28- أنور العمرسي، **المسؤولية العقدية في القانون المدني الأركان الجمع بينها والتعويض- دراسة تأصيلية مقارنة-**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، .2004

29- بلعيساوي محمد الطاهر، **الشركات الأموال**، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

30- بن شيخ لحسين، **جرائم ضد الأموال**، مذكرات في القانون الجزائري الخاص، أعمال تطبيقية، الطبعة الخامسة، دار هومة، 2006.

31- بوكعبان عكاشة، **القانون المصرفي الجزائري في ضوء الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا ومجلس الدولة**، دار الخلدونية 2، سيدي بلباب، الجزائر، 2017.

32- توفيق شمس الدين أشرف، **شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة والعقوبة**، طبعة خاصة لطلاب التعليم المفتوح بكلية الحقوق بجامعة بنها، بدون مكان نشر، 2009.

33- حسن علي الذنون، **المبسوط في شرح القانون المدني، الرابطة السببية**، إشراف وتنقيح محمد سعيد الرحو، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

34- شريف أحمد الطباخ، **المسؤولية المدنية التقصيرية والعقدية، التطبيق العملي لدعاوى التعويض**، الجزء الثالث، دار الفكر والقانون للتوزيع، مصر، بدون سنة نشر.

35- شهدان عادل الغرباوي، **الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الفكر الجامعي، بدون مكان وسنة نشر.

36- عبد الرزاق السنهوري، **الوسيط في شرح القانون المدني(المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة)**، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، لبنان، دون سنة نشر.

37- عبد القادر العرعاري، **مصادر الإلتزام المسؤولية المدنية – دراسة مقارنة على ضوء النصوص التشريعية الجديدة**-، الكتاب الثاني، الطبعة الثالثة، دار الأمان، الرباط، 2014.

38- عبد الله سليمان، **شرح قانون العقوبات الجزائري**، القسم العام، الجزء الأول للجريمة، الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة ومكان النشر.

39- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

40- علي حسين الخلف، سلطان عبد الله القادر الشاوي، **المبادئ العامة في قانون العقوبات**، الكتبة القانونية، بغداد، دون سنة نشر.

41- علي سيد قاسم، **مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**-، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، .1991

42- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، بدون مكان نشر، 2015.

43- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

44- منصور رحماني، **الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا**، دار العلوم للنشر، بدون سنة ومكان النشر.

45- نادية فضيل، **شركات الأموال في القانون الجزائري**، ديوان للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، بدون سنة نشر.

46- هدى عبدالله، **دروس في القانون المدني الأعمال غير المباحة، المسؤولية المدنية**، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بدون مكان نشر، .2008

2- الـــرســـائـــل الجـــامـعيـــة:

أ- أطـــروحـات الدكتـــوراه:

47- بن يوسف مريم، **مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2020-2022.

48- بدي فاطمة الزهراء، **الرقابة الداخلية في شركة المساهمة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2017.

49- شريفي عمر، **التنظيم المهني المراجعة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.

50- شهلة عدنان، **التزام محافظ الحسابات بالإعلام في الشركة المساهمة – دراسة مقارنة-**، مذكرة دكتوراه، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال المقارن، جامعة وهران 2، 2018-2019.

51- عبد القادر فنيخ، **الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات**، رسالة دكتوراه، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011- 2012.

52- عبد اللطيف علاوي، **مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016- 2017.

53- عدنان بن سهلة، **التزام محافظ الحسابات بالإعلام في الشركة المساهمة- دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال المقارن، جامعة وهران 2، 2018- 2019.

ب- رســـــائـــل المـــــاجـــستيـــــر:

54- بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010- 2011.

55- دحموش فايزة، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر، 2001- 2002.

56- شيرين ماهر الشرباتي، **واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، .2018

57- كريمة حدود، **مصادر قوانين الميزانية والمالية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر01، 2016- 2017.

ج- رســـــائـــل المـــــاستـــــــر:

58- آية غضابنة، دور **محافظ الحسابات الجزائري في تعزيز انتظام ومصداقية المعلومة المالية – دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات قسنطينة**-، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

59- أيلول الأمين، سالمي عبد القادر، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018- 2019.

60- حمزة بطينة، **دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية _دراسة ميدانية لشركة بلاستي للأنابيب ذ. م. م**، مذكرة ماستر أكاديمي بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2017- 2018.

61- زنايدي رشيد، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2022.

62- عائشة نصاب، **مهمة محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة بين الإطار النظري والتطبيقي–**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، فحص ومراقبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، .2012

63- منذر أوجاني، ياسر شوابي، **المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون أعمال، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2019- 2020.

3- المـــقال العلمـــي: المجـــلات والدوريـــات

64- آسيا هيري وسمير ولد باحمو سمير، **مقال حول عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد التاسع، العدد الثاني، جوان 2019.

65- حمزة طيبي، محمد السعيد سعيداني، **مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري**، المجلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد الأول، جامعة الأغواط، 2015.

66- خديجة تمار، **ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

67- زينب حجاج، **مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات – دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية**، مجلة التنمية للبحوث والدراسات، العدد العاشر.

68- عمر شريفي، **مسؤولية محافظ الحسابات – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، .2012

69- فتحي طيطوس، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، جوان 2013.

70- مبروكة حجار، **أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات خلال عملية التدقيق في الجزائر- دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية سطيف-**، جامعة المسيلة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2022.

71- محمد بوسماحة، كمال برباوي، **المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 40، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، ديسمبر 2017.

72- نور الدين صحراوي، **المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة**، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019.

4- المـــقابـــــلات الشـــخصيـــــة:

73- مقابلة مع السيد كمال باشا، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، شارع عقبة ابن نافع رقم 24، بسكرة، الساعة 14:30 /13:30، 15 ماي 2023.

74- مقابلة مع السيد لخضر قطاس، محافظ حسابات وخبير قضائي، حي 322 مسكن العالية العمارة رقم 06، بسكرة، الساعة 11:30/12:00، 1551 ماي 2023.

4- المـــــواقـــع الإلـــكتـــرونيـــة:

75- Yve Guyon, droit des affaires, Tom 17ème, édition ECONOMICA, p.419. www.commerce.gov.dz; 12 avril 2023

فهرس الموضوعات

العنـــــــــوان	الصفحة
اهداء	
شكر وعرفان	
مقدمة	أ-هـ
المبحث التمهيدي: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	12
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات	14
المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات	32
الفصل الأول: الصلاحيات الممنوحة لمحافظ الحسابات	41
المبحث الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	42
المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات	42
المطلب الثاني: واجبات محافظ الحسابات	47
المبحث الثاني: المهام المسندة إلى محافظ الحسابات	61
المطلب الأول: المهام العامة والخاصة	61
المطلب الثاني: إعداد التقارير	69
الفصل الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات الصعوبات التي يواجهها	75
المبحث الأول: المسؤولية القانونية لمهنة محافظ الحسابات	76
المطلب الأول: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات	76

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات	83
المطلب الثالث: المسؤولية التأديبية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات	95
المبحث الثاني: الصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر	100
المطلب الأول: صعوبات تتعلق بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة	100
المطلب الثاني: صعوبات تتعلق بالجهات المختصة بتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	102
المطلب الثالث: صعوبات تتعلق بالمؤسسات الاقتصادية الطالبة لمهام التدقيق	103
الخاتمة	107
الملاحـــــــق	111
قائمة المصادر والمراجع	135
فهرس الموضوعات	145

الملخـــــص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، والتعريف بالمهام والصلاحيات التي منحها له المشرع والمسؤوليات التي رتبها على عاتقه، ومن جهة أخرى الإطلاع على أهم الصعوبات التي تواجه مزاولي المهنة في سبيل ممارستهم لمهامهم على أكمل وجه من أجل حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

Summary:

This study aims to identify the reality of regulating the profession of account holders in Algeria, and to define the tasks and powers granted to him by the legislator and the responsibilities that he assigned to him, and on the other hand, to see the most important difficulties facing practitioners of the profession in order to fully exercise their tasks in order to protect the economy National Bank due to the great role it plays in giving confidence to the financial statements of Algerian economic institutions.