المركز الجامعي الونشريسي– تيسمسيلت –
معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات

و دوره في تصفية المؤسسات العمومية الإقتصادية

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبين:

شقراني لزرق

صدوقي فوزي

إشراف الأستاذ:

- **قندز بن توتة**

لجنة المناقشة

الأستاذ: سحنون بونعجة.....رئيسا

الأستاذ:قندز بن توتة ..... مقررا

الأستاذ : بن صالح عبد الله..... .... ممتحنا

السنة الجامعية: 2017 /2018

تشكرات

نشكر الله رب العالمين الذي خلق وهدى وسدد الخطى

وأخرج إلى النور هذا العمل بعونه وتوفيقه نحمده حمدا كثيرا في
المبتدى والمنتهى وصلى الله على سيدنا محمد وعلى أله وصحبه
أجمعين.

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير

إلى كل من مدّ يد العون والمساعدة الأستاذ المؤطر

" قندز بن توتة" الذي تفضل بالإشراف على مذكرتنا بملاحظاته القيمة
و توجيهاته النيرة

كما نتوجه بخالص الشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة "سحنون بونعجة و بن
صالح عبد الله" على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع رغم ضيق الوقت.

ونتقدم بالشكر الخاص لأساتذة المركز الجامعي الونشريسي ، كما
أخص بالشكر الأستاذ "بليدي مصطفى" محافظ الحسابات

الذي ساعدنا في إنجاز هذا العمل

فلكم منا ألف شكر

إهداء

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله تنزل الخيرات
وبتوفيقه تتحقق الغايات ، ما أجمل ان يهدي المرء أغلى ما يملك
وأجمل أن يهدي إلى من قيل فيها "الجنة تحت أقدام الأمهات"

إلى من حملتني وهنا على وهن والدتي أطال الله في عمرها، إلى
من أحمل إسمه بافتخار والدي رحمه الله،

إلى كل أفراد عائلة شقراني، شريفي ، العايش،بن عكوش

إلى زملائي بالعمل بمديرية أملاك الدولة لولاية تيارت

و أخص بالذكر موظفي مصلحة الشؤون العامة والوسائل

(فراح ، مختار، عفان ، بوجناح، يسرف، جلايلي، القلعي، بلحقات،
مشري ، فرقاني، بوسيف، بلحسين)

إلى عمال و موظفي و أساتذة المركز الجامعي الونشريسي

و طلبة ماستر محاسبة ، دفعة 2017-2018،

إلى كل هؤولاء أهدي هذا العمل.

قـائمة الجـداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	**جدول يوضح جرد وتقييم السلع غير المحسوبة**	70
02	**جدول يوضح جرد وتقييم الاستثمارات الجارية**	70
03	**جدول يوضح طريقة جرد المخزونات والمتمثلة في قطع الغيار**	71
04	**جدول يوضح جرد وسائل النقل**	72

قـائمة الملاحـق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإتفاقية رقم LQ/97/003 المتضمنة تعيين السيد بليدي مصطفى مصفي مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة و المسماة EITV.	69
02	مذكرة الإدارة المركزية للأملاك الوطنية رقم 122 إلى ضرورة التكفل بالجانب الإجتماعي في إطار التصفية لا سيما قضية تسديد أجور العمال المحتفظ بهم لأجل أشغال التصفية(مدراء، محاسبين، أعون حراسة)	77
03	تعليمة رئيس الحكومة رقم 03 المؤرخة في 02،ماي 1998	73
04	ميزانية افتتاحية	74
05	ميزانية ختامية	80

قـائمة الإختصارات

الإختصارات	الدلالة	الصفحة
EITV	*Entreprise Inter- commune de Transport des Voyageurs*	68
PCN	*Plan de Comptabilité National*	75
CNAS	*Caisse Nationale d'Assurance Social*	76
CNAC	*Caisse nationale d'Assurance Chômage*	78
CNR	*Caisse Nationale de Retraite*	77
SARL	*Société à responsabilité Limite*	79
BADR	*Banque D'agriculture et Développement Rural*	75
BDL	*Banque Développement Local*	75
SAA	*Société Algérienne D'Assurance*	76

ملخـص

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف والتعرف عن كثب على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر،وذلك باستعراض عمله بصفة عامة، والمتمثل في عملية تدقيق الحسابات للمؤسسة الإقتصادية، من خلال عرض وبيان أهم التعاريف المتناولة لمحافظ الحسابات، كتعريف القانون التجاري ،وتقييم مدى إلتزامه في الجزائر بمسؤولياته المهنية، وخضوعه مهنيا للتنظيم المهني القانوني والمتمثل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، والإعتماد على أهم ما جاء في القانون 10-01 المنظم للمهنة، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكل ذلك كمدخل للوصول و التعرف ولو بشيء يسير على هذه المهنة الحساسة، وخاصة الموضوع المتناول وهو عملية تصفية المؤسسات العمومية الإقتصادية، والتي كانت ضمن خطوات الإصلاح الإقتصادي والتحول إلى الإقتصاد الحر.

وفي سبيل ذلك قمنا بإستقراء الكتب و المؤلفات و الجرائد الرسمية والقوانين الصادرة في هذا الشأن على غرار القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المنظمة للمهنة في الجزائر ،كما تم تدعيم العمل المنجز بالنصوص والمذكرات المنظمة لعملية التصفية الصادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، بصفتها ممثل الدولة و المخولة قانونا لإبرام إتفاق العمل مع المصفي، والمشرفة على إنشاء وتسيير اللجان الولائية للتصفية والمترئسة لها، والمسؤولة عن تقييم أملاك العقارية والمنقولة للمؤسسات المصفاة، والمصدرة لسندات وحوالات الدفع الخاصة بالمدينين وعمليات التصفية.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات ، مسؤوليات محافظ الحسابات، القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،المؤسسة العمومية الإقتصادية ، التصفية ، المرسوم التنفيذي 94-294 ، التعليمة رقم 02 و 03 الصادرة عن رئيس الحكومة.

Résume:

Les mots clés:

Cette étude a pour but de se lever et de se familiariser avec le gouverneur de la profession comptable en Algérie, l'examen des travaux du gouverneur des comptes en général et de l'audit processus d'organisation économique, à travers la présentation de la déclaration des définitions les plus importantes sont adressées au gouverneur des comptes en tant que définition du droit commercial, et d'évaluer l'engagement du gouverneur des comptes en Algérie responsabilités professionnelles, de se soumettre professionnellement organisation professionnelle et l'objectif juridique de la Chambre nationale des gouverneurs des comptes, le plus important du martyre comme indiqué dans le régulateur loi 10-01 de la profession et la profession d'expert-comptable expert et a autorisé le gouverneur des comptes et le comptable. Tout cela était seulement un prélude et une passerelle pour atteindre l'identification si quelque chose va sur ce sujet sensible, en particulier profession abordable qui est la liquidation des institutions économiques publiques, qui étaient à quelques pas de la réforme économique et la transition vers une économie libre.

Pour cela, nous avons extrapolant les journaux officiels et les lois promulguées à cet égard similaire à la loi 10-01, et les décrets de l'organisation générale de la profession en Algérie, comme cela a été renforcée dans les textes de travail effectué organisés pour le processus de liquidation émis par la Direction générale de la propriété nationale et les notes en tant que représentant de l'Etat et légalement autorisé à conclure un contrat de travail avec le liquidateur et de superviser la mise en place et le fonctionnement des comités nationaux pour la liquidation et Almitrish elle, autorisée à évaluer les biens immobiliers et biens mobiliers des institutions de la raffinerie et l'émission d'obligations et les envois de fonds des créances de paiement et les opérations de liquidation.

les mots clés : Commissaire des comptes, les responsabilités du Commissaire des comptes , la loi régissant l'expert-comptable profession 10-01, et le Comissaire des comptes de comptable agréé par l’institution économique générale, la liquidation, le décret 94-294, l'instruction n ° 02 et 03 émis par le Premier ministr.:

نتيجة لتطور المؤسسات الإقتصادية و اتساع حجمها بسبب الانفتاح الإقتصادي بين الدول، والقفزة التكنولوجية وما رافقها من منافسة على الصعيد المحلي والدولي، ما استدعى من هذه المؤسسات تقديم قوائم مالية سنوية تترجم النشاط الإقتصادي للمؤسسة خلال السنة المالية، و ذلك ليتسنى للأطراف التي ترغب في الإطلاع على هذه القوائم و الاستفادة منها، ولتتحقق هذه الاستفادة لابد و أن يقوم شخص مختص بالتحقق من محتوى هذه القوائم المالية ومدى ملاءمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. لذلك يتم تدقيق هذه القوائم من قبل مدقق الحسابات بهدف الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ وأنها معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار مقبول لإعداد القوائم المالية و القيام بإجراءات الإبلاغ بخصوص النتائج المتوصل إليها .

وحتى يتمكن هذا المدقق من إبداء رأيه، عليه اكتساب معارف معمقة ومختلفة خاصة في المحاسبة والتدقيق والإقتصاد و الإحصاء وقانون الأعمال والقانون التجاري وأن يكتسب خبرة عن طريق التدريب المهني قبل مزاولة عمله الذي يؤديه وفق معايير المراجعة .وقبل الشروع في عملية مراجعة الحسابات يقوم المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وعلى إثر هذا التقييم يضع خطة عمله لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة يبني عليها رأيه ويصادق على تلك القوائم مصادقة بيضاء أو مصادقة بتحفظ كما يمكنه الإمتناع عن المصادقة في حالة عدم حصوله على تأكيد معقول حول عدالة القوائم المالية أو في حالة وجود ضعف كبير في نظام الرقابة الداخلية. و في ظل ماسبق ذكره تتجلى معالم الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هي حدود مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ؟

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموع التساؤلات التالية:

1- ماهو الاطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات؟

2- ما هي حدود علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسات الإقتصادية؟

3- فيما يتمثل دور المصفي في عملية تصفية المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

فرضيات البحث:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الاجابة عن الأسئلة الفرعية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطأها وهي كالتالي:

1- التطرق إلى مهنة محافظ الحسابات في إطار التشريع القانوني الجزائري.

2- بيان علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسات العمومية الإقتصادية و تحديد المسؤوليات المترتبة على ذلك.

3- اتباع المصفي لمنهجية تمكنه من إتمام عملية التصفية.

أسباب إختيار الموضوع:

إن إختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي :

1- الأسباب الموضوعية:

تتمثل في كون الموضوع ضمن تخصص الشعبة.

2- الأسباب الذاتية:

الميل للبحث في موضوع المراجعة عموما و مهنة محافظ الحسابات خصوصا.

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد جوانب المراقبة الخارجية المسلطة على المؤسسة الإقتصادية و المتمثلة في مهمة محافظ الحسابات و بيان أهم مهامه و مسؤولياته، و عملية التصفية كإجراء قانوني يندرج في عملية الإصلاح الإقتصادي، في ظل النصوص القانونية التشريعية في هذا الشأن.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان دور و مهام محافظ الحسابات اتجاه المؤسسات العمومية الاقتصادية .
- الوقوف على جوانب المسؤولية القانونية و المهنية المتعلقة بأداء محافظ الحسابات.
- دور المصفي في الإشراف و إتمام إجراءات عملية التصفية.

حدود الدراسة:

بما أن موضوع الدراسة يتمحور حول مهنة محافظ الحسابات ببيان مهامه و مسؤولياته اتجاه المؤسسات العمومية الإقتصادية تم تعيين حدود الدراسة بما يلي :

- إقتصرت الدراسة على المراجعة الخارجية المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية والمتمثلة في مهنة محافظ الحسابات.
- إقتصرت الدراسة على الإستعانة بالقوانين المنظمة للمهنة و السارية المفعول على غرار القانون التجاري القانون رقم 10-01 و المراسيم التنفيذية الصادرة في هذا الشأن.

- تمت الدراسة الميدانية لملف مؤسسة EITV في إطار التنازل لصالح الأجراء عن أصول المؤسسة العمومية الإقتصادية المحلة.

المنهج و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والاجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الإستقرائي عند التطرق إلى الأسس النظرية للمراجعة والثاني على دراسة الحالة لمؤسسة مابين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة EITV باستخدام آداتين هما الوثائق والمقابلة.

وقمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الإستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق، الرسائل المرتبطة بالموضوع، وكذا القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة محافظي الحسابات، إضافة إلى إجراء تربص في مكتب محافظ الحسابات.

صعوبات البحث:

عند إعدادنا لهذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات منها:

- قلة الدراسات النوعية السابقة المتناولة لموضوع الدراسة.
- صعوبة في الحصول على المعلومات نظرا لحساسية الموضوع (السر المهني).
- عدم التجاوب من قبل مكتب محافظ الحسابات لتزامن إجراء هذا البحث مع تواريخ إعداد التقارير والتسويات النهائية للقوائم المالية الخاصة بالمكتب.

دراسات سابقة:

- **دراسة نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية(دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) مذكرة ماستر 2012، جامعة بسكرة.**

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية و أهميته في السير الحسن للأنشطة و بيان مدى مسؤولياته في إبداء رأيه إتجاه نظام الرقابة الداخلية و تم انتهاج المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري و اعتماد دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، و أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو كون محافظ الحسابات يلتزم باتباع منهجية عمل بوجود تخطيط لعملية التدقيق و الحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و إعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين فيه نتائج التدقيق.

- **دراسة العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي(دراسة ميدانية لأراء المهنيين و الأكاديميين) ، مذكرة ماستر 2014 ، جامعة المسيلة.**

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول مدى مساهمة تقرير محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي كون مصادقته على القوائم المالية يضفي عليها ثقة كبيرة من قبل مستخدميه و كذا معرفة مدى مساهمته في اكتشاف مختلف ممارسات الفساد المالي، و كانت الإجابة على هذه الإشكالية بانتهاج الباحث المنهج الوصفي و التاريخي في الجانب النظري و اعتمد على دراسة حالة في الجانب التطبيقي و أهم النتائج المتوصل إليها، أهمية العمل المقدم من طرف محافظ الحسابات من خلال إبداء رأيه الفني على القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة و إيصاله إلى الأطراف ذات الصلة و المهتمة به مع الإشارة إلى مبدأ إستقلالية محافظ الحسابات، العامل الذي يؤدي إلى جودة نتائج المراجعة و العمود الفقري لمحاربة كل أشكال التجاوزات التي تقع في المؤسسة محل المراجعة.

القيمة المضافة:

من خلال بحثنا المتواضع قمنا باستقراء النصوص التشريعية و القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات مع الإطلاع على مجموعة من البحوث في هذا الشأن و لا سيما أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير و الماستر، و تم ملاحظة أن معظم هذه البحوث عنيت ببيان الإطار النظري و القانوني لهذه المهنة على حدى، و لم يتم التعرض لمهمة التصفية في هذه البحوث كجزء من مهام محافظ الحسابات، في نفس البحث و لكن أفرد بمذكرات و بحوث منفصلة و هذا ما قمنا بإنجازه بالجمع بين هذين الموضوعين ألا و هما مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات و مهمة المصفي في إتمام إجراءات عملية التصفية للمؤسسات العمومية الإقتصادية في بحث واحد.

أقسام الدراسة :

قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين و ثالث تطبيقي، حيث تم في الفصل الأول التطرق إلى الجانب النظري و التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات ضمن ثلاث مباحث مقسمة إلى مطالب تم فيها إستعراض مفهوم التدقيق ، أهدافه و أنواعه و الإطار المؤسساتي للمهنة، و ضوابط التعيين فيها و شروط ممارستها و المهام و المسؤوليات المترتبة عليها.

في حين أن الفصل الثاني إحتوى على أربع مباحث تضمنت خصائص و حقوق و التزامات محافظ الحسابات و علاقته اتجاه المؤسسة العمومية الإقتصادية، كما تم بسط الحديث على المنتج النهائي لعملية المراجعة و هو تقرير محافظ الحسابات، بالإضافة إلى التعريف بمكان إجراء عملية المراجعة و هي المؤسسة العمومية الإقتصادية و آلياتها و طرق إنشائها و حلها، مع بيان الجزء الأهم من الدراسة

إن ظهور التطور العلمي والإقتصادي والحراك السياسي، وما أبرزه من إنهيار المعسكر الشرقي وبروز المعسكر الرأسمالي كأحادية قطبية، أدى إلى تغيير كل الأفكار والمبادئ الإقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك من حيث تنظيمها وعملها، وظهر ذلك جليا من خلال فصل الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة، بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة ومن هنا ظهرت مهنة التدقيق و محافظ الحسابات تباعا.

ويقوم محافظ الحسابات بمباشرة مجموعة من الإجراءات الفنية، يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية، ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد بشأن صدق وسلامة ومطابقة تلك البيانات المقدمة من طرف المسيرين، و مما سبق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق .

المبحث الثاني: الإطار المؤسساتي لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق

قبل التطرق لمهمة محافظ الحسابات وجب بيان تعاريف التدقيق، وأهميته وأهدافه وكذا مختلف أنواعه لمحاولة الإلمام نوعا ما والحصول على نظرة شاملة لكل ما يتعلق بمحافظ الحسابات.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق وأهميته.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق:

لقد تعددت تعاريف التدقيق من مرجع إلى أخر, وسنبرز البعض منها فيما يلي:

المفهوم الأول: "هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني[1]".

المفهوم الثاني : "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[2]".

المفهوم الثالث : "هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية[3]".

من خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي:

التدقيق هو كل عمليات الفحص التي يقوم بها شخص مهني محترف خارجي ومستقل، طبيعيا كان أومعنويا بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة و شفافية القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات والدفاتر.

الفرع الثاني: أهميته

تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، والمستثمرين، والبنوك والزبائن والموردين، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها،كما أن إدارة المشروع تعتمد إعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك

---

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن، 1999 ، ص19.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1991، ص13.

[3] Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005, p4.

البيانات مدققة عند إتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والإستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع إعتبار عنصر الحماية الممكنة[1]

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق.

إستمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تكمن أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين والمستثمرين، والبنوك والزبائن والموردين، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها، و سنعرض أهداف التدقيق و أنواعه كمايلي:

الفرع الأول: أهداف التدقيق

كما ذكر سابقا فإن التدقيق رافق نشوء الحضارة وتطور بتطورها وكذلك أهدافه، حيث تمثلت في: [2]

1- الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر إستنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش وتقليل فرص إرتكابها.
- مساعدة الإدارة في وضع السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة في عملية التخطيط.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وأسبابها بتقييم أداء الوحدات الإقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية إقتصادية و الرفاهية.
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

يمكن التمييز بين مختلف أنواع التدقيق إنطلاقا من نظرة القانون إليه، وكذلك من حيث القائم به.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية،عمان، الأردن، 1991،ص11.

[2] حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1988، ص18.

1- من حيث درجة الإلزام: [1]

1-1 التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين محافظ حسابات يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق. حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 698 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة و كذا الشركات ذات مسؤولية محدودة SARL و الشركة ذات الشخص الوحيد EURL.

ب- التدقيق الإختياري: هو التدقيق الذي يتم دون درجة الإلزام وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، حيث يسعى أصحابها إلى طلب الإستعانة بخدمات محافظ الحسابات بغية الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

2- من حيث حجم التدقيق: [2]

2-1 التدقيق الكامل: هو الذي يخول لمحافظ الحسابات إطارا غير محدد للعمل المؤدى من طرفه، وإعتمادا عليه لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال عملهـ،و يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، ويتقيد التدقيق بمعايير ومستويات متعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها،بات من الضروري تبني أسلوب العينة في إختيار المفردات التي يقوم محافظ الحسابات بفحصها.

2-2 التدقيق الجزئي: هو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل محافظ الحسابات على بعض العمليات دون غيرها، بحيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بتدقيقه من قوائم وسجلات محاسبية، غير أنه في هذه الحالة لا يستطيع الخروج برأي نهائي لإقتصار دراسته على قسم أوفرع وحيد، و لكن عند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه فقط.

3-من حيث التوقيت: [3]

3-1 التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص11.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السابق ، ص .ص15-18.

[3] محمد سمير الصبان وعبد الله ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص18.

النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة محافظ الحسابات أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على العمل الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الإطلاع على برنامج التدقيق.

2-3 التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ولهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي: [1]

- إنصراف محافظ الحسابات إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها.

-عدم إستطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

4- من حيث الهيئة القائمة بعملية التدقيق:

4-1 التدقيق الداخلي: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجامها ، يؤدي إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، ولهذا كان سببا من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي ، إذ مع كبر حجمها وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، فتكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والإنحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لابد من وجود خلية للتدقيق الداخلي في المؤسسة وأن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة فتراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموع القوانين الداخلية، و كذا الإجراءات وطرق العمل المكتوبة وغير المكتوبة المعمول بها و تعليمات الإدارة.

وإذا كان التدقيق الداخلي يهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط،كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، فإن مجال تدخله قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف بها،وعليه فإن أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة،والتي تعد قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة للمراقبة الداخلية، وهي تعمل على التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، والمعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الإتجاهات صادقة، والعمليات شرعية وقانونية،كما يتأكد من كون أن التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة. [2]

4-2 التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بحيث يكون مستقل عن إدارتها بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص81.

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998، ص .ص11-13.

فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها،وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية

المبحث الثاني : الإطار المؤسساتي لمهنة محافظ الحسابات

تعد الرقابة الخارجية الممارسة على المؤسسة الإقتصادية من طرف محافظ الحسابات من أهم أدوات تقييم الأداء داخلها، وتعتبر مهنة محافظ الحسابات من المهن التي تلعب دورا مميزا، وهادفا في خدمة المجتمع ككل وتزداد أهمية هذا الدور في ظل إقتصاد السوق، ويبلغ دور هذه المهنة ذروته في ظل وجود سوق للأوراق المالية.

ومع رد الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات في ظل التغيرات الإقتصادية التي شهدتها الجزائر، تم إنشاء منظمة وطنية للمهن الثلاث، كما نص القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على إنشاء هيئة لكل مهنة على حدة وخص محافظي الحسابات بغرفة وطنية وفق نص المادة 14 منه ونصب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخفي 27، جانفي 2011 [1] لجنة خاصة من مهامها تنظيم إنتخابات للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتتمتع هذه الأخيرة بالشخصية المعنوية وتجمع الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المؤهلين لممارسة هذه المهنة حسب الشروط التي يحددها القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثلاسيما المادة 14 منه، وحدد مقرها بالجزائر العاصمة بنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27،جانفي2011 [2]الذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويمكن نقل المقر إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 11-26 السابق ذكره.

وطبقا لنص المادة 15 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، تنشئ الغرفة الوطنية أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بمايلي :

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها وإستقلاليتهم.

[1] الجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 01،فيفري2011 والمتضمنة المرسوم التنفيذي 28-11 المؤرخ في 27 ،جانفي2011 ، المحدد لتشكيلة اللجنة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ص06.

[2] نفس المرجع، ص06.

- السهر على إحترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد النظام الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره في أجل شهرين من تاريخ إيداعه.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

وبمقتضى المادة 16 من القانون السالف الذكر، تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية والذي يعين بموجب قرار ممثلا عنه لدى الغرفة،كما تساهم الغرفة في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهنة، كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة (المادة 17 من القانون01- 10 السالف الذكر).

ويقوم بتسيير الغرفة مجلس وطني ينتخبه المهنيون حسب المادة 14 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، وتكفل المرسوم التنفيذي 11-26 السالف الذكر بشرح تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته كمايلي:

المطلب الأول : تشكيلة مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

نصت المادة 14 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على تشكيل مجلس وطني، يسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية وأحالت الأمور المتعلقة بتحديد تشكيلاتها وصلاحياتها وقواعد تسييرها إلى التنظيم.

وبمقتضى نص المادة 03[1] من المرسوم التنفيذي 11-26 السالف الذكر، يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. وينسق هذا المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

الفرع الأول: صلاحيات المجلس

بمقتضى نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-26 المذكور أعلاه، يكلف مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة وتسييرها.

[1] الجريدة الرسمية العدد 07،المؤرخة في 01،فيفري 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي11-26 ، المؤرخ في 27،جانفي 2011،ص11.

– إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

– تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجميعة العامة.

– ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

–الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

– تمثيل الغرفة لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

– تمثيل الغرفة لدى المنظمات الدولية المماثلة.

– إعداد النظام الداخلي للغرفة.

الفرع الثاني : قواعد سير المجلس

لا تصح مداولات المجلس حسب المادة 14[1] من المرسوم 11-26 إلا بحضور أغلبية أعضائه ،وفي حالة عدم بلوغها النصاب القانونية يجري تصويت ثاني في جلسة لاحقة، تتضمن جدول الأعمال نفسه ويكون موضوع إستدعاء ثاني، وفي هذه الحالة تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين كافية وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، كما أن قرارات المجلس التي تتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين كافية وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.

وحسب المادة 15 من نفس المرسوم، لا يمكن لأي عضو أن يمثل أكثر من عضو في جلسة إجتماعات المجلس نفسها أو في كل جلسة لاحقة تتضمن جدول الأعمال نفسه، ونصت المادة 17 من نفس المرسوم أن عملية تغطية نفقات المجلس، تتم بواسطة إشتراكات المهنيين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة، وتقوم الغرفة سنويا بتحديد مبلغ الإشتراكات بإقتراح من المجلس ويجب على المهنيين تسديده إجباريا تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب وتمارس وفقا للمادة 18 من المرسوم سالف الذكر وظائف أعضاء المجلس مجانا غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.

الفرع الثالث: إنعقاد الجمعية العامة

[1] الجريدة الرسمية العدد 07،المؤرخة في 01،فيفري 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي11-26 ، المؤرخ في 27،جانفي 2011،ص12.

بمقتضى نص المادة 19[1] من المرسوم التنفيذي11-26 المذكور أعلاه، يتم إستدعاء محافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة كل سنة خلال شهر أكتوبر بإستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي أعضاء المجلس أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للإجتماع، ويمكن إستدعاء جمعية عامة إستثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.

ولا تصح مداولاتها حسب المادة 21 من المرسوم 11-26 إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة على الأقل، وفي حالة عدم إكتمال النصاب يدعى إلى إجتماع ثاني يستوجب إنعقاده في أجل ثلاثين يوما إبتداء من تاريخ إنعقاد الإجتماع الأول بجدول الأعمال نفسه، وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، ولكل عضو صوت واحد يمكن تمثيله في حالة حدوث مانع بموجب وكالة محررة قانونا تمنح لعضو واحد، ولا يمكن للعضو أن يمثل أكثر من عضو واحد.

وتنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء الغرفة يكلف بإعداد تقرير لها حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة.

[1] الجريدة الرسمية العدد 07،المؤرخة في 01،فيفري 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي11-26 ، المؤرخ في 27،جانفي 2011، ص13.

المبحث الثالث: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

بعد تطرقنا لماهية التدقيق، فإن هذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، وكذلك مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات ونذكر من بينها:

1-تعريف المشرع الجزائري في القانون التجاري لمحافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر4 [1]:

حيث عرفه على أنه: "تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات انتظام الشركة و صحتها كا يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدقون على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين...".

2- **تعريف محافظ الحسابات حسب المادة** 22 **من القانون رقم 10-01** المؤرخ في **29**،يونيو**2010**:

و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه :"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، والمتمتع بإستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيقا إنتقاديا قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002، الطبعة 02، ص.ص 443-444.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص.7

الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه حسب المادة 07 من المرسوم 11-30 مايلي:

أ- أن يكون جزائري الجنسية.

ب- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الأتي:

1- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات:

أ- أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

ج- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

د- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

و- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ، ويؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".**

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات.

حسب المواد 26 و27 من القانون رقم 10-01 :

- تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

*وبنص المادة 31 من القانون10-01[1]المذكور سابقا يتم تمكين محافظ الحسابات من الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط .

*كما يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

* وحسب المادة 37من القانون10-01[1] فإن الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي من تقوم بتحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ويجب أن تتوافق الأجال والوسائل المرصودة للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

* يمكن أن يترتب عن عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني عقوبات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط،كما يجب أن يحدد في دفتر الشروط:

- إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين .
- وجوب توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلالية.
- إشتراط عدم إنتماء المتعهدين المعنيين لنفس المكتب أو الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.
- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات. غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي.
- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.
- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا كما نصت عليه المادة 37 من نفس القانون.

[1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص08.

[1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص08.

– غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

– يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه.

طبقا لأحكام المادة 818مكرر1 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات.

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات حسب المادة 23 من القانون 10-01 [1] بالمهام الأتية:

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

– يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

[1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

– عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

–يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

الفرع الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات :

كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات ،حسب المادة 25 من القانون10-01 [1] إعداد:

– تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء.

– تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

–تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

–تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أوحسب الحصة الإجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار نشاط المؤسسة.

*وتحدد حسب نفس المادة المذكورة أعلاه معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم

الفرع الثالث: موانع تعيين محافظ الحسابات

نصت المادة 715 مكرر6 [2] من القانون التجاري أنه لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:

[1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 07.

[2] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص445.

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر من رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر رأس مال هذه المؤسسات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

وحدد القانون 10-01 حالات التنافي في نص المادة 64[1] على النحو الأتي:

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية .
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

* يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، ليتم تعيين مهني لإستخلافه و يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

[1] [1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 11.

* لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات حسب المادة 65من القانون10-01 من:

- القيام بمهنة مراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.
-شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من إنتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

المنصوص عليها في المادة 715مكرر6 من القانون التجاري، نصت المواد 67-70من القانون 10-01 على :

-يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- إذا استقدمت المؤسسة أو الهيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وأن لا تربطهم أية مصلحة وأن لا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات.

- إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

-يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تكتسي المراجعة الخارجية دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الإقتصادية عن طريق فحص وتقييم نظام رقابتها الداخلي ،ثم إعداد التقرير النهائي حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة،والتأكيد على صحتها ومصداقيتها من قبل محافظ الحسابات باعتبار مهمته أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الإستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة، و ذلك بقيامه بأداء مهمته بسلوك مراحل معينة لإتمام عمله، بهدف مساعدة إدارة المؤسسة قدر الإمكان للوصول إلى أهدافها، ومن هنا يمكن القول أن لمحافظ الحسابات مسؤولية كبيرة إتجاه الكيان المراقب، وسنتناول بشيء من التفصيل العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالمؤسسة العمومية الإقتصادية.

المبحث الأول : خصائصعلاقة محافظ الحسابات بالمؤسسات العمومية الإقتصادية

المطلب الأول : الإستقلالية و الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات

يوجد عديد الخصائص التي تعد بمثابة قواعد عامة تنشأ بموجب علاقة محافظ الحسابات بالشركات العمومية الإقتصادية حيث يستلزم توافرها في هذا الأخير لإرتباطها بشخصيته وبسلوكه أكثر من إرتباطه بالمهام الموكلة إليه، وتتمثل هذه الخصائص أو المميزات فيما يلي :

الفرع الأول : الإستقلالية

يسعى محافظ الحسابات من خلال مباشرة مهامه لحماية والدفاع عن مصالح الشركة المشروعة الأخرى، وحياده وإستقلاليته هي الأساس لأي رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة وميزانياتها فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المحافظ أداة طبيعية في يد إدارة الشركة أو إذا أضحى معبرا عن أصوات أقلية ترغب بإثارة البلبلة ووضع العراقيل المعوقة لنشاط الشركة، ولذلك وجب حمايته وضمان استقلاليته وحياده في مواجهة إدارة الشركة. وعلى هذا الأساس وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالمؤسسة حتى يضمن لهذا الأخير إستقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، ونص المشرع على هذه الخاصية في المادة 03 من القانون 10-01[1] بقوله :"... وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة "

ولقد أكد المرسوم التنفيذي11-30 المؤرخ في 27،جانفي 2011 على إلزامية توضيح ذلك في دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات.

الفرع الثاني : الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات

نص القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على هذه الخاصية صراحة في المادة 57 [2]منه بقوله: "تنجز أعمال... ومحافظي الحسابات ... تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أي أسماء مستعارة "،و يعد محافظ الحسابات حسب المادة 12 من نفس القانون مسؤولا مسؤولية شخصية عن أشغاله الممارسة في مكتبه الخاص أو في شركة أو تجمع، كما نصت المادة 59

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص04.

[2] نفس المرجع،ص10.

الإقتصادية

من نفس القانون على تحمل محافظ الحسابات للمسؤولية العامة عن العناية بمهمته بالتزام توفير الوسائل دون نتائج، و يعد مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.

كما يكون حسب نص المادة 61 من القانون سابق الذكر مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه و يعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و في حالة عدم معالجتها خلال أقرب جمعية عامة له حق إطلاع وكيل الجمهورية على ذلك.

الفرع الثالث : الاستمرارية في العمل و الكفاءة و الأخلاق

أ- الإستمرارية في العمل

تعتبر خاصية الإستمرارية قاعدة متعارف عليها في التشريعات ، ولقد حذى المشرع الجزائري حذو هذه التشريعات ونص على هذه الخاصية في المادة 31 من قانون10-01 حيث أجاز لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، وبدورها وصفت المادة 715 مكرر4[1]من القانون التجاري مهمة محافظ الحسابات بالدائمة باعتبارها أجازت له إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة طيلة السنة،ولا يعني أن المحافظ مجبر على القيام بالمهام يوميا بل يمكنه تقسيم وقته على أن يكون على إتصال دائم بالشركة ما يكفل له معرفة كاملة بنظامها وإدارتها والمشاكل التي تواجهها كما يمنح نوع من الطمأنينة والضمان لمديري المؤسسة.

ب- : الكفاءة والأخلاق

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

المطلب الثاني : تنظيم علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسات العمومية الإقتصادية

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص443.

الإقتصادية

بعد توضيح طبيعة العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالمؤسسات العمومية الإقتصادية، سنتطرق في هذا المطلب إلى تنظيم هذه العلاقة من خلال تبيين طرق وشروط تعيين المحافظ وإنهاء مهامه،و التعرض للحقوق والواجبات المتولدة عن هذه العلاقة.

الفرع الأول : تعيين محافظ الحسابات

مثلما هو موضح في العنوان، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه في المؤسسات العمومية الإقتصادية كل في فرع مستقل.

بمقتضى نص المادة 715مكرر4 من القانون التجاري الجزائري، يجب على المؤسسة الإقتصادية وشركة المساهمة كنموذج مثلا تعيين محافظ الحسابات رغم إختلاف إجراءات تعيينه بها باختلاف طرق تأسيسها،حيث نصت المادة 600 من القانون نفسه على كيفية تعيينه في شركات المساهمة التي تلجأ علنية للإدخار بينما نصت المادة 609 على كيفية تعيينه في شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء علنية للإدخار.

و لم يتوقف المشرع الجزائري عند هذا الحد بل سلط عقوبة على شركة المساهمة التي لا تقوم بتعيين محافظ الحسابات بموجب نص المادة 828[1] من القانون السالف الذكر بقولها : "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة..." بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 31-11 المؤرخ في 27،جانفي2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و الذي تضمن سبع مواد تنظم هذا الجانب من المهنة.

الفرع الثاني : الشروط الواجب توافرها من أجل تعيين محافظ الحسابات

يمكن أن تمارس مهنة محافظ الحسابات من طرف شخص طبيعي أو شخص معنوي متى توافرت في كل واحد منهما الشروط اللازمة لذلك، ونستعرض كل حالة على حدى كالآتي :

1- ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي :

نصت المادة 08 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاولة مهنة محافظ الحسابات ، وتتمثل هذه الشروط في :

- أن يكون جزائري الجنسية.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص576.

الإقتصادية

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة.
- أن يتمتع بكافة الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ، و أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01.
- أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي المنصوص عليها في المواد من 64 إلى 68 من نفس القانون.

2- ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

حسب المادة 28 من القانون سابق الذكر، يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة أو هيئة و تعين هذه الأخيرة من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها، كما قامت المواد من 46 إلى 58 بشرح طرق و آليات ممارسة محافظ الحسابات على شكل شركة مدنية.

الفرع الثالث: طرق تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الإقتصادية:

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الإقتصادية والسائد أن تعيينه كما جاء في المادة 26 من القانون 10-01 يكون من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمدوالات بعد موافقتها كتابيا، و على أساس دفتر الشروط من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وبدورها نصت المادة 715مكرر4[1] من القانون التجاري في السياق نفسه بقولها : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر ... "، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرفها وهو ما أكدته المادة 715مكرر7 من القانون التجاري بقولها :" يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر...".

وبمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في27،جانفي2011[2] المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص443.

[2] الجريدة الرسمية رقم 07، المؤرخة في 01 ،فيفري2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،ص23.

الفرع الرابع: الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات:

ورد على الأصل الخاص بتعيين محافظ الحسابات في الشركة الإقتصادية العمومية وشركة المساهمة كنموذج إستثناءان هما :

1- تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة :

يعين محافظ الحسابات حسب المادة 600 من القانون التجاري من طرف المؤسسين بعد التصريح بالإكتتاب و الدفعات باستدعاء المكتتبين إلى الجمعية العامة التأسيسية و التي تثبت إكتتاب رأس المال تماما و استحقاق دفع مبلغ الأسهم و تثبت رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الغير قابل للتعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الإقتضاء إثبات قبول مندوبي الحسابات و أعضاء مجلس المراقبة و القائمين بالإدارة وظائفهم.

2- تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء :

الغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للمؤسسة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، اللجوء إلى القضاء لتعيين محافظا للحسابات و حسب المادة 715 مكرر8 [1]من القانون التجاري يجوز للمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة و التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة و بناءا على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة و في حالة تلبية طلبهم،تعين العدالة مندوبا للحسابات و الذي يبقى في وظيفته حتى قدوم و تعيين آخر من طرف الجمعية العامة.

ويقع على عاتق المؤسسة دفع مستحقات الهيئة الاستعجالية لأن التعيين يتم لصالحها كما تقوم بتعويض المساهم الذي قدم الطلب عن المبالغ التي دفعها، ويتمتع المحافظ المعين من قبل القضاء بكامل الصلاحيات.

والملاحظ من كل هذه النصوص الخاصة بتعيين محافظ الحسابات أن المشرع الجزائري لم يحدد عدد المحافظين الواجب تعيينهم وترك الحرية كاملة للمؤسسة أو الهيئة كما في نص المادة 29 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث و أكد أن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص447.

الإقتصادية

غير أن إزدواجية المحافظين قد ترتب نتائج مخالفة لأنها تتطلب إقتسام المهام أو القيام بعمل مزدوج وهذا تكرار ومضيعة للوقت، و لا تنتج بالضرورة نتائج إجابية و تؤثر سلبا على فعالية هذه المهنة.

المطلب الثالث: إنهاء مهام محافظ الحسابات

يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعالية ما إذا تمتع بنوع من الاستقلالية الكافية وهذا راجع لاعتبارين إثنين، فمن جهة المراقبة والإشهاد على حسابات نشاط ما يتطلب مقارنته مع نتائج النشاطات السابقة وهذا يكون سهلا إذا تم الحفاظ على محافظ حسابات لسنوات عديدة لضمان الاستمرارية والاستقرار في العمل، ومن جهة أخرى تتطلب هذه المهنة اتخاذ بعض الإجراءات التي لا تعجب المسيرين فعلى المحافظ في هذه الحالة أن يكون في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون ضده سواء بإقالته أو بعرقلة نشاطه وهذا ما تعرض له القانون التجاري حيث جعل نظام الإقالة صارما وعاقب بشدة كل من يعرقل عمل المحافظ،وفي ظل ذلك سيتم توضيح كافة الطرق الممكنة لإنهاء مهام المحافظ في الشركات العمومية الإقتصادية:

1- انتهاء المدة المحددة قانونا:

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 [1]من القانون 10-01 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وحذت بذلك حذو المادة 715مكرر7 من القانون التجاري، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أوعن طريق القضاء ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين ويتم إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك حسب المادة 27 من القانون 10-01، و لا يجوز حسب نفس المادة إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة أخرى فاصلة.

وفي حالة إنتخاب المحافظ لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، أكدت المادة 64 على ضرورة إبلاغه الغرفة الوطنية في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته و ويعين بدله محافظ يتولى تصريف أمور مهنته طبقا لأحكام المادة 76 من القانون 10-01 .

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

الإقتصادية

2- استقالة محافظ الحسابات:

جاء في نص المادة 38 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث منح المشرع الجزائري حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها: " يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"،وهناك عدة إحتمالات قد تدفع محافظ الحسابات للاستقالة وهي :

- عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي يؤثر على استقلاليته.
- شطب إسمه من الجدول المهني للمحافظين و عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب.
- تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه عرقلة مهمته و أداء واجباته المهنية.
- لكن لا يجوز أن يكون الدافع إلى الاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية.

وبمجرد الاعتراف بحق محافظ الحسابات في تقديم إستقالته لا يمكن القول حينها بأنه للجمعية العامة الحق في رفض إستقالته خاصة إذا قدم أمامها أسبابا موضوعية، لكن إذا رفضت الجمعية العامة هذه الاستقالة يجوز لمحافظ الحسابات اللجوء إلى القضاء لتقدير قراره المسبب وإلغاء الرفض لكن بدون إعطائه أي تعويض للضرر الممكن أن يلحق به جراء ذلك الرفض.

3- عزل محافظ الحسابات:

جاء في نص المادة 715 مكرر[1]9 من القانون التجاري أنه يمكن عزل و إنهاء مهام محافظ الحسابات و ذلك في حالة حدوث خطأ أو مانع ، حيث مكن المشرع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة من هذا الإجراء و المتمثل في إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لوظائفهم عن طريق الجهة القضائية المختصة.

4- وفاة محافظ الحسابات أوشطبه أو إيقافه:

إن عامل الوفاة يضع نهاية للعلاقات المبنية على الإعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن إختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، والأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الإنتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت، لذلك نصت المادة 76 من

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص448.

الإقتصادية

القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب بناء على إقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

5- إختتام عملية تصفية المؤسسة :

كونه يمكن تصفية المؤسسة الإقتصادية بانتهاء الهدف الذي انشئت من أجله، أو بطلب من أحد المساهمين، فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا، أو مع زوال المانع كما نصت عليه المادة 76 من القانون 10-01.

وفي حالة قيام المؤسسة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء مؤسسة أو شركة جديدة بنوعيه أي الإندماج بالمزج أوالإندماج بالضم، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في المؤسسة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الإندماج.

6- رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية:

في حالة رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية ومطالبتهم بتعيين محافظ لهم في مقابل المحافظ المعين من طرف الأغلبية، نص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في المادة 715مكرر8[1] من القانون التجاري على النحو الآتي:

" يجوز لمساهم أوعدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة"،و في حالة تلبية الطلب تعين العدالة مندوبا للحسابات يبقى في وظيفته إلى حين تعيين الجمعية العامة آخرا.

المبحث الثاني : حقوق و التزامات محافظ الحسابات اتجاه المؤسسات العمومية الإقتصادية

بموجب العلاقة التي تربط بين المؤسسات العمومية الإقتصادية و محافظ الحسابات، تنشأ لهذا الأخير مجموعة من الحقوق والالتزامات التي تساعده على تأدية مهامه على أكمل وجه باستقلالية وبحيادية، وهو ما سنعرضه في المطلب الأول بالتعرض لحقوق المحافظ ، وفي الفرع الثاني إلى إلتزاماته اتجاهها.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص447.

الإقتصادية

المطلب الأول : حقوق محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق الهدف منها إعطاؤه الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه في المؤسسة الإقتصادية، وتتمثل هذه الحقوق في :

الفرع الأول : سلطة التحري والحق في الإعلام

1- سلطة التحري:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتم مهمته على أكمل وجه إذا لم يتمتع بسلطات تحري وتقصي كاملة وواسعة تمكنه من الإطلاع على أحوال الشركة سواء من الناحية المادية أو المعنوية، ويمارس المحافظ هذه السلطة إما قبل الشركة الخاضعة لرقابته أو قبل الشركات التي لها علاقة معها، وهوما سنوضحه على النحو الآتي :

أ- سلطة التحري قبل الشركة المراقبة:

يتمتع محافظ الحسابات قبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحري تضمنتها المادة 31 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث حيث أجاز له إجراء أشغاله متى أراد ذلك بقوله :" يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أوالهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة "كما أرغم المشرع الجزائري مسيري الشركات الإقتصادية بمنح محافظ الحسابات كافة الوثائق التي يراها ضرورية لأداء مهامه تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها في المادة 831[1] من القانون التجاري بالسجن من سنة إلىخمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".

ب- سلطة التحري قبل المؤسسات التي لها علاقة مع المؤسسة المراقبة:

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص577.

الإقتصادية

الغرض من إدراج هذه السلطة في القانون تجنب أي تدليس قد يحدث تحت غطاء التجمع، وعلى هذا الأساس يتمتع محافظ الحسابات بسلطة التحري نفسها قبل فروع الشركة أو الشركة الأم وقبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقبة أسهما بموجب نص المادة 32 من القانون 10-01، حيث أكدت على إمكانية طلب محافظ الحسابات من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو لها علاقة مساهمة معها.

2- الحق في الإعلام:

نظرا للوضعية والمكانة التي يحتلها محافظ الحسابات، وزيادة على حقه في التحري والتقصي، كان من الطبيعي أن يتمتع محافظ الحسابات بـ:

- حق في الإعلام مشابه لحق المساهمين ويظهر ذلك من خلال نص المادة 33 من القانون 10-01 التي أقرت بحقه في تلقي كشفا محاسبيا معد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية المنصوص عليها قانونا من طرف القائمين بالإدارة في المؤسسة كل ستة أشهر على الأقل.

- إستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين حيث أشارت أحكام القانون التجاري لذلك لا سيما المادة 715مكرر12[1]، حيث أشارت إلى استدعائه لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين و كل جمعيات المساهمين حتى لا يمنح المساهمين الشعور بأنه شخص بعيد وغير مهتم بالحياة الاجتماعية للمؤسسة، ورتب المشرع العقوبة على عدم إستدعائه بنص المادة 828، بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط : رئيس شركة المساهمة أو القائمين بإدارتها والذين لم يعملوا على... أو على إستدعائهم المحافظ إلى كل إجتماع لجمعية المساهمين.

الفرع الثاني : الحق في الأتعاب و الإستعانة بمعاونين

1-الحق في الأتعاب:

وضع المشرع الجزائري سلما لأتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون 10-01 ذلك بالإشارة إلى تحديد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن له

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص450.

الإقتصادية

تلقي أي أجرة أوإمتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطارمهمته ، ولا يمكن إحتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة.

2- الحق في الاستعانة بمعاونين :

أوضحت المادة 52 من القانون 10-01 أنه في حالة اختيار محافظي الحسابات لشكل الشركة المدنية لأداء مهامهم فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء الغرفة الوطنية، إلا أن المشرع منح الحق في عضوية هذه الشركة المدنية للقانونيين و الإقتصاديين و أي شخص حامل شهادة التعليم العالي و غير معتمدين و لا مسجلين في الجدول في حدود ربع الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية للمساهمة نظرا لتأهيلهم العلمي في تحقيق هدف الشركة المدنية.

المطلب الثاني : إلتزامات محافظ الحسابات إتجاه المؤسسات العمومية الإقتصادية

مقابل ما يتمتع به محافظ الحسابات من حقوق في المؤسسات العمومية الإقتصادية تقع على عاتقه مجموعة من الإلتزامات القانونية أوردها القانون نستعرضها كالأتي :

الفرع الأول : الإلتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة و مسك ملف الشركة الخاضعة للرقابة

1- الإلتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة:

نص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في المادة 59 [1]من القانون 10-01 بقوله :"يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج". ويقصد به الإلتزام ببذل العناية المهنية الكافية بقبول التكليف و تخطيط أعمال المراجعة و إبداء الرأي النهائي في شكل تقرير.

ولكي يحيط بهذا الإلتزام عليه الإحاطة بقدر من المعرفة بالقانون التجاري وبالقانون الأساسي للمؤسسة المراقبة، ويتأتى ذلك بأمرين :

-إحترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي.

-مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها وهو ما يسمى الإلتزام بالسلوك المهني ومن هذه المبادئ:

أ- مبدأ سلامة الحسابات

ب- مبدأ الإحتياط

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص10.

الإقتصادية

ج- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

د- مبدأ الوضوح

هـ- مبدأ إستقلال السنوات المالية

و- مبدأ إستمرارية النشاط :

2- إلتزام المحافظ بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته

تضمنت المادة 40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث هذا الإلتزام بقولها :

"يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات إبتداءا من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة"، وبموجب ذلك يلتزم المحافظ بالإحتفاظ بمجموعة متكاملة ومنظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات، وكذلك جميع الخطوات والإجراءات المتبعة في فحص دفاتر الشركة.

الفرع الثاني : الإلتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة و الإلتزام بالمحافظة على السر المهني

1- الإلتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة:

تضمن القانون 10-01 السالف الذكر هذا الإلتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها:"وتخص هذه المهام ... دون التدخل في التسيير"، وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في المادة 715مكرر[1]4 بقولها :" وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير...".

2- الإلتزام بالمحافظة على السر المهني:

نص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في المادة 71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنالثلاث كما يلي:"يتعين على ... محافظ الحسابات... كتم السر المهني... "، وبدورها نصت المادة 715مكرر13 من القانون التجاري على هذا الإلتزام بقولها :" ...ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم"، و الإخلال بهذا الإلتزام يؤدي إلى توقيع العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات المشار إليها في المادة 71 من القانون 10-01 السالف الذكر،إذ يحق لمحافظ الحسابات بموجب هذا الإلتزام معرفة كل شيء وهو ملزم بعدم قول كل شيء، إلا في حالات إعلام وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية أو إبلاغ مصالح الإدارة الضريبية.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص443.

الإقتصادية

3- إلتزامات متعلقة بمهام بمحافظ الحسابات في المؤسسات العمومية الإقتصادية :

وتتمثل حسب نص مواد القانون التجاري 715 مكرر10 و 715 مكرر 13 في إلتزامين إثنين هما:

3-1 الإلتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها:

نصت المادة 715مكرر10 من القانون التجاري على هذا الإلتزام بقولها :"يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أومجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بمايلي:

- 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 المكتشفة، النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".

3-2 الإلتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي يطلع عليها:

نصت المادة 715مكرر13[1] على هذا الإلتزام بقولها :" ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي إطلعوا عليها"،وفي حالة عدم إحترام محافظ الحسابات لهذا الإلتزام يعتبر مرتكبا لجريمة وفق ما سيشار إليه لاحقا في فصل خاص بذلك.

الفرع الثالث : الإلتزام بتقديم الضمان والتأمين

ينص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في القانون10-01وبالضبط في المادة 75 منه التي فرضت على محافظ الحسابات إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسة مهنته.

المطلب الثالث : مراقبة المؤسسات العمومية الإقتصادية من طرف محافظ الحسابات

تعتبر مهمة المراقبة المهمة التقليدية لمحافظ الحسابات و الهدف منها جمع أكبر قدر ممكن من العناصر المقنعة والمؤيدة لتكوين رأي حول الحسابات السنوية، و يضمن أن الحسابات قد تمت بطريقة أحترمت فيها القواعد المعمول بها و التي تعكس الصورة الحقيقية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

وسنقوم في هذا المطلب بدراسة مهمة المراقبة المنوط بها محافظ الحسابات في ثلاثة فروع:

الفرع الأول : تقنيات المراقبة

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص450.

الإقتصادية

لمحافظ الحسابات الحرية الكاملة في إجراء التحريات والتفتيشات التي يراها ضرورية لممارسة مهنته و له حق إختيار ما يراه مناسبا من تقنيات حتى تتماشى مع خصوصيات المؤسسة المراقبة لاسيما حجمها وتنظيمها ونوعية علاقاتها وفروعها إن وجدت، ويتبع محافظ الحسابات ثلاثة مراحل كلاسيكية تتمثل في :

1- مرحلة التعرف بالشركة محل المراقبة:

ويكون بالإحاطة علما بنشاط المؤسسة وإدارتها وتنظيمها

2- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخلية للمؤسسة:

حسب المعيار رقم[1]07 و المتعلق بالتقرير حول الإجراءات الرقابة الداخلية وبوجود نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة يتمكن محافظ الحسابات من إدراك الإجراءات المتبعة في عملية المحاسبة وفهمها وإبداء حكمه حول طريقة سيرها، وتقييمها قصد تحديد ما يمكن الإعتماد عليه خلال مهامه، وتدور أعمال الرقابة الداخلية حول :

1 - العمليات التي تقام مع الزبائن.

2- العمليات التي تقام مع الممونين.

3- الأجور والأعباء الإجتماعية.

4- الرسم على رقم الأعمال.

5- خزينة الشركة.

3- مرحلة مراقبة الحسابات:

على محافظ الحسابات في هذه المرحلة الإلمام بملف سنوي للمراجعة يشرح من خلاله ما قام به من أعمال بطريقة فهرسية فيسجل الطلبيات، ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة بالشركة المراقبة، ويتضمن أوراق العمل المتعلقة بـ:مراجعة الميزانية، حسابات الإستغلال العامة ،حسابات الأرباح والخسائر ،التعاقدات خارج الميزانية – الفروع والشركات المساهمة فيها ،أجور المدراء، المعلومات الموجهة للمساهمين، كما يحتوي الملف على رسائل الإدارة إلى الزبائن والممونين والدائنين والمدينين ،ويجب أن يتطابق محتوى الملف مع برنامج المراقبة والإمكانيات المسخرة ومن الواجب التذكير بأهمية الحكم الشخصي الذي

[1] الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30، أبريل 2014، المتضمنة ملحق معايير التقارير ،المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011، و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات.

الإقتصادية

يصدره المراجع لإستحالة قيامه بمراجعة كافة حسابات الشركة وبالمقابل يراجع الحسابات بدرجة معقولة وكافية لمساعدته في تكوين رأيه الفني حولها.

4- مرحلة فحص صحة الحسابات وإنتظامها:

ليشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية وإنتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات التي تم قفلها من طرف المسيرين، عليه الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر المحاسبية الممسوكة لدى الشركة سواء أكانت إجبارية أم إختيارية والمنصوص عليها في القانون التجاري وكذا قانون المؤسسات الإقتصادية العمومية ومطابقتها للقوانين و التشريعات المعمول بها في السنوات المالية السابقة،ومعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني ،ويتأكد من أن الدفاتر الإجباري مسكها مرقمة وممضاة ومصادق عليها حسب المادة09 من القانون التجاري [1]وأن محاضر مداولات الجمعية العامة ومجالس تسيير المراقبة قد تم تقييدها في سجلات خاصة، ويقصد بصحة الحسابات صحة الجرد والتقييم والتقويم ، وإنتظامها ومطابقتها للقانون وللتنظيمات والإجراءات المعمول بها.

5- مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المقدمة من طرف المسيرين:

مثلما ذكر،تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المقدمة من طرف المسيرين ضرورية لمراقبة دفاتر المؤسسة وحساباتها وهو ما تؤكده ضمنا المادة 23 من القانون 10-01 بقولها :

" يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:يشهد بصحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص"، وبدورها نصت المادة 715مكرر4 من القانون التجاري على ذلك بقولها:"...كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،حسب الحالة...". لإمكانية تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين، لكن ليس من حقه تقييم المسيرين لأن ذلك يعد تعدي للمهام .

6- تقدير شروط إبرام الإتفاقيات الخاصة:

يلزم محافظ الحسابات حسب المادة 32من القانون 10-01 بتقدير شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة المراقبة والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غيرمباشرة ،وذلك بطلب المعلومات من من أجهزة المؤسة المؤهلة،

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص08.

الإقتصادية

ونظمت المواد 628 و672[2]من القانون التجاري الجزائري كيفية منح التراخيص لهذا النوع من الإتفاقات ويعتبر دور محافظ الحسابات مهما في ذلك لأنه يقدم تقريرا خاصا للجمعية العامة ،والتي على أساسه تأذن بإبرام مثل هذه الإتفاقات.

الفرع الثاني : المهام الخاصة لمحافظ الحسابات

بالإضافة للمهمة الأساسية التي يقوم بها محافظ الحسابات توجد بعض المهام الأخرى منها ما هو خاص ومنها ما هو إستثنائي وسنحاول تقديم هذه المهام بنوع من الإيجاز، وتتمثل المهام الخاصة لمحافظ الحسابات في :

أولا : المهام الخاصة المتعلقة بالإعلام

يتشكل مجموع هذه المهام من مهمتين.

1- **مهمة إعلام المساهمين:**

يلتزم محافظ الحسابات بإحاطة المساهمين ببعض الوقائع التي لها تأثير على الحياة الإجتماعية للشركة سواء تعلق الأمر بالتعاقدات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها أو فيما يتعلق بالتعديلات التي تطرأ على تقديم الحسابات أو في طرق التقويم ومنه:

1- 1 الإعلام المتعلق بالإتفاقات المبرمة بين المؤسسة الإقتصادية وأحد مسيريها :

تشكل هذه الإتفاقات المبرمة خطرا نتيجة إستغلال المسير لوضعية الشركة قصد الإستفادة من مزايا ضارة بها فعلى المحافظ إبلاغ المساهمين ليتأكدوا من وجود توازن في الإتفاقية ويعلمهم بظروف وتدابير إبرامها و مدى ملاءمتها لأهداف المؤسسة والمنوه بها في المواد628،670 و 672 من القانون التجاري الجزائري.

1- 2 الإعلام الخاص بالأجور :

[2] نفس المرجع، ص414.

الإقتصادية

يحق لكل مساهم وفق المادة 680[1] من القانون التجاري الإطلاع خلال 15يوما التي تسبق إنعقاد الجمعية العامة على المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من طرف محافظ الحسابات ،كما يعد حسب المادة 25 من القانون 10-01 تقريرا حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات في المؤسسة .

1- 3 الإعلام المتعلق بتعديل تقديم الحسابات أو مناهج التقويم :

تنص المادة 715مكرر2 من القانون التجاري في هذا الشأن على:" يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة،حسب الحالة،بما يلي:..... مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات: والتي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق".

2- مهمة الكشف عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة أثناء المراقبة:

وفق نص المادة715مكرر13 من القانون التجاري، على محافظ الحسابات أن يكشف للجمعية العامة الجرائم المرتكبة من طرف القائمين بالإدارة كما عليه الكشف عنها لوكيل الجمهورية حسب ما تنص عليه المادتان 715مكرر13 من القانون التجاري الجزائري ولذا تعرضت هذه المهمة لإنتقادات شديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبلغ و لم يمنحه الدور الودي و لم يجعله محبوبا عند مسيري الشركات.

3 - إعلام المسيرين

يعلم محافظ الحسابات حسب المادة 23 من القانون10-01 المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ،بكل نقص إكتشفه أو إطلع عليه ،من شأنه عرقلة إستمرار إستغلال المؤسسة.

ثانيا : المهام الخاصة المتعلقة بالمراقبة

بالإضافة إلى المهام الخاصة المتعلقة بالإعلام، تقع على عاتق محافظ الحسابات مهام أخرى تتعلق بالمراقبة و عليه التأكد من تأديتها،و تتمثل في مهام مقترنة بالحياة الإجتماعية للشركة وأخرى متعلقة بالتعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية إضافة إلى مهمة الإنابة ومهمة الإنذار.

1 - مراقبة الحياة الإجتماعية للمؤسسة:

بما أن القانون يمنح لمحافظ الحسابات مهمة مراقبة حسابات المؤسسة ، ما قد يمكنه من كشف عدم نظاميتها، وبالتالي إبلاغ المساهمين بذلك والتأكد من أن الحياة الاجتماعية للمؤسسة المراقبة تسير وفق

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص421.

الإقتصادية

الشروط القانونية العادية والحرص على بعض الأمور على وجه الخصوص أنها تسير على أحسن ما يرام وهي كالتالي :

1-1 المساواة بين المساهمين :

تنص المادة 712 [1]من القانون التجاري على: " غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين"، فيتعين على محافظ الحسابات التحقق من هذا المبدأ، باعتبار المساواة روح الشركة ومقياس لتدارك تعسف الأغلبية، كإلغاء حق التصويت أو إلغاء حق حضور الجمعيات أو إلغاء الحق في الأرباح أو في المال الاحتياطي وأيضا عدم إستدعاء بعض المساهمين لحضور الجمعيات.

مما يزيد من ثقة المستثمرين، والسعي إلى إيجاد الآليات والقوانين الملائمة لحماية صغار المساهمين والمستثمرين.

1- 2- أسهم الضمان :

تنص المادة 659 [1]من القانون التجاري على ضرورة أن يحوز أعضاء مجلس المراقبة أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم وذلك حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 619 من القانون نفسه، وتذكر المادة 660 من هذا القانون أن محافظ الحسابات ملزم تحت مسؤوليته بالإشارة في تقريره الموجه للجمعية العامة لأي خرق لأحكام المادة السابقة، وحسب نص المادة 619 المذكورة أعلاه على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لـ 20بالمائة على الأقل من رأسمال الشركة ويتكفل القانون الأساسي للشركة بتحديد العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها القائم بالإدارة، وتعتبر هذه الأسهم ضمانا لأعمالهم، لذلك لا يجوز التصرف فيها كما يجب عليهم حيازتها يوم التعيين و إلا أعتبر صاحبها مستقيلا تلقائيا إذا لم تصحح وضعيته خلال الثلاثة الأشهر الموالية.

2 - مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية:

يسهر محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه على مراقبة التعديلات التي أجريت على القوانين الأساسية للشركة وقانونيتها حتى وإن لم يكن لهذا التعديل أثر مالي أو محاسبي، وتقتصر مهمة المحافظ وتحت مسؤوليته على مراقبة نظامية التعديل ويقوم بإعداد تقرير بذلك في الحالات التالية :

- زيادة رأسمال الشركة (المواد 687، 689، 697، 699 و 700 من القانون التجاري).

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص438.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص407.

الإقتصادية

- تخفيض رأسمال الشركة (المادتين 712 و 713 من القانون التجاري).
- تحويل الشركة (المادة 715مكرر16 من القانون التجاري).
- إندماج الشركة أو إنفصالها (المواد من 749 إلى 762 من القانون التجاري).
- تصفية الشركة (المواد 770، 780 و 781 من القانون التجاري).
- إصدار قيم منقولة (المواد 715مكرر8 و 715مكرر116 و 715مكرر126 من القانون التجاري).

3 – استدعاء الجمعية العامة:

من المتعارف عليه أن محافظ الحسابات ليس ملزما سوى بحضور الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره مع إحتفاظه بحق التدخل في الجمعية والمتعلق بأداء مهمته وتقضي القاعدة بأن الهيئة المختصة باستدعائها هي إما مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة وفي بعض الحالات المساهمين بشروط، غير أن القانون التجاري أورد حالة يمكن فيها لمحافظ الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة وهي في حال ما إذا أغفلت الهيئة المختصة قانونا ذلك عن إهمال أو عن قصد.وحسب نص المادة 715مكرر11[1] من القانون التجاري، لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين عن الوقائع والتصرفات التي تعرقل إستمرارية الاستغلال أثناء نشاط الشركة، وفي حالة عدم الرد أو كان الرد ناقصا يطلب المحافظ من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة فيما لاحظه من وقائع بحضوره في الجلسة، وفي حالة عدم مراعاة هذه الأحكام رغم إتخاذ القرارات وبقيت عملية الإستغلال معرقلة يقوم المحافظ بإعداد تقرير خاص في حالة وجود تهديد محتمل على إستمرار الاستغلال يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، وإذا كانت الحالة مستعجلة لمحافظ الحسابات أن يقوم بنفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته.

المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات و مسؤولياته

يعتبر التقرير باعتباره المنتج النهائي لعملية المراقبة وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها محافظ الحسابات إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة، ويرتكز محتوى التقرير بصفة

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص449.

الإقتصادية

أساسية على التأكيد المقدم من محافظ الحسابات بشأن النتائج المتوصل لها بخصوص محصلة فحصه لدفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانياتها وكذا معرفة أصولها وخصومها.

المطلب الأول : مراحل إعداد تقرير محافظ الحسابات

لم يضع المشرع نموذجا خاصا لتقرير محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة 25 من القانون 10-01 [2] المتعلق بالمهن الثلاث حيث تنص على ما يلي: " تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم ".

وعلى هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين نتناول فيهما الشكل العام لتقرير محافظ الحسابات من خلال ذكر ما يجب مراعاته من عناصر ومتطلبات عند إعداده.

الفرع الأول : أهمية و معايير تقرير محافظ الحسابات

يعتمد محافظ الحسابات عند إعداد التقرير على معايير وعناصر من شأنها التأثير بشكل إيجابي على رأي أصحاب المصلحة فيه نظرا للأهمية التي يحتلها، ولذلك سندرس في هذا الفرع بعض النقاط وبالأخص أهمية التقرير و المعايير التي يعتمد عليها عند إعداده.

1- أهمية تقرير محافظ الحسابات :

لتقرير المحافظ أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع وهم محافظ الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية.

2- معايير تقرير محافظ الحسابات:

حسب المرسوم التنفيذي 11-202 [1] المؤرخ في 26،ماي 2011 و المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، لا سيما المادة 2 منه، حيث أشار إلى 15 فصل، يتضمن 15 معيار كالآتي:

- الفصل الأول : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية :يهدف إلى التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

[1] الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30، أبريل 2014، المتضمنة ملحق معايير التقارير، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، ص12.

الإقتصادية

– الفصل الثاني : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة : و هي الحسابات المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25، نوفمبر2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

– الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة: و يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة.

– الفصل الرابع: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:و يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات.

– الفصل الخامس: معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: و يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات فيما يخص الإمتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان.

– الفصل السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة:طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس الأخيرة.

– الفصل السابع: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية[1]:و يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات.

– الفصل الثامن: معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال: و يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات و قدرة الكيان على متابعة الإستغلال أو النشاط.

– الفصل التاسع: معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلسي الإدارة أو المراقبة لشركات الأسهم.

[1] الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30، أبريل 2014، المتضمنة ملحق معايير التقارير، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، ص18.

الإقتصادية

– الفصل العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في المادة 700 الفقرة3 من القانون التجاري.

– الفصل الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه على الخصوص في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري.

– الفصل الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى.

– الفصل الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل المؤسسات التجارية.

– الفصل الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر.

– الفصل الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26،ماي 2008.

الفرع الثاني : المتطلبات المهنية لإعداد التقرير

مثلما ذكر آنفا، لم يضع المشرع نموذجا خاصا لإعداد تقرير محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة 25 [1]من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، غير أن المشرع أشار في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26،ماي 2011 إلى محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات التي يجب أن يتقيد بها في

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

الإقتصادية

إطار ممارسة مهامه لا سيما المادة 02 منه. لكن هذا الأمر لا يمنعنا من إعطاء مجموعة المتطلبات التي يحتاج إليها محافظ الحسابات لإعداد تقريره ، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

1-: عناصر التقرير:

يوجه تقرير محافظ الحسابات عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المدراء أو إلى أعضاء مجلس إدارة الشركة التي تمت مراجعة قوائمها بناء على تكليف الجمعية العامة، و يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، يبين فيه المحافظ أداء مهمته و يكون بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

و يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- إسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول.

- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات بكيان محدد بوضوح و يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين :

الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي[1]

1- مقدمة:

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ:

- التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

[1] الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 30، أبريل 2014، المتضمنة ملحق معايير التقارير، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، ص14.

الإقتصادية

- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و الملحق عند الإقتضاء.

2- الرأي حول القوائم المالية : يشير المحافظ في هذا القسم إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة مع توضيحه للأشغال المنجزة طبقا لمعايير المهنة و يتراوح رأيه بين :

2-1 رأي بالقبول : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقته على القوائم المالية،بشأن إنتظامها وصدقها وإعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها ،مع مطابقتها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

2-2 رأي بتحفظ: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقته بتحفظ على القوائم المالية،بشأن إنتظامها وصدقها وإعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها ،مع تبيينه في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات.

2-3 رأي بالرفض:يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح في فقرة، من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية، وأنه لم يراع فيها القواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول مع تضمينه لهذا التقرير التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة.

3- فقرة الملاحظات :يتضمن التقرير العام فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية.

الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة:

1- يتمحور هذا الجزء المعنون " **المراجعات و المعلومات الخاصة**" حول الفقرات الثلاثة المنفصلة الآتية:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات المشار إليها.

2- يؤدي محافظ الحسابات مهمته و إعداد تقريره العام المعبر عن رأيه في أجل 45 يوما إبتداءا من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل و يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الإنتهاء الفعلي لمهمة الرقابة.

3- في حالة شركة محافظي الحسابات يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة.

الإقتصادية

4- يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين، و في حالة اختلافهم يدلي كل محافظ برأيه ضمن التقرير المشترك.

الفرع الثالث:جزاء تخلف التقرير

بما أن المشرع ألزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير عام إلى الجمعية العامة للمساهمين وكذا تقديم تقارير خاصة في الحالات التي ينص عليها القانون، وكون التقرير يرد في أشكال معينة فقد يعد التقرير منعدما إذا كان ناقصا لا يتضمن كافة البيانات المنصوص عليها قانونا أو جاء في عبارات غامضة لا توضح للمساهمين كل عناصر الموضوع المتناول حتى يكونوا على بينة من أمرهم،و حسب المادة 628 من القانون التجاري، فيعد تخلف تقرير محافظ الحسابات بشأن الإتفاقات المبرمة بين الشركة وأحد مديريها أو عدم كفايته يترتب عليه بطلان قرار الجمعية العامة بشأن الموافقة على هذه الإتفاقات، ويفترض في هذه البيانات المغفلة من المحافظ والتي تحول بين المساهمين ومعرفة عناصر الموضوع المتناول في التقرير.كما أن تخلف التقرير عن تصرف المساهمين خلال المدة المحددة قانونا قبل إنعقاد الجمعية العامة من شأنه الحكم ببطلان قرارات الجمعية العامة الصادرة بناء عليه.

الفرع الرابع : التقرير الخاص

1- الحالات التي يرفع بشأنها التقرير الخاص:

إضافة إلى التقرير العام بنوعيه الإيجابي والسلبي يمكن لمحافظ الحسابات العمل بالتقرير الخاص حسب المادة 25من القانون 10-01[1] ،كلما كان على الجمعية العامة إتخاذ قرار ذو أهمية كبيرة، ويقال أنه خاص لأنه يتعلق بعملية خاصة حددها القانون وأن يحرر بصفة مميزة عن التقرير العام، و أشار القانون رقم 10-01 في المادة 25 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها إلى الحالات التي يرفع بشأنها تقرير خاص و هي :

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة .

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص07.

الإقتصادية

- التقرير حول الإتفاقيات المنظمة.
- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات.
- التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.
- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- التقرير حول إستمرارية الإستغلال.
- التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
- التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.
- التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.

و حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 [1]الصادر في 26،ماي 2011 ، يجب أن يسلم محافظ الحسابات هذه التقارير، على الأقل قبل خمسة عشر يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة ، و ذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة ،مقابل وصل استلام.

2- الجهة المختصة التي يرفع إليها التقرير الخاص

ترفع بعض تقارير محافظ الحسابات الخاصة إلى الجمعية العامة العادية ويرفع البعض الآخر إلى الجمعية العامة غير العادية.

المطلب الثاني: جزاء إخلال محافظ الحسابات بمهامه في المؤسسة العمومية الإقتصادية

باعتبار مهنة محافظ الحسابات مهنة حرة،تخضع إلى قيود وأحكام منظمة وتعاقب المخالفين بحسب نوع وطبيعة الخطأ المرتكب،واللذان يحددان طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات ،سواء كانت مدنية أو

[1] الجريدة الرسمية، العدد 24 الصادرة في 30، أفريل 2014، المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26،ماي 2011 و المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.، ص12.

الإقتصادية

تأديبية أو جنائية. أقر القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث مسؤولية محافظ الحسابات لا سيما في نص المواد من 59 إلى 60 منه، وبناءا على ذلك سنقوم في هذا الفصل بدراسة مختلف أنواع المسؤولية الممكن توقيعها على محافظ الحسابات.

الفرع الأول : المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات وشروط قيامها

قد تتم مساءلة محافظ الحسابات مدنيا أثناء تأدية مهامه في المؤسسة العمومية الإقتصادية إذا ما تسبب الخطأ المرتكب من طرفه في وقوع أضرار للمؤسسة أو للغير المتعامل معها، كما يمكن مساءلته تأديبيا عند إخلاله ببعض الواجبات القانونية، وتعرف المسؤولية المدنية بأنها الإلتزام بتعويض الضرر و أكد المشرع الجزائري لا سيما في المادة 60 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على أن محافظ الحسابات مسؤول مدنيا أثناء تأدية مهامه إتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، إتجاه المؤسسة عن الأخطاء المرتكبة عند تأديته لمهامه ويعد حسب المادة 61 متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، و في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

1- شروط قيام المسؤولية المدنية

بالتعرض إلى شروط إنعقاد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، حيث أشار المشرع الجزائري في المادة 59 من القانون 10-01 على ذلك بقوله:"يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج "، و يتلخص القول بأن شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ثلاثة حسب القواعد العامة وتتمثل في الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، ولا تختلف هذه الشروط سواء تعلق الأمر بالمسؤولية أمام الشركة أو في مواجهة الغير ... ،وفيما يلي سنعرض شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات :

أ- الخطأ:

يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء كان ممارسا بصفة فردية أم بصفة جماعية ولايعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون إلا إذا لم يكشف عنها في

الإقتصادية

تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715مكرر14[1] من القانون التجاري الجزائري التي أشارت إلى الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونوا قد إرتكبها في ممارسة وظيفته،كما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث و التي منحت حق ممارسة مهنة محافظ الحسابات في شكل شركة مدنية تضم أعضاء و شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول من قانونيين و اقتصاديين و حاملي لشهادات التعليم العالي لحسابه و تحت مسؤوليته فيعد إذن مسؤولا مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدنية ٠ و يكون الخطأ إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بتأخره في إتمام المهام الموكلة إليهم.

وكمبدأ عام أوجبت المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، أن طبيعة مهنة محافظ الحسابات تستوجب من هذا الأخير أثناء ممارسته لمهامه بذل العناية اللازمة وتوفير الوسائل وبالتالي عليه القيام بمراجعة العمليات الداخلة ضمن مجال إختصاصاته والبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها، ولا يمكن إعتبار محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا بمجرد وقوع الخطأ حتى يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد.

ب- الضرر

كما سبق ذكره، لا تنعقد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للمؤسسة أو للغير طبقا لنص المادة 61 من القانون 10-01[1] المتعلق بالمهن الثلاث، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الفعلي والقابل للتقييم أي أن يكون ذو طبيعة تعويضية و له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير المتعامل معها.

ج- العلاقة السببية

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص451.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص10.

الإقتصادية

كشرط ثالث من شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نجد العلاقة السببية وهي شرط مستقل عن شرط الخطأ، فقد توجد السببية دون وجود الخطأ والعكس، ويراد بها قيام علاقة مباشرة بين الخطأ المرتكب من المسؤول وبين الضرر المترتب الذي أصاب المضرور.

ويجب أن تكون هذه العلاقة السببية أكيدة ومباشرة،وعلى هذا الأساس فإن مسؤولية محافظ الحسابات لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الحاصل والخطأ المنسوب إلى محافظ الحسابات ويكفي لذلك إثبات عدم بذل محافظ الحسابات العناية العادية وإلتزام السلوك الصحيح ما كان سيحول دون وقوع الأخطاء.

د- نظام دعوى المسؤولية المدنية وتمييزها

بعد التطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سنتطرق إلى نظام دعوى المسؤولية المدنية من خلال التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى المؤسسة، وحصر الأطراف الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية وتبيين الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية وكذا توضيح آجال تقادمها.

2- التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى المؤسسة

يعتبر البعض أن دعوى المؤسسة ما هي إلا نتيجة من نتائج المسؤولية التعاقدية لمحافظ الحسابات فعند إخلاله بواجباته الناشئة عن عقد الوكالة الذي يربطه بالشركة نكون بصدد دعوى المؤسسة التي تهدف إلى تعويض الأضرار التي لحقتها، أما الدعوى الفردية فهي جراء المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات فعند إخلاله بواجبه القانوني الذي يفرض عليه عدم الإضرار بالغير نصبح حيال الدعوى الفردية التي تهدف إلى تعويض الضرر الفردي الذي أصاب الغير. بينما يعتبر البعض الآخر أن دعوى المؤسسة تهدف إلى تعويض ضرر أصاب مجموع المساهمين، بينما الهدف من الدعوى الفردية هو تعويض ضرر فردي لحق ببعض الأفراد.

3- الأشخاص الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية:

تقتصر القائمة المتضمنة الأشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى التعويض المدنية ضد محافظ الحسابات الذي ثبتت مسؤوليته على :

الشركة المراقبة :والتي بإمكانها تحريك الدعوى المدنية ، ويقوم رئيس مجلس الإدارة تطبيقا لنص المادة 638 من القانون التجاري[1] أو رئيس مجلس المديرين طبقا لنص المادة 652 من القانون نفسه حسب الحالة بتمثيل

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص399.

الإقتصادية

الشركة أمام الجهات القضائية، وفي حالة تصفية الشركة يقوم المصفي بتمثيلها حسب نص المادة 767 من القانون التجاري.

المساهمون :من حق المساهم المتضرر ضررا أكيدا ومباشرا وشخصي رفع دعوى تعويض فردية على محافظ الحسابات .

الغير (دائني الشركة) : لدائني المؤسسة حق التصرف بشكل مباشر ضد محافظ الحسابات جراء الضرر الذي لحقهم تطبيقا للمبدأ العام القائل : "كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من إرتكبه بالتعويض ".

4-الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية:

لم تبين النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات الهيئة المختصة إقليميا ونوعيا بالنظر في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات ، ولذا وجب الرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال لتحديد ذلك كالآتي:

الاختصاص الإقليمي:

طبقا للقواعد العامة يعود الإختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية ضد المحافظ إلى المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها الموطن المهني للمدعى عليه سواء أكان محافظ الحسابات شخصا طبيعيا أم شركة مهنية وهو ماأشار إليه قانون الإجراءات المدنية الجديد. وهي نفس الجهة المؤدى أمامها اليمين قبل التسجيل في الغرفة الوطنية للمحافظين وقبل مزاولة المهام.

الاختصاص النوعي :

لم ينص المشرع الجزائري على المحكمة المختصة نوعيا بالنظر في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، لكون محافظ الحسابات لا يعتبر تاجرا ،وعليه فإن القضاء المدني هو المختص بالنظر في الدعوى لكن إذا طلب المدعي في المسؤولية المدنية أن يكون الإختصاص لمحكمة تجارية في حالة إرتكاب خطأ من طرف شركة تجارية لمحافظة الحسابات فإنه يمكن أن ينعقد إختصاصها بناء على ذلك، و في حالة التسوية القضائية أو في تصفية الشركة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات يعود الاختصاص إلى القضاء المدني للنظر في الدعاوى المرفوعة ضد المحافظ.

5 – آجال تقادم الدعوى المدنية:

الإقتصادية

رغم أن المشرع الجزائري نص على مدة تقادم الدعوى المرفوعة ضد مؤسسي المؤسسة والقائمين بإدارتها والتي جاءت في نص المادة 715مكرر26 [1]من القانون التجاري بثلاث سنوات إبتداء من تاريخ وقوع الخطأ أومن تاريخ الكشف عنه ، إلا أنه أغفل النص على مدة تقادم دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات .

الفرع الثاني المسؤولية التأديبية و الإجراءات و العقوبات المتخذة

نص المشرع الجزائري في المادة 63 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على ذكر العقوبات التأديبية المسلطة على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات و سنتطرق إلى المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في فرعين مستقلين:

1- تعريف الخطأ التأديبي

إعتبر المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر بأنه كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، ،وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعط تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي، فيمكن أن يشمل الحالات التالية :

1- عدم إحترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب إحترامها إتجاه الغرفة الوطنية،كإمتناعه عن إعلام الغرفة في أجل قدره شهر واحد بكل التغييرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية ولاسيما المتابعات الإدارية أو القضائية.، النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أوموكليه.

2- التعليق الإداري لنشاطاته مع عدم تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالإتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء.

3- توقف نشاطه نهائيا أو تغيير محل ممارسة المهنة.

4- حلول المحافظ محل زميل له دون علم هذا الأخير بدون إعلام زميله برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بالطلب المقترح عليه مع توجيه نسخة من الرسالة إلى نقابة المجلس.

4- عدم إحترام المحافظ لإلتزاماته المهنية إتجاه الغرفة و الهيئات التابعة لها، كعدم طلب إذن بالتسجيل وعدم إخطارها بفتح المكتب وعدم الإلتزام بدفع الإشتراكات.

2- الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم إحترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص457.

الإقتصادية

يمكن إنعقاد المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات وفقا للنصوص القانونية في حالة عدم احترام المحافظ لحالات التنافي المنصوص عليها لا سيما المذكورة في نص المادة 64 من القانون 10-01.

3- الأخطاء الناجمة عن عدم إحترام كرامة وشرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك، فمحافظ الحسابات المرتكب لتصرفات مخلة بالشرف والنزاهة حتى خارج ممارسته لمهنته توقع عليه عقوبات تأديبية،تتعلق بالجرائم الجنائية المرتكبة خارج الممارسة،نص عليها قانون العقوبات كجريمة النصب ،الاختلاس وجريمة خيانة الأمانة والغش الجبائي... كما يعتبر مساسا بشرف المهنة طلب محافظ الحسابات أتعابا تفوق الحد المنصوص عليه في القانون دون مبرر معقول، وسنتعرض إلى بيان الإجراءات المتخذة إزاء محافظ الحسابات و العقوبات التأديبية الموقعة.

4- الإجراءات المتخذة

حسب نص المادة 63 من قانون 10-01 [1]المذكور أعلاه، تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

5- العقوبات التأديبية

حددت المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث العقوبات التأديبية الممكن إتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها :" تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: **الإنذار،التوبيخ،التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر،الشطب من الجدول**" .

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص10.

الإقتصادية

ونصت المادة 78 من نفس القانون[1] على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير، وطبقا لنص المادة 77 من القانون نفسه ،ويعتبر محافظا متربصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني.

الفرع الثالث :المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات

ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤوليتين المدنية أو التأديبية اللتان يخضع لهما محافظ الحسابات هو أنه لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توافر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات: "لاجريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون "ويمكن تعريفها بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها"

1- الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات و ممارسة المهنة:

إدراكا لخطورة الدور الذي يضطلع به محافظ الحسابات في المؤسسات الإقتصادية نصت مختلف التشريعات على جملة من الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات وتكون إخلالا بواجباته الرقابية في هذه المؤسسات، وتكون بالمخالفة للقواعد اللازمة لممارسة المهنة أو بالمخالفة للقواعد المنظمة لأدائه لوظيفته الرقابية في المؤسسة،طبيعيا كان أو معنويا وتكون عندئذ مساءلة الشخص الطبيعي وفقا للقواعد العامة ولم يشر قانون10-01 إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي أو كيفية ذلك كون المادة 62 منه لم تتضمن إشارة صريحة إلى ذلك، لكن في إطار تحدثها عن الممارسة غير الشرعية لهذه المهنة أو إنتحال صفة محافظ الحسابات من طرف شركة خبرة في المحاسبة أشارت إلى العقوبة المسلطة على هذه الهيئة،وذلك في نص المادة 74من القانون نفسه ونستنتج ضمنيا إمكانية مساءلة الشخص المعنوي، وأوقع المشرع عقوبات على كل من يخالف القوانين على النحو الآتي :

1-1 جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص12.

الإقتصادية

نص القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث في المادة 73 منه [1]على :" معاقبة كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس وتتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة ".

وتخصيص المشرع للأشخاص المسجلين في الجدول فقط بممارسة المهنة هو تقديم للضمانات اللازمة،خاصة الكفاءة والنزاهة.

1-2 جريمة إنتحال صفة محافظ حسابات

نصت المادة 74 من القانون 10-01 على هذه الجريمة بقولها :" ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة ... محافظ الحسابات ... كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أوتسميات... شركة محافظة حسابات... أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات "

وبناء على نص المادة 243 من قانون العقوبات التي تنص على :" كل من إستعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو إدعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

1-3 جرائم عدم الملائمة القانونية:

كما هو معلوم فإن الدور الأساسي لمحافظ الحسابات هو مراقبة أنشطة المؤسسة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يمكن أن يقوم بها المدراء، ولمباشرة رقابة فعالة ومحايدة يجب أن يتمتع مباشرها بالاستقلال في مواجهة من يراقبهم، والتأكيد على إنتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته وهو ما نصت عليه المادة 715مكرر6 من القانون التجاري، و بخصوص الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملاءمة تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث حالات التنافي والموانع، ويتعرض كل من لا يحترمها حسب نص المادة 829[1] من القانون التجاري إلى متابعة جزائية كالآتي : " يعاقب بالحبس من

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص12.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص576.

شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000دج إلى200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية."ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات المقررة.

2- مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية:

نظم المشرع الجزائري مجموعة من القواعد المنظمة لكيفية أداء محافظ الحسابات لدوره الرقابي في المؤسسات الإقتصادية، وجنائيا عند الإخلال بالبعض منها، ومن جملة هذه الجرائم:

2-1 جريمة إفشاء السرالمهني:

تعرض المشرع الجزائري لهذه الجريمة في نص المادة 71 من القانون 10-01 حيث ألزم محافظ الحسابات بمبدأ كتم السر المهني و رتب على الإخلال بها عقوبات تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات ، كما يلزم محافظو الحسابات المتربصون و كذا الشركاء للشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و 52 من القانون 10-01، بنفس المبدأ.

كما أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة 72 من القانون 10-01 حيث لم يقيده به في الحالات المنصوص عليها قانونا لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،أو واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،وعند إستدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من هذا القانون.

2-2 جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

توجد بعض الحالات التي ترتب مسؤولية المحافظ عند إلتزامه الصمت إزاء ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية،حيث يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو الأمر الذي تضمنته المادة 715مكرر13 و كذا المادة 72 من القانون 10-01 وتعرضت هذه الجريمة لإنتقادات شديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرد مبلغ ،مما جعله غير محبوب عند مسيري المؤسسة وسلبه الدور الودي.

2-3 جريمة إعطاء المعلومات الكاذبة

الإقتصادية

كما هو الحال مع الجريمة السابقة، تكفل القانون التجاري بالإشارة إلى هذه الجريمة في نص المادة 830 منه بقولها :"يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة..."

ولا يشترط لوقوع الجريمة أن يكون إعطاء المعلومات قد تم بطريقة علنية،كما يستوي إعطاء المعلومات إلى المساهمين أو المدراء أو إلى الغير، والمقصود بالمعلومات تلك المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة مهما كان نوعها أما ما لا يتصل بمهمته فلا تقوم به الجريمة.

الفرع الرابع : مسؤولية محافظ الحسابات عن الإشتراك في جرائم المدراء

يشترط وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات أن يأتي الشخص بنفسه النشاط الفعلي حتى تقوم عليه قرينة الجرم، أوإتيان جزء من هذا النشاط حتى يثبت تورطه ومساءلته،ومن الممكن مساءلة شخص معين عن الجريمة رغم عدم إتيانه أيا من الأفعال المشار إليها، طالما أنه قام بالمساهمة في هذه الجريمة بدور من الأدوار المجرمة وتوافرت فيه الشروط المحددة قانونا. و من منطلق، وجود بعض الجرائم التي يرتكبها مدراء الشركات فأي إخلال من محافظ الحسابات بواجباته الرقابية المعهود بها إليه من قبل المشرع قد يعرضه للمساءلة الجنائية عن هذه الجرائم بوصفه شريكا فيها إذا ما توافرت في سلوكه عناصر الإشتراك وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات، حيث نصت المادة 61[1] من القانون10-01 على أنه يمكن مساءلة محافظ الحسابات بصفته مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه و **يعد متضامنا اتجاه الكيان** أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

"ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات...أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة الخاصة".

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادرة في 29، يونيو 2010، المتضمنة القانون رقم 10-01،المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص10.

الإقتصادية

عطفا على ما ذكر سابقا من بيان تعاريف محافظ الحسابات و ذكر مهامه و مسؤولياته ، كما حددتها النصوص القانونية و التشريعات التنظيمية لا سيما مواد القانون التجاري و القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات و المراسيم التنفيذية الصادرة في هذا الشأن، كان لابد من الإشارة إلى الجهة و الكيان الذي يمارس فيه المحافظ مهمته الرقابية، و المتمثلة في موضوع المذكرة آلا و هي المؤسسة العمومية الإقتصادية، حيث تعتبر الجزائر من بين الدول التي تسعى إلى تطوير إقتصادها الذي مر بعدة مراحل منذ الإستقلال، وعرفت الجزائر تجربة طموحة من أجل تحقيق التنمية الإقتصادية والنهوض بإقتصادها بصفة عامة، لكن لم تستطع من خلال هذه التجربة تقديم حلول للمشاكل التي ميزت قطاعها الإقتصادي وأصبحت تعتمد في تسيير إقتصادها على مخططات، وركزت في دراستها على أجهزة وأدوات،أهمها المؤسسة العمومية الإقتصادية التي كانت الوسيلة المثلى لتنمية القطاع الإقتصادي وتكريسها كأداة بديلة لخدمة السياسة الإقتصادية للدولة، إلى غاية صدور القانون 88-01 لمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الإقتصادية الصادر في 12 ،جانفي1988 ،ثم ألغي بصدور الأمر 01-04[1] ،الصادر في 20 ،أوت سنة 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها و خوصصتها، و بناءا على هذين الأمرين، سنتطرق باختصار إلى موضوع المؤسسة العمومية الإقتصادية

المبحث الرابع: مفهوم المؤسسة العمومية الإقتصادية

ظهر مفهوم المؤسسة العمومية الإقتصادية بعد الإستقلال في المرسوم 63-95 المتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسة المسيرة ذاتيا ،إلا أنها عرفت عدة مفاهيم نظرا للتغيرات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر ،ففي ظل نظام الإقتصاد الموجه كانت المؤسسة العمومية الإقتصادية أداة في يد الدولة غير أنه بعد تبنيها لخيار إقتصاد السوق وفتحه للخواص ،أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تخضع للقانون الخاص ،وتجسد هذا أكثر بعد صدور دستور1989،ونظرا لهذه التطورات ستستعرض في المطلب الأول التعاريف التي تطرقت للمؤسسة العمومية الإقتصادية وأنواعها وأصنافها ،أما في المطلب الثاني ففيه بيان آليات إنشائها وحلها.

المطلب الأول :تعريف المؤسسة العمومية الإقتصادية

شغلت هذه الأخيرة حيزا معتبرا في كتابات الفقهاء والإقتصاديين ،وكل واحد عرفها حسب نظرته الخاصة والغرض الذي أنشأت من أجله.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 47 الصادرة في 20، أوت 2001، المتضمنة القانون رقم 01-04،المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها و خوصصتها.

الإقتصادية

الفرع الأول : التعريف الفقهي:

إختلفت الأراء حول تحديد تعريف دقيق للمؤسسة العمومية الإقتصادية وذلك راجع للتغيرات التي عرفها نظامها القانوني وستستعرض بعض تعاريف الفقهاء للمؤسسة العمومية الإقتصادية

كلمة مؤسسة تعني ترجمة الكلمة الفرنسيةEntreprise، والكلمتين الإنجليزيتين Underkating و، Firm[1]

وأعطيت عدة تعاريف للمؤسسة العمومية الإقتصادية منها تعريف ترنشي :الذي أكد أنها "هي الوحدة التي تجمع وتنسق بين العناصر البشرية والمادية للنشاط الإقتصادي."وعرفه ألكسندر بيكو أنها :"مشروع إقتصادي تملكه الدولة وتمنح له إستقلال ليقوم بتنفيذ برامج الخطة ،.....بغرض الحصول على فائض ".

ويمكن الإستخلاص مما سبق ،أن المؤسسة العمومية الإقتصادية هي :"كل تنظيم إقتصادي تحوز فيه الدولة أو أي شخص معنوي أخر كل أو أغلبية رأسماله،و يتمتع باستقلال مالي و يعمل في إطار قانوني و إجتماعي معين بهدف دمج عوامل الإنتاج....بغرض تحقيق نتيجة ملائمة ضمن شروط إقتصادية معينة".

الفرع الثاني : التعريف القانوني

عرف المشرع الجزائري المؤسسة العمومية الإقتصادية في المادة 2[2] من الأمر01-04:"أن المؤسسات العمومية الإقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص أخر خاضع للقانون العام أغلبية رأسمالها الإجتماعي ،وتخضع للقانون العام."

من خلال هذا التعريف نستخلص أن لها عدة خصائص وتتمثل في :

أ-العمومية:

ومعناه أن المؤسسة العمومية الإقتصادية شخص من أشخاص القانون العام ،ورأس المال الذي تحوزه في شكل حصص وأسهم هي أموال عمومية تابعة للدولة.

ب-المتاجرة:

المقصود بهذه الخاصية هو إخضاع هذه الأخيرة لأحكام القانون التجاري.

[1] صخري عمر، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 24.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 47 الصادرة في 22، أوت 2001، المتضمنة القانون رقم 01-04،المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها وخوصصتها، ص10

الإقتصادية

ت- الإستقلالية:

ونعني بها تمتع المؤسسة العمومية الإقتصادية بشخصية معنوية مستقلة من حيث الحقوق والواجبات والمسؤوليات[1]،وتكرس هذا المبدأ أكثر بعد صدور الأمر01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسة العمومية الإقتصادية وتسييرها.

المطلب الثاني : أنواع المؤسسات العمومية الإقتصادية

يمكن للمؤسسة العمومية الإقتصادية أن تتخذ عدة أشكال وأنواع وهذا حسب المعايير التالية:

الفرع الأول: تصنيف المؤسسة العمومية الإقتصادية حسب المعيار القانوني:

تصنف المؤسسة الإقتصادية حسب هذا المعيار إلى:

1- المؤسسات الخاصة:هي التي تعود ملكيتها إلا شخص واحد أوعدة أشخاص و تتفرع بدورها إلى:

- مؤسسات فردية: وهي التي يمتلكها شخص وحيد ويؤسسها برأسماله الشخصي وتشمل عادة الوحدات الحرفية ،المحلات التجارية...

2- مؤسسات عامة:وهي التي تعود ملكيتها للدولة أو الجماعات المحلية ،ولا يحق للمسؤولين التصرف فيها إلا بموافقة الدولة وتأخذ شكل مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري أو مؤسسة عمومية محلية.

3- مؤسسات مختلطة:هي التي تشترك فيها الدولة مع القطاع الخاص.

الفرع الثاني :تصنيف المؤسسة العمومية الإقتصادية حسب الحجم:

تصنف المؤسسة العمومية الإقتصادية حسب الحجم إلى:

1-المؤسسات الصغيرة: تسمى كذلك لكون عدد عمالها يتراوح بين عامل واحد وعشرة ،وتعود ملكيتها في بعض الأحيان إلى عائلة واحدة ويكون صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول عنها.

2-المؤسسات المتوسطة: في هذا النوع من المؤسسات يكون عدد العمال مابين عشرة عمال و50، وهي مؤسسات نشيطة وتكون فيها مناصب العمل متوفرة.

3- المؤسسات الكبيرة: هي التي يكون فيها عدد العمال أكثر من 500 عامل وتعود ملكيتها لأكثر من شخص، وتتخذ عدة أشكال فقد تكون في شكل مجمع أو في شكل شركات متعددة الجنسيات.

[1] صخري عمر، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 25.

الإقتصادية

الفرع الثالث :تصنيف المؤسسة العمومية الإقتصادية حسب القطاع:

تصنف المؤسسة العمومية الإقتصادية حسب هذا المعيار إلا ثلاث قطاعات :

1- القطاع الأولي: وهو القطاع المرتبط نشاطه بالمواد الطبيعية القريبة للإستهلاك مثل إستغلال الغابات الزراعة والصيد البحري ،والإستخراجات المنجمية.

2- القطاع الثانوي: وفيه تتجمع مختلف المؤسسات العاملة في مجال تحويل المواد الطبيعية من معادن إلى تجهيزات ووسائل إنتاج وكذا مؤسسات تحويل الموارد إلا مواد البناء.

3- القطاع الثالث:ويتضمن مؤسسات خدماتية في مجالات النقل ،البنوك الصحة،البريد**...**

المطلب الثالث :آليات المؤسسة العمومية الإقتصادية

تتمتع المؤسسة العمومية الإقتصادية بشخصية معنوية مستقلة وتعد أداة تنفيذ للتنمية ،ونظرا لأهميتها فقد تم تنظيمها بأجهزة كالآتي :

الفرع الأول :أجهزة المؤسسة العمومية الإقتصادية

كون المؤسسة العمومية الإقتصادية تأخذ شكل الشركة التجارية فهي تتمتع بنفس النظام الخاص بالأجهزة المكونة لها ،سواء كانت في شكل شركة مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة[1] ،وتتمثل هذه الأجهزة في:

1- الجمعية العامة :وتدعى أيضا جهاز المداولة وهي هيئة السيادة، والمجال المناسب للشركاء،وتأخذ شكلين هما ،الجمعة العامة العادية و الجمعية العامة الغير عادية.

2-جهاز الإدارة:ويجمع بين مهام الإدارة والمراقبة وينقسم إلى مجلس الإدارة ومجلس المديرين.

3-جهاز التسيير:ويختلف التسيير باختلاف شكل الشركة بأن يكون بصفة مدير عام أو مسير.

المطلب الرابع :إنشاء وحل المؤسسة العمومية الإقتصادية

بما أن المؤسسة العمومية الإقتصادية شركة تجارية، فإن نظام إنشائها وحلها يخضع للقانون التجاري و للأمر 01-04 .

[1] سعودي زهير، النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية الإقتصادية على ضوء الأمر رقم 01-04، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، 2003 ، ص43.

الفرع الأول: إنشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية

تخضع المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى القاعدة التجارية في إنشائها، إلا انه ونظرا للدور المهم للمؤسسة في التنمية الاقتصادية، ما إستدعى الأخذ بإرادة الشركاء والمساهمين في تأسيس المؤسسة العمومية الاقتصادية[1] ويتم إنشاؤها عبر مراحل:

1- قرار الإنشاء:

نص القانون 88-01 في المادة 14 على كيفية إنشاء المؤسسات العمومية الإقتصادية و ذلك عن طريق القرار الإداري، كما ميز المشرع بين الأوضاع المنشئة للمؤسسة العمومية الإقتصادية، فإذا كانت ذات أهمية إستراتيجية فإنها تنشأ بناءا على قرار من الحكومة، أما إذا كانت لا تحوز على استراتيجية فيعود الإختصاص لصناديق المساهمة، و هذه الأخيرة بموجب الأمر رقم 01-04 أصبحت شركات التسيير للمساهمة، و سعيا لتحقيق التكامل الإقتصادي يمكن إنشاء مؤسسة عمومية بقرار مشترك صادر عن الجمعية العامة الإستثنائية بالمؤسسات و تم إنشاء 8 صناديق مساهمة ذات طابع وطني وهي عبارة عن مؤسسة عمومية اقتصادية في حد ذاتها تأخذ شكل شركات تسيير القيم المنقولة وتخضع للقانون التجاري و قد تم النص على صناديق المساهمة في القانون 88-03 و بإلغاء هذا القانون و صدور قانون 95-22 المؤرخ في25،ديسمبر 1995 عوضت صناديق المساهمة بالشركات القابضة وعند صدور الأمر 01-04 عوضت بشركات المساهمات، فصارت الهيئة المكلفة برقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية و التي تعتبر شركات رؤوس أموال خاضعة للقانون التجاري وطبقا للمادة 5 من الأمر01-04 يتم إنشاء شركات تسيير المساهمة بقرار مجلس مساهمات الدولة الذي عوض المجلس الوطني لمساهمات الدولة بموجب عقد توثيقي في شكل شركة ذات أسهم.

2 -الاكتتاب

إن رأس المال التأسيسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية يتكون من أي مساهمة نقدية أو عينية وفقا للقانون التجاري ، ويعد الاكتتاب من مستلزمات تأسيس الشركة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام، فلا تؤسس إلا بعد القيام بهذا الإجراء، و الذي بموجبه يلتزم شخص بتقديم حصة في رأسمال الشركة تتمثل بشراء سهم أو أكثر من

[1] بعلي محمد الصغير، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتواره في القانون، معهد العلوم القانوية والإدارية، جامعة الجزائر،1990 ص137.

الإقتصادية

أسهم الشركة ويعتبر كذلك الإعلان عن الإرا دة في الاشتراك في مشروع شركة مع التعهد بتقديم حصة في رأس مال تتمثل في عدد معين من الأسهم و له طريقتان :

– التأسيس باللجوء العلني للادخار :يسمى هذا النوع من التأسيس بالمتتابع فهو يقضي بطرح الأسهم للاكتتاب العام وهو التزام شخص بالمساهمة في الشركة عن طريق تقديم مبالغ نقدية أو عينية[1].

– التأسيس دون اللجوء العلني للادخار :هذا الإجراء في تأسيس الشركة خصه المشرع الجزائري بالإعفاء من بعض الإجراءات التي تطبق على التأسيس باللجوء العلني للادخار، و نص عليه في المواد 605 إلى 609 من القانون التجاري.

3– الجمعية التأسيسية:

بانعقاد الجمعية التأسيسية تستكمل إجراءات تأسيس المؤسسة العمومية الاقتصادية و هذه المرحلة تتسم بأهمية كبيرة، و تكون وفقا للشروط و الآجال المحددة في القانون التجاري في المادة 604.

الفرع الثاني :حل المؤسسة العمومية الاقتصادية

تم التعرض إلى موضوع حل المؤسسة العمومية الاقتصادية في نص مواد القانون المدني من المواد337 إلى 449 والقانون التجاري في المواد 715 مكرر 17 إلى 715 مكرر 20 و 589 إلى 591 و بحل المؤسسة العمومية الاقتصادية تتلاشى شخصيتها القانونية، و تتمثل طرق حلها فيما يلي :

1– الحل بالتراضي:

يكون تعبيرا عن رغبة الشركاء المساهمين في حل المؤسسة بالتراضي كما يمكن للمساهم أو الشريك الانسحاب بشروط ويملك الشركاء حق الاتفاق على إدماج عدة شركات حيث تقضي الشركة الحديثة على الشركة القديمة.و يكون عن طريق : الإتفاق، الاندماج أو الانفصال.

– الحل بالاتفاق :وفقا للمصلحة العامة فانه يمكن للشركاء أو المساهمين أن يتفقوا على حل المؤسسة العمومية الاقتصادية، ويتم حلها عن طريق الجمعية العامة الاستثنائية وفقا للشروط .والإجراءات المحددة قانونا

[1] بعلي محمد الصغير، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الدكتواره في القانون، معهد العلوم القانوية والإدارية، جامعة الجزائر،1990 ص144.

الإقتصادية

– الحل بالإدماج أو الانفصال :تنحل المؤسسة العمومية الاقتصادية عن طريق اندماج عدة مؤسسات في شكل مؤسسة أو تنفصل مؤسسة عن عدة مؤسسات، وذلك بإبرام عقد مؤسسة أو عدة مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى ، وذلك طبقا للمادة 35 من القانون 88-01.

2-الحل القانوني

تتمثل حالات حل الشركات التجارية عموما بقوة القانون لهذه الأسباب:

– حلول أجالها و إتمام الهدف الذي أنشئت من أجله.

– هلاك كل أو جزء كبير من أ رسمال المؤسسة، أو موت أحد الشركاء، الحجر عليه، إعساره، إفلاسه أو للتأميم، و أحال الأمر 01-04 حل الشركة إلى الأحكام العامة و طبقا للمادة 1و6 من نفس استثنيت بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية من جهة ومن جهة أخرى فانه لا يمكن تطبيق حالة التأميم لأنه لا يمكن أن يأمم شخص شيء ملك له.

3– الحل الإداري:

يتم هذا النوع من الحل بموجب قرار إداري صادر عن الحكومة، حيث يعين وزير المالية بموجبه مصفي للقيام بمهام تصفية المؤسسة العمومية الاقتصادية.

4 -الحل القضائي:

يمكن حل الشركة في بعض الحالات المنوه بها في القانون التجاري لا سيما عند خسارتها ثلاثة أرباع رأسمالها أما بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية المنظمة على شكل شركات مساهمة فنصت المادة 715 مكرر 20[1] على أن انخفاض الأصل الصافي للشركة إلى أقل من ربع رأسمال الشركة، فإن مجلس المديرين حسب الحالة ملزم في خلال الأشهر الأربعة التالية للمصادقة على الحسابات التي كشفت عن هذه الخسائر، باستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب إتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الأجل.

المطلب الخامس: مفهوم التصفية

التصفية معناها إنهاء الشركة بعد حلها و حصر موجوداتها و تحصيل حقوقها و وفاء ديونها و قسمة الباقي على شركائها.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص453.

الإقتصادية

وبناءا على نصوص القانون التجاري الجزائري فإن المشرع يعتبر التصفية عملية ضرورية ولازمة تلي إنقضاء الشركة وذلك لتسوية المراكز القانونية للشركة من أجل تمكين المتعاملين معها من إستيفاء حقوقهم، وذلك مهما كانت أسباب الحل، كما أنه من الضروري إتباع عنوان واسم الشركة بالبيان التالي: " شركة في حالة تصفية" وهذا الغرض حماية للمتعاملين مع الشركة أثناء التصفية،بالإضافة إلى هذا فإن حل الشركة لا ينتج آثار على الغير إلا ابتداء من اليوم الذي ينشر فيه في السجل التجاري وهذا ما جاء في نص المادة 776 من القانون التجاري الجزائري: "تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان السبب ويتبع عنوان أو اسم الشركة بالبيان التالي" **شركة في حال تصفية**".

وتبقى الشخصية المعنوية للشركة قائمة لاحتياجات التصفية إلى أن يتم إقفالها و لا ينتج حل الشركة آثاره على الغير إلا ابتداء من اليوم الذي تنشر فيه في السجل التجاري.

الفرع الأول: أسباب حل وتصفية المؤسسات العمومية الإقتصادية :

نصت المادة 34 من القانون 88-01 أنه يمكن حل المؤسسة العمومية الإقتصادية بحكم القانون أن تتوقف عن العمل في الحالات الآتية :

1- عندما تكون موضوع حل قبل حلول الأجل في الحالات الواردة في المادتين 683 و 690 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26، سبتمبر 1975.

2- عندما تدمج مع مؤسسة أو عدة مؤسسات عمومية إقتصادية أخرى.

3- عندما تكون موضوع إجراء إعادة هيكلة يتضمن إلغاء الشخصية المعنوية القديمة و تخصيص مجموع أصولها الصافية لمؤسسة عمومية إقتصادية جديدة.

4- عندما تدمج مؤسسة عدة مؤسسات عمومية إقتصادية بكاملها و تحل الشركة الجديدة محل الشركة المدمجة من حيث الحقوق و الإلتزامات (المادة 35 من القانون 88-01).

5- قد تتعرض المؤسسة العمومية الإقتصادية لإستثناء إجراء قضائي يضعها في حالة إفلاس لإنعدام السيولة المالية إنعداما مستديما، بسبب إعسار مثبت بقاعدة قانونية مسنونة لهذا الغرض بموجب قانون خاص، يحدد أيضا القواعد الإجرائية و كيفيات تنفيذ التصفية، غير أنه يمكن للحكومة إتخاذ تدابير وقائية تقنية و إقتصادية أو إعادة هيكلتها أو مدها بالعون المالي، في حالة إذا كان هذا القرار القضائي المتضمن الحل يمس بمصالح هامة إقتصاديا أو بالدفاع الوطني أو التشغيل، فتقوم بتدابير تؤدي إلى انقضاء الإجراء القضائي الجاري.

الإقتصادية

* و حسب المادة 37 من القانون 88-01[1] تتم التصفية بالتراضي للمؤسسة العمومية الإقتصادية المنحلة وفقا للشروط و الكيفيات المحددة في الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26،سبتمبر 1975.

و بمقتضى المرسوم التنفيذي[1]رقم 94-294 المؤرخ في 25،سبتمبر 1994 المتعلق بكيفيات حل و تصفية المؤسسات العمومية غير المستقلة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و في مادته الثانية[2] يتخذ الوزير المختص بالقطاع بعد استطلاع رأي مجلس الحكومة قرار حل المؤسسة العمومية غير المستقلة ذات الصبغة الوطنية أو المحلية و التي لا تتوفر فيها شروط النجاعة الإقتصادية. و يمكن أيضا حل المؤسسة العمومية الإقتصادية ذات الصبغة الوطنية حسب الكيفية نفسها التي أنشأت بها في الحالتين الآتيتين:

1- إذا انتهت المهمة المسندة إليها و أسندت إلى هيئة أخرى.

2- إذا فقدت المؤسسة شروط النجاعة و تعذر تحويلها إلى مؤسسة عمومية ذات طابع إداري.

الفرع الثاني: المصفي ومهامه

1- تعريف المصفي: هو الشخص أوالأشخاص المكلفون بإدارة العمليات اللازمة لتصفية الشركة، كما قد يعين المصفي من طرف المحكمة إذا لم يتفق الشركاء على تعيينه.

2- مهام المصفي:

على اعتبار المادة 788[3] من القانون التجاري الجزائري الفقرة الأولى والثانية: " يمثل المصفي الشركة وتخول له السلطات الواسعة لبيع الأصول ولو بالتراضي غير أن القيود الواردة على هذه السلطات الناتجة عن القانون الأساسي أو أمر التعيين لا يحتج بها على الغير". وتكون له الأهلية لتسديد الديون وتوزيع الرصيد الباقي... فعلى المصفي أن يقوم بجميع الأعمال اللازمة للمحافظة على أموال الشركة، ومن أهم مهامه ما يلي:

- إنجاز الوثائق القانونية اللازمة الخاصة بالتصفية.
- القيام بإجراءات النشر لإعلام الغير بحل الشركة.

---

[1]الجريدة الرسمية العدد 02 ، المؤرخة في 13، يناير 1988 ،المتضمنة القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12، يناير 1988المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية.

[1] الجريدة الرسمية العدد 63 ، المؤرخة في 25، سبتمبر 1994 ،المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 94-294 المؤرخ في 25، سبتمبر 1994المتعلق بكيفيات حل و تصفية المؤسسات العمومية.

[2] نفس المرجع ، ص 15.

[3] القانون التجاري الجزائري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص544

الإقتصادية

- بيع موجودات الشركة.
- تحصيل الديون المستحقة للشركة.
- تسديد التزامات الشركة.
- تقديم كشف حسابي تفصيلي عن أعمال التصفية مع إبراز نتيجة التصفية.

- عليه أن يودع في الحساب الجاري لدى البنك باسم الشركة التي تجري تصفيتها في أجل 15 يوما إبتداء من يوم قرار توزيع الأموال الناتجة عن التصفية

- عليه إيداع بمصلحة الودائع والأمانات لأجل سنة واحدة إبتداء من إختتام التصفية، الأموال المخصصة للدائنين أو الشركاء والتي سبق لهم أن طلبوها.

وجاء في المادة 789[1] من القانون التجاري الجزائري: " يضع المصفي في ظرف ثلاثة أشهر من قفل كل سنة مالية: الجرد وحساب الاستثمار العام وحساب الخسائر والأرباح، وتقريرا مكتوبا يتضمن حساب عملية التصفية خلال السنة المالية المذكورة..." وإذا تعذر إنعقاد الجمعية يودع التقرير المتعلق بهذا الموضوع في كتابة المحكمة ليطلع عليها كل من يهمه الأمر.

الفرع الثالث: خطوات التصفية

يعين الوزير المكلف بالمالية بقرار ،فور حل المؤسسة العمومية الإقتصادية مكلفا بالتصفية من بين المحترفين في المحاسبة والمعتمدين من نقابة مندوبي الحسابات ،ويبين قرار التعيين على الخصوص مدة وكالته ومبلغ أتعابه ولقد أحاطت المادة 767 من القانون التجاري الجزائري بكل جوانب تعيين المصفي وذلك كما يلي: "ينشر أمر تعيين المصفين مهما كان شكله في أجل شهر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وفضلا عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية للولاية التي يوجد مقر الشركة بها.

1- عنوان الشركة أو اسمها عند الاقتضاء بمحضر الشركة.

2- نوع الشركة متبوعا بإشارة "في حالة تصفية".

3- مبلغ رأس المال.

4- عنوان مركز الشركة.

[1] القانون التجاري الجزائري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص545

الإقتصادية

5- رقم قيد الشركة في السجل التجاري.

6- سبب التصفية.

7- إسم المصفين ولقبهم وموطنهم.

8- حدود صلاحياتهم عند الإقتضاء.

كما يذكر في نفس النشرة بالإضافة إلى ما تقدم :

1- تعيين المكان الذي توجه إليه المراسلات والمكان الخاص بالعقود والوثائق المتعلقة بالتصفية.

2- المحكمة التي يتم في كتابتها إيداع العقود والأوراق المتصلة بالتصفية بملحق السجل التجاري.

وتبلغ نفس البيانات بواسطة رسالة عادية إلى علم المساهمين بطلب من المصفي.

خلاصة الفصل :

لنجاح مهنة المراجعة و بلوغها الأهداف المرجوة و المتمثلة في تقديم خدماتها لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في مخرجات هذه المهنة، يتوجب على محافظ الحسابات الإلتزام بتطبيق المعايير القانونية المتفق عليها للمراجعة و قواعد السلوك المهني، و مراعاة لقوانين المنظمة للمهنة.

و نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات، وضعت التشريعات في الجزائر على محافظ الحسابات، العديد من الإلتزامات و المسؤوليات التي يتحملها نتيجة الخطأ أو المخالفة، كما تكفل قانون 10-01 ببيان العقوبات التأديبية و تحديد الإطار القانوني لتسيير و عمل شركات محافظة الحسابات، و هذا كله ساعد على إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات و الهيئات من قبل مستخدميها كما زادت كفاءة محافظ الحسابات في المساهمة في اكتشاف الخطأ، الغش و مختلف ممارسات الفساد المالي.

و ما لا يجب نكرانه أن القانون المدني و التجاري الجزائريين قد تطرقا إلى مهمة حساسة تضاف إلى مجموع المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات، ألا و هي تصفية المؤسسات الإقتصادية في شخص المصفي، كون التصفية هي عملية قانونية تبدأ على إثر إنقضاء مؤسسة و تستمر إلى حين إنهاء أعمالها الجارية و استيفاء حقوقها و دفع الديون المترتبة عليها، ببيان كيفية تعيينه و مهامه و التزاماته و مسؤولياته، ما يجعل عملية التصفية مهمة صعبة تحمل في طياتها عديد الإلتزامات و المسؤوليات.

EITV

يعتبر الإقتصاد الركيزة الأساسية لكل دولة ويقاس مدى تطورها بتطور إقتصادها كما يساهم في تركيبة البنية الإجتماعية والسياسية وتغيراتها من حين لآخر، ويلعب دورا هاما في تطور الشعوب ورسم آفاق مصيرها وهذا ما دفع بدول العالم إلى الإهتمام أكثر بالمجال الإقتصادي والسعي لتطويره بكافة الوسائل الممكنة.

و تعتبر الجزائر من بين الدول التي تسعى إلى تطوير إقتصادها الذي مر بعدة مراحل منذ الإستقلال، وعرفت الجزائر تجربة طموحة من أجل تحقيق التنمية الإقتصادية والنهوض بإقتصادها بصفة عامة، لكن لم تستطع من خلال هذه التجربة تقديم حلول للمشاكل التي ميزت قطاعها الإقتصادي وأصبحت تعتمد في تسيير إقتصادها على مخططات، وركزت في دراستها على أجهزة وأدوات، ومن هذه الأجهزة نجد المؤسسة العمومية الإقتصادية التي كانت الوسيلة المثلى لتنمية القطاع الإقتصادي وتكريسها كأداة بديلة لخدمة السياسة الإقتصادية للدولة، إلى غاية صدور القانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الإقتصادية الصادر في 12،جانفي1988 ،ثم ألغي بصدور الأمر 01-04[1] ،الصادر في 20 ،أوت سنة 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها و خوصصتها، و بناءا على ذلك، سنتعرض إلى تصفية مؤسسة عمومية إقتصادية المسماة مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين EITV.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 47 الصادرة في 22، أوت 2001، المتضمنة القانون رقم 01-04،المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها وخوصصتها.

المبحث الأول: الإطار القانوني و التشريعي لعملية التصفية

المطلب الأول : الإجراءات القانونية لتصفية مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرينEITV

كما ذكر سابقا، فإن التصفية حسب مواد القانون التجاري تعد عملية ضرورية ولازمة تلي انقضاء الشركة لتسوية مركزها القانوني و تمكين المتعاملين معها من استيفاء حقوقهم، و حسب المادة 37 من قانون 88-01 تتم تصفية المؤسسة العمومية الإقتصادية بالتراضي وفقا للشروط و الكيفيات المحددة للقانون.

و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 94-294 المؤرخ في 25،سبتمبر 1994 المتعلق بكيفيات حل و تصفية المؤسسات العمومية غير المستقلة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و في مادته الثانية، يتخذ الوزير المختص بالقطاع بعد استطلاع رأي مجلس الحكومة قرار حل المؤسسة العمومية غير المستقلة ذات الصبغة الوطنية أو المحلية و التي لا تتوفر فيها شروط النجاعة الإقتصادية.

و أشار المرسوم التنفيذي رقم 94-294 في نص المادة 04 منه إلى إحداث الوزير المكلف بالمالية لجنة للتصفية على مستوى كل ولاية تكلف بمتابعة عمليات التصفية و مراقبتها، و يترأسها مدير أملاك الدولة الولائي و الذي يعين في الوقت نفسه آمرا بالصرف و تتكون هذه اللجنة من : المدير الولائي لأملاك الدولة، أمين الخزينة، مدير القطاع المعني بالتصفية في الولاية. و جاء تعيين محافظ الحسابات السيد بليدي مصطفى كمصفي للمؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة و المسماة EITV، تنفيذا للمهمة الموكلة إليه و المطابقة للمرسوم التنفيذي 94-294 الصادر في 25،سبتمبر 1994، و المتعلق بكيفيات حل و تصفية المؤسسات العمومية و تبعا للقرار الوزاري رقم 281 المؤرخ في 20،سبتمبر1997 المتضمن قرار حل المؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة و المسماة EITV.

و جمع قرار التعيين و الإتفاق بين وزير المالية، المدير العام للأملاك الوطنية الممثلة من طرف مدير أملاك الدولة لولاية تيارت من جهة، و السيد بليدي مصطفى مصفي مؤسسةEITV من جهة أخرى، طبقا للمرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29، ديسمبر 1993 و المرسوم التنفيذي رقم 94-267 المؤرخ في 07، سبتمبر 1994 المحدد لكيفيات و طرق سير الحساب الخاص رقم 076-302 و كذا المرسوم 94-294 الصادر في 25،ديسمبر 1994 المتعلق بحل و تصفية المؤسسات العمومية.

و طبقا لأحكام الإتفاقية المبرمة[1] حددت عملية التصفية بأربعة أشهر إبتداءا من 25،أكتوبر 1997.

[1]الإتفاقية رقم LQ/97/003، المؤرخة في 30،نوفمبر1998، المتضمنة تعيين السيد بليدي مصطفى مصفي مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة و المسماة EITV.

EITV

المطلب الثاني: جرد وتقيم عناصر الميزانية وتسديد حقوق الغير لمؤسسة EITV

1 – إعداد عناصر الميزانية:

إن المصفي يشرف بعد تعيينه على الجرد وإعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج و تعد هذه الميزانية بمثابة الميزانية الافتتاحية أو نقطة إنطلاق أشغال التصفية، كما يجب أن يلحق هذه الميزانية الجرد المنظم (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، والديون).

ويشترط أن تكون هذه الوثائق مفصلة وواضحة من أجل تسهيل عملية التصفية[2]، ومن خصائص هذه الميزانية أنها تعكس ما هو موجود فعلا أو الوضع الفعلي للمؤسسة.

2- جرد وتقييم عناصر الميزانية:

1- بالنسبة للسلع غير المحسوبة:

في حالة السلع المحصلة غير المعلنة في المحاسبة لا بد أن تنجز وتعرض وضعية من طرف المصفي للجنة التصفية. للتدقيق فيها ،ثم ترسل إلى أمين الخزينة الولائي كما حددته المادة 08 من المرسوم التنفيذي 94-294

الجدول رقم (01): يوضح جرد وتقييم السلع غير المحسوبة

جرد الأصول الثابتة ..... .

تاريخ ..... .

نوع الأصل الثابت..... .

التعيين	تاريخ الإقتناء	سعر الإقتناء	مبلغ الإهتلاكات	المبلغ الصافي	مكان التخزين

الجدول معد من طرف مصفي المؤسسة

حالة الاستثمارات الجارية (الاستثمارات قيد التنفيذ)

الجدول رقم (02): يوضح جرد وتقييم الاستثمارات الجارية

جرد الأصول الثابتة ..... .

تاريخ ..... .

[2] مهاني صفية دلال ،معالجة تصفية الشركات من الناحية القانونية والمحاسبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، دفعة 2013 ،ص 23.

نوع الأصل الثابت..... .

التعيين تاريخ الإقتناء سعرالإقتناء مدة ونسب الإهتلاك مبلغ الإهتلاكات المبلغ المحاسبي الصافي

الجدول معد من طرف مصفي المؤسسة

جرد المخزونات: إن هذا النوع من الجرد يهتم بالمخزون الموجود على مستوى مخازن المؤسسة وخارجها، ومن الضروري إحصاء مختلف أماكن التخزين الموجودة على مستوى المؤسسة وكذلك خارجها، وإجراء تصنيف (فرز) وتجميع المدخلات والمخرجات في مكان واحد إذا أمكن، والهدف من هذه الإجراءات هو التفريق بين المخزونات ذات القيمة المنخفضة والمخزونات الدائمة ويتم جرد المخزونات المتغيرة ، في حالات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح طريقة جرد المخزونات والمتمثلة في قطع الغيار

جرد الأصول الثابتة ..... .

تاريخ ..... .

نوع المخزونات..... .

حالة المخزونات..... .

التعيين الكمية السعر الوحدوي السعر الإجمالي الملاحظات

الجدول معد من طرف مصفي المؤسسة

إن الأصول الثابتة ذات الطبيعة القانونية الطبيعية و غير المحددة يجب أن تبلغ إلى مصالح أملاك الدولة لتبت في مصيرها، والأصول الثابتة الموهوبة أو المستأجرة يجب أن ترجع إلى ممتلكيها،أما السلع الأخرى المنقولة وغيرها تصفى بنفس الشروط كتلك المسجلة في المحاسبة.

2- بالنسبة للسلع المحسوبة لكن غير الناتجة ماديا:

هذا النوع من السلع يجب أن يشكل هو الأخر موضوع حالة مفصلة من طرف المصفي وتقوم لجنة التصفية باعتماد الخطوة الواجب أخذها بعين الاعتبار قصد اللجوء إليها عند الإقتضاء من طرف العدالة.

جرد الأصول الثابتة:

يجب أن يتم وضع جرد كامل للأصول الثابتة بالتفاصيل والبيانات ويجب أن يشمل مختلف أنواع الأصول الثابتة التي يجب أن تعالج حسب خصوصياتها ومثال ذلك:

1 – حالة الأراضي: يجب أن تحتوي بيانات جرد الأراضي على ما يلي:

الموقع:.....

المساحة:.....

سعر الشراء(القيمة المكتسبة):.....

2 – حالة التجهيزات: وسائل الإنتاج والمتمثلة في حافلات النقل.

الجدول رقم (04): يوضح جرد وسائل النقل

جرد الأصول ..... .

تاريخ ..... .

نوع الأصل..... .

التعيين	تاريخ الإقتناء	قيمة الإقتناء	مبلغ الإهتلاكات	القيمة الصافية	الحالة العامة للأصل

الجدول معد من طرف مصفي المؤسسة

3- إحصاء الحقوق والديون:

إضافة إلى جرد الاستثمارات والمخزونات يتم إعداد وترتيب الحقوق و الديون حسب مبدأ الأولوية أو الأسبقية ثم تخضع للتحليل وبطريقة مفصلة حالة بحالة للتأكد من وجودها الفعلي حيث يقسم إلى:

- حقوق مستحقة كليا.
- حقوق مستحقة جزئيا.
- حقوق غير مبررة وبالتالي ملغاة.

* وتم حسب المادة 767 [1]من القانون التجاري ، الإعلان و نشر أمر تعيين المصفي من طرف رئيس لجنة التصفية عن تصفية مؤسسة مابين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة EITV ،في جريدة وطنية LE QUOTIDIEN D'ORAN بتاريخ 25،جانفي1998، من أجل استلام الشكاوى من المتعاملين مع المؤسسة المنحلة، ليتكفل المصفي لاحقا بتحصيل الحقوق وتسديد الديون، و إحصاء جميع النزاعات المتولدة عنها واتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة.،بالتنسيق مع المكلفين بتحصيل عائدات أصول المؤسسات المحلة،كما نصت عليه المادة 09من المرسوم التنفيذي 94-294 وتصب في الحساب الخاص 076-302،

أما الديون يتم إعدادها وتقييمها والتأكد من صحة مضمونها حيث تلغى جميع الديون المعدومة ويتم تحضيرها للتسديد.

4- تسديد حقوق الغير:

بعد تحويل أصول الشركة إلى نقدية يقوم المصفي بتسديد جميع الحقوق الغير ممتازة منها والعادية، وذلك قبل قيامه بتوزيع أي أموال ويبدأ أولا وبعد التنسيق مع لجنة التصفية الولائية والخزينة بسداد مستحقات الحكومة من ضريبة دخل وغيره من إلتزامات الدولة الأخرى ومصاريف التصفية ،وأجور وتعويضات تسريح العمال كما هو محدد في المادة 10من المرسوم التنفيذي 94-294 على أساس أوامر النفقات التي يصدرها الأمر بالصرف إعتمادا على الأوراق الثبوتية المؤشر عليها من طرف المصفي .

و في إطار أحكام المواد 180 و ما يليها من قانون المالية لسنة 1994 ،تم حل 724 مؤسسة عمومية وأسندت تصفيتها إلى مصفين تحت إشراف مدراء أملاك الدولة بصفتهم رؤساء لجان التصفية الولائية، و ترسل هذه اللجنة تقارير دورية إلى الوزيرين، المكلف بالمالية و المختص قطاعيا بالمؤسسة المحلة عن سير عملية التصفية و حسب المادة 09 من المرسوم94-294 تصب عوائد أصول المؤسسة العمومية لحساب التخصيص الخاص للخزينة رقم 076-302 و المعنون بتصفية المؤسسات العمومية.

المطلب الثالث : خطوات تصفية مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة EITV

[1]القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص533.

EITV

ووفقا للتعليمة رقم 03[1]، الصادرة عن رئيس الحكومة و المتعلقة بالتنازل عن أصول المؤسسات العمومية الإقتصادية المحلة المنبثقة عن التعليمة رقم 02 المؤرخة في 15، سبتمبر1997،المتعلقة بالتنازل لصالح الأجراء عن أصول المؤسسات الإقتصادية العمومية غير المستقلة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري المحلة و المحددة لكيفيات و شروط التنازل بالتراضي وفق التشريع و التنظيم المعمول به وفق الإجراءات التالية:

1- فقد تم الحل المسبق لمؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين EITV والتي بدأت مزاولة نشاطها في 01،فيفري1983 الحاملة لرقم التسجيل في السجل التجاري 011B83 بناءا على قرار الجمعية العامة الإستثنائية المجسد بالقرار رقم 321 المؤرخ في 18،سبتمبر1997، و عليه قام المصفي بمباشرة أعماله بتبني الإجراءات المنصوص عليها في تعليمة رئيس الحكومة رقم 03 المؤرخة في 02،ماي 1998 على مراحل:

1-1 إحصاء الأجراء الذين يهمهم تملك الأصول و تحسيسهم:

تكلف الشركات العمومية التي ألحقت بها المؤسسات العمومية الإقتصادية بإطلاع مجموع الأجراء على التدابير المتخذة لصالحهم و تحسيسهم بهاو إحصائهم بشرط كونهم أجراء في المؤسسة و مسجلين منذ سنة على الأقل في جدول المستخدمين عند تاريخ الحل مهما تغيرت طبيعتهم القانونية لعقود عملهم (مرسمون-متعاقدون-عمال مؤقتون...) و تحدد الشركة القابضة تاريخا نهائيا بهدف تحفيز عمال المؤسسة العمومية المحلة للتعبير عن إرادتهم بخصوص خيار الشراء وتم الإشارة إلا هذا الإجراء في نص الميزانية الختامية حيث تم إحصاء مجموع 32 موظف(وثيقة ملحقة)

1-2 إعداد الجرد:

أعد المصفي على وجه السرعة جردا لكل الأموال المنقولة و العقارية لتشخيص الأصول المعدة للتنازل عنها و توزيعها في شكل حصص،كما تم التكفل بملف الأرشيف وتأمينه من طرف المدير، و تم الإشارة في الميزانية الإفتتاحية المعدة من طرف المصفي(ملحقات) إلى ما يلي:

1- الوثائق المحاسبية و الأرشيف غير منظم.

2- تسيير المخزون غير خاضع لنظام الإعلام الآلي.

3- غياب دفاتر المحاسبة المنصوص عليها في القانون التجاري في المادة 09-11 [1]لا سيما سجل الجرد و دفتر اليومية.

[1] التعليمة رقم 03 المؤرخة في 02، ماي 1998، المتعلقة بالتنازل لصالح الأجراء عن أصول المؤسسات العمومية الإقتصادية المحلة.

[1]القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص،ص،8-9.

EITV

4- غياب دفاتر المنصوص عليها في التشريع و تنظيم قانون العمل و سوء الإعتناء بها و منها : سجل الأجور،حركة المستخدمين و غياب دفتر العطل السنوية.

5- غياب الدفتر الخاص بالبنك مع تسجيل غياب متابعة الشيكات.

6- وجود وضعية المقاربة للصندوق لكنه غير مطابق للمعايير القانونية.

7- تم الأخذ بعين الإعتبار الجرد موقوف بتاريخ 31، أكتوبر 1997.

8- الميزانية و الرصيد بعد عملية الجرد موقوف بتاريخ 31، أكتوبر 1997 غير مطابقة.

9- غياب فحص الحسابات ما أدى إلى عدم المصادقة على كشف الحسابات.

دراسة الكشوفات:

إعادة فتح الميزانية تمت على أساس الكشف الموقوف بتاريخ 31، أكنوبر 1997 و المستلم من طرف المصفي بتاريخ 07، جوان 1998 في إطار عملية التصفية.

صنف رقم 02 الإستثمارات :

القيمة الإجمالية للإستثمارات = 4.959.962.77 دج

القيمة الصافية للإستثمارات = 842.164.57 دج

الفرق الحالي للإهتلاكات = 4.117.798.20 دج

غياب بطاقات الإستثمار المنصوص عليها في المادة 17 من القرار المؤرخ في 22،جوان 1975 المتضمن كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة PCN .

صنف 04 النفقات:

- غياب فحص الحسابات أدى إلى عدم المصادقة عليها من طرف المصفي.
- وجود تسبيق للعمال يتوافق مع القائمة المسلمة بمبلغ 401.368.17 دج
- وجود تسبيق للموردين غير مبرر بمبلغ 10.000.00دج.
- وجود تسبيق المنح العائلية للصندوق الوطني للضمان الإجتماعي وهو مبلغ مبرر.
- حساب الرسوم و الإقتطاعات غير مفسر.
- حساب الزبائن مأخوذ على أساس القائمة الموقوفة بتاريخ 31،أكتوبر1997 بمبلغ 1.754.536.00دج و هو مطابق للرصيد الموجود في الميزانية.

EITV

الموجودات :أرصدة البنوك

و تتمثل في تسجيل فروقات غير مبررة في أرصدة بنك BADR و BDL و أرصدة الميزانية بسبب غياب وضعية المقاربة.

الصندوق :

- رصيد الصندوق منعدم مقارنة بالمبلغ المدون في الميزانية بتاريخ 31،أكتوبر 1997.
- الرصيد المحاسبي : لاشيء.
- الرصيد الحقيقي : لا شيء.

حساب الأصول الدائم:

مدون بمبلغ 5.920 دج و هو حساب غير مفسر.

الصنف 05 الديون :

و هو حساب مدين بمبلغ 24.000.00 دج.

الحساب الخاص :

و يتضمن مخلفات الأجور بمبلغ 3.039.422.37 دج.

حساب الموردين:

يتضمن قيمة فاتورة قطع الغيار للمورد الخاص السيد نبلي بمبلغ 158.946.58 دج .

حساب قرض بنكي :

بمبلغ 77.500 دج مع الإشارة إلى عدم وجود أصول هذه العمليات الداخلية و غياب تفسيرها من طرف المدير أو المحاسب.

حساب الإستثمار:

بمبلغ 1.808.061.18 دج ، عدم وجود أصول هذه العمليات الداخلية و غياب تفسيرها من طرف المدير أو المحاسب حول عملية إقتناء الحافلات.

حساب مدين مصاريف متنوعة :

و تتعلق بتأمينات حافلات مؤسسة EITV على مستوى التأمينات SAA.

ديون جبائية :

EITV

رصيد محاسبي في 31، أكتوبر 1997 بمبلغ 4.682.233.63 دج.

رصيد إشعار لغير الحائز ATD بمبلغ 11.548.715.03 دج مع تسجيل فرق محاسبي غير مبرر و متحفظ عليه من قبل المصالح المعنية بقيمة 6.866.481.40 دج.

التنظيمات الإجتماعية :

- حساب CNAS يمثل في الميزانية مبلغ 5.714.237.31 دج.

- حساب CNAS تبعا لشهادات CNAS : بمبلغ 4.877.144.44 دج مع تسجيل فرق محاسبي غير مبرر بقيمة 837.092.87 دج.

الخلاصة : غياب محاسبة موثوقة الشيء الذي لم يسمح للمصفي بتحليل حسابات الميزانية الموقوفة بتاريخ 31،أكتوبر 1997.

1-3 تكوين الحصص و المجموعات[1]:

بعد تشخيص أصل الشركة محل التنازل عن طريق عملية الجرد المعدة و المرسلة من طرف المصفي تقوم الشركة القابضة في توزيعها إلى حصص تسمح بممارسة نشاط إقتصادي مستقل، يتمثل في مجموع الأموال و يتعلق الأمر بسلاسل إنتاجية، ورشات إنتاجية، وحدات إنتاجية أو خدمات ... ثم تستدعي الأجراء الموقعين للإلتزام بالتجمع في شكل مجموعات منظمة في إطار شركات وفق شكل قانوني مع تقديم المساعدة لهم و يستحسن ألا يفوق عدد المجموعات المكونة عدد الحصص الناتجة عن التوزيع و تم الإحتفاظ بخمس موظفين لغاية الإنتهاء من عملية التصفية و هم المدير،المحاسب و ثلاث حراس، و حسب المادة 766[1] من القانون التجاري، بعد اعتبار هذه الشركة في حالة تصفية من وقت حلها، أتبع عنوانها بالبيان التالي " **شركة في حالة تصفية**" ، و تم صنع ختم يحمل ملاحظة **مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة EITV** في حالة التصفية، و ختم آخر يحمل ملاحظة **مصفي مؤسسة ما بين البلديات لنقل المسافرين بقصر الشلالة EITV** و تم تبليغ المصالح و الإدارات العمومية بقرار الحل و التصفية، مثل الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي CNAS، الضرائب و البنوك.كما تم إستلام 10 أختام للمؤسسة الخاضعة للتصفية و تسليمها بمحضر إلى مصالح أملاك الدولة بتاريخ 08، ديسمبر1998.

[1] التعليمة رقم 03 المؤرخة في 02، ماي 1998، المتعلقة بالتنازل لصالح الأجراء عن أصول المؤسسات العمومية الإقتصادية المحلة.

[1] القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص 533.

4-1 تقييم و توزيع الأصول المزمع التنازل عنها الأجراء:

بعد الإنتهاء من عملية توزيع الأصول في شكل حصص، يترتب على الشركات القابضة بالتشاور مع المصفي الشروع في تقييم الحصص المكونة وفق رأي الخبراء في مصالح أملاك الدولة المختصة إقليميا، ثم توزع على مجموعات الأجراء على أساس إتفاق رضائي بينها و في حالة ترشح عدة مجموعات لتملك نفس الحصة يلجأ إلى عملية القرعة التقليدية للفصل.

5-1 حساب المساهمات المخولة للحقوق و تعويضات التسريح:

يشرع المصفي فور تلقيه القوائم المعدة و المرسلة من طرف الشركة القابضة في حساب المساهمات المخولة للحقوق و كذا تعويضات التسريح المستحقة للأجراء الراغبين في تملك الأصول و المنتظمة في شكل مجموعات، و المساهمة في رسملة شركاتهم و دفع المساهمة الأصلية، و بعدها يعد شهادة تبين المبلغ الحقيقي للمساهمة المعنية الآيلة لكل شريك، في حين أن الأجراء الغير مهتمين بشراء الأصول يتم تعويضهم طبقا للترتيبات المنصوص عليها بعنوان مبالغ تعويضات التسريح المباشر و تدفع مبالغ المساهمات الآيلة لهم للصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو CNR حسب الحالة، و تم الإشارة في الميزانية الختامية إلى:

تسوية ملفات عمال المؤسسة EITV البالغ عددهم 32 موظف و المودعة بتاريخ 13،جانفي 1998 كالآتي :

- تسوية موظفين إثنين في التقاعد العادي.
- ملف موظف واحد مرفوض من طرف CNAC لعدم إستوفائه للشروط القانونية.
- 19 ملف موظف مقبول من طرف CNAC.
- 10 موظفين في إطار التنازل عن أصول المؤسسة لتأسيس SARL.

تسوية منح التسريح:

القسط الأول : 13 أجير = 255.400.86 دج

القسط الثاني : 07 أجراء = 143.494.95 دج

المجموع = 398.895.81دج

مجموع الحوالات على مستوى الخزينة لصالح بنك BDL

مخلفات الأجور= 2.638.054.20 دج

منح التسريح = 398.895.81 دج

EITV

المجموع = 3.036.950.01 دج

6-1 تكوين المجموعات على شكل شركات:

يتعين على مجموع الأجراء المستفيدين من الحصص المشكلة الإتصال فورا بموثق قصد تنظيمهم في شركات كما يقدم كل عضو من المجموعات شهادته الفردية للمساهمة من طرف المصفي و المبينة بمبلغ التعويضات الآيلة له من جراء التسريح.

- يقوم الموثق المعني بتحرير العقد التأسيسي للشركة المنشأة ، مع إيداع الأسهم أو حصص الشركة بقدر المساهمات لكل أجير، و يحول المصفي المبالغ الإجمالية للمساهمات لحساب مكتب التوثيق.

2- شروط التنازل :

بعد تحديد مجموعات الأجراء المهتمين بتملك الأصول و القيام بتشكيل الحصص و تقييمها تتفاوض الشركة القابضة مع ممثلي مجموعات الأجراء ، لتحديد تاريخ و ساعة توزيع الحصص مع تمتع هذه المجموعات بنفس المزايا المنصوص عليها في أحكام الأمر المتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية و هي :

- تخفيض 15بالمائة من القيمة التجارية للحصص المتنازل عنها.
- يقوم الموثق بتوزيع المبلغ الإجمالي لمساهمات الشركاء المحول من طرف المصفي على النحو الآتي :

- 80 بالمائة من المبلغ تحول إلى حساب تصفية المؤسسة العمومية الإقتصادية المحلة .

- 20 بالمائة من المبلغ تحول إلى حساب شركة الأجراء.

- يتعين التأكيد أنه بمجرد تحويل مبالغ المساهمات المخولة للحقوق و التعويضات عن التسريح لحساب الموثق ، يقوم هذا الأخير بإعداد عقد التنازل و يتضمن تحت طائلة البطلان، لا سيما الشرط الذي ينص على أن الأملاك العارية لا يمكن أن تكون موضوع معاملة إلا بعد دفع أسعارها كاملة و يسعى المصفي بكل المساعي لتسوية وضعية العقارات، كما يقوم بتسليم الوعاء العقاري للمؤسسة لمصالح أملاك الدولة للتصرف فيه،و لتفادي تأخير عملية التنازل يعد الموثق وعد بالبيع.

و تم التنازل لصالح العمال الأجراء البالغ عددهم عشرة عمال في إطار التعليمة رقم 02 المؤرخة في 15،سبتمبر 1997 عن العتاد و المتمثل في حصتين و ذلك في شكل شركتين ذات مسؤولية محدودة على التوالي : SARL OTT و SARL KCTV .

و تم صب المبلغ في حساب الأستاذ مشارفي موثق بوهران بحوالتين الأولى تحت رقم 158 بتاريخ01،مارس 1998 و الثانية تحت رقم 63 و الخاصة بمنح التسريح لحساب الخزينة العمومية، و تم تأسيس مؤسستين جديدتين

EITV

باجتماع خمس عمال أجراء في المؤسسة الواحدة، و تم تحرير عقد المؤسستين أمام الأستاذ مشاريفي موثق بوهران كالتالي :

SARL OTT

رأس المال الإجتماعي	415.000.00 دج
مبلغ منحة التسريح	106.285.20 دج
مبلغ COD CNAC	308.443.47 دج
مجموع الحقوق	414.728.67 دج

تم دفع 80 بالمائة من مبلغ بشيك للخزينة العمومية تحت رقم 064949 المؤرخ في 20، أفريل 1998

SARL KCTV

رأس المال الإجتماعي	398.000.00 دج
مبلغ منحة التسريح	110.613.60 دج
مبلغ COD CNAC	287.292.43 دج
مجموع الحقوق	397.906.04 دج

تم دفع 80 بالمائة من مبلغ بشيك للخزينة العمومية تحت رقم 064950 المؤرخ في 20، أفريل 1998

المطلب الرابع: المراحل الأخيرة في التصفية

1- إقفال التصفية:

حسب ما جاء في المادة 773 من القانون التجاري فإنه في نهاية عملية التصفية يستدعى جميع الشركاء للنظر في الحساب الختامي و في إبراء إدارة المصفي و إعفائه من الوكالة و التحقق من اختتام التصفية وبذلك يتم إيراد التقرير النهائي للمصفي و نهاية تكليفه ولذا تعد عملية الإقفال من المراحل الأخيرة لعملية التصفية.

2- نشر إعلان إقفال التصفية[1]:

حسب المادة 775 من القانون التجاري ، يتم نشر إعلان إقفال التصفية الموقع عليه من المصفي بطلب منه في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية، أو في جريدة معتمدة بتلقي الاعلانات القانونية، يتضمن هذا الإعلان البيانات التالية:

[1] القانون التجاري الجزائري، مطبوعات بيرتي، الجزائر،2002،الطبعة 02، ص538.

EITV

1- العنوان أو التسمية التجارية متبوعة عند الإقتضاء بمختصر إسم الشركة.

2- نوع الشركة متبوع ببيان " **في حالة التصفية**"

3- مبلغ رأس مالها.

4- عنوان المقر الرئيسي.

5- أرقام قيد الشركة في السجل التجاري.

6- أسماء المصفين و ألقابهم و موطنهم.

7- تاريخ و محل انعقاد الجمعية المكلفة بالإقفال.

8- ذكر كتابة المحكمة التي أودعت فيها حسابات المصفين.

ويجب ذكر المكان الذي تم فيه حفظ جميع الأوراق والسجلات الخاصة بالشركة التي قام المصفي بتصفيتها، و هذا ما تم بتاريخ 31،جانفي 2005 بتسليم ميزانية ختامية مصحوبة بتقرير من المصفي.

وأخيرا يقوم المصفي بطلب شطب قيد الشركة من السجل التجاري وذلك بعد إقفال التصفية، و هو ما تم بتاريخ 02، جوان1998 تحت رقم 0126707 مقابل دفع مبلغ 1.000.00 دج، ويكون طلب المصفي مرفوقا بالوثائق التي تبين أنه قام بإيداع الحسابات الختامية ونشر إعلان إقفال التصفية وفي حالة عدم تقديم المصفي لهذا الطلب فمكتب السجل التجاري ملزم بمحو أو شطب القيد من تلقاء نفسه.

خلاصة الفصل:

إن عملية التصفية الهادفة تبدأ من المؤسسة المصفاة باعتبارها العنصر الأساسي والقاعدة التي تنطلق منها التصفية وتصل إلى الهدف المنشود وهو إصلاح التشوهات الهيكلية التي أصابت المؤسسة، إذ أن المصفي يلعب دورا مهما باعتباره المكلف الوحيد بإدارة العمليات اللازمة للتصفية، وهو المسؤول عن نجاح هذه العملية من عدمه.

و لحل أي مؤسسة عمومية إقتصادية هناك إجراءات قانونية يجب إتباعها، فتكفل المشرع الجزائري بموجب القانون التجاري بالنصوص المنظمة لهذه الإجراءات ورتب عقوبات صارمة على المخالفين لها،و أجاز في حالة تعذر تعيين المصفي اللجوء إلى القضاء لتعيينه، و أتاح له سلطات واسعة لإتمام عملية التصفية و تمثيل المؤسسة المصفاة أمام الغير و أمام القضاء.

EITV

من خلال بحثنا المتواضع و المعنون بـ " مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات و دوره في تصفية المؤسسات العمومية الاقتصادية" سعينا إلى الإحاطة بمهنة التدقيق و التركيز على أحد أطرافها الأساسية، و هو محافظ الحسابات الذي يلعب دور فعال في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية و كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري و الميداني للإجابة على الإشكالية الأساسية و التساؤلات المرافقة لها حيث تم التعرض في الجزء النظري إلى إشكالية البحث من خلال فصلين تم فيهما تناول مفاهيم حول التدقيق بتطوره التاريخي و خطوات تنفيذه بالإضافة إلى مهام و مسؤوليات المدقق الخارجي و معايير التدقيق و الأساليب المستعملة في ذلك مع إبراز أهم مميزاتها، أما الجزء الميداني فتمثل في دراسة عملية تصفية للمؤسسة العمومية الاقتصادية عن كثب و ذلك بمكتب محافظ الحسابات مصفي الشركة و التعرف على مختلف الإجراءات المتخذة في هذا الشأن إلى غاية التتويج بإعداد التقرير النهائي.

اختبار صحة الفرضيات :

أ) **حسب الفرضية الأولى**: على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية في عمله و يتطلب ذلك وجود تخطيط لعملية التدقيق و الحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و إعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين فيه نتائج التدقيق هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

ب) **حسب الفرضية الثانية** : يهدف التدقيق الخارجي إلى اكتشاف نقاط ضعف و قوة نظام الرقابة الداخلية و مدى فعاليته و هذا يؤدي إلى تحديد درجة الدقة في البيانات المالية المقدمة و تحديد الاختبارات و الفحوصات التي يجريها محافظ الحسابات على الدفاتر والسجلات و قيامه بالإجراءات المؤكدة لصحة القوائم المالية و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفصل الثالث

دراسة حالة لمؤسسة مابين البلديات لنقل المسافرين EITV

المراجع

الكتب

1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان،الأردن، 1991.

2) ادريس عبد السالم اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1986

3) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993.

4) محمد سمير الصبان وعبد الله ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985.

5) حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

6) صخري عمر، إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

رسائل دكتوراه

1) غرداين عبد الواحد، خوصصة المؤسسة العمومية الجزائرية على ضوء التجارب الدولية ، دكتوراه علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية ، علوم التسيير و العلوم التجارية، دفعة 2012-2013.

2) محمود شحماط، قانون الخوصصة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون، جامعة منتوري قسنطينة، دفعة 2007.

3) بعلي محمد الصغير، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون، معهد العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الجزائر، دفعة 1990.

رسائل ماجستير

1)سعودي زوهير ،النظام القانوني لتسيير و رقابة المؤسسات العمومية الإقتصادية على ضوء الأمر رقم 01-04 ،مذكرة نيل شهادة ماجستير في القانون، فرع: قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم الإدارية بن عكنون، الجزائر دفعة 2003.

رسائل ماستر

1)- نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية: مذكرة نيل شهادة ماستر علوم مالية و محاسبة، تخصص: التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير – بسكرة، دفعة 2011-2012

2) بوعناني نسيمة و بومكواز عبد القادر، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة نيل شهادة ماستر حقوق – فرع القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية – قسم القانون الخاص ، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، دفعة 2012-2013.

3) دحمان عبد الرحمن و ريحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية- شهادة ماستر- علوم مالية و محاسبية ، تخصص : محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة جيلالي بونعامة – خميس مليانة-، دفعة 2016-2017.

4)- أسيل بودة، النظام القانوني للمؤسسة EPE في الجزائر، ماستر – شعبة قانون إقتصادي و قانون أعمال دفعة 2014-2015.

5) بهلول سمية، النظام القانوني للمؤسسة العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر حقوق ، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة محمد خيضر – بسكرة- دفعة 2012-2013

6) رابحي كنزة و تروانسعيد كنزة ،انقضاء الشركات التجارية و تصفيتها، ماستر للقانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة عبد الرحمن ميرة، دفعة 2016-2017.

7)كهينة عيساني وعاشوري وسيلة، تصفية الشركات التجارية في القانون الجزائري، ماستر حقوق قانون خاص شامل ، بجاية ، دفعة 2016-2017.

8) العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية لأراء المهنيين و الأكاديميين)، ماستر حقوق ، المسيلة ، دفعة2014.

رسائل ليسانس

1) مهاني دلال،معالجة تصفية الشركات من الناحية القانونية و المحاسبية، مذكرة نيل ليسانس كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة.قاصدي مرباح – ورقلة-دفعة 2012-2013.

مجلات علمية

1) الأستاذ طيطوس فتحي، المجلة العلمية: دفاتر السياسة و القانون (محافظ الحسابات في الجزائر) العدد التاسع جامعة د.طاهر مولاي – سعيدة- إصدار جوان .2013

2) بن عنتر عبد الرحمن، مجلة العلوم الإنسانية ،مراحل تطور المؤسسة الإقتصادية الجزائرية و آفاقها المستقبلية ، العدد الثاني ، جامعة محمد خيضر بسكرة، إصدار جوان .2002

3) الدكتور الطيب داودي و الأستاذ ماني عبد الحق، مجلة الفكر، تقييم إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر – بسكرة- العدد الثالث.

جرائد رسمية

1) الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11، يوليو 2010 ،المتضمنة القانون 10-01 المؤرخ في 29 ،يونيو .2010

2) الجريدة الرسمية رقم 76 الصادرة في 28، ديسمبر 2017.

3) الجريدة الرسمية رقم 07 الصادرة في 27، يناير .2011

4) الجريدة الرسمية رقم 57 الصادرة في 07، سبتمبر .1994

5) الجريدة الرسمية رقم 63 الصادرة في 25، سبتمبر 1994.

مراسيم تنفيذية

1) المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13، يناير 1992.

2) القانون 10-01 المؤرخ في 29 ،يونيو .2010

3) المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27،يناير .2011

4) المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27،يناير 2011.

5) المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27،يناير .2011

6) المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 13،يناير .1997

7) تعليمة رئيس الحكومة رقم 03 المؤرخة في 02، ماي .1998

8) وزارة المالية، مذكرات و مراسلات الإدارة المركزية للأملاك الوطنية.