الفصل السابع

المراجعة في الجزائر
Auditing In Algeria

1-تعريف المراجع وتعيينه

2- مهام المراجع، حقوقه، وواجباته

3-أتعاب محافظ الحسابات

4-مسؤوليات المراجع

5-انتهاء مهمة المراجع

6-حالات التنافي والموانع

تمهيد:

يعتبر المراجع أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مصلحتين قائمتين ومؤسستين: حماية المساهمين الذين لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات المؤسسة وحياتها القانونية، وحماية مصلحة المؤسسة من جانب آخر، فلا يترك الحبل على غالبه لمجلس الإدارة فيصرف شؤون المؤسسة وفقا لهواه أو يوجهها على نحو يحقق المنافع الشخصية لأعضائه.

1- تعريف المراجع وتعيينه:

1-1 تعريف المراجع:

عرفت المادة (*22*) من القانون رقم: *10-01* محافظ الحسابات (المراجع) بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

***1-2* تعيين محافظ الحسابات:** لقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، دون التدخل في تسيير المؤسسة. وقد تتعدد الأطراف المسؤولة عن تعيين المراجع لكن تبقى الجمعية العامة صاحبة الاختصاص الأصيل.

***1-2-1* التعيين من الجمعية العامة:** إن الأصل أن لكل مساهم في المؤسسة حق مراقبة أعمال الإدارة، لكن نظرا لكثرة المساهمين في مؤسسات المساهمة، وعدم امتلاك معظمهم الثقافة الاقتصادية والمالية للقيام برقابة دقيقة، مستمرة ومجدية، وحتى بتوفر هذه الثقافة فعدم توفر عنصر الوقت اللازم للرقابة، فضلا عن إمكانية إفشاء أسرار المؤسسة، كل هذه العوامل وغيرها أسندت الرقابة للمراجع، وأكثر ما يمكن التركيز عليه في هذه القاعدة هو عدم جواز تعيين المراجع من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وذلك تحت طائلة بطلان التعيين، لأن في ذلك اعتداء صارخ على استقلالية المراجع، والمعروف أن جهة التعيين دائما تكون صاحبة سلطة تبعية ولو تبعية معنوية، وهذا لا يتماشى مع مفهوم وفلسفة وظيفة المراجع الذي جاء ليراقب عمل ونشاط أجهزة التسيير، وبالرجوع للمشرع الجزائري فقد أعطى سلطة تعيين محافظ الحسابات كأصل للجمعية العامة العادية[2]، لكنه لم يكتفي بهذا فقد نظم إجراءات وشروط التعيين بطريقة مضبوطة، وهذا بالنظر لأهمية مهمة محافظ الحسابات، وأهمية النتائج المرجوة منها.

1- المادة (*22*) من القانون رقم: *10-01* المؤرخ في: *16* رجب عام *1431* هـ الموافق لـ: *29* يونيو *2010*م والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2- المادة (*715*) مكرر *4* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

وتقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة حسب المادة *678* من القانون التجاري الجزائري بتعيين، لمدة ثلاث سنوات، محافظ للحسابات – أو أكثر – من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، مع إمكانية تجديد مدة توكيل *Le Mandat* المراجع مرة واحدة فقط من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، المؤسسة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. كما لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (*03*) سنوات.

تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين مندوبي الحسابات هذا ما جاء في نص المادة *715* مكرر *4*"تعين الجمعية العامة العدية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني"، كما تنظر في عزلهم وإقامة دعوى المسؤولية عليهم، كما تقوم بالنظر في تقارير المراقبين عن حالة الشركة والحسابات التي يقدمها مجلس الإدارة وعن الاقتراحات المختصة بتوزيع أنصبة الأرباح. كما تقوم بالبث في تقارير مندوبي الحسابات في حالة امتناع مجلس الإدارة عن تزويدهم بالمعلومات الواجب إبلاغها إليهم.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلا غ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

كما حدد المشرع الجزائري طريقة تعيين محافظ الحسابات في المرسوم التنفيذي رقم *11-32* المؤرخ في *27* فيفري *2011* والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات تطبيقا للمادة (*26*) من القانون *10-01* المنظم للمهنة. وتكون خطوات وشروط تعيين محافظ الحسابات في المؤسسة كالآتي:

– يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير للمؤسسة إعداد دفتر للشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية[1]، ويتضمن دفتر الشروط:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وللحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

1– المادة *3* من المرسوم التنفيذي *11-32*.

- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- الإمكانيات والمؤهلات المهنية والتقنية[1].

– يجب الحصول على قائمة لجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع المعلومات المتكاملة عنهم؛

– يتم اختيار ثمانية محققين من تلك القائمة يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛

– يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق المراجعة؛

– يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومات إضافية ويتم تصفيتهم إلى ثلاثة فقط؛

– يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضة الرسمي المفصل؛

– تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختبار[2].

وبصفة عامة يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

– لتقييم مهمته يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان يمكنه من القيام بتقييم مهمته، وذلك بالاطلاع على تنظيم الكيان وفروعه، وتقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة مع الالتزام بالمحافظة على السر المهني.

– يقدم محافظ الحسابات بناء على ما تقدم عرضا يوضح فيه الموارد المرصودة للقيام بالمهمة، والمؤهلات المهنية للمتدخلين، يحدد برنامج عمل مفصل ويبين التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها مع تحديد آجال هذا الإيداع.

– يقوم الكيان (المؤسسة هنا) بتشكيل لجنة تقييم للعروض المقدمة، وتقوم بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي، وذلك على جهاز التسيير المؤهل والذي يقوم بدوره بعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا[3].

– في حالة تعيينه من الجمعية العامة يقبل محافظ الحسابات المهمة المسندة إليه، وذلك بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

1– المادة (04) من المرسوم التنفيذي 11-32.

2 – أنظر المادتين (26) و(27) من القانون 10-01.

3– المواد (12)، (05)، (06)، (07) و(13) من المرسوم التنفيذي 11-32.

- ولا تتبع الأحكام السابقة في حالة تعيين محافظ الحسابات لأول مرة عند تأسيس المؤسسة، وكذا في حالة تجديد عهدته، وأخيرا إذا تم تعيينه قضائيا[1].

ويجب الإشارة إلى أن اللجنة التي تتم من خلالها تعيين محافظ الحسابات هي التي تقوم بعزله أو تغييره، وفي هذا جميع المؤسسات، لأن عند تعيينه توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة.

***1-2-2* تعيين المراجع بواسطة الجمعية التأسيسية:** أجازت معظم التشريعات تعيين مراجعي الحسابات في مرحلة تأسيس المؤسسة، وذلك من الجمعية العامة التأسيسية بموجب نص المادة *600* فقرة *2* من القانون التجاري المعدل والمتمم. وذلك في المؤسسات التي يكون تأسيسها باللجوء علنا للادخار ويشترط لصحة هذا التعيين أن تتوافر الشروط الخاصة بصحة انعقاد الجمعية التأسيسية، ولعل الحكمة من عدم انتظار انعقاد الجمعيات العادية، هو عدم امكانية حياة ونشاط مؤسسة المساهمة في غياب عضو مهم فيها وهو جهاز المراجع.

***1-2-3* التعيين بواسطة القضاء:** قد لا يتم تعيين المراجع من طرف الجمعية العامة إما نظرا لغفلتها عن ذلك أو لعدم موافقتها على مقترح مجلس الإدارة بتعيين مراجع حسابات معين، كما قد يتعرض المراجع للاستقالة أو الوفاة، أو وجود مانع يمنعه من أداء مهامه خلال السنة المالية، ولأنه لا يمكن للمؤسسة أن تبقى بدون مندوب حسابات، وذلك تحت طائلة بطلان العديد من التصرفات لاسيما اجتماعات الجمعيات العامة، ولطابع الاستحالة، فقد أجاز المشرع الجزائري اللجوء إلى تعيين المراجع أو استبدالهم باللجوء للقضاء، وذلك بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة.

وهذا ما نصت عليه المادة (*715*) مكرر *4* بقولها: "وإذا لم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حلة وجود مانع، أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

ويمارس المراجع المعين من طرف القضاء مهامه بصفة مؤقتة حتى تقوم الجمعية العامة بتعيين المراجع، وهو ما يؤكد الاختصاص الأصيل في التعيين والمعقود للجمعية العامة، فتدخل القضاء كان لمعالجة حالة مستعجلة في إطار استكمال مؤسسات المؤسسة تفاديا للبطلان.

---

[1]- المواد (*14*)، (*02*)، (*11*) و(*15*) من المرسوم التنفيذي *11-32*.

2- مهام المراجع، حقوقه، وواجباته:

2-1 مهام المراجع: أثناء القيام بمراقبة الحسابات لمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 10-01 وهي:

2-1-1 المهام العادية: حسب المادتين 22 و23 فإن المراجع مكلف بالمهام التالية:

- **الإشهاد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة:** ويقصد بانتظام الحسابات هو أن النتائج التي تحتويها هذه الحسابات قد تم التوصل إليها باتباع القواعد المحاسبية اللازمة، والتي تنص عليها القوانين والتنظيمات، وذلك طبعا إذا كانت المؤسسة ملتزمة بمسك حسابات منتظمة ومنضبطة وواضحة.

أما صحة الحسابات فيقصد بها مدى تطابقها مع الإمكانات والقدرات الحقيقية للمؤسسة، النشاطات التي قامت بها خلال السنة المالية، فتكون خالية من كل غش أو تدليس أو إخفاء أو إبدال أو تضليل، قد يلجأ إليه مسيرو المؤسسة والقائمون بإدارتها لإخفاء تجاوزاتهم أو أخطائهم في التسيير.

- **فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في التقرير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص:** إن إثبات ومصادقة محافظ الحسابات حول سلامة حسابات المؤسسة التي يراقبها وانتظامها، وصحة البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة، وصحة إجراءات الجرد السنوي وسلامة الميزانية، يضفي قدرا كبيرا من الوضوح والموضوعية على المعلومات والبيانات المقدمة إلى الجمعية العامة للمساهمين، التي تستطيع بذلك، وقد تحقق لها وضوح الرؤية أن تناقش عن علم، وأن تتخذ القرار المناسب بشأن اعتماد الحسابات والميزانية. وقد جاء هذا في عدة نصوص منها ما جاء في القانون التجاري المعدل والمتمم، فكلف محافظ الحسابات بمهمة وصفها بالدائمة، بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها... يصدقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك.[1]

كما نص على مهمة محافظ الحسابات في مراقبة وفحص الحسابات، القانون 10-01 في مادته 23 فقرتها الأولى والثانية؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

1- المادة (715) مكرر (4) فقرة (2) و(3) من القانون التجاري المعدل والمتمم.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة لكل نقص قد يكشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة: كما نصت المادة *23* من القانون *10-01* في فقرتها الخامسة، على أن يضطلع محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

- إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة[1]؛

- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

- **التبليغ عن الأخطاء والمخالفات:** يكلف محافظو الحسابات، وتحت طائلة مسؤوليتهم الجزائية، بالتبليغ عن المخالفات والأفعال الجنحية التي اكتشفوها خلال ممارسة مهامهم، وذلك للجمعية العامة المقبلة، ولوكيل الجمهورية على التوالي، وهو ما جاء به الرسوم التشريعي *93-08*[2]، ويعاقب المشرع الجزائري جزائيا محافظ الحسابات الذي لم يكشف الوقائع الإجرامية التي اكتشفها لوكيل الجمهورية[3].

***2-1-2* المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام العامة السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- **اطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات:** وتحقيقا لمصلحة المؤسسة فإن محافظ الحسابات ملزم في حالة اكتشافه أثناء تأدية مهامه أخطاء أو عدم انتظام في الوثائق المحاسبية للمؤسسة، بإبلاغ الجهاز الإداري للمؤسسة لاتخاذ ما يلزم من الإجراءات، وكذا لتفادي وصول الأمر للجمعية العامة التي قد تتخذ قرارات حاسمة نتيجة ذلك، وذلك عن طريق المرسوم التشريعي *93-08*[4]؛

---

1 – المواد (*23*)، (*24*) و(*25*) من القانون.

2– المادة (*715*) مكرر *13* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

3– أنظر المادة *830* من القانون التجاري الجزائري.

4– أنظر المادة (*715*) مكرر *10* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطات القضائية؛
- تقدير حصص المساهمين؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

وفي حالة إعداد المؤسسة لحسابات مدعمة "*comptes consolidés*"، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للمؤسسة.[1]

2-2 **حقوق المراجع:** حتى يؤدي المراجع مهمته على أكمل وجه، خول له القانون إضافة إلى التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

2-2-1 **حق الاطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات:** يمكن للمراجع أو محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للمؤسسة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

كما يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة، كما يمكن له أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها[2].كما يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (*06*) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

---

[1]- المادة (*24*) من القانون *10-01* المنظم للمهنة.

[2]- المادة (*31*) و(*32*) من القانون *10-01* المنظم للمهنة.

ولضمان ممارسة سلطاته فقد عاقب المشرع الجزائري مسيري المؤسسة والقائمين بإدارتها في حالة عرقلة مهام محافظ الحسابات بعدم تمكينه من الوثائق والتوضيحات التي يطلبها، فسلط عقوبات جزائية على كل من رئيس المؤسسة والقائمون بإدارتها ومديريها العامين أو كل شخص في خدمة المؤسسة، يتعمد وضع عائق للمراجع أو المراقبات التي يقوم بها المراجع، ففرض الحبس من سنة إلى خمس سنوات والغرامة من *20000* إلى *500000* دج أو إحدى هاتين العقوبتين[1]. وفي كل الحالات فإن محافظ الحسابات، وفي حالة عرقلة مهامه، فإنه يبلغ بذلك كتابيا هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري[2].

***2-2-1* حق استدعاء الجمعية العامة:** من أهم مهام محافظ الحسابات استدعاء الجمعيات، هذا الاستدعاء، وكما بينا، الذي يعود في أصله لأجهزة التسيير، إلا أنه وحفاظا على مصلحة المؤسسة والمساهمين، فإن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة بشرط توفر حالة الاستعجال، هذه الحالة التي تشترط وصول المؤسسة لحالة تستوجب اجتماع المساهمين الذين هم مصدر كل السلطات، وذلك لاتخاذ ما يلزم من إجراءات لتفادي الخطر المحدق بالمؤسسة، مهما كان نوعه.

دعوة الجمعية للانعقاد كلما تقاعس مجلس الإدارة عن اتخاذ هذا الإجراء وكلما اقتضت الضرورة لاستدعائها وعادة يقوم مندوبو الحسابات بذلك عندما ترتكب إدارة الشركة مخالفات مالية تضر بالشركة فيستدعونها للنظر والبث في ذلك بل يستدعونها كلما كانت هناك حالة استعجاليه المادة (*715*) مكرر *4/6* قانون تجاري. وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة (*644*) من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (*3/4*) رأس المال الاجتماعي.

***2-2-2* حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:** يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، باستطاعته حق الاطلاع وواجب الاطلاع، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره[3].

2-2-3 حق الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (*10*) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

***2-2-4* حق الحصول على الأتعاب.**

1- المادة (*831*) من القانون التجاري المعدل والمتمم.

2- المادة (*35*) من القانون *10-01* المنظم للمهنة.

3 - قانون *10-01* لاسيما المواد *31*، *23*، *61*، *71* منه.

2-3 واجبات المراجع:

2-3-1 المصادقة على القوائم المالية: في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

2-3-2 حضور الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

2-3-3 إعداد التقارير التالية: نظرا لتنوع واتسع مهام محافظ الحسابات فإن هناك نوعين من التقارير:

أ- **التقارير العامة:** على محافظ الحسابات واجب تقديم تقريره العام السنوي إلى الجمعية العامة للمساهمين يتضمن ما بذله من جهد في فحص ومراجعة دفاتر المؤسسة وحساباتها وميزانيتها، وأن يضمن كذلك في تقريره موقف إدارة المؤسسة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النوع من المؤسسات، أو أحكام نظام المؤسسة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات المؤسسة للواقع.[1]

والتقرير العام هو خلاصة عمل المحافظ خلال سنة مالية، وهو يمثل وجهة النظر الفنية من الناحية المحاسبية عن وضع المؤسسة المالي، وهو يجسد المهمة الأساسية التي من أجلها وجدت هيئة محافظة الحسابات، وأعطيت لها صلاحيات واسعة وكل ذلك توطئة لأن يكون تقريرها يعكس صورة صادقة وحقيقية للوضع المالي للمؤسسة، والذي يكون قد أُعدّ بكل استقلالية فلا يتلقى محافظ الحسابات أي توجيهات أو تعليمات بشأن مضمون تقريره العام.

ويتضمن هذا التقرير غالبا على:

- ما إذا حصل المحافظ على المعلومات والايضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض.
- ما إذا كان من رأيه أن المؤسسة تمسك حسابات ثبت له انتظامها، وفي حالة وجود فروع للمؤسسة، ما إذا اطلع على ملخصات وافية عن نشاط الفروع، وما إذا كانت الحسابات المدعمة صحيحة ومنتظمة.

1- محمد عطا الله الناجم الماضي، دور الهيئة العامة لسوق المال في حماية أقلية المساهمين في شركة المساهمة (دراسة مقارنة)، مكتبة القانون والاقتصاد، ط 1، الرياض، 2012، ص 185.

– ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر متفقة مع الحسابات والملخصات، وما إذا كانت تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

– ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول المرعية، مع بيان ما جدّ من تعديل على طريقة الجرد التي تم اتباعها في السنة الماضية.

– ما إذا كان من رأيه في ضوء المعلومات والايضاحات التي قدمت له أن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام المؤسسة، على وجوب اثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تعبر وبشكل واضح عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح المؤسسة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.

– ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون متفقة مع ما هو وارد في دفاتر المؤسسة، والوثائق المرسلة للمساهمين، حيث ينبغي للجمعية العامة سماع تقرير محافظ الحسابات قبل إصدار قرارها بالتصديق على قرار مجلس الإدارة، وذلك تحت طائلة البطلان.

– يشير إلى المخالفات والأخطاء التي اكتشفها[1] مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة.

– بيان ما إذا كان محافظ الحسابات قد حصل على المعلومات والايضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرض، مع توضيح الظروف التي تمت فيها هذه المهمة، وما إذا كانت هذه الظروف تمكن من ممارسة رقابة سليمة وصحيحة.

– ما إذا كان محافظ الحسابات قد أتم المهمة المسندة إليه بالمادة (*715*) مكرر *4* من القانون التجاري[2]، وفي حالة تعيين المؤسسة لأكثر من محافظ حسابات فإنه يتعين على هؤلاء إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى وإن كانت مختلفة[3].

وكنتيجة لمهمة المراقبة التي قام بها، فإن محافظ الحسابات يشير إلى النتيجة التي وصل إليها، وينقسم موقفه حسب ما وصل إليه إلى ثلاثة:

– إما يصادق على حسابات المؤسسة ويشهد على انتظامها، وأن محاسبتها تعبر وبصدق عن الوضعية المالية الحقيقية لها، وبعدم وجود مخالفات لأحكام القانون أو القانون الأساسي.

– إما يصادق بتحفظ، فإذا لاحظ محافظ الحسابات أن بعض عناصر الميزانية لا تعبر بصورة صحيحة عن مضمونها، كالمبالغة مثلا في تقدير الاستهلاكات، أو أن بعض دفاتر المؤسسة غير منتظمة، أو

---

[1] المادة (*715*) مكرر *13* القانون التجاري المعدل والمتمم.

[2] – المادة (*04*) من المرسوم التنفيذي رقم *11-73* مؤرخ في *2011/02/16*, يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات.

[3] – المادة (*676*) فقرة *3* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

أن بعض القيود غير واضحة في حساب الأرباح والخسائر، فعليه أن يضمن تقريره التحفظات المناسبة، ويجب أن يعبر بوضوح وبعبارات صريحة عن هذه التحفظات.

وعليه أن يذكر حتى تلك التحفظات والمخالفات التي نبه مجلس الإدارة لها، كما سبق تبيينه ويبقى رأي محافظ الحسابات إيجابيا بالنسبة للمواضيع الأخرى التي لم يشملها التحفظ.

- إما يرفض المصادقة على حسابات المؤسسة متى اكتشف وجود مخالفات أو أخطاء جسيمة تفسد دلالة هذه الحسابات في مجملها فلا تعطي صورة صادقة للمركز المالي للمؤسسة، كما يجوز أن يرفض إصدار هذه الشهادة إذا حالت إدارة المؤسسة بخطئها بينه وبين القيام بواجبات وظيفته، فلم تمكنه مثلا من الاطلاع على مستنداتها الحسابية أو تحقيق موجوداتها والتزاماتها.

ويلتزم محافظ الحسابات في هذه الحالة، بتوضيح الأسباب التي دفعته إلى رفض إصدار هذه الشهادة وذلك في تقريره المرفوع للجمعية العامة، وذلك تحت طائلة مسؤوليته.

وبالنظر لكثرة المسائل التي يراقبها، فإن مهمة الإعلام التي يقوم بها محافظ الحسابات لا تقتصر على التقرير العام.

ب- **التقارير الخاصة:** بالنظر لتخصصه وكفاءته وحياده، ولأنه يمارس الرقابة الخارجية يكلف محافظو الحسابات وإضافة إلى ما سبق ذكره، بالرقابة على العديد من العمليات والتصرفات التي تقوم بها المؤسسة والجهاز الإداري بالتحديد، كما يراقب مدى توفر بعض الشروط التي فرضها القانون سواء على أعضاء الجهاز الإداري أو على التصرفات التي تقوم بها المؤسسة.

وللتأكد من صحة وسلامة هذه العمليات يلزم محافظ الحسابات بوضع تقارير خاصة، ومصدر التزامه هو القانون، فلا يحتاج إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لإجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة[1].

وعلى خلاف التقارير العامة، فإن التقارير الخاصة يرفع بعضها للجمعية العامة العادية، والبعض الآخر للجمعية العامة غير العادية، وذلك حسب طبيعة موضوعها، كالآتي:

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

[1]- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات: دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركات المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، *1991*، ص *208*.

- تقرير خاص حول الاتفاقات المنظمة المبرمة بين المؤسسة ومسيريها[1]؛
- تقرير حول أسهم الضمان التي يجب حوزتها من طرف مسيري المؤسسة والقائمين بإدارتها وقد سبق الإشارة إلى هذا المسألة سابقا[2]، حيث يسهر محافظو الحسابات وتحت مسؤوليتهم على امتلاك مجلس الإدارة للنسبة المحددة قانون من الأسهم والمتخصصة لضمان التسيير، ويبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة العادية.
- تقرير خاص حول أعلى خمسة أجور للقائمين بالإدارة، والتي تكون محل إعلام للمساهمين قبل انعقاد الجمعيات العامة العادية.[3]

وإذا كانت هذه التقارير قد تم النص عليها في القانون التجاري، فإن نصا جديدا تضمنه القانون ***10-01*** الذي جاء في مادته (*25*) الجديدة بكل التقارير التي يعدّها محافظ الحسابات، فنصت وإضافة للتقارير السابقة على:

- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، وهو ما يطلق عليه بإجراء الإنذار ***procédure d'alerte***[4].

والملاحظ أن كل هذه التقارير ترفع للجمعية العامة العادية، وأضافت المادة *25* السابقة، في فقرتها الأخيرة أن معايير التقارير وأشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية تحدد عن طريق التنظيم.
أما عن التقارير الخاصة التي ترفع للجمعيات العامة غير العادية فتتكلم أساسا عن:

- تقرير خاص بتحويل مؤسسات المساهمة، وهو ما نص عليه المشرع الجزائري[5] ويرفع هذا التقرير للجمعية العامة غير العادية، ويشهد محافظ الحسابات في تقريره أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال المؤسسة، وهو حكم جديد جاء به المشرع الجزائري بالمرسوم ***93-08***.
- تقرير خاص بتخفيض رأس مال المؤسسة: يضمنه محافظ الحسابات أسباب التخفيض ومدى جديتها[6].

1- أنظر المادة (*628*) والمادة (*672*) من القانون التجاري المعدل والمتمم.
2- المادة (*621*) من القانون التجاري.
3- المادة (*680*) فقرة *3* من القانون التجاري المعدل والمتمم، والمادة (*25*) فقرة *4* من القانون ***10-01***.
4- المادة (*715*) مكرر *11* من القانون التجاري المعدل والمتمم.
5- المادة (*715*) مكرر *16* من القانون التجاري المعدل والمتمم.
6- المادة (*712*) من القانون التجاري المعدل والمتمم.

– تقرير خاص بزيادة رأس المال: يقدم محافظ الحسابات تقريرا حول عمليات الزيادة ومدى صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بها والمقدمة من الجهاز الإداري، ويتدخل في حالة إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، فيضع تقريره حول هذه المسألة تحت طائلة بطلان المداولة[1]، كذلك يتدخل محافظ الحسابات بتقرير خاص في حالة إصدار الأسهم الذي يتم باللجوء العلني للادخار دون حق التفاضل في الاكتتاب في الأسهم و الذي لا يمنح لصاحبها نفس حقوق الأسهم القديمة[2]، فيحدد سعر الإصدار من الجمعية العامة غير العادية بناء على عدة تقارير أهمها تقرير محافظ الحسابات.

– **كتم السر المهني:** يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (*301*) و(*302*) من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد *47*، *48*، *49* و *52* من القانون *10-01* المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية:

- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- ✓ بناء على إرادة موكليهم. عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

– **تأطير المتربصين:** حيث يلزم محافظ الحسابات، وكذا الحال بالنسبة للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، باستقبال المتربصين وتنظيم عمليات التربص المهني لهم حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية. كما يجب عليهم منح أجرة لهم بحسب الكيفيات المحددة في التنظيم. ويترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم[3].

---

[1] المادة *697* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

[2] المادة *699* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

[3] – المادة (*78*) من القانون *10-01*.

3- أتعاب محافظ الحسابات:

للحفاظ على استقلال وحياد محافظ الحسابات، وبالتالي حماية مصلحة المساهمين والمؤسسة، فإنه يتوجب الحرص الشديد في تحديد الجهة التي تضبط وتحدد أتعاب محافظ الحسابات، ولأن القانون لا يمكن أن يحدد هذا الأجر الذي يختلف بحسب عدة عوامل، فإنه يجب على المشرع التدخل وبقوة على الأقل لضبط معايير تحديد الأتعاب وخاصة الجهة التي تقرره، لأن هذه الأخيرة، وفي حالة سوء النية، ستسعى للتأثير عليه وإخراجه عن حياده. ومن البديهي القول أن هذه الجهة لا يجب أن تكون الجهاز الإداري للمؤسسة، فلا يجب أن يكون لهذا الأخير أي دور في تحديد أجر محافظ الحسابات، ولو بطريقة غير مباشرة.

وتقوم الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات بتحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن تلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية"[1].

تقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم؛ إذ:

- لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت؛

- يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله؛ في حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛

- في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية؛

- لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم إلا إلى الأشخاص المسجلين في قائمة النقابة أو أن يستعينوا بأي خبير مهني أخر على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم.

كما لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة، بأية صفة كانت، عدم احترام الإجراءات المهنية[2].

---

[1]- المادة (37) من القانون 10-01.

[2]- المادة (28) من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416هـ الموافق 15 أبريل سنة 1996م المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما خول قانون تنظيم أخلاقيات المهنة، مسألة تحديد الأتعاب للجهاز القانوني المؤهل بالاتفاق مع محافظ الحسابات في بداية توكيله.

وفي حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة يجوز أن يطلب أطراف النزاع، بناء على اتفاق مشترك بينهم، تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم، يمكن رفع دعوى لدى الهيئات القضائية[1].

4- مسؤوليات المراجع:

4-1 المسؤولية المدنية:

4-1-1 مفهوم المسؤولية المدنية: من المقرر أن محافظي الحسابات مسؤولون مدنيا عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم والتي تسبب أضرارا للمؤسسة، فمحافظ الحسابات ملزم في مهمته بأن يبذل عناية الرجل المعتاد، فإذا أخطأ أو أهمل أو قصر في القيام بواجبه فهو مسؤول اتجاه المؤسسة والغير حسن النية والمساهمين بتعويض ما أصابهم من ضرر جراء تصرفاته.تصبح مسؤولية مراجع الحسابات مسؤولية مدنية، سواء اتجاه المؤسسة محل المراجعة أو اتجاه الغير، إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله وتسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير، وهذا ما نصت عليه المادة (124) من القانون المدني الجزائري بقولها: "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير، يلزم من كان سببا في حوثه بالتعويض".

4-1-2 شروط انعقاد المسؤولية المدنية: تنعقد المسؤولية المدنية على ما يلي:

أ- الخطأ: وجود خطأ الذي يتطلب انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف في القيام بمهمة الرقابة، والذي يعد خروجا عن الأصول المستقرة في المهنة، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخارجية التي أحاطت به؛

ب-الضرر: يجب تحقق ضرر للمؤسسة من جراء خطأ محافظ الحسابات، وقد يكون ضررا ماديا أو أدبيا ويقع عبء إثبات الضرر على من يدعيه؛

ج- وجود العلاقة السببية بين الخطأ والضرر: لاكتمال قيام المسؤولية فلابد أن يكون الضرر اللاحق بالمؤسسة أو بالغير ناتج عن الخطأ الذي قام به محافظ الحسابات، وتنتفي هذه العلاقة إذا ثبت أن الضرر

[1]- المادة (29) و(31) من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

كان لابد أن يقع حتى لو غاب خطأ محافظ الحسابات. وقد عبر المشرع الجزائري عن ركن السببية في المادة *124* ق م في عبارة "ويسبب ضررا".

ولقد تم استنباط هذه الشروط الثلاثة من القانون المدني الجزائري، الذي ينص على أن: "كل خطأ سبب ضررا للغير يلتزم من ارتكبه بالتعويض"، وقد أكد على ذلك القانون التجاري في المادتين *715* مكرر *13* و*715* مكرر *14*.

المادة *715* مكرر *13*: "يعرض مندوبو الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم، وعلاوة عن ذلك يطلعون وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها".

المادة *715* مكرر *14*: "مندوبو الحسابات مسؤولون أمام المؤسسة أو الغير عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. وهم غير مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة، أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكتشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها".

ولا تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات على ما صدر منه وحده، بل يعتبر مسؤولا عن الإهمال والتقصير الصادر من مساعديه تطبيقا لقواعد مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه.

وبالرجوع للقانون الجزائري، فقد حمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية في حال ارتكابه أخطاء أو تقصير أدى إلى إلحاق أضرار بالمؤسسة، وذلك عبر عدة نصوص، منها العام كما هو حال المادة (*124*) من القانون المدني الجزائري، وهو ما نص عليه القانون التجاري، الذي جعل محافظ الحسابات مسؤولا سواء اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكون قد ارتكبها في ممارسة وظيفته. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن أخطاء أجهزة التسيير، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها[1] وحسب قانون تنظيم المهنة، فإن محافظ الحسابات لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأطلع مجلس الإدارة، الجمعية العامة ووكيل الجمهورية بما اكتشفه.

كما ألزم محافظ الحسابات باكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليه المدنية التي يتحملها أثناء تأدية مهامه، كما يضمن عقد التأمين للمكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين[2].

1- المادة (*715*) مكرر *14* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

2- المادتين (*61*) و(*75*) من القانون *10-01*.

***4-1-3* دعوى المسؤولية المدنية:** يكون محافظ الحسابات الذي يقع تحت طائلة المسؤولية المدنية خصما في أحد الدعويين أو كلاهما:

أ- دعوى المؤسسة: والتي تهدف إلى تعويض الضرر الذي يلحق بالمؤسسة كشخص معنوي مستقل عن مجموع المساهمين فيه، وتباشر المؤسسة نفسها هذه الدعوى بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، التي تعين من يقوم بمباشرة الدعوى باسمها، والذي عادة ما يكون مجلس الإدارة.

تمارس عن طريق الدعوة الاجتماعية في غياب النصوص القانونية المنظمة للطرق الممارسة يمكن أن يأخذ مبدأ التحليل بالمقارنة، تطبيقا لنصوص المادة (*694*) من القانون الخاص بالإداريين الذي يحدد أن الدعوة الاجتماعية تكون ضد أحد أو العديد من المساهمين.

ممارسة هذه الدعوة لا يمسها أي بطلان طبقا لنص المادة (*695*) من القانون التجاري، الذي يحدد أنه: "يعتبر غير مكتوب كل بند من القانون الأساسي الذي له آثار عن ممارسة الدعوة الاجتماعية بعد الموافقة من الجمعية العامة."

ب- الدعوى الفردية: والتي يمارسها كل من أصابه ضرر شخصي ترتب نتيجة لإخلال المراجع بتنفيذ واجباته الوظيفية قبل المؤسسة، فيجوز للمساهم الذي لحقه ضرر شخصي مستقل عن المؤسسة من جراء خطأ محافظ الحسابات أن يطالبه بالتعويض عن هذا الضرر، كما يجوز لدائن المؤسسة مطالبة محافظ الحسابات بتعويض الأضرار التي نتجت عن أخطائه.

وبالنظر لحجم المخالفة التي قام بها محافظ الحسابات فإنه يمكن متابعته جزائيا.

***4-2* المسؤولية الجنائية:** بالنظر لحجم والمصالح التي تحتويها مؤسسات المساهمة فإن أي خلل في إدارتها أو رقابتها يتعدى أثره دائرة المصالح الخاصة ليمس الأمن الاقتصادي والاجتماعي، وهو ما دفع المشرع بفرض جزاءات رادعة للمخالفات التي يرتكبها سواء القائمون بإدارتها أو حتى المتكلفين برقابتها وهم محافظو الحسابات.

ويمكن أن يكون مراجع الحسابات معنيا سواء بطريقة مباشرة في حالة ارتكابه مخالفات تمس بالالتزامات القانونية المتعلقة بوظيفته، أو بطريقة غير مباشرة في حالة التواطؤ في مخالفات يمكن ارتكابها من طرف المسيرين.

كما أن المسؤولية الجزائية لا تنعقد إلا لمحافظي الحسابات من الأشخاص الطبعيين، فإذا ارتكب الفعل المجرم شخص اعتباري كمؤسسة مدنية لمحافظي الحسابات، فإن الدعوى الجزائية لا تتحرك إلا في مواجهة الشريك الشخص الطبيعي الذي قام بهذا الفعل، وهذا على خلاف المسؤوليتين المدنية والتأديبية.

4-2-1 الجريمة المتعلقة بوظيفة المراجع: تتعلق هذه الجريمة بالممارسة غير الشرعية لمهنة المراجعة وبجريمة تقديم الإعلانات المزيفة وعدم الإباحة بالأعمال الإجرامية إلى وكيل الجمهورية، وعدم التمسك بالسر المهني.

أ- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجعة: يعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظة الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله، يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممارسا غير شرعيا من ينتحل صفة محافظ الحسابات. ووفقا للمادة (*73*) من القانون *10-01* فالعقوبة متمثلة في غرامة مالية تتراوح بين *500,000*دج و*2000,000*دج. وفي حالة العود يعاقب بالحبس من *06* أشهر إلى سنة واحدة، وبمضاعفة الغرامة المالية أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ب- جريمة الإعلانات المزيفة وعدم الإباحة بالأعمال الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: **وفقا للمادة (*830*) من القانون التجاري الجزائري:** "يعاقب محافظ الحسابات الذي تعمد تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية بالحبس من سنة إلى *05* سنوات، وبغرامة من *20000* إلى *500000* دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ج- عدم التمسك بالسر المهني: يعاقب محافظ الحسابات الذي لا يلتزم بالسر المهني بالحبس من شهرين إلى *06* أشهر وبغرامة من *500* إلى *5000* دج، بنص المادة (*830*) من القانون التجاري والمادة (*301*) من قانون العقوبات.

4-2-2 التورط في الجرائم المرتكبة من طرف المسيرين الاجتماعين: يمكن أن يكون محافظو الحسابات متورطين في الجرائم المرتكبة من قبل الإداريين الاجتماعين، إن كانوا على علم أو قدموا مساعدات في الحالات الجنائية، وتخص بصفة عامة الجرائم الخاصة بتحويل الأموال، أو التدليس والنصب أو الاحتيال أو خيانة الأمانة العامة وتوزيع الأرباح المزيفة ونشر الأعمال الخاطئة.

يعاقب على المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب بالحبس من *06* أشهر إلى سنتين وبغرامة من *20000* إلى *500000* دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، المادة *825* من القانون التجاري.

4-3 المسؤولية التأديبية: قد يتعرض محافظ الحسابات باعتباره عضوا في هيئة مهنية لعقوبات تأديبية وفقا لأحكام المادة (*63*) من القانون *10-01* والتي بموجبها يتحمل المهني (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة

حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، ومن بين ما يعتبر مخالفات أو تقصير نذكر:

أ- خرق القانون والقواعد المهنية.

ب- التقصير المهني الخطير او التهاون.

ج- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن تلحق بمحافظ الحسابات، حسب درجة خطورة الفعل المرتكب تصاعديا فهي:

أ- الإنذار؛

ب- التوبيخ؛

ج- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها *6* ستة أشهر؛

د- الشطب من الجدول.

ويتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

ويبقى لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

5- انتهاء مهمة المراجع:

إن توقف المراجع عن أداء وظيفته يمكن أن يكون عبر عدة طرق، فيمكن أن يكون بالانتهاء العادي لمدة عهدته مع عدم تجديدها، كما يمكن للمراجع أن يقع في حالة من الحالات التنافي وهو ما يؤدي إلى التخلي عن مهامه فورا، أو في حالة فقدان الأهلية أو الوفاة، أو تعرضه لعقوبات تأديبية. كما يمكن إنهاء المراجع لمهامه قبل الانتهاء العادي لعهدته، وذلك بالعزل أو الإقالة.

***5-1* الانتهاء العادي:** يتم انتهاء مهمة المراجع العادية إما بانقضاء المدة المحددة قانونا، أو استقالة المراجع أو وفاته.

***5-1-1* انقضاء المدة المحددة قانونا لمهمة المراجع:** تعتبر نهاية الفترة المحددة قانونا حدا فاصلا لمهمة المراجع في المؤسسة والمحددة قانونا حسب القانون الجزائري بثلاث (*03*) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز للمؤسسة التعاقد مع هذا المراجع إلا بعد انقضاء عهدة على الأقل. كما يتم بناء المدة القانونية على

فرض استمرارية المؤسسة، فإن حدث وانحلت المؤسسة سواء عن طريق الإفلاس أو موت أحد الشركاء أو أحد الأشكال التي من شأنها أن تغير من شكل المؤسسة، فإن مهمة المراجع تنتهي بموجب الحالة المحددة.

***5-1-2* استقالة المراجع:** يجوز للمراجع أن يستقيل من وظيفته لذي المؤسسة، بشرط ألا تكون هذه الاستقالة للتخلص من التزاماته، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة وأن يمارس هذا الحق دون الإضرار بالمؤسسة[1]، فيضع بذلك نهاية لخدماته لديها، وقد تكون الاستقالة نتيجة لأحد الأسباب التالية:

- شطبه من الجدول المهني لمحافظي الحسابات؛
- أسباب شخصية كمرض يفقده عن العمل؛
- سبب طرأ كفقد المراجع حياده في مواجهة إدارة المؤسسة؛
- كعدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب؛
- تدهور علاقته بمديري المؤسسة على نحو من شأنه أن يعجز المراجع عن أداء واجباته المهنية على الوجه الأكمل ويفقده الصفاء والوضوح.

***5-1-3* وفاة المراجع:** تضع الوفاة نهاية لكل العلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي، ومنها علاقة المراجع بالمؤسسة التي تخضع لرقابته، فالجمعية العمومية للمؤسسة عندما تقوم بتعيين مراجع ما، فإن هذا الاختيار يبنى على اعتبار الثقة في الشخص المراقب وأمانته وكفاءته.

***5-2* الانتهاء غير العادي (العزل):** من مظاهر وموجبات الاستقلال القانوني للمراجع، هو قواعد عزله لاسيما جهة عزله، ذلك أن جهة العزل، وفي أي وقت، تجعل من صاحب هذه السلطة دائما في مركز المؤثر على صاحب المهنة، فهذا الأخير يسعى دائما للبقاء في منصبه، ولأجل ذلك يسعى وبكل الطرق لإرضاء صاحب سلطة العزل، وهو ما قد يؤثر على وظيفته واستقلاله. ولا يمكن بأي حال من الأحوال إعطاء سلطة عزل المراجع للجهاز الإداري للمؤسسة التي يراقبها، فذلك يجعله تحت ضغط معنوي بل ومادي قد يؤدي إلى خروجه عن الحياد والموضوعية في الرقابة، وهو ما يضر أيما ضرر بالمؤسسة والمساهمين.

***5-2-1* أسباب العزل:** نص الجزائري على أن عزل محافظ الحسابات لا يكون إلا لخطأ أو مانع حال دون امكانية مواصلة مهنته. ومن أمثلة الأخطاء التي قد يرتكبها محافظ الحسابات، والتي تؤدي إلى عزله:

1- المادة (38) من القانون 10-01.

أ- إذاعته لأسرار المؤسسة سواء للمساهمين أو لغيرهم؛

ب- عدم قيامه بالمراجعات اللازمة لكشف حالة اختلاس تعرضت لها المؤسسة وأضرت بها؛

ج- تدخل محافظ الحسابات في تسيير المؤسسة الذي أدى إلى الإضرار بها؛

د- عدم تمكنه من مواصلة مهنته لوجود عائق يحول دون ذلك، كوقوعه في حالة من حالات التنافي وبالتالي المساس باستقلاله؛

هـ- قرار القضاء عزل محافظ الحسابات الذي لم يشر في تقريره المقدم للجمعية العامة إلى الأعباء المالية التي تواجهها المؤسسة، كما أن المعلومات التي قدمها كانت في صورة موجزة؛

و- كذلك عدم طلب تزويده بالتوضيحات والمعلومات الكافية من الجهاز الإداري لإعداد تقريره على وجه صحيح وتبيين المركز المالي للمؤسسة؛

ز- كما يجوز للجمعية العامة عزل محافظ الحسابات في جميع الأحوال التي يرتكب فيها خطأ يسبب خسائر للمؤسسة.

***5-2-2* جهة العزل:** إن من يملك عزل المراجع هي الجمعية العامة للمساهمين، تطبيقا لقاعدة أن من يملك التعيين يملك العزل، وعليه فيجوز للجمعية العامة أن تعزل المراجع بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين في أي وقت ودون الحاجة لتبين قرارها.

وعلى كل فإن سلطة تقرير عزل محافظ الحسابات من عدمه ترجع للجهة القضائية التي تنظر في الأمر في حالة خطأ أو مانع أصاب المحافظ، وبناء على طلب إما مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، لجنة المراجعة في المؤسسة *Comité d'audit*، واحد أو أكثر من المساهمين الذين يمثلون على الأقل *1/10* من رأس مال المؤسسة، الجمعية العامة. فإذا استجاب القضاء لطلب العزل، يعين محافظ حسابات جديد يحل محل المحافظ المعزول، وإذا رفض الطلب كان ذلك تدعيما لمحافظ الحسابات للاستمرار في مزاولة مهامه، وفي هذه الحالة فيجوز لهذا الأخير المطالبة بالتعويض للضرر في مواجهة من طلب العزل. وهو ما نص عليه المرسوم التشريعي *93-08* المعدل والمتمم للقانون التجاري في المادة *715* مكرر *9* والتي جعلت مسألة عزل المراجع من اختصاص القضاء بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل *1/10* رأس مال المؤسسة، الجمعية العامة.

6- حالات التنافي والموانع:

حدد القانون حالات التنافي والموانع، وذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية

6-1 حالات التنافي:

- 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، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية 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 من تاريخ مباشرة عهدته، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية [1].

إن حالات التنافي المذكورة تمتد إلى أعضاء مؤسسات محافظي الحسابات التي ينتمي إليها محافظ الحسابات المعين[2]، فوقوع أحد أعضاء المؤسسة في حالة من هذه الحالات يمنع على كل الأعضاء أن يكونوا محافظي حسابات للمؤسسة المعنية، ذلك أنه يمكن، وبحكم المصالح المالية والاقتصادية المشتركة والعلاقة الشخصية الموجودة بين الشركاء، أن يتم الضغط على أحد الشركاء، من شريك آخر له مصالح مالية أو شخصية في المؤسسة المراقبة من الأول، وهو ما يوقعه في تبعية غير مباشرة.

1- المادة (64) من القانون 10-01.

2- المادة (66) من القانون 10-01.

6-2 الموانع:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة 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 خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهدته؛
- توسع نفس حالات التنافي والمنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات[1].
- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (1/10)رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجرة أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

---

[1] – المادة (65) من القانون 10-01.

– إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (*02*) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

– يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة[1]؛

– لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته[2]؛

– إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛

– يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 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، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة[3]؛

كما نص المشرع الجزائري، في القانون التجاري على أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في مؤسسة مساهمة "أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط المراجع على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة..."[4].

6-3-حالات أخرى: إذا كان المطلوب هو استقلال محافظ الحسابات عن أجهزة الإدارة، فإن استقلال محافظي الحسابات في نفس المؤسسة عن بعضهم هو مطلوب أيضا، وهو ما نصت عليه المادة (*68*) من القانون *10-01*، ذلك أن خضوعهم لنفس السلطة قد يجعلهم يمارسون الرقابة بنفس النهج، وقد يتعمدون الوصول إلى نفس النتائج، وعليه كضمانة للمؤسسة والمساهمين فلا يجوز أن يكونا خاضعين لنفس السلطة، فتعددهم ضمانة إضافية، فإن أخطأ أحدهم قد يصيب الآخر.

---

[1] – المادتين (*66*) و(*67*) من القانون *10-01*.

[2] – المادة *2/37* من نفس القانون.

[3] – المادة (*715*) مكرر *6* من القانون التجاري المعدل والمتمم.

[4] – المادة (*715*) مكرر *6* رقم *3* من القانون التجاري المعدل والمتمم.