مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10-01

The extent of the independence of the statutory auditors according to law 10-01

تاريخ الاستلام: 2020/02/16؛ تاريخ القبول: 2020/02/26

ملخص

إن مسألة استقلال محافظ الحسابات وحياده من بين المسائل الأساسية التي حاول المشرع ضمانها عند إصداره للقانون رقم 10-01 ، لإرتباط هاته المسألة بالحالة الذهنية للمحافظ أثناء أداءه لمهامه، و إبعاده عن كل ما يشكل ضغطا عليه و يؤثر على مصداقية تقاريره.

كما أن العلاقات التي تربط محافظ الحسابات بالهيئة التي يراقبها، و ما يطلع عليه من معلومات تتصف بالسرية قد يثير الشكوك حول استقلال.

لذلك حاول المشرع إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تؤثر عليه و تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث مصداقية تقارير، و ثقة كل من يعتمد على نتائج مراجعته

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، الاستقلالية، مصداقية، الثقة، الحيادية.

عبد المجيد قادري

كلية الحقوق، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.

Abstract

The auditor certifies the accounts published by the enterprise, that is to say that the latter correspond to the financial reality of the enterprise. This certification is very important for financial markets and the economy in general.

The independence of the auditor is seen as an essential tool for restoring public confidence in the reliability and credibility of financial information. It must enjoy absolute independence from the shareholders as well as from the managers and managers of the audited information.

The introduction of the principle of the independence of the auditor may be justified, on the one hand, by the very extensive powers held by the directors of the undertaking, and on the other, in order to defend the interests of employees, which can only be carried out with the intervention of a neutral opinion

Keywords:

Auditor - Financial Reality- Credibility - Neutral Opinion.

Résumé

Le commissaire aux comptes certifie les comptes publiés par l'entreprise, c'est-à-dire affirme que ces derniers correspondent à la réalité financière de l'entreprise. Cette certification est très importante pour les marchés financiers et l'économie en général .

L'indépendance du commissaire aux comptes est considérée comme un outil essentiel de restauration de la confiance du public dans la fiabilité et la crédibilité de l'information financière. Il doit jouir d'une indépendance absolue aussi bien vis-à-vis des actionnaires que les responsables et les dirigeants de l'information auditée.

L'introduction du principe de l'indépendance du commissaire aux comptes peut être justifié d'une part, par les pouvoirs très étendus détenus par les dirigent de l'entreprise, et d'autre part, pour défendre les intérêts des travailleurs, qui ne peut être effectue qu'avec l'intervention d'une opinion neutre.

Mots clés :

Commissaire aux comptes - L'indépendance- Confiance- Fiabilité- Crédibilité- Opinion Neutre.

* Corresponding author, e-mail: colliamad@yahoo.fr

© جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر 2020.

مقدمة

تعتبر استقلالية محافظ الحسابات في أداء عمله المهني، الحجر الأساس في مهنته، والتي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت التنظيمات المهنية و الجهات الرسمية أهمية بالغة لاستقلالية محافظ الحسابات ، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث مصداقية معلوماته أو رأيه حول وضعية الهيئة التي يراقبها.

إن مسألة استقلالية وحياد محافظ الحسابات من المسائل الحساسة المتعلقة بفكرة الرقابة الخارجية بل أبعد من ذلك، ففكرة الرقابة الخارجية تقوم أساسا على الاستقلالية و الحياد، و حدود علاقة محافظ الحسابات بالهيئة التي يراقبها، من حيث مدى تأثير علاقته مع الهيئة المراقبة على صحة و موضوعية التقارير التي يصدرها، بالإضافة إلى اطلاعه على معلومات تتسم بالسرية متعلقة بالهيئة المراقبة.

حاول المشرع الجزائري تعزيز مكانة محافظ الحسابات من خلال اصداره للقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010[1]، و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و أصدر سنة 2011 النصوص التنفيذية المتعلقة بهذا القانون. حيث حاول المشرع من خلال هاته النصوص أن تكون مهنة محافظ الحسابات مستقلة عن الهيئة المراقبة أو المساهمين، حيث أن تقارير محافظ الحسابات لها دور هام توفير جو من الثقة للمساهمين و المستثمرين، و على ضوء هاته التقارير يتخذون قراراتهم باستثمار أموالهم من عدمه.

في هذا المجال يمكننا أن نطرح التساؤل التالي: إلى أي مدى حرص المشرع الجزائري، من خلال القانون 10-01 و القوانين المرتبطة به، على استقلالية محافظ الحسابات؟ هذا من جهة، و من جهة أخرى، ما هي مظاهر استقلال محافظ الحسابات؟، و هل ضمنت هاته القوانين استقلالية محافظ الحسابات؟

لذلك سوف نحاول أن نعالج هاته الاشكالية من خلال العناصر التالية:

أولا: مفهوم الاستقلالية.

ثانيا: الاستقلالية التنظيمية لمحافظ الحسابات

ثالثا: الإستقلالية الوظيفية لمحافظ الحسابات

أولا: مفهوم الاستقلالية.

تعرف المادة 22 من قانون10-01 محافظ الحسابات بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، لذلك توصف مهنة محافظ الحسابات بأنها شاملة، معمقة و معقدة، و تجعله في مواجهة مع المسيرين و الغير الذي يتعامل مع الهيئة المراقبة.

لذلك تكتسي مسألة استقلالية و حيادية محافظ الحسابات أهمية بالغة، لذلك هناك اختلاف حول تحديد مفهومها، لكن هناك اتجاه يميز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية[2]:

1-الاستقلال الذهني :

ويعني أن يتجرد المحافظ من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لان هذه

المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه، حيث انه يجب على المحافظ أن يكون أمينا ونزيها، يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره

2- الاستقلال الظاهري :

ويقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المحافظ، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسالة موضوعية بعيدة عن شخصية المحافظ وتفكيره، ولا يجب أن ينظر إلى استقلال المحافظ على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه، وإنما يجب النظر إليها على أساس أنها مسألة موضوعية محددة بقواعد و معايير.

فالاستقلال يعني القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية، مع استقلالية تفكير المحافظ في كل القرارات التي يتخذها أو الآراء التي يقدمها، فالاستقلال صفة في المحافظ تنعكس في ممارسته لمهامه، تعطي مصداقية للتقارير و المعلومات التي يقدمها، بحيث يعتمد عليها كل من يتعامل مع الهيئة المراقبة[3].

لذلك من الصعوبة وضع تعريف جامع لفكرة الاستقلالية، لارتباطها بالحالة الذهنية للمحافظ و ارتباطها كذلك بالعلاقات التي تربطه بالهيئة المراقبة، ناهيك عن اطلاعه عن الوضعية المالية تصل لحد السرية مما قد يدفع إلى الشك لدى الجهات السالف ذكرها و التي تعتمد على رأيه في التعامل مع الهيئة المراقبة.

المشرع الجزائري لم يتطرق لمسألة مفهوم الاستقلالية، و اكتفى بذكرهذا المصطلح في مواضع عديدة:

- المادة 03 من القانون 10-01 تنص على أنه: " يجب.....و محافظ الحسابات....الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية و كذا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة".
- تكلف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في اطار القانون بالدفاع عن كرامة أعضاءها و استقلاليتهم ، طبقا للمادة 15 من القانون 10-01.
- المادة 64 من القانون 10-01 تنص على أنه:" لتحقيق ممارسة.....و مهنة محافظ الحسابات...بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون...".
- المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 11 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، تنص على أنه:" تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية:.....ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية و الأخلاقيات..."
- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 11جانفي 2011، و المتعلق بتعيين محافظ الحسابات أكدت على ضرورة احترام حالات التنافي و الاستقلالية.
- المادة 15 من ميثاق أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات تؤكد على ضرورة تحلي أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء تأدية مهامهم[4].

مما سبق نجد أن المشرع الجزائري يتكلم عن الاستقلالية في نصوص قانونية متنوعة، و يربطها مفاهيم مختلفة كالنزاهة و الأخلاقيات تارة، و بحالات التنافي تارة أخرى. مما يؤكد على أن المشرع الجزائري يأخذ بالاستقلال الذهني و الاستقلال الظاهري.

ثانيا: الاستقلال التنظيمي لمحافظ الحسابات.

حرصا من المشرع على ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية، فقد أخضعها من الناحية التنظيمية لجملة من القواعد بما يحقق هذا الهدف لا سيما من ناحية شروط الممارسة، و كيفية التعيين، الأتعاب و تحديد العهدة.

1- 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، وسنتطرق لكل حالة على حدة كالآتي

أ- ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي.

تنص المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاولة مهنة محافظ الحسابات، وتتمثل هذه الشروط في:

- **أن يكون جزائري الجنسية** .

- **حيازة شهادة لممارسة المهنة** : طبقا لنص المادة 08 من القانون 10-01 فإن المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، حيث تُمنح هذه الشهادة من طرف معهد التعليم المختص التابع لوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

لا يمكن الالتحاق بالمعهد المختص أو بالمعاهد المعتمدة، إلا عن طريق إجراء مسابقة للحائزين على شهادة جامعية وفق مقاييس محددة، و هذا ما نص عليه المقرر الصادر بتاريخ 1999/03/24، و المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات و كذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و المعدل و المتمم بالمقرر الصادر بتاريخ 2006/05/13.

وما يلاحظ على هاته الشهادات تجاهل المشرع الجزائري للشهادات الجامعية في مجال القانون، حيث لم يسمح لدارسي القانون بممارسة هذه المهنة رغم أن ممارستها تتطلب معارف قانونية لا سيما القانون التجاري و القانون المدني القانون الجنائي...، بالإضافة إلى وجود تخصصات في مجال قانون الأعمال، هذا التجاهل غير مبرر**[5].**

- **أن يكون متمتعا بكافة الحقوق المدنية والسياسية** : تنص المادة 09 مكرر01 من قانون العقوبات الجزائري[5] على أنه: " يتمثل الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية في:

* العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف والمناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة،
* الحرمان من حق الانتخابات أو الترشح ومن حمل أي وسام،
* عدم الأهلية لأن يكون مساعدا محلّفا أو خبيرا أو شاهدا على أي عقد أو شاهدا أمام القضاء إلا على سبيل الاستدلال،
* الحرمان من الحق في حمل الأسلحة وفي التدريس وفي إدارة مدرسة أو الخدمة في مؤسسة للتعليم بوصفه أستاذا أو مدرسا أو مراقبا ،
*عدم الأهلية لأن يكون وصيا أو قيما،
* سقوط الأهلية كلها أو بعضها،

- **أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم نتيجة ارتكاب جناية أو جنحة مخلّة بشرف المهنة** : والمقصود بها الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلقة بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة، كما يمكن تبرير ذلك بالرجوع إلى المادة 16 مكرر

من قانون العقوبات الجزائري التي تجيز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها، و أن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي منهما.

- **أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية** : طبقا لنص المادة 09 من القانون 10-01 فإن طلب الاعتماد بصفة محافظ الحسابات تكون عن طريق رسالة موصى عليها أو عن طريق إيداع طلب الاعتماد لدى المجلس الوطني للمحاسبة، ولقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27، شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة محافظ الحسابات.

- **أن يؤدي اليمين القانونية** : بعد الاعتماد من قبل و زير المالية ، و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يجب على محافظ الحسابات تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبه حسب نص المادة 2/06 من القانون 10-01 بقولها : « **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في الأمور سلوك المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد** ». وبعد الانتهاء، يقدم للمترشح محرر بذلك يقدمه في ملف التسجيل.

- **أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية** : حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية، و لكن لكي يتمكن من التسجيل في الجدول يجب أن يكون لديه عنوان مهني خاص طبقا للمادة 10 من القانون 10-01 .

بالإضافة إلى ذلك فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27، الشروط و المعايير الخاصة بمكتب محافظ الحسابات.

ب - ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

لقد أتاح القانون 10-01 إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة أو تجمع في المادة 1/12 من 01حسب الشروط التالية

- تمارس مهنة محافظة الحسابات في شكل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة مدنية أو تجمع ذو منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات(المادة 46)

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (المادة 46)

- إذا كانت شركة محافظ الحسابات في شكل شركة أسهم شركة ذات مسؤولية محدودة أو تجمع، يجب أن يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المسجلين بصفة فردية ثلثي 3/2 الشركاء على الأقل، و يمتلكون على الأقل ثلثي 3/2 رأس المال(المادة 48)، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة(المادة 50)

– أما إذا كانت شركة محافظ الحسابات في شكل شركة مدنية يجب أن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيين واقتصاديين أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود ربع الشركاء4/1 (المادة 52)

–إن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة أدناه في المادة 46 من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط (المادة 53)

–أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في أكثر من شركة أو تجمع (المادة 54)

إذا اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية المحددة أدناه، يجب أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون مسجلين في جدول الغرفة الوطنية (المادة 55)
–عدم ممارسة مهام كلّف بها المحافظ جراء تسجيله في الجدول وأن توكل هذه المهام وجوبا إلى الشركات والتجمعات(المادة 56)
أن تنجز الأعمال تحت الاسم الخاص للمحافظ وتحت مسؤوليته وعدم استعمال اسم مستعار (المادة 57).
وبدوره يلتزم الشخص المعنوي بطلب الاعتماد طبقا للإجراءات المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 11-30 السالف ذكره ، و المتعلق بشروط و كيفيات الاعتماد لممارسة محافظ الحسابات.

2- حالات التنافي و موانع ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

بغرض ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية و أخلاقية[6] فإن القانون 10-01 و القانون التجاري الجزائري، قد حددا حالات التنافي و الموانع:

أ- **حالات التنافي** :

نصت المادة 64 من القانون10-01 على حالات التنافي و التي تتمثل فيما يلي:
- 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 عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46
-الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة أو الهيئة نفسها
- كل عهدة برلمانية
-كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة
أما المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري الجزائري فقد أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في شركة المساهمة:

- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركة.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ 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.

و بغرض إبعاد كل تأثير على استقلالية محافظ الحسابات، أضافت المادة 66 من القانون 10-01 زيادة على حالات التنافي و الموانع السابق ذكرها في المادة 715 مكرر6 المذكورة أعلاه، حالات أخرى و هي:

- 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.
- توسع نفس حالات التنافي والموانع و الحالات المذكورة في المادتين 64 و 65 من القانون 10-01 إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

ب – الموانع.

طبقا لنص المادة 65 من القانون 10-01، يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات 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 شركة أو هيئة يراقب حساباتها

–شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته

–القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 67)

–في حالة استقدام محافظين للحسابات، يجب أن لا يكونا تابعين للسلطة نفسها وألا تربطهما أية مصلحة وألا يكونا منتميين إلى شركة محافظة الحسابات نفسها (المادة 68)

و أضافت المادة 23 من ميثاق أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات لسنة 2015 الصادر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منع أعضاء الغرفة القيام بأي عملية من عمليات الإشهار بأي شكل من الأشكال بغرض جلب الزبائن لا سيما: الاعلانات، الملصقات, اللوحات الاشهارية مهما كان نوعها، اقتراح تخفيض الأتعاب، أو عرض خدمات غير مطلوبة, المنشورات أو المطويات، و كل اشهار مكتوب أو مرئي لصالح المؤسسة أو الهيئة التي المتعاقد معها أو يقدم لها مساعدة، استعمال صفات لا تتطابق مع المؤهل المهني.

3- تعيين محافظ الحسابات

المبدأ أن يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات على أساس دفتر شروط من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية المادة 26 من قانون 10-01، و الاستثناء يتم تعيين المحافظ من قبل الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء.

و تطبيقا للمادة 26 المذكورة أعلاه، فقد حدد المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، و المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

أ- المبدأ: تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين.

يعين محافظ الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، من طرف الجمعية العامة العادية بذلك بعد موافقته، وعلى أساس دفتر الشروط.

و نجد المادة 715مكرر4 من القانون التجاري تنص على أنه : « تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر ..... »، وبمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -32 المذكور أعلاه، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات

يجب أن يتضمن دفتر الشروط، طبقا للمادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-32 ما يلي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها 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 محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها
- نموذج رسالة الترشح
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات (المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11-32)، واستنادا إلى تقييمه لمهمته، يقدم محافظ الحسابات في عرضه المتضمن الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير (المادة 07 المرسوم التنفيذي 11-32).

تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم هذه اللجنة بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات تم إنتقاؤهم مسبقا، غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم (المادة 13 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره)

ب- الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات ورد على الأصل الخاص بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة استثناءان هما:

– **تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة** : لقد أعفت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره الشركات التي تعين محافظي الحسابات الأوائل من إجراء دفتر الشروط، و بالتالي نعود إلى قواعد التعيين التي نص عليها القانون التجاري:

- **تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية** : إذا تم تأسيس الشركة باللجوء للادخار العلني، فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تعيينه طبق لأحكام المادة 600من القانون التجاري التي تنص على أنه : « تثبت هذه الجمعية أن .....، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات . كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم«
- **تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة** : أما إذا تم تأسيس الشركة دون اللجوء للإدخار العلني يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة حيث تنص المادة 609 من القانون التجاري بقولها : « يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية ».

- تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء : الغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للشركة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة طبقا لنص المادة 1/15 من المرسوم التنفيذي 11-32

4-إنهاء مهام محافظ الحسابات

لا يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعالية ما لم يتمتع بنوع من الاستقلالية الكافية وهذا راجع لاعتبارين اثنين، فمن جهة المراقبة والإشهاد على حسابات نشاط ما يتطلّبان مقارنتها مع نتائج النشاطات السابقة وهذا يكون سهلا إذا تم الحفاظ على محافظ حسابات لسنوات عديدة لضمان الاستمرارية والاستقرار في العمل، ومن جهة أخرى تتطلّب المحافظة في بعض الأحيان 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 تعر ض له القانون التجاري حيث جعل نظام الإقالة صارما وعاقب بشدة كل من يعرقل عمل المحافظ .وفي ظل كل هذا، نوضح كافة الطرق الممكنة لإنهاء مهام المحافظ في شركة المساهمة[7] وهي:

أ- انتهاء المدة المحددة:

قانونا تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عيّن لها طبقا لنص المادة 1/27 من القانون 10-01 الجديد التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وحذت بذلك حذو المادة 715مكرر1/7 من القانون التجاري ، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك (المادة 3/27-4 من القانون 10-01 السابق ذكره

تنتهي مهمة محافظ الحسابات لدى الشركة بقوة القانون اعتبارا من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية التي اعتمدت الحسابات المالية السارية ما لم يجدد عقده لفترة أخرى تمتد أيضا لمدة ثلاث سنوات أخرى، لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة أخرى فاصلة طبقا لنص المادة 2/27 من القانون 10-01 السابق ذكره .

ب -**استقالة محافظ الحسابات**

نصت المادة 38 من القانون 10-01 على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها : « يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، فهناك شروط خاصة بالاستقالة وهي:

- شرح مفصل للأسباب الموضوعية
- إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للشركة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة
- إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها
- ألا تشكّل أو تسبب هذه الاستقالة أضرارا للشركة.

ج- عزل محافظ الحسابات

عزل المحافظ يخضع لشروط نصت عليها المادة 715مكرر9 من القانون التجاري وهي : « في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1)الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة

د- **وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه**

الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن اختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، و الأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت[8] ، لذلك نصت المادة 76 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

هـ- اختتام عملية التصفية

بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإ نما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا (المادة 76السابق ذكرها) لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف..

و- رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية

نص المشرع الجزائري على هذه الطريقة في المادة 715مكرر8 من القانون التجاري على النحو الآتي : « يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1 (رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب ، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة »، لكن المشرع الجزائري أغفل ذكر المدة التي يجب فيها تقديم طلب رفض

التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات [9]

5- **الأتعاب:**

يعتبر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر في استقلال مراجع الحسابات، هذا الأخير الذي لن يقبل في الأصل القيام بعملية المحافظة إذا لم تكن أتعابه تتناسب مع ما سوف يبذله من جهد ووقت وتكاليف من أجل إنهاء مهمته وتقديم التقرير النهائي وبالتالي، فإن خالف ذلك سوف يفقد المحافظ جزءا من استقلاليته

لقد منح القانون 10-01 صلاحية تحديد أتعاب محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات طبقا لنص المادة 37.

إن مصطلح الهيئة المكلفة بالمداولات قد ينصرف إلى الهيئات المسيرة كمجلس الإدارة أو المديرين أو مجلس المراقبة، هذا الاتجاه يعد تراجعا من قبل المشرع عن اسناد مهمة تحديد الأتعاب للجمعية العامة، التي تعد صاحبة الأحقية في ذلك(هذا الاتجاه كان في القانون القديم91 -08)، على أساس أن الجمعية العامة هي من تتولى تعيين محافظ الحسابات، هذا من جهة، وهي الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، وهي أعلى هيئة من جهة أخرى. في حين يعد اسناد مهمة تحديد الأتعاب إلى هيئات التسيير من شأنه المساس و التأثير على حيادية و استقلالية محافظ الحسابات، و يجعله في حالة خضوع و تبعية لهاته الجهات، و كان بإمكان المشرع إلى جانب هذا الاتجاه إعادة العمل بسلم الأتعاب لإحداث نوع من التوازن[10].

ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية ."وحسب المادة 37 من القانون 10-01، فإنه: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته .لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته .ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أسا النتائج المالية المحققة من قبل الشركة أو الهيئة".

6-تحديد المدة:

هناك رأيان[11] بخصوص تأثير فترة ارتباط المحافظ مع زبونه على استقلالية المحافظ. الرأي الأول ينظر إلى أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المحافظة التي تمكن المحافظ من معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط الزبون والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك، وهذا ينعكس على كفاءة عملية المحافظة واختصار وقت تنفيذ المحافظة وقلة تكاليفها، لأن الزبون يعتبر المحافظ القديم أكثر قيمة بالنسبة له، وعليه سيكون مكتب المحافظة أقل اعتمادا على الزبون وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه وأن عمل المحافظ لسنوات لدى زبون واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة الزبون وفي مقارنة نتائج السنوات المالية، وهذا ما يؤثر على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات المؤسسة.

أما الرأي الثاني، فيرى أن طول فترة الارتباط مع الزبون يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية المحافظ حيث إن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع الزبون الأمر الذي يجعل المحافظ يتغاضى عن بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المحافظة وتهديد استقلال المحافظ ونزاهته.

وعليه، لكي يكون مكتب مراجعة الحسابات مستقلا لا يجب أن يكون معتمدا أو مرتبطا بأحد أو بعض الزبائن الذين يراجع حساباتهم .

حدد المشرع الجزائري فترة بقاء وارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المحافظة من خلال المادة 27 من القانون 01-10 ،حيث إنه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وإنه لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات .

ثالثا: الاستقلال الوظيفي لمحافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بجملة من الحقوق والالتزامات تساعده على تأدية مهامه على أكمل وجه باستقلالية وبحيادية:

1- **سلطة التحري:**

يتمتع محافظ الحسابات بسلطات تحري وتقّصي واسعة بهدف الاطلاع على الوضعية الحقيقة للشركة، كما يمكن أن تمتد هاته السلطات اتجاه فروع الشركة أو الغير الذي يتعامل مع الشركة [12]

أ-سلطة التحري قِبل الشركة المراقبة

يتمتع محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحر ي تضمنتها المادة 31 من القانون 10-01 بقولها : « يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على
السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

إضافة إلى هذا أرغم المشرع الجزائري مسيري شركة المساهمة على إعطاء محافظ الحسابات كافة الوثائق التي يراها ضرورية لأداء مهامه تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها في المادة 831 من القانون التجاري

لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع على أية وثيقة يراها ضرورية لممارسة مهامه تساعده في إبداء رأيه حول الوضعية الحقيقية للشركة، لكن المشرع التجاري الجزائري لم يحدد وقت القيام بهاته السلطات، في حين المشرع الفرنس أشار إلى ذلك في المادة 1/229 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 المؤرخ في 1966/07/24 ،(وبإمكان المحافظ ممارسة هذا الحق في أي وقت من السنة المالية وفق برنامج يمكنه من الاطلاع المباشر على وضعية الشركة، وحتى لا يعرقل محافظ الحسابات عمل الشركة أعطاه المشرع الحق في أخذ نسخة من الوثائق التي يحتاجها للعمل عليها[13].

ب-سلطة التحري قِبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة:

كان الغرض من إدراج هذه السلطة في قانون الشركات الفرنسي لسنة 1966 تجنب أي تدليس ممكن حدوثه تحت غطاء التجمع[14]، وعلى هذا الأساس يتمتع محافظ الحسابات بسلطات التحري نفسها قِبل فروع الشركة أو الشركة الأم وقِبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقَبة أسهما بموجب نص المادة 32 من القانون 10-01 »

يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها .

ج-سلطة التحري قِبل الغير

لم ينص القانون 10-01 على سلطة محافظ الحسابات قبل الغير في حين المشرع الفرنسي نص عليها في المادة 229 من قانون الشركات ، حيث يمكن للمحافظ الحسابات الحصول على المعلومات التي يراها مناسبة لإتمام مهامه لدى الغير الذي قام بعمليات لحساب الشركة بتوفر مجموعة من الشروط تتمثل في:

-أن يكون الشخص قد قام بعمليات لحساب الشركة كالبنكي أو موثق الشركة

- يحق للمحافظ استجواب الغير فقط ولا يحق له طلب الوثائق منه إلا بتقديم طلب لرئيس المحكمة التجارية

- لا يمكن للغير الذي يملك معلومات الاحتجاج بالسر المهني باستثناء من نصت عليهم المادة 4/229 من قانون الشركات الفرنسي وهم أعوان العدالة : الأعوان القضائيون، المحامون، المحلفون، كتاب الضبط المحضرون القضائيون، الإداريون، وكلاء التفليسة، الخبراء القضائيون

لكن كل هذا لم يدفع المشرع الجزائري إلى تبني هذه الفكرة رغم أنها تدخل ضمن المهام الممكن لمحافظ الحسابات تأديتها والتي من شأنها مساعدته في تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن وضعية الشركة

.2- الحق في الإعلام

يتمتع محافظ الحسابات بالحق في الإعلام يظهر في ما يلي:

أ-تلّقي الوثائق المحاسبية:

قصد تمكين المحافظ من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة 33 من القانون 10-01 السابق ذكره على : « يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون [15]

ب-استدعاء المحافظ لجمعيات المساهمين:

لم ينص القانون 10-01 على استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين على عكس القانون الملغى الذي نص على ذلك في نص المادة 2/40 منه، لذلك وجب الرجوع في ذلك إلى أحكام القانون التجاري الذي نص على ذلك في المادة 715مكرر12 » : يتم استدعاء مندوبي الحسابات لـ ..... وكذا لكل جمعيات المساهمين .« إذن لا يجب على محافظ الحسابات أن يمنح المساهمين الشعور بأنه شخص بعيد غير مهتم بالحياة الاجتماعية للشركة، لذلك جعل المشرع استدعاءه لجمعية الم ساهمين إجباريا وفي أجل ثلاثين يوما قبل انعقاد ها (المادة 677 من القانون التجاري) سواء أكانت عادية أم غير عادية، حيث أن الهدف من الاستدعاء المبكر منح محافظ الحسابات الوقت اللازم والكافي لتحضير نفسه كما ينبغي للإجابة على مختلف الأسئلة الممكن طرحها عليه يوم الجمعية العامة .

ج-**استدعاء المحافظ لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين**

كما هو الحال بالنسبة لاستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين، لم ينص القانون استدعائه لاجتماعات مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين حسب الحالة) أو مجلس المراقبة وتكفلت بذلك المادة 715مكرر12 » : يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية .....»

3-الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون 10-01 بـ قوله" : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتـزم بتوفير الوسائل دون النتائج "،

وترجع أهمية بذل محافظ الحسابات للعناية المهنية الكافية وضرورة ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها:

- أن محافظ الحسابات مهني مستقل ومحايد، ويفترض فيه القيام بعمله في ظل حرصٍ كافٍ على جودة الخدمة المؤداة
- أن محافظ الحسابات له علاقات مع عميله والطرف الثالث والمنظمات المهنية وحتى المجتمع، وبعض العلاقات تعاقدية والبعض منها تنظيمية رسمية والبعض الآخر موجود ولكنه غير مؤيد بعقد ملزم له
- أنه مثلما يحصل على عائد مادي ونوعي من وراء امتهانه المحافظة فإنه سوف يواجه عقوبات بعضها له آثار مالية سلبية عليه
- أنه عندما يواجه دعاوى من الآخرين بمعاقبته سواء ماديا بدفع تعويضات للغير أو نفسيا بالسجن فإن له حق الدفاع عن نفسه، وعندئذ عليه أن يقيم دليل نفي ومن الطبيعي أن يحاول إثبات بذله العناية المهنية الكافية في عمله
- أنه كمهني سيكون منتميا بالضرورة إلى المنظمة المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة والارتقاء بمستوى أداء مندوبيها، فلها أن تحمي حقوق محافظ الحسابات كما لها أن تعاقبه في حالة عدم بذله العناية المهنية الكافية في أداء عمله[16]

إن التزام محافظ الحسابات في مواجهة عملائه لا يزيد عن كونه التزاما ببذل عناية فنية معينة تفرضها أصول المهنة التي ينتم ي إليها، فعليه الالتزام ب السلوك المهني المنتظر منه ولا يجوز له أن يخطئ فيما استقرت عليه أصول مهنته، ومن ثم الخروج عن هذا السلوك يعتبر خطأ لا يغتفر، ولقد قننت مختلف التشريعات المبادئ التي تحكم مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي : **مبدأ سلامة الحسابات** ب-**مبدأ الاحتياط - مبدأ ثبات الطرق المحاسبية** :د- **مبدأ الوضوح** : هـ- **مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع** .و- **مبدأ استقلال السنوات المالية**[17] .

4-الالتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير

نص القانون 10-01 على هذا الالتزام في المادة 23وذلك بقولها : « وتخص هذه المهام ..... دون التدخل في التسيير »، كما تنص المادة 715مكرر2/4 من القانون التجاري الجزائري بقولها : « وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير ..... »، وبدوره نص المشرع الفرنسي على هذا الالتزام في نص المادة 3/228 من قانون الشركات لسنة 1966[18].

هناك صعوبة تكمن في معرفة الحدود الفاصلة بين المراقبة و التسيير لأنه غالبا ما تتشابك مهمة المراقبة المتعلقة بتقدير مدى امكانية منح الشركة لقروض، أو منح

الموافقة لإبرام بعض العقود المهمة، فمحافظ الحسابات يعطي رأيه حول الوضعية المالية في هاته الحالة، و هذا يعد من صميم التسيير.
فاستقلالية محافظ الحسابات و إبعاده عن التسيير يجنبه الخلط بين أعمال المراقبة و أعمال التسيير، و المشرع الجزائري لم ينص على عقوبة عدم احترام هذا المبدأ، في حين محكمة النقض الفرنسية اعتبرت الخلط في المهام من طرف المحـافظ في شركة ما يمكن أن يكون سببا في طلب تنحيته منها [19]

5-الالتزام بالمحافظة على السر المهني

تنص المادة 1/71 من القانون 10-01 على ما يلي : « يتعين على .... ومحافظ الحسابات..... كتم السر المهني ..... »، وبـدورها نصت المادة 715مكرر13 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها : « ومع مراعاة أحكـام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يـخص الأفعـال والأعمال والمعلومات التي اطلّعوا عليها بـحكم ممارسة مهنتهم

إن عدم احترام هذا الالتزام يؤدي إلى توقيع العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبـات المشار إليها في المادة 2/71 من القانون 10-01 .

إذن يحق لمحافظ الحسابات بموجب هذا الالتزام معرفة كل شيء وهو ملزم بعدم قـول كـل شيء، ذلك أن مهمتهم تمكّنهم من الاطلاع على معلومات مهمة وبالمقابـل هـم ملزمون بالتكتّم وحفظ أسرار مثل ما تخضع له باقي مختلف المهن الحرة[20].

6-الالتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية.

لقد نصت المادة 715مكرر2/13 على هذا الالتزام بقولها : « ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيـل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلّعوا عليها »، وفي حالة عدم احترام محـافظ الحـسابات لهـذا الالتزام يعتبر مرتكبا لجريمة، إذ يجب على محافظ الحسابات الشروع في إجراءات الإنذار عندما يستـنتج وجود وقائع أو تصرفات أو إجراءات من طبيعتها تهديد مواصلة نشاط الشركة وذلك حسب ما تنص عليه المادة 1/23 من القانون 10-01: " يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .« ولم يقم المشرع بتحديد الحالات التي يتم فيها البدء في إجراءات الإنذار بل ترك ذلـك لتقـدير محافظ الحسابات، فيمكنه ذلك في حالة التدني الخطير للوضعية المالية للشركة (نتائج سلبية، الزيـادة المذهلة للأعباء ....) أو لوجود صعوبات في الاستغلال (مشاكل في التخزين، خسارة أسواق أو زبائن مهمين...)[21]

نشير إلى أن الشركة الفرنسية لمحافظي الحسابات في تعليمتها رقم 07 لسنة 1988، قد وضعت مجموعة من المعايير التي تدفع بمحافظ الحسابات للبدء في اجراءات الإنذار[22]:

- معيار الوضعية المالية السلبية للشركة كتأثر ملاءة الشركة مثلا
- معيار وضعية الاستغلال السلبية كالاختلال بين نتائج الاستغلال و الاهتلاكات، تراجع الطلبات، و خسارة أسواق مهمة مثلا
- المعايير المتعلقة باضطراب استقرار المؤسسة للصراعات الاجتماعية داخل الشركة، عدم وضوح القوانين أو عدم استقرارها مثلا.

7-الالتزام بعمليات المراقبة:

في مجال المراقبة يقوم محافظ الحسابات بمراقبة انتظام الحسابات و صحتها، و يدقق في صحة المعلومات المقدمة للجهاز المسير، لذلك فقد أكدت المادة 23 من القانون 10-01 على مجالات المراقبة بالنسبة لمحافظ الحسابات، و تكريسا للمادة 715مكرر 4 من القانون التجاري، حيث يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية و المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون تدخل في التسيير[23].

خاتمة:

تعتبر الاستقلالية من بين الخصائص الأساسية التي يجب أن يتميز بها محافظ الحسابات، إلى جانب الكفاءة و النزاهة و الموضوعية، حتى تكون لأراءه و تقاريره قيمة يعتمد عليها المساهمون، المسيرون و الغير الذي يتعامل مع الهيئة المراقبة، لذلك حاول المشرع الجزائري اتخاذ تدابير قانونية من أجل حماية استقلالية محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه تظهر في العناصر التالية:

- ربط ممارسة المهنة بتوافر شروط موضوعية متعلقة بالكفاءة و النزاهة و الاستقامة.
- تحديد و توسيع حالات التنافي و الموانع التي تحول و تؤثر على استقلال المحافظ، سواء متعلقة بعلاقاته الأسرية، أو وجود مصالح ذات طبيعة مالية.
- تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، من أجل تفادي توطيد العلاقة بين المحافظ و المسيرين للهيئة المراقبة، مما قد يؤثر على استقلاليته.
- إقالة محافظ الحسابات لا تكون إلا في حالة رفضه لمهامه أو وجود مانع.
- سلطة التحري غير محدودة و دائمة قبل الهيئة المراقبة أو كل هيئة أو كيان له علاقة معها.
- عدم الخلط و التدخل في التسيير.

- يستوجب على محافظ الحسابات القيام بمهامه وفق ما يتطلبه القانون، مع توفير الامكانيات اللازمة للقيام بمهامه على أحسن وجه.

إن الهدف من الاستقلالية هو ضمان قيام المحافظ بمهامه وفق ما يقتضيه القانون، هذا من جهة، و ابعاد المحافظ عن أي شكل من أشكال الضغط أو التأثير، من جهة أخرى.

المراجع:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.

2- **براق محمد و ديلمي عمر،** العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية ، قسم العلوم الاقتصادية و القانونية العدد 17 - جانفي 2017 . ص ص 16 – 26، ص: 19.

Christian PRAT dit HAURET ; L'indépendance du commissaire aux comptes: Une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement Article in Comptabilité Contrôle Audit • January 2002 : https://www.researchgate.net/publication/241759083; p : 01.

3- Chrystelle Richard ; L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques ; Revue française de gestion ; 2004 ; p p : 120-121

4- ميثاق أخلاقيات مهنة و النظام الداخلي، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أكتوبر 2015.

5- - **Monéger Joël et Granier Thierry** ; le commissaire aux comptes / DALLOZ 1995 ; P 53

قادري عبد المجيد، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير، كلية الجقوق، جامعة باجي مختار عنابة، 2001، ص ص: 16-17.

6- **علاوي عبد اللطيف،** مندوب الحسابات و دوره في مختلف أنواع الشركات التجارية، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2017/2016، ص: 28.

7- **بن جميلة محمد،** مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010، ص: 47. **قادري عبد المجيد،** المرجع السابق، ص: 32.

8- **بن جميلة محمد،** المرجع السابق، ص: 51.

9- **Philippe Merle**, Droit Commercial Sociétés Commerciales; 2 Ed, DALLOZ, 1990, p. 411

10- **علاوي عبد اللطيف،** المرجع السابق، ص ص: 66-67. **براق محمد و ديلمي عمر،** المرجع السابق، ص ص: 22-23.

11- **براق محمد و ديلمي عمر،** المرجع السابق، ص: 25.

12- **قادري عبد المجيد،** المرجع السابق، ص: 43. **بن جميلة محمد،** المرجع السابق، ص: 53.

13- **بن جميلة محمد،** المرجع السابق، ص: 54.

14- - **Monéger Joël et Granier Thierry** ; Op. Cit. ; P : 68.

15- **Philippe Merle**; Op. Cit. ; P : 417

16- **بن جميلة محمد،** المرجع السابق، ص: 58

17- **علاوي عبد اللطيف،** المرجع السابق، ص ص: 69-70.

18- **Chrystelle Richard ;**Op. Cit. ; P p : 122-123.

19- **Yves Le Portz** ; Indépendance et déontologie des commissaires aux comptes ; RAPPORT MORAL SUR L'ARGENT DANS LE MONDE ; entretiens de la Commission des opérations de Bourse du 21 novembre 2002 ; p p : 3-4 - **Monéger Joël et Granier Thierry** ; Op. Cit. ; P : 70.

20- **قادري عبد المجيد،** المرجع السابق، ص ص: 53-54.

21- **Philippe Merle;** Op. Cit. ; P : 413 ; **Monéger Joël et Granier Thierry** ; Op. Cit. ; P : 128

22- . **قادري عبد المجيد،** المرجع السابق، ص ص: 83-84.

23- **Monéger Joël et Granier Thierry** ; Op. Cit. ; P : 103