

مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر

أ. سفاحلو رشيد

جامعة خميس مليانة

rachidsef@yahoo.fr

أ.د. كنوش عاشور

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

kettouche_achour@yahoo.fr

الملخص:

حتى يتمكن محافظ الحسابات من إنجاز مهامه على أحسن وجه عليه تطبيق العناية المهنية التي وردت في الملحق لقرار وزير الاقتصاد رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالعناية المهنية لمحافظ الحسابات، والذي حدد 6 توصيات هامة تشرح مهام محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها، والتي كانت مكتملة لأحكام القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي ألغيت جميع أحكامه بعد صدور القانون البديل رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي حدد كذلك مهام محافظ الحسابات وتقاريره ومن هنا أنجز هذا المقال محاولة منا التطرق إلى تلك التوصيات وتعيينها كونها صدرت سنة 1994 وجعلها تتماشى مع أحكام القانون الجديد (رقم 10-01 المذكور أعلاه)، فيما يتعلق بمهام محافظ الحسابات وتقاريره وعرض العناية المهنية الواجب وضعها قيد التنفيذ من طرف محافظ الحسابات، منذ قبوله للعهد بعد تأكده من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية، وتكوين ملفات العمل ومن ثم أخذ معلومات عامة حول الشركة محل المراقبة وتقييم نظام رقابتها الداخلية ليتمكن من إعداد برنامج عمل مناسب لفحص الحسابات والتصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إن وجدت، إلى غاية إعداد التقرير النهائي العام للتعبير عن الرأي حول عدالة وانتظام القوائم المالية والتقارير الخاصة التابعة للتقرير العام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، والوارد مضمونها في القرار المؤرخ في 2013/06/24، بالإضافة إلى مداخلة محافظ الحسابات في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته، كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره.

Résumé

Pour accomplir convenablement ses missions, le commissaire aux comptes doit mettre en la décision du ministre de l'économie n° à œuvre les diligences professionnelles annexées 103/SPM/94 du 02/02/1994, relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, et qui a défini 6 recommandations importantes qui expliquent les missions du commissaire aux comptes et les rapports obligatoires à établir, et qui complétaient les dispositions de la loi 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé, dont les dispositions ont été abrogées après promulgation de la nouvelle loi n° 10-01 du 29/06/2010 relative à la profession d'expert comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé, et de là ont établi cet article essayant de mettre à jour ses recommandations éditées en 1994 pour qu'elles s'accordent avec les dispositions de la nouvelle loi (n° 10-01 sus visée) en ce qui concerne les missions du commissaire aux comptes et ses rapports, et présenter les diligences professionnelles à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes, depuis l'acceptation du mandat après qu'il s'en assure qu'il ne tombe pas sous le coup des incompatibilités et interdictions légales et réglementaires, et la formation des dossiers de travail ensuite la prise de connaissance générale de la société contrôlée et évaluation de son système de contrôle interne pour qu'il puisse établir un programme de travail adéquat au contrôle des comptes et la révélation des faits délictueux au procureur de la république s'ils existent, jusqu'à l'élaboration du rapport finale d'expression d'opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers et les rapports spéciaux additionnels au rapport général, annoncés par le décret exécutif n° 11-202 du 26/05/2011, et dont le contenu est fixés par l'arrêté du 24/06/2013, ainsi qu'une communication du commissaire aux comptes, à l'assemblée générale ordinaire qui se réunit pour délibérer sur la base de son rapport.

تمهيد

في إطار مهمة مراقبة الشركات والهيئات، يتم تعيين محافظ الحسابات لعهددة تحدد بـ ثلاثة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فيقوم هذا الأخير بعد انتهاء كل سنة مالية، بعدة مهام حددها القانون والمتمثلة في أنه يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات، ويفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، كما يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير، ويقدر 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، بالإضافة إلى إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير. وحتى يتمكن محافظ الحسابات من بلوغ أهدافه، عليه جمع وتقييم في فترة زمنية قصيرة، كتلة كبيرة من المعلومات المختلفة، مما يفرض عليه مسلك منطقي يسمح له بالحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة يستطيع من خلالها التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، ويستنتج المسلك المنطقي من التوصيات الواردة في ملحق قرار وزير الاقتصاد ومن أحكام القانون 10-01 المذكورين سابقا ومن معايير المهنة المتعارف عليها، على النحو الآتي:

1- قبول العهدة والدخول في العمل (Acceptation du mandat et l'entrée en fonction)

قبل عرض الواجبات المهنية الدنيا الواجب مراعاتها من طرف محافظ الحسابات قبل قبوله العهدة وأثناء دخوله في العمل، نعطي تعريف محافظ الحسابات وكيفية تعيينه حسب القوانين المنظمة للمهنة.

1-1- تعريف وتعيين محافظ الحسابات

1-1-1- تعريف محافظ الحسابات

محافظ الحسابات هو " كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" [1]
كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن: " المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

1-1-2- تعيين محافظ الحسابات

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، بعد موافقته كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. [2]
تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات

1-2- قبول العهدة أو المهمة

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنائي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64، 66، 65 و 67 من القانون 10-01 المذكور أعلاه.
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغاه؛
- إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديده عهدته، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

1-2- الدخول في العمل

بعد مراعات العناية المهنية السابقة وقبوله للمهمة على محافظ الحسابات : [3]

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته بمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة وإن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، انه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما؛
- تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه)

1-3- حالة عدم قبول العهدة أو المهمة

- إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها. [4]
- إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

2- ملفات العمل (Dossiers de travail)

- تطرت التوصية الثانية من القرار المذكور سابقا إلى ملفات العمل حيث أن صفة الديمومة لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسيين مهمين وضروريين للقيام بالعنايات اللازمة ويسمحان لمحافظ الحسابات بما يلي:
- [3]
- هيكلية مهمة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للإدلاء برأي مدعم حول الحسابات السنوية التي فحصها؛
 - وجود مستمر لبطارية معلومات دائمة حول المؤسسة محل المراجعة خلال كل مدة العهدة وخلال مدة تجديدها إن تم ذلك؛
 - الاحتفاظ وتقديم عند الضرورة، دليل على الأعمال المنجزة، والعنايات والوسائل المستعملة للوصول إلى تكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية؛
 - أن يكون مسلكه مطابق لمعايير الأداء المهني المقبولة على المستوى الجهوي والدولي؛
 - الإشراف على الأعمال المنجزة من طرف مساعديه.

يتمثلان هذين الملفين في الملف الدائم والملف السنوي .

2-1-1- الملف الدائم

يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها.

2-1-1-2- شكل ومحتوى الملف الدائم [5]

محتوي وكيفية تصنيف هذا الملف تابعان لخصوصيات الشركة محل المراجعة وكذا التنظيم الداخلي لمكتب محافظ

الحسابات ومع ذلك يمكن أن يتضمن الفصول الآتية حيث نرمز فيما يلي للملف الدائم بالحرف د :

د- 1 (عموميات حول الشركة محل المراجعة) بطاقة فنية لها ولوحدتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).

د - 2 (الرقابة الداخلية) كل الوثائق التي تسمح بتقييم دقة ومصداقية الرقابة الداخلية والمخاطر العامة مثل توزيع المهام، استثمارات الرقابة الداخلية، خرائط التتابع..الخ)

د- 3 (معلومات محاسبية ومالية) مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، إجراءات محاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وعرض الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية المعتبرة)

د - 4 (معلومات قانونية، جبائية واجتماعية) القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للشركة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية)

د - 5 (خصوصيات اقتصادية وتجارية) قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية)

د - 6 (معلومات حول المعلوماتية) خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج و الوثائق المطبوعة).

2-1-2- مسك الملف الدائم

يمكن أن يقسم الملف الدائم إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها؛ وعلى إثر ذلك، لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها رقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات. وحتى يكون الملف الدائم جامع لمعلومات مفيدة حول الشركة وذات طابع دائم ، على محافظ الحسابات تحيينه بانتظام لاسيما إذا طرأ تغيرا على عنصر دائما، ويجب حذف المعلومات غير المجدية والتي أصبحت غير مفيدة كما يجب إعداد ملخصات أو مستخرجات من الوثائق ذات الحجم الكبير. [6]

2-2- الملف السنوي (أو ملف المراجعة) أو تجديدها

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

2-2-1- أهمية الملف السنوي

تكمن أهمية هذا الملف في :

- التحكم الجيد للمهمة؛
 - توثيق الأعمال المنجزة والاختيارات المأخوذة؛
 - التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج دون نسيان؛
 - تبرير الرأي الصادر وتسهيل كتابة التقارير.
- كما يعتبر هذا الملف عنصر إثبات للعنايات المطبقة وللجدية التي تمت بها المهمة.

2-2-2- شكل ومحتوى الملف السنوي

يمكن أن يتضمن الملف السنوي الفصول الآتية حيث نرمز فيما يلي للملف السنوي بالحرف س : [5]

س-1 (تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ ومدة الزيارات ومكان التدخل)، تواريخ تقديم التقارير).

س-2 (تقييم نظام الرقابة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات الرقابة الداخلية، فحص الرقابة الداخلية (من حيث النظام، الإجراءات، الطرق المحاسبية)، قوة وضعف أنظمة وإجراءات الشركة محل المراجعة، أوراق العمل (العينات المدروسة والإختلالات المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات).

س-3 (مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات ومخاطر الشركة، تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل وتقنيات الصبر ومعاينة الموجودات والفحص المستندي والتقاطعات...، الوثائق (أو نسخ عنها) المحصل عليها من المؤسسة أو من الغير والتي تبرر المبالغ والحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة والخاتمة العامة من أجل المصادقة).

س-4 (تدقيقات خاصة او قانونية (فحص الاتفاقيات المنظمة، المصادقة على 5 او 10 أجور العليا، التصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاصة بالإجبارية)

س-5 (وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، بيانات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات الدورة، المصادقات من المتعاملين ونسخ من المحاضر)

2-2-3- مسك الملف السنوي

يمكن أن يقسم الملف السنوي إلى ملفات فرعية تسهل ترتيب الوثائق ومراجعتها؛ وعلى إثر ذلك، لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات. [3]

2-3- الاحتفاظ بملفات العمل

الطبع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم محافظ الحسابات على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه وهذا طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

3- الحصول على معرفة عامة بالشركة ووضع خطة المهمة (Prise de connaissance de l'entité et planification de la mission)

وردت العناية المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للشركة محل المراقبة، وبينت الهدف من ذلك وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

3-1- الهدف من الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها

الهدف المخصص لهذه المرحلة هو الحصول على فهم كاف لخصوصيات الشركة المراقبة من أجل :

- تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات الشركة والتي يمكن أن يكون لها انعكاس جوهري (أو معتبر) على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛
- تحديد المجالات والأنظمة المعتبرة للمهمة؛
- تكوين الملف الدائم للمهمة ؛
- وضع خطة المهمة أو برنامج العمل العام.

على محافظ الحسابات البحث لاسيما على المعلومات الخاصة بطبيعة وقطاع النشاط، هيكل الشركة أو المجمع، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري والمحاسبي، الممارسات المحاسبية، المدد الزمنية ودورية إنتاج المعلومة المالية ومعلومات التسيير، وجود الرقابات الداخلية الأساسية(فصل المهام، نظام الموافقة والترخيص ، المراقبة المادية ، التقارير ، دورية الكشوف المحاسبية...)، الاستعانة بنصائح من خارج المؤسسة (خبراء محاسبين ، ونصائح أخرى..). المعلومات المجمع في هذه المرحلة يجب أن تكون مهيكله ومحفوظة في الملف الدائم .

3-2- وضع خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل

خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل يترجم القرارات المتخذة حول :

- الأشغال الواجب القيام بها؛
- الوسائل الواجب تسخيرها؛
- تواريخ التدخل ومدد الزيارات؛
- التقارير الواجب إعدادها؛
- الساعات والتكاليف المسخرة.

تعتبر هذه الوثيقة بمثابة الخيط الموجه لمحافظ الحسابات طوال مهمته الحالية وقاعدة مرجعية للتعرف على الشركة في المهام المستقبلية.

3-3- محتوى خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل

المعلومات التي يجب أن تحملها هذه الوثيقة يمكن أن تهيكل كما يلي:

- المؤسسة (نظرة عامة للمؤسسة: الاسم والمقر الاجتماعي وعنوانه؛ هيكلها العام، عناوين الوحدات، لحة تاريخية مختصرة عن المؤسسة، المسيرين والأعضاء الواجب الاتصال بهم في المؤسسة)
- الحسابات (التنظيم والتطبيق المحاسبي، الحسابات التقديرية، مقارنة الكشوف المحاسبية لعدة سنوات، تاريخ إقفال الحسابات)
- الأنظمة والمجالات المعتبرة أو الجوهرية (تحديد عتبة القيم المعتبرة، تحديد المهام والحسابات المعتبرة، تقييم منطقة الخطر، تحديد نقاط القوة للأنظمة وحساسية المسيرين لبيئة الرقابة الداخلية)

➤ المهمة

- طبيعتها: المصادقة على الحسابات السنوية في التقرير العام وإعداد التقارير الخاصة؛
- المحاور الرئيسية لأشغال المراقبة (الوثائق الواجب تحصيلها، تقييم الرقابة الداخلية؛ تواريخ الجرد المادي، المصادقات الخارجية والكشوف المالية المرحلية الواجب تحصيلها، تدخلات ومراقبات خاصة، اللجوء إلى أخصائيين خبراء)؛
- قائمة التقارير، مدد وتواريخ إعدادها: تقرير حول الرقابة الداخلية، تقرير المصادقة والتقارير الخاصة.
- تنظيم المهمة (مستوى المساعدين وتكوين فريق التدخل، استعمال أعمال المراجعين الداخليين والخبراء ومنتدخليين آخرين خارجيين، وتواريخ التدخل)
- الميزانية (تحديد الساعات اللازمة حسب طبيعة الأشغال، وحساب التكاليف التقديرية نسبة لخبرة المساعدين والخبراء المحتملين وكذلك حساب الأتعاب)

4- فحص وتقييم الرقابة الداخلية (Examination et evaluation du control interne)

وردت العناية المهنية المتعلقة بفحص وتقييم الرقابة الداخلية في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات على محافظ الحسابات التأكد من إمكانية التنظيم المحاسبي للشركة محل المراقبة، إنتاج قوائم مالية موثوقة، ومن أجل ذلك عليه تطبيق إجراءات خاصة لاكتشاف مدى احترام الشركة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية وكذا معرفة مستوى نوعية الرقابة الداخلية للشركة من خلال دراسة مكوناتها.

4-1- فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية

- من أجل معرفة امتثال الشركة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية على محافظ الحسابات:
- التأكد من مسك، ترقيم وتأشير وملئ بانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية والتنظيمية (مثل اليومية العامة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد والدفاتر المتعلقة بالعمال، وكذلك سجل مداورات الجمعيات العامة، وسجل مداورات مجلس الإدارة أو المراقبة وكل السجلات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها)؛
- التأكد من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛
- التأكد من التطبيق الجيد لقواعد التقييم والعرض المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي المخططات المهنية؛
- التأكد من احترام المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي القانون التجاري لاسيما:

- الفرضيتين الأساسيتين (محاسبة الالتزام واستمرارية الاستغلال)
- الاتفاقيتين المحاسبيتين (الوحدة النقدية ووحدة الكيان)
- الخصائص النوعية للمعلومة المالية (الملائمة، المصادقية، الوضوح وقابلية المقارنة)
- المبادئ المحاسبية (الأهمية النسبية، استقلالية السنة المالية، الأحداث التالية للسنة المالية المغفلة، الحيطة والحذر، ديمومة الطرق، التكلفة التاريخية، ثبات الميزانية الافتتاحية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، الصورة الصادقة، عدم المقاصة والتقييد المزدوج) [11]

4-2- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يثمن محافظ الحسابات مقدره أنظمة وإجراءات الشركة محل المراقبة على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالى من المصداقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يركز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لمراقبة الحسابات. [6]

تتم دراسة وتقييم الرقابة الداخلية من خلال دراسة وتقييم مكوناتها المتمثلة فيما يلي :

4-2-1- طريقة التنظيم

على محافظ الحسابات دراسة ما يلي:

- تحديد المسؤوليات
- فصل المهام بحيث يؤدي تنفيذها إلى الرقابة العكسية؛
- فصل الوظائف وذلك بفصل العمليات (مثل المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشهار...)، فصل الحماية أو الحفظ (مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحراسة، الصيانة...)، والتسجيل
- وصف الوظائف: توضيح كتابيا عند كل مستوى من التنفيذ منذ منطلق المعلومات للمعالجة، كيفية معالجتها، دورية معالجتها ووجهاتها؛
- نظام الترخيص: يجب أن تبين الإجراءات قائمة الأشخاص الذين يلزمون الشركة ومختلف مستويات الموافقة الضرورية حسب نوع الالتزام أو التعهد.

4-2-2- نظام المعلومات والتوثيق

حتى يكون نظام المعلومات والتوثيق مقنع يجب أن يتوقع ويستوجب:

- إجراءات مكتوبة ومحينة بانتظام وتبين بوضوح كيفية سير، معالجة وترتيب المعلومات وطرق التسجيل ودورية التحاليل والحوصلات ذات الطابع المالي أو العملي الناتجة عن ذلك، والرقابة التي تسمح بتفادي الانحرافات الناتجة عن التهاون أو التقصير؛
- الوثائق الحاملة للمعلومات يجب أن تكون مطبوعة حسب شكل يسهل استغلالها وتصنيفها، كما يخصص فيها مكان لتجسيد الرقابة اللازمة لتسجيلها، وأن تكون في حدود الإمكان مرقمة لكي تسمح بتتبع استعمالها وتسجيلها؛
- كتب الإجراءات.

4-2-3- نظام يعتمد على الأوراق الثبوتية (أدلة الإثبات)

يسمح هذا النظام بالحصول على ضمان بأنه فقط المعاملات المنتظمة والمناسبة والمدعمة بورقة إثبات تكون مسموحة، ملزمة، منجزة ومسجلة كما يسمح باكتشاف وتصحيح المعاملات في أقرب الآجال، ويحتوي على :

- مراقبة عكسية للمهام (فصل المهام)؛
- تنظيم الحاسبة ووسائل الإعلام الآلي؛
- التقييم القبلي للوثائق ومراقبة التتابع؛
- المراقبة الآلية للمجاميع وإجراء المقاربات وتصنيف الوثائق.

4-2-4- الوسائل المادية للحماية

الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزنة، الغرف القوية والممرات المحمية تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع والتبذير... وبصفة عامة كل الوسائل التي تحمي بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأصول المادية والمعنوية، الوثائق والملفات وقاعات المعلوماتية.

4-2-5- المستخدمين

مستخدمين أكفاء مكونين لمهامهم وذوي ضمائر حية يزيد من ثقة محافظ الحسابات في الكشوف المالية المقدمة للفحص.

من أجل التأكد من نوعية المستخدمين، يقوم محافظ الحسابات بتمتين إجراءات تجدييد العمال وتكوينهم الأولي والمستمر كما يقدر سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

4-2-6- نظام الإشراف على الرقابات الموضوعة

من أجل تقدير الرقابة الداخلية، على محافظ الحسابات فهم ووصف الأنظمة ذات الدلالة، تأكيد الفهم عن طريق الإختبارات، إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف للأنظمة والتحقق من توظيف نقاط القوة وديمومتها ثم التقييم النهائي وأثره على المهمة وإعداد الحوصلة التي تبين :

- الاختلالات المكتشفة في التوظيف (أو في التصور إن وجد) للأنظمة أو للإجراءات؛
 - الأثر المحتمل على الحسابات السنوية والأثر على برنامج مراقبة الحسابات.
 - تودع نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة محل المراقبة.
 - يبين التقرير الإختلالات الوظيفية والانحرافات المكتشفة مع إعطاء في كل مرة إن أمكن، نصائح وتوصيات للتحسين.
 - يتضمن التقرير على الأقل ما يلي :
 - تذكير وحيز بالمهمة وبأهمية تقييم الرقابة الداخلية، شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة وكذا الفهرس؛
 - توسيع لما تم ذكره في الفهرس بحيث يتم التطرق إلى كل انحراف من حيث الوصف وأثر ذلك على الحسابات السنوية ثم إعطاء آراء ونصائح تسمح بتجاوز الانحراف؛
 - ملاحق محتملة؛
 - المكان، التاريخ والإمضاء.
- يمكن لمحافظ الحسابات في هذا المستوى من المهمة أن يخلص إلى رفض المصادقة على الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تشمل اختلالات معتبرة خطيرة تجعل القوائم المالية الناتجة غير دقيقة.

5- فحص الحسابات (Controle des comptes)

وردت العناية المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار المذكور سابقا والتي بينت بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية.

نطاق وطبيعة الاختبارات الواجب إجراؤها على الحسابات تابعة للمرحلتين السابقتين: [3]

- الحصول على معرفة عامة حول الشركة
- تقييم الرقابة الداخلية

برنامج مراقبة الحسابات يكون مخفف أو مركز حسب درجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في جهاز المحاسبة وفي الأنظمة والإجراءات الموضوعية.

من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع محافظ الحسابات بعدة تقنيات، يجب عليه مزجها حسب الحساب أو الموضوع المراد:

- الفحص المستندي والمراقبة الحسابية؛
 - التحليلات والتقدير والتقاربات البنكية والتقاطعات؛
 - المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري وأجراء الشركة.
- تتم المراقبة عن طريق الاختبار أي استعمال تقنيات الصبر سواء كانت إحصائية أو غير إحصائية مبنية على الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات.

العنايات المهنية الواجب أخذها بعين الاعتبار من طرف محافظ الحسابات وردت في التوصية السادسة المرفقة لقرار وزير الاقتصاد المذكور سابقا، نلخصها فيما يلي:

5-1-1- فحص الأصول غير الجارية

تتمثل عملية فحص الأصول غير الجارية في فحص التثبيتات المعنوية والتثبيتات العينية والتثبيتات المالية.

5-1-1- التثبيتات العينية والمعنوية

- يجب أن تكون وضعية حسابات التثبيتات مدعمة بمجرد مادي منجز من طرف الشركة محل المراقبة؛
- يجب أن تكون التثبيتات مسجلة حسب قواعد التقييم الأولي والتقييم اللاحق المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي؛

- التثبيتات المختفية، الموضوع خارج الخدمة، المخطئة أو المتنازل عليها والاهتلاكات المتعلقة بما يجب إخراجها من الحسابات ومن الجرد؛

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب تبرير لعدد ثابت لدخول وخروج وكذا عقود الملكية لبعض التثبيتات؛

- يجب إعلام الجمعية العامة بكل تغيير في طرق حساب الاهتلاكات.

5-1-2- التثبيتات المالية

➤ سندات المساهمة

يتم إثباتها بوجودها المادي في خزنة المؤسسة أو شهادة من عند المؤسسة التي تم إيداعها فيها أو أي باي وسيلة أخرى التأكد من أنها مدرجة ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل المالي، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب

➤ القروض

تبرر وضعيتها بكل الوثائق (عقود، مقررات الهيئات المسئولة) التي تبين موضوعها، مبلغها وشروط عوائدها وسدادها. يهتم محافظ الحسابات خاصة بالقروض الممنوحة للشركات المساهمة أو المشاركة والتي للمسيرين مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، أي القروض التي يمكن أن تعتبر قروض مبالغ فيها وتؤدي إلى عدم احترام مبدأ المساواة بين الشركاء. [7]

5-2- فحص الأصول الجارية

5-2-1- المخزونات:

- على محافظ الحسابات التأكد من صحة عد وتقييم المخزونات، الشيء الذي يصعب كثيرا في حالة كبر حجم المخزون وتعدد طرق تقييمه؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بمجرد المخزون بنفسه، لكن حضوره أثناء عملية الجرد ضروري؛
- للحصول على الأدلة الضرورية، يطلب محافظ الحسابات إقرار كتابي بأن المخزون خضع لعملية جرد وتقييم حاسمتين، ثم يتأكد من ذلك؛
- على محافظ الحسابات التأكد من أن الطرق المستعملة تعطي ضمانات كافية بخصوص عدم نسيان أو إضافة عناصر من المخزون؛ والتعامل مع خسارة قيمة المخزونات؛
- على محافظ الحسابات فحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لها
- على محافظ الحسابات استخدام تقنيات السير لاختبار الموجودات، والإطلاع على الوثائق المحددة للأسعار المأخوذة؛
- كما عليه فحص بعناية العناصر المكونة لتكلفة الأشغال قيد التنفيذ.

5-2-2- الزبائن والحسابات الملحقه بها

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزه مبدئيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تحتل حقوق مشكوك فيها يجب تسجيل خسارة قيمة عليها؛
- Les avoirs ذات العدد الكبير يمكن أن تشير إلى تسوية عمليات غير منتظمة
- يجب الانتباه إلى حسابات الزبائن التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع من طرف الزبائن لمبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

5-2-3- أوراق القبض

- يجب أن تكون وضعية هذا الحساب مبررة بقائمة الأوراق مصنفة حسب تاريخ الاستحقاق، على إثرها يقوم محافظ الحسابات بالاختبارات اللازمة؛
- يجب الانتباه بشدة إلى الأوراق القديمة وإلى الأوراق المسحوبة على أشخاص من غير الزبائن.

5-2-4- القيم الجاهزة

- يجب أن تبرر وضعية هذه الحسابات بمحالات التقارب وكشوف مستخرجة من المؤسسات المالية؛
- يجب فك العمليات المتداخلة في أقرب الأجل؛
- يجب تبرير وضعية الصندوق بمخضر الصندوق ممضي من طرف أمين الصندوق ومن طرف رئيس المصلحة الذي راقبه، إن وجد؛
- الحركات بين البنك والصندوق يجب أن تشير إلى احتياجات الاستغلال فقط (تمويل الصندوق، إيداع حصيلة الصندوق في البنك)؛
- الموجودات بالعملة الصعبة تقيم بسعر الصرف الساري المفعول يوم إقفال الحسابات؛

- يطلب محافظ الحسابات، بنفسه أو عن طريق الشركة، من البنوك والمؤسسات المالية، قائمة الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء، وكذلك الكفالات، السحب على المكشوف والضمانات المتحصل عليها من الشركة.

5-2-5- حسابات الخصوم المدينة

على محافظ الحسابات الإطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو إختلالات (إنحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

5-3-3- فحص حسابات الخصوم

5-3-1- الأموال الخاصة والاحتياجات

يجب أن تثبت حركة هذه الحسابات بقرارات من الجمعية العامة لمساهمين مع احترام : [5]

- قواعد الاكتتاب في رأس المال وكيفية دفعه؛

- الإجراءات القانونية لرفع أو خفض رأس المال؛

- القواعد المطبقة في حالة بلوغ صافي الأصول ربع رأس المال الاجتماعي؛

- القواعد المتعلقة بفوائض القيمة على المدى الطويل؛

- القواعد المتعلقة بالاحتياطات القانونية.

5-3-2- مؤونات المخاطر والأعباء

- مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. تدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضي؛

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

لا تكون الخسائر العملية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني.

وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية. لا يستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

5-3-3- حسابات الأصول الدائنة

على محافظ الحسابات الإطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو إختلالات (إنحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

5-3-4- القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية. [12]

التكلفة المهلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند أدراجه الأصلي في الحسابات:

- منقوصا من التسديدات الرئيسية،
- مضافا إلى (أو منقوصا) من الإهلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه.

5-3-5- الموردون والحسابات الملحقة

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة ميدانيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تشكل ديون يجب تسويتها ؛
- Les avoirs ذات العدد الكبير يمكن أن تشير إلى تسوية عمليات غير منتظمة
- يجب الانتباه إلى حسابات الموردون التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع للموردين مبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

5-4-4- فحص حسابات الأعباء والمنتجات

5-4-4-1- الأعباء

- الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها:
- الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية؛
- الأعباء التي تشكل تبيئات؛
- الأعباء الخارجة عن المؤسسة (المصاريف الخاصة للمسيرين أو المتعلقة بشركات أخرى...)
- بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة مثل تلك المتعلقة بمكافأة المسيرين وفوائد الحسابات الجارية للشركاء.
- فحص حسابات الأعباء يكون بمقارنة كل منصب بمثيله للسنة المنصرمة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى إختلالات.
- على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية.

5-4-4-2- المنتجات

- على محافظ الحسابات التأكد من :
- فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج؛
- حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات؛
- كل ما تم تسجيله مبرر ومدعم بالأوراق الثبوتية؛
- مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى إختلالات.
- عدم وجود مقاصة بين الأعباء والمنتجات.

6- التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية (Revelation des faits délictueux au procureur

يعتبر محافظ الحسابات "مساعد العدالة" كونه ملزم بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها أثناء تأدية مهامه، ومع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات والأخطاء المكتشفة، أراد المشرع

حماية والدفاع على مصالح المساهمين، المستخدمين وكل متعامل مع الشركة. وفي حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية الأعمال الجنحية التي اكتشفها، يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من تتراوح بين 20 000 و 500 000 دج أو إلى إحداهما.

وقبل عرض الواجبات المهنية المتعلقة بالأعمال الجنحية وشكل ومدة التصريح بها، نتطرق أولاً إلى معرفة هذه الأعمال. [8]

6-1- الأعمال الجنحية الواجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية

الأعمال الجنحية الواجب التصريح بها إلى وكيل الجمهورية هي الأعمال المرتبطة مباشرة بالحياة الاجتماعية والتي تترجم بـ:

- المخالفات المتعلقة بالشركات التجارية (الأحكام الجنائية للقانون التجاري المكتملة والمعدلة بالمادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 75-59 الحامل للقانون التجاري)؛
 - المخالفات المتوقعة بنصوص أخرى ولها تأثير على الحسابات السنوية.
- عند اكتشاف فعل أو عمل مشكوك فيه، يقوم محافظ الحسابات بالأبحاث التي يراها لازمة ليقتنع من الميزة الجنائية للعمل المكتشف ولاسيما:
- التأكد من أن العمل المكتشف جوهري أو معتبر؛
 - التأكد من أن العمل المكتشف ليس مجرد خطأ أو نسيان؛
 - حصر تابعات العمل المكتشف؛ والهدف الملاحق؛
 - تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك.
- يصنف " الفعل أو العمل المكتشف " بأنه جوهري أو معتبر، كل فعل أو مجموعة أفعال :
- تغير بشكل ملموس صافي أصول الشركة؛
 - تحرف تأويل اتجاه النتائج.

تقدر صفة " الاعتبار أو الجوهري " للفعل بتاريخ استهلاكه أو استعماله وليس بتاريخ إكتشافه.

6-2- الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات بخصوص الأعمال غير الشرعية

أثناء تأدية مهمته، يضع محافظ الحسابات قيد التنفيذ العناية المهنية التي يراها مناسبة طبقاً للتوصيات المرفقة بالقرار رقم 94/SPM/103 المذكور سابقاً كما حمله القانون المسؤولية العامة عن العناية بمهمته وألزمه بتوفير الوسائل دون النتائج، ومن هنا يمكنه اللجوء إلى تقنيات الصبر (استعمال العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية) مما يخلو مسؤوليته في حالة عدم اكتشاف مخالفات في حين تكون موجودة فعلاً.

لا تتركز مهمة محافظ الحسابات أساساً على البحث التلقائي للأفعال أو الأعمال الجنحية، لكن إذا تحاوت في تأدية واجباته أو إمتنع عن التصريح بالمخالفات المكتشفة بسبب جهله للقوانين لا تسقط عنه المسؤولية المذكورة سابقاً، لأنه مطالب بمعرفة كل القوانين المنظمة للمهنة.

حتى يبرر محافظ الحسابات التطبيق الجيد للعناية المهنية اللازمة، عليه إعداد والاحتفاظ في الملف السنوي بورقة عمل خاصة بكل شركة يبين عليها: [3]

- الأعمال الجنحية المكتشفة؛

- التصريح إلى وكيل الجمهورية (التاريخ، الإجراءات المتبعة، ...)؛
- إذا لم يتم اكتشاف أي عمل جنحي خلال السنة المراقبة، يجب كتابة ذلك على تلك الورقة.
- التصريح بالأعمال الجنحية إلى وكيل الجمهورية، لا يسقط عن محافظ الحسابات واجب إعلام المساهمين بتلك الأعمال في تقريره العام، بل عليه ذكر:
- توجيهات الأعمال المكتشفة؛
- آثارها المالية؛
- إجراءات التصريح المتبعة.

6-3- مدة وشكل التصريح إلى وكيل الجمهورية

- لا يتم التصريح إلا بعد ما يقوم حافظ الحسابات كل التحريات التي يراها مناسبة لفهم والسيطرة على الفعل المكتشف.
- المدة اللازمة لكل التحريات لا تتعدى بعض الأسابيع بالنظر إلى العائق الملحق بمحافظ الحسابات بخصوص التأثيرات الممكن أن تمارس عليه وكذا إمكانية ترجمة سكوته بالامتناع عن التصريح؛
- يجب أن يتم التصريح قبل وضع التقرير النهائي الموجه لجمعية المساهمين باستثناء حالات مؤسسة ومبررة؛
- يجب أن يكون التصريح كتابيا، مؤرخا ومضيا، كما يجب أن توضع رسالة التصريح مقابل وثيقة إبراء الذمة؛
- يجب أن تحتوي رسالة التصريح لاسيما التذكير بأحكام المواد 715 مكرر 13 و 715 مكرر 14 و 830 من القانون التجاري، تحديد الشركة المعنية بالتصريح، وصف مفصل للأفعال الجنحية مدعوم بالنصوص الرادعة لها، بالإضافة إلى تحديد الفاعل و شركائه المحتملين؛
- في الحالات المعقدة، يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ليعلمه شفويا باكتشافاته، وهذا قبل التصريح الكتابي.

7 التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات (Rapport general et rapports spéciaux du commissaire aux comptes)

وردت العناية المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 ، وفي المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 ، بينت في مجملها أنه على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا يترجم بها مهامه الثانوية بالإضافة إلى مداخلته في الجمعية العامة نلخصها فيما يلي: [9]

7-1- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية. يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات مايلي :

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ،
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين : التقرير العام للتعبير عن الرأي - المراجعات والمعلومات الخاصة

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

مقدمة في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ 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 الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الاقتضاء. [13]

الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

➤ بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛

➤ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة :

* رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

* رأي بتحفظ (أو بتحفظات)

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

* رأي بالرفض :

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ

الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان .
في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

فقرة الملاحظات :

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه .
في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وحيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية . يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون: " المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
 - المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛
 - المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

7-2- التقييم الخاصة

يترتب على مهمة محافظ الحسابات، زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر(13) تقريرا خاصا تم تحديد محتواها في القرار رقم 126 المؤرخ في 24/06/2013 تنطرق لها باختصار فيما يلي: [10]

7-2-1- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة - الرئيس المدير العام للشركة - أحد متصرفيها - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين - الأشخاص المعنويين المتصرفون - المسيرين و المسيرين المتضامنون - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة

7-2-2- التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى اجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان .
يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء تسديد المصاريف غير الجرافية.
 - التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من أنّ المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

7-2-3- التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصدقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية
تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .
عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

7-2-4- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة
يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة ، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

7-2-5- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفقرة، وأرصدة حسابات نهاية الفقرة ، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل ، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية ، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

-عنوان التقرير ، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته

-فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

-خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

7-2-6- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول

استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات ، من طرف المديرية ، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 11-07

المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08

المؤرخ مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يجل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى

والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن

تدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال

- يجمع العناصر الأساسية المقتنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال

- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع

والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام

المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عرضة

لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

7-2-7- التقرير الخاص المتعلقة بحيازة أسهم الضمان

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم

الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من

رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء ، إلى المخالفات

المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة

المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنا أن محافظ الحسابات التي يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة ، يعلم

مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

تطبيقاً، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير ، في اقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل .
لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة ، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

7-2-8- التقرير الخاص المتعلقة بعملية رفع رأس المال

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال ، تشمل لاسيما:
- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب
- كفاءات تحديد سعر الاصدار
يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب
- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال
لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

7-2-9- التقرير الخاص المتعلقة بعملية تخفيض رأس المال

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة
يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة - فقرة حول الفحوصات المنجزة
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال
لا يصح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل .
في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعاً لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعاً لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

7-2-10- تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن تقرير واضح بشكل كاف خصوصاً حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثل في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.

-استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها

-الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار

- يجرى خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.

-يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية، يجرى محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة

- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا

يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النمھائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

7-2-11- التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها.

يجرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13 أعلاه

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مترقب لدفع التسيقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسيقات
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

7-2-12- التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم ، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة
- خلاصة مصاعغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكيد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

7-2-13- التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة ، وذلك لاسيما بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي - الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان
- رأس المال الاجتماعي - تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

7-3- مداخلة محافظ الحسابات في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته

يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، حيث تغطي مداخلته المظاهر الآتية:

- الواجبات المهنية المؤداة، والتقنيات والوسائل المستعملة؛
- النقائص المكتشفة في الرقابة الداخلية؛

- الحسابات أو مناصب القوائم المالية الواجب إدخال عليها تغيرات؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المستعملة وطرق عرض القوائم المالية السارية المفعول في الشركة؛
- المخالفات والأخطاء المكتشفة؛
- الصعوبات والقيود التي صدفت تنفيذ المهمة؛
- الخلاصات المستنتجة من الملاحظات السابقة وأثرها على النتيجة.

الخلاصة:

من خلال دراسة المهام المسندة لمحافظ الحسابات طبقا للنصوص التنظيمية والتشريعية، خاصة القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي حدد بدقة مهام محافظ الحسابات وقرار وزير الاقتصاد رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالعنايات المهنية لمحافظ الحسابات والذي حدد 6 توصيات هامة تشرح كيفية إنجاز تلك المهام من طرف محافظ الحسابات وبينتها مرحلة بمرحلة منذ قبوله للمهمة والشروع في تكوين ملفات العمل، بدءا بأخذ معلومات حول الشركة محل المراجعة وتقييمه لنظام رقابتها الداخلية ليتمكن من التخطيط المحكم والإشراف الجيد على مساعديه، ومن ثم الشروع في فحص الحسابات وجمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات بأن القوائم المالية محل المصادقة تعبر فعلا عن الوضعية المالية للمؤسسة وأنها قد أنجزت طبقا للمبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم التي نص عليها القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/27 والمتضمن النظام المحاسبي المالي مرورا بواجب إبلاغ محافظ الحسابات لوكيل الجمهورية بالأعمال الجنبية التي يكتشفها أثناء تأدية عمله، وختاما بإعداد التقارير المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والمتمثلة في التقرير العام للتعبير عن الرأي والتقارير الثلاثة عشر الخاصة التابعة للتقرير العام. ومن هنا يمكن أن نخلص بأن مهام محافظ الحسابات يمكن تلخيصها في مهمتين رئيسيتين هما:

- 1- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية، (أو الاختلالات المعتبرة) سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار معمول به لإعداد القوائم المالية مقبولا
- 2- إعداد التقارير عن القوائم المالية والقيام بإجراءات الإبلاغ لإبصال ذلك الرأي إلى مستخدمي القوائم المالية من مساهمين (حاليين أو محتملين) وإدارة المؤسسة والمقرضين والموردين والعمال والزبائن والهيئات الحكومية (الضرائب و الإحصاء) بالإضافة إلى الجمهور العام من أساتذة وطلاب وطالبي شغل.

المراجع:

- 1- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999.
- 3-DECISION N° 103/SPM/94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.
- 4-Tahar Hadj Sadok, Role, Diligences et Reponsabilités du Commissaire aux Comptes, édition Dahlab, Alger, 2007.

- 5- محمد بوتين، "المراجعة و مراقبة الحسابات-من النظرية الى التطبيق"-،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 6- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري و الممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2006.
- 7-Mokhtar Belaiboud,Pratique de l'Audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF, édition Berti, Alger, 2011.
- 8- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie, Tome 1, édition Société Nationale de Comptabilité, sans date.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ في 26/05/2001 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- 10- القرار رقم 126 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- 11- المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11./07.
- 12- القرار المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية.
- 13- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 27/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.