

محنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية –

The Audit profession in Algeria as mechanism to fight infractions private and public company stud

د. حجاج زينب

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة البليدة 2

ملخص:

تبرز هذه الدراسة دور محنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وذلك بعرض واقع محنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة، شروط ممارستها ومجالات تدخل محافظ الحسابات، إلى غاية إعداد تقارير المراجعة الموجهة لاتخاذ مختلف القرارات.

كما تحدد الدراسة مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية، التأديبية والجزائية، ودوره في الكشف عن حالات المخالفات والتبليغ عنها، حيث اتضح أن القانون الجزائري يستخدم محنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة تحويل الأموال غير القانونية، تبيض الأموال وتمويل الإرهاب. إلا أنه من أجل تحقيق هذه المهام يجب على محافظ الحسابات القيام بعدة إجراءات لاكتشاف المخالفات والإبلاغ عنها – وتم دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص، وشركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري- أين اتضح وجود صعوبات يواجهها محافظ الحسابات عند اكتشاف والتبليغ عن التجاوزات خلال أداء مهمة المراجعة القانونية. **الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، المخالفات، المؤسسات الاقتصادية.

Abstract :

Our study highlights the role of the audit profession in detecting and fighting Infractions and misdemeanors within Algerian economic enterprises, with an emphasis on the profession of the auditor starting by the laws and institutions in relation to this profession, the conditions and fields of action of the auditor and ending with the preparation of expert reports for decision-making.

The study also determines the civil, disciplinary and criminal responsibilities of the auditor and his role in the detection and reporting of infringements, as algerian law is used this profession as mechanism to fight against the illegal transfer of funds, money laundering and terrorist financing.

Nevertheless, in order to achieve the objectives of our research we took two companies a private company and the other public with an industrial and commercial character. The study of these two companies has shown that the auditor faces numerous difficulties in the context of his statutory audit, in particular in detecting and reporting dysfunctions.

Key words: Auditor, Infractions, Economic enterprises.

مقدمة:

يعتبر محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما عرفه القانون التجاري في المادة 715 مكرر 4 على أنه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات وميزانية المؤسسة. ومنه محنة محافظ الحسابات تتمثل في مراجعة عمل القائمين على التسيير وبصفة عامة على المحاسبة. حيث أن "عملية تطوير محنة المحاسبة والمراجعة وتنظيمها في أي دولة متقدمة أو نامية لا بد وأن تبدأ بالتعرف على المستوى الذي وصلت إليه المهنة ومن ثمة التعرف على المصاعب التي تواجه القائمين على أدائها والتي قد تنعكس آثارها على أداء محافظ الحسابات بشكل خاص وعلى المهنة بشكل عام"¹. وقد مرت محنة محافظ الحسابات في الجزائر بتغييرات جذرية خاصة منذ صدور قانون القانون 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010، بالتالي تم تقسيم محنة المحاسبة والمراجعة على ثلاث هيئات المجلس الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وأمام تنوع مهام محافظ الحسابات في الجزائر، ومدى مؤهلاته، واجتهاداته، وتقنيات وطرق عمله، أصبح مركز اهتمام المستثمرين والمساهمين، الدائنين ومختلف الهيئات (حكومية، قضائية ومالية)، ومن بين هذه المهام اكتشاف المخالفات والتجاوزات في إطار مكافحة الفساد الاقتصادي، فحسب الجهاز القانوني لمكافحة الفساد (قانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006) لم ينص بالتحديد على محافظ الحسابات، لكن يبقى مهمته في التبليغ إلى وكيل الجمهورية عن كل المخالفات والتجاوزات من خلال أداء مهام المراجعة وذلك حسب ما نصت عليه (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري). ومن المؤكد إن تبليغ وكيل الجمهورية من طرف محافظ الحسابات تعتبر أداة رقابية على المخالفين الاقتصاديين. بالتالي تصبح محنة محافظ الحسابات صعبة في الكثير من الأحيان حيث يجد نفسه في وضعية حرجة أمام تحديد هل الوقائع التي اكتشفها عبارة عن مخالفات أو تقصير.

1-1 إشكالية الدراسة:

كيف يمكن لمحنة محافظ الحسابات في الجزائر أن تكون آلية لمحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية؟

ويمكن تقسيم هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو واقع محنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في الجزائر عند اكتشافه مخالفات في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يعتبر محافظ الحسابات مسئولا جزائيا في حالة عدم اكتشافه للتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية التي قام بمراجعتها؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات في إطار محاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟

2-1 فرضية الدراسة:

✓ محنة محافظ الحسابات في الجزائر مقننة وواضحة، تمكن من إتباع الإجراءات المنصوص عليها بكل سهولة وذلك بسبب الإصلاحات التي وضعتها الهيئات المعنية ابتداء من سنة 2010.

- ✓ عند اكتشاف محافظ الحسابات حالات الغش والتجاوزات حتى الأخطاء عند مراجعته المؤسسة الاقتصادية، يضعها في تقرير المراجعة ويقدها إلى مجلس الإدارة أو المسير بالإضافة إلى تبليغ وكيل الجمهورية.
- ✓ عند مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية مع وجود مخالفات وتجاوزات لم يبلغ عنها يكون تحت المسؤولية التأديبية فقط.
- ✓ تأثر البيئة الاقتصادية على محاربة المخالفات والتجاوزات من طرف محافظ الحسابات، من بينها واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الذي يتميز بالسرية وعدم الإفصاح عن المعلومات، وكذا تأثير العلاقة بين إدارة المؤسسات أو المساهمين مع محافظ الحسابات.

3-1 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الدور الكبير للمحاسبة والمراجعة وهو الإفصاح عن مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تساعد مختلف أفراد المجتمع على الاختيار بين البدائل الاقتصادية واتخاذ القرارات الصحيحة، التي تصب في التنمية الاقتصادية للوطن ورفاهية المجتمع.

4-1 أهداف الدراسة:

التعرف على المشاكل والصعوبات التي يواجهها محاضي الحسابات في مجال عملهم، سواء من خلال القوانين والتشريعات المتعلقة بتنظيم مهنتهم، أو من الواقع تطبيق المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أو الدور الذي تقوم به السلطات المعنية والمجالس المتعلقة بمحاضي الحسابات في الرقي بالمهنة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تهدف الدراسة إلى معرفة مدى كفاءة محاضي الحسابات عن طريق معرفة متابعتهم لمستجدات المهنة، ومدى تطوير كفاءاتهم وخبراتهم التي تمكنهم من مواصلة مهنتهم على أكمل وجه خاصة في عصر سمي بعصر السرعة وتكنولوجيا الإعلام. وهذا كله من أجل البحث على حلول من شأنها تطوير محنة محاضي الحسابات في الجزائر.

5-1 حدود الدراسة:

تم معالجة إشكالية هذه الدراسة من جهة واحدة وهي وجهة نظر محاضي الحسابات حول الواقع الذي يمارسون فيه أعمالهم وليس من وجهة نظر زبائنهم أو الهيئات الوصية عليهم، حيث اقتصرت الدراسة على القيام باستطلاع لعينة من مكاتب محاضي الحسابات في الجزائر لأخذ آراءهم حول إجراءات التي يتخذونها في حالة اكتشافهم المخالفات في المؤسسات موضوع المراجعة، ضمن القوانين والتشريعات الصادرة إلى غاية فيفري 2016.

I. واقع محنة محافظ الحسابات في الجزائر:

تخضع محنة محافظ الحسابات إلى عدة مواد مختلفة ومقسمة على عدة نصوص قانونية تحكم محنة محافظ الحسابات في

الجزائر.

2-1 القوانين والهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

خضعت محنة محافظ الحسابات إلى عدة قوانين وهيئات، "علما أن محنة المراجعة كانت من قبل المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية"². وبعد صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تم إعادة تنظيم هيكله محنة المحاسبة، وتفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع، ويتضمن القانون الجديد من 84 مادة في 12 فصلا، ومن بين التعديلات الجديدة تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية: المجلس الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحاضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب

ومحافظ الحسابات ومحنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. كما أعاد هذا القانون تنظيم مهنة محافض الحسابات أين أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزارة المالية، كما أن مراقبة الشوعية المهنية والتقنية لأعمال محافضي الحسابات تحول إلى وزارة المالية، بالإضافة أن التكفل بتكوين محافضي الحسابات من طرف مؤسسة تعلم تابعة لوزارة المالية³. كما ألغت المادة 83 كل الإجراءات التي جاءت في القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بالمهن المذكورة سابقا. وتم إتباع القانون 10-01 بعدة مراسيم ومقررات⁴. ومنه أصبح على محافض الحسابات تطبيق نصوص القانون 10-01 وكل المراسيم التنفيذية المتعلقة به، بالإضافة إلى ذلك تطبيق أحكام مواد القانون التجاري المتعلقة بمهنة المراجعة لمختلف أنواع المؤسسات.

2-2 شروط ممارسة محافض الحسابات في الجزائر والمؤسسات الخاضعة للمهنة:

حسب المادة 7 من القانون 10-01 لا يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية. ولقد تم تحديد في المادة 8 من القانون 10-01 شروط ممارسة مهنة ومحافض الحسابات كما يلي⁵:

- أن يكون جزائري الجنسية، وحائز على الشهادة لمحافظ الحسابات ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، وأن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأن أعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكن سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد⁶.

بالتالي على كل من الهيئات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والإداري، مراكز البحث، شركات تسير مساهمات الدولة، الشركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة، شركات الأشخاص والجمعيات الخاضعة لمسك المحاسبة المالية، وكل المستفيدين من خدمات مهني المحاسبة طبقا لأحكام القانون التجاري والتنظيم المعمول بها، معرفة أن المؤهلين الوحيدين لممارسة مهنة محافض الحسابات هم المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات، حيث في كل بداية سنة ينشر المجلس الوطني قائمة المهنيين المؤهلين في نشرة رسمية يتم الإعلان عنها في الموقع الرسمي الإلكتروني للمجلس⁷.

3-2 تعيين محافض الحسابات وحالات التنافي:

تم إصدار مجموعة من الأحكام لتعيين محافض الحسابات، كما تم إبراز مواعيع تعيين هذا الأخير أي حالات التنافي التي لا يستطيع محافض الحسابات القيام خلالها بإجراء عملية المراجعة القانونية. حيث يتم تعيين محافض الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر شروط محافض الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية. كما تحدد عهدة محافض الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين نفس محافض الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات. وفي حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافض الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بالتالي لا يتم تجديد عهده⁸، كما يمكن أن تعين المؤسسة أكثر من محافض الحسابات. ويجب على هذا الأخير إبلاغ لجنة مراقبة النوعية في أجل أقصاه 15 يوم حسب ما نصت عليه المادة 30 من القانون 10-01، ولقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جاني 2011 كيفية تعيين محافضي الحسابات طبقا لأحكام القانون 10-01 وأحكام المادتين 600 و 609 من القانون

التجاري⁹. وأهم شرط في تعيين محافظ الحسابات هو عدم وجود حالات التنافي أي موانع التعيين التي تم التطرق إليها في المواد 64 إلى 74 من المرسوم التنفيذي 32-11 و المتمثلة في ارتباط محافظ الحسابات بكل نشاط تجاري لاسميا في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالعمالات التجارية والمهنية بالإضافة إلى تقاضيه أجر على أي خدمات يقدمها للمؤسسة في غير إطار المراجعة، وانتسابه إلى العضوية في مجلس مراقبة المؤسسة، وكذا الجمع بين مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في نفس المؤسسة. كما يمنع المشرع الجزائري محافظ الحسابات شغل منصب مأجور في المؤسسة التي راجعها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء مدته، كما لا يمكن تعيين الأشخاص الذين تحصلوا على أتعاب أو امتيازات في شكل قروض من المؤسسة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات فيها¹⁰.

4-2 مجالات تدخل محافظ الحسابات ومهامه:

بعد الاستقلال محام محافظ الحسابات كانت على مستوى الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإنتاجي أو التجاري إلى غاية تنظيم المهنة حسب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة خبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر أول نص تطرق إلى المهام حيث حدد مكونات المهنة، كما حدد طبيعة الصفة الحرة للمهنة، إلا أنه تم إلغاؤه¹¹. وحاليا تم تحديد مهام محافظ الحسابات في المادة 23 من القانون 01-10¹² و المتمثلة في أنه يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات، ويعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة 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 التسيير¹³. بالإضافة "يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المجمعة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو المؤسسات التابعة لنفس مركز القرار"¹⁴. كما يحدد محافظ الحسابات في تقريره ما إذا كانت الحسابات السنوية للمؤسسة أو الهيئة التي تم مراجعتها، قد تم إعدادها طبقا لقواعد المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به¹⁵.

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات إعداد تقارير التي تم تحديدها في المادة 25 من القانون 01-10¹⁶، و المتمثلة في التقرير العام والتقارير الخاصة بالإضافة إلى تقارير ومراسلات أخرى معدة من طرف محافظ الحسابات¹⁷. كما أن القانون التجاري حدد مهام محافظ الحسابات بالنسبة لمختلف المؤسسات الاقتصادية¹⁸.

II. مسؤوليات محافظ الحسابات ودوره في الكشف عن المخالفات والتجاوزات الاقتصادية:

يترتب على مهمة محافظ الحسابات واجبات لتوفير مستوى مقبول من العناية المهنية عند أداء عمله وحسب متطلبات القانون وشروط العقد مع وكلائه، وكذا إجراءات يجب الالتزام بها عند اكتشافه للتجاوزات والغش.

1-3 مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر:

مهمة محافظ الحسابات تضعه أمام مسؤولية اتجاه التشريعات، واحترام أخلاق المهنة، ومنه تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى ثلاث أصناف هي:¹⁹

3-1-1 المسؤولية المدنية : لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في نص المادة 715 مكرر 14

فقرة 01 من القانون التجاري، فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة ليست علاقة تعاقدية

وأما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بأن محافض الحسابات يعين عن طريق العقد . ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توافر خطأ محافض الحسابات، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة، غير أنه كانت للفقهاء الفرنسيين بعض المحاولات من أجل التعريف بخطأ محافض الحسابات، فقد عرف أنه انحراف محافض الحسابات عن السلوك الفني المألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافض الحسابات مسئولاً مدنياً عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار، واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته. أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى للمسؤولية المدنية، فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافض الحسابات أمام الجهة القضائية.

3-1-2 المسؤولية التأديبية: فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت، وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافضي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافض للحسابات.

3-1-3 المسؤولية الجزائية: كما قد يسأل محافض الحسابات عن الأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:

➤ محافض الحسابات فاعل أصلي: إذ يعاقب عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كملك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية. وبما أن محافض الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات.

➤ محافض الحسابات بصفته شريك: ويمكن لمحافض الحسابات أن يتابع جزائياً بصفته شريك وفقاً للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافض الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية. إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافض الحسابات، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافض الحسابات أن يسأل جزائياً عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالماً وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك فإن تقاعس محافض الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي مما يستوجب مساءلة محافض الحسابات بصفته شريكاً في فعل الاحتيال.

2-3 علاقة محافض الحسابات بأنواع الفساد الاقتصادي:

عندما يعتقد محافض الحسابات أن الوقائع التي اكتشفها هي عبارة عن مخالفات أو تجاوزات، بالتالي جريمة جنائية مما كان نوعها: انتهاك، سرقة، تجاوز، ومما كان الأشخاص أو نوع المؤسسة يجب عليه تبليغ وكيل الجمهورية بدون إعطاء وصف لهذه الوقائع، فتحدد إن كانت جريمة جنائية تعود إلى السلطات العمومية²⁰. ولقد نص المشرع الجزائري على العلاقة بين محنة محافض الحسابات ومختلف أنواع الفساد الاقتصادي المتمثل في:

➤ **محافظ الحسابات ومحاربة تحويل الأموال غير القانونية:** حسب التعليمية 61 المؤرخة في 21 جانفي 2009 تلزم الخاضعين للضرائب الأجانب من إضافة تقرير محافظ الحسابات من أجل تبرير تحويل الأرباح إلى الخارج، بالتالي السماح بهذا التحويل يتوقف على رأي محافظ الحسابات في المصادقة على المعلومات التي يصرح بها من أجل تحويل الأموال إلى الخارج.²¹

➤ **محافظ الحسابات ومكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب:** يخضع محافظ الحسابات لأحكام المادة 19 من القانون 01-05 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بمنع ومكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب والمعدل في سنة 2012، أين تنص المادة على أن كل العمليات التي تظهر أنها مصدرها ناتج عن جريمة أو تزوير، أو مخدرات أو مصادر من تمويل الإرهاب يجب التصريح عنها من طرف محافظ الحسابات بمجرد الشك إلى المصالح المعنية.²²

➤ **محافظ الحسابات ومنع الفساد:** حسب المادة 01-06 المؤرخة في 20 فيفري 2006 والمتعلقة بمنع ومحاربة الفساد الاقتصادي المتمثل في تسجيل عمليات اقتصادية تقوم بها المؤسسة خارج السجلات المحاسبية، تسجيل مصاريف وهمية، بالإضافة إلى استعمال مستندات محاسبية مزورة وخاطئة، وعدم الاحتفاظ بالأرشيف ضمن الآجال القانونية.²³ بالتالي تظهر علاقة محافظ الحسابات بالفساد الاقتصادي من خلال الكشف عنه أثناء أداء مهامه القانونية وتبليغ السلطات العمومية المعنية، لاتخاذ إجراءات ردع المخالفات التي تضر بأصحاب المصالح والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

3-3 إجراءات محافظ الحسابات أمام اكتشاف التجاوزات والمخالفات:

تنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري والمادة 65 من القانون 01-10 على وجوب تبليغ محافظ الحسابات إلى وكيل الجمهورية عن كل التجاوزات وحالات الغش المكتشفة في إطار القيام بمهمة المراجعة من أجل تبرئة مسؤوليته. حيث التبليغ يدخل ضمن المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات، إضافة إلى ما جاء في المادة 714 مكرر 4 وهو المصادقة على موثوقية حسابات المؤسسة والتأكد المحافظة على منافع المستثمرين.²⁴ وعليه تمثل إجراءات محافظ الحسابات عند اكتشاف مخالفات أثناء أداء مهامه في:²⁵

✓ **الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في حالة الشك:** لا يعمل محافظ الحسابات على أسس شفهية أو كتائية لا تمر ضمن إجراءات عمل صحيحة، فالتبليغ يخص الوضعيات الحقيقية التي تعتبر دليل يمكن الاعتماد عليه من قبل المحكمة. وليس من مهام محافظ الحسابات البحث عن التجاوزات، لكن إن تلقى وشاية أو وجد تجاوزات أثناء أداء مهامه، فإنه يقدر تحت مسؤوليته هل يجب أن يأخذها في الحسبان، وهل يمكن أن تؤدي إلى إجراء مراجعة إضافية في إطار مجال مراجعته، بالتالي يحدد المراحل والإجراءات التي يجب القيام بها.

✓ **إجراءات محافظ الحسابات في الأخذ في الحسبان نية التعمد:** يجب على محافظ الحسابات أن يأخذ في الحسبان العنصر المعنوي وهو نية التعمد أو غيابه، وأن يكون مقتنعا أنه تم ارتكاب المخالفة عن قصد أو بدون قصد. إلا أن هذا الأمر صعب، ومن أجل تقدير نية الغش يجب معرفة هل هو عبارة عن خطأ بسبب عدم الدقة أو عدم احترام القوانين أو هي تجاوزات يجب الإبلاغ عنها. فمثلا يجب طرح الأسئلة التالية: هل هذه التجاوزات متكررة أم لا؟ و ما مدى الضرر؟ وهل كان هناك تسوية بدون المساس بالمؤسسة؟ ومن المبادر بها؟

كما يمكن لمحافظ الحسابات التقدم من المصالح القضائية للحصول على المزيد من الإجراءات التي يجب القيام بها.

✓ **الوقت الضروري الذي يجب القيام فيه بالإبلاغ :** لا يوجد وقت محدد فهو يرجع حسب الوقائع، فمثلا يمكن للوقائع المعقدة وصعوبة التحديد أن تأخذ وقت أكثر من الوقائع البسيطة والتي لا لبس فيها. فقط يجب الأخذ في الحسبان أن التبليغ المتأخر يمكن أن يؤدي إلى التشكيك في مهم محافظ الحسابات.

✓ **إجراءات محافظ الحسابات في حالة عدم قيام السلطات المعنية باتخاذ التدابير اللازمة التي قام بالإبلاغ عنها:** إذا قام محافظ الحسابات بالتبليغ عن التجاوزات وحالات الغش المكتشفة إلا أنه لم تتخذ إجراءات متابعة من طرف سلطات الدولة المعنية، فهل هو مطالب بإجراءات أخرى ؟، ومن المفروض أنه لا يتخذ أي إجراءات، فتابعة القضية هي من اختصاص السلطات القضائية.

✓ **إجراءات محافظ الحسابات عند قيامه بإعلام هيئات المؤسسة محل المراجعة بالمخالفات والتجاوزات التي اكتشفها:** لا تعني أنه غير مطالب بالتبليغ لوكيل الجمهورية، فحسب الفقرة 3 من المادة 61 من القانون 01-10 الذي يفرض ضرورة تبليغ وكيل الجمهورية بكل التجاوزات بالإضافة إلى إعلام مجلس الإدارة بالتجاوزات التي تم اكتشافها، وإذا لم يتم علاجها يجب عليه تبليغ الجمعية العامة في أقرب انعقاد لها. بالتالي من خلال هذه المادة يظهر أن تبليغ الإدارة لا يسمح لمحافظ الحسابات بالاستغناء عن تبليغ وكيل الجمهورية.

✓ **إجراءات محافظ الحسابات في حالة تجاوزات تم اكتشافها من طرف مسيري المؤسسة وتم تقديم شكوى قضائية:** في هذه الحالة إعادة تبليغ وكيل الجمهورية من طرف محافظ الحسابات يخضع لرأين: فحسب الرأي الأول الذي يأخذ بما جاء في المادة 61 السابقة الذكر، أن محافظ الحسابات ملزم بتبليغ وكيل الجمهورية عن كل التجاوزات التي اكتشفها بنفسه من خلال مهمته في مراجعة المؤسسة، وبمأنه تم التبليغ عنها سابقا فهو لا يعيد التبليغ عنها، بل يثبت فقط الإجراءات التي تم اتخاذها في المراجعة وأنه لم يكتشف أي تجاوزات جديدة. أما الرأي الثاني فهو أكثر تحفظي، حيث يعتبر أن محافظ الحسابات ملزم بتبليغ وكيل الجمهورية حتى عن الحالات التي تم رفع شكوى قضائية عليها من قبل مسئولين بالمؤسسة.

وفي جميع الحالات الهدف من التبليغ هو إعلام السلطات المعنية بكل التجاوزات والمخالفات الموجودة.

4-3 حالات عدم قيام محافظ الحسابات بالكشف والتبليغ عن التجاوزات والمخالفات:

سنذكر بعض الحالات الحقيقية التي كان فيها محافظ الحسابات أمام التبليغ أو عدم التبليغ إلى وكيل الجمهورية عن المخالفات التي وجدت أثناء محامه القانونية في مراجعة بعض المؤسسات، (بدون ذكر الأشخاص المعنيين بمحافضة على سرية المهنة).²⁶

أولا حالة مؤسسة SARL XXX: أخوين شركاء بالتساوي، وكلاهما يلقي على الطرف الآخر سوء تسيير المؤسسة، مما أدى إلى استدعاء محافظ الحسابات للفصل في الأفعال التي أدت إلى تدهور المؤسسة من أجل تحديد مسؤولية أي شريك منها. إلا أن محافظ الحسابات كان منحاز إلى أحد الشركاء مما أدى إلى إعطاء أحكام مسبقة على الشريك الثاني الذي أحس بالظلم مما دفعه إلى تعيين محامي ورفع شكوى قضائية، ومن خلال التحقيقات اتضح أن هناك زيادة كبيرة في أجر الشريك الأول دون الرجوع إلى موافقة الشريك الثاني. واتضح أن محافظ الحسابات اكتشفها إلا أنه لم يقم بالتبليغ عنها، مما حكم عليه بالتواطؤ وعدم التبليغ إلى وكيل الجمهورية، والدليل:

1. وجود واقعة المخالفة والتجاوز: وذلك من خلال رفع أجر الشريك الأول دون الرجوع إلى موافقة الشريك الثاني، واستعمال أموال المؤسسة للمصالح الشخصية للشريك الأول.

2. اكتشاف محافض الحسابات لهذه الواقعة: المصادقة في تقريره الخاص على صحة الخمس أجور الكبيرة في المؤسسة من بينها اجر الشريك الأول. وهو دليل يلغي عدم تطرق محافض الحسابات إلى الأجور، بالتالي عدم المعرفة محافض الحسابات لا يعتبر إثبات شرعي في المحكمة.
3. غياب التبليغ: كان من المفروض على محافض الحسابات إبلاغ الشريك الثاني ووكيل الجمهورية في نفس الوقت عن المخالفات والتجاوزات للشريك الأول فيما يخص استعماله أموال المؤسسة دون موافقة الشريك الثاني.
4. سوء النية: هذا العنصر المعنوي واضح في هذه القضية أين كان محافض الحسابات متواطئ مع الشريك الأول. وبعد كل الإجراءات القضائية، تم الحكم على محافض الحسابات بثلاث سنوات سجن مع غرامة مالية كبيرة. بالتالي يمكن الاستنتاج من هذه الواقعة الحقيقية أن محافض الحسابات كان يجب أن يتصف بالحيادية والموضوعية، وكان يجب تبليغ وكيل الجمهورية عن الاختلاس.

ثانيا حالة المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي تجاري EPIC YYY²⁷: من خلال التشريعات القانونية التي تنص عن الشفافية في تسير الأموال والصفقات والعقود العمومية في المؤسسات العمومية الاقتصادية والمرتبطة بمهام محافض الحسابات المحتملة في مراجعة كيفية اختيار عروض المناقصات، ومواصفات المناقصة²⁸. في هذه الحالة قام مدرء مؤسسة EPIC YYY باستخدام طريقة الخيار البسيط بالتراضي gré à gré دون اللجوء إلى مناقصة تنافسية للاستيراد تجهيزات إنتاجية من بلد اجنبي بلغ جد معتبر، -وسب وشاية- قرر المدعي العام بفتح تحقيق قضائي ومتابعات جنائية عدم احترام قوانين الصفقات العمومية ضد المديرين، وضد محافض الحسابات بسبب عدم تبليغه لوكيل الجمهورية عن هذه المخالفة، والمتمثلة في إبرام العقد خارج إطار اللوائح والتشريعات المتعلقة بحرية الوصول إلى المساواة بين المرشحين في اختيار الصفقة وشفافية الإجراءات المتبعة. وخلال الاعتراف إمام القاضي، ذكر محافض الحسابات أن مهمة مراقبته لم تكن كلية بل تم اعتماد منهجية العينة الموافقة لمراسمات المهنة. بالتالي أن عدم تبليغه لم يكن مقصود وإنما هذه الصفقة لم تدخل ضمن العينة التي قام بمراقبتها مما يثبت جهله لها. إلا أن القاضي طلب من محافض الحسابات تبرير طريقة اختيار العينة وأوراق عمله بالإضافة إلى كيفية مراجعة العقود والصفقات الأخرى للمؤسسة، من أجل ضمان حسن نية محافض الحسابات وان التطرق إلى هذه الصفقة في عينة المراجعة لم يكن عن قصد وان عدم التبليغ كان بسبب جهل محافض الحسابات لهذه الصفقة. و بسبب عدم قدرة محافض الحسابات بإحضار هذه الدلائل والإثباتات تم اتهامه بالتواطؤ وعدم التبليغ. إلا انه لحسن الحظ، نجح مديري هذه المؤسسة العمومية الاقتصادية EPIC YYY إثبات أن طريقة اختيار الصفقة gré à gré مبررة بالصلة التكنولوجية عند هذا المورد الاجنبي، وأن هذا الخط من الشراء أمر لا مفر منه وهو ضمن ما نص عليه القانون.²⁹ بالتالي تم إلغاء الدعوى القضائية وتبرئة مديري المؤسسة وكذا محافض الحسابات.

وهذه حالة حقيقية حدثت في محكمة الجزائر، وهناك العديد من الحالات التي تم فيها اتهام محافضي الحسابات عن عدم التبليغ إلى وكيل الجمهورية في حالة اكتشافهم أثناء المراجعة لمخالفات واختلاسات.

III. خاتمة:

اهتمت هذه الدراسة بمهام محافض الحسابات كمراجع خارجي لما له دور وأهمية في المحافظة على الاستعمال الفعال لموارد المجتمع، بالتالي تم التطرق إلى واقع محنة محافض الحسابات في الجزائر من خلال مختلف القوانين والتشريعات التي تنظم هذه المهنة، كما تم تحديد دور محافض الحسابات في اكتشاف المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية أثناء أداء مهامه، والإجراءات التي يجب أن يتبعها من خلال تجارب لمحافضي حسابات في مؤسسة ذات شركاء للخواص، ومؤسسة عمومية ذات طابع تجاري صناعي، في الأخير تم استخلاص أهم المشكلات والصعوبات التي يمكن أن يواجهها محافض

الحسابات أثناء تأدية مهامه خاصة في حالة وجود تجاوزات ومخالفات من خلال مقابلة تم إجراؤها مع بعض محافضي الحسابات للاستفادة من تجاربهم.

1-4 نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض الجزء النظري لمحنة محافض الحسابات المتمثل في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، وإجراء مقابلة مع بعض محافضي الحسابات تم اختبار نتائج الفرضيات كالتالي:

➤ الفرضية الأولى: رغم أن مهنة محافض الحسابات في الجزائر مقننة وتم إدخال عليها عدة إصلاحات

خاصة منذ سنة 2010، إلا أن واقع هذه المهنة يعاني من نقص وتعقيد في النصوص التشريعية المتعلقة بالمراجعة وعدم مواكبتها لمعايير المراجعة الدولية، ومن جهة أخرى محافض الحسابات مطالب بأن يتابع المستجدات في مختلف القوانين كالتجارية والقوانين المالية، مما يصعب عليه أداء مهمته في الكثير من الأحيان، خاصة بسبب كثرة التغيرات التي تحدث في هذه القوانين. بالإضافة عدم وجود دليل يعتبر كرجع لمحافض الحسابات عند البدء بالقيام بمهمة المراجعة ومختلف الإجراءات التي يجب الأخذ بها عند مصادفته لمخالفات أو تجاوزات أو اختلاسات، مما يؤثر بالسلب على استعمال المراجعة كآلية لمحاربة المخالفات في المؤسسات الاقتصادية.

➤ الفرضية الثانية: من خلال النصوص التشريعية والحالات التي تم التطرق إليها يتضح أن عند

اكتشاف محافض الحسابات التجاوزات حتى الأخطاء عند مراجعته المؤسسة الاقتصادية، ملزم عليه أن يوضحها في تقرير المراجعة ويقدمها إلى مجلس الإدارة أو المسير وحتى إبلاغ المساهمين في الجمعية العامة، بالإضافة إلى تبليغ وكيل الجمهورية من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.

➤ الفرضية الثالثة: عند مصادفة محافض الحسابات على القوائم المالية للمؤسسات مع وجود مخالفات

وتجاوزات لم يبلغ عنها يكون تحت المسؤولية الجزائية، فعدم تبليغه يؤدي به إلى تحمل أخطار كبيرة كاتهامه بعدم التبليغ أو تواطؤه في حالة تم اكتشاف الوقائع من طرف الهيئات المعنية، وبذلك يتحمل غرامات وحتى السجن، كما تصل العقوبات إلى المسؤولية المدنية والتأديبية كحذفه من جدول المهنيين.

➤ الفرضية الرابعة: من خلال مقابلة تم إجراؤها مع بعض محافضي الحسابات من أجل الاستفادة من

خبراتهم اتضح أن هناك تأثير للبيئة الاقتصادية على اكتشاف المخالفات والتجاوزات من طرف محافض الحسابات، من بينها واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائية الذي يتميز بالسرية وعدم الإفصاح عن المعلومات، وكذا تأثير العلاقة بين إدارة المؤسسات أو المساهمين مع محافض الحسابات، حيث نجد عدم احترام بعض محافضي الحسابات لحالات التنافي التي تم التطرق إليها، كما أن عدم وجود قانون يحمي محافض الحسابات عند تبليغه لحالات الغش يؤثر على أداء مهامه.

2-4 نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة اتضح أن الدولة تستخدم مهنة محافض الحسابات كآلية لاكتشاف التجاوزات وحالات الغش في المؤسسات الاقتصادية بهدف ردها وذلك حسب النصوص التشريعية، إلا أنه يواجه محافضي الحسابات في الجزائر مشاكل وتحديات تؤثر على أداء مهامهم المنوطة بهم والمتمثلة في:

✓ عدم وجود قانون لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني تنظم محنة محافظ الحسابات، فبعد أن كانت منصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الخاص بتطبيق القانون 91-08 والذي تم إلغاؤه في القانون 10-01، بالتالي لم تتم السلطات التشريعية بإصدار قانون لأخلاقيات المهنة، رغم وجود قانون داخلي تم إصداره من طرف المجلس الوطني للمحاسبة إلا أنه متعلق بأنشطة المهنيين مع زبائنهم فقط.

✓ لم يتم النص على تحديد أتعاب محافظ الحسابات مع حجم مسؤوليته بعد إصدار القانون 10-01، مما أدى إلى وجود تنافس بين المهنيين، فهدف عدم خسارة زبائن محافظ الحسابات فإنه يتفادى في الكثير من الأحيان التبليغ عن المخالفات التي وجدها عند أداء مهمة المراجعة القانونية في المؤسسة؛

✓ كثرة القوانين - التجاري، المالي، - والتغيير المستمر في التشريعات تؤدي إلى صعوبة متابعة هذه التغييرات من قبل محافظ الحسابات، بالتالي صعوبة معرفة هل طبقت المؤسسة القوانين الخاصة لها في إعداد قوائمها المالية، ومن جهة أخرى غياب شرح القوانين من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مما يؤثر على فهم النصوص القانونية بين مختلف محافظي الحسابات؛

✓ يمكن أن تقوم المؤسسة الاقتصادية بتعيين أكثر من محافظ حسابات، ولا يتم الإعلان عن ذلك في المجلس الوطني للمحاسبة، وهو الأمر الذي يؤثر بالسلب على هدف محنة محافظ الحسابات، فإن لم يصادق احد محافظي الحسابات بسبب وجود نقائص، في حين صادق الثاني فإن المؤسسة تستعمل تقرير المراجع الثاني دون علم الأول مع مختلف الهيئات كالبانك، مديرية التجارة إلى غيرها.

✓ منذ إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاءها التكويني من محافظي الحسابات، طرحوا عدة انشغالات وطالبو في عدة لقاءات بإعادة مراجعة القانون 10_01 من أجل تحسين محنة محافظي الحسابات في الجزائر³⁰، إلا أنه لا يوجد دليل يعالج مختلف القضايا التي تواجه محافظ الحسابات خاصة أمام هذه الوضعية الحرجة أين يجد نفسه أمام اختيارين: الآثار التي يسببها التبليغ إلى وكيل الجمهورية - في حالة وجود الغش - على نتائج مهمته، وتأثير ذلك على المؤسسة ومسيرتها، وبين التبليغ أو عدم التبليغ يجد محافظ الحسابات نفسه أمام موقف غامض وغير حاسم.

3-4 اقتراحات الدراسة:

- البحث في كيفية إيجاد دليل يعتبر كرجع لمحافظ الحسابات عند القيام بمهمة المراجعة ومختلف الإجراءات التي يجب الأخذ بها خلال مصادفته لمخالفات أو تجاوزات أو اختلاسات، ويجب إعداد هذا المرجع من طرف مجموعة مكونة من أعضاء من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ممثلي المهنة، المجلس الوطني للمحاسبة، رؤساء المؤسسات وكذا ممثلي عن السلطات القضائية؛
- على المجلس الوطني للمحاسبة إيجاد ميثاق شرعي للمهنة يحدد ضوابط ومعايير الأداء المهني، بالإضافة إلى تفعيل دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لتعزيز احترام القواعد المنظمة للسلوك المهني، ومحاولة إيجاد حلول للمشاكل التي تواجه محافظي الحسابات، وتغيير نظرتهم لمهامهم في المصادقة على صحة القوائم المالية فقط إلى اعتبار دورهم آلية تعزز من اكتشاف المخالفات والتجاوزات بهدف محاربة الفساد الذي يضر بالاقتصاد الوطني.

■ على الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وهيئة من المحكمة العليا شرح القوانين المتعلقة بمحنة محافض الحسابات، مع أمثلة لتفادي اختلاف وجهات النظر بين المهنيين في تفسير القوانين.

¹ وائل إبراهيم الراشد، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 16، العدد 2، المملكة السعودية، سنة 2002، ص 105.

² عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، مداخلة ضمن الملتقى الدولي "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA: التحدي"، المنعقد في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 7.

³ مداني بن بلغيث، فريد غوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية تقييمية، ملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 38.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 07، المؤرخة في 20 فيفري 2011.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، القانون 01-10، المادة 8 ص 5.

⁶ المادة 6 من نفس القانون.

⁷ Ministère des Finances, Circulaire N001 du 28 Février 2016 relative à l'exercice des professions d'Expert comptable, Commissaire aux comptes et Comptable agréée, Alger, P1.

⁸ المادة 27 من القانون 01-10، مرجع سابق، ص 7 و 8.

⁹ الجريدة الرسمية العدد 7 المؤرخة في 2 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 23-11، ص 23 و 24.

¹⁰ خفار محمد زكرياء، دور محافض الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية- دراسة ميدانية بمكتب محافض الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2، جوان 2016، ص 8.

¹¹ Kamel HADDOUCH, Commissaire aux comptes, Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes, Revue l'Auditeur N2, la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Alger, 25 Octobre 2014, p17

¹² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 7.

¹³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، منشور وزاري رقم 001 المؤرخ في 28 فيفري 2016 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافض الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، ص 2.

¹⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المادة 24، ص 24.

¹⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 30 المؤرخة في 01 جوان 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المادة 02، ص 19.

¹⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010، مرجع سابق، المادة 25، ص 7.

¹⁷ Wassila MOUZAI, La mission du commissaire aux comptes, Formation à l'ISGP, Alger, Juin 2012, p 21 et 26.

¹⁸ Kamel HADDOUCH, Commissaire aux comptes , Les domaines d intervention du commissaire aux comptes, Revue l'Auditeur N2, la Chambre National des Commissaires aux Comptes , Alger, 25 Octobre 2014, p18 .

¹⁹ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، مجلة جامعية محكمة في الحقوق و العلوم السياسية رقم 9808-1112، العدد 9 بتاريخ جوان 2013، ص 43 و 45 بتصرف.

²⁰ Amel AIAD membre du Consiel de la CNCC , La révélation par le CAC au procureur de la République : Les précautions à prendre, Revue l'Auditeur N2, la Chambre National des Commissaires aux Comptes , Alger, 25 Octobre 2014, p4

²¹ Wassila MOUZAI, op cit, p 39.

²² Kamel HADDOUCHE, op cit , p19.

²³ Wassila MOUZAI, op cit, p 43

²⁴ El Besseghi Mourad : Commissaire aux comptes et SG du Conseil de la CNCC , La révélation par le CAC au procureur de la République : entre délation systématique et caution aux irrégularités, Revue l'Auditeur N2, la Chambre National des Commissaires aux Comptes , Alger, 25 Octobre 2014, p 5 , 6.

²⁵ Amel AIAD membre du Consiel de la CNCC , op cit, p4.

²⁶ El Besseghi Mourad , op cit, p 5 , 6.

Établissement public à caractère industriel et commercial EPIC : ²⁷

²⁸ المادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 13-03 المؤرخ في 13 جانفي 2013، المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 7 أكتوبر 2010 المتعلق بقوانين الصفقات العمومية.

²⁹ الفقرة 3 من المادة 43 للمرسوم الرئاسي رقم 12-23 المؤرخ في 18 جانفي 2012، المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 7 أكتوبر 2010 المتعلق بقوانين الصفقات العمومية.

³⁰ Larbi REDJIMI, Lettre du Président du Conseil National à l'assemblée générale des experts comptable et commissaires aux comptes au niveau de Sheraton, Alger, Novembre 2015.