جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة

دراسة حالة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM للسنة المالية 2014

من إعداد الطالبين:

– حاج امحمد عبد الرحمان

– بـن روبـــة مـــــراد

تحت إشراف:

– أستاذ التعليم العالي: هواري معراج

– الدكتـــــــــور: رواني بوحفص

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ **2018/09/12**

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	عجيلة محمد	أستاذ التعليم العالي جامعة غرداية	مناقشا
الدكتور	رواني بوحفص	أستاذ محاضر جامعة غرداية	مشرفا
الدكتورة	شرع مريم	أستاذة محاضرة جامعة غرداية	رئيسة
الدكتور	لحرش عبد الرحيم	أستاذ محاضر جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: **2017–2018**

الإهداء

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

إلى ينبوع العطاء الذي زرع في نفسي الطموح والمثابرة ... والدي العزيز

إلى نبع الحنان الذي لا ينضب... أمي الغالية

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من يحملون في عيونهم ذكريات طفولتي وشبابي... أخواتي وإخواني الأعزاء

إلى التي ساندتني ووقفت بجانبي... زوجتي الغالية

إلى أبنائي: إبراهيم – سهيلة – إدريس

دعواتي لهم بالتوفيق والنجاح والهناء في حياتهم

إلى جميع أساتذتي المخلصين

إلى كل الزملاء في الدراسة والعمل

إلى كل الأصدقاء والأحباب

أهدي هذا الجهد المتواضع

حاج امحمد عبد الرحمان

شكر وعرفان

الحمد الله رب العلمين و الصلاة و السلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد على إله وصحبه أجمعين،

بعد إتمامنا لهذا العمل لا يسعنا إلاّ أن نتقدّم بجزيل الشكر والثناء إلى:

- **الله تبارك وتعالى** الذي يسر لنا إتمام هذا البحث فالفضل والشكر والحمد كله لله أوله وآخره ظاهره وباطنة.
- الأستاذ المشرف **هواري معراج** على ما أسداه لنا من نصح وتوجيه وإرشاد.
- الأستاذ المساعد **رواني بوحفص** الذي كان لنا نعم الاستاذ ونعم الموجه طوال مسيرتنا لنيل شهادة الماستر؛
- **الأساتذة والأستاذات** كل واحد باسمه، الذين أخلصو في تدريسنا، زادكم الله علما وحكمة.
- الأستاذ **بن يحي علي** الوفي بنصائحه وإرشاداته، بارك الله في علمك ومجهوداتك.
- الطاقم المسير **لشركة كهرباء وطاقات متجددة** الذين تجاوبوا معنا وقدموا لنا جميع الشروحات والمعلومات الضرورية اللازمة، وخاصة السيد **بابا عمي محمد**، والسيد **بسخواض سليمان**.
- كل من كانت له **يد بيضاء** من قريب أو بعيد في إنجاح هذه المذكرة.

الملخص:

تعتبر التعديلات التي تقوم بها شركات المساهمة على قانونها الأساسي بالغة الأهمية والحساسية لأنها تمس بحقوق المساهمين المكفولة أصلا في القانون الأساسي وباستمرارية الشركة، خاصة بالنسبة للتعديلات التي تطرأ على رأس مال الشركة الذي يعتبر كأهم مكون لها.

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل تعديل القانون الأساسي لشركة المساهمة ومختلف الإجراءات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة، وكذا إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تدقيق هذه التعديلات والمهام المتعددة المنوطة به لاكتشاف الانحرافات والأخطاء الغير قانونية أثناء القيام بهذه التعديلات والتي قد تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتؤثر على حقوق المساهمين وضمان المساواة بينهم، وقد قمنا بدراسة الموضوع ميدانيا على مستوى شركة المساهمة كهرباء وطاقات متجددة SKTM للسنة المالية 2014 أين وقفنا فيها على مختلف الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في إطار تعديلها لقانونها الأساسي وخاصة رفع رأس مالها، وعلى التقرير النهائي العام الذي أعده محافظ حسابات الشركة وكذا التقارير الخاصة المتعلقة برفع رأس المال.

وقد توصلنا إلى أن الالتزام بالإجراءات القانونية الصحيحة في تعديل القانون الأساسي خاصة في شركة المساهمة يساهم في تقديم قوائم مالية ذات مصداقية ويضمن حقوق المساهمين والمساواة بينهم، إضافة إلى الدور الفعال لمحافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والانحرافات في هذه التعديلات مما يساعد المؤسسة في تفاديها وتسويتها، كما يساهم محافظ الحسابات من خلال تقاريره في تقديم أهم المعلومات التي تمكن المساهمين في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وفي اتخاذ القرارات اللازمة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق– تعديل القانون الأساسي– محافظ الحسابات – شركة مساهمة– رأس المال– التقرير.

Résumé :

Les modifications apportées par les sociétés par actions à leur statuts sont considérés très importantes et sensibles car elles affectent les droits des actionnaires, qui sont déjà garantis par la loi fondamentale et la continuité de la société, surtout pour les changements dans le capital de l'entreprise, qui est considéré comme le composant le plus important.

Le but de cette étude est de faire la lumière sur les étapes de la modification de statuts de la société par actions et des différentes procédures que l'institution doit respecter, et souligner le rôle joué par le commissaire aux comptes dans l'audit de ces modifications et les tâches qui lui ont été confiées pour détecter des anomalies et des erreurs irrégulières lors de la mise en œuvre de ces amendements, susceptibles d'affecter la crédibilité des états financiers et d'affecter les droits des actionnaires et assurer l'égalité entre eux, nous avons étudié le sujet sur le terrain au niveau de la société Chareket Kahraba Takat Moutajadida SKTM pour l'exercice 2014 ou nous nous sommes tenues sur les différentes procédures suivies par la société dans le cadre de son modification à

la loi fondamentale, notamment en élever sa capitale, et sur le rapport général final préparé par le commissaire aux comptes ainsi que les rapports spéciaux relatifs à l'augmentation de capital.

Nous avons conclu que le respect des procédures légales appropriées lors de la modification de statuts, en particulier dans la société par actions, contribuait à la présentation d'états financiers fiables et garantissait les droits des actionnaires et l'égalité entre eux, en outre le rôle efficace de commissaire aux comptes dans la découverte des erreurs et des écarts dans ces modifications, ce qui aide l'institution à éviter et à résoudre, le commissaire aux comptes contribue également, par le biais de ses rapports, à fournir les informations les plus importantes permettant aux actionnaires de connaître la situation financière de l'institution et de prendre les décisions nécessaires.

Mots clé : Audit, modification de statuts, commissaire aux comptes, société par action, capital, rapport.

قائمة المحتويات

المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة
المبحث الأول: الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة .....
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور لمحافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة ....
الفصل الثاني: دراسة حالة في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.....
المبحث الأول: التعريف بشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM .....
المبحث الثاني: التقرير الخاص برفع رأس المال في شركة SKTM وتحليله .....
الخاتمة .....

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1	شكل نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات	31
الشكل 2	الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء والطاقات المتجددة SKTM	54
الشكل 3	يوضح مراحل تعيين محافظ الحسابات	59
الشكل 4	التقرير العام لمحافظ الحسابات لسنة 2014	63
الشكل 5	التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات لسنة 2014	66

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	الميزانية (الأصول)
الملحق رقم 02	الميزانية (الخصوم)
الملحق رقم 03	حسابات النتائج
الملحق رقم 04	جدول تدفق الخزينة
الملحق رقم 05	جدول تغيرات رؤوس الأموال
الملحق رقم 06	تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CAC	*Commissariat Aux Comptes*	محافظة الحسابات
CNC	*Conseil National de la Comptabilité*	المجلس الوطني للمحاسبة
KDA	*Kilo Dinars Algérienne*	ألف دينار جزائري
NAA	*Norme Algérienne D'Audit*	المعايير الجزائرية للتدقيق
SCF	*Système Comptable Financière*	النظام المحاسبي المالي
SKTM	*Shariket Kahraba Wa Takat Moutajadida*	شركة كهرباء وطاقات متجددة
SPA	*Sociétés Par Actions*	شركات المساهمة
SPE	*Société de Production d'électricité*	شركة إنتاج الكهرباء
TVA	*Taxe sur la Valeur Ajoutée*	الرسم على القيمة المضافة
UPSE	*Unité de Production Sud-Est*	وحدة الإنتاج جنوب شرق
UPSO	*Unité de Production Sud-Ouest*	وحدة الإنتاج جنوب غرب

مقدمة

توطئة:

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية وذلك من خلال المصداقية التي يضفيها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة المختلفة، كما يساعدها على تبني أنظمة رقابية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، وذلك سعيا من المؤسسة إلى الوصول لأداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها وأهدافها.

وتعتبر شركات الأموال المظهر الأكثر حداثة ومعاصرة للتطور الإقتصادي، وذلك بخلاف شركات الأشخاص التي تطورت في المجتمعات القديمة، وتعتبر شركات المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال، ولقد إنتشرت هذه الشركات وعظمت أهميتها حيث سيطرت على النشاط الاقتصادي وأصبحت الأداة المثلى للرأسمالية وأفضل ثمرة قانونية للنظام الاقتصادي الحر، ومن هنا فإن المشرع الجزائري أولى عناية كبيرة لهذه الشركة و كل ما يتعلق بها من أحكام حيث نظمها بقواعد آمرة، و من ذلك رأسمالها و بنيته، و كيفية الاكتتاب و نوعية الحصص المسموح بها، و كيفية التعديل في رأسمالها سواء كان هذا التعديل بالزيادة أو بالتخفيض منه، كما أولى هذا النظام حماية خاصة لرأسمال الشركة من الصورية في توزيع الأرباح أو الاستعمال التعسفي لأموالها.

وبما أن شركات الأموال باختلاف أنواعها تعدُ ميداناً من ميادين تطبيق التدقيق القانوني، لأنه يساهم في ضمان نوعية المعلومات المالية التي تصدرها هذه الشركات ويزيد من فرص الاستمرار فيها، فقد أصدرت الجزائر في الآونة الأخيرة جملة من النصوص التنظيمية من أجل تطوير مهنة التدقيق، وتحسين نوعية التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات بصفته المخول الشرعي لإجراء التدقيق القانوني، ولعل من أهم هذه النصوص القرار الذي صدر عن وزارة المالية في 30 أفريل 2014 الذي يتضمّن معايير تضبط مضمون تقارير محافظ الحسابات وشكلها، خاصة التقارير التي تتمحور حول تدقيق العمليات التي لها علاقة بحقوق المساهمين المضمونة في القانون الأساسي للشركة.

ب. إشكالية الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

أين يكمن دور محافظ الحسابات في تدقيق التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي لشركات المساهمة؟

ومن أجل تبسيط الإشكالية قسمناها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى تطور المنظومة القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما مدى تقيد شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، بالإجراءات المتعلقة بتعديل القانون الأساسي؟
- أين يكمن دور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة SKTM ؟

ت. فرضيات الدراسة:

وللإجابة على التساؤلات السابقة نضع الفرضيات التالية:

- تطورت المنظومة القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر بشكل أفضل بعد 2010 خاصة فيما يتعلق بالإطار المؤسساتي للمهنة، شروط التكوين والاعتماد، إصدار معايير جزائرية للتدقيق وإعداد التقارير؛
- تقيدت مؤسسة SKTM بكل الإجراءات المتعلقة بتعديل القانون الأساسي، وخاصة تعديل رأس المال
- لعب محافظ الحسابات دورا مهما وكاملا في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة SKTM.

ث. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ المعرفة الشاملة لمراحل تطور المنظومة القانونية لمهنة التدقيق في الجزائر؛
- ✓ دراسة ما مدى مواكبة القوانين الجزائرية وخاصة القانون التجاري، للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق في الجزائر.
- ✓ التعرف على مراحل وإجراءات تعديل القانون الأساسي وخاصة تعديل رأس مال شركة المساهمة.
- ✓ تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي في شركات المساهمة.

ج. أهمية الدراسة:

من خلال البحث في الدراسات السابقة خاصة الجزائرية منها تبين لنا قلة الدراسات الأكاديمية التي تطرقت إلى دور محافظ الحسابات في حماية حقوق المساهمين من خلال القانون الأساسي خاصة وأن العديد من التقارير الخاصة تتمحور حول تدقيق تعديلات رأس المال والذي يعتبر من أهم مكونات القانون الأساسي لشركات المساهمة، كما تكمن أهمية البحث في إضافة علمية جديدة تتمثل في دراسة نظرية لمهنة محافظ الحسابات والاطلاع على مسؤولياته وواجباته مع بيان دوره بخصوص تدقيق التعديلات التي يمكن أن تطرأ على القانون الأساسي لشركات المساهمة من جانبه النظري والتطبيقي.

ح. أسباب اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

- ➢ الموضوع له علاقة مباشرة بتخصص التدقيق ومراقبة التسيير.
- ➢ يتميز بالحداثة لتناوله موضع مطروح بقوة في الساحة الاقتصادية والمهنية.
- ➢ علاقة الموضوع بمهنتنا والمجال الذي نشتغل فيه.
- ➢ إثراء المكتبة الاقتصادية بمواضيع في مجال مهنة التدقيق ودور محافظ الحسابات.

خ. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من اجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة يتطلب منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لنتمكن من خلاله توضيح ما يتعلق بتدقيق تعديلات القانون الأساسي في شركة المساهمة وأهم مراحله، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة والذي اعتمدنا فيه على المقابلة والملاحظة.

د. حدود الدراسة

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود المكانية :شركة كهرباء وطاقات متجددة، المديرية العامة –SKTM – ولاية غرداية؛

الحدود الزمنية: من 01 جانفي 2014 إلى 31 ديسمبر 2014.

ذ. مرجعية الدراسة

قد تم الاعتماد على المراجع التالية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وهي:

- ✓ مراجع أولية: المقابلات الشخصية، الوثائق الداخلية للمؤسسة، الملاحظة؛
- ✓ مراجع ثانوية: فقد تم الاعتماد على الكتب، المذكرات والرسائل العلمية، النصوص القانونية.... الخ.

ر. محتوى الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين، كما تضمنت تلخيص عام واختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها؛ سنحاول في الفصل الأول التعرض لمبحثين أساسيين وهما:

في المبحث الأول سنتطرق إلى الدراسة النظرية لكل من محافظ الحسابات في الجزائر حيث سنقوم بعرض المرجعية القانونية التي تحكمه، كما سنتطرق إلى أهم المراحل والإجراءات المتبعة في القيام بتعديل رأس مال شركة المساهمة لكونه أهم مكون في القانون الأساسي، كما سنشير إلى الخطوات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي.

وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى عرض للدراسات السابقة التي تناولت جانب من جوانب الموضوع كما سنحدد أهدافها ونتائجها وأهم النقاط التي تميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة؛

سنحاول في الفصل الثاني التعرض لمبحثين أساسيين وهما:

في المبحث الأول سنتطرق إلى شركة كهرباء وطاقات متجددة كمجتمع الدراسة مرورا بمراحل نشأتها وهيكلها التنظيمي وأهم مهامها، ثم المراحل والإجراءات التي اتخذتها في إطار تعديل رأس مالها.

وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM حول تعديل رأس المال الشركة، ثم مناقشة نتائجه وتحليلها.

ز. **صعوبات الدراسة:**

لقد مرّت فترة البحث وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل والانشغالات، حيث تمثّلت فيما يلي:

- نقص الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع؛
- الارتباطات المهنية الكثيرة كون أحدنا موظف في مكتب محاسبة والآخر مدير إدارة عمومية.
- تزامنت فترة البحث وإعداد المذكرة مع فترة إعداد القوائم المالية للمؤسسة ولزبائن المكتب؛
- ارتباط مهنة المحاسبة والتدقيق بتقاليد وعراقيل تحول دون التطبيق القعلي للقوانين.
- صعوبة ترجمة بعض المصطلحات التقنية من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.
- تحفظ الشركة على نشر بعض المعلومات والوثائق.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة

تمهيد:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة العناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية ، فهي بذلك عملية انتقاديه للقوائم المالية والنظر في مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع العملي لها، كما أن هذه العملية تمكن المدقق الخارجي من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، وعن الوضعية المالية الحقيقية لها، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

وقد سعت الجزائر إلى الاهتمام أكثر بمهنة محافظ الحسابات، فتوالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة خاصة بعد صدور القانون 10-01 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إضافة إلى إصدار القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، كما تم ولأول مرة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كل هذا التحسين من أجل تحقيق جودة أحسن في عمل محافظ الحسابات.

فلمحافظ الحسابات دور أساسي في تدقيق وفحص حسابات المؤسسة والمصادقة على صحتها، ويدخل ضمن مهامه أيضا تدقيق التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي، خاصة بالنسبة لشركات المساهمة التي تكتسي أهمية بالغة في المناخ الاقتصادي.

ومن هذا المنطلق سنتطرّق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر ثم بعدها سنتعرف على رأس المال في شركة المساهمة ومن ثم نتطرق إلى مهام محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي في شركة المساهمة.
- أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا الموضوع.

[1] BELHADJ AHMED Nadjia, L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE MISSION LEGALE ET NECESSITE MANAGERIALE, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, Option management audit Comptabilité et Contrôle, Université d'Oran, 2011, P30.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركات المساهمة

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لدور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة حيث تمّ تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: نتطرق في الأول إلى المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر في ظل تطور المهنة، أما الثاني فقد خصص لرأس المال في شركة المساهمة، أما الثالث فخصص لمهام محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي في شركة المساهمة.

المطلب الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر، في ظل تطور المهنة.

لقد مر التشريع القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل أساسية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، ومن هذا المنطلق قسمنا هذا المطلب إلى ثلاث مراحل زمنية: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات قبل 1991 ثم مرحلة ما بين 1991 وسنة 2010 وأخيرا مرحلة ما بعد 2010.

الفرع الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات قبل 1991:

بقي محافظ الحسابات في الجزائر بعد الاستقلال يمارس مهنته وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969 أين بدأ المشرع الجزائري في إصدار نصوص قانونية تطرق فيها إلى محافظ الحسابات وفيما يلي أهم النصوص التي صدرت في هذه المرحلة[1]:

1- الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970: والذي ينص في مادته 39 على أن: « وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعيتها الخاصة بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها ».[2]

2- المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 1970/11/16: يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، ليحدد مهام وواجبات مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، ولقد تطرقت المادة الأولى من المرسوم إلى أنه يقوم بعملية المراقبة مندوبي الحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين: [3]

---

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف غير منشورة، 2013 ص 114.

[2] الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 المادة 39، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 110، بتاريخ 31 ديسمبر 1969، ص 5.

[3] المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 والمتضمن واجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 01-09، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 97 بتاريخ 20 نوفمبر 1970، ص8.

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبي المالية؛
- مفتشي المالية؛
- موظفي وزارة المالية المؤهلون (ذوي الكفاءة) بصفة استثنائية؛

ويتضح مما سبق أن: محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه.[1]

3- الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري: حيث تضمنت المادة 715 مكرر 4 على تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين (بالنسبة لشركات المساهمة) واحدا أو أكثر من مندوبي الحسابات لمدة ثلاث سنوات تختارهم من قائمة الخبراء المقبولين ويعهد إليهم القيام بالمهمات الآتية:[2]

- فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة وأموال الشركة.
- مراقبة انتظام وصحة والجرد والموازنات.
- مراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة.

4-صدور قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق ل 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985: حيث جاء في مادته 196 على أنه يتم تعيين مندوبين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي.[3]

نلاحظ من خلال ما سبق غياب قوانين خاصة واضحة تحكم مهنة محافظ الحسابات في هذه المرحلة، ورغم صدور المادة 196 من القانون المالية 1985 المذكورة سابقا والتي لم تتبع بنصوص تشرح كيفية التطبيق، إلا أنه غابت القوانين التي توضح:

- شروط تعيين محافظي الحسابات، ومهام وواجبات هؤلاء المهنيين؛
- مسؤولياتهم، والإطار المؤسساتي المنظم للمهنة، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات.

[1] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة الحاج لخضر باتنة، غير منشورة، 2009، ص35.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975.

[3] قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق ل 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985، المادة 196 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 1984.

الفرع الثاني: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات من 1991 إلى 2010

تعتبر هذه المرحلة عهدا جديدا بالنسبة للمرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر أين تميزت بصدور ولأول مرة قانون خاص بمهنة محافظ الحسابات إضافة إلى مجموعة من المراسيم التنفيذية سنورد أهمها فيما يلي:

1- صدور قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات وهو المعمول به لغاية سنة 2010، ومن أهم ما جاء في هذا القانون: [1]

- **تعريف محافظ الحسابات**: حيث عرف القانون محافظ الحسابات في المادة 27 بأنه: «كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى لهذا القانون»
- **شروط ممارسة المهنة**: وقد حددتها المادة 06 من القانون كما يلي:
  - الجنسية الجزائرية؛
  - التمتع بكل الحقوق المدنية؛
  - أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف؛
  - توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛
  - التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
  - تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 04 من هذا القانون.
- **مهام محافظ الحسابات**: وفيما يتعلق بالمهام فقد حددتها المادة 28 بما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيآت المنصوص المادة الأولى لهذا القانون؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

-فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير

[1] قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-71، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 20 بتاريخ 01 ماي 1991.

➢ **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:** أنشأت المنظمة كهيئة جامعة للمهن الثلاث ومنظمة لها ويتمثل دورها أيضا حسب المادة 09 في:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

2- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994: يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حيث يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.[1]

3- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل1996: يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب هذا النص عضو النقابة أو المهني.[2]

4- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996: يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، حيث أكد القانون على أن يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومخطط التكاليف.[3]

5- المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005: يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص على:" يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات".[4]

---

[1] القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المادة 01-14، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 14 بتاريخ 12 مارس 1995 ص32.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل1996 يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-39 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24 بتاريخ 17 أفريل 1996 ص 04.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، المادة 01-06 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد74 بتاريخ 01 ديسمبر 1996 ص 13.

[4] الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، تتضمن تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، المادة 12، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 52 بتاريخ 26 جويلية 2005، ص5.

6- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006: يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. [1]

وأصبحت المادة 03 كالآتي: يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات

- الحائزون إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو شهادة أجنبية أخرى معادلة لها:

- ليسانس في العلوم المالية؛
- الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية والمحاسبة"؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المحاسبة"؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع "المحاسبة"؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع "المالية"؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع "المالية"؛

ويجب عليهم زيادة على ذلك:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني قبل نشر هذا المقرر المعدل وخبرة مهنية مقدرة بثلاث (3) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية؛

- وإما إثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

7-المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006:تطبيقا لأحكام المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2005 ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة. [2]

8- قانون رقم 09-09 الصادر في 30 ديسمبر 2009: والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات.

---

1 مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 41 بتاريخ 21 جوان 2006، ص21.

2 المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006 تحديد كيفيات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 64 بتاريخ 11 أكتوبر 2006، ص11.

لقد وفر القانون 08/91 إطار قانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وأصبحت بذلك المهنة مستقلة بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، كما تم انشاء اطار مؤسساتي يسهر على تنظيم وتأطير المهنة والمتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين رغم أنه إطار جامع للمهن الثلاث، كما تم في هذه المرحلة تحديد شروط التكوين والاعتماد.

الفرع الثالث: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات بعد 2010

خلال هذه الفترة، تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وسنتطرق في هذه المرحلة إلى أهم القوانين والتنظيمات فيما يلي:

1- **قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010**: يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد". ومن أهم ما جاء في هذا القانون: [1]

- **تعريف محافظ الحسابات**: حسب المادة 22 من القانون يعد مفهوم محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- **شروط ممارسة المهنة**: ذكرت هذه الشروط في المادة 8 وهي كالآتي:

– أن يكون جزائري الجنسية؛

– أن يحوز شهادة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

– أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

– أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

– أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

– أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون؛

تمنح الشهادة المذكورة أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

- **مهام محافظ الحسابات**: لقد تم تحديدها وفق المادة 23 من القانون وهي كالآتي:

[1] قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 03-11.

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيآت؛

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

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

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها وبين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

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

– فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

➢ **المجلس الوطني للمحاسبة** CNC: بموجب المادة 04 من هذا القانون تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية كجهاز يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن الثلاث، ويضم المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية والمذكورة في المادة 05:

– لجنة تقييس الممارسات؛

– لجنة التكوين؛

– لجنة الانضباط والتحكيم؛

– لجنة مراقبة النوعية؛

كما أنشأ بموجب المادة 14 من نفس القانون الأجهزة الآتية:

– المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

– الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

– المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

➢ **شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة:** حسب المادة 46 من نفس القانون يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

2- المرسوم التنفيذي 11-30 مؤرخ **27 جانفي 2011**: يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نوجزها في المراحل الآتية: [1]

- إرسال طلب الاعتماد مرفق بملف يوضع على مستوى المجلس الوطني المحاسبة، وبدوره تقوم أمانة المجلس بمنح وصل إيداع للمعني؛
- تفصل لجنة الاعتماد وبعد دراستها لملفات الطالبين وتحرر محضرا يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد؛
- يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب؛
- يمنح الاعتماد للمعني ممضى من طرف وزير المالية في نسخة واحدة؛
- وللتسجيل في الجدول يقوم صاحب الاعتماد بإرسال ملف يتضمن مجموعة من الوثائق لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة؛
- يسجل المترشح في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد الاسم واللقب والمهنة التي رخص بممارستها.

3- المرسوم التنفيذي 11-32 مؤرخ **27 جانفي 2011**: يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات وسنوجزها فيما يلي : [2]

- قيام المؤسسة بإعداد دفتر الشروط؛
- تحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من المؤسسة للاطلاع على تنظيم المؤسسة وفروعه والتقارير السابقة ومختلف المعلومات الضرورية؛
- إيداع المترشحين للعروض، وقيام لجنة العروض بتقييم هذه العروض وإعلان النتائج حسب الترتيب التنازلي على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات المختار؛
- بعد إعلام محافظ الحسابات قرار تعيينه، يقوم بدوره بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة في أجل أقصاه ثمانية أيام بعد قرار تبليغ تعيينه.

4- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011: يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات. [3]

5- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ 26 ماي 2011:يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وقد اتبع بقرار 24 جوان 2013 المؤرخ في 30 أفريل 2014 والذي يحدد محتوى هذه المعايير.

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، ص20-22.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011، ص23-24.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 11 بتاريخ 20 فيفري 2011، ص5.

6- **المرسوم التنفيذي 13-10 مؤرخ في 13جانفي 2013**: درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، والذي حدد العقوبات التالية: [1]

- الخطأ من الدرجة الأولى: يعاقب صاحبه بالإنذار؛
- الخطأ من الدرجة الثانية: يعاقب صاحبه بالتوبيخ؛
- الخطأ من الدرجة الثالثة: يعاقب صاحبه بالتوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الخطأ من الدرجة الرابعة: يعاقب صاحبه بالشطب من الجدول.

7- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014: يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث ألزم هذا القرار محافظ الحسابات بأن يسلم تقريره على الأقل قبل 15 يوما من انعقاد الجمعية العامة، كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربع (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة. [2]

8- **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**:المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي: [3]

المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية؛

المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد إقفال السنة الحسابات والأحداث اللاحقة؛

المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية.

9- المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي: [4]

المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة؛

المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛

المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

10- المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي: [5]

- م.ج.ت 520 :الإجراءات التحليلية؛
- م.ج.ت 570 : استمرارية الاستغلال؛

---

[1] المرسوم 13-10 مؤرخ في 13جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013، ص18-19.

[2] قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 حدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014، ص22.

[3] مقرر رقم 02 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016، ص 1-51

[4] مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11أكتوبر 2016، ص 01-51

[5] مقرر رقم 37 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ 15مارس 2017، ص01-57.

-م.ج.ت 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

-م.ج.ت 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

نلاحظ من خلال ما سبق أن الجزائر سعت لتطوير مهنة محافظ الحسابات فاستبدلت قانون 91- 08 بإصدار قانون 10-01 والذي بموجبه أيضا تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة (رغم كونه تحت سلطة وزارة المالية)كهيئة مسيرة ومنظمة للمهن الثلاث وقد أنشأ جهاز خاص بكل مهنة كل هذا من أجل التحكم في تسيير المهنة والتطوير فيها، كما لاحظنا في هذه المرحلة إصدار ولأول مرة معايير جزائرية خاصة بتقارير محافظ الحسابات ومعايير خاصة بالتدقيق كل هذا من أجل التحسين من جودة التدقيق في الجزائر وتماشيا مع المعايير الدولية.

المطلب الثاني: رأس المال في شركة المساهمة

يتكون رأس المال في شركات المساهمة عن طريق المساهمات المقدمة من طرف المساهمين، والتي تعتبر شرطا جوهريا لقيامه، وهو على أشكال مختلفة تختلف باختلاف مفهومه وطبيعته، وسنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم شركة المساهمة وخصائصها، ورأس المال الشركة، والحد القانوني لرأس المال، وكذا شروط تكوين رأس مال شركة المساهمة.

الفرع الأول: مفهوم شركة المساهمة وخصائصها.

حيث سنتطرق في هذا الجزء إلى تعريف شركة المساهمة، ثم نعرج إلى أهم خصائصها.

أولا: تعريف شركة المساهمة

من جانبه الاصطلاحي وجانبه القانوني

أ- التعريف الاصطلاحي لشركة المساهمة

تم تعريف شركة المساهمة بأنها " الشركة التي يقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة، وقابلة للتداول، ولا يكون كل شريك فيها مسؤولا إلا بقدر حصته في رأس المال، ولا تعنون باسم أحد الشركاء" [1]

ب- التعريف القانوني لشركة المساهمة

لقد عرف المشرع الجزائري الشركة في القانون المدني في المادة 416 بأنها: عقد يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو اكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة عمل أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذو منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي تنتج عن ذلك.

وتنص المادة 592 من القانون التجاري الجزائري في تعريف شركة المساهمة "هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة" [2]

يتبين لنا من هذا التعريف أن شركة المساهمة هي شركة ينقسم رأسمالها إلى حصص الشركاء تمثل باسهم قابلة للتداول ولا يكون الشريك المساهم مسؤولاً إلا بقدر حصته في الشركة، كذلك تعتبر شركة المساهمة شركة تجارية بحكم شكلها ومهما يكن موضوعها (المادة 544 من القانون التجاري).

---

1 باسم محمد ملحم، بسام محمد طراونة، الشركات التجارية، دار المسيرة، الطبعة الاولى، الأردن، 2012، ص 366.

2 الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975.

ثانيا: خصائص شركة المساهمة

تكمن أسباب قدرة شركة المساهمة في تجميع رؤوسها بفضل ما تمتاز به من خصائص وأهمها:

أ- شركة المساهمة تقوم على الاعتبار المالي:

تقوم شركة المساهمة على الاعتبار المالي بل هي النموذج الأمثل لشركات الاموال وبالتالي ينصب اهتمامها على حصة الشريك أكثر مما ينصب اهتمامها على شخص الشريك ، فهي عكس شركات الاشخاص.

كما تتميز هذه الشركة في جمع رأسمالها عن طريق طرحه للاكتتاب العام كلما تأسست باللجوء العلي للادخار وهذا بسبب المشروعات الضخمة التي تقوم بها، لذا اشترط المشرع الا يقل رأسمال الشركة المساهمة عن 05 ملايين دج على الاقل في حالة ما إذا لجأت الشركة إلى التأسيس المغلق أي التأسيس دون اللجوء العلي للإذخار والذي يقتصر تكوين رأسمال الشركة فيه على المؤسسين حسب المادة 596 من القانون التجاري الجزائري.

ب- حصص الشركاء عبارة عن أسهم قابلة للتداول:

من أهم مميزات شركة المساهمة أن حصة الشريك فيها قابلة للتداول (المادة 715 مكرر 40 من ق.ت)[1] فالشريك أو بالأحرى المساهم في شركة المساهمة يتناز ل عما يملكه من اسهم في رأسمال الشركة بكل سهولة في أي وقت دون حصول على موافقة بقية المساهمين وهذا عكس ما هو حاصل في شركات الأشخاص أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

وميزة التداول هي التي حفزت صغار المدخرين على الانضمام إلى شركة المساهمة قصد استثمار أموالهم فيها ومن ثم كانت سببا في نجاح وانتشار هذا النوع من الشركات.

ج- مسؤولية الشريك:

إن مسؤولية الشريك في شركة المساهمة محدودة بحدود الحصة التي قدمها في رأسمال الشركة أو بالأحرى بحدود الأسهم التي اكتتب فيها ، ولعل هذه الخاصية أدت الى رغبة أصحاب المدخرات توظيف أموالهم في شراء الأسهم ،لان كل مساهم لا يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه الى الشركة ولا يلزم بالقيد في السجل التجاري أو التزامات التجار، ولا يترتب على إفلاس الشركة إفلاس المساهم كما هو الحال في شركة التضامن.

1 عدلت بالمرسوم التشريعي رقم 93 -08 المؤرخ في 25/04/1993 المعدل والمتمم للقانون التجاري.

هـ- الحد الأدنى لعدد الشركاء:

وضع المشرع حدا أدنى لعدد الشركاء في شركة المساهمة والذي لا يجوز أن يقل عن7 أشخاص (المادة 592/2 ق.ت)، وإذا كان المشرع قد وضع حدا أدنى للشركاء في الشركة المساهمة ، في المقابل لم يضع حدا أقصى لعدد الشركاء فيها، ومن ثم فهي تستطيع أن تستقبل ما تشاء من المساهمين فضلا عن أن المشرع لم يتشرط أن يكون المساهمون فيها من الأشخاص الطبيعية الأمر الذي يسمح باشتراك الأشخاص المعنوية في تأسيس شركة المساهمة.[1]

و- اسم وعنوان الشركة:

يجب أن تحمل الشركة اسما يميزها عن باقي الشركات وغالبا ما يستمد اسم الشركة من الغرض الذي نشأت من أجله، كما يجوز أن يدرج اسم شريك واحد أو أكثر في اسم الشركة، ويجب أن يسبق الاسم أو يتبعه ذكر " شركة المساهمة" مع مبلغ رأسمالها حتى يعلم الغير أنه يتعامل مع شركة المساهمة والتي تقدم الضمان العام المبين في رأسمالها (المادة 593 ق.ت) بالإضافة إلى ذلك قرر القانون عقوبة جزائية لكل من يغفل ادراج اسم الشركة مع ذكر محلها لرئيسي وبيان رأسمالها وهذا ما جاء في المادة 833ق.ت التي جاءت بمايلي: «يعاقب بغرامة من 20.000دج الى 50.000دج رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو المسيرون الذين أغفلوا الاشارة على العقود أو المستندات الصادر من الشركة والمخصصة للغير اسم الشركة مسبوقا أو متبوعا فورا بالكلمات الأتية :"شركات المساهمة ومكان مركز الشركة وبيان رأسمالها».

ز- الفصل بين الملكية والادارة:

تتميز شركة المساهمة بالفصل بين الملكية والادارة اذ تتم ادارة الشركة عن طريق مجلس للإدارة يعين من طرف مجموع المساهمين لأجل محدد، ويكون هذا المجلس مسؤولا عن تصرفاته قبل المساهمين الذين لهم حق مساءلته عن هذه التصرفات، والنتائج التي ترتبت عليه، وهذا الاجراء يمكن الملاك من اختيار قيادات الادارة التي تتمتع بالكفاءة ومن ثم تستخدم الموارد المالية والبشرية بشكل يحقق لها نجاحا أفضل.[2]

1 نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص 149.

2 أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الجزء 2 ، مطابع سجل العرب، الجزائر، سنة 1979، ص 232.

الفرع الثاني: تعريف رأس مال شركة المساهمة.

سنتعرف على رأس المال من خلال التعريف المحاسبي والتعريف الاقتصادي:

أولا: التعريف المحاسبي لرأس المال

يعتبر مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في المحاسبة، حيث عرف على أنه " مبلغ القيم الاسمية للأسهم أو الحصص الاجتماعية"، و الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يورد تعريفا لرأس المال سواء في المخطط المحاسبي الوطني PCN، أو في النظام المحاسبي المالي الجديد SCF. [1]

و بالنظر إلى الميزانية نجد أن رأس المال ُأعتبر كدين على الشركة في مواجهة الشركاء، الأمر الذي يفسر لماذا يقيد في خصوم الميزانية، فهو يمثل المبالغ المساهم بها من طرف المساهمين في شركة المساهمة، أما موجودات الشركة فتقيد في الجانب الدائن من الميزانية لأنها تعبر عن أموال مملوكة للشركة والتي لا يمكن استرجاعها مبدئيا من طرف الشركاء إلا في حالة حل الشركة وبعد السداد الكلي للديون التي تتحملها في مواجهة الغير.

ثانيا: التعريف الاقتصادي لرأس المال

بصفة عامة يشير رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية إلى الثروة أو وسائل الإنتاج، وعرف أيضا بأنه "مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات"، و يتضح مما سبق وجود بعض الاختلافات الأساسية بين مفهوم رأس المال الاقتصادي ومفهوم رأس المال المحاسبي، حيث أن عرض رأس المال في الميزانية يركز على وجهة النظر الحقوقية ويظهر رأس المال ضمن مجموعة الخصوم، بينما يرى الاقتصاديون في رأس المال أصلا معدا للإنتاج، كما أن الميزانية تتجاهل بشكل كامل رأس المال البشري الذي يدخل ضمن مفهوم رأس المال الاقتصادي، بحيث أن مجموع الأصول في الميزانية لا يغطي بالكامل مفهوم رأس المال الاقتصادي، بل يمكن أن يغطي مفهوم رأس المال الإنتاجي، أي رأس المال المملوك ورأس المال المقترض. [2]

و بناءا على هذه التعاريف نستنتج ما يلي:

- أن رأس مال شركة المساهمة يتكون من حصص نقدية وعينية التي يقدمها المساهمون سواء عند تأسيس الشركة أو عند زيادة رأس مالها.
- أن رأس المال يتحدد في العقد التأسيسي للشركة، ولا يجوز زيادته أو التخفيض منه إلا بإتباع إجراءات منصوص عليها قانونا.
- أن رأس المال مملوك للشركة وإن كان يتكون بالأساس من الحصص التي يقدمها الشركاء.

1 بالطيب محمد بشير، القيمة الائتمانية لرأسمال شركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، 2007، ص 61.

2 بودهان صالح، النظام القانوني لرأس مال شركة المساهمة في القانون الجزائري، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، غير منشورة، 2015، ص 5.

و على ضوء ما تقدم يمكننا أن نصوغ تعريفا لرأسمال شركة المساهمة مستندين في ذلك على بعض النصوص القانونية في القانون التجاري الجزائري بأنه: " مجموعة من الحصص العينية و النقدية التي يسهم بها الشركاء في الشركة وما يضاف إلى ذلك من أموال عن طريق زيادة رأس المال أو ما يقتطع من الأرباح بقصد إعادة استثمارها أثناء حياة الشركة".

الفرع الثالث: الحد القانوني لرأسمال شركة المساهمة و مبدأ كفاية رأس المال

أولا: الحد القانوني لرأسمال شركة المساهمة:

إن وجود حد قانوني أدنى لرأس مال الشركة هي ميزة شركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي ومسؤولية الشركاء في حدود ما قدموا من حصص، وذلك على عكس شركات الأشخاص التي لم ينص فيها المشرع على حد أدني لرأس المال عند التأسيس وهذا راجع للمسؤولية الشخصية و غير المحدودة للشركاء.

و إن وضع المشرع لهذا الحد لكي يقصر نشاط شركات المساهمة على المشروعات الكبيرة بحيث يجب أن يكون رأس المال كافيا لتحقيق غرض الشركة.

وقد نصت المادة 594 من القانون التجاري الجزائري على أنه " يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة خمسة 5 ملايين دينار جزائري إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار، ومليون دينار على الأقل في حالة المخالفة " مع الإشارة إلى أن التشريعات قد تحدد قيم أخرى لرأس المال لكيانات تأخذ شكل شركة ذات أسهم، مثلما هو عليه الأمر في التشريع الجزائري الذي حدد رأسمال أدنى للبنوك التي يعتمدها بنك الجزائر بعشر ملايير دينار جزائري (10.000.000.000 دج) ، والمؤسسات المالية التي حدد رأسمالها الأدنى بثلاث مليار و خمسمائة مليون دينار (3.500.000.000 دج).[1]

ويمكن تأسيس شركة برأس مال ابتدائي يفوق الحد القانوني، على أن يبقى رأس المال ثابتا عند الحد المنصوص عليه في العقد التأسيسي للشركة، ولا يجوز للمساهمين أن يستردوا أي جزء منه على حساب الدائنين، لأن في ذلك إضعافا للضمان الذي اعتمد عليه الدائنون عند تأسيس الشركة.

ثانيا: مبدأ كفاية رأس المال

يلعب رأس مال شركة المساهمة دورا حيويا في هذه الشركة. لذا فإن العديد من التشريعات وضعت مبدأ في هذا الصدد مؤداه أن يكون رأس مال الشركة كافيا لتحقيق الهدف الذي أنشأت من أجله.

و يعتبر مبدأ كفاية رأس مال الشركة، طريقة لحماية حقوق دائني الشركة، وقوام هذا المبدأ ضرورة تناسب حجم رأس المال مع نشاط وغرض الشركة، فلا يتصور تأسيس شركة مساهمة للتنقيب على المحروقات

1 Règlement de la Banque d'Algérie n°08-04 du 23 décembre 2008, article 2. http://www.bank-of-algeria.dz/ Consulté le 13/05/2018 a 10 h 15.

مثلا، برأس مال في حده القانوني إذ أن هذا الأمر يفسر على أنه عدم جدية المؤسسين للقيام بهذا المشروع نظرا للمخصصات الضخمة التي يحتاجها هذا المجال من الاستثمار

و على أي حال فإن المؤسسين لهم مطلق الحرية في تقدير رأس مال شركة المساهمة بعد احترام مبدأ الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 594 ق ت ج ، و يقيدهم في ذلك مدى ملائمته لغرض الشركة، فلا يكون ضئيلا إلى الحد الذي لا يفي بمتطلباتها ولا يكون كبيرا بحيث يتجاوز مجالات استثمارات الشركة، لأن رأس المال الذي لا يتناسب مع غرض الشركة يكون خطرا عليهم باعتبار أن رأس المال جزء من الضمان العام للدائنين، وهذا الأخير يجب أن يتناسب مع نشاط المشروع ومدى ضخامته.

الفرع الرابع: تقسيم رأس المال في شركة المساهمة

اتفقت التشريعات على تقسيم رأسمال الشركة المساهمة الى أسهم وللمشاركة في تكوينه تعرض تلك الأسهم على الجمهور في الاكتتاب العام، وتصدر شركة المساهمة نوعان الأوراق المالية وهي: الأسهم والسندات.[1]

أولا: الأسهم

أ- تعريف الأسهم: عرف المشرع الجزائري السهم في المادة 715 مكرر 40 والتي نصت :" السهم هو سند قابل للتداول تصدره شركة المساهمة كتمثيل لجزء من رأس مالها"

ب- خصائص الأسهم:

- المساواة في القيمة الاسمية
- عدم قابلية السهم للتجزئة
- قابلية السهم للتداول

ج- أنواع الأسهم:

تختلف أنواع الأسهم باختلاف المعيار الذي يتخذ في تقسيمها ، فمن حيث شكل السهم تقسم الى أسهم اسمية وأسهم لحاملها وأسهم للأمر، ومن حين طبيعة الحصة التي يقدمها المساهم في رأسمال الشركة الى أسهم نقدية وأسهم عينية ، وبالنسبة للامتيازات التي يخولها السهم لصاحبه تقسم إلى أسهم ممتازة وأسهم عادية وأخيرا من حيث علاقة السهم بالنسبة إلى رأس مال الشركة فتقسم الى أسهم رأسمال وأسهم التمتع.[2]

1 نادية فضيل، شركات الأموال في ق.ت.ج، المرجع السابق، ص 185.

2 فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة و الخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر ة التوزيع، عمان،2006 ، ص 290.

- **الأسهم الاسمية والأسهم لحاملها**

السهم الاسمي هو الذي يصدر باسم شخص معين وتثبت ملكيته عن طريق قيد اسم المساهم في دفاتر الشركة بدليل المادة 715مكرر34 من القانون التجاري الجزائري التي نصت على مايلي :" تكتسي القيم المنقولة، التي تصدرها شركات المساهمة شكل سندات اسمية.

ويمكن أن يفرض الشكل الاسمي للقيم المنقولة عن طريق أحكام قانونية أو احكام القانون الأساسي"

أما السهم لحامله فهو الذي لا يذكر فيه اسم المساهم ويعتبر حامله مالكا له، بمعنى أن الحق الثابت في السهم يندمج في الصك نفسه ، فتصبح حيازته دليلا على الملكية.

- **الأسهم النقدية والأسهم العينية**

الأسهم النقدية هي التي تمثل حصة مالية في رأسمال الشركة والاكتتاب العام لا يقع الا عليها، ويجب الوفاء بالربع من قيمتها الاسمية عند الاكتتاب[1]، على أن يتم الوفاء بباقي القيمة في المواعيد المحددة في نظام الشركة أو في المواعيد التي يقترحها مجلس الادارة.

أما الأسهم العينية فهي تلك التي تمثل حصة عينية يلتزم المساهم بتقديمها للشركة سواء كانت الحصة منقولا أو عقارا.

- **الأسهم العادية والأسهم الممتازة**

عرفت المادة 715 مكرر 42 من ق.ت.ج الأسهم العادية بقولها: " الأسهم العادية هي الأسهم التي تمثل اكتتابات ووفاء لجزء من رأسمال شركة تجارية وتمنح الحق في المشاركة في الجمعيات العامة والحق في انتخاب هيئات التسيير وعزلها والمصاقة على كل عقود الشركة أو جزء منها وقانونها الأساسي أو تعديله بالتناسب مع حق التصويت الذي يخوزها بموجب قانونها الأساسي أو بموجب القانون.

أما الاسهم الممتازة فهي تلك الاسهم التي تخول لصاحبها بعض المزايا الخاصة كالأولوية في الحصول على نصيب من ارباح الشركة أومن فائض التصفية وتسمى الاسهم الممتازة في هذه الحالة باسم اسهم الاولوية .او تلك التي تمنح أصحابها عددا من الأصوات في الجمعية العامة للشركة زيادة على تلك المقررة للسهم العادي وتعرف هذه الاسهم في هذه الحالة باسم اسهم ذات الاصوات المتعددة[2]

1 الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 596.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 715 مكرر 44.

- **اسهم رأس المال وأسهم التمتع**

أسهم راس المال هي الاسهم التي تمثل جزء من رأسمال الشركة و لم تستهلك فيمتها بعد أما اسهم التمتع فهي التي استهلكت قيمتها، او هي تلك الاسهم التي تعطى للمساهم الذي استرد قيمة اسهمه خلال حياة الشركة وقبل انقضاءها.

ثانيا: سندات المساهمة

أ- تعريف السندات:

يعرف السند على أنه صك يثبت دين على الشركة المساهمة امام المقرض وهو قابل للتداول بالطرق التجارية ، وذلك عن طريق القيد في دفاتر الشركة اذا كان اسميا و التسليم اذا كان لحامله ، ويعطي السند لصاحبه فوائد ثابتة ، ويعتبر المكتتب في السند دائنا للشركة بمقدار ما اكتتب فيه الاسناد وفوائدها ، ويكون له ضمان عام على أموال الشركة، كما ان لصاحب السند الحق في استرداده في ميعاد محدد ومن ثم فصاحب السند يتقدم على صاحب السهم.

ب- تمييز السند عن السهم:

يمكن تمييز السند عن السهم من النواحي التالية:

- يمثل السهم حصة في رأسمال الشركة بينما يمثل السند قرضا للشركة.
- حامل السهم يعد شريكا في الشركة بينما يمثل حامل السند يعد دائنا للشركة
- يمثل السند قرض يستحق الدفع بحلول الأجل المحدد ، ولكن السهم يمثل ملكية
- يحصل حامل السهم على نصيب من الربح الذي حصلت عليه شركة المساهمة ، بينما حامل السند يحصل على فائدة ثابتة سواء حققت ربحا أو اصيبت بخسارة.

الفرع الرابع: تعديل رأس مال شركة المساهمة

لقد أولت التشريعات ومن بينها التشريع الجزائري عناية كبيرة برأس مال شركة المساهمة، حيث لم يقصر المشرع هذه العناية على مرحلة التأسيس وإنما شملت أيضا مرحلة ممارسة الشركة لنشاطها، وذلك من خلال وضع القواعد التي تكفل لشركة المساهمة تكييف قداراته المالية بما ينسجم والظروف الاقتصادية المحيطة بها، بحيث مكنها قانونيا من التغيير في رأس مالها إيجا أو سلبا حتى يتسنى لها تحقيق أهدافها.

أولا: زيادة رأس مال شركة المساهمة

يمكن أن نفسر لجوء شركة المساهمة إلى الزيادة في رأس مالها إلى عدة أسباب، فقد ترغب الشركة في رفع مستواها الائتماني أو تطوير أو تحديث منشآتها ، أو التوسع في النشاطات التجارية للشركة و تنفيذ خططها المستقبلية، أو قد تقوم بتسديد الديون المتراكمة عليها عن طرق تحويلها إلى حصص في رأس المال أو دمج الاحتياطات والأرباح.[1]

و بناءا على ما تقدم نخلص إلى القول بأن الزيادة في رأس مال شركة المساهمة يكون وفق سبيلين يتمثلان في: الزيادة بإصدار أسهم جديدة أو ما يعرف بالزيادة الخارجية، أما السبيل الثاني فيتمثل في الزيادة دون إصدار أسهم جديدة وهي الزيادة الداخلية.

أ- الزيادة بإصدار حصص جديدة

زيادة رأس مال الشركة هي زيادة حقيقية في رأسمال شركة المساهمة لكونها تزيد في أصولها ، بحيث تضع تحت تصرفها نقودا أو أموالا عينية من مصدر خارجي، و تبعا لذلك فإن هذه الزيادة تأخذ شكلين، إما أن تكون الحصص المقدمة حصص نقدية، و إما أن تكون حصص عينية.

- **الزيادة بحصص نقدية**

يشكل تقديم الحصص النقدية إحدى الأشكال الأكثر شيوعا في رفع رأسمال الشركة، إذ تساعد هاته الطريقة على توسيع دائرة المساهمين، وإن الغاية من الزيادة في رأس مال الشركة بمقتضى حصص نقدية هي توفير سيولة نقدية للشركة قصد مواجهة احتياجاتها في تنمية مواردها المالية، و إن الزيادة بحصص نقدية في رأس مال شركة المساهمة تضبطها شروط محددة قانونا:

- **أداء رأس المال الأصلي بالكامل**: طبقا للمادة 693/1 ق ت ج فإنه" يجب تسديد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقدا وذلك تحت طائلة بطلان العملية."
- **حق الأفضلية في الاكتتاب DPS**:[2] و لقد كرس المشرع الجزائري هذا الحق في نص المادة 694 ق ت ج التي نصت على ما يلي " تتضمن الأسهم حق الأفضلية في الاكتتاب في زيادة رأس المال و يعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن...". إلا أن المشرع أجاز للجمعية العامة غير العادية بمقتضى المادة 697 ق ت ج أن تلغي هذا الحق، حيث تفصل هذه الأخيرة تحت طائلة بطلان المداولة بهذا الشأن، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وتقرير مندوبي الحسابات، وإذا ما قررت الشركة إلغاء هذا الحق واللجوء إلى الجمهور غير المساهمين القدامى للاكتتاب فيها فيمكن

[1] فراس منصور الطلافيح، التنظيم القانوني لإعادة هيكلة رأسمال الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية القانون جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012، ص 24

2 أيت مولود فاتح، حماية الادخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في العلوم تخصص القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، غير منشورة، 2012، ص 81.

للشركة إتباع حل آخر لتحقيق التوازن بين المساهمين الجدد والقدامى، وهو إصدار أسهم بقيمة أعلى من قيمتها الاسمية أي ما يسمى بـ" علاوة الإصدار ". و علاوة الإصدار في نظر بعض الفقهاء عبارة عن رسم دخول للمساهمين الجدد، قُرر لتعويض المساهمين القدامى عن اشتراك المساهمين الجدد في الاحتياطات والأرباح غير الموزعة، والتي تم تكوينها قبل إصدار أسهم الزيادة، و لقد تعرض المشرع الجزائري صراحة لعلاوة الإصدار في المادة 690 التي نصت " تصدر الأسهم الجديدة إما بقيمتها الاسمية و إما بتلك القيمة مع زيادة علاوة الإصدار".

- **صدور قرار من الجمعية العامة غير العادية:** الزيادة باسهم نقدية يعتبر من صميم اختصاص الجمعية العامة غير العادية، حيث تفصل حسب النصاب والأغلبية الذي نصت عليهما المادة 674 الفقرة الثانية، أي لا يصح تداولها إلا إذا كان عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين يملكون النصف على الأقل من الأسهم في الدعوة الأولى، وعلى ربع الأسهم ذات الحق في التصويت في الدعوة الثانية، فإذا لم يكتمل هذا النصاب الأخير، جاز تأجيل اجتماع الجمعية الثانية إلى شهرين على الأكثر وذلك من يوم استدعائها للاجتماع مع بقاء النصاب المطلوب هو الربع دائما. [1]
- **الإشهار:** تخضع الزيادة في رأس مال شركة المساهمة لشرط الإشهار، وهو إجراء مقرر لإعلام المساهمين و الغير، حيث أن الشركة قبل الشروع في زيادة رأس المال تتبع إجراءات الشهر وهذا تطبيقا لمقتضيات المادة 703 من القانون التجاري المعدل والمتمم.

- **الزيادة بإصدار أسهم عينية**

إن هدف شركة المساهمة بالزيادة في رأس مالها بحصص عينية يختلف عن الزيادة بحصص نقدية، فهي هذه الطريقة لا تبحث عن الزيادة في قدراتها المالية ولكن تبحث عن إدخال لذمتها ممتلكات كالعقارات والمنقولات و براءات الاختراع ومحلات تجارية، بحيث يصبح مقدم هذه الحصص مساهما في الشركة.

وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة لعملية الزيادة بحصص عينية نجدها تفرض شروطا لإتمام هذه العملية:

- **التسديد الكامل للحصص العينية منذ إصدارها:** و هذا ما قضت به المادة 707 الفقرة الأخيرة من القانون التجاري المعدل و المتمم، الأمر الذي يختلف عن الزيادة بحصص نقدا.
- **مراعاة علاوة الحصة:** إن دخول مساهمين جدد بحصص عينية من شانه أن يمس بحقوق المساهمين القدامى، بحيث يصبحون مزاحمين لهم في الاحتياطات التي كونتها الشركة من الأرباح المحققة. لذلك فإنه يشترط أن تصدر الأسهم الجديدة بقيمة عليا أضيفت لها علاوة الإصدار لكنها تأخذ اسم آخر هو علاوة الحصة.

1 الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 691 الفقرة الأولى.

ب– الزيادة في رأس لمال دون إصدار أسهم جديدة.

رأينا فيما سبق أن الزيادة في رأس مال شركة المساهمة قد يتم بإصدار أسهم جديدة و هي الطريقة الرئيسية للتمويل، غير أنه ليس هنالك ما يمنع من الزيادة بدمج ما تملكه الشركة من أموال داخلية في رأس مالها، حيث أن هذه الزيادة أقل أهمية للشركة لأنها ترتكز على دمج الاحتياطات، علاوات الإصدار والأرباح ، وتحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم.

- **دمج الاحتياطي، الأرباح أو علاوة الإصدار.**

الاحتياط النظامي هو الاحتياط الذي يكون أساسه بند في القانون الأساسي للشركة، بحيث يتم اقتطاع نسبة من الإرباح خلال كل سنة بغية رصدها كاحتياط، وأما الاحتياط الاختياري فهو الذي يكون بقرار من الجمعية العامة العادية بناءا على اقتراح مجلس الإدارة، حيث تحدد النسبة التي تقتطع من الأرباح لتكوينه، وهي التي تقرر وقف الاقتطاع عندما يبلغ الاحتياطي حدا معينا. ورغم أن عملية دمج الاحتياطات في رأس مال شركة المساهمة تعتبر مجرد تحويل كتابي أي مجرد عملية محاسبية، إلا أنها لا تخلو من الأهمية، و تتم وفق شروط وإجراءات:

- أن يكون هناك احتياط
- اشتراط لتسديد رأس المال بكامله
- صدور قرار من الجمعية العامة غير العادية
- تحقيق عملية دمج الاحتياطات: يتم دمج الاحتياط في رأس المال برفع القيمة الاسمية للأسهم أو بتوزيع أسهم مجانية.

- **تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم**

نميز هنا بين نوعين من السندات، سندات استحقاق، وسندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم نظمها في القسم الفرعي السادس المواد من 715 مكرر 114 إلى 715 مكرر125 ق .ت،

كما أن السندات القابلة للتحويل هي سندات تتضمن حق الاختيار الذي يسمح لصاحب السند تحويل سنداته إلى أسهم في أجل معين أو في أي وقت،[1] بحيث نجد أن هذا التحويل تحدد كيفياته وأحكامه في عقد الإصدار، و من أهم شروط التحويل هو الموافقة الصريحة من طرف صاحب السند،

[1] الأمر 75–59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 715 مكرر 124.

و يتطلب أيضا صدور قرار من الجمعية العامة غير العادية بحكم أن عملية تحويل السندات إلى أسهم يعتبر تعديل لعقد الشركة الأساسي، و الذي يدخل في صلاحيات هذه الأخيرة غير أنها تتداول وفق نصاب الجمعية العامة العادية طبقا لما قضت به المادة 691 ق ت ج، و يشترط أن تكون الأسهم التي تصدرها الشركة بهذه الطريقة مساوية لقيمة الأسهم التي أصدرتها عند تكوينها.[1]

و في الأخير لا بد من الإشارة إلى أن جميع الديون قابلة للتحويل إلى أسهم مهما كان نوعها ومصدر نشوئها في ذمة شركة المساهمة.

ثانيا: تخفيض رأس مال شركة المساهمة

رأينا فيما سبق كيف سعى المشرع إلى حماية رأسمال شركة المساهمة من خلال وضعه لحد أدنى في مرحلة التأسيس لا يمكن أن تؤسس الشركة إلا باحترامه، ثم رأينا كيف عزز هذا المبدأ بمبدأ آخر و هو مبدأ ثبات رأس المال و عدم جواز المساس به أثناء حياة الشركة، الأمر الذي له أكبر الأثر على إرادات دائني الشركة عند التعاقد معها.

و لا يعني هذا عدم قابلية رأس مال شركة المساهمة للتخفيض، إذ أن هذه العملية تدخل في صميم الحماية المقررة له، فهي عملية إعادة هيكلة داخل الشركة، وتدبير للتطهير المال الذي يسمح بمعادلة رأس المال الاجتماعي للوضع الصافي، هذا الأخير الذي يرمز إلى الرصيد المالي الحقيقي للشركة.[2]

و تقوم الشركة بتخفيض رأس مالها لأسباب، و يتم التخفيض وفق طرق، و ينفذ وافر شروط معينة.

أ- أسباب تخفيض رأسمال شركة المساهمة

- **التخفيض بسبب الخسائر**: تسعى الشركة إلى تحسين وضعها عن طريق تخفيض رأس مالها لكي تصبح أصولها معادلة لخصومها، و يكون أحيانا تخفيض رأس المال إلى الصفر متبوعا بزيادة، و يطلق على هذه التقنية "ضربة الأكورديون".[3]

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 715 مكرر 119.

[2] بالطيب محمد البشير، القيمة الائتمانية لرأسمال شركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، غير منشورة، 2007 ، ص 140

[3] محمد فريد العريني، القانون التجاري، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني و تعدد الأشكال، دار الجامعة الجديدة ، 2003 الإسكندرية، ص 369.

- **التخفيض بدون خسائر**: يعود هذا التخفيض إلى زيادة رأس المال عن حاجتها فتقوم بتخفيضه إلى الحد المناسب لنشاطها حتى لا تتحمل أعباء إضافية تتمثل في دفع أرباح عن أموال غير مستثمرة في المشروع الذي تقوم به.

ب– طرق تخفيض رأس مال شركة المساهمة

القرار الذي يصدر عن الجمعية العامة غير العادية بتخفيض رأس المال يحدد كيفية تنفيذ هذه العملية، و يكلف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين باتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنفيذه، والأصل أن تتم هذه العملية سواء بتخفيض القيمة الاسمية للأسهم أو بإنقاص عددها أو عن طريق شراء الشركة لأسهمها.[1]

- **تخفيض القيمة الاسمية للأسهم**: إن طريقة تخفيض القيمة الاسمية للأسهم أصبحت أكثر شيوعا واستخداما في الوقت الحاضر، بعد صدور المرسوم التشريعي 93/08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل و المتمم للقانون التجاري الجزائري، حيث عدلت المادة 715 مكرر 50 فأصبح الحد الأدنى للقيمة الاسمية للسهم في شركات المساهمة يحدد بشكل حر في القانون الأساسي، و بالتالي فأن تخفيض القيمة الاسمية كطريق من طرق تخفيض رأس المال يستدعي تعديل القانون الأساسي للشركة
- **تخفيض رأس المال بإنقاص عدد الأسهم**: في هذه الحالة يمكن للشركة تخفيض رأس مالها عن طريق إلغاء عدد من الأسهم يساوي في مجموع قيمته الاسمية مقدار التخفيض الذي قررته الشركة، وتعترض هذه الطريقة أحيانا صعوبات عملية مثل عدم تملك المساهمين لعدد كاف من الأسهم لإجراء مثل هذا التخفيض، فإذا كان هناك مساهم يملك ثلاثة أسهم فلا سبيل أمامه إلا أن يشتري سهما إضافيا إذا ما أراد البقاء في الشركة حتى يصبح عدده قابل للتخفيض، و إما يقوم ببيع أسهمه الثلاث و يفقد بذلك صفته كمساهم.
- **التخفيض عن طريق شراء الشركة لأسهمها**: لا يجوز شراء الشركة لأسهمها الخاصة لكن استثناءا يجوز لها ذلك إذا كان بصدد تخفيض رأس مالها، و هذا طبقا لما قضت به الفقرة الثانية من المادة 714 "غير أنه يجوز للجمعية العامة التي قررت تخفيض رأسمال غير مبرر للخسائر أن تسمح لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين بشراء عدد معين من الأسهم قصد إبطالها".

[1] معن عبد الرحيم عبد العزيز جويحان، النظام القانوني لتخفيض رأس مال شركات الأموال الخاصة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008 ، ص 165

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي في شركة المساهمة

ألزم المشرع الجزائري شركات المساهمة بتعيين محافظي الحسابات لممارسة المراقبة عليها رغم ما قد ينجم عنها من مسؤولية عند حدوث مخالفات أو تجاوزات، لأن الهدف النهائي لهذه الخدمات يتمحور حول زيادة درجة الموثوقية في المعلومات المالية، فهي بذلك تقدم ضمانا للشركة في حد ذاتها وحماية لحقوق المساهمين فيها وللغير المتعامل معها.

لذلك يسهر محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه على أن التعديلات التي تحدث على القوانين الأساسية للشركة قانونية حتى وإن لم يكن لهذا التعديل أثر مالي أو محاسبي، وتقتصر مهمة محافظ الحسابات وتحت مسؤوليته على مراقبة نظامية التعديل وعليه إعداد تقرير بذلك في هذه الحالات[1]

وقبل الخوض في المهام الخاصة والاستثنائية التي يضطلع بها محافظ الحسابات في حالات تعديل القانون الأساسي، سنتطرق إلى طبيعة العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة وكيفية تنظيمها.

الفرع الأول: العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة وكيفية تنظيمها.

إن أي عملية تدقيق لا بد أن تسلك مسلكا علميا ومنهجيا منظما حتى تضمن حسن الأداء وتحقق الأهداف المسطرة، ولا تختلف مهمة التدقيق القانوني عن باقي أنواع التدقيق في الطريقة والمنهج المتبع، وتتضمن هذه المرحلة أربع خطوات أساسية وهي: [2]

أولا: قبول التوكيل: يتمّ في هذه المرحلة:

1- **تعيين محافظ الحسابات** : ويكون من طرف الجمعية العامة، وبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه في حالات التنافي أو الموانع المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية

2- إعداد رسالة المهمة : وهي أن يعبّر محافظ الحسابات عن قبوله للمهمة كتابيا وقد تطرّق المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210)[3] إلى رسالة المهمة من حيث الأحكام الأساسية والمحاور الرئيسية لمهمة التدقيق، حيث يقوم المدقق باعداد هذه الرسالة، ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين.

3- إعتراف الإدارة (رسالة التأكيد) : حيث تم التطرق إليها في المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 580) والمتعلق ب" التصريحات الكتابية " أنه يتعيّن على الإدارة أن تعترف وتدرك وتتحمّل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن تعتبر أنّه من الضروري وضع نظام رقابة داخلية فعّال.

---

1 بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة، غير منشورة، ص 77.

2 بن يحي علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، غير منشورة، 2016، ص32.

3 مقرر رقم 02، مرجع سبق ذكره، ص 11.

4- تحديد الأتعاب : في هذه المرحلة يتم الاتفاق مسبقا بين المؤسسة ومحافظ الحسابات حول مبلغ الأتعاب وطريقة تسديدها.

ثانيا: اتصالات أولية مع المؤسسة [1]

يتعرف محافظ الحسابات من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة .كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها.

ثالثا:التخطيط والاعداد للانطلاقة في العمل [2]: تعدّ هذه المرحلة التمهيدية ضرورية جدا وذلك من أجل إنجاح العمل الميداني، تضم هذه المرحلة عموما وضع رزنامة ومخطط التدخلات وتعيين المساعدين وبرمجة الزيارات الميدانية.

إعداد أوراق العمل : يندرج هذا الاجراء في إطار عمل محافظ الحسابات، حيث يقوم بفتح ملفين كما هو معمول به في إطار التدقيق القانوني، يسمى الأول بالملف الدائم، يضم كل الوثائق القانونية التي تعرّف بالمؤسسة وتتعلّق بمحيطها، إضافة إلى كل الاجراءات والتعليمات الداخلية كالهيكل التنظيمي، القانون الداخلي،....الخ. أمّا الثاني فهو ملف العمل، حيث يضم المعلومات المالية ووثائق الاثبات، وعلى العموم كل الوثائق الضرورية المتعلقة بالدورة المعنية بالتدقيق.

رابعا: فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية[3]

بعد قبول المهمة والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية وعند تقييمه للنظام، في خطوات، لا بد أن يتلقى محافظ الحسابات أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

- ما هي الإجراءات المعمول بها والتي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة؟
- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا؟
- هل الإجراءات كافية لإنشاء رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

ومنه يكون هذا التقييم على خطوات كما يلي:

أ- جمع الإجراءات

يتعرف محافظ الحسابات على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) بها، حيث أن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛ وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ص 43.

[2] بن يحي علي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 44-48.

بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا ...ويدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية

باعتماده على مجموعة من الاختبارات والمتمثلة في:

- التقييم الأولي للمراقبة الداخلية : يستعمل محافظ الحسابات في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا(Questionnaires fermés) ، وعليه يستطيع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام.
- اختبارات الاستمرارية: يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. أن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات شاملة قصد تحسين الإجراءات .تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه محافظ الحسابات إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

خامسا: إعداد التقرير [1]

وهنا تكمن المرحلة النهائية لمهمة محافظ الحسابات والمتمثلة في إعداد تقرير نهائي لعملية التدقيق والفحص الذي قام به طيلة فترة المهمة التي وجهت إليه مبديا فيه رأيه حول العملية، وبالنسبة لمحتوى التقرير فقد تم تحديده في القرار 24 جوان 2013 المؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق ل 24 يونيو 2013 والذي يحتوي محتوى تقارير محافظ الحسابات، إضافة إلى تحديد شكله من خلال إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 المؤرخ في 16 أكتوبر 2016.

1- محتوى التقرير

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية ما يلي:

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

يتمحور هذا التقرير حول جزءين:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

1.1 الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1.1 مقدمة :في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ :

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف الكيان المعني؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

2.1.1 الرأي حول القوائم المالية :

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم ب:

- يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا 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؛
  - رأي بتحفظ (أو بتحفظات)؛
  - رأي بالرفض.

3.1.1 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 ا لمعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية، يُلزم محافظ الحسابات بإبداء ا لملاحظات الضرورية.

1-2 الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض ا لمراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

وتتمثل أهم المراجعات والمعلومات الخاصة التي يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حولها في تقارير خاصة :[1]

- الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة
- الاتفاقيات المنظمة؛
- المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشرة تعويضات (10)؛
- الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
- إجراءات الرقابة الداخلية؛
- استمرارية الاستغلال؛
- حيازة أسهم الضمان؛
- عملية رفع رأس المال؛
- عملية تخفيض رأس المال؛
- بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- توزيع التسبيقات على الأرباح؛
- تحويل الشركات ذات الأسهم؛
- الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

2- شكل التقرير: من خلال المعيار الجزائري للتدقيق 700 تم وضع شكل نموذجي لتقرير محافظ الحسابات وهو كالآتي: [2]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96-136، مرجع سبق ذكره، ص 16-22.

[2] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص51.

نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل.....

المرسل إليه المناسب: .....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ إقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية:

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق:

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا قمنا وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة. تستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبلغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية. اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء. بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان. يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط القفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية) الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200،

وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى

[محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية وتوقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]

الشكل رقم 01: شكل نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات

المصدر: مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11أكتوبر 2016

الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات المتعلقة بتدقيق تعديلات القانون الأساسي.

بالإضافة إلى المهام الدائمة فإن محافظ الحسابات يقوم بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث خاصة ومؤقتة قد تحدث خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حال حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها[1]، وفي إطار هذه المهام الخاصة يسهر محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه على أن التعديلات التي تحدث على القوانين الأساسية للشركة قانونية حتى وإن لم يكن لهذا التعديل أثر مالي أو محاسبي، وتقتصر مهمة المحافظ وتحت مسؤوليته على مراقبة نظامية التعديل وعليه إعداد تقرير بذلك، وهذا ما سنتاوله بالتفصيل.

أولا: زيادة رأس مال الشركة

لقد تطرق القانون التجاري في عدة مواد للزيادة في رأس المال ودور محافظ الحسابات في إعداد تقرير حول هذه الزيادة وذلك في المواد 687 و 689 و 697 و 699 و 700 من القانون التجاري وخاصة المادة 697 من التي نصت صراحة "يجوز للجمعية العامة، التي تقرر زيادة رأس المال، أن تلغي حق التفاضل في الاكتتاب. وتفصل تحت طائلة بطلان المداولة بهذا الشأن، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وتقرير مجلس مندوبي الحسابات "[2]

كما تطرق القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 في فصله العاشر إلى معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:[3]

"يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لا سيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال ، تشمل على الخصوص :

- مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب
- كيفيات تحديد سعر الإصدار

[1] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد 120، الجزائر، 2012، ص 95.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ: 26 سبتمبر 1975، المادة 697.

[3] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص19.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب ،

-خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال .

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية رفع رأس المال

ثانيا: تخفيض رأس مال الشركة

أما في حال تخفيض رأسمال الشركة، فقد تظمنته المادة 712 من القانون التجاري التي جاء فيها " تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة، كل الصلاحيات لتحقيقه. غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة، بين المساهمين.

ويبلغ مشروع تخفيض رأس المال إلى مندوب الحسابات قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل من انعقاد الجمعية، وعندما يحقق مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، العملية بناء على تفويض الجمعية العامة، يحرر محضرا بذلك يقدم للنشر، ويقوم بإجراء التعديل المناسب للقانون الأساسي"[1]

ولقد تناول القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 في الفصل الحادي عشر معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال بحيث يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمباد ئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[2]

- يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

* أنّ عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.

* احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين

* احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 712.

[2] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014، ص20.

– التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

– فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة

– خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات مدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال

– عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر يتأكد محافظ الحسابات من أنّ هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل

– في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز 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، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة

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

ثالثا: تحويل شركة ذات أسهم

تنص المادة 715 مكرر 16 من القانون التجاري على أنه "يتخذ قرار التحويل بناء على تقرير مندوبي الحسابات الذين يشهدون أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة. يعرض التحويل، عند الاقتضاء، لموافقة جمعيات أصحاب السندات، ويخضع قرار التحويل لشروط الإشهار المنصوص عليها قانونا".[1]

كما تضمن القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 في فصله الرابع عشر معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:[2]

"يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

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

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 715 مكرر16.

[2] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص11.

– يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية :

– فقرة حول الواجبات المنجزة

– خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة

رابعا: حيازة أسهم الضمان

تنص المادة 660 القانون التجاري "يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659 السابقة، ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة، إلى كل خرق".[1]

ولقد تضمن الفصل التاسع من القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:[2]

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

– يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل % 20 من رأسمال الشركة 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 اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

– يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

– عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة.

يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 660.

[2] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، ص9.

– تطبيقا، لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب 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.

خامسا: إصدار قيم منقولة أخرى

تنص المادة 751 مكرر 110 من القانون التجاري " ترخص الجمعية العامة غير العادية للمساهمين بإصدار القيم المنقولة، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ومندوب الحسابات.

ويجيز قرار الجمعية العامة غير العادية بقوة القانون، لصالح حاملي هذه القيم المنقولة، تنازل المساهمين عن حقهم في الأفضلية للاكتتاب في السندات التي تعطي الحق فيه".[1]

ولقد تضمن الفصل الثاني عشر من القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:[2]

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهم 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 كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

– يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 751 مكرر 110.

[2] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014، ص10.

– يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أنّ التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات 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 و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص
- يقدم ملاحظات، لا سيما 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، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا 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

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

سادسا: الفروع والمساهمات والشركات المراقبة

لم ينص القانون التجاري بصفة مباشرة على مهمة خاصة بمحافظ الحسابات حول الفروع والمساهمات والشركات المراقبة، إلا أن القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 تضمن في فصله الخامس عشر معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:[1]

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156 – 08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور أعلاه.

– يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم و مقر الشركة
- رأسمال الشركة
- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء

وحسب المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156 – 08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 يعتبر أن كيانا يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر
- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

[1] قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014، ص12.

سابعا: الإندماج أو الانفصال.

من خلال تتبعنا لمواد قانون 01/10 المتضمن قانون المهنة وكذا القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى تقارير محافظ الحسابات وآجال استلامها، لاحظنا أن المشرع لم يرد تقريرا خاصا لمحافظ الحسابات حول اندماج وانفصال الشركات، إلا أن المواد 750 -751 -752-753 من القانون التجاري نصت صراحة على مسؤولية محافظي الحسابات في تقديم تقرير خاص حول اندماج وانفصال الشركات في فصل "أحكام خاصة بشركات المساهمة".

المادة751 من ق ت: "يضع ويقدم مندوبو الحسابات لكل شركة، ويساعدهم عند الاقتضاء خبراء يختارونهم، تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة .ولأجل ذلك يسوغ لمندوبي الحسابات الاطلاع على كافة المستندات المفيدة، لدى كل شركة معنية"[1].

ثامنا: تصفية الشركات.

من خلال تتبعنا لمواد قانون 01/10 المتضمن قانون المهنة وكذا القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى تقارير محافظ الحسابات وآجال استلامها، لاحظنا أن المشرع لم يرد تقريرا خاصا لمحافظ الحسابات في حال التصفية ، إلا أن المادة 770 من القانون التجاري نصت صراحة على:

" باستثناء اتفاق كافة الشركاء فإن إحالة كل أو جزء من مال الشركة في حال التصفية إلى شخص كانت له في الشركة صفة الشريك المتضامن أو المسير أو القائم بالإدارة أو المدير العام أو مندوب حسابات أو مراقب، لا يجوز أن تتم إلا برخصة من المحكمة وكذلك المصفي ومندوب الحسابات إن وجد أو المراقب بعد الاستماع إليهم قانونا".[2]

تاسعا: شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت.

من خلال تتبعنا لمواد قانون 01/10 المتضمن قانون المهنة وكذا القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى تقارير محافظ الحسابات وآجال استلامها، لاحظنا أن المشرع لم يرد تقريرا خاصا لمحافظ الحسابات حول شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت، رغم أن المادة 715 مكرر 66 من القانون التجاري نصت صراحة على:

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 751.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 770.

" تنشئ الجمعية العامة بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وبناء على تقرير مندوب الحسابات، شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال الشركة....."[1].

الفرع الثالث: المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات المتعلقة بتدقيق تعديلات القانون الأساسي.

إلى جانب المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات والمتمثلة في مراقبة حسابات شركة المساهمة، يمكن تكليفه بمهام استثنائية تتطلب وكالة خاصة تقدمها له الشركة لأن طبيعة هذه المهام تتطلب معرفة جيدة بالشركة ونشاطاتها، لهذه الأسباب تجعل محافظ الحسابات الشخص المناسب لهذه المهام طالما أنه ملزم باحترام السر المهني بموجب مهامه العادية فيها.[2]

وعلى هذا الأساس يمكن تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة كمحافظ للحصص.

أولا: محافظ الحصص

يحدث أن يقدم أحد الشركاء حصة عينية قد تكون ضرورية لتكوين رأسمال الشركة وبمقابل هذه الحصص العينية تمنح أسهم لهذا المساهم أو المكتتب.

ويرغب مقدم الحصة في أن يتم تقييمها بأعلى قيمة ممكنة حتى يحصل على أكبر عدد من الأسهم غير أن الشركة ترغب في أن يتم تقييمها بأدنى قيمة ممكنة حتى تدفع أسهما أقل، ومن الممكن حصول تجاوز من طرف المؤسسين بحيث يقدمون تقييما مبالغا فيه للحصص العينية المقدمة الأمر الذي يؤدي إلى تضخيم رأسمال الشركة ما يشكل تهديدا للضمانات المقدمة للمساهمين أو للمكتتبين أو للغير الذي يتعامل مع الشركة ، ولتفادي ما يمكن حدوثه من مشاكل وتجاوزات في هذا النطاق تلجأ شركة المساهمة إلى تعيين محافظ للحصص.

ثانيا: تعيين محافظ الحصص

تطرق القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث إلى تعيين محافظ للحصص في شركة المساهمة وذلك في المادة 13 منه: « ...يمكن أن يعين ... ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري .... » لكن من الممكن أن تختلف طريقة تعيينه باختلاف طريقة تأسيس شركة المساهمة أو باختلاف الأوضاع القانونية الواجب تعيينه فيها وهو ما سنحاول التأكد منه على النحو الآتي:

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 715 مكرر 66

[2] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 80.

أ –تأسيس الشركة باللجوء علنية للإدخار: في هذه الحالة يعين محافظ الحصص حسب ما تنص عليه المادة 1/601 من القانون التجاري "يعين في حالة ما إذا كانت الحصص المقدمة عينية ، ما عدا في حالة وجود أحكام تشريعية خاصة، مندوب واحد للحصص أو أكثر بقرار قضائي بناء على طلب المؤسسين أو أحدهم، ويخضع هؤلاء لأحكام التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر6 ".[1]

إذن ما يمكن استنتاجه من هذا النص هو أن المشرع الجزائر ي لم يحدد عدد محافظي الحصص الممكن تعيينهم، كما أنه أعطى سلطة تعيينهم للقضاء بواسطة طلب يقدمه المؤسسون أو أحدهم، ويخضع محافظو الحصص لأحكام التنافي نفسها التي يخضع لها محافظو الحسابات.

ب –تأسيس الشركة دون اللجوء علنية للإدخار : في هذه الحالة نصت المادة607 /1 من القانون السالف الذكر على " يشتمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية . ويتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يعده مندوب الحصص تحت مسؤوليته ".[2]

ما يمكن ملاحظته في هذا النص أن المشرع لم يحدد طريقة تعيين محافظ الحصص في حالة تأسيس الشركة دون اللجوء علنية للإدخار، لكن المنطق يقول بأنه يفرض نفس الإجراءات المتبعة في الحالة الأولى التي توجب تعيينه بقرار قضائي بطلب من المؤسسين أو أحدهم.

ج –في حالة زيادة رأسمال شركة المساهمة : في هذه الحالة يتم تعيين محافظ للحصص أو أكثر بموجب بقرار قضائي لتقييم الحصص العينية، لكن الاختلاف هنا يكمن في أن الطلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وهو ما تؤكده المادة 707 /1 من القانون التجاري بقولها " في حالة ما إذا كانت الحصص المقدمة عينية.... ، فإنه يعين واحد أو أكثر من المندوبين المكلفين بتقدير الحصص العينية بقرار قضائي بناء على طلب رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين "[3]

[1] الأمر 75–59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 1/601.

[2] الأمر 75–59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 1/607.

[3] الأمر 75–59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 1/707.

د –في حالة اندماج الشركة أو انفصالها : في هذه الحالة لا يتم تعيين محافظ حصص جديد لكن يتم الاستعانة بمحافظ الحصص المعين سلفا في الشركة المعينة بعملية الاندماج أو عملية ا لانفصال، وهذا الأمر تؤكده المادة 1/753 من القانون التجاري بقولها " ... يحقق المندوبون المكلفون بتقدير الحصص المقدمة ....."[1]

إذن يخضع تعيين محافظ الحصص رغم اختلاف طريقته لأحكام التنافي نفسها المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون السالف الذكر والتي سبق التطرق إليها في الشروط المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة.

3–تقييم الحصص العينية

لم يوضح المشرع الجزائري طريقة عمل محافظ الحصص ولا حتى الوسائل المستعملة في تقدير الحصص العينية، لذلك تركت له الحرية في اختيار ما يراه مناسبا من مناهج لتقديرها تحت مسؤوليته وله الاستعانة بخبير إن تطّلب الأمر ذلك لإعادة تقديرها.

ومهما يكن فإن محافظ الحصص يسأل حول ما إذا كانت القيمة المقدرة تتطابق مع القيمة الحقيقية للحصة العينية ولا يسأل حول الطريقة أو المنهج المتبع للوصول إلى النتيجة المرجوة.

4–تقرير محافظ الحصص

يعتبر هذا التقرير الناتج النهائي لمهام محافظ الحصص، وفيما يلي سنحاول توضيح الأحكام القانونية المتعلقة به حسب الحالة:

أ –في حالة لجوء الشركة علنية للإ دخار: [2]في هذه الحالة جاء نص المادة601 /2-3-4 من القانون التجاري على النحو الآتي " يقع تقدير قيمة الحصص العينية على مسؤولية مندوبي الحصص، ويوضع التقرير المودع لدى المركز الوطني للسجل التجاري مع القانون الأساسي تحت تصرف المكتتبين بمقر الشركة.

يجب على الجمعية العامة التأسيسية أن تفصل في تقدير الحصص العينية، ولا يجوز لها أن تخفض هذا التقدير إلا بإجماع المكتتبين.

وعند عدم الموافقة الصريحة عليه من مقدمي الحصص المشار إليها بالمحضر، تعد الشركة غير مؤسسة ومعنى هذا النص أن محافظ الحصص بمجرد انتهائه من إعداد تقريره المتعلق بتقدير الحصص العينية يقوم بإيداعه مع القانون

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 1/753.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 2/601.

الأساسي للشركة بالمركز الوطني للسجل التجاري ثم يقوم بوضعه بمقر الشركة تحت تصرف المكتتبين في أسهمها، بعد ذلك تقوم الجمعية التأسيسية بالمصادقة من عدمها على قيمة الحصص العينية ويجوز لها تخفيض قيمة هذه الحصص بالإجماع من طرف مكتتبي الأسهم، وفي الأخير تشترط موافقة مقدمي الحصص العينية على هذا التقرير ولا تدخل هذه الموافقة ضمن إجماع المكتتبين بل هي مستقلة وواجبة وإلا عدت الشركة غير مؤسسة[1].

ب –في حالة عدم لجوء الشركة علنية للإدخار : تنص المادة 607 السابق ذكرها على أن القانون الأساسي يكون مشتملا على تقرير محافظ الحصص المتعلق بتقدير الحصص العينية، وكما هو الحال عند لجوء الشركة علنية للإدخار فإن التقرير يحرر تحت مسؤولية محافظ الحصص ثم يوضع تحت تصرف المساهمين مثلما ت نص عليه المادة 608 "يوقع المساهمون القانون الأساسي ..... وبعد وضع التقرير المشار إليه في المادة السابقة تحت تصرف المساهمين ...."

ج –في حالة زيادة رأسمال الشركة : في هذه الحالة يقدم محافظ الحصص تقريره ثمانية أيام قبل انعقاد الجمعية العامة غير العادية ويضعه تحت تصرف المساهمين، وإذا تمت الموافقة على التقرير المتعلق بتقييم الحصص العينية تتحقق الزيادة في رأس المال، وفي حالة تخفيض تقييم الحصة يجب أن تكون المصادقة صريحة وإلاّ كانت الزيادة في رأسمال الشركة غير محققة وفق ما نصت عليه المادة 701 /2-3-4 من القانون التجاري[2] .

د –في حالة اندماج الشركة أو انفصال ها : في هذه الحالة يقدم محافظ الحصص تقريره الخاص الذي يبين فيه أن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل قيمة الزيادة في رأسمال الشركة المدمجة أو مبلغ رأسمال الشركة الجديدة الناجمة عن عملية الاندماج، وينطبق هذا الأمر نفسه في حالة الانفصال وهذا ما تنص عليه ا لمادة 753 من القانون التجاري بقولها:

" يحقق المندوبون المكلفون بتقدير الحصص المقدمة خصوصا بأن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدمجة أو مبلغ رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج، ويجري نفس هذا التحقيق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال"[3]

[1] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 601.

[2] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 2/701.

[3] الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975، المادة 753.

إذن على محافظ الحصص تقدير الحصص العينية تحت مسؤوليته، إذ لا يجوز له أن يعطي الحصة قيمة أكبر من قيمتها الحقيقية تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 807 –4 من القانون التجاري بقولها "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .....

4– الأشخاص الذين منحوا – غشا – حصة عينية أعلى من قيمتها الحقيقية" ، وبالتالي لتعتبر هذه الجنحة مرتكبة يجب توافر نية الغش في إعطاء الحصص العينية قيمة أعلى من قيمتها الحقيقية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور لمحافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركات المساهمة.

في هذا الفصل، سنحاول التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي عالجت أحد متغيرات هذه الدراسة بهدف الإلمام بجوانب البحث وإجراء مقارنة معه، حيث قسمناه إلى مطلبين دراسات جزائرية، وأجنبية، وفي المطلب الثالث إجراء مقارنة بين هذه الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات الجزائرية

سوف نورد في هذا المطلب بعض الدراسات الجزائرية التي لها علاقة بالموضوع وهي:

أولا – عديلة لموسخ بعنوان " **دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات – دراسة حالة– مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA** " مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – جامعة الوادي 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: في ماذا يكمن دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات؟

وتمثلت العينة بدراسة حالة مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

أما أدوات الدراسة: فكانت مختلف وثائق المؤسسة إضافة إلى المقابلة الشخصية مع المسيرين ومحافظ الحسابات.

وقد توصلت الباحثة إلى أن المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين، وأن اتباع القوانين المنصوصة عليها تؤدي إلى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة.

ثانيا – بن يحي علي بعنوان " **دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة SARL F.B.K** " مذكرة ماستر علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير – جامعة غرداية 2016.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف أكثر على معايير التقارير المتعلقة بمجال عمل محافظ الحسابات وكذا تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للتدقيق ومحاولة إعداد تقارير نموذجية للتدقيق القانوني في المؤسسة محل الدراسة في ظل احترام معايير تقارير محافظ الحسابات وبالتالي تحقيق جودة أفضل للتقارير.

تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما مدى مساهمة معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني ؟

وتمثلت العينة بدراسة حالة شركة SARL F.B.K للسنة المالية 2015.

أما أدوات الدراسة فكانت ملاحظة الوثائق والسجلات، الاطلاع على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المستعمل من طرف المؤسسة محل دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- التدقيق القانوني مهمة يقوم بها مهني (محافظ حسابات) ، مستقل، محترف ويتمتع بالكفاءات والخبرة اللازمة؛
- تترتب عن مهمة محافظ الحسابات مسؤوليات ثقيلة، مما يلزمه أن يولي العناية الكافية لأداء هذه المهمة وبجودة عالية؛
- يعد الالتزام بالتنظيمات والمعايير المتعلقة بالتدقيق من العوامل التي تساهم في رفع جودة التدقيق القانوني،
- يعتبر عامل الخبرة والكفاءة والدورات التدريبية من الامور الضرورية لضمان نوعية جيدة للتدقيق؛
- إن عامل التخطيط والتقييم وتحديد الاجراءات التنفيذية لعملية التدقيق، يؤثر إيجابيا على جودة عمل محافظ الحسابات
- التقارير المعدة وفقا للمعايير المطلوبة تقدّ معلومات ذات أهمية وتفيد الادارة وتزيد من درجة ثقة المساهمين، كما تعزّز من فرص الاستثمار والاستمرار؛
- يخلص محافظ الحسابات في نهاية مهمة التدقيق القانوني إلى إعداد تقارير ملتزما بالمعايير التي تم تناولها في هذه المذكرة وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة مؤخرا واللاحقة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

لقد حاولنا في هذا المطلب إيراد بعض الدراسات الأجنبية التالية

أولا – عاهد عيد سرحان بعنوان "**دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين** " رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل – الجامعة الاسلامية- غزة 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقديم قدرة الشركات المساهمة العامة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة المقبلة.

تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين؟.

بالنسبة للعينة فمتكونة من 65 مدقق خارجي من العاملين لدى مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة والمسجلة في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية خلال سنة 2013.

أما أدوات الدراسة فكانت استبانة وزعت على أفراد العينة تم تحليلها بواسطة الرزمة الإحصائية SPSS.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات أهمها:

- اتفاق مدققو الحسابات الفلسطينيين على ان مدقق الحسابات الخارجي لا يعتمد فقط في مؤشرات الشك بخصوص الاستمرارية على المؤشرات المالية فقط ويعتمد على المؤشرات التشغيلية والمؤشرات الأخرى مع المؤشرات المالية.
- تبين من آراء مدققي الحسابات الفلسطينيين أن الجمعيات المهنية المعنية بالمهنة لا تساعد على تطوير ومعرفة الإجراءات المساعدة للمدقق في عملية التقويم.
- يقوم مدقق الحسابات باتخاذ إجراءات إضافية معروفة لديه عندما تثار الشكوك لديه حول استمرارية الشركات محل التدقيق لتساعده في عملية التقويم.

ثانيا – فراس مروان كسار بعنوان " **دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة في المصارف الخاصة العاملة في سوريا**" رسالة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة – جامعة دمشق. الجمهورية العربية السورية. 2014-2015

تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور مهنة تدقيق الحسابات ومن خلالها دور مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء من خلال فحص القوائم المالية والحسابات الخاصة بالمصارف الخاصة العاملة في سوريا ومدى تطبيقها للإجراءات والمعايير المعمول بها محاسبيا لتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي للتحقق من مصداقية تلك القوائم.

تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: هل وصلت مهنة تدقيق الحسابات إلى النقطة التي يمكن معها تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي؟

بالنسبة للعينة فمتكونة من 40 مدقق خارجي من العاملين لدى شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية و126 مدقق داخلي في المصارف الخاصة السورية خلال فترة 2015.

أما أدوات الدراسة فكانت استبانة وزعت على أفراد العينة تم تحليلها بواسطة الرزمة الإحصائية SPSS.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن:

- التشريعات القانونية والمهنية تساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.
- التزام مدقق الحسابات الخارجي بأخلاقيات وآداب المهنة يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية.
- إدراك المدقق الخارجي للبيئة –المصارف الخاصة– التي يقدم فيها خدماته يساهم في تعزيز جودة نتائجها.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وهذه الدراسة

أولا– الدراسات الجزائرية:

- **عديلة لموسخ** بعنوان "**دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات – دراسة حالة– مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA " 2014**.

تتشابه الدراستين من حيث الهدف، العينة وأدوات الدراسة في معرفة دور محافظ الحسابات في الشركات وفي الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق إضافة إلى الهدف المرجو من العملية وهو اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش وإضفاء مصداقية على القوائم المالية للمؤسسة وحماية حقوق المتعاملين.

كما تناولت هذه الدراسة عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات لكل العمليات، وكل الأدوار التي يقوم بها محافظ الحسابات، في حين تخصصنا نحن في دوره في تدقيق تعديلات القانون الأساسي فقط.

- **بن يحي علي** بعنوان " **دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة SARL F.B.K** " 2014.

تتشابه الدراستين إلى حد كبير من حيث الهدف وأدوات الدراسة، ألا وهو الوصول إلى معرفة مختلف التقارير التي يقدمها محافظ الحساب كآخر مرحلة في عملية التدقيق، كما تم الاعتماد على نفس المنهج الوصفي، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بأثر جودة تدقيق المراجع الخارجي في ضمان حماية المؤسسة وحقوق المساهمين خاصة.

إلا أن الاختلاف يكمن في دراسة الحالة حيث قامت بإجراء الدراسة حول شركة ذات مسؤولية محدودة من القطاع الخاص، أما دراستنا فكانت لدى شركة مساهمة وهي مؤسسة اقتصادية عمومية.

ثانيا – الدراسات الأجنبية:

- **عاهد عيد سرحان** بعنوان "**دور المدقق الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين**" 2007.

تتشابه الدراستين من حيث الهدف، ألا وهو معرفة دور المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) داخل الشركات وتأثيره على مصداقية القوائم المالية الناتجة عن المعلومات المحاسبية المعالجة، وتأثير نتائج التدقيق على مختلف المتعاملين خاصة المساهمين، كما تم الاعتماد على نفس المنهج الوصفي التحليلي، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي على مصداقية المعلومات المحاسبية.

إلا أن الاختلاف يكمن في العينة وأدوات الدراسة حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على استقصاء لعدد من العاملين في مكاتب الحسابات للتعبير عن رأيهم حول متغيرات هذه الدراسة، في حين أن دراستنا فتعتمد على دراسة حالة داخل شركة اقتصادية من خلال تتبع مختلف المراحل التي يتبعها مراجع الحسابات والتقارير التي يبدي من خلالها رأيه الفني.

- **فراس مروان كسار بعنوان " دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة في المصارف الخاصة العاملة في سوريا"** 2015.

تتشابه الدراستين من حيث الهدف، ألا وهو معرفة دور مهنة تدقيق الحسابات ومن خلالها مدقق الحسابات عند القيام بعملية التدقيق داخل المصارف في تعزيز مصداقية الرأي الذي يبديه حول القوائم المالية الناتجة عن جودة الإفصاح المحاسبي، كما تتفق معها في النتائج المتعلقة بدور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

إلا أن الاختلاف يكمن في العينة وأدوات الدراسة حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على استبانة لعدد من العاملين في مكاتب الحسابات والمصارف الخاصة بسوريا للتعبير عن رأيهم حول متغيرات هذه الدراسة، في حين أن دراستنا فتعتمد على دراسة حالة داخل شركة اقتصادية من خلال تتبع مختلف المراحل التي يتبعها مراجع الحسابات للقيام بعمله خصوصا إبداء رأيه حول حساباتها في النهاية على شكل تقارير.

الفرع الثاني: ما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة:

بعد طرح أهم الدراسات السابقة، والتي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي والمالي للقوائم المالية يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- تطرقنا إلى المنظومة القانونية لمهنة التدقيق في الجزائر؛
- أبرزنا مختلف العمليات على رأس المال وتأثيراتها، ومختلف تقارير محافظ الحسابات المتمحورة حولها.
- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن الدراسات السابقة، حيث ركزت دراستنا على واقع دور محافظ الحسابات في تدقيق مختلف العمليات التي تمس القانون الأساسي، وبالتحديد في شركات المساهمة.
- شرح وتحليل نماذج تقارير لمحافظ الحسابات المتعلقة بتعديلات القانون الأساسي وخاصة تعديلات رأس المال.

خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الفصل تبين لنا أن المنظومة القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر شهدت تطورا واضحا منذ الاستقلال إلى يومنا أين حاولت الجزائر من تحسين مهنة التدقيق خاصة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF حين أصدرت الجزائر قانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث وما لحقه من مراسيم وقرارات، حيث قامت بإنشاء جهاز جديد يتولى تنظيم المهن الثلاث كما أنشأت لكل جهاز هيئة خاصة تعنى بتنظيم المهنة و تطويرها ومراقبتها، كما أصدرت الجزائر و لأول مرة معايير خاصة بتقارير محافظ الحسابات و معايير تدقيق جزائرية كل هذا من أجل تحقيق جودة أفضل لعملية التدقيق و لمحاولة مواكبة الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق .

كما تطرقنا في هذا الفصل إلى رأس المال في القانون الأساسي لشركات المساهمة ومختلف أصنافه، ثم أنواع تعديلاته سواء في حال رفع رأس المال او في حال تخفيظه.

كما تعرفنا في هذا الفصل على أهم الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق انطلاقا من كيفية عملية التعيين وقبول التوكيل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلي وأخيرا التعرف على مختلف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات خاصة تلك المتعلقة بتعديل القانون الأساسي لشركات المساهمة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

تمهيد:

تكملة لهذا الموضوع بعد جانبه النظري سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط المفاهيم النظرية المتطرق إليها في هذه الدراسة على واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكنموذج وقع اختيارنا على شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، وذلك بهدف التحقق من أهم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تدقيق التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي، وكذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق للدراسة الميدانية من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التعريف بشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.

المبحث الثاني: التقرير الخاص برفع رأس المال في شركة ، SKTM وتحليله.

المبحث الأول: التعريف بشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.

في هذا المبحث سنقوم بتوضيح أهم جوانب الدراسة والمتمثلة في التعرف على شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، يليها عرض لمختلف مراحل رفع رأس المال في المؤسسة محل دراسة الحالة ثم عرض لتقرير محافظ الحسابات وتحليله.

المطلب الأول: نشأة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، ومختلف مهامها

1. نشأة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM:

على إثر انعقاد الجمعية العامة لمجمع سونلغاز رقم 2012/09 يوم 04 جويلية 2012 والقرار رقم 2012/59 المنبثق عن مجلس الإدارة المنعقد في 27 ديسمبر 21012 تم إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة والمعروفة اختصارا ب SKTM هي شركة ذات أسهم SPA لتوليد الطاقة، وتعود أسهمها بالكامل لمجمع سونلغاز Sonelgaz أنشئت في 07 أبريل 2013، برأس مال 1.000.000,00دج ومقرها بسيدي اعباز بلدية بنورة ولاية غرداية، حاملة لسجل تجاري رقم 0863363ب 13-47/00

تختص الشركة في إنتاج الكهرباء عبر الوقود الاحفوري (غاز، وقود) في مناطق الشبكة المعزولة عبر الوطن وكذا إنتاج الكهرباء عبر الطاقات المتجددة عبر كامل أنحاء الوطن.

يعود إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة إلى إعادة هيكلة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE.Spa) والتابعة لنفس المجمع، لتصبح مختصة في الإنتاج على مستوى الشبكة المترابطة وبالتالي حصلت الشركة من هذه العملية على 26 مركز إنتاج كهرباء عبر الديزل ومركز إنتاج عبر توربين غاز عادى على مستوى 06 ولايات وهي: المنيعة، بشار، تندوف، ادرار، تمنراست، اليزي.

تقوم على تسيير هذه المراكز وحدتين جهويتين وحدة الإنتاج للجنوب الشرقي UPSE ومقرها تقرت ووحدة الإنتاج للجنوب الغربي UPSO ومقرها بشار.

2- مختلف مهام مؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة: تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

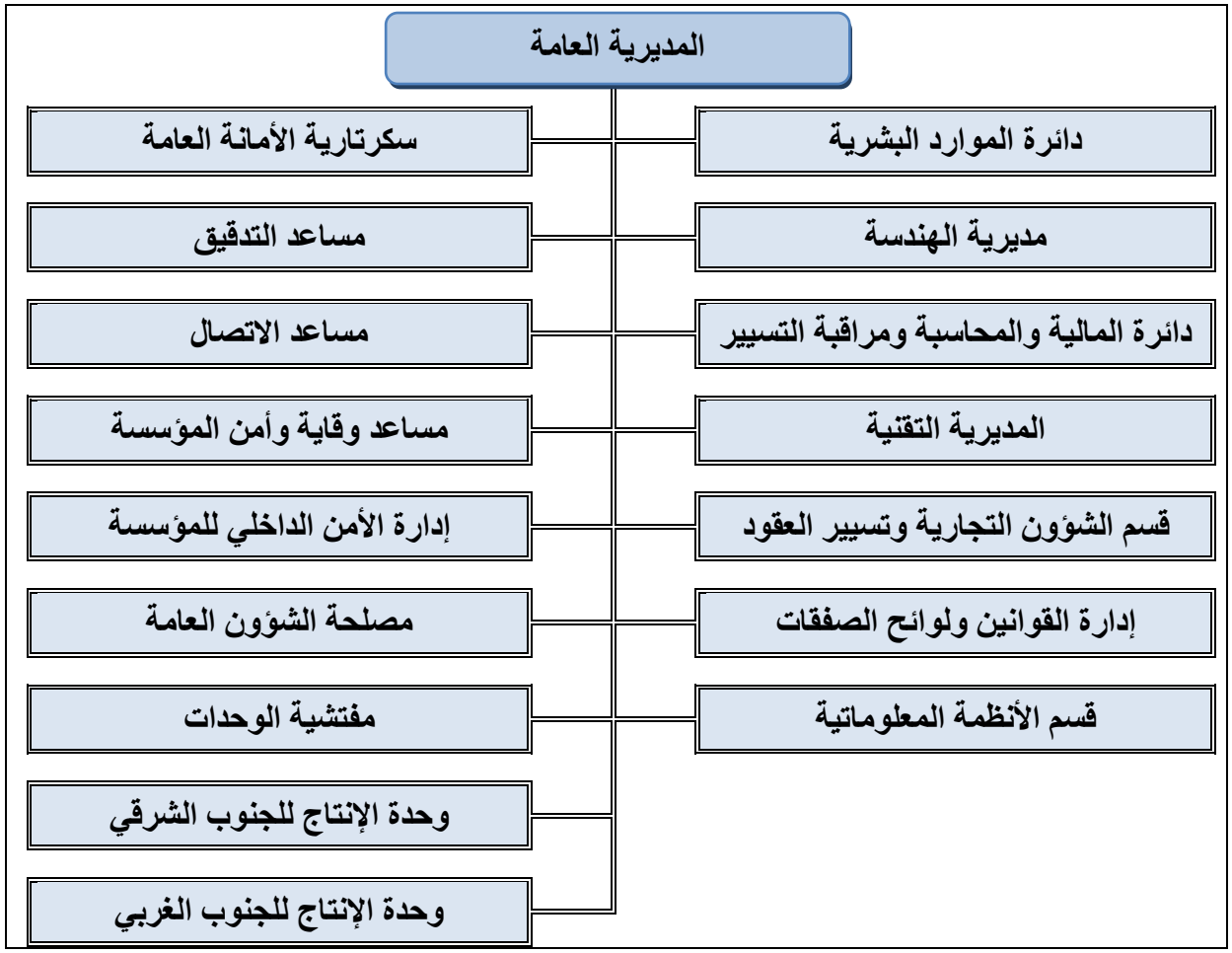
- إنتاج الكهرباء بالوسائط التقليدية باستعمال الوقود الاحفوري في المناطق التابعة للشبكة المعزولة وكذلك إنتاج الكهرباء عبر الوسائط المتجددة عبر الوطن؛
- تطوير المنشآت القاعدية لإنتاج الكهرباء في الشبكة المعزولة في الجنوب مع أعمال الهندسة والصيانة؛
- تسويق الطاقة المنتجة لمؤسسات التوزيع SD؛
- الالتزام بكل العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت: مالية، تجارية، صناعية، مدنية أو عقارية متعلقة بالهدف الاجتماعي للشركة في إطار سياسة الدولة للسكان والعمل على تحفيز وضمان تطور هذه العمليات؛
- إنشاء محطات توليد الكهرباء باستعمال الطاقات البديلة عبر كل أنحاء التراب الوطني.

3- إستراتجية الشركة: أن الإستراتجية المسطرة في برنامج الشركة تهدف للوصول إلى تغطية 30 بالمائة من الإنتاج الوطني الكلي للكهرباء بالطاقات المتجددة في آفاق 2030 وقدرت طاقة الإنتاج ب 30 جيغاواط مع إمكانية تصدير حوالي 10 جيغاواط إلى الخارج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM :

نظرا لحداثة إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة فإن هذه الأخيرة إلى حد اليوم تتبنى هيكل تنظيمي موروث من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE في انتظار المصادقة على مشروع الهيكل التنظيمي الجديد للشركة من طرف إدارة مجمع سونلغاز، وعلى هذا الأساس فإن الهيكل التنظيمي الحالي هو كالآتي:

الشكل رقم 02 الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على الوثائق المقدمة من المؤسسة، سنة 2018

وفيما يخص مهام كل وظيفة سنعرض فيما يلي أهم المسؤوليات:

أولا: المديرية العامة للمؤسسة

– تتكفل المديرية العامة بوضع الخطط والإستراتيجيات لتطوير المؤسسة والإدارة وتوحيد البيانات المالية والمحاسبية وتسيير الموارد البشرية والمادية للمؤسسة؛

– تقوم بمراجعة إستراتجية تطوير قطاعات الأعمال لتحديد المناهج والسياسات وضمان تنفيذها على وجه الخصوص في المجالات الآتية: – الاستثمار – التقنيات – طريقة وأسلوب التخطيط وتنفيذ الأعمال؛

– تقوم بالفصل في مشاكل طلب مشغل النظام ومعوقات الوحدات؛

– يقوم بوضع تدابير التحسين على المدى المتوسط مع مديري الوحدات وذلك لكل وحدة؛

– عقد لقاءات بانتظام مع مديري الوحدات لوضع مخططات التقدم؛

–وضع وتحليل جداول المراقبة ل SKTMحول مؤشر السيطرة على القضايا الإستراتجية الموكلة إليها من طرف مجمع سونلغاز؛

– تطوير فعالية أنظمة المؤسسة والأنظمة المعلوماتية ولاسيما تلك المتعلقة بطرق سير عمليات الأشغال وتسيير الطلبيات والصفقات والاستثمارات.

ثانيا: مديرية الهندسة

– هي المسؤولة عن إدارة المشاريع (دراسة، مراقبة الأشغال، الاستلام والتشغيل)؛

– المساهمة في وضع السياسات العامة للشركة في مجالات: الاستثمار، التقنيات، طرق تجسيد الأشغال، التخطيط؛

– تنفيذ مشاريع البنية التحتية للطاقة على وجه التحديد ووسائل إنتاج الكهرباء وذلك بأفضل التقنيات، وتكلفة الجودة، مدة الإنشاء؛

– يقوم بالتصميم والدراسات العامة، والدراسات الهندسية والكهربائية والميكانيكية؛

– إنشاء وحدة مخصصة تحديدا للبحث عن المواقع المحتملة والقيام بأعمال تقييم إمكانات إنتاج الطاقة تعزيز وتطوير عقود الشراكة؛

– السهر على التنفيذ الصارم لقواعد إدارة الاستثمار والطلبيات والصفقات والعقود؛

التأكد من توفير المعدات اللازمة لتنفيذ الأعمال وعمليات الشحن والجمركة؛

– إدارة الصفقات وعقود الخدمات والقروض الاستثمارية.

ثالثا: مديرية التقنيات :تتكون المديرية من الأقسام التالية

أ) – قسم الاستغلال:

– الإشراف على عوامل الإنتاج (الطاقات البديلة والتقليدية)؛

– إجراء دراسات الاستغلال؛

– القيام بحلقة وصل بين الوحدات والتوقعات ووظيفة التطوير والتحسين وفرض السياسة العامة للاستغلال والطرق العملية، التي يتم تطبيقها في الوحدات.

ب) _ قسم الصيانة:

– القيام بتنفيذ تعاليم الصيانة؛

– تطوير ومواكبة وصيانة الهياكل الوحدات حسب الخطط السنوية؛

– ضمان احترام التعاليم الصيانة التي وضعتها الشركة.

ج) _ قسم التموين:

– السهر على إعداد المناقصات وتسيير العقود والصفقات؛

– السهر على احترام الإجراءات وقوانين إطلاق المناقصات؛

– التأكد من الصفقات والطلبيات قبل إرسالها للتسجيل؛

– القيام بنقل الصفقات والطلبيات من اجل الإمضاء للجهات المعنية؛

– القيام بإعداد طلب إنشاء وسائل الدفع؛

– القيام بإعداد الميزانية التوقعية.

د) – قسم تسييرا لممتلكات:

– القيام بحفظ ومعرفة ومراقبة أعمال تطوير المرافق التي تضم معدات توليد الكهرباء وإدارة عقارات الشركة؛

– وضع وتحديد مخطط العتاد انطلاقا من مخطط التطوير المنجز من طرف الشركة؛

– متابعة مصاريف مخطط الاستثمار؛

– إعداد لوحات المراقبة لخطة المعدات؛

– معرفة تاريخ محطات التوليد من حيث الأداء والصيانة؛

– القيام بتسيير السكنات الوظيفية؛

– القيام بتسيير الممتلكات العقارية؛

– تأسيس عقود الإيجار.

رابعا: دائرة المالية والمحاسبة ومراقبة التسيير

– قيام بمسك الحسابات المديرية العامة والشركة؛

– تعظيم الاستفادة من الخزينة؛

– القيام بالرقابة المالية والمحاسبية والجباية الداخلية؛

– تنفيذ نظم التخطيط والرقابة الإدارية.

خامسا: مصلحة الشؤون العامة

- تسيير حضرة السيارات المؤسسة، والبريد، وإدارة الممتلكات المنقولة؛
- تسيير وقود السيارات؛
- التحقق من مصاريف التنقل الخاصة بسائقي السيارات؛
- استئجار السيارات والقيام بمتابعتها؛
- إنشاء أوامر مهمة للموظفين؛
- القيام بطلب تأشيرة السفر وشراء تذاكر السفر، والقيام بعقود تأمين السفر؛
- القيام بشراء لوازم المكاتب والأثاث والعتاد المعلوماتي؛
- القيام بتوفير الخدمات لمصلحة الشؤون العامة التي تتواجد في مختلف الوحدات الإنتاجية.

سادسا: وحدة إنتاج الطاقة

- القيام بإنتاج الكهرباء بمصادر الطاقة المتجددة في ظل ظروف تلبية المتطلبات وتوفر الأمن وحماية البيئة وفقا لبرنامج محدد؛
- التأكد من توفر عتاد الإنتاج والاستمرارية وجودة الخدمة؛
- مكلفة بضمان وتشغيل وصيانة وسائل الإنتاج؛
- ضمان سلامة العمال؛
- القيام بإدارة وتسيير الموارد البشرية؛
- القيام بتسيير المخزونات؛
- القيام بمسك المحاسبة العامة والتحليلية؛
- القيام بتسيير التكلفة وإعداد تقارير التكاليف؛
- تنظيم نشاط الصيانة وفقا للاستراتيجية المعتمدة؛
- ضمان تطبيق تدابير الأمن الداخلي والصحة والسلامة في المؤسسة؛
- القيام بتوحيد واستعمال الأنظمة المعلوماتية للتسيير (العتاد، حساب، مالية، nova).

المبحث الثاني: التقرير الخاص برفع رأس المال في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM وتحليله

سنحاول في هذا المبحث التطرق للتقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول رفع رأس مال شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، وسنحاول تحليله وإبداء لملاحظات، لكن قبل ذلك سنطرق إلى مراحل تعيين محافظ الحسابات في الشركة، والاجراءات التي اتخذتها الشركة لتعديل رأس مالها.

المطلب الأول: إجراءات تعيين محافظ الحسابات

سنقوم في هذا المطلب بعرض الإجراءات الأولية التي قامت بها شركة كهرباء وطاقات متجددة من أجل تعيين محافظ حسابات الشركة.

أولا: قبول التوكيل

لقد حدد القانون 10-01 في المادة 26 إجراءات تعيين محافظ الحسابات حيث ورد فيها: «تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية»، وانطلاقا منها قامت شركة كهرباء وطاقات متجددة بتعيين محافظ الحسابات على أساس أفضل عرض ضمن الجمعية العامة العادية.

ثانيا: إعداد رسالة المهمة

وقد عبر محافظ الحسابات عن قبوله المهمة كتابيا وقام باعداد رسالة المهمة موضحا فيها الأهداف المرجوة من المهمة الموكلة إليه ومذكرا فيها حدود مسؤوليته أثناء عملية التدقيق ومسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة عن أهم الواجبات التي يجب أن يتحملوها أثناء إعداد القوائم المالية، وقد تمت المصادقة عليها من الطرفين.

وقد تأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه في حالات التنافي والموانع المذكورة في الفصل التاسع من القانون 10-01 المواد من 64 إلى 74 والحالات المذكورة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

كما قام بابلاغ لجنة مراقبة النوعية التابعة لمجلس المحاسبة في أجل 15 يوما من تعيينه مثل ما نصت عليه المادة 30 من القانون 10-01

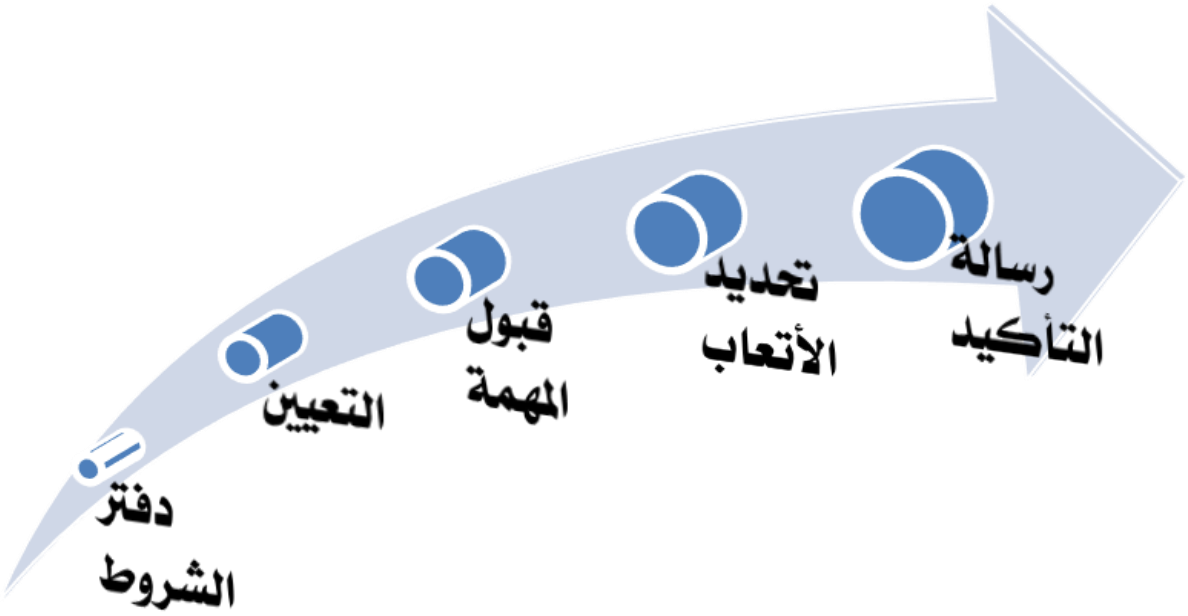
ثالثا: تحديد أتعاب محافظ الحسابات

بالنسبة لأتعاب محافظ الحسابات فقد تم تحديدها ضمن دفتر الشروط الذي عرضه على الجمعية العامة والذي على أساسه تم وقوع الاختيار عليه.

ويمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل التالي:

الشكل رقم 03: يوضح مراحل تعيين محافظ الحسابات

من إعداد الطالبين



المطلب الثاني: مراحل رفع رأس المال في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

لقد أشرنا في المطلب الأول إلى أن SKTM شركة ذات أسهم SPA لتوليد الطاقة، وتعود أسهمها بالكامل لمجمع سونلغاز Sonelgaz أنشئت في 07 أبريل 2013، برأس مال 1.000.000,00دج، فهي بذلك حديثة النشأة، إلا أن الشركة قامت بعملية رفع رأس مالها، ولقد تمت هذه العملية بعدة مراحل ووفق مجموعة من الإجراءات وفق مراحل، ولقد ركزنا في هذا المطلب على الإجراءات المتخذة من طرف الشركة وعلى الأعمال التي قام بها محافظ الحسابات، ولم نتطرق بصفة مفصلة إلى القيود المحاسبية، وهذه أهم المراحل:

أولا: خلال مرحلة الإنشاء

- يعود إنشاء شركة كهرباء وطاقات متجددة إلى إعادة هيكلة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE.Spa) والتابعة لنفس المجمع SONELGAZ.
- تم إنشاء الشركة برأس مال 1.000.000,00دج، وهو يعتبر مساهمة نقدية لـ 100 سهم بقيمة إسمية بقيمة 10.000 دج للسهم كلها من مجمع SONELGAZ (note n° 1313/DOFE /DFC/2013 du 13 juillet 2013)
- كما قرر مجمع SONELGAZ تحويل مبلغ 38.699.277.658 دج إلى شركة كهرباء وطاقات متجددة، وهي مجموعة من التجهيزات وقطع الغيار، على شكل ديون للشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE.Spa) والتابعة لنفس المجمع SONELGAZ.
- تم تسجيل المبلغ 38.699.277.658 دج في حساب التثبيتات "2" من جهة المدين، وحساب عمليات المجمع "451" من جهة الدائن.

ثانيا: خلال سنة 2015:

- اقترح مجلس إدارة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM على الجمعية العامة، رفع رأس مال شركة كهرباء وطاقات متجددة بتحويل مبلغ حساب "451 عمليات المجمع" بمبلغ إجمالي يقدر بـ 38.699.277.658 دج

(Résolution n° 11/15 du 05 mai 2015 du Conseil d'Administration de SKTM.Spa)

- الجمعية العامة غير العادية لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM بشريكها الوحيد SONELGAZ تقرر رفع رأس مال شركة كهرباء وطاقات متجددة بقيمة 38.699.277.658

دج، وذلك بتحويل مبلغ حساب "451 عمليات المجمع" بمبلغ إجمالي يقدر بـ 38.699.277.658 دج، أي تحويلها إلى أسهم لشركة SONELGAZ، وذلك بعد **الاستماع لرأي محافظ حسابات الشركة**.

(Résolution n° 03/2015 du 19 mai 2015 de l'Assemblée Générale Extraordinaire de SKTM.Spa)

- استنادا لقرار الجمعية العامة غير العادية تم تسجيل عملية رفع رأس مال شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، في يومية سنة **2014**، وذلك بتسجيل المبلغ 38.699.277.658 دج في حساب عمليات المجمع "451" من جهة المدين، وحساب رأس المال الصادر "101" من جهة الدائن.

وتم تسجيل العملية التالية في يومية الشركة

451	101	ح/ عمليات المجمع ح/ رأس المال الصادر **تحويل ديون تجاه المجمع إلى رأس مال الشركة**	**38.699.277.658**	**38.699.277.658**

ثالثا: خلال سنة 2016:

- بعد قرار الجمعية العامة غير العادية لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، بادر مجلس إدارة الشركة بإجراءات تعديل القانون الأساسي للشركة مع الموثق.
- تعذر تعديل القانون الأساسي للشركة بسبب عدم إمكانية تقسيم مبلغ رفع رأس المال بقيمة 38.699.277.658 دج، إلى أسهم بقيمة 10.000 دج أي 3.869.927,76 سهم.
- لحل هذه الإشكالية اقترح مجلس إدارة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، ضبط مبلغ الزيادة في رأس المال بمبلغ 000 000 700 38 دج.

(Résolution n°11/2016 du 20 avril 2016 du Conseil d'Administration de SKTM.Spa)

- وافقت الجمعية العامة غير العادية لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، على ضبط مبلغ الزيادة في رأس المال بمبلغ 000 000 700 38 دج أي 000 870 3 سهم بقيمة 10.000 للسهم الواحد، أما الفرق فيحول إلى حساب "102 رؤوس أموال أخرى" بقيمة 277 657,55 دج

(Résolution n° 01/2016 du 07 mai 2016 de l'Assemblée Générale Extraordinaire de SKTM.Spa)

وتم تسجيل القيود التالية في يومية الجمعية

101		ح/ رأس المال الصادر	**277.657.55**	
	102	ح/ حساب رؤوس اموال أخرى		**277.657.55**
		تعديل في عملية رفع رأس المال		

- خلال سنة 2016 تم إجراء القيود الضرورية في يومية الشركة، وتم تعديل القانون الأساسي للشركة برفع رأس مالها بقيمة 38 700 000 000 دج أي 3 870 000 سهم بقيمة 10.000 للسهم الواحد، وتمت إجراءات تعديل السجل التجاري للشركة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل التقرير الخاص برفع رأس مال شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM

سنحاول في هذا المطلب عرض التقرير النهائي لعملية التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات لشركة كهرباء وطاقات متجددة وهذا للسنة المالية الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2014/12/31 وسنورد أهم الملاحظات التي وقف عليها وخاصة التقرير الخاص حول تعديل رأس المال وسنحاول أن نحافظ على الشكل والمضمون الذي عرض به محافظ الحسابات تقريره، ثم سنعرّج إلى مناقشة شكل التقرير والنتائج المتوصّل إليها وتحليلها.

أولا: عرض تقرير محافظ الحسابات

سنحاول عرض شكل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014، المستمد من التقرير الأصلي، بالنسبة للتقرير العام والتقارير الخاص

الشكل رقم 04: التقرير العام لمحافظ الحسابات لسنة 2014

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لشركة SKTM لسنة 2014

السيد:xxxxxxxxxx خبير محاسبي، محافظ حسابات

الاعتماد رقم:xxx الصادر بتاريخ:xx /xx /xxxx ومسجل بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي رقم xx

مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم:xx

العنوان: xxxxxxxxxx

رقم الهاتف والفاكس: xx .xx .xx .xxx الهاتف النقال:xx .xx .xx .xxx الايميل:xxxxxxx@yahoo.fr

---

شركة كهرباء وطاقات متجددة

شركة ذات أسهم برأس مال 38 700 277 657,55 دج

شارع القدس سيدي اعباز غرداية

الموضوع: التقرير العام للتعبير عن الرأي حول القوائم المالية لسنة 2014

سادتي:

في إطار مهمة محافظة الحسابات التي كلفت بها من خلال القرار الصادر في الجمعة التأسيسية رقم B35، لي الشرف أن أوافيكم بتقريري حول:

- مراقبة الحسابات السنوية لمؤسسة شركة كهرباء وطاقات متجددة (SKTM-spa) برأس مال 38 700 277 657,55 دج الواقع مقرها بشارع القدس، سيدي اعباز، غرداية والمتعلق بالفترة الممتدة من 2014/01/01 إلى 2014/12/31.
- المراقبات والمعلومات المحددة من طرف القانون.

تقرير حول المراقبة والرأي حول الحسابات السنوية:

لقد قمت بمراقبة القوائم المالية للشركة SKTM-spa والتي تم إقفالها من طرف مجلس الإدارة من خلال جلسته التي عقدت في 05 ماي 2015، وهذا بمجموع صافي للميزانية (أصول/خصوم) يقدر بـ: ثلاثة وثمانون مليار ومائة واثنان وسبعون مليون وأربعمائة وثلاثون ألف ومائة وستة وعشرون دج وسبعة سنتيم (83 172 430 126,07 دج) وبنتيجة ربح تقدر بـ: تسعة وثلاثون مليون وثمانمائة ألف وثلاثمائة واثنان وثمانون دج واثنان وثمانون سنتيم (39 800 382,82 دج).

هذه القوائم المالية تشمل كل من:

- الميزانية (الملحق رقم 01 ورقم 02)؛
- حسابات النتائج (الملحق رقم 03)؛
- جدول تدفق الخزينة (الملحق رقم 04)؛
- جدول تغير رؤوس الأموال (الملحق رقم 05).

بالإضافة إلى ذلك ولإنجاز مهمتي، قامت الشركة بإعطائي أيضا ميزان المراجعة وملفات مختلفة متعلقة بالحسابات.

نتائج أعمال المراقبة التي تدعم رأيي حول الحسابات السنوية موضحة أدناه وبالتخصيص في الجزء المتعلق بملاحظات حول القوائم المالية.

الرأي حول الحسابات السنوية:

لقد قمت بمراقبة الحسابات السنة المالية 2014 للمؤسسة SKTM-spa عن طريق أداء الاجتهادات التي رأيتها ضرورية بحسب التوصيات ومعايير المهنة التي كوَّناها من خلال المعايير المحاسبية ومختلف إجراءات المراقبة.

سأبدي تحفظات حول المحاور التالية:

1/–التثبيتات العينية:

الجرد المادي يظهر أراضي بنايات وتجهيزات تقنية، تم تحويلها في إطار المساهمة الجزئية من شركة إنتاج الكهرباء لم تتم بصفة كاملة في 2014/12/31، وهي في طور الإنجاز من طرف فرق مختلطة SPE/SKTM، والمقاربات التي أجريت بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي أظهرت آثار كبيرة على حسابات الشركة.

2/–التثبيتات قيد الإنجاز:

تراخيص البرامج التي تغطي نفقات الإصلاح الشامل لوسائل الإنتاج التي دخلت الخدمة خلال السنة المالية 2014 لم تحول إلى حسابات الأصول الثابتة المعنية للسماح باحتساب مخصصات الاهتلاك.

3/–المخزونات:

بعض فروقات المخزون المشار إليها في تقريرنا لسنة 2013 وقبل سنة 2013، بقيت غير مبررة لكي يتم تحويلها إلى حساباتها المعنية، وتبقى مسجلة في حسابات مؤقتة

قوائم جرد الوقود والزيوت التي أجريت في عام 2014 أسفرت عن فروق إيجابية وسلبية، بقيت غير مبررة لكي يتم تحويلها إلى حساباتها المعنية، وتبقى مسجلة في حسابات مؤقتة.

وبالنظر إلى الطبيعة المتكررة لهذه الفروقات ، فإننا نوصي بإجراء تدقيق لهذه الحسابات ولطرق تسيير هذا الصنف من المخزونات.

4/- اهتلاكات التثبيتات العينية:

مبلغ اهتلاك التثبيتات العينية المسجلة في سنة 2014 لا يعكس واع هذه التثبيتات بسبب غياب جرد مادي للتثبيتات القابلة للاهتلاك.

الرأي حول القوائم المالية:

تحت تأثير التحفظات المسجلة أدناه خاصة في الجزء المتعلق بـ: «ملاحظات حول القوائم المالية» لهذا التقرير، أصادق على أن الحسابات السنوية المعروضة في الملاحق المذكورة في هذا التقرير بأنها منتظمة وصادقة وتعطي صورة شفافة لنتائج العمليات للسنة المالية 2014 وللوضعية المالية لممتلكات المؤسسة في نهاية هذه السنة.

الجزائر، 17 ماي 2015

محافظ الحسابات

التوقيع

الشكل رقم 05: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات لسنة 2014

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لشركة SKTM لسنة 2014

تقارير خاصة ومعلومات محددة

1- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة:

.....

.....

.....

3- تقارير خاصة أخرى:

أ- رؤوس الأموال الخاصة:

زادت رؤوس الأموال الخاصة من مبلغ 678 439 194,67 دج في 2013/12/31 إلى ملغ 38 365 168 453,88 دج في 2014/12/31

لحل إشكال صافي الأصول السالب في 2013/12/31 والذي يتعارض مع المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الجزائري، قرر مجلس إدارة شركة سونلغاز رفع رأس المال وذلك رفق القرار رقم 2015/10 المؤرخ في 2015/04/27 الذي يتضمن الإجراءات التالية.

- رفع رأس مال شركة SKTM بقيمة 38 699 277 658,55 دج وذلك بتحويل ديون لشركة إنتاج الكهرباء SPE، وهذا الرفع لصالح شركة سونلغاز فقط، وبالتالي ينتقل رأس مال الشركة من مبلغ 1 000 000 دج في 2013/12/31 إلى مبلغ 37 700 277 657,55 دج في 2014/12/31.

.....

.....

الجزائر، 17 ماي 2015

محافظ الحسابات

التوقيع

ثانيا: مناقشة وتحليل تقرير محافظ الحسابات

1- التقرير العام

بالنسبة للشكل العام للتقرير فقد حاول محافظ الحسابات تقديم تقديم فقرات التقرير وفق ما جاء في القرار 24 جوان 2013 وحسب النموذج الذي تم اقتراحه من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، حيث اشتمل في البداية على جميع معلوماته (اسم ولقب، العنوان، رقم الاعتماد..)، ليتطرق في الجزء الأول من التقرير إلى مقدمة أورد فيها جميع المعلومات الهامة كتاريخ تعيينه، تعريف الشركة وعنوانها وتاريخ إقفال السنة المالية، لكن الملاحظ أنه أغفل التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه ومسؤولية المسيرين في إعداد القوائم في هذه الفقرة.

كما ذكر في فقرة تقرير المراقبات والرأي حول الحسابات السنوية أهم الأرقام التي تحتويها القوائم المالية (مجموع الميزانية، النتيجة) كما تم ذكر القوائم المالية والملاحق التي تم وضعها تحت تصرفه لإنجاز مهمته.

في فقرة الرأي حول الحسابات السنوية ذكر محافظ الحسابات أهداف وطبيعة مهمته التي قام بها وفقا لمعايير المهنة ليذكر أهم التحفظات التي وقف عليها من خلال عملية التدقيق، ليبدي في الأخير عن رأيه حول الحسابات السنوية والمتمثل في المصادقة بتحفظ على القوائم المالية للمؤسسة، واختتم هذا الجزء بذكر تاريخ الصدور وبإمضائه وتوقيعه.

2- التقرير الخاص:

في فقرة التقارير الخاصة اكتفينا بالجزء الخاص بتعديل رأس المال لعلاقته بموضوع دراستنا حيث لاحظنا ما يلي:

- أن محافظ الحسابات ألحق تقريره العام بتقارير خاصة حسب الحالة.
- لم يفرد محافظ الحسابات صفحة جديدة لكل تقرير خاص وإنما اكتفى بسردها واحدا تلوى الآخر.
- لم تتم تسميته بـ"التقرير الخاص حول تعديل رأس المال" حسب ما جاء به القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى التقارير، وإنما أدرج تحت عنوان "تقارير خاصة أخرى" ثم عنوان فرعي سمي بـ "رؤوس الأموال"
- أورد في هذه الفقرة التغير في رأس مال الشركة خلال سنة 2014 مقارنة بسنة 2013، وكذا سبب رفع رأس مال الشركة، والمتمثل في تحويل ديون تجاه شركة من نفس المجمع وهي شركة SPE.
- لم يقدم ملاحظاته حول هذا التعديلات وإنما اكتفي بذكرها.
- لم يشر في التقرير إلى المرجعية القانونية لهذه المهمة الخاصة.

- لم يبدي تحفظات حول هذه الديون، خاصة وأن أصلها مجموعة من التثبيتات العينية وقطع غيار، فكان ينبغي أن يتحقق من الوجود الفعلي لهذه التثبيتات وأحقية هذه الديون قبل تحويلها إلى رأس المال.
- أغفل محافظ الحسابات تقديم رأيه حول هذه الزيادة وخاصة بالنسبة لقيمة السهم، مما تعذر على الشركة تعديل قانونها الأساسي لعدم إمكانية تقسيم مبلغ الزيادة بقيمة 38 699 277 658,55 دج إلى أسهم بقيمة 10.000 دج للسهم الواحد مما اضطر الشركة إلى إجراءات خاصة في سنة 2016 لتصحيح الأمر.

وتجدر الملاحظة أن محافظ الحسابات احترام آجال إيداع التقرير حسب ما نص عليه القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأوّل عام 1435 الموافق ل 12 يناير2014 يحدّد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات والذي يوجب على محافظ الحسابات إيداع تقريره 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامة ويعتبر تاريخ 30 جوان آخر أجل لانعقادها، حيث نجد أن التقرير صادر في 17 ماي 2015 أي خلال الآجال المحددة.

خلاصة الفصل

لقد سمحت لنا هذه الدراسة الميدانية التي أجريناها على مستوى شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، بالتعرف أقرب على مهنة مراجعة الحسابات وأهم المراحل التي اتبعتها الشركة بالنسبة لإجراءات رفع رأس مال الشركة وبالنسبة لعلاقتها بمحافظ الحسابات، كما اطلعنا على أهم الخطوات التي اتبعها محافظ الحسابات في تدقيق حسابات الشركة وخاصة المتعلقة بتدقيق عملية رفع مال الشركة، لنتعرف في الأخير على أهم الملاحظات والنتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات من عملية التدقيق والتي أوردها في تقريره الذي تأكدنا من أنه قد أعده إلى حد كبير وفق المعايير الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات المحتواة في القرار 24 جوان 2014 من جانب المضمون ووفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد انصبت دراستنا في هذه المذكرة على موضوع دور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة، حيث تعرفنا على مختلف النصوص القانونية التي تحكم مهنة التدقيق في الجزائر، معرجين بعد ذلك إلى الاطلاع بشكل أوسع على شركات المساهمة لكونها النموذج الأمثل لشركات الأموال ومن ثم تعمقنا في رأس مال شركة المساهمة كأهم مكون للقانون الأساسي لشركة المساهمة وكيف أن المشرع أحاطه بمجموعة كبيرة من النصوص والتشريعات التي تحميه، وكيف أن المشرع أسند مهاما كثيرة ومتعددة لمحافظ الحسابات ليقوم بدوره كمدقق قانوني فتعرفنا على أهم المراحل التي يتبعها محافظ الحسابات ليخلص في الأخير إلى تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد لإظفاء المصداقية والشرعية على القوائم المالية ولحماية حقوق المساهمين المكفولة أصلا في القانون الأساسي للشركة، وفي الجانب التطبيقي اخترنا شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM كنموذج للشركات الجزائرية أين وقفنا ميدانيا على أهم الإجراءات التي اتخذتها الشركة لتعديل قانونها الأساسي ثم تلقينا شروحات عن علاقة الشركة بمحافظ الحسابات وأهم الأعمال التي قام بها محافظ حسابات الشركة لتدقيق هذه التعديلات وعلى التقرير النهائي الذي يعده والذي يبدي من خلاله عن رأيه حول القوائم المالية سواء في التقرير العام أو التقارير الخاصة التي يعها حسب الحالة.

أولا: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج الآتية:

- شهدت المرجعية القانونية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطورت ملحوظا خاصة بعد صدور القانون 10-01 وما تلاه من قرارات ومراسيم وإصدار لمعايير جزائرية خاصة بتقارير محافظ الحسابات وخاصة بالتدقيق مما يثبت نية الجزائر في الرفع من مستوى مهنة محافظ الحسابات والتحسين في جودة التدقيق.

- بالنسبة للتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات لاحظنا وجود تفاوت بين القانون التجاري التي يلزم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة ومتعلقة بتعديلات القانون الأساسي للشركة، لم يتم إيرادها في القانون 01/10 ولا في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمتضمن معايير محتوى تقارير محافظ الحسابات، رغم أنها لا تمس بجوهر عملية التدقيق، **وهذا ما يثبت الفرضية الأولى؛**

- التزمت شركة SKTM بكل الإجراءات الخاصة بعملية تعديل قانونها الأساسي، لكي لا تتعارض مع القوانين السارية المفعول.

- اتخذت شركة SKTM كل الإجراءات اللازمة أثناء عملية الرفع من رأس مالها، وخاصة علاقتها بمحافظ الحسابات وكانت هذه الإجراءات صحيحة وقانونية، **وهذا ما يثبت الفرضية الثانية؛**

– قام محافظ الحسابات باحترام كل الإجراءات القانونية فيما يتعلق بعلاقته بالمؤسسة ومراحل إنجاز مهامه في آجالها القانونية.

– التزم محافظ الحسابات بتدقيق التعديل التي طرأ على القانون الأساسي لشركة SKTM وب الخصوص في عملية رفع رأس مالها، وقدم تقريرا خاصا حول هذه العملية محترما إلى حد كبير معايير القرار 24 جوان 2013 المتضمن معايير محتوى تقارير محافظ الحسابات، **مما يثبت الفرضية الثالثة؛**

ثانيا: المقترحات

من خلال استخلاص أهم النّتائج، يمكن صياغة مجموعة من المقترحات وهي كالآتي:

- ينبغي على محافظ الحسابات الالتزام الجيد بكل ما تتطلبه عملية التدقيق القانوني وفق ما تمليه القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق.
- المواصلة في إصدار معايير جزائرية جديدة وخاصة المتعلقة بتقارير خاصة يلزم محافظ الحسابات بإعدادها وبالتحديد تلك التي تمس بحقوق المساهمين.
- افتراح نماذج معينة للتقارير الخاصة التي يكلف محافظ الحسابات بتقديمها.
- تعديل القانون التجاري ليتماشى والمتغيرات الحاصلة في مجال التدقيق، والاستفادة من الدراسات الاقتصادية والقانونية في هذا المجال.
- على المؤسسات أن تلتزم بالإجراءات القانونية المتعلقة بتعديلات القانون الأساسي، وتفعيل دور محافظ الحسابات في ذلك لكي تتفادى الإجراءات الخاطئة وتضمن حق المساواة بين المساهمين.

ثالثا: آفاق الدراسة

أعطى المشرع الجزائري في الآونة الأخير اهتماما بالغا بمهنة التدقيق وأحاطها بمجموعة من الإصلاحات والتي من شأنها أن تفتح لهذه المهنة آفاقا واسعة، خاصة للباحثين والمهتمين بهذا المجال، وهنا يمكن أن نقترح بعد مواضيع من أجل التعمق فيها أكثر:

– دور محافظ الحسابات في تصفية المؤسسات الاقتصادية؛

– دور محافظ الحسابات كمحافظ للحصص؛

– دور محافظ الحسابات في تدقيق الجمعيات.

المصادر والمراجع

أولا: المصادر والمراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الجزء 2 ، مطابع سجل العرب، الجزائر، سنة 1979.
2. باسم محمد ملحم، بسام محمد طراونة، الشركات التجارية، دار المسيرة، الطبعة الاولى، الأردن، 2012.
3. فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة و الخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر ة التوزيع، عمان،2006 .
4. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
5. محمد فريد العريني، القانون التجاري، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني و تعدد الأشكال، دار الجامعة الجديدة ، 2003 الإسكندرية.
6. معن عبد الرحيم عبد العزيز جويحان، النظام القانوني لتخفيض رأس مال شركات الأموال الخاصة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
7. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

II. البحوث العلمية:

8. أيت مولود فاتح، حماية الادخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في العلوم تخصص القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، غير منشورة، 2012.
9. بالطيب محمد البشير، القيمة الائتمانية لرأسمال شركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة عنابة، غير منشورة، 2007 .
10. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة، غير منشورة، 2011.
11. بن يحي علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، غير منشورة، 2016.
12. بودهان صالح، النظام القانوني لرأس مال شركة المساهمة في القانون الجزائري، رسالة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، غير منشورة، 2015.
13. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، غير منشورة، 2009.
14. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف، غير منشورة، 2013.
15. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بني الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد 120، الجزائر، 2012.
16. فراس منصور الطلافيح، التنظيم القانوني لإعادة هيكلة رأسمال الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية القانون جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012.

III. القرارات، القوانين والمراسيم:

17. الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 25 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 48 بتاريخ:26 سبتمبر 1975.
18. الأمر رقم 69-107 والمؤرخ في 13 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 المادة 39، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 110، بتاريخ 31 ديسمبر 1969.
19. القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المادة 01-14، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 14 بتاريخ 12 مارس 1995.
20. المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 جويلية 2005، تتضمن تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 52 بتاريخ 26 جويلية 2005.
21. المرسوم 13-10 مؤرخ في 13جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
22. المرسوم التنفيذي 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 والمتضمن واجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة 01-09، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 97 بتاريخ 20 نوفمبر 1970.
23. المرسوم التنفيذي 11-202 مؤرخ 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظي الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
24. المرسوم التنفيذي رقم 06-354 مؤرخ 09 أكتوبر 2006 تحديد كيفيات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 64 بتاريخ 11 أكتوبر 2006.
25. المرسوم التنفيذي رقم 11-30، المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
26. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.
27. المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011 يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 11 بتاريخ 20 فيفري 2011.
28. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل1996 يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المادة 01- 39، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد24 بتاريخ 1996/04/17
29. المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد74 بتاريخ 01 ديسمبر 1996.
30. قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

31. قانون 84-21 المؤرخ في 01 ربيع الثاني 1405 هـ الموافق ل 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية 1985، المادة 196، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 1984.
32. قانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 01-71، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 20 بتاريخ 01 ماي 1991.
33. قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 والمتضمن لقانون المالية 2010، المادة 44، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 78، بتاريخ 31 ديسمبر 2010.
34. قرار مؤرخ 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014.
35. قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 حدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 24بتاريخ 30 أفريل 2014.
36. مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 يعدل ويتمم المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 41 بتاريخ 21 /2006/06
37. مقرر رقم 02 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
38. مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 11أكتوبر 2016.
39. مقرر رقم 37 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ 15مارس 2017.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

40. BELHADJ AHMED Nadjia, L'AUDIT FINANCIER ET COMPTABLE MISSION LEGALE ET NECESSITE MANAGERIALE, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, Option management audit Comptabilité et Contrôle, Université d'Oran, 2011.

ثالثا: مواقع الانترنت

41. Règlement de la Banque d'Algérie n°08-04 du 23 décembre 2008, article 2 http://www.bank-of-algeria.dz/ Consulté le 13/05/2018 a 10 h 15
42. http://www.cnc.dz
43. http://cn-cncc.dz/

الملاحق

الملحق رقم 01 : الميزانية (الأصول)

EXERCICE 2014

ACTIF	Brut 2014	Amort 2014	Net 2014	Net 2013
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements				
Logiciels informatiques et assimilés	7 025 907,18	7 025 907,18	0,00	0,00
Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains	34 586 450,43		34 586 450,43	45 574 316,61
Agencements et aménagements de terrains	832 276 786,72	225 131 761,50	607 145 025,22	677 625 809,59
Constructions (Bâtiments et ouvrages	4 343 046 488,28	1 326 665 524,45	3 016 380 963,83	2 131 014 889,87
Installations techniques, matériel et outillage	60 628 776 596,22	12 452 901 389,84	48 175 875 206,38	40 955 950 142,50
Autres immobilisations corporelles	578 829 180,94	458 970 323,80	119 858 857,14	215 569 817,26
Immobilisations en cours	9 717 372 861,61	4 108 507,78	9 713 264 353,83	2 691 191 240,92
Immobilisations financières				
Titres mises en équivalence - entreprises associées				
Titres participations et créances rattachées	1 025 000,00		1 025 000,00	0,00
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	- 195 850,00		- 195 850,00	45 000,00
Impôts différés actif	156 380 222,28		156 380 222,28	4 389 175,48
TOTAL ACTIF NON COURANT	76 299 123 643,66	14 474 803 414,55	61 824 320 229,11	46 721 360 392,23
ACTIF COURANT				
Créances et emplois assimilés				
Clients	160 092 874,20		160 092 874,20	160 092 874,20
Stocks et encours	655 849 887,86	438 479 250,07	217 364 637,79	1 223 315 410,70
Créances sur sociétés du groupe et associés	0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs	10 847 729 992,28	50 718 458,16	10 797 011 534,12	4 770 559 911,48
Impôts	469 130 605,95		469 130 605,95	508 328 571,62
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	9 704 510 244,90		9 704 510 244,90	712 343 875,26
TOTAL ACTIF COURANT	21 837 307 605,19	489 197 708,23	21 348 109 896,96	7 374 640 643,26
TOTAL GENERAL ACTIF	98 136 431 248,85	14 964 001 122,78	83 172 430 126,07	54 096 001 035,49

الملحق رقم 02 : الميزانية (الخصوم)

SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA, SPA **EXERCICE** 2014

PASSIF	Note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		38 700 277 657,55	1 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation			
Résultat net		39 800 382,82	- 679 439 194,67
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-374 909 586,49	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		38 365 168 453,88	- 678 439 194,67
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 147 927 473,83	458 341 359,05
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 147 927 473,83	458 341 359,05
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		8 261 372 452,26	2 429 365 286,77
Impôts		61 658 855,90	51 740 374,67
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		32 553 796 275,78	51 625 724 984,23
Autres dettes		795 008 312,32	195 270 051,95
Trésorerie passif		987 498 302,10	13 998 173,49
TOTAL PASSIFS COURANTS		42 659 334 198,36	54 316 098 871,11
TOTAL GENERAL PASSIF		83 172 430 126,07	54 096 001 035,49

الملحق رقم 03 : حسابات النتائج

SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA, SPA **EXERCICE** 2014

COMPTE DE RESULTATS			
	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes		8 998 911 337,92	4 317 000 601,49
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		0,00	0,00
Subvention d'exploitation			
I - Production de l'exercice		8 998 911 337,92	4 317 000 601,49
Achats consommés		-3 131 614 886,06	- 1 738 113 787,49
Services extérieures et autres consommations		-2 827 139 836,73	- 2 195 263 456,33
II - Consommation de l'exercice		5 958 754 722,79	- 3 933 377 243,82
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3 040 156 615,13	383 623 357,67
Charges de personnel		-1 731 219 366,05	- 179 737 201,68
Impôts, taxes et versements assimilés		-39 803 480,79	- 74 009 690,48
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 269 133 768,79	129 876 465,51
Autres produits opérationnels		115 252 497,79	1 194 370,25
Autres charges opérationnelles		-48 654 820,63	- 2 085 640,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 483 460 072,87	- 822 200 923,57
Reprise sur pertes de valeur et provisions		7 563 021,20	9 387 358,63
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-140 165 605,88	- 683 828 370,15
Produits financiers		27 974 941,90	0,00
Charges financières		0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		27 974 941,90	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-112 190 663,98	- 683 828 370,15
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		151 991 046,80	4 389 175,48
Autres impôts sur les résultats		9 301 692 845,45	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 301 692 845,45	4 331 971 505,85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 9 261 892 462,63	- 5 011 410 700,52
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		39 800 382,82	- 679 439 194,67
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		39 800 382,82	- 679 439 194,67

الملحق رقم 04 : جدول تدفقات الخزينة

SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA, Spa **EXERCICE** 2014

Provisoire

	note	2014	2013
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		0,00	0,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-7 311 480 465,37	-3 638 619 366,74
Intérêts et autres frais financiers payés		-234 168 772,64	-464 697,90
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 7 545 649 238,01	- 3 639 084 044,64
Eléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles		- 7 545 649 238,01	- 3 639 084 044,64
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-13 745 650 679,65	- 27 963 099,41
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés		27 905 474,34	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 13 717 745 205,31	- 27 963 099,41
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	1 000 000,00
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		35 039 122 021,84	4 369 025 969,03
Subventions d'exploitation encaissées			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		- 5 757 061 337,49	- 4 633 123,21
trésorerie groupe			
trésorerie groupe mises à disposition			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		29 282 060 684,35	4 365 392 845,82
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi –liquidités			
Variation de trésorerie de la période		8 018 666 241,03	698 345 701,77
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		698 345 701,77	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		8 717 011 942,80	698 345 701,77
Variation de trésorerie de la période		8 018 666 241,03	698 345 701,77

الملحق رقم 05 : جدول تغيرات رؤوس الأموال

SHARIKET KAHRABAT WA TAKET MOUTADJADIDA **EXERCICE** 2014

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES **Provisoire**

	Note	Capital social	Prime d'émission	Autres Capitaux Propres (Renforcement fonds propres)	Ecart d'éval.	Ecart de réval.	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2012		0,00					0,00
Changement de méthode comptable							0,00
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		1 000 000,00					
Résultat net de l'exercice							- 679 439 194,67
Réserves							
Solde au 31 décembre 2013		1 000 000,00					0,00
Changement de méthode comptable							- 624 174 403,82
Correction d'erreurs significatives							
Réévaluation des immobilisations							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat							
Dividendes payés							
Augmentation de capital		38 699 277 657,55					
Autres fonds propres				928 704 012,00			
Résultat net de l'exercice							39 800 382,82
Réserves							
Solde au 31 décembre 2014		38 700 277 657,55		928 704 012,00			- 1 263 813 215,67

الملحق رقم 06 : تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014

السيد:xxxxxxxxxx خبير محاسبي، محافظ حسابات

الاعتماد رقم:xxx الصادر بتاريخ:xx /xx /xxxx ومسجل بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي رقم xx

مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم:xx

العنوان: xxxxxxxxxx

رقم الهاتف والفاكس: xxx. xx. xx. xx الهاتف النقال :xxx. xx. xx. xx الايميل:xxxxxxx@yahoo.fr

تقـارير محافـظة الحســابات

شركة كهرباء وطاقات متجددة

SKTM-SPA برأسمال 38.700.000.000 دج

السنة المالية المقفلة في 2014/12/31

ماي 2015

فهرس المحتويات

الإهداء.....	IV
شكر وتقدير.....	VI
ملخص.....	VII
قائمة المحتويات.....	IX
قائمة الأشكال.....	XI
قائمة الملاحق.....	XIII
قائمة الاختصارات والرموز.....	XIV
المقدمة.....	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة	1
تمهيد.....	2
المبحث الأول: الإطار النظري لدور محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة	3
المطلب الأول: المرجعية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر، في ظل تطور المهنة	3
المطلب الثاني: رأس المال في شركة المساهمة	13
المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة	26
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لدور لمحافظ الحسابات في تدقيق تعديلات القانون الأساسي لشركة المساهمة	45
المطلب الأول: الدراسات السابقة الجزائرية.....	45
المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.....	46
المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....	48
خلاصة الفصل الأول	50
الفصل الثاني: دراسة حالة في شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM.....	51

تمهيد.....	52
المبحث الأول: التعريف بشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM	53
المطلب الأول: نشأة شركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM، ومهامها	53
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة كهرباء وطاقات متجددة SKTM	54
المبحث الثاني: التقرير الخاص برفع رأس المال في شركة SKTM وتحليله	58
المطلب الأول: إجراءات تعيين محافظ الحسابات **في شركة SKTM**	58
المطلب الثاني: مراحل رفع رأس مال الشركة	60
المطلب الثالث: عرض تقرير محافظ الحسابات الخاص برفع رأس مال الشركة وتحليله	62
خلاصة الفصل الثاني	69
الخاتمة	70
المصادر والمراجع.....	73
الملاحق.....	IX