جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

الميدان: حقوق وعلوم سياسية

الشعبة: حقوق

التخصص : قانون للأعمال

من إعداد الطلبة: إيلول الأمين – سالمي عبد القادر

بعنوان

النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2019/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة الأعضاء

الأستاذ:	الدرجة العلمية	الصفة
أ.زرقاط عيسى	أستاذ محاضر –أ–	رئيسا
أ.زرقون نور الدين	أستاذ محاضر –أ–	مشرفا
أ.زروقي كاميليا	أستاذ مساعد –أ–	مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

الميدان: حقوق وعلوم سياسية

الشعبة: حقوق

التخصص : قانون للأعمال

من إعداد الطلبة: إيلول الأمين – سالمي عبد القادر

بعنوان

النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2019/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة الأعضاء

الأستاذ:	الدرجة العلمية	الصفة
أ.زرقاط عيسى	أستاذ محاضر –أ–	رئيسا
أ.زرقون نور الدين	أستاذ محاضر –أ–	مشرفا
أ.زروقي كاميليا	أستاذ مساعد –أ–	مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

اهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين
وزوجتي العزيزة و إخوتي و كل العائلة
و إلى كل الزملاء و الأصدقاء
و إلى كل طالب علم

عبد القادر

إهـــداء

إلى أبي وأمي حفظهم الله
إلى كل أفراد العائلة والأصدقاء
إلى زملائي في الدفعة
وإليك أخي القارئ
أهدي هذا البحث

إيلول الأمين

شكر و عرفان

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع، نشكر كذلك الأستاذ المشرف زرقون نور الدين على تقديم النصح والإرشاد و الذي رسم مسلك الطريق وأناره لنا، كما نشكر الأستاذ خميس عبد الله المحاسب المعتمد على تقديمه لنا المساعدة والنصيحة، كما نشكر كل الأساتذة في قسم الحقوق ، أشكر كذلك كل من قدم المساعدة من قريب أو بعيد

أ	أستاذ
ج . ر	جريدة رسمية
د/	دكتور
ص	صفحة
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجزائية
ق.ت.ج	القانون التجاري الجزائري
ق.ع.ج	قانون العقوبات الجزائري
ع	عدد
س.ج	السنة الجامعية
ب.ط	بدون طبعة
د.ت.ن	دون تاريخ نشر
م	المادة

قـائـمـة الـمـحـتـويـات

البيـــــــان	الصفحة
الإهـــداء.....	**III**
شـكـر و تقـــدير.....	**IV**
قائمة الاختصارات و الرموز.....	**V**
قائمة المحتويات	**VI**
المقـدمـــة.....	**أ – ج**
الفصل الأول: نشاط محافظ الحسابات	**05**
تمهيد.....	**06**
المبحث الأول: المركز القانوني محافظ الحسابات.....	**07**
المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	**07**
المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه	**14**
المطلب الثالث : تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة.....	**21**
المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات	**28**
المطلب الأول: التزامات وحقوق محافظ الحسابات	**28**
المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات	**34**
خلاصة الفصل.....	**46**
الفصل الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات	**48**
تمهيد.....	**48**
المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	**49**
المطلب الأول: المسؤولية المدنية	**49**
المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية	**57**
المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية.....	**65**
المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة.....	**65**
المطلب الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة.....	**78**
خلاصة الفصل.....	**85**
الخاتمـة.....	**87**
قائمة المصادر و المراجع.....	**90**
الفهـــرس.....	**95**
الملـخـص.....	**/**

مقدمـــــة

مقدمة

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، الاجتماعية والاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت هذه التحولات مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، و نتيجة لهذه التحولات عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة ارتسمت في الحاجات المتزايدة و المتعددة لأفراد هذا المحيط و للمؤسسة لاتخاذ القرارات السليمة، لتحقيق ذلك استوجب التكيف و التأقلم مع هذه التغيرات، فعرفت المؤسسات تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطات و أساليب تسييرها، فظهر هناك أنواع مختلفة للمؤسسات من شركات مساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات و شركات افتراضية، و ظهر كذلك سياسات مختلفة للمؤسسات من توسع واندماج و لقد ترتب عن هذا التنوع في حجم المؤسسات إلى ظهور ما يسمى "بالملكية الغائبة" أي انفصال رؤوس الأموال عن إدارة و تسيير الشركات، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة الملحة لنوع من الرقابة للحفاظ على أموال المالكين من جهة، و إضفاء نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة.

من هنا جاءت فكرة البحث عن أداة بديلة تكون خارجة عن الأجهزة الداخلية للشركة وتخضع إلى تنظيم آخر يضمن لها تلك الإستقلالية في المراقبة، فكان ميلاد مهنة محافظة الحسابات ثمرة جهد طويل من طرف رجالات القضاء والفقه على حد سواء.

وسعيا إلى تحقيق الغاية المرجوة من هذا الجهاز الرقابي، حرص المشرع على التنظيم المحكم لمهنة محافظ الحسابات من خلال جملة النصوص القانونية المنظمة لها، وعليه كان أول قانون قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات هو الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري[1]، مع الإشارة إلى أن هذا القانون تضمن بعض المواد التي تنظم مهنة وعمل مندوب الحسابات داخل بعض أنواع الشركات التجارية بصفة خاصة، وهي شركات المساهمة و التوصية بالأسهم.

وبقيت مهنة محافظ الحسابات منظمة في القانون التجاري المعدل والمتمم، ليتدارك فيما بعد المشرع الأهمية التي تحتلها مهنة محافظة الحسابات في حياة الشركات والهيئات على إختلاف أنواعها وتشكيلاتها وحتى نشاطها، ليفرد لها أول قانون مخصص ينظم هذه المهنة من جميع النواحي والجوانب هو القانون رقم 91- 08[2]، حيث تضمنت المواد الخاصة بمهنة مندوب الحسابات كيفيات تعيين المندوب ومن يحق لهم ممارسة هذه المهنة وسلم أتعاب هذا الجهاز وعزله، والمهام التي يقوم بها إضافة إلى حقوقه وإلتزاماته، كما تبع هذا القانون جملة من المراسيم التنفيذية

---

[1]- الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج ر عدد 27، الصادرة في 27 أبريل1993.

[2] - القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 20 الصادرة بتاريخ الفاتح مايو1991.

مقدمة

والقرارات والمقررات المفسرة والموضحة للمواد القانونية المبهمة والمعقدة، وفي أحيان أخرى حتى المبينة الكيفيات تطبيق بعض المواد في بعض أنواع الشركات.

وأخذ هذا القانون في التطبيق والسريان على مهنة محافظ الحسابات إلى أن عاد المشرع من جديد وقام بإعادة تنظيم هذه المهنة كليا وبصفة جذرية بواسطة قانون أخر ألغى سابقه، وذلك من خلال القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق هو الآخر بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3].

وتتبلور أهمية بحثنا هذا من خلال الدور الفعال والمهم الذي يقوم به محافظ الحسابات في الإقتصاد من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات التي يجبرها القانون على تعيين محافظ الحسابات، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها بالنسبة للعديد من مستخدمي القوائم المالية، ونظرا لذلك نجد مهنة محافظ الحسابات قد أحاطتها جل التشريعات والقوانين في العديد من الدول، سواء من حيث الممارسة الميدانية أو من حيث المسؤوليات التي تقع على عاتق من يمارسها.

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات من جميع جوانبها، بداية من ممارسة المهنة و تعيينه لدى الهيأة أو المنشأة التي يراقبها إلى غاية نهاية عمله بها، ومحاولة إظهار دوره في هذه الأخيرة، والوقوف على أسباب قيام المسؤولية تجاه محافظ الحسابات والآثار المترتبة عليها.

يعود سبب اختيارنا للموضوع نجد في ذلك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية، الأسباب الذاتية تعود إلى الميول الشخصي لهذا النوع من المواضيع، بالإضافة إلى مدى ملائمة البحث مع تخصص المدروس ألا هو قانون الأعمال، ومحاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية، أما الأسباب الموضوعية، فتكمن في التعرف على واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وكذا إثراء الكم المعرفي للمكتبة.

هناك بعض الصعوبات التي واجهتنا أثناء إنجاز هذا البحث، ولعل أهمها وأبرزها هو قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع ما عدا جملة من الأطروحات التي تناولته وتعرضت للدراسة المقارنة.

ومن خلال ما سبق، يتم طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في تنظيم أحكام مهنة محافظ الحسابات ؟

---

[3] – القانون رقم 10– 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

مقدمة

وتندرج تحتها عدة تساؤلات تتمحور حول ما هو الإطار الذي رسمه المشرع لنشاط لمحافظ الحسابات؟ وفيما يتمثل دوره؟ وما هي المسؤوليات التي تترتب عليه في حالة مخالفة الأحكام التشريعية للمهنة؟

ومن أجل ذلك، قد إستندنا في دراستنا إلى المنهج إلى الوصفي التحليلي الذي يعتبر الأنسب للدراسات القانونية وهذا لجمع المعلومات القانونية التي تكون في الموضوع وإخضاعها للدراسة الدقيقة.

للإجابة على إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي طرحناها قسمنا دراستنا إلى فصلين، إذ تعرضنا في الأول إلى نشاط محافظ الحسابات وقسمناه إلى مبحثين، حيث جاء في (المبحث الأول) المركز القانوني لمحافظ الحسابات، وفي(المبحث الثاني) دور محافظ الحسابات.

أما في الفصل الثاني فقد تعرضنا إلى مسؤولية محافظ الحسابات من خلال مبحثين، حيث جاء في(المبحث الأول) المسؤولية المدنية والتأديبية، وفي(المبحث الثاني) المسؤولية الجزائية.

الفصل الأول

نشاط محافظ الحسابات

تمهيد

إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والإستقلالية التامة حول النتائج المتوصل إليها.

توجد لمحافظ الحسابات عدة مصطلحات كمراقب الحسابات، مفوض المراقبة، قاضي الترقيم، مراجع الحسابات، أو المراجع الخارجي أو المدقق الخارجي و سنحاول تقديم بعض التعاريف له كما يأتي:

-**التعريف الأول:** عرّفه القانون رقم 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق لـ 29يونيو سنة2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال المادة 22 منه على أنه: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتضامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

وكما هو معلوم فقد إستعمل المشرع الجزائري مصطلح مندوب الحسابات في القانون التجاري والقانون المنظم للمهنة الملغى، ومصطلح محافظ الحسابات في القانون المنظم للمهنة 10-01 الجديد.

-**التعريف الثاني:** إن محافظ الحسابات في حقيقة الأمر خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى إنتظام الدفاتر والسجلات وصحة ما تحتويه من بيانات ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية، الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية.[1]

-**التعريف الشامل:** ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام ، كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها مندوب الحسابات، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.[2]

ونظرا لأهمية محافظ الحسابات في الحياة الإقتصادية فقد رسم المشرع الأطر القانونية لنشاطه، وهذا ما سنبينه في هذا الفصل من خلال مبحثين، نخصص الأول للمركز القانوني لمحافظ الحسابات، أما الثاني فنخصصه لدور محافظ الحسابات.

---

[1]-إبراهيم علي عشماوي، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر، ص46.

[2]- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008، ص28 .

المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات

نظرا للدور الفعال و المهم الذي يضطلع به محافظ الحسابات، خصه المشرع بمركز قانوني متميز لمهمته، حتى يسمح له بأداء وظيفته المتمثلة في الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونتائجها، وذلك دونما حصول أي تأثير من أطراف أخرى، سواء داخلية متمثلة في أجهزة الشركة أو حتى خارجية، لذلك قام بسن ترسانة من القوانين و الأنظمة والمراسيم التي تضمن هذه الإستقلالية والحيادية المرجوة من إيجاد جهاز من هذا النوع داخل النظام القانوني للشركة.

وتظهر حصانة ومتانة هذا المركز من خلال العديد من الأوجه والمعطيات كما هو الشأن في شروط ممارسة المهنة (المطلب الأول) وتعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات (المطلب الثاني)، إضافة إلي التكييف القانوني لمهنة محافظ الحسابات (المطلب الثالث).

المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت، التي لا تسمح لأي شخص بممارستها وإمتهانها وذلك نظرا لصعوبتها وتعقيداتها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لإتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، لذلك كان أول شرط وضعه المشرع في حق محافظ الحسابات هو أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات.[1]

والنظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات عندنا في الجزائر يسري عليه حاليا أحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية إلى جانب نصوص قانونية أخرى نذكرها من خلال مناقشتنا لنظامه القانوني[2]

سنحاول في هذا المطلب تبيان الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي(الفرع الأول)، الشروط التي يخضع إليها الشخص المعنوي (الفرع الثاني)، الشروط التي من شأنها أن تضمن استقلالية المحافظ حالات التنافي والموانع (الفرع الثالث).

[1]-نصت عليها المادة 26 من القانون 10-01 وأكدت عليه المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة للشركات المساهمة.

2- دحموش فايزة، **النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، س.ج 2002/2001، ص32.

الفرع الأول: الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي

نظرا لأن مهنة المحافظ لحسابات مهنة ذات مسؤولية كبيرة حيث تتعلق بدراية حول تقنيات المحاسبة والمالية، والمراكز المالية للشركات فهي تتطلب كفاءة مهنية كبيرة وخبرة ميدانية تسمح للشخص الممارس لهذه المهنة بمراجعة موازنات وحسابات الشركة لذلك أوجب المشرع أن تتوفر فيه عدة شروط ذكرتها المادة 08 من القانون 10-01 لكن لم ينص على شرط السن الذي كان معمول به قبل صدور قانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث السابق ذكره، و الذي كان منصوص عليه في الأمر 71-82[1] المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب حيث جاء في نص المادة 10 منه، على أنه: " لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم يلزم أن يكونوا مستكملين الـ 25 عاما على الأقل ما يلاحظ من خلال قراءتنا لنص هذه المادة أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذا الشرط بموجب القانونين 91-08[2] و10-01 ولعل الإستغناء على مثل هذا الشرط يعود إلى إنعدام الفائدة من النص عليه مادام أن أغلب طلبات التسجيل في جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يكون من طرف مرشحين متحصلين على مستوى علمي معين وهذا لا يتحقق غالبا إلا في أشخاص يفوق سنهم الخامسة والعشرون عاما[3].

أولا: شرط الجنسية:

إن المشرع الجزائري شأنه شأن العديد من الدول الأخرى إشترط أن تتوفر في طالب التسجيل والإعتماد الجنسية الجزائرية وهذا من أجل حماية هذه المهنة الحرة ذات التأثير على الإقتصاد الوطني ولقد ورد هذا الشرط في نص المادة 08 من القانون الساري المفعول 10-01 المنظم للمهن الثلاثة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يرخص للأجانب ممارسة هذه المهن المحاسبية في الجزائر بموجب هذا القانون الساري المفعول، على غرار القوانين السابقة الأمر 71-82 والقانون 91-08 وعلى غرار المشرع الفرنسي الذي نص على مبدأ المعاملة بالمثل حيث سمح للأجانب بممارسة مهنة محافظ الحسابات في فرنسا على شرط السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون إليه.[4]

1-الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية رقم 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

2-هذا القانون الذي نص بمقتضى المادة 70 منه على إلغاء أحكام الأمر 71-82 علما أن في ظل الأمر 71-82 كانت تمارس مهام محافظ الحسابات من طرف المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين وذلك طبقا لنص المادة 6 من هذا الأمر.

3-انظر: دحموش فايزة، **المرجع نفسه**، ص33 بتصرف.

4- انظر: دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص34 بتصرف.

ثانيا: شرط الكفاءة المهنية

وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد إتساعا مع مرور الزمن، يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري و ميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، وإلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه هذا العنصر، أن يحمي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة ؟ وكيف يحافظ على إستقلاليته تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفرادا قد يكونوا أكفأ منه؟ [1]

وفي ظل القانون 10-01 الساري المفعول نجد أن المشرع الجزائري إشترط لممارس مهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها حسب المادة 08 الصنف (ب) حيث تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في الصنفين (أ) و(ب) من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.[2]

ثالثا: شرط السيرة والسلوك الحسن

إن السيرة والسلوك الحسن من الشروط الأساسية والبديهية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات، و بجميع الحقوق المدنية والسياسية وألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به، وكذا حالات المنع والتنافي مع المهنة التي نصت عليها المواد 64 إلى 74 من القانون 10-01. [3]

رابعا: شرط الاعتماد وأداء اليمين:

إن أول شرط وضعه المشرع فيما يخص محافظ الحسابات حتى يقوم بمهامه الرقابية لدى الشركات هو الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما جاءت به المادة 07 من القانون رقم 10-01 المشار إليه سابقا، وترسل طلبات الاعتماد بصفة محافظ حسابات أو تودع مقابل وصل إستلام لدى المجلس الوطني للمحاسبة للبث فيه بواسطة لجنة الإعتماد[4]، هذه الأخيرة تقوم بتقدير الإجازات والشهادات التي تسمح لكل طالب إعتماد بالتسجيل في صنف مهني معين ثم مدى مطابقة هذه الطلبات للشروط

1 محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع منشور، ب ط، ص26

2-المادة 08 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

3- دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص35 بتصرف

4- انظر المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر، عدد07 الصادر بتاريخ 02 فبراير 2011، حيث جاءت هذه المادة بتعداد المهام التي تتولاها لجنة الإعتماد.

والأحكام القانونية المنظمة للمهنة، وفي حالة رفض طلب الإعتماد أو قبوله يبلغ صاحب الطلب في مهلة لا تتجاوز 04 أشهر من طرف مجلس المحاسبة، أما بالنسبة لأداء اليمين، فقد نصت عليه المادة 06 من القانون المنظم للمهنة[1]

هذا ولم تحدد الأحكام الراهنة ولا السابقة طريقة تأدية اليمين ما إذا كانت تتم كتابة و/أو شفاهة، غير أنه يمكن إستخلاص موقف المشرع من خلال المادة السابقة، ومقارنة مع باقي المهن الأخرى، إذ يتم تأدية اليمين في كل الحالات أمام الهيئات المختصة القضائية شفاهة وبالحضور الشخصي للمترشح.[2]

خامسا: شرط التسجيل

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية أو المصف الوطني أو المنظمة الوطنية بعد إكتسابه للإعتماد وأداء اليمين حسب ما جاء في المادة 06 من القانون 10-01، بشرط أن يكون له عنوان مهني خاص كي يتمكن من التسجيل في الجداول، حسب المادة 10 من نفس القانون المشار إليه أعلاه.

وفي هذا السياق ذكرت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 بأنه يجب على المترشح للمهنة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي[3].

وقد بينت المادة 07 من المرسوم التنفيذي 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الإعتماد الوثائق التي يلزم الأشخاص الطبيعيون المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول إرسالها إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحدد اللقب والاسم والمهنة او المهن المرخص له بممارستها (المادة 08) من المرسوم التنفيذي 11-30 سابق الذكر)[4].

1-علاوي عبد اللطيف، **مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، س ج :2017/2016، ص.ص 19-20.

2-انظر: فنينخ عبد القادر، **الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات**، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2012/2011، ص.ص39-40.

3-المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، عدد07، مؤرخة في 01 فبراير 2011.

4-انظر: بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2011/2010، ص.ص 38-39.

الفرع الثاني: الشروط التي يخضع لها الشخص المعنوي:

على غرار نظيره الفرنسي أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافظي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة والتي جاءت في المادة 12 الفقرة 01 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعلى غرار القانون91-08 الملغى ومن بين هذه الشروط:

-أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية[1] وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عليها في المواد 6 و7 من القانون الإطار[2].

نظم المشرع هذه الشروط من خلال المواد:46 إلى 58 من القانون 10-01 في الفصل السابع شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة.

ولقد نصت المادة 46 من القانون 10-01 السابق ذكره بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها[3] كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى "شركات محافظة الحسابات"[4]

وبعد استفاء جميع الشروط تسجل الشركة المترشحة في الجدول وتمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (م 08 من المرسوم التنفيذي 11-30).

وبعد الانتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الإعتماد والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أم المعنويين، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية (المادة 04/09 من القانون 10-01)، ويعتبر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغي معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا النص المادة 82 من هذا القانون.[5]

---

[1]-المادة 48 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن.

[2]- طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013، ص41.

[3] - المادة 48 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

[4]-انظر: بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص.ص 39-40.

[5]- انظر: بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص41.

الفرع الثالث: الشروط التي من شأنها أن تضمن إستقلالية المحافظ

إن المشرع الجزائري شأنه شأن العديد من الدول نص على عدة حالات تنافي وموانع مع مهنة محافظي الحسابات

أولا: حالات التنافي

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون (م64 القانون 10-01):

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من هذا القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام م76.

*لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

ثانيا: حالات المنع

يمنع محافظ الحسابات من:

-القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

-القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.

-قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

-قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

-شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من إنتهاء عهدته.[1]

وزيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة (م66).

كذلك يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (م67).

-إذا إستقدمت شركة أو هيئة محافظين إثنين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات(م68).

-إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر(01) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة (م69).

-يمنع كذلك محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى، وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة(م70).

-يمنع على محافظ الحسابات إفشاء السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات[2] (م71).

ملاحظة: لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات التالية:

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

-بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

-بناء على إرادة موكليهم.

-عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من نفس القانون.[1]

---

[1]- المادة 65 القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث.

[2]- يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكدا مستخدمو الخبراء المحاسبون ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و49 و52 من القانون 10-01

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

إن الهدف الأساسي من وجود محافظ الحسابات داخل الشركة، هو التأكد من صحة وسلامة حساباته، ومن أجل ذلك وسعيا منها إلى الاقتراب أكثر فأكثر إلى نتائج مراقبة سليمة، فإن التشريعات المختلفة ومنها التشريع الجزائري قد اهتمت اهتماما بالغا لقواعد المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات (الفرع الأول) وإنهاء مهامه (الفرع الثاني) وذلك ما سنوضحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

تتنوع وتختلف الجهات التي أوكلت لها مهمة تعيين محافظ الحسابات، لا لشيء إلا لشدة حساسية تأثير مركز محافظ الحسابات على حياة الشركة وتسييرها وحتى مستقبلها، بحيث تختلف هذه الجهات المسندة إليها مهام التعيين بحسب إذا ما كانت الشركة في طور التأسيس أو الشركة المؤسسة من قبل وتزاول نشاطها بصورة عادية أو في حالة عزوف الجهات الأصيلة بالتعيين عن القيام بواجبها في الوقت المناسب.

أولا: التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية

إن الجمعية العامة هي التي تملك سلطة التعيين بعد الإتفاق محافظ حسابات واحد أو أكثر مختار من بين قائمة المسجلين والمعتمدين في جدول الغرفة الوطنية وذلك للقيام بمهام الرقابة على حسابات الشركة وهذا ما أكد عليه المشرع حيث نص في المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهمة "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"، وهو ما أكد عليه أيضا نص المادة 715 مكرر 4 من ق.ت.ج.

وفي حالة عدم وجود هذا الهيكل في الشركة كما هو الحال في الشركة ذات الشخص الوحيد فإن صاحب الشركة هو الذي يقوم بتعيين محافظ الحسابات، وما دامت أن جل أحكام هذه الأخيرة تطبق على شركات التوصية ومنها ما تعلق بقيام الجمعية العامة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات مالية، وذلك بإحالة صريحة من المشرع التطبيق هذه الأحكام.

[1]- المادة 72 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث.

وما تجدر الإشارة إليه أن تعيين الجمعية العامة العادية محافظ الحسابات يكون بالأغلبية النسبية أي خمسين في المائة زائد واحد.[1]

وقاعدة تعيين محافظ للحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين تعد قاعدة آمرة من النظام العام، أي إختصاص مانع للجمعية العامة مما يعني عدم إمكانية تنازل هذه الأخيرة عن هذه المهمة وتفويضها لجهاز آخر كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، بل الأكثر من ذلك لا يجوز لهذه الأجهزة التدخل لتعيين محافظ للحسابات إحتياطي في حالة شغور هذا المنصب.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت تمنح للجمعية العامة للمساهمين الحرية الكاملة في إختيار من يقوم بالمراقبة، فإنه في الواقع العملي وما دأب التعامل به هو أن القائمين بالإدارة أو المسيرين هم الذين يوجهون الجمعية العامة عن طريق اقتراحهم، وغالبا ما يلجؤون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تأسس عن طريق الإدخار العلني[2].

وما يلاحظ في التشريع الجزائري بخصوص الكيفية التي يتم بها القبول،فقد نص المشرع من خلال المادة 14 من المرسوم التنفيذي 11-32 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات[3] على أن قبول التعيين يتم بواسطة رسالة قبول ترسل خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه.

وتجدر الإشارة إلى أنه المشرع نص في المادة 03 من المرسوم السابق على أنه: "خلال أجل شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيأة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة". وقد بين المشرع في المادة 04 من نفس المرسوم ما يجب أن يشتمل عليه دفتر الشروط.

ثانيا: التعيين من قبل الجمعية التأسيسية

إن الشركات التي تكون في طور التأسيس تقوم بالإستثمار في هذه المرحلة حيث تستغل الفرصة في القيام بقيد كل ما يتعلق بأجهزة الشركة المكلفة سواء بالإدارة أو بالرقابة في عقدها التأسيسي، ومعناه من خلال هذا الموضوع أن الجمعية العامة التأسيسية تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات حتى يتولى أعمال الرقابة على حسابات الشركة ودفاترها ومستنداتها والسند القانوني في ذلك ما نص عليه المشرع فيما يخص شركة المساهمة التي تلجأ للادخار العلني في تأسيسها في المادة 2/600 ق. ت.ج.[4]

---

[1]- Noureddine TERKI, **les sociétés commerciales**, AJED éditions, Algérie, 2010, p250.

[2]- علاوي عبد اللطيف، **المرجع نفسه**، ص 14،15.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر، عدد07، مؤرخة في02 فبراير 2011.

[4]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص.ص 13-14.

أما في حالة تأسيس الشركة دون اللجوء العلني للادخار فيتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة وهذا ما نصت عليه المادة 609 من ق.ت.ج بقولها: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية" والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس الشركة مع التنويه إلى أن طريقة التعيين هذه لا تكسب إمتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع إذا ما تم تعيينه بالطرق العادية.[1]

ويكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيأة أو المؤسسة طبقا للمادة الثانية من المرسوم التنفيذي 11-32 معفى من الإجراء المنصوص عليه في المادة الثالثة من نفس المرسوم المتمثل في إعداد دفتر الشروط.

ثالثا: تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء

يجوز تعيين محافظ الحسابات بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التابع لإختصاصها مقر الشركة بناءا على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين كما يجوز أن يقدم هذا الطلب من طرف كل من يهمه الأمر، أما بالنسبة للشركة التي تلجأ علنيا للادخار فإن هذا الطلب يقدم من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وذلك متى أغفلت الجمعية العامة إجراء هذا التعيين أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المحافظين المعنيين، وهو ما أكدت عليه المادة 715 مكرر 2/7 ق.ت.ج والمادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

إن تعيين محافظ الحسابات بواسطة القضاء طريقة إستثنائية ومؤقتة فالهيأة ذات الإختصاص بتعيين محافظ الحسابات هي الجمعية العامة، والغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للشركة بمنحها هيئة ضرورية كما أنه حماية للأقلية كذلك، حيث أن كل مساهم له حق اللجوء إلى العدالة من أجل تعيين محافظ الحسابات، وبالتالي ما يجب عليه إلا أن يثبت أن دعواه مؤسسة وأن يقدم الأدلة على ذلك، خاصة وأن المشرع الجزائري فتح المجال لكل من يهمه الأمر وبالتالي جاء النص غير مقيد.[2]

أما فيما يخص الشق الجزائي فيعتبر عدم القيام بتعيين واحد أو أكثر كمحافظين للحسابات من بين المخالفات التي يعاقب عليها القانون، حيث نصت المادة 828 ق.ت.ج على أنه: " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000دج على 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على إستدعائهم اجتماع لجمعية المساهمين".

[1]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 44.

[2]- دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص.ص 62-63.

وفي الأخير حتى تكتمل عملية التعيين يبقى على الطرف الآخر المعني بالعملية ألا وهو محافظ الحسابات أن يختار أحد الحلين المتاحين أمامه إما يقبل هذا التعيين وإما يقوم بالرفض، ففي حالة قبوله للتعيين عن طريق الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية أو عن طريق القضاء حسب الأحوال، القيام بإجراء يتمثل في إبلاغ لجنة مراقبة النوعية حسب المادة 03 من القانون 10-01[1].

الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات

لقد نص المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري وفي القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أسباب مختلفة يتوقف عندها إنتهاء مهام محافظ الحسابات، فقد تكون بإنتهاء المدة التي ضربها المشرع له، كما تنتهي أيضا إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول بينه وبين أداء مهامه تجاه الشركة، وقد تقدم الشركة على عزل محافظ الحسابات قبل إنتهاء المدة المقررة له أو يبادر بنفسه إلى تقديم إستقالته وهذا ما سنبينه.

أولا: إنتهاء المدة القانونية

كما سبق الإشارة إليه في السابق، أن طرق تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تكتسي عدة حلول متنوعة، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا على مدة العهدة حيث تختلف مدة عهدة المحافظ إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية، أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إن تم التعيين من قبل القضاء.

إن المدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبقا للمادة 517مكرر4 من ق.ت.ج، وتنتهي مدتهم بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة حسب المادة 715 مكرر7 من ق.ت.ج.

لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة فاصلة طبقا للمادة 01/27 من القانون 10-01، أما إذا تم تعيين محافظ ليستخلف محافظ آخر فإنه يبقى يمارس مهامه إلى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي إستخلفه.[2]

أما في حالة التعيين عن طريق الجمعية التأسيسية فلم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلاله مدة مهام محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، إلا أنه لا يجوز أن تتجاوز هذه المدة مهلة ثلاث سنوات مالية لأنها الحد الأقصى المحدد بنص صريح، والراجح في هذا الشأن أن مدة مهام

[1]- تنص المادة 03 من القانون 10-01 أنه:" يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها خلال أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما"

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص.ص 47-48.

هذا المحافظ المعين من طرف الجمعية التأسيسية تمتد إلى غاية قيام الجمعية العامة العادية بالإنعقاد، لمسك زمام الأمور والموافقة على شخص هذا المحافظ المعين وضم ثقتها إلى ثقة الجمعية التأسيسية، وفي هذه الحالة الأخيرة يواصل محافظ الحسابات عمله بشكل عادي و بالتالي يكمل مهلة الثلاث سنوات المحددة قانونا، ويبدأ في إحتسابها من يوم تعيينه من طرف الجمعية التأسيسية وليس من يوم إنعقاد الجمعية العامة العادية، أما في الحالة العكسية، وعند عدم موافقة الجمعية العامة العادية بعد إنعقادها على شخص محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، فهنا تنتهي عهدة المحافظ بصفة آلية حيث تقوم الجمعية العامة العادية بإستبداله بمحافظ آخر.

وفي حالة تعيين المحافظ قضائيا، في هذه الحالة فإن محافظ الحسابات الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه، تنتهي مهامه بمجرد قيام صاحبة الإختصاص الأصيل ألا وهي الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ أو أكثر للحسابات، وهذا ما نصت عليه بصريح العبارة المادة 715 مكرر 07 من ق.ت.ج.[1]

ثانيا: الوفاة أو الاستقالة أو شطبه أو إيقافه:

في الواقع الوفاة تضع نهاية لكل العلاقات المبنية على الإعتبار الشخصي، ومنها علاقة محافظ الحسابات بالشركة أو الهيأة التي تخضع لرقابته، فالجمعية العمومية للشركة عندما تعين محافظا للحسابات فإن هذا الإختيار مبني على إعتبار الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، كما تنتهي أيضا مهام محافظ الحسابات إذا كان شخصا إعتباريا بانقضاء هذا الشخص المعنوي، كإنحلال الشركة المدنية المهنية أو الشركة التجارية التي تتخصص في ممارسة مهنة محافظة الحسابات.[2]

أما بالنسبة للإستقالة فالمشرع الجزائري على غرار تشريعات الدول الأخرى يمكن المحافظ أن يستقيل من وظيفته لدى الهيأة التي يراقبها شريطة أن يختار الوقت المناسب، وألا يكون الباعث الدافع للإستقالة مجرد الإضرار بالشركة أو التملص من إلتزاماته القانونية، إلا أن المشرع لم يحدد الأسباب، فإكتفى بنصه على أن الإستقالة لا يجب أن تكون لسبب من شأنه أن يضر الهيئة المراقبة، ولعل هذا هو السبب الذي من أجله نص المشرع على أنه يجب على المحافظ أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر وأن يقدم تقريرا على المراقبات والاثباتات الحاصلة طبقا للمادة 38 من القانون 10-01.[3]

وفي حالة إنتخاب المحافظ لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، يتعين عليه إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته الإنتخابية ويعين

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص.ص 37-38.

[2]- دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص 74.

[3]- دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص 74.

بدله محافظ يتولى تصريف أمور المهنة من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية على أن يخضع المعين بدوره لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، والأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الإنتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن، وهذا ما نصت عليه المادة 76 من القانون 10-01.[1]

ثالثا: عزل محافظ الحسابات

إن المشرع أخذ كل إحتياطاته بشأن أية إجراءات أو قرارات يمكن إتخاذها بشأن محافظ الحسابات واضعا نصب عينيه المركز القانوني الخاص الذي يشغله داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، أو حتى من طرف أجهزتها والقائمين بإدارتها، ومن ذلك ما تعلق بالعزل، بحيث منح المشرع إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الإنتهاء العادي لمدة مهامه، وذلك من طرف المحكمة التجارية التي يقع في دائرة إختصاصها المقر الاجتماعي للشركة، ولا يحدث ذلك بتقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأسمال الشركة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب إلا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته بكل إستقلالية وحيادية.[2]

ويقصد بالخطأ التنفيذ السيء للمهمة الموكلة لمحافظ الحسابات كأن يقوم بالخلط بين أعمال المراقبة والتسيير، أو أن يهمل أداء مهامه أو أن يقدم معلومات كاذبة للجمعية العامة حول وضعية الشركة، أو لا يحترم إلتزامه بكتمان السر المهني أو غير ذلك، كما يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يقم المحافظ بأي عمل لتفسير هذا التعارض، كذلك في حالة ما إذا إكتشف المحافظ عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يحضر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب، وإقالته في هذه الحالة مسببة.[3]

أما فيما يخص المانع أو العائق الذي يحول دون ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشتمل كل واقعة تحول دون ممارسة المحافظ لمهامه، ومن قبيل ذلك المرض المقعد

[1]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص.ص 46-52.

[2]-المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري.

[3]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 50.

للمحافظ الذي يجعل معه الإستحالة في أداء المهام، كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام محافظ الحسابات.[1]

وفي غير هاتين الحالتين تعتبر الشركة مسؤولة ويقع عليها تعويضيه عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به نتيجة لهذا العزل التعسفي، لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل من حق محافظ الحسابات المعزول تعسفيا العودة مرة أخرى إلى منصبه بناء على حكم قضائي؟

يمكن القول أن تعويض محافظ الحسابات هو العلاج الوحيد لحل حالة العزل التعسفي والقول بغير ذلك من شأنه أن يفتح الباب أمام تدخل كبير من جانب القضاء في إدارة الشركة ونشاطها، ويتعارض هذا مع مبدأ سيادة الجمعية العامة للشركة التي تمثل مصالح المساهمين فيها، كما يمكن الإعتراف بسلطة القضاء في الأمر بعودة محافظا حسابات الذي عزل تعسفيا إلى عمله في الشركة، لأن هذا الحل هو الذي يؤكد استقلال المحافظ في مواجهة الشركة ومجرد التعويض لا يكفي لضمان هذه الاستقلالية لأن إدارة الشرك بإمكانها إعفاؤه من الوظيفة في أي وقت مقابل تعويض مناسب مهما بلغت قيمته ثمنا لمحافظ حسابات يعمل بموضوعية وحياد ودقة.[2]

رابعا: رد محافظ الحسابات

باعتبار محافظ الحسابات مكلف بمهمة جوهرية داخل الشركة بمراقبة وضعيتها المالية، فقد يعمل المساهمون أصحاب الأغلبية بسوء نية إلى تعيين من يخدم مصلحهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة ومصلحة الأقلية من المساهمين، وعلى هذا الأساس منح المشرع الحق في رد محافظ الحسابات المعين لمساهم أو عدة مساهمين يملكون على الأقل عشر رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علينا الادخار، فلهؤلاء أن يطالبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وذلك بموجب المادة 715 مكرر8 من ق.ت.ج.

ونلاحظ أن المشرع إستبعد الشركات التي لا تلجأ علنية إلى الإدخار من نظام رد محافظي الحسابات بالرغم من إتحاد كل من الشركة التي تلجأ على الإدخار والتي لا تلجأ علنية للإدخار في أحكام التسيير والرقابة أثناء حياة الشركة، وهي المرحلة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات المعين، فيختلفان في طريقة التأسيس فقط.[3]

---

[1]– علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص 45.

[2]– بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص51.

[3]–بدي فاطمة الزهراء، **الرقابة الداخلية في شركة المساهمة**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017، ص78–79.

ويتمثل السبب المبرر في كل ظرف يمس فعلا باستقلالية محافظ لحسابات، أمانته، حياده، صدقه، أو نقص التأهيل العلمي لمحافظ الحسابات، وعدم تخصصه، ومن بين الأسباب أيضا التي تؤدي لا محال إلى تأسيس طلب الرد مخالفة الأحكام المتعلقة بالتعيين كعدم التسجيل في جدول المصف الوطني أو الإحتفاظ بلقب محافظ الحسابات رغم تجريده منه قضائيا أو تأديبيا.[1]

فإذا ما توافر السبب المشروع لرد محافظ الحسابات توجب اللجوء إلى القضاء للمطالبة بذلك. وطبعا من الهيآت المسموح لها قانونا بذلك.

وإذا تمت تلبية الطلب ورد القاضي محافظ الحسابات، يلتزم في الحكم ذاته بتعيين محافظ الحسابات بدل المردود الذي يباشر مهامه في الشركة المعينة على غاية تعيين الجمعية العامة العادية محافظ للحسابات، وهذا ما أشار إليه المشرع في الفقرة 02 من المادة 715 مكرر8 من ق.ت.ج، وتجدر الإشارة إلى أنه إن كان يجوز رفع دعوى الرد ضد محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العادية فهذا الأمر غير جائز ضد محافظ الحسابات المعين من قبل القضاء لأنه يباشر مهامه بصفة مؤقتة.

ويجوز للمحافظ المردود أو الشركة استئناف الأمر القاضي بالرد أمام الغرفة الإستعجالية للمجلس القضائي خلال خمسة عشر (15) يوما من التبليغ الأمر وإن كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ.[2]

المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة

من المتفق عليه أن المشرع قد عهد إلى محافظ الحسابات مهمة الرقابة الدائمة على حسابات الهيئة المراقبة وماليتها ومراجعة ميزانيتها وفحص دفاترها وموجوداتها والتزاماتها، كما كلفه بإعداد تقارير يرفعها إلى الجمعية العمومية ومن هذا المنطلق ثار التساؤل ومن بعده الخلاف الفقهي حول طبيعة العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة التي يعمل لديها، ويراقب حساباتها وهذا ما سنبينه في الفرع الأول، كما تتميز هذه العلاقة بعدة خصائص سنتناولها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية

إن وجود جهاز خاص برقابة حسابات الشركة وماليتها والمتمثل في محافظ الحسابات يثير التساؤل عن طبيعة العلاقة ما بين هذا المحافظ والمساهمين، وبينه وبين المسيرين، هل هذا الجهاز يدخل في تكوين الشركة، أم هو جهاز خارجي؟ ومع كل هذا أثيرت نقاشات حول الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ

[1]– بدي فاطمة الزهراء، **مرجع سابق**، ص78–79.

[2]– بدي فاطمة الزهراء، **مرجع سابق**، ص79–80.

الحسابات بالشركة، وبموجب ذلك ظهرت آراء فقهية أولها يرى بأن هذه العلاقة هي بكل بساطة علاقة وكيل بموكله، ورأي ثاني يرى عكس ذلك بأن محافظ الحسابات جهاز فاعل داخل الشركة. ثم جاء إتجاه آخر وحاول التوفيق بين الرأيين والجمع بينهما في اتجاه واحد.

أولا: النظرية التقليدية

حسب هذه النظرية فإن علاقة محافظ الحسابات بالشركة التي يمارس رقابته عليها ما هي إلا رابطة تعاقدية، وعلى هذا الأساس فإن محافظ الحسابات ما هو إلا وكيل عن جماعة المساهمين في الشركة، وبناء على ذلك له الحق أن يطلع على دفاترها ومستنداتها وأن يتأكد من سلامة عملية الجرد وسلامة حساباتها، بعد ذلك يجب عليه أن يكتب تقريرا عن النتائج التي توصل إليها ويرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين. وهذه النظرية تستمد جذورها من النظرية التقليدية للشركة والتي مفادها أن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بقصد إقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة، فقرار الجمعية العامة بتعين مراقب الحسابات الشركة يعتبر كإيجاب ينشأ عنه عقد بمجرد إقتران قبول محافظ الحسابات الصريح أو الضمني بالمهمة الموكلة له.[1]

وقد إعتمد هذا الرأي على عدة مبررات، حيث أن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تحدد أتعابه وتقوم بعزله، كما يجب عليه بعد الإنتهاء من إعداد تقريره عن النتائج التي توصل إليها من خلال تفحصه لحسابات الشركة أن يرفع هذا التقرير إلى الجمعية العامة.[2]

وقد تعرضت هذه النظرية إلى العديد من الإنتقادات فحسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيل بحرية وبدون أي شرط أو قيد، إلا ان الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في تعيين محافظ الحسابات، فاختياره يخضع لشروط وإجراءات فرضها القانون تهدف إلى وجود مراقبة حقيقية على حسابات الشركة، كما أنه من المسلم به في القواعد العامة بأنه يجوز للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت شاء حتى قبل إنتهاء فترة وكالته أو إنجازه لعمله، والقانون الجزائري لا يعطي الحق للجمعية العامة بعزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القضاء خلافا للقواعد العامة للوكالة.

إضافة إلى أن محافظ الحسابات لا يقوم بمهمته بمراقبة الشركة لمصلحة أغلبية المساهمين الذين إختاروه فقط، بل كذلك لمصلحة الأقلية التي صوتت ضده، ولمصلحة موظفي الشركة، والغير من دائنين مستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم في إختياره.

---

[1]–أحمد عبد الرحمن المجالي، **المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقا للأنظمة السعودية**، مجلة الفكر، عدد13، السعودية، (د.ت.ن)، ص 13–14.

[2]– أحمد عبد الرحمن المجالي، **مرجع سابق**، ص14–15.

وبسبب هذه الانتقادات فإن النظرية التعاقدية لم تستطع إعطاء التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمراقبي حساباتها.[1]

ثانيا: النظرية الحديثة

تعتبر هذه النظرية المحافظ عضوا في جسم الشركة، يناط به القيام بوظيفة معينة، فلا يخضع لسلطان الجمعية العامة، وهذا العضو معين حسب أحكام القانون ولا وجود لعقد بينه وبين المساهمين، ويذهب الفقه الحديث إلى إعتناق هذه النظرية الحديثة، فيرى ريبير (ripert) أن محافظ الحسابات لا يعتبر وكيلا عن الشركة بالمعنى التقليدي للوكالة، فإذا كانت الجمعية العامة هي التي تعين المحافظ فهي لا تختاره بل تنتخب عادة الشخص الذي يرشحه مجلس الإدارة، ثم أنها ليست لها مطلقة الحرية في عزله، فكثيرا ما يقرر القانون ضمانات هذا العزل.

ويرى أصحاب هذا الرأي أن محافظ الحسابات هو جهاز من أجهزة الشركة وهم من مناصري النظرية العضوية التي تذهب إلى أن الشركة عبارة عن تنظيم قانوني وتنكر الفكرة التعاقدية للشركة وأن هذا التنظيم قد رسم المشرع معالمه والأجهزة المكونة له، كما قام بتحديد سلطات وصلاحيات كل جهاز، من ذلك مهمة محافظي الحسابات.[2] ويترتب على فكرة النظام القانوني ما يلي:

-إن تعيين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين، وإنما قرار للجمعية العامة بإختيار المحافظ بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص الإعتباري، والمساهم عندما يصوت على هذا القرار لا يمارس حقا من حقوقه وإنما يباشر مهام كلفه بها القانون.

-لا يستمد محافظ الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد يربطه بالمساهمين، وإنما تتولد من القانون والنظام الأساسي للشركة، ولا تملك الجمعية العامة تقييدها أو الإنقاص منها، كما أن المحافظ لا يؤدي وظيفته لمصلحة المساهمين وإنما خدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المرتبطة بها.

-لا تستطيع الجمعية العامة عزل المحافظ أو توجيهه في عمله، لأنه بمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة من إنتدبوه لهذه المهمة، والقول بغير ذلك من شأنه أن يخضعه لهيمنة من يباشر الرقابة عليهم.

إلا أنه وبالرغم من كل ما جاءت بها هذه النظرية، فإنه ينقصها الموضوع ويعوزها التحديد ويشوبها الغموض، كما أنها لم تلغي كليا النظرية التعاقدية من العلاقة بين الشركة ومحافظ الحسابات.[3]

---

[1]- أحمد عبد الرحمن المجالي، **مرجع سابق**، ص15-16.

[2]-إلياس ناصيف، **موسوعة الشركات التجارية الشركة المغفلة (المساهمة)، رئيس مجلس الإدارة المدير العام ومفوض الرقابة**، ج11، ط3، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.

[3]-وزاني مليكة، **دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر مولاي، سعيدة، 2016-2017، ص08.

ثالثا: النظرية التوفيقية

هذه النظرية تجمع ما بين النظريتين العقدية والقانونية، وحسب هذا الرأي فإن هاتين النظريتين صحيحتان إلى حد ما ولكن لا تعطي كل واحدة على حدا التكييف القانوني العميق لعلاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لمراقبته، وأن دمج هاتين النظريتين مع بعضهما البعض يعطي التكييف القانوني الصحيح لهذه العلاقة، فالنظرية المختلطة لا تنكر الفكرة التعاقدية ولا تستبعد الفكرة القانونية، بل تجمع بينهما، فتنظيم الشركة يرتكز في نفس الوقت على عناصر قانونية وعناصر تعاقدية تتداخل فيما بينها لتشكل الشخص المعنوي المسمى بالشركة، فتعيين محافظ الحسابات يبدأ أولا من إختيار الجمعية العامة للمساهمين له، من ثم تأتي موافقة محافظ الحسابات على قبول هذه المهمة، وهذا التصرف ما هو إلا عقد ناتج عن توافق إرادتين، إلا أن هذا العقد ما هو إلا عمل قانوني مشروط بشروط أملاها القانون على المساهمين ومراقب الشركات ولا خيار لأي منهما في تعديلها، فمحافظ الحسابات يقوم بتطبيق القواعد التي فرضها القانون لإنجاز مهمته.

وهذا العقد يشبه العقد الذي يبرمه الموظف العام مع الدولة، فتعيينه في وظيفته يتم بواسطة عقد بينه وبين المؤسسة التي يعمل بها، فبمجرد قبوله لهذا العقد فإنه يخضع للقواعد التي فرضها القانون لإنجاز وظيفته، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال تعديل أو مخالفة أحكام القانون الذي يعمل بموجبه، بالمقابل يمكن للدولة بأي وقت أن تعدل القانون الخاضع له هذا الموظف ولا دخل لموافقة أو رفض الموظف على هذا التعديل، وكذلك الحال بالنسبة للمحافظ فلا يجوز له أن يتفق مع الشركة على تعديل وظيفته، بل يجب عليه الإلتزام بالمهام التي أوكلها القانون له، وأي إتفاق على خلاف ذلك فهو باطل.[1]

رابعا: موقف المشرع الجزائري

لقد ساير المشرع الجزائري التطور الحاصل فيما يخص الطبيعة القانونية للوظيفة المسندة لمحافظ الحسابات فبعد أن كان ينص صراحة على إعتبار محافظ الحسابات وكيل عن الشركة، وذلك في القانون التجاري والقانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث، ثم تراجع عن هذا التكييف حيث أعاد صياغة القواعد المنظمة لمحافظ الحسابات داخل شركات المساهمة من خلال المرسوم التشريعي 93-08 المعدل والمتمم للقانون التجاري، وذلك راجع إلى النظرية الجديدة التي أصبح يرى بها شركات المساهمة، وأن طرق إدراتها ورقابتها لم تعد تلك الطرق التقليدية التي تسير بها الشركات والمؤسسات الصغيرة والعائلية.[2]

---

[1]- أحمد عبد الرحمن المجالي، **مرجع سابق**، ص18.

[2]-خلفاوي عبد الباقي، **حق المساهم في رقابة شركة المساهمة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2008-2009، ص56.

وبذلك يكون المشرع قد زاد الأمور تعقيدا بإعتماده لإتجاهين مختلفين الأول يرى أن محافظ الحسابات وكيل عن مجموع الشركاء ويظهر ذلك في المادة 72 من القانون 10-01 الذي حل محل القانون 91-08، وذلك في المواد 27-37-40، من ذات القانون 10-01.

وتجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن القانون 10-01 المعدل للقانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات إستبدل في الكثير من المواقع مصطلح "الوكالة" بمصطلح "العهدة" ومثال ذلك نص المادة 27 المعدل للمادة 31 من القانون 91-08، وكذا نص المادة 65 المعدل للمادة 3/34 والمادة 47 من القانون السابق، حيث جمع المشرع أحكام المادتين في مادة واحدة.[1]

كما كانت تؤكد المادة 682 من ق.ت.ج بنصها على أنه "يحدد مدى وآثار مسؤولية مندوبي الحسابات نحو الشركة حسب لقواعد العامة للوكالة"، إلا أن المشرع في سنة 1993، حذف هذا النص وإستبدله بنص المادة 715 مكرر14 دون أن يذكر بأنه وكيل عن الشركة، وبهذا فأغلب الفقه الجزائري يرى بأن محافظ أو محافظي الحسابات يشكلون هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي للشركة تقوم بمراقبة أعمال الشركة.[2]

الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات

يتميز محافظ الحسابات ببعض الخصائص سنفصل فيها كالآتي :

أولا: استقلالية محافظ الحسابات

إستقلالية محافظ الحسابات يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لإستقلالية محافظ الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول الإستقلالية.[3]

ويغطي الإستقلال ناحيتين هما الإستقلال في الواقع والإستقلال في الظاهر، فالأول هو حالة ذهنية وهو يعني أن المحافظ يجب أن يكون مستقلا من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية، بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير خلال وضع برنامج المراجعة، أما الثاني فيتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمحافظ في المنشأة التي يعمل مراجعا لها، فإذا كان المحافظ يتولى

[1]- معيزي خالدية، **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص.ص19-20.

[2]-نادية فضيل، **شركات الأموال في القانون التجاري**، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص33.

[3]- غسان فلح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص85-86.

عملية المراجعة وهو في نفس الوقت عضوا في مجلس إدارة منشأة العميل فإن مستخدمي القوائم المالية قد يعتبرون أن هذه الإزدواجية تخلق تعارض في المصالح وتؤدي إلى الإضرار بإستقلال المحافظ.[1]

وعلى هذا الأساس وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة، حتى يضمن لهذا الأخير إستقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، حيث نص المشرع على هذه الخاصية بموجب المادة 03 من القانون 10-01 بقوله: "...وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة".

كما يمكن أن نستنتج هذه الخاصية من خلال الحظر الذي فرضه المشرع في نص المادة 715 مكرر06 من ق.ت.ج، من أن يكون للمحافظ قرابة أو مصاهرة تربطه بأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حتى لا يقع المحافظ في حرج أو ضغوطات نفسية بحكم القرابة أو المصاهرة مما يصعب عليه مهامه.[2]

ثانيا: الطابع الشخصي لنشاط محافظ الحسابات

حيث من خلال التعريف الذي أورده المشرع في نص المادة 22 من القانون 10-01 لمحافظ الحسابات تتضح لنا خاصية مهمة فيه ألا وهي الطابع الشخصي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته...".

كما نصت أيضا المادة 57 من نفس القانون صراحة على هذه الخاصية بقول المشرع: "تنجز أعمال... و محافظي الحسابات...تحت أسمائهم الشخصية وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أي أسماء مستعارة"، إذن يعد محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية شخصية عن نشاطه، سواء مارس في مكتبه الخاص أم في شركة أو تجمع حسب المادة 12 من القانون 10-01 المنظم للمهنة، لكن لم ينص هذا القانون على الحالات التي يستعين فيها المحافظ بمساعدين على عكس القانون 91-08 الملغى المادة 42 منه، حيث أنه إذا إستعان بمساعدين خبراء بحكم تنوع المهام الموكلة له وأهميتها، ولا مجال للخطأ فيها نظرا للمسؤولية الناتجة عنها ما يلحقَ أضرار شخصية ومهنية كبيرة بمحافظ الحسابات، بحيث يبقى هو دائما المسؤول عن الأشغال التي تجري تحت إمرته.[3]

1- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، كلية التجارة و الاقتصاد(جامعة صنعاء)، ط الثالثة 2011، دار الأمين للنشر و التوزيع، ص 49 .

2-انظر: بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص29.

3- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص31.

ثالثا: الإستمرارية في العمل

لقد نص المشرع الجزائري كغيره من أغلب التشريعات العربية والفرنسية على هذه الخاصية من خلال ما ورد في المادة 31 من القانون 10-01 حيث أجاز لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر التابعة للشركة أو الهيئة، وبدورها وصفت المادة 715 مكرر4 ق.ت.ج مهمة محافظ الحسابات بالدائمة بإعتبارها أجازت له إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة طيلة السنة، ويستخلص من كل هذا أنه على محافظ الحسابات القيام بمهامه بداية من تأسيس الشركة وخلال مسيرتها حتى نهاية وجودها أي أن تكون مواكبة لحياة الشركة بصفة مستمرة ودائمة تغطي السنة المالية.[1]

رابعا: الكفاءة والأخلاق

إضافة على كونها شرطا من الشروط الواجب توفرها لممارسة هذه المهنة، تعتبر الكفاءة قاعدة ضرورية يجب توفرها في كل محافظ للحسابات نظرا للصعوبات التي تفرضها المهنة سواء من حيث المهام أو من حيث المسؤولية، أما بالنسبة لميزة الأخلاق، فإنه على الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مراقبة مدى توفر المعايير اللازمة في المحافظ الذي يريد التسجيل في جدولها وعليها أن تثبت بأنه لم يسبق الحكم بأي عقوبة على المحافظ المراد قيده.[2]

خامسا: العلاقة مع زملاء المهنة

إن المحافظة على العلاقات الحسنة بين زملاء المهنة أمر مهم جدا، خاصة عندما يعوض أو يتم تعويض محافظ بمحافظ حسابات آخر في المؤسسات (نقل المعلومات)، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة، وبناء على ذلك، تصرف محافظ الحاسبات مع الآخرين من نفس المهن يكون كما يريد أن يتصرف الآخرين معه، أي بالصراحة والصدق واللطف والإعتبار والإحترام فأغلب المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة إستبدال مراجع بآخر، فهذا التغيير يتطلب من محافظ الحسابات الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمة مراجعة الحسابات، ومن بين هذه الشروط التأكد ألا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو القواعد المعتمدة، وإطلاع المحافظ السابق بالطلب الموجه إليه برسالة مسجلة بريدية، والإنتقاد البناء فيما بينهم.[3]

---

[1]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص32.

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص32.

[3]-محاري علي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص إدارة بنوك وأعمال، جامعة سعيدة، 2015/ 2016 ، ص55.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات

لكي يتمكن محافظ الحسابات من تحقيق هذا الدور كان لزاما على المشرع أن يحيطه بجملة من الإلتزامات والحقوق (المطلب الأول)

هذا ويرتكز دور محافظ الحسابات في الشركات التجارية على القيام بعدة مهام (المطلب الثاني) طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه، ويعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع وهو وسيلة أو أداء الرأي الفني المحايد للمحافظ على القوائم بحال المراجعة،

المطلب الأول: إلتزامات وحقوق محافظ الحسابات

يقوم محافظو الحسابات بمهمة المراقبة بدءا من خطوات تأسيس الشركة وخلال مسيرتها حتى نهاية وجودها، حيث يتولوا مهمة رقابة تسيير الشركة بصورة مستثمرة، ولا تقتصر هذه الرقابة على تدقيق الميزانية أو الحسابات السنة المالية، بل تمتد أيضا لتشمل الإدارة المالية وكذلك الأعمال التي تؤثر عليها، ودون التدخل في إدارة الشركة التقنية، وعلى هذا الأساس يجري محافظو الحسابات رقابة دائمة على سير أعمال الشركة تغطي السنة المالية[1]، ومن أجل القيام بهذه المهمة فرض المشرع عليهم إلتزامات (الفرع الأول) في مقدمتها وضع تقرير عام سنوي، عن ميزانيتها والحسابات التي قدمها مجلس الإدارة لكنه من جهة أخرى منحهم حقوق (الفرع الثاني) كحق الإطلاع والتحري وإستدعاء جمعية المساهمين.

الفرع الأول: إلتزامات محافظ الحسابات

هناك العديد من الإلتزامات أوردتها مختلف القوانين هناك من قسمها إلى إلتزامات عامة كالالتزام ببذل عناية وعدم إفشاء السر المهني، وإلى إلتزامات خاصة كالتزام بإخطار وكيل الجمهورية وسنتعرض إلى ذكرها على التوالي كما يلي:

أولا: الإلتزام ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة

في الأصل أن إلتزام محافظي الحسابات ليس إلتزاما بتحقيق نتيجة. فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر، بل هو التزام ببذل عناية، مما يعني إلزامية إقامة الدليل على تقصيره في أداء مهامه، حيث أنه خطأ مهني واجب الإثبات، والعناية المقاس عليها درجة هذا السلوك هي تلك الصادرة عن رجل

[1]–سعيد يوسف البستاني، علي شعلاني عواضة، **الوافي في أساسيات قانون التجارة والتجار**، منشورات الحقوقية، لبنان، ط1، 2011.

من الوسط المهني علما ويقظة وحتى حرصا، حيث أن المشرع ألزمه بتوفير الوسائل اللازمة للرقابة دون النتائج، وهذا ما نص عليه صراحة في المادة 59 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، والتي جاء فيها بأنه" يتحمل مندوب الحسابات المسؤولية العامة من العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".[1]

ولكي يحيط المحافظ بهذا الإلتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري وبالقانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته وبالقواعد المنظمة لها.

وحتى يتمكن من تأدية إلتزامه عليه القيام بما يلي:

1- احترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي.

2- مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها.

3- احترام المبادئ التي تحكم مهنة محافظ الحسابات:

- مبدأ سلامة الحسابات.
- مبدأ الاحتياط.
- مبدأ تسميات الطرق المحاسبية.
- مبدأ الوضوح.
- مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع.
- مبدأ إستمرارية النشاط.[2]

ثانيا: إلتزام المحافظ بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته

تضمنت المادة 40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد هذا الإلتزام بقولها: " يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات إبتداءا من أول يناير لآخر سنة مالية للعهدة"، وبموجب ذلك يلتزم المحافظ بمجموعة متكاملة منظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات، وكذلك جميع الخطوات والإجراءات التي إتبعها في فحص دفاتر الشركة كما يسجل كافة الأدلة والمعلومات التي قام بجمعها خلال العملية[3].

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص71.

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص58-61.

[3]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص61.

ثالثا: الإلتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

يشكل عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المراقبة مبدأ أساسي في ممارسة مهمة الرقابة فهي تضع الحدود بين مهام المديرين ومهام محافظي الحسابات، ولقد جاء النص على هذا المبدأ في الفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج (08-93) التي تقضي بأنه: "...تتمثل مهمتهم الدائمة (محافظي الحسابات) باستثناء أي تدخل في التسيير..." [1]

ولقد تضمن القانون 10-01 السابق الذكر هذا الإلتزام وأورده في الفقرة الأخير من نص المادة 23 وذلك بقولها: "... وتخص هذه المهام... دون التدخل في التسيير"

والهدف من تقرير هذا الإلتزام تدعيم التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية الإقتصادية وتدعيم إستقلالية محافظ الحسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة وأعمال التسيير، ورغم أن عدم إحترام هذا المبدأ لا يعاقب عليه، إلا أن محكمة النقض الفرنسية إعتبرت الخلط للمهام من طرف المحافظ في الشركة ما يمكن أن يكون سببا في عزله.[2]

رابعا: الالتزام بالحفاظ على السر المهني

يعتبر السر المهني مبدأ من المبادئ العامة للممارسة مهنة محافظ الحسابات، وعلى هذا الأخير المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك، وينطبق هذا المبدأ على المساعدين والمتربصين.[3]

جاء في نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه يجب على أعضاء الرقابة الإلتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما يسهر المهنيون على إحترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني، وجاء في نص المادة 175 مكرر 13 من ق.ت.ج الفقرة الثانية: « مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن محافظو الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال، والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم، يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيهان صادقا، مراعيا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه»[4]

---

[1]- دحموش فايزة، **مرجع سابق**، ص 80

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص62.

[3]-شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب وتونس**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، ص94.

[4]-نور الهدى عليوة، **دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر**، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، س د 2014-2015 ، ص24.

كما نصت عليه المادة 1/71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، « يتعين على...و محافظ الحسابات...كتم السر المهني... » وعدم احترام هذا المبدأ يؤدي إلى توقيع عقوبات سنتناولها في الفصل الثاني مسؤوليات محافظ الحسابات، ولا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في المادة 72 من القانون 10-01 المنظم للمهنة، كما أشرنا إليها سابقا.[1]

خامسا: الإلتزام بالإعلام

ويتمثل في إلتزامين هما الإلتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها والإلتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي يطلع عليها.

أ-الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها:

نصت المادة 715 مكرر10 من القانون التجاري على هذا لالتزام بقولها: " يطلع مندوب الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:

1-عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.

2-مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

3-المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.

4-النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".[2]

ب-إخطار وكيل الجمهورية:

من الإلتزامات الخاصة بطبيعتها، والمفروض على محافظ الحسابات القيام بها والمبادرة إلى فعلها متى تحققت أوصافها ومعالمها، ألا وهي إخطار أو إبلاغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة عن الوقائع الإجرامية التي إكتشفها أثناء قيامه بمهامه الرقابية، وهذا ما نص عليه المشرع في القانون 10-01 وذلك بموجب المادة 61 الفقرة الأخيرة، حيث جاء فيها: "...وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

كما أكد المشرع على هذا الإلتزام في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 13 و14، حيث منحت هذه المواد الإمكانية لمحافظ الحسابات حتى يدرأ المسؤولية عن نفسه، وذلك عن طريق كشف

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص81.

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص63.

المخالفات والأخطاء التي إطلع عليها عند قيامه بالمراجعة والمراقبة على أعمال القائمين بالإدارة أو المسيرين سواء للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية أو لكليهما معا".[1]

سادسا: الإلتزام بتقديم الضمان والتأمين (التأمين من المسؤولية)

لم ينص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في قانون 91-08 الملغى لكنه تدارك الأمر في القانون 10-01 الجديد وبالضبط في المادة 75 منه التي فرضت على محافظ الحسابات إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي قد يتحملها أثناء ممارسة مهنته، أما عقد التأمين الذي تكتتبه الغرفة الوطنية فيضمن النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات غير المشمولة بعقد التأمين. [2]

الفرع الثاني: حقوق محافظ الحسابات

لقد منح المشرع الجزائري جملة من الحقوق لمحافظي الحسابات تتمثل في الرقابة الدائمة (حق الاطلاع في كل وقت)، وحق التصرف في المعلومات والوثائق التي يراها لازمة، كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة حسب ما ورد في نص المادة 31 من القانون 10-01.

أولا: حق الاطلاع

يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات[3]

ومن هنا فإن حق التحقيق أو ما يعرف بحق الاطلاع الممنوح لمحافظ الحسابات واسع جدا، فيجوز له إذن أن يجري طوال العام التحقيقات والرقابات التي يراها مناسبة، وهذا دون إذن مسبق من الإدارة، ودون إعلامهم قبل تصرفه، هذا ما أكدته المادة 31 من القانون 10-01 وما تجب الإشارة إليه هو أن المشرع، وحرصا منه أن يتحقق حق الإطلاع وينتج كل آثاره ويستفيد منه جميع الأطراف، قام بوضع إلتزام مقابل على عاتق القائمين بالإدارة والمسيرين، يساعد بشكل كبير على تحقيق هذا الحق، حيث يتمثل هذا الإلتزام في وضع كشف محاسبي يتضمن كل نشاط الشركة، وتطلعاتها ومشاريعها ومصاريفها

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص87.

[2]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص64.

[3]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، جامعة البتراء، قسم المحاسبة، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص73.

في كل سداسي تحت تصرف محافظ الحسابات[1]، والأشد من ذلك أن المشرع شدد من لهجته في هذا الشأن، حيث إعتبر أن أي عرقلة أو تأخر من القائمين بالإدارة أو المسيرين في القيام بهذا الإلتزام جنحة، وقام بالتشديد عليها في العقوبة تطبيقا لأحكام المادة 831 من القانون التجاري[2]

كما تشمل سلطة التحري للمحافظ قِبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة التي تخضع لرقابته[3]، كفروع الشركة أو الشركة الأم، وقبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقبة أسهما[4].

ثانيا: إستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين

على عكس القانون الملغى الذي نص على ذلك في نص المادة 02/40 منه، لم ينص القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، إستدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين لذلك وجب الرجوع في ذلك إلى أحكام القانون التجاري الذي نص عليه طبقا للمادة 715 مكرر12 " يتم استعداء مندوبي الحسابات لـ... وكذا لكل جمعيات المساهمين"، إذن لا يجب على محافظ الحسابات أن يمنح المساهمين الشعور بأنه شخص بعيد غير مهتم بالحياة الإجتماعية للشركة، لذلك جعل المشرع إستدعاؤه لجمعية المساهمين إجباريا وفي أجل 30 يوما قبل إنعقادها (م677 ق.ت) سواء كانت عادية أو غير عادية.

وبخلاف المشرع الجزائري حدد المشرع الفرنسي مدة 15 يوما على الأقل قبل إنعقاد الجمعية العامة لإرسال الاستدعاء الأول لمحافظ الحسابات ومدة 06 أيام على الأقل لإرسال الاستدعاء الثاني، كما وضع المشرع الفرنسي جملة من الإجراءات والتدابير والجزاءات في هذا الشأن.[5]

ثالثا: استدعاء المحافظ لإجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين

كما هو الحال بالنسبة لإستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين لم ينص القانون المنظم للمهن الثلاث الجديد 10-01 على إستدعائه لاجتماعات مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين حسب الحالة) وتكفلت بذلك المادة 715 مكرر12 ق.ت.ج : "يتم استدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية..." لكن ما يلاحظ من هذا النص أنه لم يذكر الآجال الواجب إحترامها من أجل الإستدعاء والتي حددها القانون المتعلق بالمهن الثلث الملغى بخمس وأربعين يوما (المادة 1/40)

[1] نصت عليها المادة 33 من القانون 10-01 (حق تلقي الوثائق المحاسبية).

[2]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص62.

[3]- المادة 32 من القانون 10-01

[4]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص54.

[5]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص56.

وبالتالي فعلى القائمين بإدارة الشركة إستدعاء محافظ الحسابات إلى إجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين كما يمكنهم إستدعاء محافظ الحسابات إلى أي اجتماع آخر يرون ضرورة لحضوره فيه ما يؤكد الدور الذي يلعبه المحافظ.[1]

رابعا: الحق في الأتعاب

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون 10-01 طريقة لذلك [2]

لكن إنتقد الفقيه الفرنسي الشهير y.guyon هذا النظام وأوصى بترك الحرية للتفاوض على الأتعاب بين المحافظ والشركة مع تحكيم غرفة التأديب[3].

"كما يحق لمحافظ الحسابات في بعض القوانين العربية مثل السودان و اليمن حبس المستندات والوثائق الأصلية التي أوكلت لديه إذا لم يكن المحافظ قد حصل على أتعابه، وتشير القوانين المنظمة لمعظم الجمعيات المهنية المحاسبية بضرورة إحتفاظ العضو بالمستندات والأوراق الأصلية إذا لم يكن قد حصل على أتعابه".[4]

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات

تهدف مهام محافظ الحسابات إلى حماية مصلحة الهيئة المراقبة والشركاء والغير لأنها تنصب على جانب حساس وهي حسابات الشركة والتي تشكل قوتها وبصيغة عامة، فإن هذه المهام تنقسم إلى مهام رقابية عادية (الفرع الأول) ومهام رقابية استثنائية (الفرع الثاني) إضافة إلى إعداد التقارير (الفرع الثالث) وهذا ما سنحاول شرحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: المهام العادية

إن قلب مهام محافظ الحسابات يتحدد في نص المادة 23 من القانون 10-01 المنظم للمهنة التي بينت المهام التقليدية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

---

[1]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص57.

[2]- المادة 37 : " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".

[3]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص57.

[4]-أحمد علي فقير، **محاضرات في المراجعة**، جامعة وادي النيل السودان، 2012، ص53.

نشاط محافظ الحسابات

أولا: مراقبة حسابات السنة المالية

تعتبر مهمة رقابة الحسابات من المهام التقليدية التي يضطلع بها محافظ الحسابات وقد نص عليها المشرع في المادة 23 من القانون 10-01 والهدف من هذه الرقابة هو وضع إشهاد على صحة الحسابات وإنتظامها وأن تكون مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة.

وحتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من قبل المسيرين عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها الشركة والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري، والتشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة، كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها، ، كما يجب أن تكون معدة وفق النظام المحاسبي المالي.[1]

هذا ويفرض على شركات المساهمة الأم إعداد حسابات مدعمة، أي حسابات المجموعة عندما تراقب شركة أو عدة شركات يكون لها تأثير عليها، تشمل الحسابات المدعمة الميزانية وحسب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة، تعطي تقديرا صحيحا عن المجموعة الاقتصادية.

وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على صحة هذه الحسابات وإنتظامها ومن أجل ذلك عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعادة ما توجب الحسابات المدعمة في تجمع هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة.[2]

ثانيا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون

لقد ورد النص على هذه المهمة في البند الثاني من الفقرة الأولى من نص المادة 23 من القانون 10-01، فمحافظ الحسابات يراقب المعلومات المتواجدة في تقرير التسيير والوثائق المحاسبية والمالية المرسلة إلى المساهمين، وذلك قبل إرسالها إليهم، لأنه من الثابت أن للمساهمين حق إجراء المراقبة والإشراف على أعمال الهيئة الإدارية التي تتولى التصرفات شؤون الشركة، ويكون ذلك بممارسة حق الإطلاع وحق أخذ المعلومات على الوثائق المنصوص عليها قانونا، وهذا من أجل الاطمئنان على حسن تسيير وإدارة الشركة لأنهم غير قادرين على ترجمة المحاسبة.

---

[1]- دحموش فايزة، **المرجع السابق**، ص 96-97.

[2] - بدي فاطمة الزهراء، **المرجع السابق**، ص 83،84.

هذا وإنه يقع على جهاز الرقابة هذا المراقبة الحسابية دون أن تتجاوز ذلك إلى التدخل في التسيير، حيث أن الوثائق المرسلة للمساهمين التي تخضع للمراقبة من طرف محافظ الحسابات هي تلك التي تتعلق بالحالة المالية للشركة والمتمثلة في جرد أصول الشركة، حسابات النتائج والميزانية، جرد القيم المنقولة، الضمانات والكفالات الممنوحة بإسم الشركة، الإتفاقات المبرمة بين الإدارة والشركة، رقم الأعمال، المبالغ الخاضعة للضريبة، مشروع القرارات، جدول توزيع الحصص المالية، جدول فروع الشركة ومساهمتها...

أما الوثائق التي لا تتعلق بالوضعية المالية فلا تخضع للمراقبة، كتلك التي تتعلق بالحالة المدنية للمسيرين، الترشيحات لمناصب التسيير، ولكي يؤدي المحافظ مهامه على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من ق.ت.ج مسيري الشركة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.[1]

ثالثا: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المبرمة

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقيات الخاصة بالشركات التجارية، نجدها تستلزم لإبرام أية إتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الحصول على ترخيص مسبق من مجلس الإدارة بعد تقديم تقرير من محافظ الحسابات تحت طائلة البطلان حسب المادة 1/628 ق.ت.ج، ويتعذر منطقيا على محافظ الحسابات تقديم التقرير الخاص، إلا إذا أحيط علما بالإتفاقيات المرخصة، وعليه يكون المشرع قد ألزم بصفة غير مباشرة مجلس الإدارة بإعلام المحافظ مسبقا بطلب الرخصة ومشروع الإتفاقية قبل الجلسة المخصصة لدراسته حتى يتسنى له إعداد تقريره.

ويمكن القول أن محافظ الحسابات غير ملزم بالتكييف الذي أصبغه المجلس على الإتفاقية، فمتى ما تبين له بأن الإتفاقية التي أدرجها المجلس ضمن العقود العادية أنها تستوجب ترخيصا مسبقا وجب على محافظ الحسابات ذكرها في التقرير الذي يرفع للجمعية العامة التي يرجع لها القرار النهائي في تكييف طبيعة الإتفاقية.

أما في حالة اكتشاف محافظ الحسابات اتفاقية ممنوعة، فيعلن عن هذه المخالفة في تقريره العام المتعلق بالمراقبة والمحاسبة على الحسابات السنوية، فمحافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام هذا النوع من الاتفاقيات طبقا للمادة 01/23 من القانون 10-01 ويلتزم المحافظ بإعطاء تكييف قانوني للإتفاقية

[1]- بدي فاطمة الزهراء، **المرجع السابق**، ص85-87.

المبرمة ولا يفرض الترخيص أو يمنعه، وإنما يلتزم بإعلام المساهمين ومدهم بأهم المعلومات اللازمة وإعطائهم رؤية صادقة عن شروط إبرام الإتفاقيات طبقا لإلتزاماته القانونية.[1]

رابعا: إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية

حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات، وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشاة ومعرفة كفاءة إستخدام تلك الأموال والتي ترتبط بإستمرار المنشأة وتطويرها من واجبات المحافظ، فحتى تتمكن أي منشأة من تحقيق أهدافها سواء تحقيق ربح أو تقديم خدمة، أو إنتاج منتوج بمواصفات ذات جودة معينة، فإنه يتوجب عليها أن توجه مواردها المالية والبشرية إلى تحقيق هذه الأهداف، ولا يتم ذلك إلا إذا وضعت هذه المنشاة خطة تسيير عليها جميع الأطراف ويتم تحديد مسؤولية كل طرف، ولكي يتم تنفيذ الخطة وفقا لما هو موضوع لها لابد من متابعة تنفيذها والإلتزام بها وذلك ما يسمى بالرقابة الداخلية.[2]

ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات مؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.[3]

هذا وتمر عملية تقييم الرقابة لداخلية من طرف محافظ الحسابات بخطوات، أولها تتمثل في فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، حيث يتوجب على المحافظ أن يحقق المعرفة الكافية عن هذا النظام، عن طريق الإستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، وكذا الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظامها، وثانيها تتمثل في تحديد مخاطر الرقابة والتي يتسنى للمحافظ تحقيقها عن طريق معرفة مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، أما الثالثة فتنحصر في اختبارات الإلتزام، حيث تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملزمين بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة.[4]

---

[1]– بوقرور سعيد، **الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرين أو الشركاء**، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012/2011، ص340–358

[2]– علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص127.

[3]–خماس هدى، **مراجعة الحسابات في ظل النظام المحاسبي SCF**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2012/2011، ص52–57.

[4]– علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص129.

هذا عن الناحية النظرية بالنسبة لإجراءات الرقابة الداخلية التي يتوجب على محافظ الحسابات القيام بها، أما عن الناحية التنظيمية أو ما يعرف بالتشريع فإن المشرع نظمها في النقاط 1.7، 3.7، 4.7، من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات[1]

الفرع الثاني: المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام العادية لمحافظ الحسابات، أوكل إليه المشرع مهام أخرى خاصة

أولا: مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة

على محافظ الحسابات التأكد أن الحياة الإجتماعية للشركة تسير وفق الشروط القانونية العادية، فعليه الحرص على أن بعض الأمور تسير على أحسن ما يرام وهي كالتالي :

أ- المساواة بين المساهمين: على محافظ الحسابات السهر على إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين في الشركة بإعتبار المساواة روح الشركة، حيث تطبق في عدة حالات نذكر منها، عند ممارسة الحق في التصويت، الحق في حضور الجمعيات، الحق في الأرباح، أو الحق التفضيلي في الإكتتاب، أو حالة توزيع المال الاحتياطي.

على محافظ الحسابات السهر على معاملة الشركة كافة المساهمين على قدر المساواة بما في ذلك المساهمين الذين يمثلون أقلية، إذ يجب التحقق من عدم خرق المبدأ وإحترامه.[2]

ب- أسهم الضمان: كلف المشرع محافظ الحسابات السهر تحت مسؤوليته على إحترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان، حيث تعتبر هذه الأسهم كشرط العضوية داخل مجلس الإدارة ومجلس المراقبة.

فقد أوجب المشرع أن يقدم أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة على وجه الإلزام أسهما تمثل 20% من رأسمال الشركة على أن القانون الأساسي هو الذي يتكلف بتحديد الحد الأدنى الذي يحوزه كل عضو، هذه الأسهم لا يجوز التصرف فيها، فيتوجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى كل خرق أو تصرف يمس بأسهم الضمان في تقريره العام المرفوع للجمعية العامة العادية السنوية، فيعلم الجمعية عدم ملكية هذه الأسهم أو عدم تصحيح وضعية أحد أعضائه رغم فوات مهلة ثلاثة أشهر، أو تصرف المجلس في هذه الأسهم أو إسترجاع حرية التصرف فيها قبل مصادقة الجمعية العادية.[3]

[1]- القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج.ر 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014.

[2] - بدي فاطمة الزهراء: **المرجع السابق**، ص88.

[3] -المرجع نفسه، ص88.

ج- حماية إستمرار الإستغلال: عند إكتشاف المحافظ أفعال من شأنها عرقلة إستمرار أشغال الشركة، وتؤدي إلى تدهور وضعيتها المالية لدرجة تهديدها و توقفها عن الدفع، يعلم المسيرين و الجمعية العامة.

فمحافظ الحسابات عند إكتشافه عرقلة إستمرار الأشغال كمرحلة أولى يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة توضيحات وتفسيرات التي يراها ضرورية.

أما في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يتعين على محافظ الحسابات الطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة إستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة حول هذه الوقائع بحضور محافظ الحسابات لهذه الجلسة كمرحلة ثانية، أما المرحلة الثالثة إذا لم تستو هذه الوضعية بالرغم من إنذار الهيأة الإدارية يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص يقدمه الى أقرب جمعية عامة أو إلى جمعية خاصة يستدعيها بنفسه لهذا الغرض.[1]

ثانيا: محافظ الحصص

يعتبر محافظ الحصص الشخص الذي يقوم بتقييم الحصص العينية المقدمة من الشركاء سواء كانت مادية أو معنوية، ويتم تعيينه في حالة تأسيس الشركة عن طريق اللجوء العلني للإدخار بقرار قضائي بناء على طلب أحد المؤسسين، ويقوم بإعداد تقرير يقيم فيه الحصة العينية التي تقع على مسؤوليته، ويقوم بإيداعه لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وكذا وضعه بمقر الشركة لتقوم الجمعية التأسيسية بالمصادقة عليه ولا يجوز تعديل التقدير إلا بموافقة مكتتبي الأسهم وإلا عدت الشركة غير مؤسسة، هذا ما أشارت إليه المادة 601 من ق.ت.ج.

أما إذا كان التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار، حيث يقوم محافظ الحصص بإعداد تقرير يقوم فيه بتقييم الحصص تحت مسؤوليته ويقدمه للمساهمين حسب المادة 608 من ق.ت.ج.

وفي حالة الزيادة في رأسمال الشركة، فالتعيين يكون بقرار قضائي بناء على طلب رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويقوم محافظ الحصص بتقديم تقريره قبل إنعقاد الجمعية العامة بثمانية أيام للمساهمين حسب المادة 707 من القانون التجاري .

أما في حالة إندماج الشركة أو إنفصالها فإنه في هذه الحالة لا يعين محافظ حصص آخر بل يستعان بمحافظ الحصص للشركة المدمجة أو المنفصلة، الذي يعد تقريره بصفة سليمة بمعنى دون غش

[1] – المرجع نفسه، ص89،90.

كأن يعطي قيمة أكثر من قيمتها الحقيقية، هذا ما أشارت إليه م 753 من ق.ت.ج، وإلا تعرض لعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000دج إلى 200.000دج، أو إحداهما.[1]

الفرع الثالث: إعداد التقارير

بعد قيام محافظ الحسابات بالمراقبة والتدقيق في كل ما يتعلق بالشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها ، أي كل مسألة تؤثر سلبا أو إيجابا على حياة الشركة، في هذه الحالة فقط تأتي المرحلة المعبرة والمبينة لحقيقة عمل المحافظ، أي بمعنى أن هذا الأخير يؤدي عمله كما تمليه عليه مهامه الرقابية، ذلك لأنه في هذه المرحلة بالذات تظهر نتائج عمله عن طريق ما يعرف بآلية تقديم التقارير المتنوعة.

أولا: تعريف تقرير محافظ الحسابات

يعرف تقرير محافظ الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية كالفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة محافظ الحسابات وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[2]

ثانيا: أنواع التقارير

تكون تقارير محافظ الحسابات بصفة دورية ومنتظمة، وكنتيجة لعمله الرقابي الذي يقوم به على حسابات الشركة ودفاترها ونتائجها بالصفة الإعتيادية، أو ما يعرف بالتقرير العام السنوي، كما قد تكون هذه التقارير تتميز بصفة الخصوصية، أي أنها لا تكتسي كسابقتها في أوقات منتظمة ودورية، بل إن هذه التقارير بهذه الصفة الخاصة لا يقدمها محافظ الحسابات إلا إذا كانت هناك حاجة لتقديمها تفرضها ظروف ومستجدات طرأت نشاطها، هذه الحالات الخاصة حددها المشرع بنصوص قانونية ولم يترك الحرية للمحافظ أو سلطته التقديرية حتى لا يقع الإختلاف فيها.

[1] – بومكواز عبدالقادر، بوعناني نسيمة: **دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012، ص48.

[2]–عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ج2، اليمن، 2009، ص157.

أ-التقرير العام: يلتزم المحافظ الحسابات بتقديم التقرير العام إلى الجمعية العامة التي تنعقد سنويا لإعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، فهو بمثابة المحصلة النهائية للعناية التي بذلها أثناء أداء مهامه، وبناءا على ما يصل إليه محافظ الحسابات بشأن تقديم أدلة الإثبات التي جمعها من خلال إجراءات المراقبة الأساسية سوف يصل إلى حكم مهني فيما يتعلق بصدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للشركة، و يحدد محافظ الحسابات بعد ذلك رأيه الفني المحايد على القوائم المالية مجال المراجعة ثم يحدد محتوى تقريره على ضوء هذا الرأي، ولرأي محافظ الحسابات أهمية قصوى لأنه ليس رأيا عاديا وإنما هو يصدر عن متخصص محترف له ما يكفي من التأهيل العلمي والخبرة العلمية والفنية ليتخذ مراقبة الحسابات مهنة معتادة له.[1]

وقد أشار المشرع إلى التقرير العام الذي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمه إلى الشركاء في المادة 25 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة، حيث إصطلح عليه بتقرير المصادقة كما أوجب على محافظ الحسابات بأن يقدمه للجمعية العامة قبل إنعقادها بخمسة عشر يوما على الأقل، ويجب أن يكون هذا التقرير شاملا وواضحا وملفت للنظر إلى كل ما لاحظه المحافظ من المخالفات وعدم صحة البيانات أثناء ممارسة مهامه الرقابية، وقد أكدت هذه الجزئية المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202[2] حيث نصت على أنه: "يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو جهاز التداول المؤهل، خلال أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها".

هذا ويؤرخ ويوقع تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يجوز أن يكون هذا التاريخ سابق لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، والمقصود هنا أجهزة الإدارة، كما يشترط أن يتضمن هذا التقرير رقم إعتماد محافظ الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكذا عنوانه وإمضاؤه وحتى ختمه وذلك في حالة ما إذا كان محافظ الحسابات شخص طبيعي، أما إذا كان ذا المحافظ عبارة عن شخص معنوي (شركة محافظة الحسابات) فإن تقريره يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة وممثل أو ممثلو الشخص المعنوي والذي ساهموا في إعداد هذا التقرير، هذا ويودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو مقر المديرية الإدارية للكيان المعني، وذلك طبقا لأحكام المواد 03،04 و05 من المرسوم التنفيذي 11-202 السابق ذكره.[3]

---

[1]- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص98.

[2]-المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتضمن معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ج.ر، عدد30، صادرة بتاريخ 01 يونيو 2011.

[3] - علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص99،100

وأمام محافظ الحسابات ثلاثة بدائل يتضمنها التقرير لإبداء رأيه في حسابات الشركة وقد حددها المشرع في النقطة 2.1.1 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 السابق ذكره.

1-الإشهاد بدون تحفظ: تعني المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بالشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة.[1]

2-الإشهاد مع التحفظات: يكون ذلك في حالة إذا ما لاحظ محافظ الحسابات أن إختلالا ما إكتشفه جراء رقابته، كأن تكون بعض عناصر الميزانية لا تعبر بصورة صحيحة عن مضمونها، كالمبالغة في تقدير الديون أو أن الدفاتر التي تمسكها الشركة غير منتظمة، أو أن هناك إختلافا في البيانات بين ما ورد في تقرير القائمين بالإدارة والمسيرين وما هو مدون في دفاتر الشركة، أو حتى تجاوزات حصلت للقانون أو النظام الأساسي في هذه الأحوال على محافظ الحسابات أن يضمن تقريره الموضوع للجمعية العامة التحفظات اللازمة وينظر إلى التقرير المصحوب بالتحفظات على أنه إشارة تحذير ولفت انتباه، لأن كل من الشركة نفسها والشركة والدائنون وحتى مصلحة الضرائب، والغير الذي تجمعه علاقة مع الشركة يمكنهم إستخلاص وإستنتاج النتائج المترتبة من التحفظات التي إحتوى عليها تقرير المحافظ.[2]

3-رفض الإشهاد المبرر: ويعني ذلك عدم المصادقة بسبب الأخطاء والنقائص التي تم إكتشافها والتي تكون خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، حيث أن درجة اللاشرعية التي تم الوقوف علها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة غير صادقة، كما قد ينجم عدم التمكن من المصادقة أو الإشهاد لظروف مثل تعيين المحافظ بعد إنتهاء الفترة المراد مراقبتها، أو عدم توفر الوثائق المحاسبية نتيجة لتلفها، كما قد ينجم عن موقف إدارة المؤسسة نفسها، كإمتناعها عن تزويده بالمعلومات الكافية وعدم تقديم التوضيحات المطلوبة منها قانونا، ويكون المحافظ في حالة رفض الإشهاد ملزما بتقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل، وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة لإتخاذ القرارات اللازمة، لأنه إذا أفرغ محافظ الحسابات رفضه الإشهاد في تقريره المرفوع للجمعية العمومية مع عدم تحديد الدافع والمبرر القانوني المقبول سيكون مسؤولا أمام الشركة بحجة إخلاله العمدي بإلتزام قانوني تجاه المؤسسة التي يتابع ماليتها.[3]

---

[1]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص32.

[2]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص109،110.

[3]- محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص32.

ويمكن الإشارة إلى أن هذه التقارير على إختلاف أشكالها سواء بالإشهاد أو الإشهاد بتحفظ، أو حتى رفض الإشهاد المبرر قانونا، هي كلها غير ملزمة للجمعية العامة، بحيث يجوز لها المصادقة على الميزانية السنوية رغم رفض الإشهاد، لأن الغرض الأساسي من هذه التقارير ليس هو تحديد قرار الجمعية العامة، أو حتى التقرير في مكانها وإنما الغرض منه هو إتخاذ الجمعية العامة لقراراتها عن دراية كافية بجميع المعطيات الفنية الخاصة بالرقابة المحاسبية.[1]

ب-التقارير الخاصة: يقصد بها تلك التقارير التي يلتزم محافظ الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات وظروف خاصة حددها المشرع، فمصدر إلتزامه هو القانون مباشرة بحيث لا يحتاج إلى تكليف خاص من قبل الشركة المؤسسة التي يراقب حساباتها حتى يقوم بإجرائها، وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية التي رسمها له المشرع، وسميت هذه التقارير بالخاصة وذلك تمييزا لها عن التقرير العام، وهي التي لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نظمها القانون كما أنها تقدم مستقلة عن التقرير العام نظرا لأهمية الموضوعات التي تنجز من أجلها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام.[2]

وقد ذكر المشرع هذه التقارير في مجموعة من النصوص المتفرعة سواء في القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة، ويمكن إجمالها فيما يلي:

1-**التقرير الخاص بالإتفاقيات المنظمة:** ألزم المشرع محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص عن الإتفاقيات المراد إبرامها بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة لمجلس الإدارة، وبعد ذلك يقوم بتقديم تقرير خاص عن هذه الإتفاقيات المرخص بها من طرف المجلس إلى الجمعية العامة للفصل فيه، نص المشرع على هذا التقرير في المادة 25 من القانون 10-01 والمادتين 628 و672 من القانون التجاري.[3]

2-التقرير الخاص حول تعديل نظام الشركة: وقد نص المشرع على هذا التعديل في المادة 2/717 من ق.ت.ج وبصفة عامة هذه التعديلات قد تمس شكل الشركة الأصلي، أو تعديل في رأس مالها، أو حتى قيامها بعمل كإصدار أسهم أو سندات مثلا يؤدي إلى حركة في نشاطها وإنتاجها، كما بين المشرع مضمون هذا التقرير في النقطتين 2.11 و3.11 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 السابق.

---

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص112.

[2]- **المرجع نفسه**، ص113.

[3]- بدي فاطمة الزهراء، **مرجع سابق**، ص94.

3-تقرير المصادقة على أعلى التعويضات: إن محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير خاص يتعلق بأعلى خمسة تعويضات تمنح من قبل الشركة، أو ما يعرف بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة وذلك ما نصت عليه المادة 4/25 من القانون 10-01، كما أكد عليه المشرع في المادتين 727 و758 من ق.ت.ج تحت عنوان مكافآت مجلس الإدارة، وتطبيقا لذلك ومثلا في شركة المساهمة منحت المادة 680 من ق.ت.ج للمساهمين الحق في الإطلاع على الوثائق المحاسبية قبل 15 يوما من انعقاد الجمعية العامة، ومن بين هذه الوثائق المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من محافظي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر مع العلم أن هؤلاء يبلغ عددهم خمسة وفي حال إذا ما كانت المعلومات المتوفرة لدى محافظ الحسابات مخالفة أو غير مطابقة للأجور الممنوحة أصلا.

في هذه الحالة يرفض المصادقة على إجمالي المبالغ المدفوعة ويقوم بإعداد تقرير خاص يثبت فيه سبب رفض المصادقة، مع إرفاقه بجميع الأدلة والإثباتات الموضحة والمدعمة لموقفه الرافض.[1]

4-التقرير الخاص بإصدار الأوراق المالية: نص عليه المشرع في المادة 699 ق.ت.ج وكذلك في النقطة 2.12 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، وفي هذه الحالة يوجد تقريران، ففيما يخص عملية إصدار الأوراق المالية، يتضمن التقرير الأول الموجه للجمعية العامة غير العادية جملة من المعلومات حدد المشرع مضمونه في النقطة 6.12 من نفس القرار، أما الثاني فهو التقرير التكميلي والذي يحرره المحافظ عند الإنتهاء من العملية يقدر من خلاله المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة، كما يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من طرف الجمعية والبيانات المقدمة لها، هذا ويدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي، وكذا تأثير هذا الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر بمقارنة برؤوس الأموال الخاصة، وهذا ما بينته النقطة 7.12 من القرار السابق ذكره.[2]

5-التقرير الخاص بتطور نشاط الشركة: قد جاء ذكر هذا التقرير الخاص في المادة 06/678 من ق.ت.ج والتي أوجبت على محافظ الحسابات تقديم التقرير الخاص المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة إذا كان عددها يقل عن خمسة سنوات، ويقدم هذا التقرير للجمعية العامة العادية، وقد بينت النقطتين 2.6 و3.6 من نفس القرار مضمونه.

6- التقرير الخاص باستمرارية الإستغلال: قام المشرع بإلزام محافظ الحسابات بإنجاز التقرير الخاص المتعلق بعرقلة نشاط الإستغلال بالنسبة للشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها، حيث نص على هذا النوع

[1]-علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص122.

[2]-علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص124-125.

من التقارير الخاصة في المادة 715 مكرر 11 من ق.ت.ج كما أكد على هذا الالتزام في المادة 08/25 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة، كما أعاد التذكير به في خضم حديثه عن معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها وذلك في المادة 07/02 من المرسوم 11-202 السابق التطرق إليه، بحيث يتوجب على محافظ الحسابات إعداد هذا التقرير الخاص وتقديمه لأقرب جمعية عامة عادية مقبلة أو لجمعية غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها.[1]

7-التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية: حيث تعتبر الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات وقد نص عليه المشرع في المادة 23 من القانون 10-01 وكما بين مضمونه في النقاط 1.7، 2.7، 3.7 و4.7 من القرار المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات ومحتواها.

8-التقرير الخاص بحيازة أسهم الضمان: وذلك ما جاء في المواد 619، 620، 621 وكذا 659 و660 من ق.ت.ج لكن ما يجدر الإشارة إليه وبالرجوع إلى هذه المواد نجد أن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات بالسهر على إحترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان، ويبلغ عن كل مخالفة في تقاريره المرفوعة للجمعية العامة السنوية، وكان يقصد هنا التقرير العام السنوي، لكن بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يتضح أن المشرع قد أدرج هذا التقرير ضمن التقارير الخاصة التي يجب على المحافظ تقديمها للجمعية العامة في حالة الخرق للأحكام وذلك ما نصت عليه النقطة 5.9 مع التذكير أنه يتوجب على محافظ الحسابات وقبل رفع تقرير الخاص المتعلق بأسهم الضمان إلى الجمعية العامة عليه أن يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة في البداية.[2]

9-التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: وفيه يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من قبل المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون التجاري، وتكفي للسماح بتوزيعها ويصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات مع أرباح الأسهم ويضمنه بعض البيانات منها أهداف تدخله والجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع للأرباح على الأسهم، وتحديد مبلغ هذه التسبيقات، وخلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.[3]

[1]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص129.

[2]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص130-131.

[3]- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص131.

خلاصة الفصل الأول

رأينا في هذا الفصل أن مهنة محافظ الحسابات يمارسها شخص طبيعي أو معنوي يتصف بالاستقلالية والموضوعية وبمهارة وكفاءة عالية تتوافق والمعايير الدولية في مجال تقنية المحاسبة و تدقيق الحسابات، ولابد أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط من بينها الاعتماد وأداء اليمين والتسجيل في المصف الوطني للمحاسبة حتى يتمكن من مزاولة نشاطه، ولكي يقوم محافظ الحسابات بعمله على الوجه المطلوب لابد أن له حقوق معينة فرضتها التشريعات القانونية و المهنية كحق الاطلاع و الحق في الأتعاب، كما يقابلها مجموعة من الإلتزامات كالالتزام بكتم السر المهني وإخطار وكيل الجمهورية عن الجنح التي يعاينها أثناء تأدية مهامه، كما أنه يتوجب على محافظ الحسابات أن تكون له دراية واسعة لمختلف القوانين كالقانون التجاري وقانون العقوبات والقانون المنظم للمهنة، كما رأينا في هذا الفصل كيفية تعيينه وإنهاء مهامه وأهمية الدور الذي يلعبه على الصعيدين، على مستوى الشركة التي تخضع لرقابته، أو على مستوى الاقتصاد الوطني ككل من خلال الإشهاد الذي يبينه تقريره، ودوره في الكشف عن جرائم وتلاعبات مدراء الشركات.

الفصل الثاني

مسؤولية محافظ الحسابات

تمهيد الفصل:

من المتفق عليه أن عمل محافظ الحسابات يبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب الداخلي إلى درجة كبيرة، أي أن إعداد القوائم المالية لأي منشأة هي من مسئولية إدارة المنشأة، وليس من اختصاص المحافظ أو من مسئوليته إعداد تلك القوائم. ولهذه التفرقة أهمية قصوى من الناحية القانونية للمسئوليات المترتبة على ذلك، تنشأ المسئولية القانونية للمحافظ في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة، التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها، ولحماية المجتمع ككل، كما أن المراجع مسئولا عن تصرفات مساعديه المتصلة بالأعمال والواجبات التي تقتضيها طبيعة مهنته[1].

إن محافظ الحسابات على العموم، مسئولا مسئولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وتنقسم مسؤوليته إلى ثلاثة أشكال مسئولية مدنية، جنائية وتأديبية :

– مسئولية مدنية : (Responsabilité civile) إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

– مسئولية جنائية : (Responsabilité pénale) قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

– تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة .

– عدم احترام سر المهنة .

– مسؤولية تأديبية : (Responsabilité disciplinaire) إذا أخل المحافظ، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يواجه المعني بالأمر إنذارا، أو توبيخا، أو التوقيف المؤقت عن مزاولة النشاط إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة[2].

ولقد إرتأينا في تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المسؤولية المدنية و التأديبية في المبحث الأول، المسؤولية الجزائية في المبحث الثاني.

---

[1]- عبيد سعد شريم– لطف حمود بركات ، **مرجع سبق ذكره**، ص 37– 85 بتصرف

[2]- محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص 37 بتصرف

المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

إن المسؤولية المدنية (المطلب الأول) هي مركز قانوني على الشخص، عندما يتعلق بإلتزام عقد على تنفيذ هذا الإلتزام أو أن يكون تقصيريا، إذا تناول الإخلال إلتزاما يفرض على الكافة عدم الإضرار بالغير، أما المسؤولية التأديبية (المطلب الثاني) فتكون بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني، والتي تنظمها القوانين الخاصة بمزاولة المهنة.

المطلب الأول: المسؤولية المدنية

تنقسم المسؤولية المدنية إلى قسمين، مسؤولية تقصيرية ومسؤولية عقدية، فالمسؤولية العقدية هي التي تترتب على الإخلال بإلتزام مترتب عن عقد صحيح، أي أنه يشترط لقيامها شروط معينة، وهي أن يرتبط الدائن والمدين بعقد صحيح، وأن يخل المدين بإلتزام ناشئ مباشرة عن هذا العقد، بالإضافة إلى ذلك أن يترتب على هذا الإخلال ضرر للدائن أو لخلفه العام، وأن تقوم علاقة سببية بين الإخلال بالإلتزام وبين الضرر. أما المسؤولية التقصيرية فهي التي يرتبها القانون على الإخلال بإلتزام قانوني مقتضاه ألا يضر الشخص غيره بخطأ أو تقصير منه، وكما هو معروف فهي تقوم كذلك على خطأ وضرر وعلاقة سببية بين الخطأ والضرر[1] وفقا لنص المادة 124 من القانون المدني الجزائري[2] التي تنص " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، و يسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض".

هذا ولم يجمع الفقه على موقف واحد فيما يتعلق بتحديد طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات هل هي عقدية أم تقصيرية، ويرجع سبب عدم الإجماع إلى عدم حسم طبيعة العلاقة بين المحافظ والهيأة التي يراقبها سواء من الفقه أو التشريع، لكن أغلب الفقهاء يؤكدون على الطبيعة التقصيرية لمسؤولية محافظي الحسابات، وهذا ما سار عليه القضاء في فرنسا، لكن لايمكن إنكار رأي الأقلية من الفقهاء الذين أبقوا على التصنيف العقدي المسؤولية محافظي الحسابات في مواجهة الشركة والشركاء، والناشئة عن توظيفه، والتقصيرية في مواجهة الغير، وهم أصحاب النظرية المختلطة لعلاقة المحافظ بالشركة.

---

[1] علي علي سليمان: النظرية العامة للالتزام، **مصادر الالتزام في القانون المدني**، (ط7)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2006، ص: 113.

[2] القانون رقم 05-10 المؤرخ في20 يونيو2005 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 المؤرخ في1975سبتمبر 26المتضمن القانون المدني، ج.ر عدد 44.

كما أن المشرع لم يولي أية أهمية للأساس القانوني الذي تبنى عليه مسؤولية المحافظ أو المحافظين سواء عقدية أو تقصيرية، بل تجاوزها مبتعدا بذلك عن النقاشات والمشادات الواقعة بين الفقه حول أساسها، لأنه في كلتا الحالتين فإن مصدر إلتزام محافظ الحسابات هو القانون، أو ما يعرف في الفقه الحديث بالمسؤولية القانونية، ومعناها أن مسؤولية محافظ الحسابات تجد أساسها في القانون سواء المنظم للمهنة أو القانون التجاري، لأن كلاهما معا يشكلان نظام قانوني، وينظمان مهنة المحافظ من جميع الجوانب والنواحي.[1]

موقف المشرع الجزائري قد تبناه من خلال نص المادة 22 من القانون المنظم للمهنة، إذ جاء فيها: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و إنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به." وبذلك يكون المشرع الجزائري قد رجح أساس المسؤولية التقصيرية في علاقة محافظي الحسابات بالشركة أو الغير على حد سواء، وهذا تقريبا موقف الفقه الجزائري كذلك.[2]

الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية

إن الحديث عن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يقتضي علينا البحث في طبيعة هذه المسؤولية ومدى إرتباطها بالقواعد العامة والقول بهذه المسؤولية لابد من توافر أركانها من خطأ وضرر والعلاقة السببية

أولا: الخطأ

على الرغم من أن الخطأ ركن من أركان المسؤولية المدنية وقد إعتمده المشرع كأساس لقيام هذا النوع من المسؤولية، سواء في المادة 61 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة بقولها: "...عن الأخطاء التي يرتكبها..." ، أو حتى في المادة 715 مكرر 14 من ق.ت التي نصت:" ... عن الأخطاء واللامبالاة ... "، هذا من جانب، ومن جانب أخر وحتى في القانون المدني بإعتباره الشريعة العامة، لا يوجد تعريف للخطأ في الشق المخصص للمسؤولية المدنية تحت عنوان الفعل المستحق للتعويض، لأن المادة 124 من هذا القانون لم تأت بتعريف للخطأ وإكتفت بالقول أن كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض، هذا عن الخطأ بصفة عامة، أما عن

[1] - معيزي خالدية، **المرجع السابق**، ص 26-28.

[2] – طيطوس فتحي، **المرجع السابق**، ص 50.

الفصل الثاني

مسؤولية محافظ الحسابات

خطأ محافظ الحسابات الذي يوجب مسؤوليته المدنية فقد عرفه بعض الفقهاء على أنه إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، أو هو الخطأ الذي يرتكبه أو يقوم به رجل فن الذي يقدم خدمة، ومن هذا المنطلق وبما أن محافظ الحسابات ملزم بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها وتحقيق موجوداتهما وإلتزاماتها، كما لا يغفل عن مراجعة ميزانيتها وحساباتهما، ويراقب مدى إحترامها للنصوص القانونية المنظمة للشركات والمؤسسات وإلتزامها بالأنظمة الأساسية لهذه الأخيرة، وعليه أن يبذل في ذلك عناية الرجل الحريص المتبصر صاحب المهنة، وبالتالي عليه كنتيجة لذلك إخطار الجمعيات العمومية ومجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الهيئات المكلفة بالمداولة، وأحيانا إخطار حتى وكيل الجمهورية عن الأخطاء والمخالفات التي يكتشفها أثناء قيامه بعمله الرقابي، ومن هنا يكون محافظ أو محافظوا الحسابات مسؤولين مدنيا سواء اتجاه الشركة، أو الغير عن الأخطاء والمخالفات والتجاوزات الحاصلة من القائمين بالإدارة في حسابات الشركة ودفاترها، لأنهم لم يبذلوا العناية المطلوبة والتي تقتضيها أصول مهنتهم[1].

كما تقوم مسؤولية محافظ الحسابات عندما لا يقوم بواجبه الرقابي على أتم وجه وكما ينص عليه القانون، وهذا ما سينعكس سلبا على حياة الشركة ومستقبلها، وكمثال على هذه الحالة عدم الكشف عن المخالفات والأخطاء التي إطلع عليها المحافظ خلال قيامه بعمله الرقابي مما يجعل الشركة أو المؤسسة تبدو في وضعية مريحة ومظهر مالي حسن، مما يسبب أضرار للغير المتعامل معها وحتى الشركاء في بعض الأحيان، لأنه إذا حدث وأن طرحت هذه الشركة أسهم أو قيم منقولة من أي نوع للتداول فستلقى هذه الأخيرة رواجا كبيرا في السوق بسبب الصورة المزيفة عن الشركة والذي حدث جراء المعلومات الكاذبة المنشورة عنها، والتي وافق عليها محافظ الحسابات، لذلك قضي بمسؤولية المحافظ الذي لا يقدم تقرير كافي وصحيح عن الميزانية للشركاء في الجمعيات العمومية والذين هم بصدد إعتماد هذه الميزانية، فيقترح عليهم إعتمادها رغم علمه اليقين بعدم صحة البيانات التي تضمنتها أو حتى نقصها، أو المحافظ الذي لم يرفض الإشهاد تماما رغم هذه المعطيات.[2]

وبما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة الجديد أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة بخبراء مهنيين أو مساعدين لحسابه وتحت مسؤوليته، فيعد إذن بموجب ذلك مسؤولا مدنيا إذا إرتكب أحد أعوانه خطأ ترتب عنه المسؤولية المدنية[3]، كما قد يسأل المحافظ عن تعويض الأضرار التي

---

[1] - علاوي عبد اللطيف، **المرجع السابق**، ص 134-135.

[2] - المرجع نفسه، ص 137-138.

[3] Patrick DE CAMBOURG, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis Lefebvre, 2011/2012, p473.

قد تنشأ عن تدخله في الإدارة، أو إفشاء أسرار الشركة، أو إذا ترك عمله تجاه الشركة في وقت غير مناسب أو بقصد الأضرار بها. [1]

ثانيا: الضرر

إن من بين الميزات الخاصة التي تنفرد بها المسؤولية المدنية عن باقي الأنواع هو أنها مسؤولية تعويضية، أي بمعنى لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هذه المسؤولية، بل يجب أن يصاحب وقوع هذا الخطأ حدوث ضرر بسبب هذا الخطأ، وذلك وفقا للقواعد العامة في القانون المدني، هذه الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية، ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكدا أي أنه قد حصل ووقع حقا، وذلك في حالتين إما بفقدان المتضرر للكسب، أو لإصابته بالخسارة، ويكون الضرر مؤكدا إذا كان محقق الوقوع سواء في الحال أو حتى في المستقبل.[2]

كذلك من بين مميزات الضرر هو أن يكون حال وحقيقي، والضرر من هذا المنطلق نوعان، إما أن يكون ماديا أم معنويا، فالأول يصيب الشخص في ممتلكاته وماله، أما الثاني فيصيبه في عاطفته وشعوره ولو أن هذا الأخير لا يمكن تصوره في خطأ محافظ الحسابات لصعوبة تحققه، إذ وفي الغالب الأعم يتسبب خطا المحافظ في ضرر يتمثل أساسا في ضياع فرصة للربح أو حق للتقليل من الخسائر، أو إلحاق خسارة بالذمة المالية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أو الغير الذي تعامل معها بسبب تقاريره، لكن هذا ليس معناه أنه لا يوجد أصلا ضررا معنويا أو أدبيا، لأنه وفي حقيقة الأمر قد يتحقق هذا النوع من الأضرار إذا ما قام محافظ الحسابات على سبيل المثال، بتقديم تحفظات أو حتى القيام برفض المصادقة على حسابات الشركة بحجة أنهما تخلو من المصداقية وبعيدة كل البعد عن الشرعية، في حين أن ذلك غير صحيح، ففي هذه الحالة فهو بعمله هذا يسبب تشويها لسمعة المديرين والقائمين بالإدارة وشبهة وريبة في أعمالهم، وبذلك يسبب لهم ضررا أدبيا، هذا فيما يخص مميزات الضرر بصفة عامة وموجزة. أما فيما يخص تقدير التعويض عن هذه الأضرار أو الضرر الحاصل حيث يرى بعض الفقه أن ذلك التقدير تحيط به كثير من الصعوبات والعراقيل، لكن بالرغم من ذلك فإذا كانت تصاحب هذا الضرر بعض الدلائل والوقائع المرتبطة به فذلك سيسهل الأمر في تقديره، فمثلا عدم قيام محافظ الحسابات بالكشف في تقاريره عن الإختلاسات والتبديد لأموال الشركة بصفة غير قانونية و مشبوهة مما

[1] – دحموش فايزة، **المرجع السابق**، ص 113.

[2] – معيزي خالدية، **المرجع السابق**، ص64-63.

عرضها إلى خسارة مالية تقدر بثمن معين و معلوم يوازي الأموال المختلسة والمبددة، ومن هنا يكون التعويض عن الضرر في هذه الحالة يتماشى وقيمة الأموال المختلسة.[1]

ثالثا: العلاقة السببية وانتفاء المسؤولية

العلاقة السببية هي الركن الذي يجمع ما بين الخطأ و الضرر، لابد من توافر علاقة سببية بين الخطأ والضرر بحيث يكون الضرر ناشئا عن ذلك الخطأ وحده، أي يكون السبب المباشر للضرر ولا يعود إلى سبب أجنبي كالقوة القاهرة، فلا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات المدنية إلا إذا أثبت المتضرر أن الضرر الذي لحقه ناجم عن خطأ محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه، فيجب بصفة أساسية توافر العلاقة السببية بين خطأ المراقب والضرر الحاصل حيث نص المشرع في م 2/61 من القانون 01-10 المتعلق بالمهنة: " يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون". فقد إشترط المشرع أن يكون الضرر الناتج عن خطأ محافظ الحسابات وبإنتفاء هذه العلاقة تنتفي مسؤوليته المدنية.[2]

وتعرف العلاقة السببية على أنها مجموعة العوامل الإيجابية والسلبية التي تساهم في إحداث النتيجة أو الضرر.

فيجب على المدعي إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الحاصل ،حيث غالبا لا يقع الضرر إلا بخطأ محافظ الحسابات فقط بل حتى من أخطاء المسيرين أو الأجراء فالقضاء يقوم هنا بتقسيم المسؤولية أو يقوم بتقرير مسؤولية تضامنية أو يقرر بأن العلاقة السببية غير موجودة فإثبات العلاقة السببية أمر صعب، فغالبا لا يكون خطأ محافظ الحسابات المسبب الوحيد للضرر، بل يكون متكافئا مع أخطاء المسيرين، فأمام صعوبة تقدير العلاقة السببية يمكن للقاضي أن يحكم أن محافظ الحسابات لم يتسبب إلا في فوات فرصة وضع حد الأخطاء المسيرين.[3]

هذا وأنه يوجد عدة نظريات فقهية تحاول تحديد نطاق الرابطة السببية، منها نظرية تعادل الأسباب مفادها أن الضرر يحدث نتيجة عدة أسباب لا يمكن أن نفرق بينها لأنها كلها تكون متعادلة ومتكافئة، ونظرية السبب المباشر أي تعتد بالسبب الأخير الذي جاء مباشرة بعده الضرر، ونظرية السبب المنتج حيث السبب المنتج هو كل تصرف يكون بإمكانه إحداث مثل ذلك الضرر الذي أصاب المضرور،

[1] –طيطوس فتحي، **المرجع السابق**، ص 153-154.

[2]- بدي فاطمة الزهراء، **المرجع السابق**، ص 119-120.

[3] – المرجع نفسه، ص 120.

فالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات قد تكون نسبية إذا ساهم خطأه في حصول الضرر إلى جانب أخطاء المسيرين.

لا يسأل محافظ الحسابات عن الأخطاء التي يرتكبها محافظي الحسابات السابقين للشركة و مع ذلك يلزم بالكشف عنها للجمعية العامة من أجل تصحيحها و إذا كانت لهذه الأخطاء صفة التجريم وجب عليه إخطار وكيل الجمهورية و إلا إعتبر متواطئا فيها مما تترتب عليه مسؤوليته فيها، كما لا يسأل محافظ الحسابات في المخالفات التي تحدث بعد إنتهاء خدماته لدى الشركة ما لم يكن قد ساهم في وقوعها.[1]

وقد منح المشرع للمحافظ إمكانية التخلص من المسؤولية وذلك إعمالا للقواعد العامة للمسؤولية المدنية، بسبب غياب نصوص خاصة بالنسبة لمسؤولية المحافظ، ومن هذا المنطلق فإن الحديث عن أسباب نفي المسؤولية لا يعني أبدا شروط التخفيف منها، حيث أنه لا يمكن التخفيف من مسؤولية محافظ الحسابات ولا حتى الإعفاء منها، لأن إلتزاماته محددة بنصوص قانونية ولا يجوز مخالفتها، لأن ذلك يعتبر من النظام العام. والحديث عن أسباب النفي ما هو إلا مستوحى من القواعد العامة، نتيجة أنه في هذه الأحوال يتحقق ما معناه إنتفاء خطأ المحافظ، مما يجعل سببا أخر كان محدثا للضرر ومن ذلك:

أ- القوة القاهرة: تعتبر القوة القاهرة و على حد تعبير الفقه الإستثناء الممتاز والذي يعفي صراحة محافظ الحسابات من المسؤولية المدنية، ولو أن ذلك مرتبط ببعض الشروط الخاصة والتي أهمها دوام أثار القوة القاهرة نظرا لأن مهام المحافظ تتسم بالإستمرارية والدوام، ومثال ذلك ضياع وثائق ومستندات حسابية لا يمكن للمحافظ القيام بمهامه على أتم وأحسن وجه من دونها، وفي هذه الأحوال عليه تقديم تقرير ينوه فيه عن التحفظات المناسبة.

ب – خطأ الغير: كما سبق وأن تطرقنا أن محافظ الحسابات لا يكون مسؤولا عن أخطاء غيره إلا إذا كانوا يعملون تحت إشرافه و مسؤوليته كمساعديه، أما البقية من مسيرين وقائمين بالإدارة فيعتبرون هم المسؤولين عن أخطائهم، على الرغم من أن محافظ الحسابات هنا ملزم بإتخاذ بعض التدابير والإجراءات، سواء بإعلام القائمين بالإدارة ولفت نظرهم للتجاوزات الحاصلة، وفي حالة الإستمرار عليه إبلاغ الهيئات المشرفة على الشركة كالجمعية العمومية.

[1] –المرجع نفسه، ص 120-121.

ج – خطأ المتضرر: كذلك يعتبر خطأ المتضرر من دوافع إبعاد المسؤولية عن محافظ الحسابات، متى أثبت هذا الأخير أنه لولا خطأ هذا المتضرر لما كان هناك ضرر، مثل إهمال الشركة وتهاونها في تقديم حساباتها قد يؤدي إلى حدوث إختلاسات بداخلها، حتى ولو لم يقدم محافظ الحسابات تقريره في هذا الشأن.[1]

الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية

نتطرق في هذا الفرع إلى الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية ثم إلى الخصوم في هذه الدعوى.

أولا: الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية:

إن مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظة الحسابات لم تنص على الهيئة المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية، مما يسمح لنا أن نقول بان هذه الدعوى تخضع للمبادئ العامة التي تنظم الإختصاص النوعي والإقليمي في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بالنسبة للاختصاص الإقليمي، فطبقا للقواعد العامة، الاختصاص يعود إلى المحكمة التي يقع في دائرتها الموطن المهني لمحافظ الحسابات أو شركة محافظة الحسابات كما إعتبر من الممكن أن يطبق نص المادة 46 من قانون الإجراءات المدنية الجديد، و ذلك بجعل الإختصاص الإقليمي للمحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار لكن الواقع العملي في فرنسا جرى أن يعود الإختصاص إلى المقر الاجتماعي للشركة المعنية بالرقابة، أما بالنسبة للإختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري وضع المعيار العضوي لتحديد الإختصاص النوعي، وبتطبيق هذا المعيار فإن الإختصاص النوعي يعود إلى القضاء العادي، أما من حيث تحديد القسم المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية فإنه مادام أن محافظ الحسابات ليس بتاجر فدعوى المسؤولية المدنية يمكن أن ينظر فيها القسم المدني، مع أنه لا يوجد أي مانع في أن ينظر فيها القسم التجاري، إذ لايوجد إختصاص نوعي بين الأقسام.[2]

وفي الأخير ما يمكن الختم به وهو أن دعوى المسؤولية ضد محافظي الحسابات تنقضي بطريقين، إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، مع الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في متابعة محفظي

[1] طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 59–61.

[2] - دحموش فايزة، **المرجع السابق**، ص.ص 121122.

الحسابات عن خطئهم في إعداد التقارير والمصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء، أو حق الغير المتعامل معها في رفع هذه الدعوى، هذا طريق، والطريق الثاني هو التقادم وبما أنه لم يتطرق له القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، فلا مجال لمد إعمال أحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين أو الهيئة الإدارية، وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بإنقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار حسب المادة 133 المعدلة من القانون المدني والتي فإنها تنص على أنه "تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار".[1]

ثانيا: أطراف الدعوى

تقتصر القائمة المتضمنة الأشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى التعويض المدنية ضد محافظ الحسابات الذي ثبتت مسؤوليته على :

أ- الشركة : بإمكان الشركة تحريك الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبتها في حالة ارتكابه الأخطاء أحدثت أضرارا بها، ويقوم رئيس مجلس الإدارة تطبيقا لنص المادة 1/638 من ق.ت.ج أو رئيس مجلس المديرين تطبيقا لنص المادة 652 من القانون نفسه حسب الحالة بتمثيل الشركة أمام الجهات القضائية، وفي حالة تصفية الشركة يقوم المصفي بتمثيلها كما هو معمول به قانونا بناء على نص المادة 767 من ق.ت.ج.

وترفع دعوى الشركة بقرار تصدره الجمعية العامة للمساهمين تعين فيه من يقوم بمتابعة الدعوى باسمها، فيمكن أو توكل ذلك إلى مجلس الإدارة أو تقوم بتعيين وكيل خاص لمباشرتها بإسمها الخاص.[2]

ب- الشركاء: يحق للشريك الذي لحقه من جراء عمل محافظ الحسابات ضرر يختلف بطبيعته عن ذلك الذي أصاب الشركة، أن يرفع دعوى فردية ضد محافظ الحسابات مطالبا فيها إياه بجبر الضرر، كما يحق وفي نفس السياق للمساهم الذي أقدم على شراء أسهم الشركة المطروحة للبيع بعد الإطلاع على تقرير المحافظ، والذي أوهمه بهذا التقرير بصورة خاطئة وغير حقيقية عن المركز المالي للشركة، والدعوى الفردية التي يرفعها شخص المتضرر وحده تبقى مشروطة بشخصية الضرر وإختلافه عن الضرر الذي يلحق بالشركة إن وجد.[3]

---

[1]- شريقي عمر: **التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص145.

[2]- بن جميلة محمد، **المرجع السابق**، ص.ص 122-121.

[3]- علاوي عبد اللطيف، **المرجع السابق**، ص 146.

ج- الغير: الغير الذين من المحتمل أن يباشر دعوى ضد محافظ الحسابات هم دائني الشركة أو الدائنين الشخصيين للشركاء. بالنسبة لدائني الشركة فيمكن لهم أن يرفعوا دعوى مباشرة ضد محافظي الحسابات لتعويض الأضرار التي تولدت عن خطئه نتيجة لإخلاله بواجباته ومن جهة أخرى كنتيجة للضرر الخاص نتيجة إفلاس الشركة، و ذلك مادام الوكيل المصفي لم يبادر برفع دعوى ضد المحافظ، أما بالنسبة لدائني الشركاء فيحق لهم رفع دعوى المسؤولية فقط في حدود حقوق الشركاء المدينين.[1]

د- محافظ الحسابات: ترفع دعوى المسؤولية المدنية للتعويض عن الأضرار التي حدثت، سواء للشركة أو الغير أو الشركاء ضد من تسبب فيها، وهو الطرف الأخر في العلاقة أي محافظ الحسابات، والأمر سيان سواء كان هذا الأخير شخصا طبيعيا، أو حتى شخصا معنويا فلا إشكال، ما دام أن المشرع كان صريحا وواضحا في حكمه على تحمل تبعة الأعمال الشخصية للمحافظ حتى ولو كان منظما إلى شركة محافظة الحسابات.[2]

المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية

إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية اللتان أقرهما المشرع في حق محافظ الحسابات، قام بتدعيم هاتين الأخيرتين بمسؤولية أخرى هي المسؤولية التأديبية حتى يضبط تصرفاته إتجاه عمله ومهنته، لذلك يصطلح على هذه المسؤولية أيضا بالمهنية بما أنه يمارس مهنة حرة ويتقاضى مقابلها أتعاب.

تختلف المصطلحات التي يعبر بها عن المسؤولية التأديبية، إلا أنها تؤدي كلها إلى نفس المعنى، فمنها المسؤولية التأديبية أو المهنية أو الأخلاقية، هذا باللغة العربية ويكون إستعمال المسؤولية الأخلاقية عندما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في إطار أخلاقي يتحدد بالأحكام دون التعدي عليها، أما مصطلح المسؤولية المهنية فيرمي إلى تعزيز الطابع التقني لها، والمسؤولية التأديبية مرتبطة بمواجهة ما ينشئ من خرق للقواعد التي تنتهك بها أصول المهنة، أما باللغات الأجنبية فكلها مستخلصة من اللغة اليونانية القديمة.

وتجد المسؤولية التأديبية أساسها من الصلة القائمة بين المهني والمهنة المنظمة التي يمارسها، مما ينشئ الرابطة من جهة بين السلوك المثالي الواجب توافره في المنظم إلى المهنة، ومختلف تصرفات المهني ومدى الإنطباق بينها، وإذا تبين إختلاف بين السلوكين فما هو إلا لتحديد درجة الإنحراف عن

[1]- دحموش فايزة، **المرجع السابق**، ص 123.

[2] – علاوي عبد اللطيف، **المرجع السابق**، ص 147.

الإلتزام بالواجبات المهنية والإستجابة للمتطلبات الأخلاقية، مما يعرض المهني إلى مواجهة المسؤولية التأديبية، ونتيجة لها العقوبة المقررة لها.

ويكون نطاق السلوك المنحرف للمهني إما فعلا أو إهمالا، لأن المخالفة التأديبية ما هي إلا تصرف إقترفه المهني ونتج عنه إخلال وانتهاك لواجباته المهنية سواء كان الإخلال إيجابيا أو سلبيا، غير أنه يمكن إمتداد المسؤولية المهنية إلى ما يتعدى القواعد المهنية وواجباتها، بحيث تتأثر كلما سلك المنتمي إلى المهنة سلوكا يمس كرامة المهنة وشرفها، بل وحتى وإن مس كرامته كشخص خارج نطاق المهنة، ومن ثم فالعقوبة التأديبية تكون نتيجة الإخلال بالأسس التنظيمية والأخلاقية أثناء تأدية المهام المتعلقة بالمهنة وخارجها، أي حتى في سلوكه كفرد من أفراد المجتمع، أي أن التأديب يلحقه كفرد من المجتمع المهني، وكفرد من المجتمع ككل.[1]

الفرع الأول: الخطأ التأديبي

لم ينظم المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى أحكام المسؤولية التأديبية المحافظ الحسابات وإكتفى بإقرارها فقط حيث أنه لم يتطرق إلى طبيعة الأخطاء التأديبية ولا إلى مختلف العقوبات الممكن توقيعها على محافظ الحسابات، لكنه تدارك الأمر وملأ هذا الفراغ في نص المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد وذكر العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.[2]

لكن المشرع لم يقم بتعريف الخطأ المهني الذي يرتب المسؤولية التأديبية في إطار القانون المنظم للمهنة 10-01، وقام بالنص على ذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10[3] الذي بين فيه أنواع الأخطاء المهنية المرتكبة ودرجتها والعقوبات التي تقابلها، حيث وفي مادته 02 عرف الخطأ المهني على أنه كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر من محافظ الحسابات، وسواء صدر هذا الفعل عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية على لجنة مختصة تؤسس خصيصا لذلك في المجلس الوطني للمحاسبة

[1] فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص.ص439-438.

[2] بن جميلة محمد، **المرجع السابق**، ص 125.

[3] -المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر عدد 03، الصادرة بتاريخ 16 يناير 2013.

تدعى بلجنة الإنضباط، كما تعد هذه الأخيرة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى، و تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من قبل محافظ الحسابات.[1]

أما فيما يخص تحديد الأخطاء وتصنيفها فقد تكفل به المرسوم 13-10 المذكور آنفا، فقد حددت على أنها أخطاء مهنية من الدرجة الأولى : التصريح بمراجع كاذبة – تصريح بالإنتماء إلى الغرفة الوطنية خلال ممارسة الوظيفة – الإنتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المحافظ كتابيا أو شفاهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم – نقص الإحترام إتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الثانية هي: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى – رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة – فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به – الغياب المهني عن حضور إجتماعين للجمعيات العامة وللإنتخابات أو عدم تمثيله – عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في حالة حضورها.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الثالثة فهي: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية – خطأ في الإحتفاظ بالأرشيف – إستعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته – عدم دفع الإشتراك المهني – عدم إكتتاب عقد تأمين – مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المحافظ مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات – إستعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه الغرفة الوطنية.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة فتشمل: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة – إفشاء السر المهني – إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها – تصرفات متعددة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة – ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف – ممارسة المهنة دون مكتب مهني.[2]

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية

في حالة إرتكاب محافظ الحسابات لأحد الأخطاء المهنية المرتبة للمسؤولية التأديبية فسيتعرض إلى المتابعة التأديبية ويتعرض إلى العقوبات التي أقرها المشرع والتي تختلف بإختلاف درجة الخطأ المرتكب من المحافظ.

1 –علاوي عبد اللطيف، **المرجع السابق**، ص 164.

2- أنظر المواد 09،08،07،06 من المرسوم التنفيذي 13-10.

أولا : الإجراءات المتخذة

إن أول مسألة تطرح في إطار تحديد إجراءات ممارسة المسؤولية التأديبية تتعلق بتحديد السلطة المكلفة بالمتابعة التأديبية، وبالرجوع إلى مختلف الأنظمة المهنية، نجد أنها تختلف في كيفية تبني شرعية العقوبة التأديبية، وهي ثلاثة أنظمة، فالنظام المهني يمنح للهيئات المهنية وحدها دون غيرها أن توقع الجزاء التأديبي مهما كانت خطورة الخطأ ومهما كانت جسامة العقوبة، لإعتبار بأن هذا المجتمع المهني كفيل بأن يضمن استقراره حمايته ذاتيا، دون حاجة إلى أي سلطة أخرى، فيسند إلى المهنيين ذاتهم إقصاء أو تأديب أي فرد من مجتمعهم لكي لا يلحق الأذى بالمصالح السامية للمهنة، وزوال مهنتهم بفقدان الثقة فيها، إلا أنه يعاب على هذا النظام بأنه منح السلطة في الحد من نشاط الأفراد و تطبيق عقوبات إلى أشخاص ليس لهم تكوين خاص بذلك، لأنهم ليسوا بقضاة، زيادة على أنه من المحتمل التعسف في إيقاع العقوبات، دون وجود أي سلطة تضمن تنفيذها، مما يؤدي إلى ممارسة فوضوية وموازية للمهنة، أي أنه بالرغم من العقوبات التأديبية يواصل الشخص ممارسة المهنة، بيد أن النظام المهني للتأديب يقابله النظام القضائي، أي يسند إلى القضاء الوطني مهمة تكييف الخطأ المهني لإصدار العقوبة التأديبية، ومن ثم فيصبح القاضي، زيادة على أنه مختص بالنطق بالعقوبة الجزائية وتقرير التعويض عن الدعوى المدنية، مؤهلا لتوقيع العقوبة التأديبية، غير هذا النظام هو الأخر كان محل نقد، إذ يتم تحويل مهام القاضي المؤسسة على الأحكام القانونية، إلى البحث في مدى تشكيل تصرفات لا يعتبرها القانون أخطاء، إلا أنها متعلقة بعرف المهنة وقواعدها، مما يخرجه عن المنطق القضائي، ويثقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني، وعليه يصبح لزاما على القاضي بأن يكون على دراية بكل الأحكام المهنية الخاصة بشتى المهن، وهو أمر مستحيل، كما أن تقدير تصرف المهني لا يمكن إلا لمهني مثله.

وفي سبيل تحقيق نوع من الضمانات المهني ولتفادي الإنتقادات الموجهة النظامين السابقين، ظهر النظام شبه القضائي الذي يتحقق بمجموعة من الإجراءات السابقة واللاحقة على النطق بالعقوبة التأديبية. وفي ذلك فتشترك هيئة مهنية وأخرى حيادية مستقلة عن المهنة. وتوجد ثلاث أساليب لعملها، فقد تلزم الهيئة التي أسند إليها إصدار قرار إيقاع العقاب إلى ما خلصت إليه الهيئة الأخرى في إثبات وجود الخطأ المهني، أو أنه بعد إيقاع العقوبة وقبل تنفيذها يسمح لمن كان محل عقوبة تأديبية أن يطعن في تلك العقوبة أمام الهيئة الأخرى.[1]

[1]- فنينخ عبد القادر، **المرجع السابق**، ص.ص 452– 453.

وهذا ما أخذ به المشرع الجزائري فحسب نص المادة 63 من قانون 10-01 المذكور أعلاه، حيث تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.[1]

وقد قد إعتبر المشرع في نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 13-10 أن لجنة الإنضباط والتحكيم هي الهيأة الوحيدة المؤهلة بالتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية، وذلك لما يمكنها أن تمارسه من مهام في إطار فض جميع النزاعات ذات الطابع المهني وهو ما إعتمده في النصوص التنظيمية، والمقصود بذلك النزاعات فيما بين المهنيين، وبين المهنيين وزبائنهم، وفي مواجهة الهيئات المهنية، والملاحظ أن هذه اللجنة، كغيرها من اللجان التي يضمها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجنة متنوعة الأعضاء بين مختلف المهن المحاسبية، أي تضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة، فإلى جانب ممثلين عن محافظي الحسابات، يجب تعيين ممثلين عن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ولا شك بأن هذه التشكيلة المهنية يتم استكمالها بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية، ومن ثم فقد راعى المشرع الجزائري مبدأ توازي الأشكال، بحيث أن الهيئة التي تمنح الإعتماد هي التي يمكنها أن تسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، بالرغم من إختلاف اللجنة التي تختص بالإعتماد عن تلك التي توكل إليها مهمة التأديب والتحكيم.[2]

ولم يسند المشرع الجزائري للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صلاحية متابعة المسؤولية التأديبية، بالرغم من أنها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعية والمعنوية المعتمدة والمؤهلة لممارسة المهنة، ومن صلاحياتها السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها وإحترام قواعدها وأعرافها، بالإضافة إلى الدفاع عن مصالح أعضائها وإستقلاليتهم. كما تقوم بالمساهمة في مختلف الأنشطة التشريعية، وتقوم بإعداد النظام الداخلي للمهنة، ومدونة أخلاقياتها، ويضاف إلى المهام السابقة، مهمة إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها، زيادة على ذلك يمكنها تمثيل المصالح المهنية إزاء الغير

[1] - بن جميلة محمد، **المرجع السابق**، ص 129.

[2] – فنينخ عبد القادر، **المرجع السابق**، ص453.

والمنظمات الأجنبية المماثلة، ولا تبين الأحكام الراهنة مدى إمكانية إسهامها في إبداء الرأي أو تمثيل مصالح المهنة أمام المجلس الوطني للمحاسبة، ويستحسن الإعتماد زيادة على ممثلين عن محافظي الحسابات، على إستشارة الغرفة أو إعدادها لتقرير يتم الإرتكاز عليه في إطار المسؤولية التأديبية، وإذا تمت إدانة محافظ الحسابات تأديبيا، فيجيز له المشرع الجزائري اللجوء إلى القضاء للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.[1]

والقرارات التي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة هي قرارات مركزية لأنها صادرة عن الوزير المكلف بالمالية، مثلها مثل رفض منح الاعتماد للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فيتم الطعن أمام القاضي الإداري المتمثل في مجلس الدولة، والذي يحكم ابتدائيا ونهائيا في الطعن الموجه في إطار العقوبة التأديبية، إذ يسمح لمحافظ الحسابات بممارسة الضمانات الكفيلة بعدم مواجهة التعسف في إستعمال السلطة، أو عدم شرعية القرار التأديبي، فيمكنه المطالبة بالتعويض أمام القاضي الإداري، إلا أنه ليس من مصلحته الحصول على تعويض بالقدر الذي يرمي طعنه إلى إلغاء القرار القاضي بالعقوبة التأديبية لعدم شرعيته، من أجل إعادة الإدماج مجددا في المهنة، ويكون دور القاضي في فحص مدى مشروعية القرار، وبالرغم من ذلك، فلا يكون للطعون الموجهة ضد القرارات التأديبية مبدئيا أثرا موقفا للتنفيذ.[2]

وككل دعاوى المسؤولية يتم تحريكها بناءا على شكوى المتضرر سواء الكيان المراقب أو من يمثله، إلى جانب كل من تضرر من تصرفه، أضف إلى ذلك، كل من له سلطة إتخاذ الإجراءات التأديبية، لاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة، وبالنسبة لهذا الأخير، فقد يتعلق الأمر بلجنة مراقبة النوعية، عندما تعاين مخالفات مهنية عند القيام بمراقبتهم، إلا أن الإشكال الواجب الفصل فيه يتعلق بتحديد من توجه له هذه الشكوى؟

يصدر القرار المتضمن العقوبة التأديبية يصدر عن الوزير المكلف بالمالية، وعلى ذلك فإن الشكوى توجه إليه، على أنه يتم إيداعها لدى لجنة الإنضباط والتحكيم، بما أنها من بين اللجان التي تشكل المجلس الوطني للمحاسبة والذي ينشأ تحت سلطة الوزير، غير أنه بالنسبة الباقي المهن الحرة، فإن الشكاوى يتم إيداعها لدى الهيئة الممثلة للمهنة.[3]

---

[1] – **المرجع نفسه**، ص454-453.

[2] – فنيخ عبد القادر، **المرجع نفسه**، ص454.

3-**المرجع نفسه**، ص455.

ثانيا: العقوبات المقررة

بالنسبة العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي إرتكبه تصاعديا فقد حددها المشرع في نص المادة 2/63 من القانون 10-01 كما بين على أي صنف من الأخطاء تطبق كل عقوبة في نص المادة 05 من المرسوم التنفيذي 13-10.

أ- الإنذار:

تعتبر عقوبة الإنذار من أخف الجزاءات الأدبية، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الأولى والمذكورة في نص المادة 06 من المرسوم 13-10، وتتضمن التحذير لإرتكاب الخطأ أو الوقوع في خطأ أشد مستقبلا كما يعتبر إنذار محافظ الحسابات أقل الجزاءات أثرا، ولا تأثير له على المركز الوظيفي ولو صدر بعد المحاكمة التأديبية.

ب- التوبيخ

تطبق عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثانية والتي حددتها المادة 07 من المرسوم 13-10 السابق، ويقصد بالتوبيخ إستنكار السلوك الذي إنتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله، ونجد أن التوبيخ أشد جسامة من الإنذار، والتوبيخ ليس مجرد لفت نظر لمحافظ الحسابات لما إرتكبه من مخالفات، وإلا تساوى مع الإنذار، وإنما هو إجراء مهين يحمل نوعا من التحقير والتشهير للمحافظ.[1]

ج- التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر

يعتبر التوقيف أكثر شدة من جزاءات الدرجة الأولى لأنها تمس المحافظ من الناحيتين المادية والمعنوية، مثل التوقيف عن العمل وهو عبارة عن تعليق النشاط لفترة وجيزة، ويحرم من خلالها المحافظ من الأجر وتتخذ من طرف الهيئة التأديبية التي يرجع إليها الاختصاص للنظر في موضوع الخطأ تبعا للإجراءات التأديبية المعمول بها، وقد قرر على الأخطاء من الدرجة الثالثة المحددة في المادة 08 من نفس المرسوم.

د- الشطب من الجدول

وتتضمن أشد الجزاءات درجة التي تلحق المحافظ نتيجة إخلاله بالإلتزامات المهنية، والمنع من مزاولة النشاط بشكل نهائي والذي يمثل أقصى جزاء تأديبي في سلم الجزاءات، وتطبق هذه العقوبة على

[1] – سامية بوعديس: **المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2015، ص34،35.

الأخطاء من الدرجة الرابعة والتي ذكرها المشرع في المادة 09 من المرسوم 13-10، ونظرا لخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، واللجوء إلى الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية إلا في حالة إرتكاب المحافظ لخطأ جسيم.[1]

[1] – بشير هدفي: **الوجيز في شرح علاقات العمل– علاقات العمل الفردية والجماعية**، ط2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2006، ص.ص91-92.

المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية

إن ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤوليتين المدنية أو التأديبية اللتان يخضع لهما محافظ الحسابات هو أن هذا الأخير لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات[1] : « لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون [2]» .

تنشأ المسؤولية الجنائية للمحافظ في حالة إرتكابه لأفعال تخالف نصوص التشريعات والقوانين، وتؤدي إلى إلحاق الضرر سواء بالعميل أو المجتمع ككل، فإذا إقترف المحافظ إحدى الجرائم المنصوص عليها قانونا، فإن المحافظ يمكن أن يسأل جزائيا ومدنيا في نفس الوقت من نفس العمل، إذا تحققت شروط إنعقاد كل مسئولية [3].

و بالتالي محافظ الحسابات مسؤول جزائيا عن أفعال جرمها قانون العقوبات، و مسؤول أيضا عن الجرائم التي نص عليها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و مسؤول أيضا عن الجرائم التي نص عليها القانون التجاري، والأساس القانوني لهذه المسؤولية يتضح لنا من خلال ما نص عليه المشرع صراحة في القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة في المادة 62 منه التي نصت : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني".

و التساؤل المطروح في هذا السياق هو: **متى يكون محافظ الحسابات فاعل أصلي و متى يكون شريك في الجريمة ؟ و ما هي الجرائم و الجزاءات المقررة له نتيجة مخالفاته الجزائية ؟**

لذلك سنحاول في هذا المبحث التطرق لمحافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة في (المطلب الأول) و محافظ الحسابات كشريك في الجريمة (المطلب الثاني)

المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقا للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة.[4]

1- الأمر رقم: 66- 156 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر عدد 84 المؤرخة في20 ديسمبر 2006.

2- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 134

3- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **مرجع سابق**، ص 88

4- معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 77

يعتبر الفاعل بوجه عام كل شخص يرتكب الجريمة فتتحقق لديه عناصرها المادية والمعنوية على السواء، وهو الأمر نفسه بالنسبة لمحافظ الحسابات كفاعل أصلي في أي جريمة يمكن أن يقترفها، ولا تقوم مسألة المساهمة تماما، لأن محافظ الحسابات يقدم على فعله لوحده ويتحمل مسؤوليته كاملة، وقد نص المشرع الجزائري على الفاعل الأصلي في المادتين 41 و45 من قانون العقوبات، وباستقراء النصين فإن محافظ الحسابات في هذه الحالة هو من يقوم بالعمل التنفيذي أو التحريض في إرتكاب الجريمة سواء كان مفردا أو مع غيره من مساعديه أو مسيري الشركة.[1]

لذلك سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بالقانون العام، وجرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بالقاعد العامة

إن محافظ الحسابات وهو يمارس مهامه الرقابية ليس بمنأى عن ارتكاب بعض الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، وذلك عند تكييفها حسب نشاطه باعتباره مهني محترف.[2]

أولا : جريمة التزوير في المحررات

لقد ذكرت المادة 216 ق.ع.ج بأن التزوير يكون إما بتقليد أو بتزييف الكتابة أو التوقيع، وإما بإصطناع إتفاقات أو نصوص أو إلتزامات أو مخالصات أو بإدراجها في هذه المحررات فيما بعد، وإما بإضافة أو بإسقاط أو بتزييف الشروط أو الإقرارت أو الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلقيها أو لإثباتها، وإما بإنتحال شخصية الغير أو الحلول محلها[3].

و يصدق القول على أن جريمة التزوير تقترف سواء بالفعل المادي كاملا، أي الجريمة التامة، غير أن المشرع الجزائري، وإحتياطا منه، يعاقب على الشروع في التزوير مثله مثل الجريمة الكاملة، ويعاقب صاحبها إلى جانب العقوبة الأصلية، بعقوبات تبعية.[4]

العقوبة في جريمة التزوير في المحررات التجارية تعتبر جنحة لأنه ناتج عن تزوير في المحرر، وهي عقوبة مخففة بالنسبة لباقي عقوبات التزوير الأخرى، حيث فرق المشرع لصفة مرتكب الجريمة، فعندما

1- هناء عبيدي، **المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات**، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، س ج 2015/2014، ص 44

2- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق** ، ص 145

3 بن جميلة محمد، **مرجع سابق** ص149

4- انظر، فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 364

يتعلق الأمر بـ م 228 ق.ع.ج [1] فالعقوبة هي الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 600 إلى 6 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين.[2]

و بتطبيق م 219 ق.ع.ج فالعقوبة هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار، ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على محافظ الحسابات بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في م 14 وبالمنع من الإقامة من سنة إلى خمس سنوات على الأكثر.[3]

ثانيا : جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات

هذه الجنحة نصت عليها م 376 من ق.ع.ج[4] ، وتقع جريمة خيانة الأمانة بعد إستلام الأموال بناء على أحد العقود المحددة في المادة 376 من قانون العقوبات، والتي يطلق عليها مصطلح عقود الأمانة، فيقوم الجاني بإختلاسها أو تبديدها، بل ويكفي مجرد إستعمالها لمصلحته أو مصلحة الغير إضرارا بمصلحة صاحبها، لإقترافه خيانة الأمانة، وتتمثل هذه العقود في الإجارة و الوديعة و الوكالة و الرهن و عارية الإستعمال، إلى جانب عقد المقاولة وإجارة الأشخاص، وإن لم يرد النص عليها حرفيا، إلا أنها مستخلصة من مضمون الركن الشرعي، لأنها عقود يستأمن عليها الشخص الذي تسلم إليه تلك الأموال، وفي تحديد مفهوم هذه العقود وأركانها يجب الاعتماد على القانون المدني في ذلك.[5]

ويمكن إثبات خيانة الأمانة بسهولة عندما يقوم محافظ الحسابات بإستعمال السندات و الأوراق والحسابات محل المراجعة لأغراضه و التصرف فيها دون وجه حق، ويصعب الإثبات عندما يقوم محافظ الحسابات بإستعمال وسائل مصاحبة للجريمة مثل إخفاء جزء من الأوراق المسلمة له أو يحصل على أرباح و علاوات لا حق له فيها من أي جهة بواسطة حسابات غير صحيحة.[6]

1- المادة 228 : يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 600 إلى 6000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، ما لم يكون الفعل جريمة أشد، كل من:

1) حرر عمدا إقرارا أو شهادة تثبت وقائع غير صحيحة ماديا،

2) زور أو غير بأية طريقة كانت إقرارا أو شهادة صحيحة أصلا،

3) استعمل عمدا إقرارا أو شهادة غير صحيحة أو مزورة.

2- أنظر، هناء عبيدي **مرجع سابق** ص 46

3- بن جميلة محمد **مرجع سابق** ص 149

4- أنظر هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 47

5- فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق** ، ص 372

6 -هناء عبيدي، **المرجع نفسه** ص 47

ويتحقق الركن المادي لجريمة خيانة الأمانة، من خلال الإفادة بالمال محل الخيانة وإستخدامه في غير السبيل الذي سلم لغرضه[1]، ويعاقب المشرع على الجريمة التامة والتي اكتملت جميع أركانها، إلا أنه لا يعاقب على الشروع في إرتكابها، والعبرة في ذلك أن خيانة الأمانة جريمة آنية بالإضافة إلى أن المال محل الخيانة بحيازة الجاني، الذي يكفي لإقترافه جريمته أو يحول طبيعة عقد الثقة إلى ملكية، وجريمة خيانة الأمانة هي جريمة إرادية تعتمد على القصد الجنائي لإكتمال عناصرها مع ضرورة تحقق الضرر عن إقترافها، ومن ثم فلا بد توافر سوء النية الإختلاس والتبديد أو الإستعمال، بحيث يكون الجاني على علم بأنه كان محل ثقة وبتصرفه سوف ينتهك الثقة التي وضعت فيه بالتصرف في ما ليس له حق فيه.[2]

ثالثا: جريمة النصب لمحافظ الحسابات

يعرف النصب على أنه الإستيلاء على شيء مملوك للغير بطرق إحتيالية بقصد تملكه، إذ تتم عملية الاستيلاء بفعل تسليم المجني عليه للمال بسبب إحتيال مخالف للواقع حمله على ذلك، وما يجب الإشارة إليه أن النصب لا يهدف إلى حماية حيازة المال فقط، مثلما تهدف إليه السرقة، إنما يرمي إلى حماية الملكية، والذي يتحقق بحماية الرضا في تسليم المال، لذا فالنصب هو إحتيال يدبره الجاني عمدا ليحمل الضحية على أن يسلم المال طواعية، وتعد جريمة النصب من جرائم الإعتداء على المال وتعرف هذه الأخيرة بأنها الجرائم التي تنال بالاعتداء أو تهدد بالخطر الحقوق ذات القيمة المالية.[3]

و لقد نص المشرع الجزائري على هذه الجريمة ويعاقب مرتكبها بموجب المادة 372 من قانون العقوبات[4]، و لقيام هذه الجريمة لابد من توافر الركن المادي، الذي يتمثل في إستعمال طريقة من طرق

1- طبقا لنص المادة 376 : كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل بأجر أو بغير أجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرارا بمالكيها أو واضعي اليد عليها أو حائزيها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 500 إلى 000 .20 دج.

ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر.

وكل ذلك دون الإخلال بما نصت عليه المادتين 158 و159 المتعلقتان بسرقة النقود والأوراق التجارية والمستندات والاستيلاء عليها من المستودعات العمومية

2 -فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق** ، ص 372

3- انظر، فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 370

4- المادة 372 : كل من توصل إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك وكان ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي خيالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشية من وقوع شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار وإذا وقعت

الإحتيال المنصوص عليها في المادة سالفة الذكر، و الركن المعنوي فيها بإثبات القصد الجنائي من خلال علم محافظ الحسابات بأنه يستعمل وسائل إئتمان ومصداقية الحسابات التي يدعيها غير حقيقية، وتتجه إرادته بإستعمال الوسائل التدليسية للحصول على قيم غير مشروعة مملوكة للغير.[1]

الفرع الثاني: الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات

تصنف جرائم محافظ الحسابات المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته إلى جرائم خاصة بممارسة وظيفته، وأخرى متعلقة بمهامه الرقابية.

أولا: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقا للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة [2]

بالنسبة للمسؤولية التي تقع على عاتق الشخص الطبيعي من المعلوم أن المشرع نص عليها صراحة سواء في القانون المنظم للمهنة أو القوانين الأخرى، أما بالنسبة لمسؤولية الجزائية التي تقع على الشخص المعنوي نجد أن المشرع لم يرتكز عليها بشكل واضح إلا ما نستشفه من خلال المادة 74 من القانون سالف الذكر التي تحدثت عن الممارسة غير الشرعية، وبالتالي نستنتج إمكانية مسائلة الشخص المعنوي (شركات محافظة الحسابات) عن المسؤولية الجنائية، أما بالنسبة لمساءلة محافظ الحسابات الذي تم تعيينه في الشركة بصفة إختيارية بالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية المنظمة لهذه المهنة لاسيما القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث أو القانون التجاري لم تكن هناك إشارة إلى إمكانية مساءلة المحافظ الذي يعين في الأنواع الأخرى من الشركات عن المخالفات التي قد يرتكبها أثناء تأدية مهامه وغالب الأمر أن هذا يعود إلى عدم إلزامية تعيينه، ومن البديهي إعتبار المحافظ الذي يعين بصفة إختيارية بناء على رغبة الشركاء يخضع للأحكام نفسها التي تطبق على الشركات الملزمة بتعيينه حيث لا يمكن أن نتصور إستبعاد مسؤوليته في حالة قيامها.[3]

الجنحة من شخص لجأ إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات مالية سواء لشركات أو مشروعات تجارية أو صناعية فيجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000 دينار.

و في جميع الحالات يجوز أن يحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من جميع الحقوق الواردة في المادة 14 أو من بعضها وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر.

1- أنظر هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 50 بتصرف

2- معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 77.

3- بن جميلة محمد **مرجع سابق** ص 135.

أ- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

جاء في نص المادة 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث على أنه: " يعاقب كل من يمارس مهنة.... ومحافظ الحسابات.... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة." أي لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 10-01، وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون، تسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه، ولقد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة والنزاهة.[1]

ونصت على ذلك المادة 829 من ق.ت.ج، حيث جاء فيها بأن: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة(6) أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا، أو يمارس، أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية." [2]

و الملاحظ على هذه النصوص توحي بأن هناك عقوبتان للتطبيق على الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظي الحسابات، لكن في الحقيقة هناك قاعدة واحدة واجبة التطبيق بالنسبة لهذه المخالفة وذلك تطبيقا لقاعدة أخرى مشهورة في القانون، وهي أن الخاص يقيد العام، ومنه العقوبة المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة هي الواجبة التطبيق، كما أن حالات التنافي تدخل في هذا السياق وتعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة محافظي الحسابات، لأنها بهذا الوصف تعد مخالفة بحد ذاتها، لأن المحافظ إذا ما واصل مهامه الرقابية وهو موجود في حالة من حالات التنافي ففي هذه الحالة يعتبر محافظا فعليا، والركن المادي لهذه الجريمة محقق بهذا الوصف دون الحاجة إلى القيام بأفعال وتصرفات تلحق أضرارا بالشركة أو غيرها، أما فيما يخص الركن المعنوي أو ما يعرف بالقصد الجنائي فهو ممارسة المهنة أو مواصلة القيام بها رغم علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك.[3]

1- بن جميلة محمد ، **مرجع سابق** ص 136.

[2] – معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 78

[3] - علاوي عبد اللطيف **مرجع سابق**، ص154 بتصرف

ب- جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات:

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص م 243 من ق.ع.ج[1]، وكذا ما جاء في نص م 74 فقرة ثانية من القانون المنظم للمهنة، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة[2].

يقتضي الركن المادي قيام عنصرين: إتخاذ إسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالإسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات آخر سواء كان حقيقي أو وهمي أو أي شركة محاسبية، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل المراقبة ولابد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الإسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية، أما بالنسبة للقصد الجنائي لهاته الجريمة، فيتمثل في الإضرار بالغير، وكذلك بأنه يعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة و يشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية.[3]

ويلاحظ أن المشرع قد رتب المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن إرتكابهم مثل هذه الجريمة، أما العقوبة المقررة لها فقد جاء بها نص المادة 73 من القانون المنظم للمهنة، بصفتها صورة من صور الممارسة غير الشرعية للمهنة، وهي من 500000 دج إلى 2000000 دج، وبالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنه وبضعف الغرامة في حالة العود.[4]

ج- جرائم عدم الملاءمة القانونية:

لمحافظ الحسابات دور كبير في مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف قمع كل حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعالة ومحايدة توجب أن يتمتع من يباشرها بالإستقلال في مواجهة من تباشر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الإستقلالية لمحافظ الحسابات في مواجهة الشركة وفي مواجهة مدرائها والتأكيد على إنتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته.[5]

1- المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري، حيث جاء فيها أن" :كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا، أو شهادة رسمية، أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها، أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة (3) أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500دج إلى 5000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين."

2- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 137 بتصرف

3 -أنظر هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 53 بتصرف

4 – معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 80

5-بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 137 بتصرف

ولقد نصت المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملائمة بقولها: « لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.

3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبان إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

4. الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم ».

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حالات التنافي و الموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري السالفة الذكر، حيث يتضح من خلال هذا نصها أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمات القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات الجنحية المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000 إلى 200.000 دج أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أيضا بأن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي أنه غير محترف وفي هذه الحالة نكون أمام مخالفتين: مخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالات التنافي القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ حسابات فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي و منه، يمكن تحديد الركن المادي لها الذي يتحقق بمجرد قبول المحافظ ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى ولو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، وذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة، أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء ارتكاب الفعل، ولقد نصت المادة 829 السالفة الذكر أن التصرف المعاقب عليه هو

التصرف العمدي لكن هذا لا يعني أن المشرع سيبحث في نية المحافظ وإنما يقصد بذلك العمد في ممارسة المهنة رغم علم هذا الأخير بوجود حالات التنافي المنصوص عليها صراحة في القانون[1].

ثانيا: جرائم محافظ الحسابات المرتبطة بوظيفته الرقابية

أ- جريمة إفشاء السر المهني:

من المعلوم أن المشرع الجزائري تطرق إلى ضرورة و وجوب كتمان السر المهني سواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات أو غيرها من المهن الأخرى منها ما هو منصوص عليه في قانون العقوبات ومنها ما نص عليها بموجب قوانين خاصة و/أو القانون التجاري، حيث تقع جريمة إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات إذا أفضى بالسر إلى أحد العاملين في الشركة أيا كانت درجته طالما أنه يفترض فيه الاطلاع بحكم عمله على المعلومات التي تعد سرا، كما تقع الجريمة إذا أفضى بالسر إلى أحد دائني الشركة أو إلى وكيل التفليسة.

1- أركان جريمة إفشاء السر المهني:

إن الأساس القانوني لجريمة كتم السر المهني تناولتها الفقرة الثانية من المادة 830 [2] من القانون التجاري، فتحيل إلى أحكام قانون العقوبات فيما تعلق بجريمة إفشاء سر المهنة، وبالخصوص المادة 301 منه، كما أن المادة 1/71 [3] من القانون رقم 01-10 السابق ذكره، تحيلنا أيضا إلى المادتين 301 و302 من نفس القانون السابق، وخلافا لهذا فكان المشرع الجزائري، سابقا، يحيل إلى أحكام المادة 301 السابقة فقط، ما يجب الإشارة إليه، أن إيقاع عقوبة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات ناتجة من خلال المادة 830 الفقرة الثانية، أما الفقرة الأولى فهي مخصصة لجنحة الإعلام الكاذب وعدم إفشاء السر المهني، والتي يطبق بشأنها عقوبة العقوبة السابقة، غير أن المشرع فضل بالنسبة لجريمة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات الإحالة إلى العقوبة المطبقة على جرائم إفشاء السر المهني المشتركة لمختلف المهن الأخرى، فالعقوبة ناتجة عن أحكام قانون العقوبات[4].

1- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 137

2- المادة 2/830 من القانون التجاري الجزائري لم تنص على العقوبات المقررة وأحالتنا هي أيضا على قانون العقوبات : « تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات »

3- المادة 1/71 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة الساري المفعول وذلك بقولها: « يتعين على.... ومحافظ الحسابات.... كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات »

4- انظر، فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 402

كما تم التأكيد على احترام السر المهني بموجب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15/04/1996، المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و بموجب نص المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري بقولها: «.... فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم [1]».

ولقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة 72 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث أن محافظ الحسابات غير مجبر على التقيد به في الحالات المنصوص عليها قانونا لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، عدم التقيد بالسر المهني بناء على إرادة موكليهم، و عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من هذا القانون[2].

ويتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بقيام الأمين بإفشاء السر في غير الحالات التي نص عليها القانون أو يجيز له الإبلاغ فيها، لأن المعلومات التي يتوصل إليها المحافظ أثناء أدائه لمهامه في الشركة تعد من قبيل الأسرار التي تظلها مظلة الحماية الجنائية[3]، فلابد أن يكون إفشاء السر للغير سواء بالقول أو الكتابة أو الإشارة، ولابد أن يكون الإفشاء من محافظ الحسابات كونه الإفشاء غير مرغوب فيه ويتنافى مع مبادئه الأخلاقية[4].

وتعد جريمة إفشاء السر المهني وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توافر القصد الجنائي لدى الأمين على السر، أي يجب أن يكون هذا الإفشاء إراديا وعن وعي ولا يكفي في ذلك الخطأ غير العمدي ولو كان جسيما ولا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك[5].

وبخصوص العقوبة يطبق نص المادة 1/301 من قانون العقوبات بقولها : « يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج الأطباء والجراحون و الصيادلة و القابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك»، بينما تنص المادة

[1] – بن جميلة محمد ، **مرجع سابق**، ص 140 بتصرف

2– انظر، بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص.ص 139-140

[3] - بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص.ص 139-142

4– هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 58

5– بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 139-142

302 من القانون نفسه فتنص على: « كل من يعمل بأي صفة كانت وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دينار، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاث أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار.

ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة.

وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر [1]»

ب- جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

يمكن لمحافظ الحسابات وهو يقوم بعمله أن يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة وغير صحيحة أو التصريح بهذه المعلومات، وهي فرضية شائعة أين يقوم القائمين بالإدارة بإعطاء معلومات غير صحيحة حول الشركة والمحافظ يدركها ويوافقهم عليها أو لا يقوم بتوعيتهم بشأنها[2]، حيث نص عليها المشرع التجاري من خلال م 830 [3] منه وهذا فيما يخص شركة المساهمة، ولم ينص عليها ق 10-01 المنظم للمهن الثلاث، حيث يقوم محافظ الحسابات إعطاء أو التصديق على حسابات ومعلومات غير صحيحة وكاذبة، والتي من شأنها تحقيق مصلحة له سواء كانت هذه المصلحة مادية أو معنوية، وتلحق ضرر بمصالح الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها [4]

يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من سلوك إيجابي يتمثل في قيام محافظي الحسابات بتقديم تقرير عن الوضعية المالية للشركة وبيانات أخرى بصورة مخالفة للحقيقة، يجب أن تكون هناك معلومات كاذبة، أعطيت أو أكدت من قبل محافظ الحسابات[5].

1- فنينخ عبد القادر، **مرجع سبق ذكره**، ص 403 بتصرف

2- علاوي عبد اللطيف، **مرجع سابق**، ص155

3- المادة 830 من القانون التجاري: " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة..."

4- هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 56

5- معيزي خالدية ، **مرجع سابق**، ص 85

ويجب أن يكون هذا الكذب متعلقا بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات أو تخمينات من محافظ الحسابات، كما أن المحافظ لا يتحمل المسؤولية إذا كان الكذب صادرا من طرف المدراء، ولا يشترط لوقوع الجريمة أن يكون إعطاء المعلومات قد تم بطريقة علنية كما يستوي أن يتم إعطاء المعلومات إلى المساهمين أو المدراء أو إلى الغير، والمقصود بالمعلومات تلك المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة مهما كان نوعها أما ما لا يتصل بمهمته فلا تقوم عنه الجريمة المنصوص عليها أنفا[1].

و يتحقق الركن المعنوي للجريمة إذا ما توافر عنصران وهما العلم والإرادة الحرة، وذلك بأن يكون محافظ الحسابات عالما بأن التقارير التي يقدمها بها معلومات وبيانات غير مطابقة للحقيقة، وأن إرادته تتجه إلى تقديمها إلى الجهة المختصة شريطة أن لا تكون هذه الإرادة مشوبة بعيب من عيوب الإرادة."[2]

أما عن العقوبة المقررة لهذه الجنحة فقد ذكرها المشرع الجزائري في نص المادة 830 فقرة أولى من القانون التجاري أن الجزاء يكون" الحبس من سنة إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة..." و يعاقب " بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين[3] "، محافظ الحسابات الذي يقوم بمنح عمدا أو بالموافقة على بيانات غير صحيحة، وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في حق الأفضلية في اكتتاب للمساهمين وهي حالة خاصة بذاتها[4].

ج- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

يخطر وكيل الجمهورية بالقضايا عن طريق تلقي البلاغات عن وقوع الجرائم و تلقي المعلومات والمحاضر والمستندات التي تبلغ إليه من الموظفين الذين يطلعون على وقوعها أثناء مباشرة مهامهم، ومن الضبطية القضائية و كذلك عن طريق الشكاوى المقدمة إليه من المواطنين أو عن طريق قاضي التحقيق وفقا للمادة 72 ق.إ.ج[5] عندما يتعلق الأمر بشكوى مصحوبة بإدعاء مدني.

رغم أن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الساري المفعول لم يتطرق إطلاقا لهذه الجريمة إلا أن القانون التجاري الجزائري نص عليها في المادة 715 مكرر 2/13 من : « ويطلعون، علاوة عنى ذلك،

1- بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 145

2- معيزي خالدية ، **مرجع سابق**، ص 88

3- المادة 825 ق. ت. ج

4- وزاني مليكة ، **مرجع سابق**، ص.ص 148، 149

5- الأمر 66-155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 ، ج.ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015.

وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها »، وعاقب عليها بموجب نص المادة 830 من القانون نفسه[1] بقولها : « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات.... أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها»[2].

ولتحقق الركن المادي لهذه الجريمة لابد من توافر العناصر التالية:

عدم الإبلاغ عن الأفعال المجرمة في الوقت المحدد: فمهمة محافظ الحسابات هي إطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم، وكشفها في الوقت المحدد، ولا يوجد اجتهاد قضائي جزائري يحدد هذه المدة أو يتطرق إليها، إلا أن القضاء الفرنسي ذهب إلى أن المدة من أسبوعين إلى خمسة (5) أسابيع كافية للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة، تؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة، وتبقى هذه المدة محل خلاف فقهي وقضائي متباين.

الأفعال المجرمة التي يجب الكشف عنها: محافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال وليس الإبلاغ عن الأشخاص لذا يجب عليه إبلاغ النيابة العامة عن الأفعال أو الحسابات المخالفة أما عن طبيعة المخالفات التي يجب على المندوب كشفها فإن الفقه قد حددها بتلك المخالفات التي تتعلق بتأسيس الشركة أو تسييرها، وتلك التي لها علاقة بحياة الشركة، أو التي لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات نفسه[3].

نص المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة ويفترض علم محافظ الحسابات بصفة الواقعة الجنائية هو بمثابة العلم بالوقائع لكن ليس علما بالقانون، وعلى كل حال فهذه الجريمة عمدية مما يعني عدم كفاية الخطأ غير العمدي و اتجاه إرادته إلى الامتناع عن الإبلاغ[4].

ويؤكد الواقع العملي أن محافظي الحسابات نادرا ما يطلعون وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في حين أن هذا الأخير كثيرا ما يتخذ إجراءات ضد مدراء الشركة.[5]

---

[1]-المادة 830 من الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري

2- انظر بن جميلة محمد ، **مرجع سابق**، ص 145

3- أنظر، معيزي خالدية ، **مرجع سابق** ص 95

4- انظر بن جميلة محمد ،**مرجع سابق** ص 145

5- انظر بن جميلة محمد، **مرجع سابق** ص 145

هذا بالنسبة للجنح والمخالفات التي يكون فيها محافظ الحسابات كفاعل أصلي في الجريمة ، ماذا عن الجنح و المخالفات التي يدخل فيها محافظ الحسابات كشريك مع المدراء؟، هذا ما سنتناوله من خلال المطلب الثاني.

المطلب الثاني : محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

كما هو معلوم أن الاشتراك في الجريمة يتعدد فيها الفاعلون، حيث يكون دور المشارك ثانويا في إحداث الجريمة، فتوصف مشاركته بأنها مشاركة تبعية، وهو الأمر نفسه بالنسبة لمحافظ الحسابات، حيث يكون دور المحافظ مقتصرا على خلق فكرة الجريمة في ذهن فاعليها دون أن يشارك في إحداثها على نحو أصلي أو تبعي.[1]

و طبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري فإنه " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل، أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك "، وكذا نص المادة 44 فقرة أولى من نفس القانون على أن: "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة "، والعبرة من التشديد في العقوبة المقررة للشريك أنه لولا الاشتراك لما اكتملت الجريمة.[2]

لذلك نحاول تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: نتطرق إلى مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات، وجرائم محافظ الحسابات كشريك.

الفرع الأول: مبادئ الإشتراك لمحافظ الحسابات

لقد حصر المشرع الجزائري هذا الاشتراك في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها وهو الأمر بالنسبة لمحافظ الحسابات كشريك في جريمة من جرائم المؤسسات، في حين يشمل الاشتراك في غالب التشريعات، لاسيما منها التشريعين المصري و الفرنسي فعل التحريض الذي اعتبره المشرع الجزائري عملا من أعمال الفاعل الأصلي، و الشريك على النحو الذي سبق لا يساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة و إنما يساهم فيها بصفة عرضية أو ثانوية، واختلف الفقه حول مسألة الوضعية القانونية للشريك مقارنة بالفاعل وانقسم إلى فريقين: فريق يقول باستقلالية مسؤولية الشريك عن مسؤولية الفاعل، وفريق يقول بتبعية مسؤولية الشريك المسؤولية الفاعل الأصلي، أما

1- هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 61

2- أنظر، معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 97

ما ذهب إليه المشرع الجزائري أخذ بتبعية الشريك للفاعل الأصلي تبعية كاملة من حيث التجريم وتبعية نسبية من حيث العقاب[1].

بالتالي نحاول أن نتناول في هذا الفرع الركن الشرعي و الركن المادي و الركن المعنوي للاشتراك من خلال ما يلي:

أولا : الركن الشرعي للاشتراك

إن الأساس القانوني لاشتراك محافظ الحسابات نصت عليه م 3/61 [2] من ق 10-01، كما نصت عليها المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري بقولها: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل، أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية، أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " ، وكذا نص المادة 44 فقرة أولى من نفس القانون على أن : "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة " والعبرة من التشديد في العقوبة المقررة للشريك أنه لولا الاشتراك لما اكتملت الجريمة.[3]

لا يثير هذا الركن صعوبات خاصة فيما يتعلق بالجرائم التي يرتكبها المدراء ويشترك فيها محافظ الحسابات، فالركن الشرعي للمساهمة بالتبعية يفترض عدم مشروعية فعل المساهم الأصلي أو الفاعل، وعدم مشروعية فعل المساهم الأصلي أو الفاعل يفترض أمرين : ضرورة أن يكون الفعل الأصلي من الأفعال التي يجرمها القانون أي أن يوجد نص يعاقب على الفعل، وانتفاء أسباب الإباحة، وبالتالي لا يسأل المحافظ عن الاشتراك في جريمة المدير إلا إذا كان الفعل المنسوب إلى هذا الأخير من الجرائم المنصوص عليها قانونا سواء ورد النص عليها في قانون العقوبات أم في القانون التجاري، ولما كانت هذه الجرائم في أغلبيتها جنحا فلا يسأل المحافظ إذا لم تتعد الجريمة نطاق الشروع إلا إذا كانت من الجرائم التي يعاقب المشرع صراحة على الشروع فيها، وتطبيقا لذلك لا يسأل المحافظ عن الاشتراك مثلا في الشروع في خيانة الأمانة الذي يرتكب من طرف المدير[4].

1- هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 62

2- المادة 3/61 "..ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"

3- أنظر، معيزي خالدية ، **مرجع سابق**، ص 97

4- انظر بن جميلة محمد، **مرجع سابق**، ص 152

ثانيا : الركن المادي للاشتراك

طبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري فإن العنصر المادي للاشتراك في جريمة ما هو، التحريض، المساعدة، أو المعاونة[1]، أي بتقديم العون لمرتكب الجريمة من قبل محافظ الحسابات، على شرط أن تبقى هذه المساعدة في حدود الأعمال التبعية أي التحضيرية للجريمة، فلا يمكن البدء في الشروع في تنفيذ الجريمة، والقانون لم يحدد الأعمال التي تعد من قبيل أعمال المساعدة، فأي عمل يرى المساهمون أنه ضروري لتحقيق أهدافهم، فالمساعدة التي يقوم بها محافظ الحسابات تتم بكل الطرق بدون حصر لهذه الطرق، بشرط أن تنحصر في الأعمال التحضيرية أو الأعمال المسهلة أو المنفذة للجريمة مثل المصادقة على حسابات خاطئة مع علمه بذلك، كما قد تكون هناك أعمال تحضيرية[2].

ثالثا : الركن المعنوي للاشتراك

ولكي يحاسب محافظو الحسابات لاشتراكهم في اقتراف جريمة معينة لابد من أن يكونوا قد شاركوا بملء إرادتهم، بمساعدة الفاعل الأصلي على اقتراف، أو محاولة اقتراف الفعل المجرم، مع علمه بأن هذا التصرف معاقب عليه قانونا، وهذا القصد الجنائي لابد أن يتوفر في الوقت الذي يقوم فيه بإتيان أفعال الاشتراك، من مساعدة، وعون، وتحريض لتسهيل ارتكاب جريمة القائمين بالإدارة.[3]

الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء

محافظ الحسابات يمكن أن يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به، و من ذلك مراقبة الحسابات، حيث يمكن لهذا الأخير خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بالنصب، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول الاستثمارات، أو بإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض، كما يمكن اشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة والتي يمكن أن تجعل منهم مشاركين في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية، و كذلك الأمر بالنسبة لامتناع محافظ الحسابات عن كشف الأفعال المجرمة، لأنه بذلك يمكن أن يرجح عدم معاقبة الفاعل عما اقترفه من جرائم[4].

1- أنظر، معيزي خالدية، **مرجع سابق**، ص 99

2- أنظر، هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 63

3- أنظر، معيزي خالدية ، **مرجع سابق**، ص 100

4- أنظر، معيزي خالدية ، **مرجع سابق**، ص 99-100

لذلك سنحاول في هذا الفرع ذكر هاته الجرائم باختصار و إيجاز من خلال ما يأتي:

أولا: المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة

نصت عليها م 811 من ق ت في شركة المساهمة و م 3/800 ق ت بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة بالنسبة للمسيرين و التي يشترك فيها محافظ الحسابات من خلال التقرير الذي يعده[1].

و الركن المادي في هذه الجريمة يتحقق بإتيان محافظ الحسابات أحد الأفعال أو يجمع بينها على أنها تمثل كذبا من خلال:

– وضع تقارير كاذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمها لأي من الجهات التي يحددها القانون أو تحددها اللوائح.

– إخفاء أو إغفال بيانات أو وقائع جوهرية في هذه التقارير، بالنسبة لوضع تقارير كاذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم بتقديمها

فيجب أن يعلم محافظ الحسابات بعدم صحة التقرير أو بأن التقرير لا يتضمن بيانات جوهرية ولا يعدل القصد الجنائي في قيام هذه الجريمة أي خطأ أو إهمال من جانبه حتى ولو كان جسيما، فالأخطاء غير المتعمدة نتيجة الإهمال أو القصور تختلف عن الأخطاء المتعمدة التي تكون نتيجة التقصير.

و يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط[2].

ثانيا: جريمة توزيع أرباح وهمية على المساهمين

تعد الأرباح الصورية أو الوهمية، كل ربح ليس حقيقيا، إذ تعرف المادة 723 من القانون التجاري بأن الربح هو المبالغ القابلة للتوزيع بعد المصادقة على الحسابات والتحقق من وجود هذه المبالغ وتحديد حصة الشركاء والمساهمين، أي أن الإجراءات غير مستوفية أو غير صحيحة فيتم إقطاع هذه المبالغ من رأسمال الشركة أو موزعة بغير تعويض للخسائر السابقة، في حين أن الأرباح الحقيقية هي الفرق بين مجموع الإيرادات المحققة في أي سنة مالية من جانب ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جانب آخر وغير مقتطعة في رأس المال للتمكن من توزيعها، لأن رأس المال يعتبر الضمان الدائم لدائني الشركة، وبذلك يتم المساس به وخفض قدرة الشركة على الوفاء بتعهداتها والتزاماتها، لذا، جرم المشرع الجزائري على غرار نظيره المشرع الفرنسي عملية توزيع الأرباح الصورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس إدارة، إلا أنه هذا الأخير يمد مفعول هذه الأحكام الجزائية إلى

1– الأمر 75–59 المتضمن القانون التجاري

2- أنظر، هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص 63

شركة المساهمة ذات مجلس المديرين، أما باقي الشركات في النظامين القانونيين، فيجب الاعتماد على كييف آخر للتصرفات من أجل متابعتها، وتعتبر جنحة توزيع أرباح صورية جنحة إرادية لاقترافها يجب توافر الركن المادي والركن المعنوي، إذ يظهر من خلال المادتين 800 ثانيا و811[1] أولا من القانون التجاري أن أساليب ارتكابها تعتمد من جهة على إهمال تقديم جرد أو تقديم جرد مغشوش، مما ينعكس على ميزانية الشركة.

وعليه، فإطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات توزيع للأرباح الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم صحة الوثائق الحسابية، خاصة الجرد[2].

ثالثا: الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير

قد تتواجد الشركة التجارية في حالة توقف عن الدفع والذي ينشأ من العديد من الأسباب، فيتم إعلان إفلاسها، وإذا كان هذا الإفلاس ناتجا عن سوء تصرف مديريها فتقع جرائم الإفلاس، كما أن ممثل الشركة عندما يلاحظ مواجهة الشركة لصعوبات مالية، فقد يرتكب أفعلا يهدف من خلالها إما تأخير إعلان التوقف عن الدفع أو إخفائه، كما قد يقوم بتصرفات تضر بالشركة ودائنيها لذا، فالمشرع من خلال نظام الإفلاس يسعى إلى إيقاع العقاب على المتسببين في ذلك، وضمان دفع الديون التي لم يتم وفائها، فيتم تمديد آثار الإفلاس إلى مسيري ومدراء الشخص المعنوي لإلزامهم بدفع جزء أو كل ديون الشركة المفلسة من ذممهم المالية الخاصة، وهذا هو الجزاء المدني للإفلاس، غير أنه قد ينجر عن الإفلاس المسؤولية الجزائية الناتجة من اقتراف تصرفات من قبل التاجر نفسه، الشخص الطبيعي، وتسبب في توقف عن الدفع، إلا أن الشركة التجارية منعدمة الإرادة، ويمثلها المدير في القيام بأعمالها لذا، يجيز المشرع متابعة ممثلها في مختلف مراحل حياتها، إذا تسبب في إفلاسها بجرائم التفليس، وهي نوعان: جريمة الإفلاس بالتقصير وجريمة الإفلاس بالتدليس.[3]

---

[1]- نصت المادة 811 من ق ت على أنه :" يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: (1) رئيس شركة المساهمة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون الذين يباشرون عمدا توزيع أرباح صورية على المساهمين دون تقديم قائمة للجرد أو بتقديم قوائم جرد مغشوشة،(2) رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع للأرباح،(3) رئيس شركة المساهمة و القائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة،(4)...

[2]-أنظر، فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 383

[3]– فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 393

فبالنسبة لمديري أو مسيري شركات التضامن وشركة التوصية فإن مساءلتهم جزائيا لا تثير أي إشكال باعتبار أن لهم صفة التاجر، أما باقي الشركات فقد أجازت المواد 378 [1] إلى 380 من ق ت متابعة القائمين بالإدارة والمديرين والمصفين في شركتي المساهمة والمسؤولية المحدودة والمفوضين من قبل الشركة أيا كان شكلها من أجل جنحة التفليس[2].

إلا أن العقوبات المقررة لهذه الجريمة قد أحالتنا المادة 369 ق ت3 إلى قانون العقوبات، حيث جاء في نص م 1/383 من ق ع: "كل من تثبت مسؤوليته لارتكاب جريمة التفليس في الحالات المنصوص عليها في القانون التجاري يعاقب عن الإفلاس بالتقصير بالحبس من شهرين (2) إلى سنتين (2) وبغرامة من 25.000 دج إلى 200.000 دج.

وأضافت م 384 من ق.ع على أنه:" يعاقب الشركاء في التفليس بالتقصير و التفليس بالتدليس بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 383 من هذا القانون، حتى ولو لم تكن لهم صفة التاجر ".

رابعا: جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة

تتعدد الجرائم المقترفة أثناء حياة الشركة، خاصة تلك المتعلقة بمديريتها وتسييرها، والتي تقترف من قبل مديريها، ولعل أهم هذه الجنح جنحة إساءة استعمال أموال الشركة، والتي تجد مجال تطبيقها محددا في إطار شركة المسؤولية المحدودة، ويتابع مسيروها باعتبارهم فاعلين أصليين[4]، أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فيسأل أصلا رئيسها والقائمون بالإدارة ومديروها العامون عن ذلك.[5]

أما باقي الشركات، فلا يمتد إليها إعمال أحكام هذه الجريمة، مما يفرض اللجوء إلى تكييف على أساس باقي الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات لذا، يجب بداية تحديد أركانها، للتمكن من تحديد كيفية مساهمة محافظ الحسابات لاقترافها، إن جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة موجهة لمتابعة مديري شركات المساهمة والمسؤولية المحدودة حين يستعملون أموالها عن قصد لبلوغ مصالحهم

---

[1]- نصت م 378 من ق ت ج على الإفلاس الاحتيالي بقولها :" في حالة توقف شركة عن الدفع، تطبق العقوبات الخاصة بالتفليس بالتقصير على القائمين بالإدارة و المديرين أو المصفين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وبوجه عام كل المفوضين من قبل الشركة يكونون بهذه الصفة وبسوء نية: استهلكوا مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية محضة أو عمليات وهمية، أو قاموا بتأخير إثبات توقف الشركة عن الدفع بمشتريات لإعادة البيع بأقل سعر السوق، أو استعملوا بنفس القصد وسائل مؤيدة للإفلاس للحصول على أموال، أو قاموا بعد توقف الشركة عن الدفع بإيفاء أحد الدائنين أو جعله يستوفي حقه إضرارا بجماعة الدائنين، أو جعلوا الشركة تعقد لحساب الغير تعهدات ثبت أنها بالغة الضخامة بالنسبة لوضعها عند التعاقد وذلك بغير أن تتقاضى الشركة مقابلا، أو أمسكوا أو أمروا بإمساك حسابات الشركة بغير انتظام "

2- هناء عبيدي، **مرجع سابق**، ص.ص 70-71

3- الأمر رقم: 75-59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم

4- المادة 800 رابعا و خامسا، ق ت ج.

5- المادة 811 ثالثا و رابعا، ق ت ج

الشخصية على حساب مصالح الشركة، والتي تكون فيها طبيعة مسؤولية الشركاء والمساهمين محدودة بقدر مساهمتهم في رأسمال الشركة، والذي يكون عادة ضخما يوضع تحت تصرف الشركة لتوجيهه من قبل مديريها لاستثماره بفضل السلطات الممنوحة لهم لتسييرها وإدارتها، وتعد جريمة من بين الجرائم الواقعة على الأموال، وهي موجهة لحماية الشخص المعنوي، أي الشركة، من الأذى الذي يمكن أن يلحقها من خلال سوء تصرف مديرها الذي يقوم بتحويل أموالها إضرارا بها، في سبيل تحقيق مصلحة شخصية مخالفا مصلحتها، مع ضرورة القصد الجنائي الذي يعتبر الركن المعنوي لهذه الجنحة، ومنه يتمثل الركن المادي لهذه الجنحة في استعمال أموال الشركة استعمالا مخالفا لمصلحتها ومسببا لها ضررا، أما الركن المعنوي ينصرف إلى سعي المدير إلى تحقيق مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة مع توافر سوء النية.[1]

1- أنظر، فنينخ عبد القادر، **مرجع سابق**، ص 387

خلاصة الفصل:

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حل سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات بإهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات مدنيا عن كل ضرر سببه سواء للشركة أو الشركاء أو الغير ويلزم بالتعويض، كما قد يساءل تأديبيا أمام الهيئة الوصية وهي مجلس المحاسبة عن كل خطأ تأديبي ويعاقب عليه حسب درجة الخطأ تصاعديا بالإنذار أو التوبيخ أو توقيف النشاط لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول كأقصى عقوبة تأديبية، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، وذلك إذا قام بأفعال يجرمها القانون كفاعل أصلي أو كشريك.

خاتمـــــــة

خاتمة :

من خلال هذا العمل تم تبيان أن مهنة محافظ الحسابات هي مهنة فنية محاسبية معقدة لا يقوم بها إلا الأشخاص – سواء الطبيعية أو المعنوية – الذين تتوافر فيهم جملة من الشروط والمؤهلات العلمية والفنية وحتى الأخلاقية والاجتماعية ذكرها المشرع على سبيل الحصر والتحديد، وذلك بالنظر إلى العمل الجبار والمهم الذي يضطلعون به داخل مختلف الهيات والمنشآت، سواء كانت شركات تجارية أو بنوك ومؤسسات مالية، أو مؤسسات عمومية إقتصادية، وبصفة عامة كل هيئة ألزمها القانون بتعيين جهاز تكلفه بالقيام بمهمة الرقابة على حساباتها ونشاطها ونتائجها، إما عند تأسيسها أو في مسار حياتها ومدة نشاطها، أو حتى بعد إنقضائها وتصفية حساباتها، ويتم ذلك التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية كأصل عام، أو عن طريق الجمعية التأسيسية، كما خول المشرع لكل ذي حق المطالبة بتعيين محافظ الحسابات عن طريق اللجوء إلى القضاء إذا لم يتم تعيينه، كما يمكن إنهاء مهام المحافظ إذا ما توفرت الأسباب التي حددها القانون لذلك.

ومن أهم المهام التي أسندت لمحافظ الحسابات، الإشهاد على صحة وإنتظامية الحسابات، وإبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية، وإجراءات الإنذار التي يقوم بها في الحالة التي يكتشف فيها أن إستمرارية نشاط الشركة مهددة، ولا يتوقف الأمر هنا فقد تسند للمحافظ مهام أخرى كتعيين محافظ للحصص أو تعيينه للقيام بمراقبة بعض العمليات التي تعتقد الأقلية من المساهمين أن الأغلبية قد تعسفت فيها، وفي الأخير يتوج المهام الموكلة إليه بإعداد تقرير عام سنوي، إضافة إلى تقارير خاصة توجه للجمعية العامة السنوية للمساهمين لإطلاعهم على وضعية الشركة المحاسبية والإقتصادية والإجتماعية، وتعتبر هذه المهام محددة ومنتظمة قانونا تحكمها مجموعة من القوانين والتنظيمات فإذا لم يقم المحافظ بواجباته واخل بإلتزاماته المهنية فإنه عندئذ يكون مسؤولا مدنيا أو تأديبيا أو جنائيا عن تصرفاته.

ولقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة شروط قانونية والتي في مقدمتها خطأ محافظي الحسابات، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار وإستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه، غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجية عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ المتضرر نفسه، وتترتب مسؤولية محافظ الحسابات التأديبية نتيجة مخالفة القواعد المقدرة الجهات الرسمية أو المعاهد المهنية لقواعد السلوك المهني، فالعقوبة التأديبية رغم أنها قد لا توحي من خلال تسميتها بخطورتها، إلا أنها تهدد سمعة محافظ الحسابات، فالعقوبة التأديبية التي يتعرض لها

خاتمة

محافظ الحسابات قد تكون أشد وقعا من تلك المالية، لأنه من شأن العقوبة التأديبية أن تجعل الشركات والمؤسسات الاقتصادية تصرف النظر عن التعاقد مع محافظ الحسابات الذي عوقب تأديبيا.

ومحافظ الحسابات كغيره من أصحاب المهن، يمكنه تحويل مهامه، أي الرقابة المالية والمراجعة الحسابية، عن إطارها الشرعي ليقترف جنحا أثناء سريان عهدته في الشركة أو بمناسبتها ويكون سلوكه إما إيجابيا عند القيام بنشاط أو فعل معاقب عليه انتهاكا للتصرف السليم الواجب احترامه، كما يكون سلوكه سلبيا ومعاقب عليه جزائيا والذي يتحقق بالإخلال بقاعدة أمرة للقيام بعمل معين، وصورته الإهمال والإغفال المعاقب عليها.

ومن أهم النقاط التي التي يمكن استنتاجها:

- إنشاء هيئة وطنية خاصة بكل مهنة على حدا بدل المنظمة الوطنية للمهن الثلاث، حيث فصلها عن بعضها وخص محافظي الحسابات بغرفة وطنية مستقلة عن المهنتين الأخريين ومن شأن ذلك إعطاء أكثر استقلالية للهيئة ومنحها فعالية وراحة كبيرتين الأمر الذي سيسمح لها بالتحكم أكثر في الممارسين.
- عدم تغيير النظام الخاص بأتعاب محافظ الحسابات بحيث يتلقى أتعابه وفق ما ينص عليه القانون، وتعد هذه نقطة إيجابية بحيث أن المحافظ مجبر على التركيز فقط على مهامه وعلى ما ينتظره من أشغال في الشركة عوض التفكير في قيمة الأتعاب التي قد يتحصل عليها خاصة إذا كانت الشركة كبيرة وتحقق رقم أعمال ضخم ما قد يفتح باب الطمع بطلب أتعاب كبيرة والسعي وراءها وربما قد يؤدي به ذلك إلى إهمال أشغاله في شركات صغرى أخرى تحت مجال رقابته.
- تنظيم المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات من خلال التطرق إلى الخطأ التأديبي والعقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات على عكس القانون الملغي الذي أغفل ذكر العقوبات.
- عدم التأخر في إصدار المراسيم التنفيذية الخاصة بالمهنة على عكس ما كان عليه الحال بعد صدور القانون المنظم للمهن الثلاثة الملغى.
- عدم النص على مدة تقادم دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات.
- غياب إجتهادات قضائية في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بأنواع المسؤولية الممكن انعقادها على محافظ الحسابات.
- عدم تحديد الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات والهيأة التي يراقبها، بين طبيعة تعاقدية وطبيعة عضوية، وهذا ما يفتح باب التأويل خصوصا فيما يتعلق بتحديد أساس قيام المسؤولية المدنية.

ما يمكن إستخلاصه في الأخير أن مختلف التشريعات بقدر ما دعمت ووسعت في مهام وسلطات محافظي الحسابات بقدر ما زادت في مسؤوليتهم لكن ذلك من شأنه عدم فتح الباب أمام هؤلاء للتعسف في أعمالهم أو إهمال أشغالهم وعدم منحها

الأهمية التي يتطلبها، والملاحظ أن هناك أمورا عديدة تفطن إليها المشرع الجزائري وجسدها في القانون الجديد وحاول جاهدا إحداث تغيير إيجابي، لكن باعتبار أن هذه المهنة لم ترتقي إلى حد الآن إلى المستوى المرغوب منها بلوغه، فإن المستقبل هو الكفيل الوحيد بأن يحكم عليها وعلى القوانين الجديدة التي تنظمها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

النصوص القانونية:

1- الأمر 66-155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23يوليو 2015 ، ج.ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015.

2- الأمر رقم: 66- 156 المتضمن قانون العقوبات، ج ر رقم 84 المؤرخة في20 ديسمبر 2006.

3- الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، جريدة رسمية رقم 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

4- الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج ر عدد 27، الصادرة في 27 أبريل1993.

5- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007 ج.ر عدد 31 الصادرة بتاريخ 13 مايو 2007.

6- القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

7- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر، عدد07 الصادر بتاريخ 02 فبراير 2011.

8- المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27يناير 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، عدد07، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

9- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر، عدد07، مؤرخة في02 فبراير 2011.

10- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتضمن معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال ارسالها، ج.ر، عدد30، صادرة بتاريخ 01 يونيو 2011.

11- المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر عدد 03، الصادرة بتاريخ 16 يناير 2013.

12- القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج.ر 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

13- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع منشور، ب ط،2003.

14- علي علي سليمان: النظرية العامة للالتزام، مصادر الالتزام في القانون المدني، (ط7)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2006.

15- عبيد سعد شريم- لطف حمود بركات- أصول مراجعة الحسابات، كلية التجارة و الاقتصاد(جامعة صنعاء)، ط الثالثة ، دار الأمين للنشر و التوزيع،صنعاء،2011.

16- إبراهيم علي عشماوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة النشر.

17- سعيد يوسف البستاني، علي شعلاني عواضة، الوافي في أساسيات قانون التجارة والتجار، منشورات الحقوقية، لبنان، ط1، 2011.

18- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2007.

19- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة البتراء، قسم المحاسبة، ط1، دار كنوز المعرفة العمية للنشر والتوزيع، عمان،2009

20- غسان فلح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.

21- الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية الشركة المغفلة (المساهمة)، رئيس مجلس الإدارة المدير العام ومفوض الرقابة، ج11، ط3، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.

22- بشير هدفي: الوجيز في شرح علاقات العمل- علاقات العمل الفردية والجماعية، ط2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2006.

الأطروحات والرسائل والمذكرات الجامعية:

23- بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان 2017.

24- بوقرور سعيد، الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرين أو الشركاء، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012/2011.

25- شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011.

26- علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، س د :2017/2016.

27- فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2012/2011.

28- طيطوس فتحي: مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.

29- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، س ج 2011/2010.

30- خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2008-2009.

31- دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة و مالية ،كلية الحقوق بن عكنون- جامعة الجزائر، س ج 2002/2001.

32- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر س ج 2008.

33- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.

34- سامية بوعديس: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2015.

35- بومكواز عبدالقادر، بوعناني نسيمة: دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012.

36- خماس هدى، مراجعة الحسابات في ظل النظام المحاسبي SCF، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2012/2011.

37- هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي ، السنة الدراسية2015/2014.

38- نور الهدى عليوة، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، س د 2015/2014.

39- محاري علي، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص إدارة بنوك وأعمال، جامعة سعيدة، 2016/2015.

40- وزاني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر مولاي، سعيدة،2016/2017.

المقالات:

41- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب وتونس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012.

42- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013.

43- أحمد علي فقير، محاضرات في المراجعة، جامعة وادي النيل السودان، 2012.

44- أحمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقا للأنظمة السعودية، مجلة الفكر، عدد13، السعودية، (د.ت.ن).

45- أحمد عبد الرحمن المجالي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة (دراسة قانونية تحليلة لأحكام نظام الشركات السعودي الجديد)، المجلة العربية للدراسات الأمنية،المجلد 33، العدد71، الرياض–السعودية،2018.

بالفرنسية:

46- **Noureddine TERKI, les sociétés commerciales, AJED éditions, Algérie, 2010.**

47- **Patrick DE CAMBOURG, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis Lefebvre, 2011/2012.**

الفهـــرس

الفهرس

البيـــــــان	الصفحة
الإهـــداء.....	**III**
شـكـر و تقــدير.....	**IV**
قائمة الاختصارات و الرموز.....	**V**
قائمة المحتويات	**VI**
المقـدمـــة.....	**أ – ج**
الفصل الأول: الإطار القانوني لنشاط محافظ الحسابات	**05**
تمهيد.....	**06**
المبحث الأول: المركز القانوني محافظ الحسابات.....	**07**
المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	**07**
الفرع الأول: الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي.....	**07**
الفرع الثاني: الشروط التي يخضع لها الشخص المعنوي.....	**11**
الفرع الثالث: الشروط التي من شأنها أن تضمن إستقلالية المحافظ.....	**12**
المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه	**14**
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.....	**14**
الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات.....	**17**
المطلب الثالث : تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة.....	**21**
الفرع الأول: الطبيعة القانونية	**21**
الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات.....	**25**
المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات	**28**
المطلب الأول: التزامات وحقوق محافظ الحسابات	**28**
الفرع الأول: إلتزامات محافظ الحسابات.....	**28**
الفرع الثاني: حقوق محافظ الحسابات.....	**32**
المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات	**34**
الفرع الأول: المهام العادية.....	**34**
الفرع الثاني: المهام الخاصة.....	**38**
الفرع الثالث: إعداد التقارير.....	**40**
خلاصة الفصل.....	**46**

الفهرس

الفصل الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات	**48**
تمهيد.....	**48**
المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	**49**
المطلب الأول: المسؤولية المدنية	**49**
الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية.....	**50**
الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية.....	**55**
المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية	**57**
الفرع الأول: الخطأ التأديبي.....	**58**
الفرع الثاني: المتابعة التأديبية.....	**59**
المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية.....	**65**
المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة.....	**65**
الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بالقواعد العامة	**66**
الفرع الثاني: الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات	**69**
المطلب الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة.....	**78**
الفرع الأول: مبادئ الإشتراك لمحافظ الحسابات.....	**78**
الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء.....	**80**
خلاصة الفصل.....	**85**
الخاتمة.....	**87**
قائمة المصادر و المراجع.....	**90**
الفهـــرس.....	**95**
الملخـص.....	/

الملخص:

نظرا للدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين أداء تسيير الشركات، والإقتصاد الوطني ككل، عبر آلية المراجعة و المراقبة للقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية، والثقل الكبير الذي يتميز به تقريره من خلال الإشهاد بصحة ومصداقية الحسابات، خصه المشرع الجزائري بنصوص تنظيمية و تشريعية من أجل ضبط هذه المهنة الحرة، عن طريق وضع الإطار القانوني لنشاطه، وتبيان ماهية حقوقه و واجباته و المسؤوليات التي تقع على عاتقه، حيث يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على هذه المهنة في ظل القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، و المراسيم التنفيذية اللاحقة.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، الشركات، المراجعة، القوائم المالية، الحقوق والواجبات، المسؤوليات، القانون 10-01.

Summary:

Due to the important role played by the accounts controller in improving the performance of the companies's management, And the national economy as a whole, Through the audit and control mechanism of financial statements in accordance with international standards, And the great weight that is characterized by the report by attesting to the validity and credibility of the accounts, The Algerian legislator singled out legislative and legislative provisions to regulate this free profession, By establishing the legal framework for its activity, And to define what rights, duties and responsibilities are incumbent on him, This research aims to shed light on this profession under the law 10-01 Related to the profession of the accountant, accountant and certified accountant of 29 /06/2010 And subsequent executive decrees.

key words :

Accounts controller, Companies, Audit, Financial statements, Right sand duties, Responsibilities, Law 10-01.