

جامعة ابن خلدون - تيارت



كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الشعبة: حقوق

تخصص: قانون الأعمال

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في حماية أموال الشركة

إشراف الأستاذ:

قزولي عبد الرحيم

اعداد الطالبة:

خياطي مريم

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذة محاضرة أ	د. قاصدي فايزة
مشرفا مقرا	أستاذ محاضر ب	د. قزولي عبد الرحيم
عضوا مناقشا	أستاذة محاضرة أ	د. باها فاطمة
مدعو	أستاذ تعليم العالي	د. معمري خالد

السنة الجامعية: 2022م/2023م

كلمة شكر وتقدير

نحمد الله عز وجل أولاً ونشكره حيث وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع الذي

لم يكن لولا الفضل والنصح من الأستاذ المحترم الدكتور "قزولي عبد

الرحيم" أشكره على توجيهي ومساعدتي والإشراف على إتمام هذا العمل، في

كل مراحل إنجازه جزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير والوقار الى الأساتذة أعضاء اللجنة لقبولهم

مناقشة هذه المذكرة تحت رئاسة الأستاذة "قاصدي فايذة".

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع لوالدي الكريمين أطال الله في عمرهما واللذان لا تكفي عبارات الشكر والتقدير لجميلهما:

إلى من تعب لأجلي وذاق من الزمان سعادة إلى الغالي ويبقى دائما غاليا في قلبي
"أبي قدوتي"

إلى أغلى من عرفها قلبي، إلى الحبيبة صاحبة العين الساهرة والقلب الحنون التي دائما وأبدا أجدها بجانبني في أزماتي "أمي جنتي"

إلى من تقاسمت معهم الحياة بطلوها ومرها أخي، أخواتي
زوجي الذي كان لي خير سند، أقول له شكرا على دعمك لي ووقوفك بجانبني لإتمام هذا العمل

أبنائي قرة عيني: "حنين، ديما، أحمد مجد" حفظكم الله ورعاكم
أم زوجي التي كانت لي خير معين بدعائها وخير ناصح جزاها الله كل خير
إلى عائلة زوجي، عائلتي الثانية
إلى مديري في العمل "مخيسي عبد الرحمن" لوقوفه إلى جانبي لإجتياز العقبات التي صادفتني
في إعداد هذه المذكرة
إلى كل الأصحاب والأقارب
إلى من نسي القلم ذكره
وفي الختام الحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه

قائمة أهم المختصرات:

قائمة المختصرات باللغة العربية

ق. ت. ج. : القانون التجاري الجزائري

ق. م. ج. : القانون المدني الجزائري

ق. ع. ج. : قانون العقوبات الجزائري

ص. : صفحة

ج. ر. : الجريدة الرسمية

ف. : فقرة

ج. : جزء

ط. : طبعة

ص ص. : صفحات

د. س. ن. : دون سنة النشر

Les principales abréviations:

Art. : article

P. : page

Op. cit. : option citée.

CNCC : chambre nationale des commissaires aux comptes.

C. com. Fr : code de commerce français.

BULL. : bulletin.

Ed. : édition.

TGI : tribunal de grande instance.

C. A. : cour d'appel.

Préc. : précit



مقدمة

شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، الاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها القرن الماضي؛ هذه التحولات كان لها تأثيرا على الواقع الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، ونتيجة لهذه التغيرات عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تحولات هائلة تميزت بالحاجات المتزايدة والمتعددة لأفراد هذا المحيط وللمؤسسة لاتخاذ القرارات السليمة، ولتحقيق ذلك استوجب التكيف والتأقلم مع هذه التغيرات.

من بين هذه التحولات كبر حجم المؤسسات وتنوع أعمالها مما أدى إلى التعقيد في العمليات المالية، واستوجب ضرورة فرض نظام رقابة عليها، كل هذا دفع بالمشروع الجزائري إلى ضرورة وضع جملة من التشريعات المنظمة لهذا المجال، ومن أهم هذه التشريعات فرض نظام رقابة يعتبر كهيئة مستقلة قائمة بذاتها تسهر وتعمل على تنظيم الجانب المالي والمحاسبي.

من هنا ظهرت فكرة محافظ الحسابات كهيئة رقابية مكلفة برقابة وحماية الشركة وضمان استمرار استغلالها.

كما أن تطور الشركات والمؤسسات انعكس على عمل محافظ الحسابات فأصبح يواجه صعوبات كبيرة في أداء مهامه، والامر يعود بالدرجة الاولى الى طبيعة هذه المهام والتي وصفها أحد الفقهاء¹ بأنها عشوائية² هذا من جهة، كما أن عدم وجود ثقافة محاسبية لدى القائمين بالإدارة صعب من جهة أخرى، الأمر الذي انعكس سلبا على طبيعة الأعمال التي يقدمونها.

من هذا المنطق وباعتبار أن محافظ الحسابات هو ذلك الشخص المهني الذي يعتمد على تقنيات في سبيل تحقيق النزاهة، والمصادقية فهو شخص مؤهل ومستقل وذو حصانة قانونية، بغية إصدار حكم فني مقيم لمدى صحة وفعالية النظام المالي، ومدى عدالة القوائم المالية في رسمها للصورة الحقيقية للجانب المالي للهيئة.

¹ -Lunais Henri et Bakoza Ande, le commissaire aux comptes des sociétés anonymes devant l'obligation de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont le commissaire a l'occasion de l'exercice de sa fonction, gaz, pal 1965, p. 1.

وقد أوكلت لمحافظ الحسابات مهمة الإشهاد والاعلام، ثم شيء فشيء أصبح بمثابة المراقب القانوني والأخلاقي لأعمال الشركات والمؤسسات حتى قيل أنه "ضمير الشركة"¹، هذه المهام جعلته يبدو كجهة قضائية أولية تبت في مسائل متعلقة بالإدارة والحسابات.

وسعى للوصول إلى الهدف المرجو من هذا الجهاز الرقابي، حرص المشرع على التنظيم المحكم لمهنة محافظ الحسابات من خلال النصوص القانونية المنظمة لها، وعليه كان أول قانون قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات هو الامر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري²، مع الإشارة إلى أن هذا القانون تضمن بعض المواد التي تنظم مهنة وعمل محافظ الحسابات داخل بعض أنواع الشركات التجارية.

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 اختلاف أنواعها وتشكيلاتها وحتى نشاطها، ليخصص لها أول قانون ينظم هذه المهنة هو القانون رقم 91-08³، حيث تضمنت المواد الخاصة بمهنة محافظ الحسابات، كيفية تعيين المحافظ ومن يحق لهم ممارسة هذه المهنة وسلم اتعاب هذا الجهاز وعزله، والمهام التي يقوم بها إضافة إلى حقوقه والتزاماته، كما تبع هذا القانون جملة من المراسيم التنفيذية.

أخذ هذا القانون في التطبيق والسريان على مزاولي مهنة محافظ الحسابات الى أن أعاد المشرع تنظيم هذه المهنة كلياً وبصفة جذرية بواسطة قانون آخر ألغى سابقه، وذلك من خلال

¹ . Foyer.J, "conscience juridique et morale de la société", des sceaux; discours a, 29 octobre 1966, J.C. P, ED.E, 1984, 14304.

² - أمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج. ر. العدد 29، المؤرخ في 27 أبريل 1993.

³ - القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. العدد 20 المؤرخ في 01 مايو 1991.

القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق هو الآخر بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹.

تكمن أهمية بحثنا في معرفة الدور الرقابي الفعال والمهم الذي يقوم به محافظ الحسابات داخل الشركات لحمايتها والحفاظ على أموالها، ونظرا لذلك نجد مهنة محافظ الحسابات قد تطرقت إليها جل التشريعات والقوانين في العديد من الدول، من حيث الممارسة الميدانية أو من حيث المسؤوليات التي تقع على عاتق من يمارسها.

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات من جميع جوانبها، بداية من الأعمال الرقابية التي يقوم بها داخل المنشأة التي يراقبها، إلى غاية نهاية عمله بها. ومحاولة إظهار دوره في إعلام الجهاز المسير لهذه المنشأة وكذا إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية المرتكبة من طرف المهنيين، والوقوف على أسباب قيام المسؤولية تجاه محافظ الحسابات والآثار المترتبة عليها.

يعود اختياري للموضوع إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية. فالأسباب الذاتية هي الفضول لمعرفة من هو محافظ الحسابات وماهي مهامه، وما طبيعة عمله داخل الشركات، أما الأسباب الموضوعية فتكمن في القدرة على التمييز والفصل في الطرح بين تناول الموضوع تحت طابع قانوني وتناوله تحت طابع اقتصادي، بالإضافة إلى إثراء الكم المعرفي لقائمة البحوث.

واجهتني بعض الصعوبات ولعل أهمها وأبرزها قصر الوقت مما انعكس على عدم إمكانية الحصول على القدر اللازم من المراجع، وفرص أكبر للإطلاع والبحث، وهذا ما أثر على جودة العطاء، إلا أننا رغم ذلك استفدنا من المراجع التي تناولت الموضوع من قبل من عدة زوايا وتعرضت للدراسة المقارنة.

¹ - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. العدد 42، المؤرخ في 11 يونيو 2010.

من خلال ما سبق، يتم طرح الإشكاليتين التاليتين:

ما هو نطاق صلاحيات محافظ الحسابات في حماية أموال الشركة، وما هي ضمانات التزامه بمهامه؟

وتتدرج تحت هذه الإشكاليتين عدة تساؤلات تتمحور حول الإطار الذي رسمه المشرع لمهام محافظ الحسابات الرقابية، وماهي الضمانات التي تترتب عليه في حالة مخالفته للأحكام التشريعية المنظمة لمهنته، والعقوبات التي تقع على عاتقه عند ثبوت أي تقصير أو خطأ منه. ومن أجل ذلك، اعتمدت في دراستنا الى المنهج الوصفي والتحليلي اللذان يعتبران الأنسب لهذه الدراسات القانونية، وهذا لجمع المعلومات القانونية التي تكون الموضوع وإخضاعها للدراسة الدقيقة.

زد إلى ذلك اعتمدت على المنهج المقارن الذي ساعدني في التطرق للمقارنة بين بعض النقاط في التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي والتشريع المصري أيضا.

للإجابة على إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي طرحتها قسمت دراستي إلى فصلين، حيث تعرضت في الأول الى الصلاحيات الرقابية لمحافظ الحسابات وقسمتها الى مبحثين، تناولت في الأول مفهوم الرقابة، وفي الثاني الأعمال الرقابية لمحافظ الحسابات.

أما في الفصل الثاني فقد تعرضت إلى ضمانات محافظ الحسابات من خلال مبحثين، جاء في الأول المسؤولية المدنية والجزائية للمحافظ، وفي الثاني المسؤولية التأديبية والمسؤولية الادارية.



الفصل الأول

الصلاحيات الرقابية

لمحافظ الحسابات

يعتمد اقتصاد الأمم والشعوب يعتمد على مجموعة من الطرق والآليات من أجل النهوض به والارتقاء إلى أعلى المراتب، أين نجد التطور وتحقيق الاكتفاء الذاتي والوصول إلى الاستقرار وفرض الذات على باقي المجتمعات، ومن بين هذه الآليات نذكر على سبيل المثال، الشركات التجارية التي تعتبر وبإجماع الخبراء والمختصين المحرك الرئيسي للاقتصاد القومي.

ونظرا للدور الفعال الذي تلعبه الشركات التجارية على جميع الجبهات، سواء الجانب الاقتصادي أو الجانب السياسي أو الجانب الاجتماعي، كان لازما على المشرع الجزائري، التدخل بنصوص تشريعية آمرة للحفاظ على الهدف الموجود من أجله هذه الشركات والمؤسسات المالية، ألا وهو تحقيق الأرباح والارتقاء بالاقتصاد الوطني، لكن دائما في حدود ما يسمح به القانون، ولهذا قام بإيجاد مجموعة متنوعة ومتكاملة فيما بينها من آليات الرقابة المفروضة على هذه الشركات والمؤسسات المالية بغرض إبقائها تحت السيطرة، بحيث تتنوع هذه الرقابة والمتابعة المفروضة عليها حسب تنوع الأجهزة المكلفة بها، فقد تكون رقابة داخلية تقوم بها أجهزة الشركة كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، وحتى الجمعية العمومية للمساهمين، كما قد تكون هذه الرقابة المفروضة خارجية يتولى القيام بها جهاز آخر لا يقل أهمية عن الأجهزة السابق ذكرها، ألا وهو **محافظ الحسابات** الموجود خصيصا للقيام بأعمال الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمال المسيرين والقائمين بالإدارة.

ونظرا للدور الفعال والمهم الذي يضطلع به محافظ الحسابات، خصه المشرع بمركز قانوني متميز لمهمته لأنه كامل ومتماسك حتى يسمح له بأداء وظيفته النبيلة المتمثلة في الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونتائجها، وذلك دون أي تأثير من أطراف أخرى، سواء داخلية كأجهزة الشركة أو خارجية مهما كان نوعها.

لذلك قام بسن مجموعة من القوانين والأنظمة والمراسيم التي تضمن هذه الاستقلالية والحيادية، ويأتي على رأس هذه التنظيمات والقوانين، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم المتضمن القانون التجاري إضافة إلى القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملغى بالقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمراسيم والتنظيمات المفسرة له.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة

يعتبر محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات نظرا للمهمة التي اوكلها له القانون وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والاستقلالية التامة حول النتائج المتوصل إليها.

وتقتضي دراسة هذا المبحث بيان تعريف الرقابة وطبيعتها القانونية (المطلب الأول)، ثم التطرق الى نشأة نظام الرقابة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الرقابة وطبيعتها القانونية

تعد الرقابة من الوظائف الإدارية الهامة حيث تمثل الجزء الأخير من العملية الإدارية، وقد تطورت مفاهيمها ومنظورها الإداري بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، وأصبحت الوسيلة أكثر استعمالا والتي تلعب دورا إيجابيا في الممارسات، الإدارية، وأصبحت بدلا من أن ينظر إليها على أنها رمز للضبط والتحكم والقوة، تعد الأداة التي تحد من الانحرافات والأخطاء ومحاولة تصحيحها وتفاديها في المستقبل.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

تعددت تعاريف الرقابة وتباينت آراء الكتاب فيها حسب المشتغلين في المجالات المختلفة: حيث عرفها كل منهم من زاوية تخصصه وسنقوم في هذا الفرع بالتعرض لمفاهيم الرقابة وبعض تعاريفها كما يراها العاملين في مجال الإدارة ونبدأ ببيان الماهية اللغوية لكلمة الرقابة.

أولاً: التعريف اللغوي للرقابة:

جاءت كلمة رقابة في معظم معاجم اللغة العربية بلفظ رقابة أو الفعل رقب، فأتى في معجم لسان العرب على أن الرقيب من أسماء الله سبحانه وتعالى وتعني الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء، وكذلك رقب الشيء بمعنى حرسه، وكذلك رقيب القوم أي حارسهم، وهو المشرف على عملية المراقبة ليحرسهم، في الحديث: ارقبوا محمدا في أهل بيته، أي احفظوه فيهم، وأتى الرقيب بمعنى المنتظر والحافظ¹.

¹ - ابن منظور أبو الفضل، لسان العرب والمحيط، دار لسان العرب، بيروت، 1970، ص. 276.

والترقب: الانتظار، وجاء الرقيب: بمعنى المنتظر والحافظ.

ويورد تحديدا للمعنى اللغوي للرقابة أنها اسم، مصدره من الفعل رقب، رقبه، رقبا، رقوبا، رقابة، بمعنى انتظر، ولاحظه.

والفعل راقب فوزنه فاعل وثلاثيه رقيب ومصدره المفاعلة وتعني المشاركة أي أن الفعل يتم بين طرفين أحدهما رقيب والآخر مراقبة.

وبذلك يمكن أن نخلص إلى أن الرقابة تحمل معنيين مختلفين، وهما:

الانتظار والمشاركة¹.

وقد ورد مصدر رقب ومشتقاته في القرآن الكريم في أكثر من موضع نذكر منها ما يلي:

قال تعالى: "إني خشيت أن تقول فرقت بين بني إسرائيل ولم ترقب قولي"². وتعني لاحظته وحفظه

قال تعالى: "مَا يَلْفِظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ"³. وقال الإمام القرطبي في تفسيرها، الرقيب هو المنتبِع للأمر أو الحافظ.

قال تعالى: "فلما توفيتني كنت أنت الرقيب عليهم وأنت على كل شيء شهيد"⁴، والرقيب يعني الحافظ والحفيظ لأعمالهم.

قال تعالى: "فخرج منها خائفا يترقب قال رب نجني من القوم الظالمين"⁵. والرقابة هنا بمعنى الاحتراز والتحوط.

قال تعالى: "ان الله كان عليكم رقيبا"⁶. وتعني حافظ لأعمالكم.

أما عن المعنى اللغوي لكلمة رقابة باللغة الانجليزية (control) فقد حملت على أكثر من معنى، فتعني قوة أو سلطة التوجيه (power of directing) و تعني الأمر (command) أو

¹ https://www.starshams.com/2021/06/blog-post_15.html

2 - الآية 318، سورة طه.

³ - الآية 18، سورة ق.

4 - الآية 117، سورة المائدة.

⁵ - الآية 21، سورة القصص.

6 - الآية 1، سورة النساء.

يكبح أو يقيد (restrain) وقد تعني الفحص (check) كما قد تكون بمعنى السهر والملاحظة (surveillance) أو الحراسة والمحافظة¹.

ثانياً: تعريف الرقابة اصطلاحاً:

كما سبق ذكره أن الآراء في تعريف الرقابة تعددت واختلفت فيما بين كتاب وعلماء الإدارة حيث عرفها كل منهم من زاوية تخصصه، فمنهم من عرفها من منظور رقابة الأداء ومنهم من عرفها من منظور الرقابة المحاسبية والمالية، والبعض الآخر نظر إليها من منظور إدارة الأعمال. وبالرغم من هذا الاختلاف نجد أنهم قد اجمعوا على المبادئ العامة للرقابة، وقد وردت تعريفات كثيرة للرقابة اتفقت معظمها على أن الرقابة هي أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاءة وفاعلية.

ثالثاً: البعض من تلك التعريفات:

فهناك من عرف الرقابة بأنها: "النشاط الذي تقوم به الإدارة أو هيئات أخرى لمتابعة العاملين في القيام بعملهم والتأكد من أن الأعمال التي تمت مطابقة للمعدلات الموضوعية لإمكان تنفيذ الأهداف المقررة في الخطة العامة للدولة بدرجة عالية من الكفاية في حدود القوانين واللوائح والتعليمات لإمكان اتخاذ الإجراءات اللازمة المعالجة للانحراف سواء بالإصلاح أو بتوقيع الجزاء المناسب."

وعرف الفرنسي **henri fayol** في كتابه الذي يعد واحد من رواد الإدارة التقليدية للرقابة (الإدارة الصناعية والعامة 1916 م)، بأنها: "التأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط ضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات"².

¹ - https://www.starshams.com/2021/06/blog-post_15.html.

² - فريد الصحن المصري، إدارة الأعمال، مكتبة دار المعرفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1991، ص. 75.

وعرفها ماكس فيبر بأنها: "العملية التي تعني ممارسة السلطة في الحياة اليومية، وهذا التعريف لمفهوم الرقابة يبين أن الأساس في عملية الرقابة استخدام السلطة، والنفوذ التي تمثل قوة الأوامر النافذة في المنظمة"¹.

وتم تعريفها بإيجاز على أنها: "الوظيفة التي يمكن عن طريقها التأكد من أن ما تم أو يتم من أعمال يكون مطابقا لما يراد إتمامه".

والرقابة وظيفة إدارية تعمل على قياس درجة أداء النشاطات التي تتم في المنظمة بقصد تحقيق أهدافها وتجري عملية القياس هذه وفق معايير يفترض وضعها سلفا لكل وجه من اوجه النشاط المهمة.

ومن خلال كل التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة هي: "نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة، يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه: ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا لتحديد الانحرافات وتجنب الضعف والخطأ وتحديد أنسب الطرق العلاجية والتصحيحية التي تهدف الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للشركة لتحقيق أهدافها.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للرقابة

يثير وجود جهاز خاص برقابة حسابات الشركة وماليتها والمتمثل في محافظ الحسابات التساؤل عن طبيعة العلاقة ما بين هذا المحافظ والمساهمين، وبينه وبين المديرين، هل هذا الجهاز يدخل في تكوين الشركة، أم هو هيئة خارجية؟ ومع كل هذا أثارت نقاشات حول الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بالشركة، وبموجب ذلك ظهرت آراء فقهية أولها يرى بأن هذه العلاقة بكل بساطة هي علاقة وكيل بموكله، ورأي ثاني اتجاه عكس ذلك بأن محافظ الحسابات جهاز فعال داخل الشركة. ثم جاء اتجاه آخر وحاول التوفيق بين رأيين والجمع بينهما في اتجاه واحد².

¹ - أحمد بن صلاح الحربي، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، مذكرة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الامنية، الرياض، 2003، ص. 29.

² - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، كلية حقوق ورقلة، 2019، ص. 21 و 22.

أولاً: النظرية الحديثة (رقابة داخلية)

يعتبر محافظ الحسابات في هذا النوع من الرقابة عضواً في جسم الشركة، مكلف بالقيام بوظيفة معينة، فهو غير خاضع لسلطة الجمعية العامة، وهذا العضو قد عين حسب أحكام القانون ولا وجود لعقد بينه وبين المساهمين، حيث أن الفقيه الفرنسي ريبير (repert) لا يعتبر محافظ الحسابات وكيلًا عن الشركة. فإذا كانت الجمعية العامة هي من تعين المحافظ فهي لا تختاره بل تنتخب عادة الشخص الذي يرشحه مجلس الإدارة، ثم أنها ليس لها مطلق الحرية في عزله، فقد يخلف هذا العزل بعض الضمانات.

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 وتكرر الفكرة التعاقدية للشركة وأن هذا التنظيم قد رسم المعالم والأجهزة المكونة له، كما قام بتحديد سلطات وصلاحيات كل جهاز، من ذلك مهمة محافظ الحسابات¹. ويترتب على فكرة النظام القانوني ما يلي:

- أن تعين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين، وإنما قرار للجمعية العامة باختيار المحافظ بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص الاعتباري، والمساهمين عندما يصوت على هذا القرار لا يمارس حقاً من حقوقه وإنما يباشر مهام كلفه بها القانون.
- لا يستند محافظ الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد مع المساهمين، 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 مستقلاً في مواجهة منتدبيه لهذه المهمة.

¹ - الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية الشركة المغفلة (المساهمة)، رئيس مجلس الإدارة المدير العام ومفوض الرقابة، ج 11، ط 3، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص. 227.

إلا أنه وبالرغم من كل ما جاء في هذا الطرح، فإنه ينقصها ويعوزها التحديد ويشوبها الغموض¹، ولهذه الانتقادات فإن هذا الطرح لم يستطع إعطاء التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمراقبي حساباتها.

ثانياً: النظرية التعاقدية (الرقابة الخارجية)

هنالك طرح آخر يعتبر أن 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 يحق له أن يطلع على دفاترها ومستنداتها وأن يتأكد من سلامة عملية الجرد وسلامة حساباتها، بعد ذلك يجب عليه أن يكتب تقريراً عن النتائج التي توصل إليها ويرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

وهذا الطرح يستمد جذوره من النظرية التقليدية للشركة والتي مفادها أن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بقصد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة، فقرار الجمعية العامة بتعيين محافظ حسابات الشركة يعتبر كإيجاب ينشأ عنه عقد بمجرد إقتران قبول محافظ الحسابات الصريح أو الضمني بالمهمة الموكلة له².

وقد اعتمد هذا الرأي عدة مبررات، حيث أن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تحدد أتعابه وتقوم بعزله، كما يجب عليه بعد الانتهاء من إعداد تقريره عن النتائج التي توصل إليها من خلال تفحصه لحسابات الشركة أن يرفع هذا التقرير إلى الجمعية العامة³.

وقد تعرض هذا الطرح إلى العديد من الانتقادات فحسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيل بحرية وبدون أي شرط أو قيد، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في تعيين

¹ وزاني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة اعمال وتسيير شركة المساهمة، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر مولاوي، سعيدة، 2017، ص 08.

² - أحمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية، مجلة الفكر، السعودية، العدد 13، ص. ص 13 و 14.

³ - أحمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية، مجلة الفكر، السعودية، العدد 13، ص. ص 14 و 15.

محافظ الحسابات، لأن اختياره يخضع لشروط وإجراءات فرضها القانون، وتهدف 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 فترة انتهاء وكالته أو إنجاز عمله، والقانون الجزائري لا يعطي الحق للجمعية العامة بعزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القضاء خلافا للقواعد العامة للوكالة¹.

إضافة إلى أن محافظ الحسابات لا يقوم بمراقبة الشركة لمصلحة أغلبية المساهمين الذين اختاروه فقط، بل لمصلحة الأقلية الذين صوتت ضده أيضا ولمصلحة موظفي الشركة، والغير من الدائنين المستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم في اختياره.

وبالرغم من كل ما جاء في هذا الطرح، إلا أنه لم يلغى كليا طرح أن رقابة محافظ الحسابات رقابة داخلية داخل الشركة.

ثالثا: النظرية التوفيقية

هذه النظرية تجمع بين ما إذا كان محافظ الحسابات منسوب إلى الشركة في أداء مهامه، أو أنه يؤدي مهامه الرقابية كعضو خارجي عن جسم الشركة وعلاقته علاقة تعاقدية تنتهي بانتهاء أدائه لمهامه الرقابية داخلها. وحسب هذا الرأي كلاهما صحيح إلى حد ما ولكن لا يعطي كل طرح على حدا التكييف القانوني العميق لعلاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، وأن دمج هاذان الرأيان مع بعضهم البعض يعطي التكييف القانوني الصحيح لهذه العلاقة، فالرأي المختلط لا ينكر الفكرة التعاقدية ولا يستبعد الفكرة القانونية، بل يجمع بينهما، فتنظيم الشركة يعتمد في نفس الوقت على عناصر قانونية وعناصر تعاقدية تتداخل فيما بينها لتشكل الشخص المعنوي الذي هو الشركة، فتعيين محافظ الحسابات يبدأ أولا من اختيار الجمعية العامة له، ثم يأتي قبول محافظ الحسابات للمهمة المنوطة به، وهذا هو العقد الناتج عن توافق إرادتين، أما عن محافظ الحسابات فيقوم بتطبيق القواعد التي فرضها القانون عليه لأداء مهامه².

¹ - أحمد عبد الرحمن المجالي، المرجع السابق، ص ص. 15 و 16.

² - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص. 24.

وهذا العقد يشبه العقد الذي يبرمه الموظف مع الوصاية، 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 للوصاية في أي وقت أن تعدل القانون الخاضع له هذا الموظف ولا دخل لموافقة أو رفض الموظف لهذا التعديل، وكذلك الحال بالنسبة للمحافظ فلا يجوز له أن يتفق مع الشركة على تعديل وظيفته، بل يجب عليه الالتزام بالمهام التي أوكلها القانون له، وأي اتفاق يقضي بخلاف ذلك فيعد باطلا¹.

رابعاً: موقف المشرع الجزائري

لقد سائر المشرع الجزائري التطور الحاصل فيما يخص الطبيعة القانونية للوظيفة المسندة لمحافظ الحسابات، فبعد أن كان ينص صراحة على اعتبار محافظ الحسابات وكيل عن الشركة، وذلك في القانون التجاري والقانون 91-08 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، 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 إدارتها ورقابتها لم تعد تلك الطرق التقليدية التي تسيّر بها الشركات والمؤسسات الصغيرة والعائلية².

وبذلك يكون المشرع قد زاد الأمور تعقيدا باعتماده لاتجاهين 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، ومن خلال المواد 27، 37 و 40 من ذات القانون.

وتجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن القانون 10-01 المعدل للقانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات استبدل في الكثير من المواقع مصطلح "الوكالة" بمصطلح "العهد" ومثال ذلك

¹ - أحمد عبد الرحمن المجال، المرجع السابق، ص. 18.

² - خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2009، ص. 56.

نص المادة 27 المعدل للمادة 31 من القانون رقم 91-08، وكذا نص المادة 65 المعدل للمادة 3/34 والمادة 47 من القانون السابق، حيث جمع المشرع أحكام المادتين في مادة واحدة¹.

كما كانت تؤكد المادة 682 من ق. ت. ج. بنصها على أنه: "يحدد مدى وآثار مسؤولية مندوبي الحسابات نحو الشركة القواعد العامة للوكالة"، إلا أن المشرع في سنة 1993، حذف هذا النص واستبدله بنص المادة 715 مكرر 14 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 الشركة².

المطلب الثاني: نشأة نظام الرقابة

تعتبر الرقابة أهم اهتمامات المؤسسات الحالية نظرا لأهميتها البالغة وتأثيرها الإيجابي على الأداء، فأصبحت من الأنظمة التي تثق فيها الإدارة العليا لضمان التسيير الجيد ولحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعية، فنظام الرقابة الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية التدقيق.

لقد مر نظام الرقابة في الشركات سيما الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات بمراحل عدة، إلى أن وصل إلى ما هو عليه اليوم، وعليه سنتطرق إلى أسباب ودوافع ظهور نظام الرقابة في الفرع الأول، ثم أنواع تطور نظام الرقابة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: عوامل ظهور نظام الرقابة وتطورها

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم نظام الرقابة نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة لضمان تحقيقه للاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

في بادئ الأمر كان لا يوجد اهتمام بأنظمة الرقابة نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم

¹ - معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 19 و 20.

² - نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص 33.

بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع، وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية وذلك عن طريق قيام شخص بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص آخر. ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشروع، ويجب مراجعة دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا أو لاكتشاف أساليب غير سليمة.

ومن أهم العوامل التي ساعدت على ظهور نظام الرقابة وزيادة الاهتمام بها هي¹:

• كبر المؤسسات وتعدد عملياتها

إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها جعل من الصعوبة إمكانية الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات فأدى إلى الاعتماد على رسائل هي صميم نظام الرقابة مثل الكشف التحليلية، والموازنات وتقييم العمل².

• اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى فروع مختلفة

في بداية الأمر كان الملاك هم من يديرون مشاريعهم ويراقبون جميع أعمالهم، ومع كبر حجم المنشآت وظهور شركات تجارية عديدة، أدت إلى فصل ملاك المشروع عن إدارة المشروع، نظرا لكثرة عدد المساهمين، أصبحت إدارة المشروع مركزة في مجلس إدارة منتخب يحدد صلاحياته القانون، ولكي يتمكن هذا الأخير من توجيه أعماله بشكل صحيح اضطر إلى تفويض صلاحياته لإدارات مختلفة في المشروع، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل وإجراءات الرقابة كي يطمئن على حسن سير العمل.

¹ - مقدم خالد وعبد الله مابو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الثالثة محاسبة ومراجعة وسنة أولى ماستر دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص. 17.

² . حسن القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص. 246.

• حاجة الإدارة إلى حماية وصيانة أموال الشركة

على الإدارة توفير نظام رقابة سليم حتى تحمي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو التقليل من احتمال وقوعها على الأقل.

• تطور إجراءات التدقيق

إن تحول عملية المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد بذوره على تقرير حجمه وكمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة المستعمل في المؤسسة¹.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة

تعتبر الرقابة كمفهوم إداري أنها عنصر من عناصر نشاط الإدارة، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسات الاقتصادية ما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة.

نجد أن تعدد أنواع الرقابة وتسمياتها جاءت نتيجة الزاوية التي ينظر منها إلى الرقابة أو الأساس الذي يستند عليه في تصنيفها وكل هذه الأنواع تتحدد من حيث التقسيم النظري أو تبعاً لمعايير تستخدم لتصنيف الرقابة.

فالبحث في أنواع الرقابة لا يتعارض مع مفهوم الرقابة من الناحية النظرية أو العملية أو طبيعة وظائفها وأسلوب تأديتها وتحقيق أهدافها، تستخدم المؤسسات العديد من أنواع الرقابة، وكل نوع من هذه الأنواع يناسب طبيعة نشاط وحجم كل شركة، وتصنف الرقابة إلى مجموعة من الأنواع:

الرقابة بناء على توقيت حدوثها - الرقابة بناء على المستويات الإدارية - الرقابة بناء على طبيعة وظائفها - الرقابة بناء على مصدرها.

¹ . حسن القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص. 247.

ولتطوير مستوى أشغال الشركات، ولتحقيق السير الحسن وللاتزام بالسياسات الإدارية، تبعت الرقابة الداخلية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الإدارية والمحاسبية باعتبارهما مكملين لبعضهما بالإضافة إلى الضبط الداخلي:

أ- الرقابة الإدارية

تشمل الرقابة الإدارية كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسة الإدارية¹. كما أنها تعتمد على تحقيق أهدافها بوسائل متعددة مثل الكشفيات والإحصائيات ودراسات الوقت وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة والموازنة والتقديرية والتكاليف المعيارية المستخدمة في الخرائط والرسوم البيانية².

ب- الرقابة المحاسبية

هي خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً وترتبط مباشرة بالمحافظة على أصول ودرجة الاعتماد على السجلات المحاسبية التي تتحقق بطريقة الوسائل من بينها ما يلي³:

- الرقابة الطبيعية على الأصول.
- عزل الأعمال المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن الواجبات الخاصة بالتسجيل في الدفاتر والتقارير المحاسبية.
- إيجاد نظام مستندي ومحاسبي سليم وفعال للتدقيق الداخلي.

ج - الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية كما يعمل على تحديد الاختصاصات، السلطات والمسؤوليات.

¹ - عبد الفتاح صحن، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص. 17.

² - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام الخاص، دار النشر والتوزيع، الاردن، 2010، ص. 18.

³ - نواف محمد عباس الرماحي، المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر ولتوزيع، عمان، 2009، ص. 20.

المبحث الثاني: الاعمال الرقابية لمحافظ الحسابات

لكي يتمكن محافظ الحسابات من تحقيق الدور المنوط به وجب على المشرع أن يحيطه بجملة من الالتزامات، هذا ويرتكز دور محافظ الحسابات في الشركات التجارية على القيام بعدة مهام طيلة السنة المالية وفق برنامج يعده قبل مباشرة مهامه (المطلب الأول)، كما سنتطرق في (المطلب الثاني) الى التزامات من نوع آخر لا يمكن لمحافظ الحسابات ان يعزف عنها ألا وهي واجب الاعلام وإخطار وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة عن الوقائع الإجرامية التي اكتشفها أثناء قيامه بأعماله الرقابية.

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات داخل الشركة

منح المشرع لمحافظ الحسابات بعض الحقوق والإمكانات، والتي تساعده في أداء مهامه الرقابية بكل حرية واستقلالية، لكن ما يلاحظ عن النظام القانوني الموضوع من طرف المشرع لمحافظ الحسابات، أنه لم يمنح محافظ الحسابات هذه الكمية المعتبرة من الحقوق، بل في نفس الوقت فرض عليه مجموعة من الالتزامات والمهام، وذلك لخلق نوع من التوازن لتحقيق السير الحسن لمهنة المحافظ، وليرسم له حدود لا يجب أن يتخطاها، وذلك دائما للفصل بين سلطات وصلاحيات أجهزة الشركات والمؤسسات المعنية، ومن بين هذه الالتزامات مهام رقابية نتطرق إليها في (الفرع الأول) وتقارير يعدها محافظ الحسابات وهي المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة وهي الوسيلة أو أداء الرأي الفني المحايد للمحافظ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المهام الرقابية لمحافظ الحسابات

تتلخص مهام محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات لاعتبارها المادة الأولية للوضعية المالية، ومراقبة المعلومات التي تقدم للمساهمين لمعرفة مصيرهم، حيث من خلال استقراءنا للفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 4 من ق.ت.ج.¹، نستطيع تقسيم رقابة محافظ الحسابات إلى رقابة الحسابات، ورقابة المعلومات.

1 - أمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، متضمن القانون التجاري، ج ر، العدد 71، المعدل والمتمم بالقانون رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993، ج . ر . العدد 27. المؤرخ في 27 افريل 1993.

أولاً: مراقبة حسابات السنوية للشركة

جعل المشرع من محافظ الحسابات جهاز المراقبة المستمرة والدائمة للوضعية المالية والحسابية للشركة، فهو يراقب الوثائق المحاسبية التي يضعها القائمون بالإدارة تحت تصرفه خلال الأربع الأشهر التالية لقفل السنة المالية. وتتمثل هذه الوثائق المحاسبية في جرد الأصول وخصوم الشركة، الاستغلال العام، الخسائر، والأرباح والميزانية¹.

غير أن مهمة مراقبة الحسابات لا تقتصر على محافظ الحسابات وإنما هناك هيئات أخرى تتولى هذه المراقبة، لذا يجدر بنا أولاً التمييز بين وظيفته ووظائف غيره من المراقبين، وبناء على ذلك لا يجب عليه أن يقوم بإعداد المحاسبة لأن ذلك يخص وظيفة المدقق، كما لا يجب عليه تنظيم وتقويم وتحليل المحاسبة، بل هذه من صلاحيات الخبير المحاسب².

فمحافظ الحسابات تنحصر مهامه في مراقبة ما إذا كانت الحسابات السنوية صحيحة ومنظمة وتعطي صورة واضحة للذمة المالية ونتائج الشركة³.

كما أن محافظ الحسابات تختلف مهمته عن مندوب الحصص الذي ينحصر دوره في تقدير الحصص العينية المقدمة من قبل المساهمين أثناء التأسيس أو عند رفع رأسمال الشركة⁴.

وما يلاحظ في التشريع الجزائري أسند مهمة رقابة الشركة إلى جهاز آخر وهو مجلس المراقبة، فقد منح نفس الصلاحيات لجهازين مختلفين، جهاز داخلي (مجلس المراقبة وآخر خارجي مندوب الحسابات). إلا أن رجال الفقه يرون أن مراقبة محافظ الحسابات حسابية فنية نظراً للشخص المهني⁵. أما مجلس المراقبة يقوم بمراقبة ملائمة القرارات وتقييم نتائجها الاقتصادية بالنسبة للمشروع، فهذا المجلس لا يراقب الحسابات فقط وإنما يراقب خاصة التسيير. غير أن محافظ الحسابات يلتزم بمراقبة الحسابات السنوية للشركة وهي حساب الاستغلال العام، وحساب النتائج وجرد الأصول والديون الموجودة عند تاريخ قفل السنة المنصرمة، وإذا تعلق الأمر بالشركة الأم

1 - المادة 716، ق.ت.ج، السالف الذكر.

2 - المادة 18 ف1، القانون 10-01 سالف الذكر.

3 - Guyon- Cf., Yves, Droit des affaires, Droit commercial général et sociétés. tome1، 6^e éd., Economica, Paris, 1990, p. 364.

4 - المادة 601 من الأمر رقم 75-57 السالف الذكر.

5 - بوعزة ديدن، محاضرات أُلقيت على طلبة السنة أولى ماستر، قانون أعمال، مقياس الشركات التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص. 41.

يفرض على هذا الأخير إعداد الحسابات السنوية الفردية للشركة، ومراقبة الحسابات المدعمة التي تعدها الشركة الأم¹.

أ- مراقبة الحسابات السنوية الفردية للشركة

يتولى محافظ الحسابات رقابة الحسابات المسجلة في دفاتر والأوراق المالية للشركة، حيث يتوجب عليه رقابة صحة وانتظام الحسابات السنوية ومطابقتها مع المعلومات المبينة في تقرير تسير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة². وعليه ان يتأكد من صحة مطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية لا سيما قانون الضرائب، المخطط الوطني للمحاسبة وقانون المالية.

ب- مراقبة الحسابات المعمقة للشركة الأم

تلتزم الشركات إعداد حسابات مدعمة، أي حسابات المجموعة عندما تراقب شركة أو عدة شركات أو يكون لها تأثير عليها، تشمل الحسابات المدعمة الميزانية وحساب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة تعطي تقدير صحيحا عن المجموعة الاقتصادية.

وبهذا يمكن القول أن الهدف من مراقبة الحسابات الفردية، هو تولي محافظ الحسابات مراقبة صحة الحسابات المدعمة، وانتظامها ومدى مطابقتها مع تقرير تسير المجموعة ولأنها تعطي صورة واضحة وصحيحة عن الذمة المالية وعن وضعية المجموعة ونتائجها³.

فمحافظ الحسابات يهدف في مهام رقابة الحسابات إلى إثبات شرعية هذه الأخيرة أي إثبات أن القوائم المالية (الميزانية- جدول حسابات النتائج- جدول حركات عناصر الذمة) قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها⁴.

كما يهدف إلى إثبات "الصحة" و"الصورة الصادقة"، فتتص المادة 23 من القانون 10 - 01 المتعلق بالمهنة على أن محافظ الحسابات يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، ويفحص صحة الحسابات ومطابقتها للمعلومات

¹ - بدي فاطمة الزهراء، الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017، ص. 281.

² - المادة 715 مكرر 4، ف 2، ق.ت.ج. سالف الذكر.

³ - المادة 732 مكرر 2، ف. 4، ق.ت.ج سالف الذكر.

⁴ - محمد بوتين، المراجعة والمراقبة من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2005، ص. 30.

المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء. ويقصد بالصحة إظهار وضعية الشركة على حقيقتها بدون إخفاء أو تبديل، وبالتالي حتى تثبت الصحة لا بد من إظهار القواعد والطرق المتبعة في تحرير الوثائق الحسابية لمحافظ الحسابات. فالصحة هي العبارة الواضحة عن وضعية الشركة بدون غش أو إخفاء وتعني تطبيق إجراءات وقواعد المحاسبة بحسن نية¹.

أما صدق الحسابات فيعني بها تزويد المندوب بالمعلومات الحسابية بوصف واضح لكل العمليات المالية وإطلاعه على نتائج نشاطات الشركة ودمتها بكل صدق وأمانة².

هذا ويفضل عبارة "صدق الحسابات" بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات، الأمر الذي يتعذر الوصول إليه، فكيف له التأكد من حقيقة آلاف المخزونات والعمليات لذلك فهو مضطر أن يتبع فنيات السبر أي أخذ عينات من العمليات الحسابية والمالية بنسبة تتلاءم مع حجمها وعددها وتمكن من إعطاء صورة واضحة³.

ثانيا: مراقبة المعلومات المقدمة للمساهمين

إن رقابة المعلومات المقدمة للمساهمين هي مهمة محافظ الحسابات الأساسية في الشركة باعتبارهم السلطة العليا في الشركة، حيث يدقق محافظ الحسابات في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ومجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها⁴، فهو يفحص مطابقة الحسابات للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء⁵.

يراقب محافظ الحسابات المعلومات الموجودة في تقرير التسيير والوثائق الحسابية والمالية الموجهة للمساهمين، وذلك قبل إرسالها إليهم لأنه للمساهمين الحق في إجراء المراقبة والإشراف على أعمال الهيئة الإدارية التي تتولى التصرف في أمور الشركة ويكون ذلك بممارسة حق

¹ - Guyon. Cf, Yves, op, cit, p. 400.

² - Pasqualin-CF François, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, 1992, p. 211.

³ - محمد بوتين، المرجع السابق، ص. 30.

⁴ - المادة 715 مكرر 4، ف2، ق.ت.ج، سالف الذكر.

⁵ - المادة 23، من القانون 10-01 سالف الذكر.

الاطلاع وحق أخذ معلومات على الوثائق المنصوص عليها قانوناً وذلك من أجل الاطمئنان على حسن تسيير إدارة الشركة لكنهم غير قادرين على ترجمة المحاسبة.

ومن ثم يقع على جهاز الرقابة هذا، المراقبة الحسابية دون أن تتجاوز ذلك التدخل في التسيير والوقوف عند ملائمة طريقة إدارة الشركة من عدمه أو البحث عن الأخطاء في التسيير أو المشاركة في اتخاذ قرارات التسيير. فالمشرع منع على محافظ الحسابات التدخل في التسيير بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 4 من ق.ت.ج وأكد على ذلك القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات في المادة 23 منه الفقرة الثانية التي نصت على أنه: "وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".

إن 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 باسم الشركة، الاتفاقات المبرمة بين القائمين بالإدارة والشركة، رقم الأعمال، المبالغ الخاضعة للضريبة، مشروع القرارات، جدول توزيع الحصص المالية، جدول فروع الشركة ومساهماتها...¹

أما الوثائق التي لا تتعلق بالوضعية المالية فلا تخضع للمراقبة كذلك التي تتعلق بالحالة المدنية للمسيرين، الترشيحات لمناصب التسيير.

يرمي محافظ الحسابات في موضوع مراقبته دائماً إلى إثبات شرعية وصحة المعلومة المرتبطة بالوضعية المالية للشركة.

وتجدر الإشارة إلى أن مدة 04 أربعة أشهر² الممنوحة لمحافظ الحسابات لمراقبة الحسابات السنوية مهلة قصيرة مراعاة بحجم الحسابات التي تعدها الشركة، خاصة الشركات الضخمة التي تتجزأ العديد من العمليات الحسابية والمالية خلال السنة المالية.

لكن هذه المدة كانت صحيحة في إطار عقد الوكالة إذا كانت مهمة المحافظ مؤقتة خلال فترة ضيقة. أما بعد أن أصبح محافظ الحسابات جهازاً، ألزمه المشرع القيام بمهامه طيلة السنة

¹ - المادة 716 ف 1، ق.ت.ج سالف الذكر.

² - المادة 716 ف2، ق.ت.ج سالف الذكر.

المالية لذلك له أن يطلب الاطلاع على كل وثيقة يراها ضرورية لإنجاز مهامه تحت طائلة العقوبات الجزائية إذا ما امتنع المسيرون تسليمها أو تسببوا في عرقلة إتمام مهامه¹.

لا تقتصر مهام محافظ الحسابات في رقابة الوضعية المالية للشركة وإنما تمتد لمراقبة بعض العمليات الخاصة، وقد نص على ذلك المشرع الجزائري²، على غرار نظيره الفرنسي³، في الأحكام التي تحدد أتعابه إذا تميز بين المهام العادية المتعلقة بمراقبة الحسابات وأخضعها لسلم الأتعاب⁴، والمهام الخاصة المتعلقة بقيامه لعمليات معينة تتمثل في الإدماج والانفصال، إنشاء شركة فرعية، مراقبة الحسابات التابعة للشركات الفرعية، وكذلك في حالة قيامه بمراقبة ظرفية للحسابات. إن هذه المهام لا تخضع لسلم الأتعاب وإنما تمنح لمحافظ الحسابات أتعاب خاصة بالاتفاق بينه وبين الجمعية العامة⁵.

كما يقع على عاتق محافظ الحسابات مهام رقابية أخرى تتمثل في مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة، وأخرى متعلقة بالتعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية إضافة إلى مهمة الإنذار.

أ- مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة

على محافظ الحسابات الحرص على السير الحسن لأمر الشركة والتأكد من أنها تسير وفق الشروط القانونية العادية وهي كالاتي:

1/ المساواة بين المساهمين

ينبغي على محافظ الحسابات السهر على احترام مبدأ المساواة بين المساهمين⁶، في الشركة باعتبار المساواة روح الشركة حيث تطبق في عدة حالات نذكر منها، عند ممارسة الحق في

¹ - المادة 831 ق.ت.ج، سالف الذكر، التي تشير إلى أن هذه العقوبات تخص رئيس مجلس الإدارة والقائمون بالإدارة والمديرون العامون دون أعضاء مجلس المديرين وأعضاء مجلس المراقبة غير معنيين بهذا النص.

² - قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994، متعلق بسلم أتعاب مندوبي الحسابات. ج. ر. العدد 42، المؤرخ في 12 مارس 1995.

³ Cf. Décret n 69-81 du 12 Aout 1964, La rémunération des commissaires aux comptes, 1981, p. 273.

⁴ - المادة 2 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، السالف الذكر.

⁵ - المادة 3 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، السالف الذكر.

⁶ - المادة 445 مكرر 7 ف7، ق.ت.ج السالف الذكر.

التصويت، الحق في حضور الجمعيات، الحق في الارباح، أو الحق التفضيلي في الاكتتاب أو حالة توزيع المال الاحتياطي¹.

يتوجب على محافظ الحسابات العمل جاهدا على تحقيق المساواة بين المساهمين داخل الشركة، بما في ذلك المساهمين الذين يمثلون الأقلية، والتحقق من عدم خرق المبدأ واحترامه والتأكد من أن كل الأسهم التي تنتمي لنفس الفئة تستفيد من الحقوق.

2/ أسهم الضمان

كلف المشرع محافظ الحسابات السهر على احترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان² حيث تعتبر هذه الأسهم كشرط الدخول كعضو في مجلس الادارة ومجلس المراقبة. فقد اشترط المشرع ان يقدم أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة أسهما تمثل 20% من رأسمال الشركة على ان القانون الاساسي هو الذي يتكفل بتحديد الحد الادنى لكل عضو.

هذه الاسهم لا يجوز التصرف فيها فهي مخصصة لجبر الضرر الذي قد يصيب أعمال التسيير بما فيها الاعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة³ فيتوجب على محافظ الحسابات الاشارة الى كل تصرف يمس بأسهم الضمان في تقرير عام مرفوع للجمعية العامة العادية السنوية⁴ فيعلم الجمعية عدم ملكية هذه الاسهم أو عدم ملكية هذه الاسهم أو عدم تصحيح وضعية أحد أعضائه رغم فوات مهلة ثلاثة أشهر⁵، أو تصرف المجلس في هذه الأسهم أو استرجاع حرية التصرف فيها قبل مصادقة الجمعية العادية.

ب- مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي، استدعاء الجمعية العامة ومهمة

الإنذار

علاوة على ما تقدم، وخروجا عن الإطار العادي والعام للصلاحيات الرقابية لمحافظ الحسابات، يتوجب عليه التأكد من أن تعديلات القانون الأساسي قد تمت بصفة منتظمة وصحيحة،

¹ - المادة 721، ق.ت.ج.

² - المادة 621 و 660، ق.ت.ج، السالف الذكر.

³ - المادة 614 ف 1 و 2، ق.ت.ج، السالف الذكر.

⁴ - المادة 660، ق.ت.ج، السالف الذكر

⁵ - المادة 619، ف 3، ق.ت.ج، السالف الذكر.

كما يجب عليه استدعاء الجمعية العامة في حال إغفال الهيئة الإدارية بذلك، زيادة على ذلك يلزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات أثناء ممارسته المهمة الدائمة للمراقبة إعلام الهيئة الإدارية عند اكتشافه أفعال من شأنها عرقلة استمرار استغلال الشركة.

1/ مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي

يلزم محافظ الحسابات كذلك برقابة مدى انتظام وصحة تعديلات القانون الأساسي هي من اختصاص الجمعية العامة غير العادية¹. وعليه يلزم بإعداد تقرير وتقديمه لهذه الجمعية² مهما كان موضوع التعديل سواء تعلق الأمر بزيادة رأسمال الشركة أو تخفيض أو تحويل الشركة وانفصالها تصنيف الشركة أو إصدار قيم منقولة أو إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب.

2/ استدعاء الجمعية العامة

من المتعارف عليه أن محافظ الحسابات ليس ملزم سوى بحضور الجمعيات العامة كلما تستدعي التداول وتقضي القاعدة بأن الهيئة المختصة باستدعائها هي إما مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو مجلس المراقبة وفي بعض الحالات المساهمين بشروط، لكن القانون التجاري الجزائري³، على غرار المشرع الفرنسي⁴، أورد حالة يمكن فيها لمحافظ الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة في حالة ما إذا أغفلت الهيئة المختصة قانونا بذلك عن إهمال أو عن قصد حيث يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته.

3/ مهمة الإنذار

تعتبر هذه المهمة جديدة مقارنة بالمهام الأخرى، حيث لم يعرفها المشرع الفرنسي سوى في القانون 84-148 المؤرخ في 01/03/1984 المتعلق بالوقاية والتسوية الودية لصعوبات المؤسسات المعدل للقانون 66-537، فقد قام هذا القانون بالإضافة إلى القانون رقم 94-457 المؤرخ في 10/07/1994 المعدل له بإعطاء الحق بالشروع في إجراءات الإنذار لمحافظي الحسابات لممثلي العمال⁵.

¹ - المادة 674، ق.ت.ج، السالف الذكر.

² - المادة 678 بند 7، ق.ت.ج. السالف الذكر.

³ - المادة 715 مكرر 11، ق.ت.ج السالف الذكر.

⁴ - Art L 225-103 nv.c.com.fr

⁵ - Merle Philippe, Droit commercial, sociétés commerciales. 10eme édi, Précis Dalloz, 2005, p. 412.

أما المشرع الجزائري فقد فرض هو الآخر هذا الإجراء¹ حيث أنه عند اكتشافه لأفعال تعرقل سير مشروع الشركة وتدهور وضعيتها المالية وتوقفها عن الدفع، يعلم الجمعية العامة والمسيرين.

فمحافظ الحسابات عند اكتشافه عرقلة استمرار الأعمال كمرحلة أولى بطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، التوضيحات والتفسيرات التي يراها ضرورية². أما في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يتعين على محافظ الحسابات طلب من رئيس مجلس الإدارة أو المديرين حسب الحالة استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة حول هذه الوقائع بحضور مندوب الحسابات لهذه الجلسة كمرحلة ثانية³.

أما المرحلة الثالثة، إذا لم تسوى هذه الوضعية بالرغم من إنذار الهيئة الإدارية يقوم محافظ الحسابات

بإعداد تقرير خاص يقدمه إلى أقرب جمعية عامة أو إلى جمعية خاصة يستدعيها بنفسه لهذا الغرض⁴.

الفرع الثاني: اعداد التقارير

بعد انتهاء محافظ الحسابات من عمله الرقابي والمتعلق أساسا بمعرفة كل ما يتعلق بالشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أي كل شاردة وواردة قد تؤثر سلبا أو إيجابا على حياة الشركة، وهنا تأتي المرحلة الثانية المبينة لحقيقة عمل المحافظ، أي بمعنى أن هذا الأخير يؤدي عمله حسب ما يمليه عليه مهامه الرقابية، ففي هذه المرحلة تظهر نتائج عن طريق ما يعرف بآلية تقديم التقارير المتنوعة، قد تكون هذه التقارير منتظمة وبصفة دورية، وكنتيجة لعمله الرقابي الذي يقوم به على حسابات الشركة ودفاترها ونتائجها بالصفة الاعتيادية، وهو ما يعرف التقرير السنوي العام، كما يوجد نوع آخر من التقارير التي تتميز بالخصوصية أي أنها ليست كسابقتها منتظمة ودورية بل لا يقدمها محافظ الحسابات إلا إذا كانت هناك حاجة لتقديمها تفرضها ظروف أو

¹ - المادة 715 مكر 11 ق.ت.ج والمادة 23 ف1 من القانون 10-01 السالف ذكر.

² - المادة 715 مكر 11، ف1، ق.ت.ج، السالف الذكر.

³ - المادة 715 مكر 11، ف2، ق.ت.ج، السالف الذكر.

⁴ - المادة 715 مكر 11 ف3، ق.ت.ج السالف الذكر

مستجدات طرأت على الشركة أو نشاطها، هذه الحالات الخاصة حددها المشرع بنصوص قانونية ولم يترك لمحافظ الحسابات سلطته التقديرية حتى لا يقع الاختلاف فيها¹.

أولاً: التقرير العام

يقصد بالتقرير بوجه عام هو عبارة عن تعليق على الإدارة عن التقدم المحرز في الشركة حول القضايا التي من شأنها أن تكون معتمدة، وشرح للقرارات المقترحة التي يطلب المديرون من الجمعية اعتمادها، كما تعد أيضاً تعليقات على الحسابات المقدمة للمصادرة²، أو هو الناتج النهائي الملموس لعملية المراجعة، والتقرير العام السنوي هو ما يلتزم فيه محافظ الحسابات بتقديمه للجمعية العامة سنوياً، وتبدو أهمية التقرير العام كأداة ربط واتصال بين محافظ الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى الأطراف المستفيدة منه.

يأخذ التقرير العام الذي يقدمه محافظ الحسابات شكلاً كتابياً ويلتزم إيداعه في مقر الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة، تظهر أهمية هذا التقرير من خلال الجوانب التي تتعلق به أساساً، فمن جانب ميعاد تقديم هذا التقرير للجهات المعنية، ومن جانب آخر محتوى ومضمون هذا التقرير وفي الأخير الشكل الذي يقدم فيه هذا التقرير.

أ- ميعاد تقديم التقرير

إن المشرع أشار إلى التقرير العام الذي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمه إلى الشركاء في المادة 25 من القانون 01-10 المنظم للمهنة، حيث اصطلح عليه بتقرير المصادقة، كما أوجب على محافظ الحسابات بأن يقدمه للجمعية العامة قبل انعقادها بخمسة عشر يوماً على الأقل، ويجب أن يكون هذا التقرير شاملاً وواضحاً وملفت للنظر إلى كل ما لاحظته المحافظ من المخالفات وعدم صحة البيانات أثناء ممارسة مهامه الرقابية³.

¹ - المادة 25 من القانون 01-10، السالف الذكر.

² - Eau lautour-Huguette. V, Droit De L'entreprise, 1 introduction au droit des personnes, éditions masson, Paris, 1987, p. 186.

³ - بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 15.

وقد أكدت هذه الجزئية المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202¹، حيث نصت على أنه: "يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها".

هذا ويؤرخ ويوقع محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يجوز أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

يودع تقرير مندوب الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني، وذلك طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202².

ب- محتوى التقرير

يمنح محافظ الحسابات من خلال تقريره العام السنوي حجة إثبات بقيامه بالمهام المنوطة به، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة، وكذا القانون التجاري لا سيما في المادة 715 مكرر 4 منه، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

• القيام بتحقيقات

الاطلاع على الدفاتر الخاصة والاجبارية للشركة، وجمع الأوراق والوثائق التي تثبت المعلومات المدونة والموثقة، ومراقبة انتظام حسابات الشركة وموازنتها، ليستنتج في الأخير مدى سلامة وجدية الحسابات وصدق الميزانية، ليتأكد ويتعرف الشركاء على المركز المالي الحقيقي للشركة³.

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 مايو 2011، يتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال آجال إرسالها، ج. ر. العدد 30، المؤرخ بتاريخ 01 يونيو 2011.

² - المواد 3 و4 و5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202، السالف الذكر.

³ - طيطوس فتحي، مسؤولية محافضي الحسابات دراسة في القانون المقارن، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص 117.

- التدقيق في المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والوثائق المرسلة للشركاء:

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بالمراقبة والتدقيق في مدى صحة وجدية التقارير المرفوعة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة، من أجل ضمان فعالية أكثر للرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات.

- المصادقة على صحة الجرد وحساب الشركة والموازنة

ألزم المشرع محافظ الحسابات مسك دفتر الجرد بحسب وبدون ترك أي بياض، كما لا يجوز التغيير فيها أو الكتابة على الهامش، بالإضافة إلى ترقيم الصفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف القاضي المختص اقليميا، بالإضافة إلى العمل الميداني الذي يشرف عليه محافظ الحسابات شخصا.

- مراقبة مدى احترام مبدأ المساواة بين الشركاء

يعتبر الإخلال بمبدأ المساواة بين الشركاء خرقا لركن من أركان عقد الشركة وبالتالي يعيبه، لذلك يتعين على محافظ الحسابات وهو الراعي للشرعية داخل الشركة، أن يراقب جميع القرارات التي قد تصدر عن الجمعية العامة للشركاء، والتي من شأنها أن تخل بمبدأ المساواة بين الشركاء¹.

ج- أشكال التقرير

من خلال استقراء المادة 25 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة والتي تنص على أنه: "يرتب على مهنة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر".

وقد أكد المشرع على أشكال تقرير محافظ الحسابات في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المشار إليه أعلاه والتي نصت على: "تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات على الخصوص بما يأتي:

¹ - بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2008، العدد 02، ص. 220.

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر".

وانطلاقاً من هاتين المادتين فإن المشرع الجزائري قد ألزم محافظ الحسابات أن يبين من خلال تقريره السنوي نتائج الرقابة التي قام بها حول تسيير ونشاط الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، وذلك خلال كل سنة مالية منتهية، كما لا يكتفي المحافظ في هذا الإطار بمجرد إبداء رأيه حول مالية الشركة أو المؤسسة المراقبة¹.

ثانياً: التقرير الخاص

يقصد بالتقرير الخاص هو ذلك التقرير الذي يلتزم محافظ الحسابات قانوناً بتقديمه في مناسبات وظروف خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون، بحيث لا يحتاج بذلك إلى تكليف خاص من قبل الشركة أو المؤسسة التي يراقبها، إنما هي جزء من مهمته الرقابية التي حددها له المشرع، وسميت بالتقارير الخاصة تمييزاً عن التقارير العامة بما أنها لا تتعلق بكل الجوانب الخاصة بنشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نظمها القانون، بالإضافة إلى أنها تقدم مستقلة عن التقارير العامة نظراً لأهمية المواضيع التي تتجزأ لأجلها²، ويمكن إجمالها فيما يلي:

أ- التقرير الخاص بالاتفاقات والاتفاقيات

أعطى المشرع أهمية كبيرة للاتفاقيات التي تجمع بين الشركة وأحد مسيريها أو أحد أعضاء أجهزة إدارتها، هنالك نوعي من الاتفاقيات:

- الاتفاقيات الخاضعة لشرط التقرير الخاص.
- الاتفاقية غير خاضعة لشرط التقرير الخاص.³

ب- التقرير الخاص حول تعديل نظام الشركة

وقد نص عليه المشرع دون تحديد نوعه في المادة 717 ف 02 من ق.ت.ج. والتي جاء فيها أنه في حال عرض تعديل ثبت الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، وبعد الاطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الاشكال والطرق القديمة والجديدة.

¹ - علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص. 111.

² - علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 113.

³ - بدي فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص. 94

- حالتي الإدماج أو الانفصال: نظمها المشرع في القسم الرابع من القانون التجاري ابتداء من المادة 744 منه.
- تعديل رأس مال الشركة: ويتسم التعديل إما بالزيادة أو النقصان وأشار في هذا الشأن القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013.

ج - تقرير المصادقة على أعلى خمسة تعويضات

أو ما يعرف بمكافئات أعضاء مجلس الإدارة وهذا ما نصت عليه المادة 25 ف 04 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة، كما أكد عليه المشرع في القانون التجاري في المادتين 727 و728 تحت عنوان مكافئات أعضاء مجلس الإدارة.

د - التقرير الخاص بإصدار الأوراق المالية

تختلف هذه القيم المنقولة والتي تعرف بالأوراق المالية سواء كانت أسهم، أو سندات بنوعيتها¹، أو حتى قيم منقولة أخرى مثل سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم، أو سندات استحقاق ذات قسيمات اكتتاب بالأسهم.

هـ - التقرير الخاص بتطور نشاط الشركة

ذكر هذا التقرير في المادة 678 ف 06 من ق.ت.ج والتي الزمة محافظ الحسابات تقديم تقرير خاص مبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة.

و - التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

وقد نص على هذا النوع من التقارير الخاصة المادة 715 مكرر 11 من ق.ت.ج، كما أكد على هذا الالتزام في المادة 25 ف 08 من القانون 10-01 المنظم للمهنة، كما أعاد التذكير به في حديثه عن معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها في المادة 02 ف 08 من المرسوم التنفيذي رقم 22-202 السابق التطرق اليه.

¹ - المادة 715 مكرر 40، ق.ت.ج السالف الذكر.

المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات بالإعلام والإخطار

يلزم القانون الجزائري¹ على غرار نظيره الفرنسي² محافظي الحسابات بإعلام المديرين أي أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين بحسب الحالة، عن عمليات المراقبة والتحقيق التي باشروها، ومختلف عمليات سبر الآراء التي قاموا بها، هذا فضلا عن مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغيرات عليها، بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في اعداد هذه الوثائق³.

ليس هذا فحسب، بل عليهم كذلك الإبلاغ عن المخالفات والاختفاء التي قد يكشفونها، واخيرا النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات اعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة، ويكمن الهدف من وراء هذا الإعلام في توفير سبيل المديرين لمعرفة الوضعية الحقيقية للشركة.

تجدر الملاحظة، الى أن الامر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري لم يكن ينص على واجب إعلام محافظ الحسابات لمجلس الإدارة، او مجلس المديرين او مجلس المراقبة عن طريق تقرير موجه اليهم، ولا يقتصر واجب الاعلام على المديرين فقط بل يمتد ليشمل الغير، بمعنى كل من وكيل الجمهورية، هذا فضلا عن خلية معالجة الاستعلام المالي في اطار الوقاية من جريمة تبييض الاموال وتمويل الارهاب، ولجنة المشاركة أي ممثلي الاجراء، والتي يطلق عليها في القانون الفرنسي لجنة المؤسسة، اذ يتولى محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الجنحية التي علم بها اثناء القيام بمهنته الرقابية.

تبعا لذلك يقتضي الامر التعرض لالتزام محافظ الحسابات بالإعلام في الفرع الاول، ثم التطرق الى التزام محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية في الفرع الثاني.

يتوجب على محافظ الحسابات إعلام المسيرين بكل نقص قد يكشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة، على أن يتولى احترام إجراء الاعلام

1- المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج؛ المادة 23 ف5 من القانون رقم 10-01 بضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

" بعلم المسيرين والجمعية العامة او الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه او يطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة".

² -Art. L823-16 C. com. fr.(Modifié par loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 - art. 140 (V)

³ -Brunow.L, op.cit.: "le commissaire aux compte remplit également une mission d'information à l'égard des dirigeants". p. 46.

واعداد تقرير خاص في هاته الحالة¹. دون التقييد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا.

الفرع الاول: إجراءات الاعلام

يندرج تحت واجب الإعلام مجموعة من الالتزامات يقوم بها المحافظ أثناء أدائه لمهامه، سنحاول إظهاره على النحو الآتي:

أولاً: واجب محافظي الحسابات بالإعلام في الشركات التجارية

يقع على عاتق محافظ الحسابات اثناء قيامه بمهمته الرقابية، واكتشافه افعال ذات طبيعة من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال القيام بإجراء الاعلام². والذي تناوله المشرع الجزائري لأول مرة في القانون التجاري بموجب التعديل الصادر سنة 1993³.

يرى جانب من الباحثين الجزائريين⁴، بأنه ليس هناك ما يمنع محافظ الحسابات قبل القيام بإجراء الإعلام أن يجتمع بالمديرين، من أجل طرح الوقائع التي من شأنها المساس بمواصلة الاستغلال، وفي حالة عدم جدوى هذه المبادرة، فإنه يباشر إجراء الإعلام. مع التنويه الى انه لا يوجد أي اجل فيما يخص إجراء الاعلام، مما يجعله غير فعال، ويستدعي بالتالي تدخل المشرع لفرض اجال تختلف بحسب طبيعة المرحلة التي يمر بها.

إذ يمر إجراء الإعلام الذي يقوم به محافظ الحسابات بثلاث مراحل⁵:

¹ - المادة 25 ف 8، من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، تنص على انه: "يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال".

² - المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 570 استمرارية الاستغلال ف 28.

³ - مرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج. ر. العدد 27، الصادرة في 27 افريل 1993، ص. 3.

⁴ - Salah.M, la convocation aux assemblees generales des socite commerciales, une reglementation a recire, rev.entrep. com. N 2012, pp. 65 et 66.

⁵ - المادة 715 مكرر 11 ق.ت.ج. السالف الذكر.

- المرحلة الأولى يقوم محافظ الحسابات بطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول الوقائع التي علم بها بمناسبة تأدية مهامه والتي من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال.

- يمر المحافظ للمرحلة الثانية، في حالة عدم وجود رد من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو عندما تكون الإجابة غير مرضية أو ناقصة، حيث في هاته المرحلة يدعو محافظ الحسابات رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لاستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة حول الوقائع التي يجد بان من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال، مع حضوره الجلسة.

- المرحلة الثالثة تتمثل في إعلام الشركاء أو المساهمين بوضعية الشركة بواسطة تقدير خاص.

أما بالنسبة للتشريع الفرنسي يرى المجلس الوطني الفرنسي لمحافظ الحسابات، بأنه لا يتوجب على محافظ الحسابات البحث بطريقة مستمرة عن الأفعال التي من شأنها المساس بمواصلة الاستغلال داخل الشركة، وهذا نظرا لعدم النص على ذلك في معيار ممارسة المهنة رقم 570 الخاص بمواصلة الاستغلال، وكذا عدم وجود أي نص تشريعي أو تنظيمي يلزمه القيام بذلك¹، غير انه اذا ما لاحظ هذا الأخير اثناء ممارسة مهمته وجود مثل هاته الوقائع، فانه يتوجب عليه مراعاتها احتراما للنصوص والاحكام الخاصة ولا سيما بالنظر الى وظيفته الرقابية وواجبه في الإخطار.

كما تجدر الإشارة، الى ان المشرع الفرنسي قد نص هو الآخر على احترام الاعلام، الذي يمر وجوبا بإجراءات معينة كما هو وتطلب كما هو الوضع في القانون الجزائري ضرورة المرور بإجراءات معينة كما هو الوضع الجزائري :

¹ - CNCC, NI.III, Le commissaire aux comptes et l'alerte, op. cit., n° 2.23, p. 54. : « Ni cette NEP (570), ni les textes légaux et réglementaires n'imposent au commissaire aux comptes de rechercher de façon systématique et active des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation. En revanche, dès lors qu'il a relevé, à l'occasion de l'exercice de sa mission, de tels faits, il lui appartient de prendre en compte les dispositions de ces textes notamment au regard de sa démarche d'audit et de son devoir d'alerte.»

الإجراء الأول: إعلام رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين

إذا اكتشف محافظ الحسابات أثناء عملية المراقبة والتحقيق، أن هنالك وقائع من شأنها أن تمس او تعرقل استغلال المؤسسة، فهنا عليه اتباع إجراءات معينة أولها طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين بكل فعل ذو طبيعة من شأنها المساس بمواصلة الاستغلال، والذي اكتشفه بمناسبة ممارسة مهمته¹، على ان تكون إجابة رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين برسالة موصى عليها مع طلب اشعار العلم بالوصول²، اما عن محتوى الإجابة فانه وان لم ينظمها أي نص قانوني بانه لا بد ان يمنح محتوى الإجابة لمحافظ الحسابات بالاطمئنان على مواصلة الاستغلال، كما يجب ان تعطي تحليل لوضعية الشركة وتحدد التدابير المقررة.

لا بد من الإشارة، الى ان المشرع الجزائري لم يحدد اجل الرد، خلافا لما هو عليه القانون الفرنسي، الذي فرض ان تتم الإجابة من رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين في اجل 15 يوما التي تلي استلام رسالة محافظ الحسابات³.

إذا اعتبر محافظ الحسابات راي رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين مرضيا، فانه لا يتابع اجراء الاعلام، اما إذا لم يتلقى محافظ الحسابات الإجابة او لم يجدها مقنعة او مرضية، فإنه يمر للمرحلة الثانية والمتمثلة في إعلام مجلس الإدارة او مجلس المراقبة.

الإجراء الثاني: إعلام مجلس الإدارة او مجلس المراقبة

تتركز هاته المرحلة حسب ما جاء في التشريع الفرنسي على استدعاء محافظ الحسابات رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين للقيام بمداولة مجلس الإدارة او مجلس المراقبة حول الأفعال المكتشفة والتي يكون لمحافظ الحسابات حق الحضور فيها، على ان تتم الدعوى بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب الإشعار بالوصول، كما يقوم محافظ الحسابات بإرسال نسخة من هاته الدعوى دون اجل محدد لرئيس المحكمة التجارية بواسطة رسالة موصى عليها، مع طلب الإشعار بالوصول خلال اجل ثمانية 08 أيام التي تلي استلام إجابة رئيس مجلس الإدارة او

¹ - Art-234-1,C.Com.fr modifier par loi n° 2011-525 du 17 Mai 2011-ART62 V.

² Art. R. 234-1 al. 2 C. com.fr.

³ - Art. R. 234-1 al. 2 C. com.fr.:” Le président du conseil d'administration ou le directoire répond par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les quinze jours qui suivent la réception de l'information mentionnée ci-dessus.»

مجلس المديرين اذا تمت هاته الإجابة في المهلة المحددة بخمسة عشر 15 يوما ولم يعتبرها محافظ الحسابات مرضية او خلال ثمانية أيام التي تلي المهلة المحددة للإجابة، او عندما تتم خارج الاجل ولم تكن مرضية، أما في حالة الإجابة فخلال ثمانية أيام 08 التي تلي انتهاء اجل 15 يوما المقررة للإجابة¹.

يتولى رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة او مجلس المراقبة حسب الحالة خلال اجل ثمانية أيام التي تلي استلام طلب محافظ الحسابات²، على ان يجتمع مجلس الإدارة او مجلس المراقبة لإجراء المداولة حول الوقائع الملاحظة خلال 15 يوما التي تلي استلام رسالة محافظ الحسابات، ويتم استدعاء محافظ الحسابات لهاته الجلسة بنفس شروط مجلس الإدارة او مجلس المراقبة، أي خلال 08 أيام الموالية لاستلام رسالة محافظ الحسابات³.

توجه نسخة من محضر مداولات المجلس في أجل 08 أيام التي تلي الاجتماع، لكل من رئيس محكمة التجارية الخاضعة للقانون الفرنسي، لمحافظ الحسابات ولجنة المؤسسة او ممثلي الاجراء عند الاقتضاء⁴، وذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب الإشعار بالاستلام خلال اجل 08 أيام، وفي حالة ما اذا اعتبر محافظ الحسابات قرارات المجلس مرضية، فانه يقوم بوضع حد لإجراء الاعلام غير انه يتابع هذا الأخير إجراء الاعلام ويمر الى الاجراء الثالث اذا:

1- لم يتم استدعائه لمجلس الإدارة او مجلس المراقبة.

1- اذا لم يقيم المجلس بإجراء المداولة خلال 15 يوم الذي موالية لاستلام رسالة محافظ الحسابات⁵.

¹ Art. R.234-2 al.0. C. com.fr.: " L'invitation du commissaire aux comptes à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance prévue au deuxième alinéa de l'article L. 234-1 est formulée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les huit jours qui suivent la réponse du président du conseil d'administration ou du directoire, ou la constatation de l'absence de réponse dans les délais prévus au deuxième alinéa de l'article R. 234-1. Une copie de cette invitation est adressée sans délai par le commissaire aux comptes au président du tribunal par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. »

² Art . R. 234-2 al.7. C. com.fr

³ 1 CNCC, op. cit., n° 4.222, p. 96.

⁴ Art. L. 234-2 al.7. C. com.fr. : »A défaut de réponse sous quinze jours ou si celle-ci ne permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation, le commissaire aux comptes invite, par un écrit dont copie est transmise au président du tribunal de commerce, le président du conseil d'administration ou le directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés. Le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance. La délibération du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est communiquée au président du tribunal de commerce et au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel. »

⁵ Art L.234-1 al.2 C. com.fr.

2- اذا اعتبر ان القرارات المتخذة من قبل المجلس غير مرضية¹، أي ليس من شأنها ان تضع حدا لعرقلة مواصلة الاستغلال.

الإجراء الثالث: إعلام الجمعية العامة للشركاء او المساهمين

يقوم محافظ الحسابات الفرنسي في هذه المرحلة بدعوة رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين لإجراء مداولة الجمعية العامة حول الوقائع الملاحظة، على ان تتم هاته الدعوى عن طريق رسالة موصى عليها مع طلب الإشعار بالوصول، او خلال (15) يوم التي تلي استلام محضر مداولات مجلس الإدارة او مجلس المراقبة، ترفق الدعوة بالتقرير الخاص لمحافظ الحسابات والذي يتم تبليغه للجنة المؤسسة او ممثلي الأجراء خلال أجل 08 أيام من تسليمها².

كما يتولى مجلس الإدارة او مجلس المديرين استدعاء الجمعية العامة خلال 08 أيام التي تلي استلام الدعوة التي قام بها محافظ الحسابات بنفس الشروط المقررة لاستدعاء الجمعيات العامة والمحددة في القانون الأساسي للشركة³.

يتعين على الجمعية العامة ان تجتمع كحد اقصى خلال الشهر الذي يلي تاريخ الإبلاغ الذي قام به محافظ الحسابات حسب التشريع الفرنسي. وفي حالة تقصير مجلس الإدارة او مجلس المديرين، يقع على عاتق محافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة في اجل 08 أيام ابتداء من انتهاء المهلة المخولة لهم، كما له فضلا عن ذلك تحديد جدول الاعمال. مع الإشارة الى انه بإمكان محافظ الحسابات في حالة الضرورة اختبار مكان للاجتماع غير ذلك المقرر في القانون الأساسي للشركة، على ان تتولى هذه الأخيرة تسديد المصاريف الناتجة عن اجتماع الجمعية⁴.

¹ Art L.234-1 al.4 C. com.fr. : « Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats. »

² Arts. L. 234-1 al.3 et art. R. 234-3 al.1. C. com.fr.: « A défaut de réponse par le président du conseil d'administration ou du directoire ou lorsque la continuité de l'exploitation demeure compromise en dépit des décisions arrêtées, le commissaire aux comptes les invite à faire délibérer une assemblée générale sur les faits relevés. Cette invitation est faite par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans le délai de quinze jours à compter de la réception de la délibération du conseil ou de l'expiration du délai imparti pour celle-ci. Elle est accompagnée du rapport spécial du commissaire aux comptes, qui est communiqué au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel, par le président du conseil d'administration ou du directoire, dans les huit jours qui suivent sa réception. »

³ Art. R.225-62 C. com.fr. : « Sous réserve des dispositions des articles R. 225-66 à R. 225-70, les statuts de la société fixent les règles de convocation des assemblées d'actionnaires. »

⁴ CNCC, NL.III, Le commissaire aux comptes et l'alerte, op. cit., p. 99.

يتولى محافظ الحسابات حضور الجمعية العامة، كما يمكن ان يمثل من قبل شخص اخر تحت مسؤوليته.

هذا، ومن المهم ان يعلم محافظ الحسابات بسرعة القرارات التي تم اتخاذها، حتى يرى إذا كان من الواجب اتخاذ إجراءات الإعلام من عدمه وفي حالة عدم تمكن محافظ الحسابات من المشاركة في الجمعية العامة ولم يتولى أي شخص تمثيله، فإنه يقع على عاتقه الاطلاع على كافة القرارات المتخذة في أقرب الآجال¹. على انه إذا ما اعتبر محافظ الحسابات ان القرارات المتخذة مرضية، يقوم بإيقاف الإجراءات، أما إذا وجد أن هاته القرارات ليست مرضية فإنه يمر الى الإجراء الرابع والمتمثل في إعلام رئيس المحكمة التجارية.

نص المشرع الفرنسي على خلاف نظيره الجزائري، على ضرورة قيام محافظ الحسابات بإعلام رئيس المحكمة التجارية، إذا ما لاحظ ان القرارات المتخذة من قبل الجمعية العامة لا تسمح بضمان مواصلة الاستغلال، ويتم تبليغ الرئيس بالخطوات التي تم إتباعها والنتائج المتوصل إليها عن طريق رسالة موصى عليها مع طلب الإشعار بالوصول، دون أجل²، متضمنتا جميع الوثائق المجدية، وكذا الأساليب التي أدت إلى استنتاج عدم كفاية القرارات المتخذة³.

ثانيا: واجب محافظي الحسابات بالإعلام في البنوك

خصوصية البنية القانونية لشركة المساهمة عموما والبنوك التجارية خصوصا دفعت بالمشرع إلى إقرار مبدأ إلزامية تعيين محافظين للحسابات على الأقل يضطلعون بصلاحيات هامة وواسعة في مجال الرقابة المنصبة على مختلف الوثائق والمستندات وبعض الممارسات المتصلة بنشاط البنك الخاضع لرقابتهم⁴.

¹ Art. L. 823-13 al. 2. C. com.fr. : « Pour l'accomplissement de leur contrôle les CAC peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou se représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que les CAC ».

² CNCC, NI. III, Le commissaire aux comptes et l'alerte, op. cit, p.102. : « L'information du président du tribunal de commerce doit avoir lieu uniquement « Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le CAC constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation »

³ Arts.L. 234-2 al.3 et R. 234-1 C.com.fr.

⁴ - فرحي محمد، هيئات الرقابة الخارجية على العمليات البنكية، رسالة دكتوراه، قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2019، ص. 288.

أقر المشرع صلاحية المبادرة بالإعلام لمحافظي الحسابات، إذ يرمي هذا الإعلام في إحدى صوره إلى تقديم الصورة الحقيقية للوضعية المالية والمحاسبية للبنك الخاضع لفائدة جهات معينة من مصلحتها الاطلاع على هذا الوضع. أما الصورة الثانية للإعلام، فتتمثل في إعلام بعض الجهات بشأن ما اكتشفه محافظي الحسابات من مخالفات ونقائص من شأنها الإضرار بمصالح البنك والمساهمين والدائنين، أي بالمصلحة العامة. وعليه يتعين على محافظ الحسابات بعد اطلاعهما على الوضع الحقيقي للبنك من مختلف جوانبه تقديم صورة صادقة¹ للبنك الخاضع لرقابتهما، وهذا من خلال إعلام المسيرين والمساهمين إلى جانب بعض الهيئات المصرفية².

أ- إعلام القائمين بالإدارة

يعلم محافظ الحسابات مسيري البنك بكل نقص يكتشفه أو يطلع عليه ويكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال البنك، وفي نفس الوقت يجوز له أن يطلب من المسيرين توضيحات³. وحدد المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي⁴ لمحافظ الحسابات المعلومات التي ينبغي تبليغها للمسيرين ضمن المادة 715 مكرر 10 من الأمر 59-75، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي 08-93، منها عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر sondage التي أداها، والمخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها⁵.

ب- إعلام الشركاء

يقوم محافظ الحسابات بإعلام أقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، في حالة الإستعجال بعدم إحترام مسيري البنك لأحكام الإعلام المنصوص عليها في الفقرة الأولى

¹ - بوقرور سعيد، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة الى المهام القانونية، المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 07، 2007، ص. 60.

² - فرحي محمد، المرجع السابق، ص. 295.

³ - المادة 715 مكرر 11 الفقرة 1 و2 من الأمر 59-75، السالف الذكر، المادة 23 بند 5 من القانون 01-10، السالف الذكر.

⁴ - Art. L. 225-237 du code de commerce, promulgué par l'ordonnance n° 2000-912 du 18/09/2000, relative à la partie législative du code de commerce, a été ratifié par l'art. 50-I de la loi n° 2003-7 du 3/01/2003, (J. O. du 4/01/2003), dispose que : « Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire de surveillance, selon le cas... »

⁵ - قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك في الجزائر، مذكرة ماجستير، قانون خاص معمق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص. 186.

والثانية من المادة 715 مكرر 11¹، وأوجب المشرع على محافظ الحسابات أن يعرض على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والاختفاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه²، هذا ما أقره المشرع الفرنسي أيضا³. كما يعلم الجمعية العامة بتقرير خاص حول منح البنك أية تسهيلات للقائمين بإدارته وللمساهمين وكذلك لأزواجهم وأقاربهم من الدرجة الأولى أو للمؤسسات التابعة لمجموعة البنك⁴.

ج- إعلام محافظ بنك الجزائر

يلزم محافظ حسابات البنك بإعلام المحافظ فورا بكل مخالفة يرتكبها البنك الخاضع لمراقبته طبقا لقانون النقد والقرض والنصوص التنظيمية المتخذة بموجب أحكامه⁵.

أما في الحالات العادية فيلتزم محافظ الحسابات وفي أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية بتقديم تقرير خاص للمحافظ حول المراقبة التي قام بها، وأن يرسل له نسخة من تقاريره الموجهة للجمعية العامة للبنك⁶.

الفرع الثاني: التزام محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية

تقع على عاتق محافظ الحسابات عدة مهام في الشركة من بينها الإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية، ولذلك لا بد من معرفة نطاق التزام محافظ الحسابات بالإخطار عن الوقائع وكذا الإجراءات المتبعة في إبلاغ وكيل الجمهورية.

¹ - قزولي عبد الرحيم ، المرجع السابق، ص ص. 186 و 187.

² - لمادة 715 مكرر 13 ف 1 من الأمر -59 75، السالف الذكر.

³ Art. L. 225-240 du code de commerce, précité : "les commissaires aux comptes signalent, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission".

⁴ - المادتين 101 بند 3 و 104 من الأمر رقم، 03-11، مؤرخ في 26 أوت 2003، يتعلق بالنقد والقرض، ج. ر. العدد 52 المؤرخ في 27 أوت 2003، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010 ج. ر. العدد 50 المؤرخ في أول سبتمبر 2010.

⁵ - المادتان 101 بند 1 والمادة 104 من الأمر 03-11، السالف الذكر.

⁶ - المادة 101 بند 2 و 4 من الامر رقم-03-11، السالف الذكر.

أولاً: نطاق التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية

يقع على عاتق محافظ الحسابات في كل من القانونين الجزائري¹، والفرنسي²، واجب الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية³، على أن التساؤل يطرح هنا حول الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها، أي يتوجب على محافظ الحسابات الإبلاغ عن جميع الأفعال التي علم بها حتى ولو كانت ليست لها علاقة بحياة الشركة.

أ- الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها والهدف من الإبلاغ

يجب التنويه، إلى أنه من الضروري معرفة ما إذا كان يقع على عاتق محافظ الحسابات الإبلاغ عن كل الأفعال الجنحية التي يعلم بها. كما أنه يتطلب الأمر هنا البحث عن الهدف من هذا الالتزام والذي يترتب عن مخالفته تعرض محافظ الحسابات لعقوبات.

1/ الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات

يعتبر التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأفعال الجنحية قديم نوعاً ما، حيث أدرج لأول مرة في التشريع الجزائري عن طريق الأمر الصادر في 25 سبتمبر 1975⁴، وذلك لكونه يساعد في الحد من الفساد المالي⁵. وقد مر هذا الالتزام بعدت تطورات.

هذا وإن لم يرق المشرع الجزائري بتحديد الأفعال الجنحية، وإنما اكتفى فقط بالنص على التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية. إن التنظيم الفرنسي قام على خلاف ذلك من خلال منشور 18 أفريل 2014 بالنص على تلك الوقائع التي تعد بمثابة مخالفة والتي يقع

¹ المادة 715 مكرر 13 ف 2 ق.ت.ج. التي تناولت الأفعال الجنحية، فإن الأمر خلاف ذلك بالنسبة للمادة 830 من نفس القانون، والتي تطرقت للوقائع الإجرامية والتي تعد أوسع وأصح لأن الجريمة تضم كل من المخالفة، الجنحة والجناية، وبالتالي كان من الأفضل قيام المشرع بعملية التعديل.

² Art. L. 823-12 C. com. fr.

³ HADJ-SADOK T., Le commissaire aux comptes –Rôle, diligences et responsabilités du commissaire aux comptes -, éd., Dahlab, 2010, p. 31.

⁴ أمر رقم 75-59، السالف الذكر.

⁵ ZERAOU-SALAH. F SALAH et SALAH, Les conventions interdites dans la société par actions : des correctifs nécessaires, 2009.p. 83.

عليها الجزاء، مهما كانت صفة او وظيفة الشخص او المؤسسة الذين قاموا بالمخالفة، بغض النظر عن التصنيف القانوني للجريمة الى جنائية، جنحة او مخالفة¹.

يعد تصنيف الجريمة من اختصاص وكيل الجمهورية، إذ لا يتولى محافظ الحسابات تكييفها، أما فيما يخص المتابعة القضائية فتعود للسلطات القضائية وحدها، والتي لها صلاحيات تقدير ما إذا كان يجب تحريك الدعوى العمومية ام لا².

والوقائع الجنحية الواجب الكشف عنها لوكيل الجمهورية، لها علاقة اكيدة بحياة الشركة والتي علم بها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه الرقابية، علما ان تقدير خطورة الواقعة قد يختلف بين الطرفين، إذ أنه يمكن ان يرى وكيل الجمهورية ان الفعل ضار بالشركة، على عكس محافظ الحسابات، الذي يعتبره غير مؤثر. وبذلك لا يقوم بعملية الإخطار ولا يقع على عاتق مراقب الحسابات أن يقوم بمهام خاصة يكون الهدف منها الكشف عن وقائع من شأنها ان تكون ذات طابع جزائي.

فعدم كشف محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية التي ليس لها علاقة وطيدة مع مهمته الرقابية، لا يمكن مساءلته عنها، ولكن جميع الأفعال الجنحية الأخرى والتي لها علاقة بمهامه كمحافظ حسابات يلتزم بالإبلاغ عنها.

يقع على عاتق محافظي الحسابات الالتزام بالكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الجنحية التي يمكن تصنيفها على أنها جريمة، بمجرد العلم بها في إطار ممارسته لمهنته، حتى ولو لم يتسنى له تحديدها بدقة³.

¹ Circulaire du 18 avril 2014, relative a l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes, BOMJ n° 2014-04 du 30 avril 2014.

² - ZERAOUI- SALAH F. et SALAH. M, op. cit., p. 74.

³ - نظرا للنقائص التي عرفها منشور 1985، تم تشكيل مجموعة عمل ثلاثية متكونة من المجلس الأعلى لمحافظة

الحسابات والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا مديرية الشؤون المدنية والأختام ومديرية الشؤون الجنائية والعفو. وقد اجتمع المجلس الأعلى عشر 10 مرات في 2014/2013، تهدف مجموعة العمل هذه إلى تحديد وتقريب وجهات النظر فيما يخص إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ، تطوير وتحسين إجراءات الإبلاغ، تسهيل العلاقات بين المهنيين والنيابة، تحرير وثيقة خاصة بالمهنيين تلحق بالمنشور، وأخيرا، تفعيل وتحديث منشور 1985. وقد تم تبني الممارسات المهنية الجيدة من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات، بالاستعانة بقانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات الفرنسي بإصدار القرار رقم 2014-02 ثم منشور 18 افريل 2014.

إن التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية التي لها طابع جزائي، يدفع به الى تقدير ما إذا كانت الوقائع تستحق أولاً الكشف عنها للسلطة القضائية. علماً انه وفي حالة وجود وقائع ذات طابع جزائي، فإن وكيل الجمهورية وحده يقرر المتابعات من عدمها. وهذا لا يمنع في جميع الأحوال محافظ الحسابات اثناء وجود وقائع ذات خطورة نسبية ويمكن إصلاحها، ان يعلم مسيري الشركة¹، وان يدعوهم لتنظيم الإبلاغ عن الوقائع الجنحية.

يقع واجب الكشف عن الاعمال الجنحية على عاتق محافظ الحسابات مهما كانت المهمة التي قام بها، أي سواء تعلق الأمر بالمصادقة على الحسابات السنوية أو المدعمة أو الالتزامات المرتبطة مباشرة بمهمته الرقابية، فإذا وصل إلى علم محافظ الحسابات وهو بصدد القيام بمهمته المصادقة على الحسابات المدعمة، أفعال جنحية وقعت في الشركة والتي تدخل في نطاق مهمته، أن يكشف عنها للنيابة المختصة.

وعلى سبيل المقارنة إستحدثت القرار الفرنسي رقم 02-2014 المتضمن تبني المجلس الأعلى للممارسات المهنية الجيدة²، هيئتين لهما دورا هاما في تفعيل إلتزام محافظ الحسابات في الإبلاغ عن الأفعال الجنحية، يتعلق الأمر بكل من القاضي المنتدب ولجنة الربط. يعد تعيين القاضي المنتدب ضروريا على مستوى كل نيابة.

حتى يكون مستعدا لإستقبال محافظي الحسابات بصورة منتظمة، وذلك من أجل طرح أسئلة حول أهمية فرصة قيامهم بعملية الإبلاغ. ويقوم هذا الأخير بدعوتهم لإضفاء طابع رسمي على هذا الكشف بإعطائهم معلومات حول درجة الدقة المنتظرة، وحول المراجع الواجب جمعها من أجل فهم جيد للأفعال المكتشفة. وفي الأخير، يخبر محافظي الحسابات بالنتائج المترتبة عن الكشف وذلك مع المحافظة على سر التحريات والتحقيق إلى لجنة الربط التي يتم على مستواها التبادل بين محافظي الحسابات والحالات مجهولة المصدر.

2/ الهدف من الإبلاغ

تكمن الغاية من المهام الملقاة على عاتق محافظ الحسابات، بإبلاغ عن الوقائع الجنحية في حماية المجتمع بأكمله قبل كل شيء، لأن الإبلاغ يكون متعلقا بالنيابة العامة التي ترجع لها

¹ المادة رقم 715 مكرر 10 ق.ت.ج؛ المادة رقم 23 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر .

² - CNCC, Le commissaire aux comptes et la révélation des faits délictueux, op. cit., p. 25.

صلاحية حماية المجتمع¹. ويعد هذا الالتزام وسيلة لتأديب حياة الأعمال عن طريق مشاركتها في الحد من الفساد المالي، بالإضافة إلى أنها ذات طبيعة تقوي إستقلالية المراقب²، كون محافظ الحسابات يعد وكيلا يتدخل من أجل خدمة مصالح مختلفة لا تتعلق فقط لحماية مصلحة المسيرين، مصلحة الشركة وشركائها، وبالتالي حماية المصلحة العامة. ولذلك فإن ممارسة هذا الأخير لمهامه الرقابية تضعه في المكان المناسب من أجل إكتشاف الوقائع الجنحية.

ب- علاقة إستقلالية محافظ الحسابات بمهمة الإبلاغ وتجريده من السر المهني

إن التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية له علاقة وطيدة مع درجة إستقلالية هذا الأخير، إذ عليه أن يكون محايدا وغير متأثر ولتعرض له من ضغوطات أو تأثيرات سلبية نظرا لقيامه بعملية الإبلاغ عن الأفعال الجنحية التي تشكل حتما ضررا بمصلحة الشركة. ومن أجل تسهيل عملية الإبلاغ تم إعفائه من الإلتزام السر المهني.

1- العلاقة بين إستقلالية محافظ الحسابات والإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل

الجمهورية

2- نص المشرع³، على ضرورة إستقلالية محافظ الحسابات، كما أكد جانب من الفقه الجزائري⁴، على أن مهمة إخطار محافظ الحسابات بالوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، والتي علم بها أثناء تأديته لمهامه من طبيعة تدعيم إستقلالية هذا الأخير إتجاه الشركة التي يتولى مراقبتها. فالإستقلالية أهم مبدأ تقوم عليه مهمة محافظ الحسابات في مراقبة حسابات الشركة، غير أنه من الصعب تعريفه نظرا لتعلقه بالحالة الخلقية والعقلية والمالية لمحافظ الحسابات في علاقته مع الشركة التي يراقبها⁵. عموما، تعرف الإستقلالية إصطلاحا بأنها حالة الشخص الذي لا يخضع لأحد مادي، معنوي وثقافي، ويراد بالإستقلالية في مجال الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل

¹ - مسامح مختار، واجب الإبلاغ عن الاحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الإلتزام القانوني والالتزام المهني -دراسة حالة المغرب العربي-، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد 12، جامعة باتنة، 2014، ص.49.

² - Zeraoui - Salah F. et Salah M., op. cit., p. 73.

³ - المادة 03 من القانون رقم 10 01 سالف الذكر، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنية الخبير المحاسب وكحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، العدد 24، المؤرخ في 17 أفريل 1996.

⁴ - ZeraouiI - Salah F. et Salah M., op. cit., p. 72.

⁵ - المادة 64 من القانون رقم 10-01، السالف الذكر.

الجمهورية، القدرة الحقيقية لمحافظ الحسابات على الكشف عن الأفعال والتجاوزات، والتي يمكن أن يكون لها تأثير جاد على حسابات الشركة بصفة خاصة وعلى حياة الشركة بصفة عامة، فهي تركز على القدرة الفعلية للمراقب على تأمين إحترام القواعد من أجل إعطاء تأكيد على صحة الحسابات بالكشف عن كل تجاوز، خطأ، بتدليس، أو تواطؤ. وحتى يؤدي محافظوا الحسابات مهامهم على الوجه الصحيح ينبغي تمتعهم باستقلالية تامة عن أجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة.

1- إعفاء محافظ الحسابات من السر المهني أثناء قيامه بالإبلاغ

إن المبدأ العام في التشريع الجزائري¹ هو إلزام محافظ الحسابات بالسر المهني بالنسبة لجميع الوقائع أو الأفعال والمعلومات التي تسنى له معرفتها بحكم مهنته وذلك تحت طائلة تعرضه لعقوبات جزائية، غير أنه يعفي من ذلك قانونا عندما يتعلق الأمر بوقائع جنحية علم بها أو لم يعلم بها.

ثانيا: الإجراءات المتبعة في إبلاغ وكيل الجمهورية

يُمر إلزام محافظ الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية بإجراءات قانونية، وقد أغفل المشرع الجزائري النص على الإجراءات الواجب إتباعها لإعلام وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية. وهذا على خلاف نظيره الفرنسي الذي تطرق إليها بموجب التنظيم.

أ- إجراءات إبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

في جانب من الفقه الجزائري² لوحظ فراغا قانونيا في التشريع الجزائري وكذا القوانين المنظمة للمهنة في مجال الإجراءات المتبعة لإبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، علما أن قرار المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات الفرنسي³، قد نظم هذه الإجراءات من خلال قرار رقم 02-2014 السالف الذكر الذي تناول شكل الإبلاغ، القائم بالفعل الجنحي، الهيئة الموجه إليها الإبلاغ وأخيرا آجال الإبلاغ.

¹ - المادة 715 مكرر 13 ق. ت. ج.، المادة 61 من القانون رقم 10-01، السالف الذكر.

² - Zeraoui- Salah F. et Salah M., op. cit., p. 80: « La loi ne précise ni le moment ni le délai de la révélation par le commissaire aux comptes au procureur de la République ».

³ - Décision 2014-02 du 14 avril 2014 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux aux procureur de la République)

1/ شكل الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

لم يتناول المشرع الجزائري شكل الإبلاغ على أنه من الأخرى أن يتم ذلك بطريقة كتابية، تماماً كما هو عليها الأمر في ظل القرار الفرنسي رقم 201-02 السالف الذكر الذي نص على أنه لا بد أن يتم الإبلاغ عن الوقائع كتابياً¹، وذلك حتى ولو كان هناك لقاء شفوي مع وكيل الجمهورية²، على أن يحدد الوقائع المكتشفة ويبين تسويتها الحالية، أي إذا كانت محل تسوية بمبادرة من الشركة أو بطلب منها.

إذا كان محافظ الحسابات ممثلاً في شركة محافظة حسابات، يجب أن يتم الإبلاغ باسم هذه الشركة من قبل محافظ أو محافظي الحسابات الموقعين على التقارير.

وفي حالة العمل الجماعي، يلزم محافظي الحسابات المساعدين معاً بإجراء الإبلاغ، وإذا لم يتم الاتفاق بينهم حول تحليل الوقائع، يمكن لهم إستشارة لجنة الربط وكيل الجمهورية أو القاضي المنتدب وإذا استمر الخلاف بينهم يشار إلى ذلك في محضر الإبلاغ.

فيما يخص الهيئة الموجه إليها الإبلاغ، بالنسبة للقانون الفرنسي، توجه رسالة إبلاغ عن الوقائع لوكيل الجمهورية للمحكمة، الواقع بدائرة إختصاصها المقر الإجتماعي للشركة المراقبة أو المؤسسة التي وقع فيها الفعل الجنحي³.

2/ آجال الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

لم يتدخل التشريع ولا التنظيم المنظمين لمهنة محافظ الحسابات من أجل تحديد ميعاد عملية الإبلاغ، أي لم يتم توضيح متى يتولى هذا الأخير الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، بمعنى هل يتحقق ذلك أثناء إكتشافه وعلمه بالفعل الإجرامي أو بعد قيامه بالتأكد والتحري. إن تاريخ الإبلاغ وبالرغم من أهميته البالغة، لم يحسم فيه الأمر وتركت المسألة غامضة بالنسبة لمحافظ الحسابات وتحتاج إلى إجتهد منه، فتسرع في الإبلاغ يمكن أن يوقعه في الخطأ وينتج

¹ - CNCC, Le commissaire aux Comptes et la révélation des faits délictueux, op. cit., p. 48.

² - Zeraoui- Salah.F. et SalahM., op. cit., p. 81: « La révélation doit être faite par écrit auprès du Parquet du siège social de la société contrôle, même si préalablement le commissaire aux comptes entretient oralement le procureur de la République du fait délictueux ».

³ Décision n° 2014-02 du 14 avril 2014, op. cit.,: « La lettre de révélation des faits délictueux est adressée au Procureur du Tribunal de Grandes Instances dont dépend le siège social de l'entité contrôlée ou éventuellement ou été commis le fait délictueux.

عنه إضرار بمصالح الشركة والمسيرين ومتابعته من قبلهم بتهمة الإبلاغ الكاذب، كما أن التأخر في الإبلاغ قد ينتج عنه قيام مسؤولية محافظ الحسابات لعدم الإبلاغ¹.

لقد أثارت مسألة تحديد المدة التي يجب فيها على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إشكالا قانونيا هاما، كونه ملزم بالتزام ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة²، وبالتالي لا يمكن التأكد من أن المحافظ قد علم بالأفعال والجرائم حتى تحدد المدة، كما أنه ليس من حقه تقدير ملائمة الإبلاغ لأنه ليس قاضيا، فمهمته هي إطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم وكشفها في الوقت المحدد، وحسب البحوث التي قمنا بها لا يوجد إجتهد قضائي جزائري حدد هذه المدة أو تطرق إليها.

أيضا التشريع الفرنسي، لم ينص على الآجال التي يلتزم بها محافظ الحسابات من أجل الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية³، أما القضاء الفرنسي، فقد أجرى تقدير حالة بحالة، مع أخذه بعين الاعتبار الوقت اللازم لمحافظ الحسابات من أجل القيام بالإبلاغ بالنظر إلى تعقيد الأفعال، المهام والمراقبات المكتملة من أجل الوصول إلى عناصر كافية لإتخاذ القرار في أقرب الآجال⁴. ولقد اعتبر القضاء الفرنسي⁵ مهلة شهر أجلا معقولا وكافيا للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة وتؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة. في حين أكدت المنظمة الوطنية لمحافظة الحسابات الفرنسية بأنه يجب أن يتم الكشف في اجل معقول⁶.

عموما، يجب أن ينصب اهتمام محافظ الحسابات على فكرة أن الإبلاغ المتأخر عن الوقائع الجنحية بإمكانه أن يؤدي إلى مساءلته، وذلك في حالة ما إذا كيافته السلطات القضائية على أنه غياب للإبلاغ.

¹ - مسامح مختار، المرجع السابق، ص 48.

² - المادة 59 من القانون 10-01 السالف الذكر: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

³ - Ni l'article L. 823-12 ni l'article L.820-7 C.com.fr. ne précisent le délai dans lequel le commissaire aux comptes doit procéder à la révélation.

⁴ -TGI Paris, 10 janvier 2011, Bull. CNCC 2011,p. 125.

⁵ TGI Valence, 1er février 2011, Bull. CNCC 2011, p.82

⁶ - La norme CNCC 6-701 indique en ce sens que « Le commissaire aux comptes qui a connaissance d'un fait délictueux procède à une révélation sinon immédiate, du moins dans un délai le plus rapide possible ».

وهكذا، فإن الإبلاغ المتأخر يؤدي إلى قيام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات¹. على أنه لا يهم تاريخ إرتكاب الوقائع، فمجرد علمه بها وعدم الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات السابق، يؤدي إلى إلزام المحافظ الحالي بإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية.

أما إذا سبق وأن تم الكشف عن هاته الوقائع من قبل المحافظ السابق ولم يصل إلى علم محافظ الحسابات الجديد، فإنه المحافظ الجديد يعفى من الإلتزام بإبلاغ².

ينتهي واجب الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية المكتشفة بإنقضاء مهمة محافظ الحسابات.

وفيما يتعلق بالوقائع التي سبق وأن علمت بها النيابة العامة، فالمبدأ العام هو إلزامية الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات، أما الإستثناء فإنه لا يلزم هذا الآخر بالكشف إذا قدمت شكوى من قبل الشركة، وكذلك إذا لم يعلم المحافظ بهذه الوقائع. ولكن إذا إكتشف محافظ الحسابات عناصر جديدة، فلا بد عليه في هاته الحالة الإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية³.

¹- Zeraoui- Salah.F. et SALAH M., op. cit., p. 80: «Une dénonciation tardive risque d'engager la responsabilité pénal du commissaire aux comptes pour non révélation. Le droit positif français mentionne, en ce sens, que si « la détermination du moment de la dénonciation est une question de fait, soumise à l'appréciation souveraine des tribunaux », « pour être utile, la révélation doit être faite avant que le procureur de la République ait eu connaissance des infractions », et en tous cas « une dénonciation intervenue après l'ouverture serait donc inopérante ».

² - C.A. Lyon, 21 Janv.1986, Bull. CNCC 1986, n°62, p.182, note E. du Pontavice, p. 69. « La mission du commissaire aux comptes, qui est d'alerter le procureur de la République afin de mettre ce magistrat à même d'exercer les poursuites opportunes, était remplie ».

³ Zeraoui- Salah.F. et Salah M., op. cit., p. 80.

خلاصة الفصل الأول:

رأينا في هذا الفصل أن الرقابة هي وظيفة إدارية تعمل على قياس درجة أداء النشاطات التي تتم في المنظمة بقصد تحقيق أهدافها، كما تطرقنا إلى الأساليب والعوامل التي كانت سببا في تطوير والاهتمام بالرقابة، ثم تناولنا تدريجيا المهام الرقابية لمحافظي الحسابات داخل الشركة التي تتلخص في مراقبة الحسابات لاعتبارها المادة الأولية للوضعية المالية، ومراقبة المعلومات الدقيقة أي كل ما يتعلق بالشركة، كمراقبة الحسابات السنوية وكل ما يخص المساهمين والإداريين، وختامها بإعداد تقارير عامة وخاصة مفصلة عن وضعية الشركة المالية وحقيقة حياتها الإجتماعية. كما رأينا في هذا الفصل الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات وطبيعة العلاقة التي تربطه بالشركة الخاضعة لرقابته.

كما يقابلها مجموعة من الالتزامات كالالتزام بكتم السر المهني واعلام الجهة الادارية للشركة التخاضعة لرقابته وإخطار وكيل الجمهورية عن الجرح التي يعاينها أثناء تأدية مهامه، وأهمية الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات على الصعيدين، على مستوى الشركة التي تخضع لرقابته، أو على مستوى الاقتصاد الوطني ككل من خلال الإشهاد الذي يبينه تقريره، ودوره الفعال في الكشف عن الجرائم وتلاعبات مدراء الشركات.

الفصل الثاني

ضمانات إلتزام محافظ الحسابات بمهامه

سنتعرض في هذا الفصل إلى صور المسؤوليات المنسوبة على عاتق محافظ الحسابات باعتباره طرفاً هاماً في عملية المراقبة والتصديق. ملتزماً في ذلك بأحكام وقواعد المهنة، وهذا ما قد يؤدي به إلى المساءلة والمتابعة القانونية في حالة إخلاله بالتزاماته أو خرقه لأصول المهنة وقواعدها.

قد ينجر عن المهام المنسوبة لمحافظ الحسابات آثاراً قانونية عدة تعرض هذا الأخير إلى مسؤوليات تصل إلى حد الحرمان من ممارسة مهنته، وهذا ما يجعل التشريعات التجارية تحرص على ضبط وتنظيم المسؤوليات الواقعة على عاتق محافظ الحسابات لضمان حقوقه وحقوق الشركة.

فقد يتعرض محافظ الحسابات إلى مساءلة مدنية وجنائية كلما ألحق خطأ ضرراً بالشركة، وقد تصل العقوبة الجزائية إلى حد سلب الحرية، إذا توافرت شروطها (مبحث الأول).
إلى جانب هاتين المسؤوليتين، قد يتعرض محافظ الحسابات للمساءلة التأديبية، والإدارية، والتي تصدر عن هيئات أو جهات خاصة (مبحث الثاني).

المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

أولت التشريعات التجارية ومنها التشريع الجزائري اهتماما كبيرا بمسألة المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات خلافا لما مضى، فكان الاهتمام الأكبر بالمسؤولية المدنية من ناحية قوانينها، هذا ما انعكس على كثرت المقالات والكتابات الفقهية في هذا المجال (المطلب الأول)، كما نظمت أيضا المسؤولية الجزائية لمدققي الحسابات بسبب مزاولتهم للمهام المنوطة بهم من جهة وبصفتهم أفراد في المجتمع من جهة أخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المسؤولية المدنية

المسؤولية قسمان، مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية، فالمسؤولية التقصيرية تثبت أثناء الإخلال بالالتزام القانوني والذي يضر بمقتضاه الشخص غيره بتقصير منه. أما المسؤولية العقدية فتنتج عن الإخلال بالتزام ناتج عن عقد صحيح، فهي إرتباط الدائن بالمدين بعقد صحيح، وأن يخل المدين بالتزامه المذكور في العقد بالإضافة الى الضرر الذي يلحق بدائن جراء هذا الإخلال. وبذلك تقوم العلاقة السببية بين الالتزام وبين الضرر¹. هذا ولم يتفق الفقه على إن كانت المسؤولية المدنية عقدية أو تقصيرية. لكن أغلب الفقهاء أكدوا على الطبيعة التقصيرية لمسؤولية محافظي الحسابات، إستثناسا بالفقه الفرنسي.

كما لم يولي المشرع أية أهمية في ضبط نوع المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء عقدية أو تقصيرية. لأنه في كلتا الحالتين مصدر إلتزام محافظ الحسابات هو القانون أو بما يعرف في الفقه الحديث المسؤولية القانونية، وهذا يعني أن مسؤولية محافظ الحسابات هي أساسا من القانون سواء القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري.

فكلا القانونين ينظمان مهنة محافظ الحسابات من جميع الجوانب والنواحي²، حيث يمكن استنباط موقف المشرع الجزائري من خلال المادة 22 من القانون المنظم للمهنة.

¹ - علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام في القانون المدني، مصادر الالتزام، ط 7، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجوائر، 2006، ص. 113.

² - معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص ص. 26 و 28.

"يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية

لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات لابد من توافر أركانها من خطأ، ضرر والعلاقة السببية وارتباطها بالقواعد العامة.

أولاً: الخطأ

في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة لا يوجد تعريف الخطأ في القسم المخصص للمسؤولية المدنية تحت اسم الفعل المستحق التعويض، لأن المادة 124 من نفس القانون لم تأت بتعريف للخطأ، وأكتفت بالقول أن كل فعل بغض النظر عن فاعله يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراً للغير، يلزم المتسبب في حدوثه بالتعويض هذا عن الخطأ بصفة عامة.

أما عن خطأ محافظ الحسابات الذي يوجب مسؤوليته المدنية فقد عرف بعض الفقهاء الخطأ على أنه إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك المألوف فمن هذا المنطلق وبما أن محافظ الحسابات ملزم بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها وتحقيق التزاماتها، دون أن يغفل عن مراجعة الميزانية والحسابات. ومراقبة مدى احترام النصوص القانونية المنظمة للشركة والمؤسسات والتزامها بالأنظمة الأساسية الخاصة بها، كما يلتزم المحافظ بإخطار الجمعيات العمومية ومجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الهيئات المكلفة بالمداولة، وحتى إخطار وكيل الجمهورية عن الأخطاء والمخالفات التي يكتشفها أثناء أداء مهامه الرقابية، وبذلك فهو مسؤول مدنياً إتجاه الشركة¹.

تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عند عدم قيامه بمهامه الرقابية على أكمل وجه وحسب القانون، وهذا ما يؤثر سلباً على مستقبل الشركة كعدم الإبلاغ عن المخالفات والأخطاء التي إكتشفها المحافظ خلال القيام بعمله الرقابي مما يسبب أضراراً للشركة وحتى الشركاء أحياناً.

¹ - علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص ص. 134 و 135.

أعطت المادة 52 من القانون 10-01 المنظمة للمهنة الحق لمحافظ الحسابات بالإستعانة بخبراء مهنيين أو مساعدين لحسابه وتحت مسؤوليته. ويعد بموجب ذلك مسؤولاً مدنياً عن إرتكاب أحد أفعاله خطأً يترتب عنه مسؤولية مدنية¹.

كما قد يُسأل المحافظ عن تعويض الأضرار التي نشأت عن تدخله في الإدارة، أو إفشاء أسرار الشركة، أو إذا ترك عمله تجاه الشركة في وقت غير مناسب، أو بقصد الإضرار بها².

ثانياً: الضرر

من أهم مميزات المسؤولية المدنية أنها مسؤولية تعويضية، بمعنى أنه لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هذه المسؤولية، بالإضافة إلى ذلك حدوث ضرر بسبب هذا الخطأ، وذلك وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني. ومنه يشترط أن يكون الضرر مؤكداً، أي محقق الوقوع سواء في الحال أو حتى في المستقبل³.

ومن بين مميزات الضرر أن يكون حالاً وحقيقياً، والضرر نوعان، إما أن يكون مادياً أم معنوياً، فالمادي يصيب الشخص في ماله وممتلكاته، أما المعنوي فيصيب الشخص عاطفياً ونفسياً، ولو أن هذا الأخير يصعب ضمه إلى خطأ محافظ الحسابات أو إثباته لصعوبة تحققه، إذ عموماً يتسبب خطأ محافظ الحسابات في أضرار تمس الذمة المالية للشركة كضياع فرص الربح، لكن هذا لا ينفي وجود الأضرار المعنوية أو الأدبية، كأن يقدم محافظ الحسابات مثلاً تحفظات أو القيام برفض المصادقة على حساب الشركة بحجة خلوها من المصادقية وبعدها عن الشرعية. ففي هذه الحالة فهو يشوه سمعة المديرين والقائمين بإدارتها ويشكك في أعمالهم وبذلك يسبب لهم ضرراً أدبياً. هذا فيما يخص مميزات الضرر عامة وبإيجاز.

أما بالنسبة لتقدير التعويض يثبت بمجرد إثبات بعض الدلائل والوقائع المرتبطة به، فمثلاً عدم كشف محافظ الحسابات في تقاريره عن الإختلاسات وتبديد أموال الشركة بصفة غير قانونية،

¹ - Patric de Cambourg, Audit et Commissariat aux Comptes, éd, Français Lefebvre, 2012, p473.

² - دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة الماجستير، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، 2002، ص. 113.

³ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص ص. 63 و 64.

الذي عرضها إلى خسارة مالية تقدر بثمن معين يساوي قيمة الأموال المختلصة، فهذا يكون التعويض بقيمة الأموال المختلصة¹.

ثالثاً: العلاقة السببية وانتفاء المسؤولية

العلاقة السببية هي الركن الذي يجمع ما بين الخطأ والضرر بحيث يكون الضرر قد نشأ من ذلك الخطأ وحده، فلا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات إلا إذا أثبت أن الضرر الواقع هو نتيجة عن تقصير محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه الرقابية. حيث نص المشرع في المادة 2/61 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهنة: "بعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون". نلاحظ أن المشرع واشترط أن يكون الضرر ناتج عن الخطأ الصادر عن محافظ الحسابات وإلا سقطت المسؤولية المدنية عنه².

كما أن العلاقة السببية هي عوامل إيجابية وسلبية معا تساهم في إحداث الضرر، فعلى المدعي إثبات هذه العلاقة دائماً. حيث لا يقع الضرر إلا بخطأ محافظ الحسابات فقط.

ففي بعض الأحيان لا يكون خطأ محافظ الحسابات المسبب الوحيد للضرر الوقائع بل يكون بالإشتراك في الخطأ مع المسيرين، فهذا يصعب تقدير العلاقة السببية، وبذلك يمكن للقاضي أن يحكم أن محافظ الحسابات لم يكن سببا في تلك الأضرار ولم يتسبب إلا في قوات فرصة وضع حد لأخطاء المسيرين³.

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

لا يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الأخطاء التي إرتكبها محافظي الحسابات السابقين للشركة. ومع ذلك يلتزم بالكشف عنها للجمعية العامة من أجل تصحيحها، وإذا كانت لهذه الأخطاء صفة التجريم وجب عليه إخطار وكيل الجمهورية، وإلا اعتبر شريكا فيها، وهذا ما يقيم

¹ - طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص ص. 153 و 154.

² - بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص ص. 119 و 120.

³ - نفس المرجع، ص ص. 120.

عليه المسؤولية. ولا يحاسب محافظ الحسابات عن المخالفات التي وقعت بعد إنتهاء خدماته داخل الشركة إلا إذا كان طرفاً أو سبباً لوقوعها¹.

وإعمالاً للقواعد العامة للمسؤولية المدنية منح المشرع الجزائري للمحافظ إمكانية التخلص من المسؤولية بسبب غياب نصوص خاصة بمسؤولية المحافظ. كما أن أسباب نفي المسؤولية لا يعني أبداً شروط التخفيف منها، فلا يمكن التخفيف من مسؤولية محافظ الحسابات ولا حتى الإعفاء منها، لأن إلتزاماته محددة بنصوص قانونية لا يجوز مخالفتها، وهذا ما يعد من النظام العام.

هنالك حالات ينتفي فيها خطأ محافظ الحسابات، وبذلك يكون هناك سبباً آخر محدثاً للضرر ومن ذلك:

أ- القوة القاهرة

حسب تعبير الفقه يعد القوة القاهرة الإستثناء الممتاز الذي يعفى صراحة محافظ الحسابات من المسؤولية المدنية، ولو أن ذلك مرتبط بشروط خاصة كدوام آثار القوة القاهرة، نظراً لاتسام مهام محافظ الحسابات بالدوام والإستمرارية مثل: ضياع وثائق ومستندات حساسة يؤثر ضياعها على جودة دقة مهام محافظ الحسابات وبدونها تكون تقاريره ناقصة.

ب- خطأ الغير

سبق وأشرنا إلى أن محافظ الحسابات غير مسؤول عن أخطاء الغير إلا إذا كان تحت مسؤوليته وإشرافه كمساعديه، أما البقية من المسيرين والإداريين مسؤولين عن أخطاءهم، على الرغم من أن محافظ الحسابات ملزم باتخاذ بعض التدابير والإجراءات سواء بإعلام الإدارة أو إبلاغ الهيئات المشرفة على الشركة كالجمعية العامة.

ج- خطأ المتضرر

يعتبر من أسباب إسقاط المسؤولية عن محافظ الحسابات، وذلك من خلال إثبات هذا الأخير أنه لولا وجود خطأ هذا المتضرر لما كان هنالك ضرر، مثل: تهاون الشركة في تقديم

¹ -بدي فاطيمة الزهراء، المرجع السابق، ص ص. 120 و 121.

حساباتها للمحافظ ما أدى الى حدوث اختلاسات بداخلها، حتى ولو لم يقدم محافظ الحسابات تقريره بهذا خصوص¹.

الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية

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

أولاً: القضاء المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية

تخضع دعوى المسؤولية المدنية الخاصة بمحافظ الحسابات للمبادئ العامة التي تنظم الاختصاص النوعي والإقليمي في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالنسبة للاختصاص الإقليمي يعود الى المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها الموطن المهني لمحافظ الحسابات او لشركة محافظة الحسابات كما يمكن أن يطبق نص المادة 46 من قانون الإجراءات المدنية الجديد، وذلك بجعل الاختصاص الإقليمي للمحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار.

أما من الناحية العملية نجد أن في فرنسا يعود الاختصاص الإقليمي إلى المقر الاجتماعي للشركة المختصة بالرقابة.

وبالنسبة للاختصاص النوعي وضع المشرع الجزائري معيار عضوي لتحديد الاختصاص النوعي، والذي يعود للقضاء العادي، والقسم المدني هو المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية المرفوعة ضد محافظ الحسابات مادام لا يعد تاجراً.

كما يمكن ان ينظر فيها القسم التجاري، إذ لا يوجد اختصاص نوعي بين الاقسام².

وفي الأخير يمكننا القول ان انقضاء دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظي الحسابات يكون بطريقتين، إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، مع الإشارة الى ان تنازل الشركة عن حقها في الدعوى ضد محافظي الحسابات عن خطئهم في اعداد التقارير والمصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء، أما بالتقادم وفي هذا الشأن لم يتطرق القانون المنظم للمهنة او القانون التجاري، وبالتالي تطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص على ان دعوى التعويض

¹ - طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص ص. 59 و 61

² - دحموش فايزة، المرجع السابق، ص. ص. 121 و 122.

تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار حسب المادة 133 المعدلة من القانون المدني والتي تنص على : " تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشر سنة من يوم وقوع الفعل الضار"¹.

ثانيا: أصحاب حق رفع الدعوى المدنية

يقتصر الحق في رفع دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات على:

أ- الشركة

تحرك الشركة الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات، الذي يقوم بمراقبتها في حال ارتكابه أخطاء أو بتقصير منه في أداء مهامه، تلحق على إثر ذلك اضرارا بالشركة.

فتطبيقا لنص المادة 1/638 من ق. ت. ج. يقوم رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المديرين تطبيقا لنص المادة 652 من نفس القانون بتمثيل الشركة امام الجهات القضائية.

ترفع الدعوى الشركة بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، تعين فيه من يقوم بمتابعة الدعوى باسمها كما يمكن لها ان توكل ذلك لمجلس الإدارة او تقوم بتعيين وكيل خاص لمباشرتها باسمها الخاص².

ب- الشركاء

يمكن للشريك المتضرر بغض النظر عن طبيعة الضرر، ان يرفع دعوى فردية ضد محافظ الحسابات مطالبا فيها بتعويض الضرر.

والدعوى الفردية التي يرفعها الشخص المتضرر تبقى مشروطة بشخص الضرر واختلافه عن الضرر الذي يلحق بالشركة ان وجد³.

¹ - شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص. 145.

² - بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص. 121 و 122.

³ - علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص. 146

ج-الغير

الغير الذي من المحتمل ان يباشر دعوى ضد محافظ الحسابات هم دائني الشركة او الدائنين الشخصيين للشركاء.

بالنسبة لدائني الشركة يمكن لهم ان يرفعوا دعوى مباشرة ضد محافظي الحسابات لتعويض أي ضرر خلفه نتيجة التقصير في أداء مهامه والتزاماته ومن جهة أخرى كنتيجة للضرر الخاص نتيجة افلاس الشركة، وذلك مادام لم يباشر الوكيل المصفي بإجراءات رفع دعوى ضد المحافظ، اما بالنسبة لدائني الشركاء فيحق لهم رفع دعوى المسؤولية فقط في حدود حقوق الشركاء المدينين¹.

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية

دعما للمسؤولية المدنية لجبر الضرر الصادر عن محافظ الحسابات، في حالة جسارة الخطأ المرتكب من طرفه وخطورته، أضاف المشرع مسؤولية أخرى لا تقل أهمية بهدف ردع هذا الاخير في حال ارتكابه أخطاء ومخالفات مجرمة قانونا، وعليه تم تقرير مسؤولية محافظ الحسابات الجزائية سواء بنصوص في قانون العقوبات، أو حتى في نصوص خاصة مثل القانون 10-01 المنظم للمهنة أو القانون التجاري والاساس القانوني لهذه المسؤولية نص عليه المشرع في القانون رقم 10-01 السالف الذكر المادة 62 منه التي نصت على أنه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني".

ويمكن تعريفها بناء على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كأن يعتمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الاضرار بمصالح الشركاء².

وبإختلاف الجرائم الممكن ارتكابها في الشركات تختلف وضعية محافظ الحسابات تجاهها إذا من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها، ومن هنا سنقوم بدراسة

¹ - دحموش فايزة، المرجع السابق، ص. 123.

² - عبد الوهاب ناصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية، ص. 64.

الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سواء أكانت خاصة به (الفرع الاول) أم شريكا فيها (الفرع الثاني).

الفرع الاول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤديها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقا للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة¹.

يعتبر فاعل بشكل عام كل شخص يرتكب الجريمة فتحقق لديه عناصرها المادية والمعنوية على السواء، وهو الأمر نفسه بالنسبة لمحافظ الحسابات كفاعل أصلي في أي جريمة يمكن أن يقتربها، 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 و 45 من قانون العقوبات، وباستقراء النصين فإن محافظ الحسابات في هذه الحالة هو من يقوم بالعمل التنفيذي أو التحريض في ارتكاب الجريمة سواء كان مفردا أو مع غيره من مساعديه أو مسيري الشركة².

سنتطرق في هذا الفرع إلى جرائم محافظ الحسابات العامة، وجرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة.

أولا: جرائم محافظ الحسابات المرتبطة بوظيفته الرقابية

أ- جريمة إفشاء السر المهني

من المعلوم أن المشرع الجزائري تطرق إلى ضرورة وجوب كتمان السر المهني سواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات أو غيرها من المهن الأخرى منها ما هو منصوص عليه في قانون العقوبات أو القانون التجاري ومنها ما نص عليه قوانين خاصة، حيث تقع جريمة إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات إذا أفشى بالسر إلى أحد العاملين في الشركة أيا كانت

¹ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 77.

² - هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أم البواقي، 2015، ص. 44.

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 التفليسة¹.

والأساس القانوني لجريمة إفشاء السر المهني تناولتها الفقرة الثانية من المادة 2830 من القانون التجاري، فتحيل إلى أحكام قانون العقوبات فيما تعلق بجريمة إفشاء سر المهنة، وبالأخص المادة 301 منه، كما أن المادة 71 الفقرة 301 من القانون 10-01 السالف الذكر، تحيلنا أيضا إلى المادتين 301 و302 من نفس القانون السابق، وخلافا لهذا كان المشرع الجزائري سابقا، يحيل إلى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ما يجب الإشارة إليه، أن توقيع عقوبة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات ناتجة عن المادة 830 الفقرة الثانية، أما الفقرة الأولى فهي مخصصة لجنة الإعلام الكاذب وعدم إفشاء السر المهني، والتي يطبق بشأنها 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 العقوبات⁴.

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 العمدى ولو كان جسيما ولا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك⁵.

1 - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص. 73.

2 - المادة 830 ف1 من القانون التجاري الجزائري، لم تنص على العقوبات المقررة بإحالتنا على قانون العقوبات: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات".

3 - المادة 71 ف1 من القانون 10-01 السالف الذكر، وذلك بقولها: "يتعين على.....ومحافظ الحسابات.....كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات".

4 - فنينخ عبد القادر، الجنب المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، دكتوراه تخصص قانون أعمال كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012، ص. 402.

5 - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 139 و142.

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 بشأنها¹، حيث نص عليها المشرع التجاري في المادة 830² منه، ولم ينص عليها القانون 10-01 المنظم للمهنة، حيث يقوم محافظ الحسابات بالإعطاء 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 بمراقبتها³.

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 الحسابات⁴.

ويتحقق الركن المعنوي للجريمة إذا ما توفر عنصران وهما العلم والإرادة الحرة، وذلك بأن يكون محافظ الحسابات على علم 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 الإرادة⁵.

ج- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

يخطر وكيل الجمهورية بالقضايا الجزائية عن طريق تلقي البلاغات عن وقوع الجرائم وتلقي المعلومات والمحاضر والمستندات التي تبلغ إليه من الموظفين الذين يطلعون على وقوعها أثناء مباشرة مهامهم، ومن الضبطية القضائية وكذلك عن طريق الشكاوى المقدمة إليه من

¹ - علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص. 155.

² - المادة، 830 من القانون التجاري "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة..."

³ - هناء عبيدي، المرجع السابق، ص. 56.

⁴ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 85.

⁵ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 88.

المواطنين أو عن طريق قاضي التحقيق وفقا للمادة 72 ق.إ.ج¹ عندما يتعلق الأمر بشكوى مصحوبة بإدعاء مدني².

لم يتطرق القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات إلى هذه الجنحة إلا أن القانون التجاري نص عليها في المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 أنه: "ويطلعون، علاوة عن ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها". وعاقب عليها بموجب المادة 830 من القانون نفسه³، بقولها: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات...أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها"⁴.

ولتحقق الركن المادي لهذه الجريمة لابد من توافر العناصر التالية:

عدم الإبلاغ عن الجرائم في الوقت المحدد أي إخطار وكيل الجمهورية بالأفعال التي تشكل جرائم، وكشفها في الوقت المحدد، كما تطرق القضاء الفرنسي الى المدة الواجب الإبلاغ فيها عن وجود أفعال يحتمل أن تكون جرائم، تؤكد عن القصد الجنائي للقائمين بالإدارة وحددها في مدة أسبوعين (2) إلى خمسة (5) اسابيع، وتبقى هذه المدة محل خلاف فقهي وقضائي.

الأفعال المجرمة الواجب الإبلاغ عنها:

محافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال وليس الإبلاغ عن الأشخاص لذا عليه إبلاغ النيابة العامة عن الأفعال أو الحسابات المخالفة⁵.

كما نص المشرع صراحة بضرورة وجود القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة، وعلى كل حال فهذه الجريمة عمدية مما يعني عدم كفاية الخطأ غير العمدية، واتجاه إرادة المحافظ إلى الامتناع عن الإبلاغ⁶.

¹ - أمر رقم 66-155 مؤرخ في 08 يونيو 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم بالأمر رقم 02-15 المؤرخ في 23 يوليو 201، ج. ر. العدد 40 المؤرخ في 23 يوليو 201.

² - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص. 76.

³ - المادة 830 من الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري.

⁴ - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 145.

⁵ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 95.

⁶ - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 145.

ثانيا: الجرائم الخاصة بوظيفة محافظ الحسابات

هنالك جرائم لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤديها، فلا يمكن أن يُتابع غيره بها، وذلك طبقا للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة¹.

أ- جريمة الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات

جاء في نص المادة 73 من القانون 10-01 المنظم للمهنة على أنه: "يُعاقب 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 رقم 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 والنزاهة².

نصت على ذلك المادة 829 من ق. ت. ج.، حيث جاء فيها بأنه: "يعاقب بالحبس من شهرين إلى (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 محافظي الحسابات بالرغم من عدم اللمائمات القانونية"³.

¹ - معيزي الخالدية، المرجع السابق، ص. 77.

² - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 136.

³ - معيزي الخالدية، المرجع السابق، ص. 78.

ب- جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري¹، وكذا ما جاء في نص المادة 74 الفقرة الثانية من القانون المنظم للمهنة، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة².

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، ولا بد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الإسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية.

أما بالنسبة للقصد الجنائي لهاته الجريمة، فيتمثل في إلحاق المحافظ الضرر بالغير، وكذلك بأنه يعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة ويشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية³.

ويلاحظ ان 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 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وبالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة في حالة العود⁴.

ج- جرائم عدم الملائمة القانونية

لمحافظ الحسابات دور كبير في مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة، بهدف حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها

¹ - تنص المادة 234 من قانون العقوبات أنه: "كل من استعمل لقتبا 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 20.001 إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

² - بن جميلة، المرجع السابق، ص. 137.

³ - هناء عبيدي، المرجع السابق، ص. 53.

⁴ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 80.

والمساهمين فيها والتصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعالة ومحايدة تستوجب أن يتمتع من يباشرها بالإستقلالية في مواجهة من تباشر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الإستقلالية في مواجهة مدرائها والتأكيد على إنتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته¹.

كما تضمن القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات حالات التنافي والموانع، حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري، ويتضح من خلال هذا النص أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملأئمت القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات الجنحية المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000 دج إلى 200.000 دج أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، ويلاحظ أيضا بأن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية ومخالفة، أي أنه غير محترف وفي هذه الحالة نكون امام مخالفتين:

مخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالات التنافي القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ الحسابات مهني فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي، ومنه يمكن تحديد الركن المادي للمخالفة والذي 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 العمدى 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 القانون².

الفرع الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

إن الإشتراك في الجريمة يتعدد فيها الفاعلون، حيث يكون دور الشريك ثانويا في إحداث الجريمة، فتوصف مشاركته بأنها مشاركة تبعية، وهو الأمر نفسه بالنسبة لمحافظ الحسابات،

¹ - بن جميلة حمد، المرجع السابق، ص. 137.

² - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص. 72 و 73.

حيث يكون دوره مقتصرًا على خلق فكرة الجريمة في ذهن فاعليها دون أن يشارك في إحداثها على نحو أصلي أو تبعية¹.

وطبقًا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري فإنه: "يعتبر شريكًا في الجريمة من لم يشترك اشتراكًا مباشرًا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو ساعد 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 أنه: "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة"، والعبرة من التشديد في العقوبة المقررة للشريك أنه لولا الاشتراك لما اكتملت الجريمة².

أولاً: مبادئ الاشتراك 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 والفرنسي فلعل التحريض الذي اعتبره المشرع الجزائري عملاً من أعمال الفاعل الأصلي، والشريك على النحو الذي سبق لا يساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة وإنما 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 الفاعل الأصلي، أما ما ذهب إليه المشرع الجزائري فهو الأخذ بتبعية الشريك للفاعل الأصلي تبعية كاملة من حيث التجريم، وتبعية نسبية من حيث العقاب³.

وبالتالي نحاول أن نتناول أركان الاشتراك، من خلال التطرق للركن الشرعي، الركن المادي والركن المعنوي كما يلي:

¹ - هناء عبيدي، المرجع السابق، ص. 61.

² - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 97.

³ - هناء عبيدي، المرجع السابق، ص. 62.

أ- الركن الشرعي للإشتراك

إن الأساس القانوني لاشتراك محافظ الحسابات نصت عليه المادة 61 فقرة 3¹ من القانون 01-10، كما نصت عليه المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري على أنه: "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 النفذة 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 الجريمة².

لا يثير هذا الركن صعوبات خاصة فيما يتعلق بالجرائم التي يرتكبها المدراء ويشترك فيها محافظ الحسابات، فالركن الشرعي للمساهمة التبعية 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، وانتقاء أسباب الإباحة، وبالتالي لا يسأل المحافظ من الاشتراك في جريمة المدير إلا إذا كان الفعل منسوب 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 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 المدير³.

ب- الركن المادي للإشتراك

طبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري فإن العنصر المادي للاشتراك في جريمة ما، هو التحريض، المساعدة أو المعاونة⁴، أي بتقديم العون لمرتكب الجريمة من قبل محافظ الحسابات؛ على شرط أن تبقى هذه المساعدة في حدود الأعمال التي تعد من قبيل أعمال

¹ - ورد في المادة 61 ف3 أنه: "...ولا يتبرأ من مسؤوليته فيا يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

² - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 97.

³ - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 152.

⁴ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 99.

المساعدة، فأى عمل يرى المساهمون أنه ضروري لتحقيق أهدافهم. فالمساعدة التي يقوم بها محافظ الحسابات تتم بكل الطرق بدون حصر لهذه الطرق، شرط أن تنحصر في الأعمال التحضيرية أو الأعمال المسهلة أو المنفذة للجريمة مثل المصادقة على حسابات خاطئة مع علمه بذلك، كما قد تكون هناك أعمال تحضيرية¹.

ج- الركن المعنوي للإشتراك

حتى يُتابع محافظ الحسابات لإشتراكه في اقتراف جريمة معينة لا بد من أن يكون قام بها بملى إرادته، بمساعدة الفاعل الأصلي على اقتراف، أو محاولة اقتراف الفعل المجرم، مع علمه بأن هذا التصرف معاقب عليه قانوناً، وهذا القصد الجنائي لا بد أن يتوفر في الوقت الذي يقوم فيه بإتيان أفعال الاشتراك، من مساعدة، وعون، وتحريض لتسهيل ارتكاب جريمة القائمين بالإدارة².

ثانياً: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء

يمكن أن يشارك محافظ الحسابات في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به، ومن ذلك مراقبة الحسابات، حيث يمكن لهذا الأخير خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلاً بالنصب، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة عن الإستثمارات، أو بإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض. كما يمكن اشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة والتي يمكن أن تجعل منه مشاركا في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية، وكذلك الأمر بالنسبة لامتناع محافظ الحسابات عن كشف الأفعال المجرمة، لأنه بذلك يمكن أن يرجح عدم معاقبة الفاعل عما اقترفه من جرائم³.

لذلك سنحاول ذكر هاته الجرائم بإختصار وإيجاز من خلال مايتي:

¹ - هناد عبيدي، المرجع السابق، ص. 63.

² - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 100.

³ - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 99 و 100.

أ- المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة

نصت عليها المادة 811 من القانون التجاري بالنسبة لشركة المساهمة والمادة 800 فقرة 3 من القانون التجاري بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة، بالنسبة للمسيرين والتي يشترك فيها محافظ الحسابات من خلال التقرير الذي يعده¹.

يجب على محافظ الحسابات أن يعلم بعدم صحة التقارير أو بأن التقرير لا يتضمن بيانات جوهرية، ولا يُعد قصدا جنائيا في قيام هذه الجريمة أي خطأ أو إهمال من جانبه، حتى ولو كان جسيما، فالأخطاء غير المتعمدة نتيجة الإهمال أو القصور، وتختلف عن الأخطاء المتعمدة التي تكون نتيجة التقصير²، ويعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

ب- جريمة توزيع أرباح وهمية على الساهمين

تعد الأرباح الصورية أو الوهمية، كل ربح ليس حقيقيا، إذ تُعرف 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 الإجراءات غير مستوفية أو غير صحيحة، فيتم إقطاع هذه المبالغ من رأسمال الشركة أو موزعة بدون تعويض للخسائر السابقة.

في حين أن الأرباح الحقيقية هي فرق بين مجموع الإيرادات المحققة في أي سنة مالية 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 الفرنسي عملية توزيع الأرباح الصورية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، إلا أنه يمكن أن يمتد مفعول هذه الأحكام الجزائية إلى شركة المساهمة ذات مجلس المديرين.

أما باقي الشركات في النظامين القانونيين، فيجب الاعتماد على تكييف آخر من أجل متابعتها، وتعتبر جنحة توزيع أرباح صورية جنحة إرادية، لاقترافها يجب توافر الركن المادي

¹ - امر 75-59 المتضمن القانون التجاري السالف الذكر.

² - هناء عبيدي، المرجع السابق. ص. 63.

والمعنوي، إذ يظهر من خلال المادتين 800 ثانياً و 811 أولاً من القانون التجاري، أن أساليب ارتكابها تعتمد من جهة على إهمال وتقديم جرد مغشوش، مما ينعكس على ميزانية الشركة¹.

وعليه فإطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات توزيع الأرباح الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم صحة الوثائق الحسابية، خاصة الجرد².

ج- 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 ناتجاً عن سوء تصرف مديريها فتقع جرائم الإفلاس، كما أن ممثل الشركة عندما يلاحظ مواجهة الشركة لصعوبات مالية، فقد يرتكب أفعالاً 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، وضمن دفع الديون التي لم يتم الوفاء بها، 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 عن اقتراف تصرفات من قبل التاجر نفسه، الشخص الطبيعي، وتسبب في التوقف عن الدفع، إلا أن الشركة التجارية منعدمة الإدارة، ويمثلها المدير في القيام بأعمالها لذا، يجيز المشرع متابعة ممثلها في مختلف مراحل حياتها، إذ تسبب في إفلاسها بجرائم التقليل، وهي نوعان: جريمة الإفلاس بالتقصير، وجريمة الإفلاس بالتدليس³.

فبالنسبة لمديري أو مسيري شركات التضامن وشركة التوصية فإن مسائلتهم جزائياً لا تنثير أي إشكال باعتبار أن لهم صفة التاجر، أما باقي الشركات فقد أجازت المواد 378 إلى

¹ - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص ص. 81 و 82.

² - فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 383.

³ - فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 393.

1380 من القانون التجاري متابعة القائمين بالإدارة والمديرين والمصنفين في شركتي المساهمة والمسؤولية المحدودة، والمفوضين من قبل الشركة أيا كان شكلها من أجل جنحة التقليل².

د - جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة

تتعدد الجرائم المقترفة أثناء حياة الشركة، خاصة تلك المتعلقة بمديريها وتسييرها، والتي تقترب من مديريها، ولعل أهم هذه الجنح جنحة إساءة استعمال أموال الشركة، والتي تجد مجال تطبيقها محددًا في إطار شركة المسؤولية المحدودة، ويتابع مسيروها باعتبارهم فاعلين أصليين³، أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فيسأل أصلاً رئيسها والقائمون بالإدارة ومديروها العامون عن ذلك⁴.

أما باقي الشركات، فلا يمتد إليها أعمال 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 مساءلة مسيرو شركة المساهمة والمسؤولية المحدودة حين يستعملون أموالها عن قصد لبلوغ مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الشركة، والتي تكون فيها طبيعة مسؤولية الشركاء والمساهمين محدودة بقدر مساهمتهم في رأسمال الشركة، والذي يكون عادة ضخماً يوضع تحت تصرف الشركة لتوجيهه من قبل مديريها لاستثماره بفضل السلطات الممنوحة لهم لتسييرها وإدارتها.

وتعد هذه 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

1 - المادة 378 من القانون التجاري على الإفلاس الاحتياالي التي نصت على: " في حالة توقف شركة عن الدفع، تطبق العقوبات الخاصة بالتفليس بالتقصير على القائمين بالإدارة والمديرين أو المصنفين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وبوجه عام كل الموظفين من قبل الشركة، يكونون هذه الصفة ويسوء نية: استهلكوا مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية محضّة أو عمليات وهمية، أو قاموا بعد توقف الشركة عن الدفع بمشتريات لإعادة البيع بأقل من سعر السوق، أو استعملوا بنفس القصد وسائل مؤدية للإفلاس للحصول على أموال، أو أقاموا بعد توقف الشركة عن الدفع بإيفاء أحد الدائنين أو جعله يستوفي حقه إضراراً بجماعة الدائنين، أو جعلوا الشركة تعقد لحساب الغير تعهدات ثبت أنها بالغة الضخامة بالنسبة لوضعها عند التعاقد وذلك بغير أن تتقاضى الشركة مقابلاً، أو أمسكوا أو أمروا بإمسك حسابات الشركة بغير انتظام.

2 - هـاء عبيدي، المرجع السابق، ص.ص. 70 و 71.

3 - المادة 800 رابعا وخامسا، القانون التجاري، السالف الذكر.

4 - المادة 811 ثالثا ورابعا، القانون التجاري، السالف الذكر.

بتحويل أموالها إضراراً بها، في سبيل تحقيق مصلحة شخصية مخالفاً لمصلحتها، مع ضرورة القصد الجنائي الذي يعتبر الركن المعنوي لهذه الجنحة، ومنه يتمثل الركن المادي لهذه الجنحة في استعمال أموال الشركة استعمالاً مخالفاً لمصلحتها ومسبباً لها ضرراً، أما الركن المعنوي فينصرف إلى سعي المدير إلى تحقيق مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة مع توافر سوء النية¹.

المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية والمسؤولية الإدارية

إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية اللتان أقرهما المشرع في حق محافظ الحسابات، يمكن إنشاء مسؤولية تأديبية وكذا مسؤولية إدارية لمحافظي الحسابات الممارسين لمهام رقابية على الشركات والمؤسسات التجارية. إن هاتين المسؤوليتين لا تقلان شأنًا عن سابقتيهما، إذ تنطوي المسؤولية التأديبية على عقوبات في مضمونها تبدو قاسية بالنظر إلى العقوبات الأخرى، وتمس بسمعة ونزاهة محافظ الحسابات الذي قد لا يصبح محط اهتمام من طرف رؤساء المؤسسات الاقتصادية والقائمين بإدارة الشركات (المطلب الأول)، كما أن المسؤولية الإدارية لا تتعلق بالإدارة كما يوحي الينا اسمها وإنما هي مسؤولية توقع من إدارات متخصصة بذلك، وتكون عقوبتها قاسية جداً قد تصل إلى غرامات مالية مرتفعة وكذلك الحرمان من ممارسة المهنة بصفة مؤقتة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المسؤولية التأديبية {المهنية}

أقر المشرع الجزائري في حق محافظ الحسابات بمسؤوليتين مدنية وجزائية إلا أنه حتى يضبط تصرفاته اتجاه عمله ومهنته أضاف مسؤولية أخرى هي المسؤولية التأديبية، لذلك يصطلح على هذه المسؤولية أيضاً بالمهنية بما أنه يمارس مهنة حرة ويتقاضى مقابلها اتعاب. وللمسؤولية التأديبية عدة مصطلحات، تؤدي نفس المعنى، منها المسؤولية التأديبية أو المهنية أو الأخلاقية.

نص المشرع الفرنسي على المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في المرسوم 69-810 المؤرخ في 1969/08/12 المتعلق بالتنظيم المهني والقانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات وبالضبط في المواد من 88 إلى 118 منه، حيث تطرق إلى فكرة تأديب محافظ الحسابات من

¹ - فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 387.

خلال التطرق الى الخطأ المهني والعقوبات التأديبية والجهات القضائية المختصة والإجراءات المتبعة وكذا تنفيذ العقوبات التأديبية¹.

وعلى ضوء ذلك سنتطرق الى المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات في فرعين مستقلين، (الفرع الأول) نتناول فيه الخطأ المهني والثاني المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.

الفرع الأول: الخطأ المهني

لم ينظم المشرع في القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات الملغى أحكام المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات واكتفى بإقرارها فقط حيث انه لم يتطرق الى طبيعة الأخطاء المهنية ولا مختلف العقوبات الممكن توقعها على محافظ الحسابات، لكنه تدارك الامر وملاً هذا الفراغ بنص المادة 63 من القانون 01-10 المتعلق بالمهنة الجديد وذكر العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات واحالنا الى التنظيم بخصوص تحديد درجات الاخطاء والعقوبات التي تقابلها².

لكن المشرع لم يعرف الخطأ المهني الذي يترتب المسؤولية التأديبية في القانون المنظم للمهنة رقم 01-10، والنص على ذلك فمن خلال المرسوم التنفيذي رقم 13-10³، الذي أظهر فيه أنواع الاخطاء المهنية المرتكبة ودرجتها والعقوبة التي تقابلها.

وقد عرف في المادة 02 الخطأ المهني على انه تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والاخلاقية مهما كان مصدر الخطأ ويعرض هذا الاخير على لجنة مختصة تؤسس خصيصا لذلك في المجلس الوطني للمحاسبة تدعى بلجنة الإنضباط، وهي الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى، وتقدير درجة خطورة الاخطاء المرتكبة من قبل محافظ الحسابات⁴.

¹ - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 125

² - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 125.

³ - المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، المحدد لدرجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج. ر. العدد 03 المؤرخ في 16 يناير 2013.

⁴ - علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص. 164.

وتكفل المرسوم 10-13 بتحديد الاخطاء وتصنيفها إلى عدة درجات حسب خطورتها كما يلي:

أولاً: الأخطاء المهنية من الدرجة الاولى

- التصريح بمراجع كاذبة.
- التصريح بالإنتماء الى الغرفة الوطنية خلال ممارسة المهام.
- الإنتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المحافظ كتابيا او شفها أو باي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم.
- نقص الإحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

ثانياً: الاخطاء المهنية من الدرجة الثانية

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الاولى.
- رفض التكفل بالمتريصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة.
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين للجمعيات العامة والانتخابات أو عدم تمثيله.
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في حالة ظهورها¹.

ثالثاً: الاخطاء المهنية من الدرجة الثالثة

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية.
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف.
- استعمال الختم المهني في اعمال غير منجزة تحت مسؤوليته².
- عدم دفع الاشتراك المهني.
- عدم إكتتاب عقد التأمين.
- مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من المحافظ مع أشخاص معنوين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

¹ - إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، المرجع السابق، ص. 59.

² - نفس المرجع ، ص. 59.

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه الغرفة الوطنية.

رابعاً: الاخطاء المهنية من الدرجة الرابعة:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة.
- إفشاء السر المهني.
- إصدار اجازات خاطئة او مزورة او مبالغ فيها.
- تصرفات متعددة مكررة تمس بقواعد اخلاقيات المهنة.
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف.
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.¹

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية

عند ارتكاب محافظ الحسابات أحد الاخطاء المهنية التي تؤدي الى المسؤولية التأديبية فسيعرض الى المتابعة التأديبية، وبذلك توقع عليه عقوبات حسب ما حددها المشرع، والتي تختلف باختلاف درجة الخطأ المرتكب من طرف محافظ الحسابات.

أولاً: الاجراءات المتخذة

اول تساؤل يطرح لتحديد اجراءات المتابعة بخصوص المسؤولية التأديبية هو أي هيئة تتكلف بالمتابعة التأديبية؟

فبالرجوع الى مختلف الانظمة المهنية نجد انها تختلف في طريقة تحديد شرعية العقوبة التأديبية، وهي ثلاثة انظمة.

اولا النظام المهني يمنح للهيئات المهنية لسلطة توقيع العقوبة التأديبية، مهما كانت جسامة الخطأ ومهما كانت حدة العقوبة، لاعتبار ان هذا المجتمع المهني قادر ان يحقق استقراره، وتوفير الحماية ذاتيا، دون الحاجة الى أية سلطة اخرى، فيمكن المهنيين ذاتهم بتأديب أي فرد من مجتمعهم لكي لا يلحق الاذى بالمصالح القيمة للمهنة، ألا أنه يعاب على هذا النظام انه منح

¹ - لمواد 06، 07، 08 و 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، السالف الذكر.

السلطة في الحد من نشاط الافراد، وفي تحديد العقوبات الى اشخاص غير مؤهلين لذلك، لانهم ليسوا بقضاة، وهذا ما قد يؤدي الى خلق نوع من الفوضى في المهنة،

أي بالرغم من العقوبات التأديبية أن الشخص يبقى يمارس مهنته، وبذلك وجب ضم نظام قضائي الى النظام المهني للتأديب، أي يسند الى القضاء مهمة تكييف الخطأ المهني لإصدار العقوبة التأديبية

وبذلك يصبح القاضي، بالإضافة الى انه مختص بالنطق بالعقوبة الجزائية وتقرير التعويض عن الدعوى المدنية، مؤهلا لتوقيع العقوبة التأديبية، غير ان هذا النظام محل نقد هو الآخر، حيث يخول مهام القاضي القانونية الى البحث في مدى تشكيل تصرفات لا يعتبرها القانون اخطاء، الا انها متعلقة بعرف المهنة وقواعدها، مما يخرجها عن المنطق القضائي، ويثقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني، وبهذا يلزم القاضي بان يكون على دراية بكل الاحكام المهنية الخاصة بشتى المهن، وهو أمر مستحيل.

وفي سبيل تحقيق نوع من الضمانات المهنية ولتفادي المزيد من الانتقادات، ظهر النظام الشبه القضائي الذي يتحقق بمجموعة من الاجراءات السابقة، واللاحقة على النطق بالعقوبة التأديبية. فتشترك هيئة مهنية واخرى حيادية مستقلة عن المهنة، وتوجد ثلاث اساليب لعملها، فقد تلزم الهيئة التي أسند إليها إصدار قرار ايقاع العقاب، إلى ما خلصت إليه الهيئة الأخرى في إثبات وجود الخطأ المهني، أو أنه بعد ايقاع العقوبة وقبل تنفيذها يسمح لمن كان محل عقوبة تأديبية ان يطعن في تلك العقوبة اما الهيئة الأخرى.¹

وهذا ما اخذ به المشرع الجزائري فحسب نص المادة 63 من قانون 10-01، تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظ الحسابات 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 للاجراءات القانونية المعمول بها، على ان يتكفل التنظيم بتحديد درجات الاخطاء وعقوبة كل واحدة منها.²

1 - فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص ص. 452 و 453.

2 - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 129.

كما اعتبر المشرع في نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 ان لجنة الانضباط والتحكيم هي الهيئة الوحيدة المكلفة بالتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الاخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات اثناء ادائه لمهامه وإصدار العقوبات التأديبية المقررة له، وذلك ما يمكنها ممارسته في اطار حل جميع النزاعات ذات الطابع المهني، وذلك ما استند اليه في النصوص التنظيمية، ويجدر الملاحظة ان هذه اللجنة كغيرها من اللجان المنضمة الى المجلس الوطني للمحاسبة تضم ثلاث اعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة، بالإضافة الى ممثلين عن محافظي الحسابات، وجب تعيين ممثلين عن خبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ويتم استكمالها بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية، ومن ثم راعى المشرع الجزائري مبدأ توازي الاشكال، بحيث ان الهيئة التي تمنح الاعتماد هي التي يمكنها ان تسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، بالرغم من اختلاف اللجنة التي تختص بالاعتماد عن تلك التي توكل اليها مهمة التأديب والتحكيم¹.

لم يمنح المشرع الجزائري الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صلاحية متابعة المسؤولية التأديبية، رغم انها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم اشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة المهنة، والتي من صلاحياتها العمل على تنظيم المهنة واحترام قواعدها واصولها، بالإضافة الى المحافظة على مصالح اعضائها واستقلاليتهم. كما انها تقوم بإعداد النظام الداخلي للمهنة، زيادة على ذلك يمكنها تمثيل المصالح المهنية اتجاه الغير والمنظمات الاجنبية المماثلة، ويستحسن الاعتماد على الغرفة في اعداد التقارير التي يتم الارتكاز عليها في اطار المسؤولية التأديبية، ويجيز المشرع الجزائري في حالة ادانة محافظ الحسابات تأديبيا لجوء هذا الأخير الى القضاء للطعن امام الجهات القضائية المختصة².

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 امام القاضي الإداري المتمثل في مجلس الدولة، والذي يحكم ابتدائيا ونهائيا في الطعن الموجه في إطار العقوبة التأديبية، إذ يسمح لمحافظ الحسابات بممارسة

¹ - بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص. 129

² - فنينخ عبد القادر المرجع السابق، ص. 453 و 454.

الضمانات الكفيلة بعدم مواجهة التعسف في استعمال السلطة، او عدم شرعية القرار التأديبي، فيمكنه المطالبة بالتعويض أمام القاضي الإداري، إلا أنه ليس من مصلحته الحصول على تعويض بالقدر الذي يرمي طعنه الى إلغاء القرار القاضي بالعقوبة التأديبية لعدم شرعيته، من أجل إعادة الاندماج مجدداً في المهنة، ويكون دور القاضي في فحص مدى مشروعية القرار، وبالرغم من ذلك، فلا يكون للطعون الموجهة ضد القرارات التأديبية مبدئياً أثراً موقفاً للتنفيذ¹.

وكل دعاوى المسؤولية يتم تحريكها استناداً الى شكوى المتضرر سواء الكيان المراقب او من يمثله، بالإضافة الى كل من تضرر من خطأه، زد على ذلك، كل من له سلطة اتخاذ الإجراءات التأديبية، بالخصوص الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يخص هذا الأخير، فقد يتعلق الأمر بلجنة مراقبة النوعية، عندما تعانين مخالفات مهنية عند القيام بمراقبتهم، الا ان الإشكال الواجب الفصل فيه يتعلق بتحديد من توجه له هذه الشكوى؟ يصدر القرار المتضمن العقوبة التأديبية عن الوزير المكلف بالمالية، وعلى ذلك فان الشكوى توجه اليه، على انه يتم إيداعها لدى لجنة الانضباط 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 للمهنة².

ثانياً: العقوبات المقررة

العقوبات التأديبية التي يمكن توقيعها على محافظ الحسابات تكون حسب درجة جسامه الخطأ المرتكب وخطورته، فقد حددها المشرع في نص المادة 63 الفقرة 2 من القانون 10-01 وبين كل عقوبة على أي نوع من الأخطاء تطبق في نص المادة 05 من المرسوم التنفيذي 13-10.

أ- الإنذار

عقوبة الإنذار هي من أخف الجزاءات الأدبية، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء التي تكون من الدرجة الاولى والمذكورة في نص المادة 06 من المرسوم 13-10، وتتضمن التحذير

¹ - فنينخ عبد القادر المرجع السابق ، ص ص. 454.

² - فنينخ عبد القادر المرجع السابق ، ص 455.

من ارتكاب الخطأ أو الوقوع في خطأ أخطر في المستقبل، كما يعتبر انذار محافظ الحسابات أقل العقوبات اثراً، ولا تأثر على مركزه الوظيفي ولو صدر بعد المحاكمة التأديبية.

ب- التوبيخ

تطبق عقوبة التوبيخ على الاخطاء المصنفة في الدرجة الثانية والتي حددتها المادة 07 من المرسوم 10-13 السابق، ويقصد بالتوبيخ إستنكار السلوك الذي انتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعمال، ونجد أن التوبيخ أشد جسامة من الانذار، والتوبيخ ليس مجرد لفت نظر لمحافظ الحسابات لما ارتكبه من مخالفات، وإلا تساوى مع الانذار، وإنما هو إجراء مهين يحمل نوعاً من التحقير والتشهير للمحافظ¹.

ج- التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر

يعتبر التوقيف أثر صارم من عقوبات الدرجة الاولى لأنها تمس المحافظ في حد ذاته مادياً ومعنوياً، فالتوقيف عن العمل يعتبر تعليق النشاط لفترة محددة، ويحرم من خلالها المحافظ من الاجر، يتخذ هذا القرار من طرف الهيئة التأديبية التي يرجع اليها الاختصاص بالنظر في موضوع الخطأ تبعاً للإجراءات التأديبية المعمول بها، وقد نص على العقوبات المقررة على الاخطاء من الدرجة الثالثة في المادة 08 من نفس المرسوم.

د- الشطب من الجدول

هو اشد العقوبات درجة التي تلحق المحافظ نتيجة إخلاله بالإلتزامات المهنية، ومنعه من مزاوله نشاطه بشكل نهائي والذي يمثل اقصى جزاء تأديبي في سلم الجزاءات. وتطبق هذه العقوبة على الاخطاء من الدرجة الرابعة والتي ذكرها المشرع في المادة 09 من المرسوم 10-13، ونظراً لخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، واللجوء الى الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية إلا في حالة إرتكاب المحافظ لخطأ جسيم².

¹ - سامية بوعديس، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2016، ص ص. 34 و 35.

² - بشير هدي، الوجيز في شرح علاقات العمل علاقات العمل الفردية والجماعية، ط2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص ص. 91 و 92.

المطلب الثاني: المسؤولية الإدارية

إلى جانب المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية والمسؤولية التأديبية التي تؤطر ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم، ظهرت مسؤولية إدارية لا تقل أهمية عن سابقتها، مع الإشارة إلى أن هذا النوع من المسؤوليات لم يكن محل معالجة وتبين من قبل المشرع الجزائري، ولعل هذا ما يفسر إنعدام الكتابات الفقهية والبحوث الأكاديمية الجزائرية بإستثناء محاولة جريئة لأحد الباحثين¹ حاول من خلالها إلقاء الضوء على نظام المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات في ظل القانون الفرنسي. غير أن محاولة البحث عن معالم المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات في القانون الجزائري، وإن كان من الواضح والأكيد عدم وجودها بنفس المفهوم والمبدأ المعتمد في القانون الفرنسي، إلا أن المدقق في النصوص المتعلقة بممارسة مهام محافظ الحسابات في القطاع المصرفي قد يفتح باب إثارة الفكرة من زاوية جزئية، أي تشمل فئة محافظي الحسابات المعنيين بمزاولة مهامهم في القطاع المصرفي.

سنتناول هذا النوع من المسؤولية من خلال دراسة خضوع محافظ الحسابات لرقابة اللجنة المصرفية (الفرع الأول)، لننتقل إلى تحديد الجهة المختصة بالنظر في هذا النوع من المسؤولية وصلاحيه النطق بالعقوبة في حق محافظ الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: خضوع محافظ الحسابات لرقابة اللجنة المصرفية

نصت المادة 102 من الأمر رقم 03-11 الفقرة الأولى بخضوع محافظي الحسابات في البنوك إلى: "..... لرقابة اللجنة المصرفية التي يمكنها أن تسلط عليهم العقوبات الآتية، دون الإخلال بالملاحقات التأديبية أو الجزائية

1- التوبيخ

2- المنع من مواصلة عمليات مراقبة بنك أو مؤسسة مالية ما،

3- المنع من ممارسة مهام محافظي الحسابات لبنك ما أو مؤسسة مالية لمدة (3) ثلاث

سنوات مالية".

¹ - طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 124.

فأول ما يلفت الإنتباه قبل التطرق إلى مضمون العقوبات المشار إليها في المادة السالفة الذكر هو إستعمال المشرع لعبارة " دون الإخلال بالملاحقات التأديبية او الجزائية"، والتي تشير إلى وجود نوع آخر من المسؤولية التي يخضع لها محافظ الحسابات المعني بمهام مراقبة البنك¹. فالمتابعة التأديبية لمحافظي الحسابات من إختصاص لجنة الإنضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، أما إخلال محافظ الحسابات للالتزامات القانونية الملقاة على عاتقه، ولا سيما الالتزامات المنصوص عليها في المادة 101 من الأمر رقم 03-11 قد يعرضه لعقوبات تختص بالنطق بها اللجنة المصرفية بصفتها سلطة إدارية مستقلة في القطاع المصرفي، مما يعني أن محافظ الحسابات المسؤول عن مراقبة البنك قد يتعرض للمسؤولية المدنية والجنائية ومسؤولية تأديبية، بالإضافة الى عقوبات من طرف اللجنة المصرفية، حيث تباشر في حقه هذه الأخيرة إجراءات عقابية بالنظر إلى ما تم معاينته من مخالفات تتعلق بمهامه الرقابية، على أن تتبع في ذلك² الإجراءات المشار إليها في نص المادة 114 مكرر من الأمر رقم 03-11³.

وبالإنتقال إلى نص المادة 24 من القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فبراير 2005، وفي إطار خضوع محافظ الحسابات لواجب الإخطار بالشبهة⁴ نجد أن المشرع نص صراحة على إعفاء محافظ الحسابات من أية مسؤولية إدارية أو مدنية أو جزائية في حال تصرف بحسن نية⁵.

1 فرحي محمد، المرجع السابق، ص. 333

2 - المادة 102 ف 2 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض، ج. ر. العدد 52 المؤرخ في 27 أوت 2003، المعدل والمتمم بالأمر 04-10 المؤرخ في 26 أوت 2010، ج. ر. العدد 50 المؤرخ في أول سبتمبر 2010.

3 - المادة 114 مكرر من الأمر رقم 03-11 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

4 - المادة 19 من القانون رقم 05-01 المؤرخ في فبراير 2005، المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهم، ج. ر. العدد 11 المؤرخ في 09 فبراير 2005، المعدل والمتمم بالأمر رقم 02-12 المؤرخ في 13 فبراير 2012، ج. ر. العدد 08 المؤرخ في 15 فبراير 2012.

5 - المادة 24 من القانون رقم 05-01 السالف الذكر. "يعفى الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعون للإخطار بالشبهة والذين تصرفوا بحسن نية من أية مسؤولية إدارية أو مدنية أو جزائية. ويبقى هذا الإعفاء من المسؤولية قائما حتى لو لم تؤدي التحقيقات الى أية نتيجة، أو انتهت المتابعات بقرارات بلا أوجه للمتابعة أو التسريح أو البراءة".

الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في المسؤولية الإدارية

إذا كانت الجهات القضائية المختصة مخولة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية والجزائية، والمجلس الوطني للمحاسبة مخول بمباشرة الإجراء التأديبي في حق محافظ الحسابات، فأمام أية جهة يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً إدارياً إذا أخل بأحد الإلتزامات القانونية الملقاة على عاتقه؟ من الممكن الرجوع لنص المادة 102 من الأمر 11-03 طالما أنه لا يدخل في مجال إختصاص خلية معالجة الإستهلام المالي إمكانية النطق بعقوبات إدارية في حق محافظي الحسابات كخاضعين لواجب الإخطار بالشبهة. وبالتالي تتولى اللجنة المصرفية النطق بإحدى العقوبات المقررة في هذا الخصوص¹.

تضمنت المادة 102 من الأمر 11-03 العقوبات التي يمكن للجنة المصرفية كسلطة إدارية مستقلة النطق بها في حق محافظ الحسابات وهي على التوالي عقوبة التوبيخ، ثم عقوبة المنع من مواصلة عمليات مراقبة البنك الخاضع للرقابة من قبل محافظ الحسابات، لتمتد العقوبة الى المنع من ممارسة مهام محافظ الحسابات لبنك ما لمدة (3) ثلاث سنوات مالية.

من الواضح أن المشرع حافظ على مبدأ عدم إمكانية النطق بعقوبات سالبة للحرية من قبل اللجنة المصرفية، كما أنه يخولها سلطة النطق بعقوبات مالية، لذلك تكتفي بالدرجة الأولى بالنطق بعقوبة ذات بعد معنوي، لتقوم بإبعاد محافظ الحسابات المكلف بمتابعة مهامه الرقابية لبنك ما في حالات أكثر خطورة بالدرجة الثانية، مع الإشارة إلى عدم تحديد مدة معينة، مما يخول السلطة التقديرية للجنة المصرفية لمنع ممارسة مهام محافظي الحسابات لبنك ما.

أما العقوبة الأشد قسوة، فتصل الى حدّ المنع من ممارسة محافظ الحسابات لمهامه الرقابية لبنك ما لمدة (3) ثلاث سنوات مالية. وعملياً فإن هذه المدة تكون في غالبها أكثر أثراً بالنسبة لضرورة التزم البنك المعني بمباشرة إجراء تعيين محافظ حسابات خلافاً للمعني بالعقوبة، بإستثناء حالة وجود أكثر من محافظين للحسابات في البنك².

¹ - فرحي محمد، المرجع السابق، ص. 334.

² - نفس المرجع، ص. 334 و 335.

خلاصة الفصل الثاني:

تترتب عن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات مسؤوليات أثقلت كاهله إلى حد العقوبة السالبة للحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظ الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يتابع محافظ الحسابات مدنيا عن كل ضرر سببه سواء للشركة أو للشركاء أو للغير ويلزم بالتعويض، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية كبيرة، تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، إذا قام بأفعال يجرمها القانون كفاعل أصلي أو كشريك.

كما قد يُساءل تأديبيا امام الهيئة الوصية وهي مجلس المحاسبة عن كل خطأ تأديبي ويعاقب عليه حسب درجة الخطأ، بالإنداز أو التوبيخ، أو توقيف النشاط لمدة أقصاها 6 اشهر أو الشطب من الجدول كأقصى عقوبة تأديبية، وإلى جانب المسؤولية المدنية، والمسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية التي تؤطر ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم، يخضع هؤلاء في فرنسا إلى المسؤولية الإدارية التي لا تقل أهمية عن المسؤوليات الأخرى، والتي تتطلب شروطا لقيامها على محافظ الحسابات مع التقيد بالعقوبات الواجب تطبيقها في حال قيام المسؤولية الإدارية عليه.

الخاتمة

تناولت في موضوع بحثي آليات الرقابة لمهنة محافضي الحسابات داخل الشركات التجارية. حيث ألزم المشرع الجزائري تعيين محافظ الحسابات كجهاز أساسي لإثبات نزاهة حساباتها وشرعيتها وصدقها، وصحة قوائمها المالية وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، كل هذا أوضحه المشرع من خلال سن ترسانة من القوانين تضبط وتنظم المهنة.

ولأهمية مهنة محافظ الحسابات رخص له المشرع القيام بمهامه باسمه الخاص مع تحمله مسؤوليته الشخصية وهذا في ظل ظروف ملائمة توفرها له المؤسسة قيد المراقبة، من أجل أداء مهامه على أحسن وجه، وفي مقابل ذلك وضع المشرع بين يديه حقوقا حتى يتسنى له القيام بجميع المهام المسندة إليه بكل حيادية واستقلالية، وهذا من أجل الكشف عن التلاعبات والأخطاء والغش وكل التصرفات غير القانونية.

كما حمله عبئ الضمانات باختلاف الخطأ المرتكب، إما مدنية نتيجة إلحاقه ضررا بالشركة أو بالشركاء أو بالغير، وهذا ما يترتب عليه دفع تعويضات جراء تلك الأضرار، ويمكن أيضا أن يتحملها نيابة عن أفعال غيره كمساعديه، وإما مسؤولية جزائية عند ارتكابه للجرائم المنصوص عليها قانونا، وهذا ما أكدته القانون 10-01 المنظم للمهنة

ونفس الشيء بالنسبة للمسؤولية تأديبية إذا وقع محافظ الحسابات في مخالفات تسيء للمهنة أو الهيئة المشرفة عليها. وانفردت هذه الدراسة بنوع آخر من المسؤولية لم يرق المشرع الجزائري بتبنيها، وهي المسؤولية الإدارية، على أساس تتولى اللجنة المصرفية، سلطة النطق بعقوبات مالية في حال إخلال محافضي الحسابات بالقواعد المهنية التي تمس بها.

وبما أن مهنة محافظ الحسابات مرتبطة بالجانب المالي سريع التطور والتغير، وجب على محافظ الحسابات مواكبة هذه التغيرات من خلال تطوير قدراته وكفاءاته المهنية والعملية في هذا المجال.

ومن أهم النقاط التي يمكن استخلاصه

- عدم اهتمام الباحثين بالجانب القانوني لمحافظ الحسابات كعينة رقابية قائمة بذاتها، لذا وجب على المشرع الاهتمام بها وأيضا تثمين الدراسات القانونية المهمة بالهيكل النظامي والجانب القانوني لمهنة محافظة الحسابات.

- بالرغم من أن المشرع الجزائري حرص كل الحرص على التنظيم الجيد لمهنة محافظ الحسابات ليكون أداؤها جيدا إلا أنه لم يوحد الإطار القانوني للمهنة، وهذا ما يتضح من خلال الإحالة إلى القوانين الأخرى للاستعانة بها، لذلك تعذر على المحافظ وغيره من الهيئات المعنية الإلمام بكل قواعد وأصول المهنة، لذا من الأجدر إصدار نصوص تشريعية خاص بالمهنة وشاملة لها تتلائم مع المعايير الدولية وتواكب التغيرات الحاصلة لحد الآن.
- إن المهام الرقابية التي يقوم بها محافظ الحسابات تعتبر جهاز وقائي ضد أي تلاعبات قانونية، بحيث أصبحت مهمته حساسة ومهمة بمختلف جوانب المنشأة التي تساعد بدورها في استمرارية الشركة. لذا وجب على القانون أن يكون ردعيا حيال ارتكابه لأي مخالفة أو خطأ في عمله، مقررًا لذلك عقوبة شديدة تتمثل بفرض غرامة مالية على حساب مسؤوليته.
- وجب على الهيئة الرقابية لمحافظ الحسابات أن تؤدي مهامها بصرامة وجدية وأن تردع أي تجاوزات تعرقل الواجب المفروض على المحافظ، فإن لم تلتزم بذلك فقد تعتبر هيئة متواطئة في عملها مما يوقع عليها عقوبات شديدة متمثلة في غرامة مالية.
- وأخيرا فإن مختلف التشريعات بقدر ما دعمت ووسعت في مهام وسلطات محافظ الحسابات بقدر ما زادت في مسؤوليته، ما من شأنه عدم فتح الباب أمام هؤلاء للتعسف في أعمالهم.
- والملاحظ أن هناك أمور عديدة تفتن إليها المشرع الجزائري وجسدها في القانون الجديد وحاول إحداث تغيير إيجابي، لكن باعتبار أن هذه المهنة مازالت تمتاز بالدقة والتعقيد في الحياة العملية للشركة، فإن المستقبل هو الكفيل الوحيد بأن يحكم عليها وعلى القوانين الجديدة التي ستصدر لتنظيمها.



قائمة المراجع

أولاً- المصادر

القرآن الكريم

ثانياً - المراجع العامة

1. باللغة العربية

1. الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية الشركة المغفلة (المساهمة)، رئيس مجلس الإدارة المدير العام ومفوض الرقابة، ج.11، ط. 3، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
2. بشير هدي، الوجيز في شرح علاقات العمل - علاقات العمل الفردية والجماعية، ط 2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
3. بوقرور سعيد، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة الى المهام القانونية، جامعة وهران، 2007، العدد 07.
4. بوحفص جلاب نعاة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2008، العدد 02.
5. حسن القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
6. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام الخاص، دار النشر والتوزيع، الاردن، 2010.
7. علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام في القانون المدني، مصادر الالتزام، ط7، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
8. فريد الصحن المصري، إدارة الأعمال، ط1، مكتبة دارالمعرفة، الدارالجامعية، الاسكندرية، 1991.
9. محمد بوتين، المراجعة والمراقبة من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2005.

10. مسامح مختار، واجب الإبلاغ عن الاحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني-دراسة حالة المغرب العربي، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد 12، جامعة باتنة، 2014.
11. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
12. نواف محمد عباس الرماحي، المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر وتوزيع، عمان، 2009.

2. باللغة الفرنسية

1. Eau Lautour-Huguette. V, Droit De L'entreprise, 1 introduction au droit des personnes, éditions MASSON, Paris, 1987.
2. Merle Philippe, Droit commercial, sociétés commerciales. 10 eme éd., Précis Dalloz, 2005.
3. Pasqulan-CF Francois, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, litec, 1992.
4. Salah.M, la convocation aux assemblees generale des societe commerciale, une reglementation a recire, rev.enterp.com n 2012.
5. Zeraoui-Salah.F, Les conventions interdites dans la société par actions : des correctifs nécessaires, 2009.

ثالثا -المراجع المتخصصة

أ- باللغة العربية

1. حمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقا للأنظمة السعودية، مجلة الفكر، السعودية، عدد13.
2. عبد الوهاب ناصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية.

ب- باللغة الفرنسية:

01. Patric de Cambourg, Audit et Commissariat aux Comptes, éd, Français Lefebvre, 2012.
02. Hadj-Sado T., Le commissaire aux comptes –Rôle, diligences et responsabilités du commissaire aux comptes -, éd., Dahlab, 2010.

03. Zeraoui-SalahF., La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales : les dernières modifications de textes ou un imbroglio législatif difficilement justifiable, n° 7, 2011.

رابعاً - الأطروحات والمذكرات

أ - اللغة العربية

1. أحمد بن صلاح الحربي، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، مذكرة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الامنية، الرياض، 2003.
2. إيلول الأمين وسالمي عبد القادر، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، كلية حقوق ورقلة، 2019.
3. بدي فاطمة الزهراء، الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017.
4. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
5. خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2009.
6. دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة الماجستير، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، 2002.
7. سامية بوعديس، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2016.
8. شرفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
9. طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2013.

10. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم قانون خاص، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2017.
11. فنينخ عبد القادر، الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، دكتوراه تخصص قانون اعمال كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012.
12. فرحي محمد، هيئات الرقابة الخارجية على العمليات البنكية، رسالة دكتوراه، قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2019.
13. قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك في الجزائر، مذكرة ماجستير، قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2015.
14. معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
15. معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
16. هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أم البواقي، 2015.
17. وزاني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة اعمال وتسيير شركة المساهمة، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر مولاي، سعيدة، 2017.

ب- باللغة الفرنسية:

Bbrunouw L, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, dea, lille II, université du droit et de la santé, octobre 2003.

خامسا - الملتقيات

أ - اللغة العربية

1. بوعزة ديدن، محاضرات أُلقيت على طلبة السنة أولى ماستر، قانون أعمال، مقياس الشركات التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2011
2. مقدم خالد وعبد الله مابو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلاب السنة الثالثة محاسبة ومراجعة وسنة أولى ماستر دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

ب- باللغة الفرنسية:

1. C.A. Lyon, 21 Janv.1986, Bull. CNCC 1986, n°62, p.182, note E. du Pontavice.
2. Circulaire du 18 avril 2014, relative a l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes, BOMJ n° 2014-04 du 30 avril 2014.
3. CNCC, NI.III, Le commissaire aux comptes et l'alerte, n° 2.23 février 2014.

سادسا - النصوص التشريعية

أ_ باللغة العربية

1. أمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، متضمن القانون التجاري، ج ر، العدد 71، المعدل والمتمم بالقانون رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993، ج . ر. العدد 27. المؤرخ في 27 افريل 1993.
2. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
3. أمر 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003، يتعلق بالنقد والقرض، ج. ر. العدد 52 المؤرخ في 27 غشت 2003، المعدل والمتمم بالأمر 10-04 المؤرخ في أوت 2010، ج. ر. العدد 50 المؤرخ في أول سبتمبر 2010.

4. قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ب- باللغة الفرنسية

1. Code commercial français

2. Décret n° 69/810 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession etau statut professionnel des commissaires aux comptes des sociétés

سابعاً: المراسيم التنفيذية

1. مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 مايو 2011، يتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال آجال إرسالها، ج ر عدد 30، المؤرخ بتاريخ 01 يونيو 2011.
2. مرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج.ر. الصادرة في 27 افريل 1993، ال عدد 27.

ثامناً - القرارات

قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994، متعلق بسلم أتعاب مندوبي الحسابات ج. ر. 42 العدد، الصادر في 12 مارس 1995.

تاسعاً - القواميس

ابن منظور أبو الفضل، لسان العرب والمحيط، دار لسان العرب، بيروت، 1970.

عاشراً - المواقع الإلكترونية

8. https://www.starshams.com/2021/06/blog-post_15.html

الفهرس

5..... مقدمة

الفصل الأول

5..... الصلاحيات الرقابية

5..... لمحافظ الحسابات

7..... المبحث الأول: مفهوم الرقابة

7..... المطلب الأول: تعريف الرقابة وطبيعتها القانونية

7..... الفرع الأول: تعريف الرقابة

7..... أولا: التعريف اللغوي للرقابة:

9..... ثانيا: تعريف الرقابة اصطلاحا:

9..... ثالثا: البعض من تلك التعريفات:

10..... الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للرقابة

11..... أولا: النظرية الحديثة (رقابة داخلية)

12..... ثانيا: النظرية التعاقدية (الرقابة الخارجية)

13..... ثالثا: النظرية التوفيقية

14..... رابعا: موقف المشرع الجزائري

15..... المطلب الثاني: نشأة نظام الرقابة

15..... الفرع الاول: عوامل ظهور نظام الرقابة وتطورها

16..... □ كبر المؤسسات وتعدد عملياتها

16..... □ اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى فروع مختلفة

17..... □ حاجة الإدارة إلى حماية وصيانة أموال الشركة

17..... □ تطور إجراءات التدقيق

17..... الفرع الثاني: أنواع الرقابة

18..... أ- الرقابة الإدارية

18..... ب- الرقابة المحاسبية

18..... ج - الضبط الداخلي

19..... المبحث الثاني: الاعمال الرقابية لمحافظ الحسابات

19..... المطلب الاول: مهام محافظ الحسابات داخل الشركة

19..... الفرع الاول: المهام الرقابية لمحافظ الحسابات

20.....	أولاً: مراقبة حسابات السنوية للشركة.....
21.....	أ- مراقبة الحسابات السنوية الفردية للشركة.....
21.....	ب- مراقبة الحسابات المعمقة للشركة الأم.....
22.....	ثانياً: مراقبة المعلومات المقدمة للمساهمين.....
24.....	أ- مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة.....
24.....	1/ المساواة بين المساهمين.....
25.....	2/ أسهم الضمان.....
25.....	ب- مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي، استدعاء الجمعية العامة ومهمة الإنذار.....
26.....	1/ مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي.....
26.....	2/ استدعاء الجمعية العامة.....
26.....	3/ مهمة الإنذار.....
27.....	الفرع الثاني: اعداد التقارير.....
28.....	أولاً: التقرير العام.....
28.....	أ- ميعاد تقديم التقرير.....
29.....	ب- محتوى التقرير.....
29.....	□ القيام بتحقيقات.....
30.....	□ مراقبة مدى احترام مبدأ المساواة بين الشركاء.....
30.....	ج- أشكال التقرير.....
31.....	ثانياً: التقرير الخاص.....
31.....	أ- التقرير الخاص بالاتفاقات والاتفاقيات.....
31.....	ب- التقرير الخاص حول تعديل نظام الشركة.....
32.....	ج - تقرير المصادقة على أعلى خمسة تعويضات.....
32.....	هـ - التقرير الخاص بتطور نشاط الشركة.....
32.....	و - التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال.....
33.....	المطلب الثاني: التزامات محافظ الحسابات بالإعلام والإخطار.....
34.....	الفرع الأول: إجراءات الاعلام.....
34.....	أولاً: واجب محافظي الحسابات بالإعلام في الشركات التجارية.....
36.....	الإجراء الأول: إعلام رئيس مجلس الإدارة او مجلس المديرين.....
36.....	الإجراء الثاني: إعلام مجلس الإدارة او مجلس المراقبة.....

38.....	الإجراء الثالث: إعلام الجمعية العامة للشركاء او المساهمين
39.....	ثانيا: واجب محافظي الحسابات بالإعلام في البنوك
40.....	أ- إعلام القائمين بالإدارة
40.....	ب- إعلام الشركاء
41.....	ج- إعلام محافظ بنك الجزائر
41.....	الفرع الثاني: التزام محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية
42.....	أولا: نطاق التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية
44.....	2/ الهدف من الإبلاغ
45.....	ب- علاقة إستقلالية محافظ الحسابات بمهمة الإبلاغ وتجريده من السر المهني
46.....	1- إعفاء محافظ الحسابات من السر المهني أثناء قيامه بالإبلاغ
46.....	ثانيا: الإجراءات المتبعة في إبلاغ وكيل الجمهورية
46.....	أ- إجراءات إبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية
47.....	1/ شكل الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية
47.....	2/ آجال الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

الفصل الثاني

ضمانات إلتزام محافظ الحسابات بمهامه

53.....	المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات
53.....	المطلب الأول: المسؤولية المدنية
54.....	الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية
54.....	أولا: الخطأ
55.....	ثانيا: الضرر
56.....	ثالثا: العلاقة السببية وإنتفاء المسؤولية
57.....	أ- القوة القاهرة
57.....	ب- خطأ الغير
57.....	ج- خطأ المتضرر
58.....	الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية
58.....	أولا: القضاء المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية
59.....	ثانيا: أصحاب حق رفع الدعوى المدنية
59.....	أ- الشركة

59.....	ب-الشركاء
60.....	ج-الغير
60.....	المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية
61.....	أولاً: جرائم محافظ الحسابات المرتبطة بوظيفته الرقابية
61.....	أ- جريمة إفشاء السر المهني
63.....	ب- جريمة إعطاء معلومات كاذبة
63.....	ج- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية
65.....	ثانياً: الجرائم الخاصة بوظيفة محافظ الحسابات
65.....	أ- جريمة الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات
66.....	ب- جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات
66.....	ج- جرائم عدم الملائمة القانونية
67.....	الفرع الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة
68.....	أولاً: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات
69.....	أ- الركن الشرعي للإشتراك
69.....	ب- الركن المادي للإشتراك
70.....	ج- الركن المعنوي للإشتراك
70.....	ثانياً: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء
71.....	أ- المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة
71.....	ب- جريمة توزيع أرباح وهمية على الساهمين
72.....	ج- الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير
73.....	د- جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة
74.....	المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية والمسؤولية الإدارية
74.....	المطلب الأول: المسؤولية التأديبية {المهنية}
75.....	الفرع الأول: الخطأ المهني
77.....	الفرع الثاني: المتابعة التأديبية
82.....	المطلب الثاني: المسؤولية الإدارية
82.....	الفرع الأول: خضوع محافظ الحسابات لرقابة اللجنة المصرفية
84.....	الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في المسؤولية الإدارية
85.....	خلاصة الفصل الثاني:

86.....	الخاتمة
89.....	قائمة المراجع
96.....	الفهرس
	الملخص

الملخص

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في تحسين تسيير الشركات والإقتصاد الوطني ككل، عبر آليات المراقبة للحسابات المالية وفقا للمعايير الدولية، والنقل الكبير الذي إمتاز به تقريره من خلال الاشهاد بصحة ومصادقية الحسابات، ولضبط هذه المهنة الحرة خصه المشرع الجزائري بنصوص تنظيمية وتشريعية، عن طريق وضع الإطار القانوني لنشاطه وتبيان صلاحياته الرقابية والضمانات التي تقع على عاتقه. حيث يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على الدور المهم الذي يقوم به محافظ الحسابات في حياة الشركة في مجال حماية وضمان إستمرار إستغلال الشركة تحت ظل القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 25 جوان 2010، والمراسيم التنفيذية اللاحقة

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، الشركات، الرقابة، المسؤوليات، الإلتزامات، العقوبات، قانون 10-01.

Summary:

The accounts governor plays an important role in improving the management of companies and the national economy as a whole through the mechanisms of monitoring financial accounts in accordance with international standards, and the great weight that characterizes his report by certifying the validity and credibility of accounts, and to control this free profession, the Algerian legislator singled him out with regulatory and legislative texts, By establishing the legal framework for its activity and clarifying its supervisory authority and the guarantees that it bears.

Where this research aims to shed light on the important role played by the accountant in the life of the company in the field of protecting and ensuring the continuation of the exploitation of the company 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 word:

Accounts controller, Companies, oversight, responsibilities, censorship, obligations, penalties, Law 10-01.