جـــامعة العربي التبسي–تـــبسة– الجزائر
كلـــية الحقـــوق و العلـــوم الـــسياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون أعمال

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

إعداد الطالبتين:

- راضية قرفي
- نصيرة محي الدين

إشراف الأستاذة:

- سعاد نويري

لجنة المناقشة:

الإسم و اللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
أ/حكيم زواي	أستاذ مساعد- أ -	رئيسا
د/ سعاد نويري	أستاذ محاضر- أ -	مشرفا ومقررا
أ/نبيلة كردي	أستاذ مساعد- أ -	ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017

جـــامعة العربي التبسي–تـــبسة– الجزائر
كلـــية الحقـــوق و العلـــوم الـــسياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون أعمال

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

إعداد الطالبتين:

- راضية قرفي
- نصيرة محي الدين

إشراف الأستاذة:

- سعاد نويري

لجنة المناقشة:

الإسم و اللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
أ/حكيم زواي	أستاذ مساعد- أ -	رئيسا
د/ سعاد نويري	أستاذ محاضر- أ -	مشرفا ومقررا
أ/نبيلة كردي	أستاذ مساعد- أ -	ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017

الكلية لا تتحمل

أي مسؤولية على ما يرد

في هذه المذكرة من آراء

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

"الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، الحمد لله الذي ألهمنا الطموح وسدد خطانا وساعدنا على إنجاز هذا البحث المتواضع "

سطور الشكر دائماً ما تكون في غاية الصعوبة عند صياغتها، ربما لأنها تشعرنا بقصورنا وعدم إيفائها حق من نهديه إياها، والآن نقف عاجزتين ونحن نخط هذه السطور

ونهديها إلى ينابيع العطاء التي تدفقت علينا بالعلم لتروي هذا الصرح الشامخ، إلى الأستاذة الفاضلة الدكتورة سعاد نويري

التي قبلت الإشراف على هذه المذكرة وعملت على توجيهنا بنصائحها القيمة مع تقديرنا لها على سعة صداها جميل صبرها إلى غاية إنجازها.

إلى من قال فيهما عز وجل: « وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا » الوالدين العزيزين

ونتوجه بجزيل شكرنا إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ حكيم زواي رئيسا والأستاذة نبيلة كردي عضوا مناقشا

كما نتقدم بشكرنا الخالص إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ومد لنا يد العون من قريب أو بعيد.

الطالبتين: نصيرة محي الدين، راضية قرفي.

مقدمة

من الشركات الأكثر حداثة ومعاصرة للتطور الاقتصادي هي شركات الأموال والنموذج الأمثل لهذه الشركات هي شركة المساهمة، حيث انتشرت هذه الأخيرة وعظمت أهميتها، ويتضح ذلك من خلال سيطرتها على النشاط الاقتصادي، حيث أصبحت الأداة المثلى للرأسمالية، وأفضل ثمرة قانونية للنظام الاقتصادي الحر، الذي يمكن بفضله التوسع داخل الدولة وخارجها، وقد تطورت هذه الشركة بتطور الثورة الصناعية وتمكنت بفضل قدراتها المالية من أن تتجاوز حدود الدولة الواحدة.

بحيث تقوم شركات المساهمة على الاعتبار المالي، ولا أهمية فيها للاعتبار الشخصي، خلافا لشركات الأشخاص التي تعطي ائتمان شركات الأموال، ومنها شركات المساهمة، وعادة ما تقوم هذه الأخيرة بالمشاريع الضخمة مما يستلزم لنشأتها إمكانيات مادية كبيرة، لذا لم تظهر هذه الشركات إلا بعد اكتشاف الثروات الطبيعية، لأنها تتطلب رؤوس أموال طائلة وضخمة.

ولقد عرفها المشرع الجزائري في المادة 592 من القانون التجاري بأنها الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ومن خصائصها مسؤولية الشريك، التي تكون محدودة بحدود الحصة التي قدمها في رأسمال الشركة، ومع عدم تحديد حد أقصى لعدد الشركاء، وأجاز إشراك الأشخاص المعنوية فيها، وأن كل شريك لا يكون مسؤولا عن ديون الشركة إلا بقدر ما يملكه من أسهم، كما تصدر الشركة العديد من القيم المنقولة، ومن بينها الأسهم والسندات، ولأنها شركة أموال فلابد أن تكون لها رقابة داخلية وأخرى خارجية، تعود ممارسة الرقابة الداخلية على الشركة مبدئيا للمساهمين أنفسهم، باعتبارهم أصحاب المصلحة لإنجاح المشروع، وعبر الجمعية العمومية على أعمال الإدارة، إلا أن هذه الرقابة غير فعالة نظرا لضخامة عدد المساهمين، وعدم حضورهم الجمعيات العمومية بالإضافة إلى أن مراجعة دفاتر الشركة التي تتطلب خبرة فنية.

والملاحظة أن هذه الخبرة لا تتوفر في غالبية المساهمين، لذلك ظهر مجلس المراقبة الذي يعد جهاز رقابي ظهر من أجل تدعيم أجهزة المراقبة، ولحماية المساهمين وذلك بواسطة تحسين مستوى الشفافية والإعلام، ومن هنا تصبح المراقبة في مستوى واحد مع الإدارة والتسيير، لأن مجلس المراقبة له مطلق الحرية في مراجعة الوثائق، وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والإيضاحات.

أما الرقابة الخارجية فإنها تمارس من قبل أشخاص القضاء، الذين يحرصون على احترام الشركات للنصوص القانونية، وقواعد القانون التجاري، وذلك من قبل موظفين مخولين قانونا لمراقبة معاملات الشركات التجارية، وأيضا المراقبة والإطلاع على مدى احترامها لقواعد التأسيس المنصوص عليها في القانون، وتكون كذلك عند تصفية الشركة وإعلان إفلاسها.

وأمام الضرورة التي تمثلها المراقبة بالنسبة للشركات، ورغم ما قد ينجم عنها من مسؤولية في حالة وقوع مخالفات وتجاوزات، فإن المشرع الجزائري قد ألزم شركات المساهمة بتعيين أشخاص متخصصين وأكفاء لممارسة هذه العملية، وأطلق عليهم اسم محافظي الحسابات، وفي بعض الأحيان مندوبي الحسابات، وهو اقتباس للمصطلح الفرنسيcommissions aux compete ولم يكتف المشرع بذكر مهنة محافظ الحسابات بالأحكام العامة في القانون التجاري، بل نظم أحكام خاصة بهذه المهنة.

وقد عرفت مهنة محافظي الحسابات مرحلية، إلى أن وصلت إلى هيئة مستقلة معترف بها حاليا، حيث بدت في صورة جهود فردية، حيث لم يبرز تدقيق للحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجودهما معا، أما فكرة إقامة رقابة على الشركات التجارية، فقد ظهرت في التشريعات القديمة، وتحديدا منذ القرن التاسع عشر أين كثرت الفضائح وإفلاس الشركات في أوروبا ، حيث تميز المراقبين في هذه الفترة بفقدانهم الاحترافية.

وفي التسعينات من القرن العشرين، وبعد التطور السريع للتجارة العالمية، منحت لمحافظ الحسابات سلطات واسعة، وهذه السلطات تقابلها مسؤوليات تقع على عاتقه، وإلا تعرض هذا الاخير للمساءلة المدنية والتأديبية والجنائية نتيجة لإخلاله بالتزاماته اما بالنسبة للجزائر فاستمر العمل بالقوانين الفرنسية،إلى حين صدور قانون المالية الجزائري حيث جاء في مواده، كيفية تعيين محفظ الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع التجاري والصناعي من طرف الوزير المكلف بالمالية وبعدها صدور المرسوم المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات.

ثم صدور الأمر التضمن القانون التجاري، الذي خصص له نصوص قانونية لدراسة وتنظيم مهنة محافظ الحسابات، وبعدها جاء الأمر المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة، الذي ألغى المرسوم المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات، ومن هنا أصبح مجلس المحاسبة هو الذي يمارس الرقابة على المؤسسات العمومية، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات، فيكون تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، الذي لم يصدر قوانين خاصة تنظم هذه المهنة، وذلك إلى حين صدور القانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي تلاه المرسوم التنفيذي الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث السالفة الذكر، وتلاه المرسوم التنفيذي المتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث.

أسباب الدراسة:

ونظرا لأهمية هذا الموضوع فهناك عدة **أسباب** دفعتنا لاختياره وأهمها:

1_ الأسباب الذاتية:

_ الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات، ومدى تطبيق نظام الرقابة في شركة المساهمة.

_ الاهتمام الشخصي بالموضوع، لارتباطه بمجال وتخصص الدراسة.

_ الرغبة في مواصلة البحث في جوانب هذا الموضوع والتعمق فيه.

2_ الأسباب الموضوعية:

_ الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل التغيرات والمستجدات الحديثة وبروز الأهمية الكبرى لنظام الرقابة داخل شركات الساهمة.

_ شركة المساهمة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بمراقبتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال وضع نظام رقابة فعال، حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

إشكالية الموضوع:

على هذا الأساس فإن **الإشكالية** التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها على النحو التالي:

*ماهي طبيعة المسؤولية التي يمارسها محافظ الحسابات، ومداها في التشريع الجزائري؟

ومن الإشكالية الأساسية تتفرع عدة تساؤلات فرعية أهمها:

*في ما يتمثل الدور الذي يلعبه محافظ لحسابات؟ وما مدى فعالية الرقابة التي يمارسها في الشركات؟

المنهج المتبع:

وللإجابة على هذه الإشكالات اتبعنا **المنهج الوصفي التحليلي:**

***الوصفي:** فهو من أكثر المناهج استخداما، وذلك من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات، ونظام الرقابة الذي يمارسه على شركة المساهمة، والجزاءات المترتبة عليه.

***التحليلي:** برز من خلال تحليل بعض المواد والنصوص القانونية التي نظمت مهنة محافظ الحسابات.

أهداف الموضوع:

لقد سعينا لتحقيق بعض **الأهداف** من خلال بحثنا والتي تمثل في:

الأهداف العملية:

_ إبراز أهمية الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات، وذلك من خلال ممارسته الرقابة على شركة المساهمة، مما جعل مسألة وجوده في الشركة إجباريا.

_ الوقوف على حدود وظائف مسؤولية محافظ الحسابات، وذلك بعد معرفة طبيعة مهامه.

_ مدى مسايرة الواقع العلمي للنصوص القانونية السارية المفعول.

الأهداف العلمية:

-الوقوف علـى جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء محافظ الحسابات لالتزاماته في الشركة.

الدراسات السابقة:

في ظل قلة وندرة الدراسات المتخصصة في هذا المجال، فقد درس هذا الموضوع من قبل محمد بن جميلة، رسالة ماجستير 2010-2011، حيث تطرق إلى دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، والملاحظ أن هناك قصور من جانب المسؤولية المدنية، فتناولها باختصار على الرغم من أهمتها.

-أما بالنسبة لباقي الدراسات في هذا الموضوع فكانت دراسات اقتصادية أكثر منها قانونية، حيث لم يحظى هذا الموضوع بأهمية في مجال تخصصنا.

صعوبات البحث:

أثناء دراستنا لهذا البحث اعترضتنا العديد من الصعوبات والتي نذكر منها:

- نقص المراجع المتعلقة بموضوع مسؤولية الملقاة على عاتق محافظ الحسابات سواء من حيث الكتب المتخصصة، أو الدراسات الميدانية في هذا المجال، لذا كانت معظم المراجع المعتمد عليها من النصوص القانونية.

- صعوبة اقتناء المعلومات من الكتب والمؤلفات، حيث أنه تمت الإشارة له من طرف العديد من الباحثين باختصار رغم أنه يحتل مكانة مميزة في الشركات، باعتبار محافظ الحسابات هو المسؤول .

التصريح بالخطة:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة وبناءا على فرضيات البحث قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة.

الفصل الثاني: الجزاءات المترتبة على محافظ الحسابات.

الفصل الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.

لقد ذهبت إرادة المشرع الجزائري إلى أنه لابد أن يكون لشركة المساهمة من يمسك حساباتها، ويمارس رقابة داخلية عليها، وهذه الإلزامية تعود لأهمية ودقة ما سيقوم به من مهام حددها المشرع قانونا لمكانتها بالنسبة للشركة، ويستلزم في من يمسك الحسابات وجود مميزات خاصة به كالوعي الإداري والحكمة، لأنه سيكون مسؤولا اتجاه الشركة ويدعى بمحافظ الحسابات، وكان لابد من دراسة مفهوم وظيفة محافظ الحسابات قبل الخوض في مسؤولياته، ولذا سنتناول من خلال هذا الفصل وتحديدا في المبحث الأول منه، الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فخصصناه للإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.

نظراً للتطور الكبير الذي شهدته الشركات في مجال العلاقات الاقتصادية، جعلها تتعامل مع أطراف مختلفة، فقد وجدت نفسها في حتمية وضع جهاز رقابي، للتأكد من صحة البيانات، والمعلومات المحاسبية، وهنا برزت مهنة محافظ الحسابات وقد سعت الكثير من الدول إلى تبني هذه المهنة، وقد تطورت مع مرور الوقت، فتبنتها الجزائر أيضا، ونظرا لأهمية هذه المهنة يجب وضع مفهوم واضح لمحافظ الحسابات لذا سنتناول في هذا المبحث، وتحديدا في المطلب الأول مفهوم محافظ الحسابات ومميزاته أما في المطلب الثاني، سنتناول فيه الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات بشركة المساهمة.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من الوظائف الهامة والحساسة، فبوجود مدقق للحسابات أصبح لرؤساء الشركات، ما هم بحاجة إليه وهو الجهاز الرقابي المحكم يكون طرفا ثالثا محايد ومستقل عن الشركة، ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة، ويقوم بمنع حالات الغش والتلاعب بأملاك الشركة، ولهذا وجب تعريف محافظ الحسابات من خلال هذا المطلب، وقد تم تقسيمه إلى فرعين:

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: مميزات محافظ الحسابات.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.

في إطار الحديث عن مهن محافظ الحسابات، تناول المشرع الجزائري في القانون 10_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد تعريفا لمحافظ الحسابات وذلك من خلال نص المادة 22 بقولها:" يعد محافظ الحسابات بمفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]

ويمكن تعريفه على أنه:" ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلهاالقانوني وحجمها، وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين، وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية"[2]

كما جاء في مفهوم المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري أنه:

" الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين، حسب الحالة في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول وضعية المؤسسة والموازنة، صحة لذلك ولتحقيق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[3]

ويعرف كذلك على أنه: كل شخص يتولى بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد.[4]

---

[1]–أنظر: المادة 22 من القانون رقم 10–01، المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، صادر في 11–07–2010.

[2]–بالخير بوهايشة، (دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2014، ص:20.

[3]– مراد العناق، (دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي)، مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية العلوم التجارية جامعة المسيلة، 2013–2014، ص: 21.

[4]– بسمة ملواح، (مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 10_01والممارسة الميدانية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم التجارة، جامعة ورقلة، 2016/2015، ص:19 .

الفرع الثاني: مميزات محافظ الحسابات.

ومن خلال تعريف محافظ الحسابات، نستخلص مجموعة من المميزات والشروط التي تميز بها والتي يجب ان تتوفر في كل من يزاول هذه المهنة.

أولا: الشروط العامة لمزاولة مهنة محافظي الحسابات.

لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من الشروط وذلك من خلال القانون 10_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الاتية:

_ الجنسية الجزائرية.

_ التمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية.

_ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بشرف المهنة.

_ أن يكون حائز للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

_ أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية.

_ أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

_ أن يكون قد أدلى اليمين المنصوص عليه في المادة 60 من هذا القانون.

ثانيا: الإستقلالية والموضوعية.

إن محافظ الحسابات يعمل بصفة مستقلة، وهو شرط أساسي لأداء مهامه، فعليه التحلي بالموضوعية التامة في أداء وضيفته على أكمل وجه، ولا ينحاز لأي طرف كان ولا لأي سبب كان، فهمه ومراده الوحيد هو إعداد التقارير حول حسابات الشركة، وإبداء رأي صادق عن الحالة المالية لها بكل مصداقية وشفافية.[1]

[1]– زينب عون،(الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر(القانون 10_01))، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، جامعة الوادي، 2014–2015، ص: 29.

ومن المفترض والواجب عليه أن لا يملك عند تنفيذه للمراجعة أي مصلحة أو أرباح شخصية تؤول إليه أو لأي مساهم أو عامل في الشركة، وهذا ما يعبر عنه بالاستقلالية التي يجب أن يتميز بها محافظ الحسابات.[1]

ويتم ضمان وجود هذه الاستقلالية بتطبيق الحضر الذي فرضه المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري" أنه لا يكون للمحافظ قرابة أو مصاهرة بأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حتى لا يقع محافظ الحسابات في حرج ويصعب عليه أداء مهامه بكل حرية".[2]

وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية، فقد أوضح المشرع الجزائري في القانون 10_01 بعض النشاطات التي يجب على محافظ الحسابات عدم ممارستها، ويمكن حصرها فيما يلي:

_كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية

_ كل عمل مأجور يقتضي قيام مصلحة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة التعاقدية أو التكميلية طبقا للتشريع المعمول به.

– كل عهدة الإدارية أو العضوية في مجلس المراقبة المؤسسات في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

_ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

_ كل عهدة برلمانية.

---

[1]– عبد القادر بومكواز، نسيمة بوعناني، (دور محافظ الحسابات في شركة المساهمة)،مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية الحقوق، جامعة بجاية، 2012_2013، ص: 17.

[2]– أنظر:المادة 715 مكرر6 من الأمر 75_59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد71، ص: 189.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس التنفيذية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ويتعين على مراجع الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته[1].

ثالثا: الاستمرارية في العمل.

أخذ المشرع الجزائري بخاصية الاستمرارية في العمل وذلك في من خلال مجموعة من المواد سواء في القانون التجاري أو القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث، حيث أكد أنه يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو لأحد هيئاتها.

ويمكنه أيضا أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل أمور التفتيش التي يراها لازمة.[2]

وكذلك نجد أن المشرع الجزائري القانون التجاري تحدث عن الديمومة لمهنة محافظ الحسابات ذكر أن الجمعية العامة العادية للمساهمين تعين مندوبا للحسابات أو أكثر وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير.[3]

ويتوضح أن المشرع سواء في القانون العام أو الخاص قد سار في سياق واحد وعبر عن الديمومة والاستمرارية في المهام والأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات.

رابعا: الكفاءة المهنية.

[1]– أنظر: المادة 64 من القانون 10_01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[2]– أنظر: المادة 31من نفس القانون، ص: 08.

[3]– أنظر: المادة 715 مكرر 4 من الأمر 75–59، المتضمن القانون التجاري الجزائري.

إضافة إلى كونها شرطا من الشروط الواجب توافرها لممارسة وظيفة مندوب الحسابات تعتبر الكفاءة المهنية قاعدة ضرورية، لأن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوجب الشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة، ومن هذا المنطلق فقد اعتبر القانون 01/10 مراجع الحسابات متربصا، والمترشح الذي تابع تكوين النظري المطلوب ومقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة،[1] وذلك وفقا للشروط التي حددها المرسوم التنفيذي الذي صدر في2011 وأهمها قبول المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية،[2]وميزة يجب على من يرغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات أن يتحلى بها، وهذا نظرا لحساسيتها فهو منصب حساس يتعلق بحسابات ودفاتر الشركة وأيضا بالنظر للعقوبات التي تفرضها، سواء من حيث المهام الموكلة إليه أو المسؤوليات التي تنجر أو تنجم من هذه المهام، من واجبهم إحترام السر المهني، وعدم التدخل في أعمال الإدارة.[3]

[1]– زينب عون، المرجع السابق، ص:27.

[2]–أنظر: المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم11– 393، المؤرخ في 2011/11/24، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبيين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية عدد65 ، 2011، ص:18

[3]– مراد العناق، المرجع السابق، ص: 104.

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لوظيفة محافظ الحسابات.

لقد أثارت الطبيعة القانونية لوظيفة محافظ الحسابات وعلاقته بالشركة التي يمثلها اختلاف وجدل فقهي كبير، ترتب عليه عدة نظريات أبرزها النظرية التعاقدية، والنظرية العضوية، سنتناوله تباعا خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: النظرية التعاقدية.

يرى أصحاب هذه النظرية، أن الرابطة القانونية محافظ الحسابات بالشركة التي يمارس فيها مهنته، تكون رابطة تعاقدية، وأن محافظ الحسابات مجرد وكيل عن مجموعة المساهمين في الشركة، تعهد إليه مراجعة حساباتها وفحص دفاترها، والتأكد من نظامها وصدق ميزانيتها، وله في سبيل ذلك أن يطلع على دفاتر الشركة ومستنداتها وأن يتحقق من سلامة إجراءات الجرد، وأن يجري الاختيارات اللازمة على حساباتها ثم عليه أن يرفع تقريرا بالنتائج التي توصل إليها إلى الجمعية العامة للمساهمين ويستند أصحاب هذا الرأي إلى:[1]

- أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تتولى تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه، وتملك سلطة عزله، كما يجب على المحافظ رفع التقارير عن مهامه للجمعية العامة.
- أن مسؤولية محافظ الحسابات قبل الشركة، وقد تتحدد وفقا لقانون التجاري وتحديدا أحكام الشركات التجارية،[2] وبمقتضى القواعد العامة إلى تنظم عقد الوكالة، ومن

[1]–علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص:101، 102.

[2]– مستمدة من الفقه الفرنسي التقليدي.

ثم تجنب التفرقة بين مسؤولية الوكيل المأجور ومسؤولية الوكيل غير المأجور مثلما هو مقرر في أحكام القانون المدني.[1]

وحسب القاعدة العامة فالموكل له سلطة العزل في أي وقت شاء، قبل إنهاء العمل الذي وكله إليه فتنتهي الوكالة بعزل الوكيل، يمكن عزل الموكل لوكيله قاعدة من النظام العام فلا يجوز الاتفاق على خلافها، أما بالنسبة للجمعية العامة للمساهمين فإنها لا تستطيع عزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدمها القضاء.[2]

وفي الحقيقة يمكن القول أن النظرية التعاقدية لم تعد كافية لتقديم التكييف القانوني الصحيح لعلاقة الشركة بمراقبي حساباتها، ومن ثمة يمكن اعتبار هذه الرابطة رابطة تعاقدية.[3]

الفرع الثاني: النظرية العضوية.

يرى أنصار هذه النظرية بأن مندوب الحسابات عبارة عن عنصر أو حلقة من الحلقات التي تمثل الشخص الاعتباري لشركة المساهمة، ويستمد هذا الاتجاه جذوره من الفقه العام في ألمانيا، حيث حاول الفقهاء شرح الشخصية القانونية للدولة، وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبرون عن إرادتها.

والنظام القانوني عند أصحاب هذا المذهب هو مجموعة من الأشخاص تلتف حول هدف محدد يستدعي لتحقيقه وجود تنظيم مستمر، أو بعبارة أخرى وجود خطة بناءة أو مشروع يستند إلى وجود سلطة تحدد الأعضاء الذين يعبرون عن إرادته، أو تنظيم العلاقات بين هؤلاء الأعضاء، الذين يخضعون للإجراءات التي تحكم نشاطهم، وتحدد وظيفة كل عضو منهم، فلا يجوز لأي عضو أن يتوقف عن ممارسة وظيفته أو أن

---

[1]–محمد بن جميلة، (مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2010–2011، ص: 24.

[2]–عبد القادر بو موكواز، نسيمة بوعناني، المرجع السابق، ص: 14.

[3]– ويستدل بنص المادة 1992، من المجموعة المدنية الفرنسية نقلا عن، محمد بن جميلة، مرجع سابق، ص: 24.

يضفي على اختصاصات غيره من الأعضاء فالجمعية العامة وأن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة، لا يجوز لها أن تغتصب سلطات مجلس الإدارة ومراقبو الحسابات.

وتستند هذه النظرية إلى:

_ إن تعيين مراقب الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين، وبالتالي فإن قرار الجمعية العامة باختيار مراقب الحسابات، وهو عبارة عن تحديد عضو من أعضاء الشخص الاعتباري.[1]

_ تُستمد حقوق مراقب لحسابات وواجباته على أساس قواعد قانونية، ومن نظام الشركة الأساسي، فالجمعية العامة للمساهمين لا يمكن تعديلها، بل وإن مراقب الحسابات لمصلحة المساهمين وإنما لخدمة الشركة.[2]

_ لا تستطيع الجمعية العامة للمساهمين أن تعزل مراقب الحسابات متى أرادت وفي أي وقت شاءت، ذلك لأن مراقب الحسابات بمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة أولئك الذين تولوا هذه المهمة، فهو يشبه النائب في البرلمان مستقلا عن ناخبيه.[3]

هذا الاتجاه لا يلغي النظرية التعاقدية، وينفي فكرة النظام القانوني للشركة، يستند في آن واحد إلى عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتألف فيما بينها لتقديم هذه لأداة القانونية الهامة لتنظيم المشروع الاقتصادي.

---

[1]–عمر شرفي، (مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد12، 2012، ص: 21.

[2]–عبد القادر بو موكواز، نسيمة بوعناني، المرجع السابق، ص: 16.

[3]–محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص: 26.

الفرع الثالث: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع.

ظهر اتجاه جديد ينظر إلى الشركة على أنها أداة قانونية لتنظيم مشروع فشركة المساهمة وسيلة حديثة لتجميع المدخرات وتأسيس واستغلال المشروعات، ويعد محافظ الحسابات جزء من هذا المشروع .[1]

الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري.

فالمشرع الجزائري بدوره أشار إلى الطبيعة القانونية لوظيفة محافظ الحسابات حيث حسم المشرع سنة 1975 هذا الجدل الفقهي، باعتبار أن محافظ الحسابات مجرد وكيل لدى الشركة وذلك حسب نص المادة 682 من قانون التجاري الجزائري كما أشارت إليه المادة 31 من القانون 91-08، وأضافت المادة 47 من نفس القانون "لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته بما يلي..."غير أن المشرع في سنه 1993 حذف هذا النص واستبدله بنص المادة 715 مكرر14 الذي تعرض لمسؤولية محافظ الحسابات دون أن يذكر بأنه وكيل عن الشركة، وحتى بعد صدور قانون 10-01 سالف الذكرلم ينص على نظرية التعاقدية بل استعمل لفظ مختلف وهو العهدة وليس الوكالة،[2] وذلك حسب نص المادة 27 منه بقولها:"..... وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات".

[1]-علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص: 111.

[2]- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، طبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008 ص ص336 ، 337.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لوظيفة محافظ الحسابات.

عالج المشرع الجزائري في مجموعة من قوانينه وظيفة مندوب الحسابات، وقد وضع لها نظام قانوني خاص، ووضع أحكام منظمة لمهامه في الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري الجزائري، وبعدها عاد ونظمها في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم للقانون التجاري الجزائري بالإضافة إلى عدة مراسيم وقوانين تصب جميعها في نفس السياق وأهمها القانون10-01، حيث تطرق من خلاله إلى مهام محافظ الحسابات، وكيفية تعيينه وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المبحث حيث خصصنا في المطلب الأول المهام الموكلة لمحافظ الحسابات أما المطلب الثاني سنتناول فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه.

المطلب الأول: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.

إن المتتبع لأثر وظيفة محافظ الحسابات، يدرك أنها جاءت نتيجة للحاجة الماسة لجهاز رقابي في الشركة، بغية تبسيط الرقابة لرؤساء الشركات، لذا فإن محافظ الحسابات يقوم بمجموعة من المهام منها مهام عادية، وأخرى خاصة، وغرضها التأكد من للقوائم المالية للشركة، وفحص الحسابات والمستندات والبيانات والدفاتر الخاصة بالشركة كما سنتناول هذا المطلب، الذي قد قسمناه إلى فرعين:

الفرع الأول: أنواع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.

الفرع الثاني: أنواع التقارير المترتبة على مهام محافظ الحسابات.

الفرع الأول: أنواع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.

أثناء مراجعة الحسابات يقوم المحافظ بمجموعة من المهام التي نصت عليها القانون 10-01 المتعلق بالمهن لثلاث الجديد، فقسمها إلى مهام عادية وأخرى غير عادية.

أولا: المهام العامة(العادية) لمحافظ الحسابات.

حسب المادة 23 من القانون 10-01 سالف الذكر فأن محافظ الحسابات مكلف بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية ومطابقتها صحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي يقدمه المسيرون لمساهمين.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- ✓ إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات، وكذلك على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة.[1]
- ✓ يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ، أو دون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.[2]

ويجب أن يتضمن التقرير، ما إدا كانت الشركة أو فروعها منتظمة، وما إذا كانت الميزانية متفقة مع الحسابات، وتعبر عن مركزها المالي، ومدى اتفاق الجرد السنوي

[1]- أنظر: المادة 23 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[2]-أنظر: المادة 24 من القانون 10-01، من نفس القانون.

مع الأصول الفرعية، وأمانة التقرير المقدم من مجلس الادارة للجمعية العامة وتطابقه مع ما هو وارد في دفاتر الشركة[1].

ثانيا: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى بالإضافة إلى المهام العامة أو العادية السابقة وهي المهام الخاصة:

- إطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات.
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخطار السلطات القضائية.
- تقرير حصص المساهمين.
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للإجماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء امتيازات الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال.
- إنشاء مؤسسة فرعية لإسهام جزئي في الأصول.
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات.
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسة الفرعية أو المؤسسات المساهمة.[2]

الحقيقة أن لمهام لمحافظ الحسابات أهداف مسطرة مسبقا فمنها ما هو تقليدي وآخر حديث أهمها اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش في التسجيلات، وأيضا التحقق من دقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها

[1]– أبوا زيد رضوان، الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دون طبعة، دار الفكر المقارن، القاهرة، دون سنة ص: 687.

[2]– أنظر: المادة 25 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

وإبداء رأي يستند على أدلة قوية من مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي، وأيضا لما لذلك من فائدة في زرع الراحة والاطمئنان لمستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .[1]

ويمكن أيضا باعتبار دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها أنها من الأهداف والدوافع القوية لأداء محافظ الحسابات لمهامه السابقة الذكر لأن مراجعة الحسابات تبدأ من صحة هذه النظم العملية، والميدانية كالشمولية والوجود والملكية والتقييم، والتأكد من صحة هذه النظم وصحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ والتزوير، وتقسيم نتائج الأعمال وفقا لنتائج المرسومة ويمكنه مراقبة الخطة ومتابعة مدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.[2]

الفرع الثاني: أنواع التقارير المترتبة على مهام محافظ الحسابات.

تعد الشركة أو الهيئة، حسابات مدمجة أو مدعمة، يصادق عليها محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة، بصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية والتقارير التي يعدها محافظ الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار،[3] ويترتب على مهنة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

_ تقرير المصادقة بتحفظ أو دون انتظام وصحة الوثائق السنوية، وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

_ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة عند الاقتضاء.

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال– المتطلبات المهنية والمسائل الممارسة والعملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية–، الجزء الأول، الدار الجامعية، دون تاريخ، ص:64.

[2]– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص: 109.

[3]– زينب عون، المرجع السابق،ص:48.

_ التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنضمة.

_ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

_ تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

_ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية.

_ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

_ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وتحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الاطراف المعنية عن طريق التنظيم.[1]

وطالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة، فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة، باعتباره دليلا ومؤشر على إنجازه للتكليف بمراجعة حسابات الشركة وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره، إن أمكن ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه، أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة، وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.[2]

[1]– المادة 25 من القانون10_01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[2]–عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص:16.

المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة للتجميع، والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية، لتحديد مدد تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في الشركة أو هي الرقابة الممارسة التي يقوم بها محافظ الحسابات، وبالنظر لهذا كله نرى أن مهنة محافظ الحسابات مهمة فبالضرورة يكون تعيين محافظ الحسابات يحتاج إلى دقة، تختلف أساليب تعيينه وتخضع لإجراءات مهمة سنتطرق لها من خلال هذا المطلب الذي قسمناه إلى فرعين:

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.

يختلف تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وذلك حسب طريقة تأسيسها وقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات، سنتطرق من خلال هذا المطلب، لتعيين محافظ الحسابات والموانع الحائلة دون ذلك.

في الأصل أنه يتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية أو الجهاز المكلف بالمداولات، وهذا ما نصت عليه المادة 26 من القانون 01/10 بقولها:"تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل والمكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".[1]

[1]– أنظر: المادة 26 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

وبعد موافقة محافظ الحسابات تدوم فترة عهدته، أو فترة مراجعته لحسابات الشركة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المراقب بعد عهدتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل شهر من انتقال آخر دورة لعهدة المحافظ أو المحافظين السابقين،[1] أما الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات فهي:

أولا: تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة.

تؤسس شركة المساهمة بطريقتين مختلفتين، التأسيس الفوري (اللجوء العلني للادخار) وطريقة التأسيس المتتابع(عدم اللجوء لعلنية الادخار)[2]، ولقد أعفت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم32/11 السالف الذكر، الشركات التي تعين محافظي الحسابات الأوائل من إجراء دفاتر الشروط، وبالتالي وجب الرجوع إلى أحكام المادتين 600 و609 من القانون التجاري.[3]

[1]–زيب عون، المرجع السابق، ص:39.

[2]–نادية فضيل، أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري، شركات الأموال، دار هومة، الجزائر، 2013 ص: 152.

[3]–أنظر: المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11–32، المؤرخ في 27–01–2011،المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد7،المؤرخة في 1 فيفري 2011.

⇦ تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:

يتم تعيين محافظ الحسابات لشركة المساهمة، في حالة إتباع طريقة التأسيس المتتابع ولقد أجازت المادة 609 من القانون التجاري الجزائري هذه العملية بقواها:" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس شركة المساهمة [1]

⇦ تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:

يتم إتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة، لطريقة التأسيس الفوري وبموجب ذلك تقوم الجمعية العامة التي تصادق على القانون الأساسي، بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات، وتثبت عند الاقتضاء قبولهم لمهامهم في محضر خاص بها، وهذا ما أكدته المادة 600 فقرة الثانية من القانون التجاري الجزائري بقولها: "تثبت هذه الجمعية أن... وتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات....."[2].

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء.

إن الهدف من هذا التعيين هو ضمان السير العادي للشركة، وكذلك حماية الأقلية من المساهمين، إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يتعين على محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة، وبناء على عريضة من المسؤول الأول من الكيان التابع لها مقر الشركة وهذا طبقا لنص المادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي 32/11 السابق الذكر.[3]

[1]– محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص: 44.

[2]– أنظر: المادة 600 من الأمر 75–59، المتضمن القانون التجاري الجزائري.

[3]– أنظر: المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11–32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات.

هناك عدة أسباب لإنهاء مهام محافظ الحسابات في مراجعة حسابات الشركة ونذكرها على النحو التالي:

أولا: انقضاء المدة التي حددها القانون.

طبقا لنص المادة 1/27 من القانون 01/10 أنه: " تنتهي مهمة محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها، بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة"، وأضافت المادة 715 مكرر7 من القانون التجاري أنه :"لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين إلا بمرور ثلاثة سنوات، فتنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة"،[1] ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بدل المادة 3/27-4 من القانون 10-01السابق ذكره.

ثانيا: وفاة محافظ الحسابات.

تنتهي مهام محافظ الحسابات بمجرد وفاته، وإذا كان شخص معنوي فتنتهي مهمته بمجرد انقضائه،[2] وبهذا يقوم الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح رئيس مجلس الغرفة الوطنية، بتعيين وفي أقرب وقت، مهنيا مؤهلا ليسير المكتب الذي تنتهي مهامه مع زوال المانع، وهذا ما جاء في نص المادة 76 من القانون01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

---

[1]- أنظر: المادة 715 مكرر7 من الأمر 75-59، المتضمن القانون التجاري الجزائري.

[2]- محمد فريد العريني، محمد السيد الفقي، الشركات التجارية، المنشورات الحلبي الحقوقية، دون طبعة، بيروت 2015، ص:365.

ثالثا: استقالة محافظ الحسابات.

تنهي مهمة محافظ الحسابات بتقديم استقالته، وهذا ينهي مهامه في الشركة وتنتهي مسؤولياته تجاهها، على أن لا يكون سبب الإستقالة صادرة عن حالة غش، ولكن سبب طارئ .

وعلى ذلك قد نصت المادة 38 من القانون 01/10:

"....يمكن لمحافظ الحسابات الاستقالة من منصبه دون ترك التزاماته القانونية بشرط تقديم إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".[1]

رابعا: عزل محافظ الحسابات.

أجاز القانون الجزائري في حالة حدوث خطأ أو مانع، وذلك بناء على طلب مجلس الإدارة مجلس المديرين أو من مساهم أو الجمعية العامة، بإنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة،[2] هذا ما أشارت إليه المادة 715 مكرر9 من القانون التجاري بقولها:" في حالة حدوث خطأ أو مانع...إنهاء مهام مندوبي الحسابات ..."

ولا يجوز عزل محافظ الحسابات إلا لأسباب مقبولة، تبرر قرار العزل كالإهمال في أداء مهامه أو التواطؤ مع مدير الشركة، أو إفشاء الأسرار التي يعرفها إلى مساهمي الشركة أو إلى غيرهم، ويجوز للمراقب أن يطالب الشركة بتعويض الأضرار المعنوية والمادية التي لحقت به نتيجة لقرار العزل التعسفي، ويقع على الشركة عبء إثبات السبب المشروع الذي يبرر عزله.[3]

---

[1]–أنظر: المادة 38 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[2]–فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، شركات المساهمة العامة المحدودة، الشركة القابضة، شركة الاستثمار الجزء الرابع، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1994، ص: 353.

[3]– عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية، دار المعرفة الجزائر، 2000، ص: 310.

خامسا: اختتام عملية التصفية بحل الشركة أو شهر إفلاسها.

إن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد حل الشركة أو إفلاسها خلال مرحلة التصفية، فيمكن حل الشركة من دون اللجوء إلى تصفيتها، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا، لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف.

فمثلا في حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (الاندماج بالمزج)، أو في حال ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم)، في هاتين الحالتين يؤديحل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحساباتفي الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبرمحافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج.[1]

سادسا: عدم التصويت على محافظ الحسابات من طرف الأقلية.

أجاز المشرع الجزائري لمساهم أو لعدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ لعلنية الادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات، ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة، لكن المشرع الجزائري أغفل ذكر المدة التي يجب فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين يوما، ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات[2]

[1]–محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص:52.

[2]–عبد اقادر بومكواز، نسيمة بوعناني، المرجع السابق، ص: 27.

خلاصة الفصل:

لقد رأينا من خلال هذا الفصل الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، وعرفنا بأنه كل شخص يمارس مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة، وله عدة مميزات كالاستقلالية والموضوعية، والطابع الشخصي للتدخلات التي يبدي فيها رأيه ويصادق عليها، كما رأينا الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات، حيث اختلف الفقهاء في تحديدها.

وهنا ظهرت عدة نظريات فقهية كالنظرية التعاقدية، والنظرية العضوية، ولم تسلم أيضا من بصمة المشرع الجزائري الذي كان له لمسة بارزة في تحديد الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات، وفصل في النزاع، وبعدها تحدثنا عن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات وأهميتها وأنواع التقارير التي يعدها ، وكيفية تعيينه وطرق إنهاء مهامه.

الفصل الثاني: الجزاءات المترتبة على محافظ الحسابات.

المبحث الأول: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات.

المبحث الثاني المسؤولية التأديبية والجنائية المترتبة على محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات دور رقابي في شركة المساهمة، وقد صاحب تطور وظيفة محافظ الحسابات في إعطاء وإبداء رأيه ومسؤوليته نحو الطرف الثالث، ارتفاع في عدد الدعاوى القضائية، سواء من الجانب المدني او الجنائي، أو في صورة انذارات قضائية وهذا راجع لتزايد افلاس الشركات، وبعد إخلال محافظو الحسابات بالتزاماتهم أحد أسبابه لذا تقوم مسؤوليتهم التي تأخذ صور عديدة، حسب طبيعة الإخلال، المسؤولية المدنية والتأديبية والجنائية، ومن هنا يمكننا القول أن هناك مسؤولية مدنية وتأديبية وجنائية، ملقاة على عاتق محافظ الحسابات، وهذا ما سنتناوله من خلال هذا الفصل، لتوضيح الصورة عن الجزاءات التي أقرها المشرع، على محافظ الحسابات، وقد خصصنا لها مبحثين:

المبحث الأول: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات.

المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية والجنائية المترتبة على محافظ الحسابات.

المبحث الأول: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات.

إن مسؤولية محافظ الحسابات، هي مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الإجتماعي، إذ أن أبعاد هذا الدور، هي التي تحدد عمل محافظ الحسابات، والتبعات والمسؤولية المترتبة عليه ليس اتجاه المساهمين فحسب بل اتجاه الأطراف الأخرى التي لها جميع مصالح في المعلومات المالية وحسابات الشركة، فإذا لم يقم محافظ الحسابات بالتزاماته وقراءته الصحيحة أو وقع في غش أو إخفاء أمور مهمة في الحسابات، في هذا المجال، هنا تترتب على محافظ الحسابات المسؤولية المدنية التي سنتناولها خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: شروط القيام بالمسؤولية المدنية.

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا أمام الشركة والمساهمين والغير عما يحدثه من أضرار قد تنجم أو إهمال يرتكبه أثناء ممارسته مهامه، وهو ما تؤكده المادة 715 مكرر1/14 من القانون التجاري حيث نصت على: "مندوبو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"، وأمام سكوت المشرع الجزائري في المواد المنظمة للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء في القانون التجاري أو في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، سنلجأ للأحكام العامة للمسؤولية المدنية في القانون المدني وبالتالي يجب القول بأن شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ثلاثة وذلك حسب القواعد العامة تتمثل في الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، له مسؤولية تجاه الغير[1].

[1]– عبد الرزاق السنهوري، المقاولة والوكالة والحراسة، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، لبنان، دون تاريخ ص:449.

الفرع الأول: الخطأ.

يعد محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها، سواء أكان ممارسا لوظيفته بصفة فردية أو بصفة جماعية، ولا يعد مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون، إلا إذا لم يكشف عنها في تقديره للجمعية العامة لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من القانون التجاري الجزائري[1].

فالعمل الذي يرتكبه الشخص ويسبب ضررا بالغير، إما أن يصدر منه بقصد الإضرار وهذا ما يسمى بالجريمة المدنية، وإما أن يصدر بغير قصد وإما وقع نتيجة إهمال أو نتيجة عدم إتخاذ الحيطة اللازمة فهذا ما يسمى بشبه الجريمة المادية.

يقصد به في مسؤولية محافظ الحسابات هو خطأ مالي وهو مصطلح يطلق على عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر، أما خطأ الالتزام هو خروج الإجراءات عن الضروري، واللازم عمله وعما هو محدد له ولا يقصد بالخطأ (الخطأ المادي) فقط بل عدم الافصاح في السجلات عما حدث فعلا، يعد في حد ذاته خطأ باعتبارها أحداث غير عادية [2] .

والخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل الخطأ في جمع بيانات، أو في معالجتها، أما في تقرير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو في تفسير خاطئ للحقائق، أو الخطأ في تطبيق مبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التنسيق أو العرض والإفصاح[3].

---

[1]– بسمة ملواح، المرجع السابق، ص:25 .

[2]– خالد راغب الخطيب، محمد قضي سعد، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة عمان، 2009، ص: 39.

[3]– حسين أحمد دحدوح، (مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006 ص: 178.

إن طبيعة الخطأ الذي يؤدي إلى قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، يكون إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات، أو التأخر في إتمام المهام الموكلة إليه مثل: الاكتفاء بمراقبة سريعة للفواتير والسجلات أو عدم إفشاء التزوير أو عدم تقديم الإرشادات اللازمة في الوقت المناسب، كما يمكن مساءلة محافظ الحسابات مدنيا، إذا تدخل في أعمال الإدارة وفي غير الحالات التي كلفه القانون بالتدخل فيها أو في حالة إفشاء أسرار الشركة، أو في حالة تقاعسه عن إتخاذ إجراءات التحذير أو في حالة تركه لعمله في الشركة، في وقت غير مناسب، أو يقصد الإضرار بها وبمصالحها.[1]

فمحافظ الحسابات ملزم بالتعمق في التحريات والتدقيقات التي يقوم بها، وفي حالة ما إذا إرتكب خطأ فإن القاضي يقيم وقوع الخطأ مقارنة مع تصرف محافظ الحسابات العادي في الظروف نفسها، فإذا ارتكب محافظ الحسابات العادي في نفس الظروف خطأ ففي هذه الحالة لا يعد محافظ الحسابات مخطئا لكن إذا لم يرتكب المحافظ العادي خطأ فيعد آنذاك محافظ الحسابات مرتكبا للخطأ يوجب قيام مسؤوليته المدنية، أي في حالة بذله لعناية كما يبذلها الشخص العادي، ولو لم يتحقق الغرض المقصود فأخفق العمل أو هلك الشيء المحفوظ أو إنتهت إدارته بالخسارة.[2]

الفرع الثاني: الضرر.

الضرر هو أساس المسؤولية المدنية لا تقوم بدونه، وهو الركن الثاني لقيام المسؤولية المدنية، فيجب أن يترتب على الخطأ ضرر، ونستطيع أن نقول بأن الضرر

[1]– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص: 237.

[2]– عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي، لبنان، دون تاريخ، ص ص: 794، 793.

هو الأذى الذي يصيب الشخص نتيجة المساس بمصلحة مشروعة له، أو بحق من حقوقه[1].

وإن عبء إثبات الضرر يقع على عاتق الدائن، لأنه المدعى في دعوى المسؤولية، أما إذا كان محل الالتزام مبلغا من النقود فالقانون يفترض الضرر، في حالة التأخر في الوفاء فيعفى الدائن من إثبات إصابته بضرر، وفي قانون 10-01 المتعلق بالمهن الجديدة، يقع العبء على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر، ويشترط في الضرر أن يكون مباشرا ومتوقعا، ولا يهم أن يكون الضرر واقعا أي حالا، أو مؤكد الوقوع في المستقبل فالمهم أن يكون الضرر محقق غير إحتمالي، ويكون الضرر إما ماديا أو أدبيا، المادي هو الذي يصيب الدائن في ماله، أي في المسؤولية العقدية نتيجة خطأ المدين وأما الضرر الأدبي هو الذي يصيب الإنسان في ضمير مصلحة غير مادية مثل: العاطفة[2].

والأصل أن إثبات الخطأ يقع على المضرور، غير أن هناك استثناء فلمحافظ الحسابات نفي مسؤوليته عن الضرر الواقع، في حالة ما لم يرتكب الخطأ هو نفسه ويثبت أنه قد قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وهذا ما أكدته المادة 3/61 من القانون 10_01 بقولها: "...إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بذلك... "[3].

إنه ومن المفترض والواجب على محافظ الحسابات عدم الإضرار بالغير وهو إلتزام ببذل عناية الرجل العادي وإلا قامت مسؤوليته الشخصية على أخطائه الشخصية لأنه

---

[1]- محمد صبري السعدي، مصادر الالتزام النظرية العامة للالتزام في القانون المدني الجزائري، دون طبعة، دار الكتاب الحديث، دون بلد نشر، 2009، ص ص: 342، 343 .

[2]- خليل أحمد حسن قدادة، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:251 .

[3]- أنظر: المادة 3/61 من القانون 10_01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

لا يكون هناك مسؤولية بدون ضرر، بمعنى لا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات إلا إذا وقع ضرر، سواء للشركة أو للغير أو للمساهمين، وهذا ما أشارت إليه المادة 2/61 من القانون 10_01 السالف الذكر.

ويمكن لكل من أصابه ضرر سواء كان مساهما أو مسير الشركة أو الغير طلب التعويض[1].

وإذا تعدد محافظو الحسابات عن عمل واحد كانوا متضامنين في المسؤولية بالتساوي، وذلك في حالة ما إذا لم يقم بعمله بصفة دقيقة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب أي قبل انعقاد الجمعية العامة ويتسبب ذلك في ضرر للمؤسسة والشركاء[2].

الفرع الثالث: العلاقة السببية.

لا يكفي لتحقق المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات سواء أكانت تقصيرية أو عقدية وقوع خطأ، وأن يسبب الخطأ ضرر، بل يجب أن تكون هناك رابطة أو علاقة سببية بين الخطأ والضرر، بمعنى الخطأ هو الذي يسبب الضرر، لأن محافظ الحسابات في دعوى التعويض لا يسأل إلا عن الأضرار التي تعتبر نتيجة لأخطائه، فإذا ثبت أن الضرر قد نشأ بسبب أجنبي لا يد له فيه مثل القوة القاهرة أو أخطاء الغير فهو ليس ملزم بالتعويض[3].

تعتبر العلاقة السببية الركن الثالث في المسؤولية التقصيرية وتعني وجوب وجود علاقة مباشرة بين الخطأ الذي يرتكبه الشخص (المسؤول) وبين الضرر الذي وقع بالشخص، ومن ثم لا يكون الشخص مسؤولا عما ارتكبه من أعمال إذا أثبت أن الضرر

---

[1]– علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 111، 162 .

[2]_ زهير سعودي، (النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية والإقتصادية على ضوء الأمر 04/01)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بن عكنون، الجزائر، دون سنة، ص:126.

[3]– بومكواز عبد القادر، بوعناني نسمة، المرجع السابق، ص: 52 .

قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، وذلك لإنتفاء علاقة سببية بين الخطأ الذي وقع منه وبين الضرر الذي وقع بالشخص المضرور[1].

وقد نصت المادة 127 من القانون المدني بقولها : " إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة أو خطأ صدر من المضرور، أو خطأ من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر مالم يوجد نص قانوني أو اتفاق يخالف ذلك"[2].

يبين هذا النص أن السبب الأجنبي الذي يعدم العلاقة السببية بين الخطأ وبين الضرر يتمثل، بالقوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، ثم خطأ المضرور، وخطأ الغير[3].

المطلب الثاني: الدعوى المدنية لمحافظ الحسابات.

إنه من خلال المادة نص60 من القانون 10_01 السالف الذكر "يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية"[4].

وكذا المادة 61 التي تنص على أنه: " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".

وبناء على المادتين فإن محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان وتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون"[5]، وبما أن القانون المتعلق بالمهن الثلاث أعطى الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار الشركة المدنية، بخبراء

---

[1]– خليل أحمد حسن قدادة، المرجع السابق، ص: 251.

[2]– أنظر: المادة 127 من الأمر رقم 75_58، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن للقانون المدني، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 78، المؤرخة في 30-09-1975.

[3]– خليل أحمد حسن قدادة، المرجع السابق، ص: 251.

[4]– أنظر: المادة، 60 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير الحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[5]– انظر: المادة 61، من نفس القانون.

مهنيين لحسابه وتحت مسؤوليته، فيعد إذن بموجب ذلك مسؤول مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعته أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدنية.[1]

ولهذا فإن خطأ محافظ الحسابات يكمن في النقص في التقارير المطلوبة منه أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليه، أو الاكتفاء بالمراقبة السريعة للقوانين والسجلات، والامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر، وعدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها، فهذا يعتبر خطأ جسيم، وكذلك القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات، فهذا مخالف لمهنته فهو مسؤول على مراقبة الحسابات بشكل دقيق ومنظم، ويعد التقارير، لأن هذا كله مهم جدا بالنسبة للمساهمين، ويعتبر ضمانة لحقوقهم، وكل خطأ ولو كان بسيط قد يؤدي إلى الإنقاص من حق طرف آخر[2] ولكن مما يمكن قوله أنه لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر واقع أو مؤكد الوقوع في المستقبل، وبهذا يمكن أن نقول أن المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات لا تنعقد إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير، وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 2/61 من القانون10_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة بقولها: " ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.[3]

[1]– بسمة ملواح، المرجع السابق، ص: 25.

[2]– محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص: 115.

[3]– أنظر: المادة 2/61، من القانون 01/10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

ونستنتج من هاتين المادتين أنه لمحافظ الحسابات مسؤولية مدنية وهي التزام لتعويض الضرر الناتج عن مخالفاته أثناء تأدية مهامه، والمسؤولية المدنية سواء

- مسؤولية عقدية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي.
- مسؤولية تقصيرية: تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني يتمثل في الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

الفرع الأول: الأشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى المسؤولية المدنية.

لقد تكلمنا عن المسؤولية المدنية بنوعيها كما سبق القول فإن نشأت هذه المسؤولية يمكن رفع دعوى مدنية أمام القضاء، فيمكن للشركة أو المساهمين أو الغير أن يرفعوا هذه الدعوى.

أولا: الشركة.

للشركة الحق في رفع الدعوى المدنية، لأن مسؤولية محافظ الحسابات مع الشركة هي تعاقدية والتي أساسها إخلاله بواجبه الرقابي بمعنى إخلاله بعقد الوكالة، إذ لما ترفع دعوى المسؤولية على المحافظ عن الأخطاء والأفعال التي صدرت منه أثناء أداء مهامه وسبب ضرر للشركة، ويقوم رئيس مجلس الإدارة طبقا لنص المادة 1/638 من القانون التجاري أو رئيس المجلس المديرين حسب الحالة، بتمثيل الشركة أمام الجهات القضائية وإذا صفيت الشركة فيتم تمثيلها من قبل المصفي كما هو المعمول به قانونا. [1]

ثانيا: المساهمين.

كما هو الحال بالنسبة للشركة، فأيضا يمكن للمساهمين رفع الدعوى المدنية على محافظ الحسابات، وهذا حق أقره القانون لهم، ولكن في حالة ما إذا أصابهم ضرر أكيد ومباشر وشخصي، وفي هذه الحالة يقومون برفع دعوى تعويض، فردية على محافظ

[1]– ملوح بسمة، المرجع السابق، ص:24.

الحسابات لأن المساهم يقبل على الاكتتاب في الشركة، استنادا على شهادة محافظ الحسابات، ولكن إذا كان الضرر قد أصاب الشركة بأكملها، ففي هذه الحالة لا يحق للمساهم رفع دعوى فردية ضد المحافظ.

ثالثا: الغير.

أيضا يمكن للغير رفع الدعوى المدنية، ويقصد بالغير دائني الشركة فلهم الحق بالتصرف وبشكل مباشر ضد محافظ الحسابات جراء الضرر الذي لحق بهم.[1]

الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة في الدعوى المدنية.

سوف يتم التطرق في هذا الفرع إلى الجهة القضائية المختصة في الدعوى المدنية، والتعرف على كل من الاختصاص الإقليمي والنوعي كالتالي:

أولا: الاختصاص الاقليمي.

تطبيقا للأحكام العامة، فالجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات هي محكمة موطن المدعى عليه، أي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني للمحافظ، واذا تعدد المدعي عليهم، فالمحكمة المختصة هي محكمة موطن أحدهم، أما إذا كان المدعى عليه عبارة عن شركة محافظ الحسابات فإن المحكمة المختصة هي تلك التي تقع في دائرة اختصاصها مقرها الاجتماعي وهذا ما نجد أساسه في قانون الإجراءات المدنية والادارية الجزائري.[2]

ثانيا: الاختصاص النوعي.

لم ينص المشرع الجزائري على المحكمة المختصة نوعيا في قضايا محافظ الحسابات، وبما أن النظام القضائي الجزائري مقسم إلى قضاء عادي وقضاء إداري وبما

[1]– أحمد حسن دحدوح، المرجع السابق، ص:183.

[2]– أنظر: المادة 37 من القانون رقم 08_09، مؤرخ في 25 فيفري سنة 2008، المعدل والمتمم، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية عدد 21، صادرة في 2008/07/23.

أن محافظ الحسابات ليس تاجرا فيمكن القول أن المحكمة من الدرجة الأولى هي مختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية المرفوعة ضد محافظ الحسابات.[1]

الفرع الثالث: تقادم الدعوى المدنية.

لقد أغفل المشرع الجزائري تقادم دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات حيث نص على مدة التقادم في الدعاوى المرفوعة ضد مؤسسي الشركة والقائمين بإدارتها وذلك من خلال نص المادة 715 مكرر 26 وتم تحديد مدة التقادم بثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ وقوع الخطأ، أو إبتداءا من يوم إكتشافه،[2] ولا بد أنه يعتمد المدة نفسها حتى في الدعاوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات نظرا لأنه عنصر من العناصر الهامة والفعالة في شركة المساهمة، وإن المدعى إذا رفع دعوى تكون في مواجهة الشركة ومحافظ الحسابات معا.

وبما أن المشرع الفرنسي خصهم بنفس المدة والعقوبة فبالضرورة يكون المشرع الجزائري فعل نفس الشيء، لأنه يستمد هذه القوانين من التشريع الفرنسي.[3]

---

[1]– القانون رقم 08-09، التضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وراجع أيضا: بو مكواز عبد القادر، نسيمة بو عناني، مرجع سابق، ص ص: 55، 56.

[2]– أنظر: المادة 715 مكرر 26، من الأمر 75– 59، المتضمن القانون التجاري.

[3]– عبد القادر بو مكواز، نسيمة بو عناني، المرجع السابق، ص: 59.

المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية والجنائية المترتبة على محافظ الحسابات.

نظرا للدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات في رقابة أعمال وحسابات الشركة لأهمية المهنة التي يمارسها، والمسؤولية الملقاة على عاتقه، بحيث يعتبر عين الشركاء والمؤسسة فإن المشرع قد وضع أحكام جزائية على كل المخالفات والأخطاء المتعلقة بعمله، وهذا لحساسية منصبه في الشركة، وهذا ما يرتب عليه مسؤولية تأديبية والجنائية إضافة للمسؤولية المدنية التي تناولناها في المبحث الأول، وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المبحث، حيث قسمناه إلى مطلبين:

المطلب الأول: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.

المطلب الثاني: المتابعة الجنائية لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.

إن محافظ الحسابات يتعرض إلى المسؤولية التأديبية في حالة مخالفته للقواعد المسلكية والمهمة في ممارسة مهنته، وهو بمثابة إخلال بحسن سير العمل الوظيفي أو إنتظامه بمعنى أنه يسأل تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني بما فيها من قوانين خاصة التي تنظمها لمزاولة مهنته، أو المنصوص عليها في أنظمة الجمعيات التي تدعى شؤون العاملين فيها، لأنها وضعت شروطا للذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات، و بما أن المسؤولية التأديبية هي كل إخلال بالواجبات الوظيفية، سواء كانت في صورة القيام بعمل محظور أو في صورة الإمتناع عن عمل، كان يجب على محافظ الحسابات القيام به فالمسؤولية التأديبية محددة على سبيل الحصر، حيث لا يعاقب محافظ الحسابات إلا إذا ارتكب عملا رفضه القانون صراحة.

ووفقا لهذا نستعرض في هذا المطلب، الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي ضمن (الفرع الأول)، والجهة المختصة بتقرير العقوبات التأديبية (كفرع ثان) .

الفرع الأول: الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي.

قبل أن نستعرض الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي، الذي ينشأ عن أخطاء يرتكبها محافظي الحسابات، لابد قبل ذلك أن نعرج ولو بلمحة بسيطة على تعريف الخطأ التأديبي وتبيان أركان المسؤولية التأديبية.

أولا: تعريف الخطأ التأديبي.

الخطأ التأديبي هو الإخلال بحسن سير العمل الوظيفي أو إنتظامه، وتكون المساءلة التأديبية لمحافظ الحسابات، سببها الرئيسي هو مخالفة هذا الأخير لقواعد السلوك المهني بما فيها تلك القوانين التي تنظمها، وتكون خاصة بمزاولة المهنة[1]

وأيضا تلك المنصوص عليها في أنظمة الجمعيات التي تسهر على شؤون العاملين فيها، لأنها وضعت شروطا للذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

كما وقد عرفت المسؤولية التأديبية بأنها كل إخلال بالواجبات الوظيفية سواء كانت في صورة القيام بعمل أو الإمتناع عن عمل كان يجب على محافظ الحسابات القيام به[2]

وقد حدد المشرع الجزائري الخطأ التأديبي صراحة حيث أكد أنه لا يعاقب محافظ الحسابات إلا إذا إرتكب عملا مخالف للقانون، ويتحمل المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني كان أو أخلاقي. [3]

ثانيا: أركان المسؤولية التأديبية.

---

[1]– عبد الرؤوف هاشم محمد بسيوني، الجريمة التأديبية وعلاقتها بالجريمة الجنائية، د ط، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، 2008، ص: 38 .

[2]– محمد علي أبو عمارة، (المسؤولية التأديبية للموظف العام في فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد الأول غزة ، 2005، ص: 348.

[3]– أنظر: المادة 63 القانون رقم 10_01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- **الركن المادي:** للمسؤولية التأديبية ركن مادي والذي يتمثل في القيام بعمل أو الامتناع عن عمل، يرتكبه الموظف إخلالا بواجباته وينبغي أن يكون هذا الركن المادي محددا تحديدا دقيقا، ويجب أن يكون وجوده ظاهرا وملموسا في العالم الخارجي، لأن القانون لا يعاقب على النوايا والأفكار، والأمور الداخلة في شعور الفرد لأنها أمور معنوية وغير محسوسة.
- **الركن المعنوي:** يتمثل الركن المعنوي للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات من خلال إخلاله بواجباته الوظيفية، حيث يصدر عن إرادة آثمة، بمعنى أنه يفعله وهو مدرك بالخطأ أو المخالفة التي يرتكبها، ومع ذلك يتعمد إرتكابه، فهنا يكون الركن المعنوي متوفرا، في جميع الأحوال فإن الإرادة هي فعل لازم لقيام المسؤولية التأديبية[1].

أما الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي فإنها امتداد للتعريف بالخطأ التأديبي، لأن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا له، فيمكن حصر هذه الحالات كما يلي:

⇦ **عدم احترام المخالفات المتعلقة بالإلتزامات الواجب إحترامها تجاه الغرفة الوطنية:**

في هذه الحالة نكون أمام حالة عدم احترام محافظ الحسابات مختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة، كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر واحد، بكل التغييرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية كالمتابعات الإدارية أو القضائية، أو قيام نزاعات خطيرة مع زملائه أو موكليه، والتعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالإتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الإقتضاء أو توقف نشاطه نهائيا أو تغيير محل ممارسة المهنة، كما يمكن أن يعد خطأ تأديبيا حلول محافظ الحسابات

[1]– محمد علي أبو عمارة، المرجع السابق، ص: 350.

محل زميل له دون علم هذا الأخير، إذ يجب على المحافظ قبل أن يقبل المهام المسندة إليه التأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة [1] .

⇦ **الأخطاء الناجمة عن عدم إحترام كرامة وشرف المهنة:**

يعد المساس بكرامة المهنة وشرفها من الأخطاء التأديبية فعلى محافظ الحسابات التحلي بالرصانة اللازمة لذلك، فإذا إرتكب تصرفات مخلة بالشرف والنزاهة حتى خارج ممارسته لمهنته وقعت عليه عقوبات تأديبية، ويتعلق الأمر هنا بالجرائم الجنائية التي يرتكبها فالنصوص الجزائرية لم تشر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي تأديبيا ولكن أشار لها المشرع الفرنسي،[2] وهذا سبب عدم إحترام بعض المحافظين لقواعد المهنة.

الفرع الثاني: الجهة المختصة بتقرير العقوبات التأديبية.

إنه وبالرجوع إلى نص المادة 63 من القانون رقم 10_01 السالف الذكر فإن اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، هي التي تقرر العقوبات التأديبية على محافظي الحسابات المخالفين لواجباتهم التأديبية، وحسب المادة فإنه من حق محافظ الحسابات رفع الطعن أمام الجهات القضائية المختصة .

والجهة القضائية المختصة هو مجلس الدولة الذي يفصل إبتدائيا ونهائيا في الطعون بالإلغاء، المرفوعة ضده القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات المركزية والهيئات العمومية الوطنية، وهذا ما أقرته المادة 09 من القانون 98_01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله. [3]

---

[1]– بومكواز عبد القادر، مرجع سابق، ص: 58.

[2]– بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص: 128.

[3]– أنظر القانون رقم 98_01، المؤرخ في 30 ماي سنة 1998، يتضمن اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية عدد 37، صادر في 01-04-1998.

الفرع الثالث: العقوبات التأديبية المقررة على محافظ الحسابات.

لقد حدد المشرع الجزائري من خلال القانون 10_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، وتحديدا في المادة 2/63 منه العقوبات التأديبية الممكن إتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها: " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

_ الإنذار.

_ التوبيخ .

_ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.

_ الشطب من الجدول" .

كما لم يكتفي بهذا الذكر فقط، بل نصت المادة 3/78 من القانون نفسه على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير وطبقا لنص المادة 77 من هذا القانون، يعتبر محافظا متربصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب، والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني.

المطلب الثاني: المتابعة الجنائية لمحافظ الحسابات.

إنه وبالإضافة للمسؤولية المدنية والتأديبية التي أقرها المشرع الجزائري على محافظ الحسابات، فهناك مخالفات يقوم بها هذا الأخير فقد إعتبرها المشرع جرائم، أو بقول أصح جرمها القانون، فسطر لها مجموعة من العقوبات الصارمة، ولمعرفة ماهي هذه الأفعال ؟ وماهي العقوبات الجنائية التي أقرها المشرع على محافظ الحسابات جزاء لإخلاله ؟ سوف نجيب عن هاته الإشكالات من خلال هذا المطلب، فخصصنا (الفرع الأول) للجرائم المخالفة لقواعد كفاءة وإستقلال محافظ الحسابات، أما (الفرع الثاني) فعرضنا من خلاله الجرائم المخالفة لوظيفته الرقابية

الفرع الأول: الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة وإستقلال محافظ الحسابات.

إنه وبالنظر إلى أن المسؤولية الجنائية مرتبطة بفكرة والتي نعرفها على أنها كل فعل يعاقب عليه القانون، ومع ذلك فإن المشرع لم يعرف المسؤولية الجنائية ولكنه عرف الفعل الاجرامي الذي يشكل جريمة[1]، وذلك حسبما جاء في نص المادة 19 من قانون العقوبات الجزائري: " كل تصرف جرمه القانون سواء كان إيجابيا أو سلبيا كالترك أو الإمتناع عما لم يرد نص خلاف ذلك"،[2] فإن محافظ الحسابات إذا تعمد إعداد تقارير كاذبة بنتائج المراقبة، ويتعمد إغفال الوقائع في التقرير، فنكون أمام امتناع عن ممارسة عمله بمصداقية، وكذلك قد نصت المادة 62 من القانون رقم 10_01 السالف الذكر بقولها: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"،[3] و إن الحرص على أن يكون محافظ الحسابات كفء ومستقل، وضع المشرع الجزائري مجموعة من الضوابط ليضمن، مصالح الشركة والمساهمين فيها.

أولا: الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة محافظ الحسابات.

وتتمثل هذه الجرائم في الممارسة الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات وإنتحال صفة محافظ الحسابات:

1) الممارسة الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات:

وهي مخالفة الشروط المذكورة في المادة 08 من القانون10_01 السالف الذكر[4]ونصت على:

"...تتوفر الشروط التالية:

---

[1]– جمال إبراهيم حيدري، أحكام المسؤولية الجنائية، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بغداد، 2010، ص: 27.

[2]– الأمر رقم 66–156، المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

[3]– أنظر: المادة 62 من القانون 01/10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[4]– محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص:230.

_ أن يكون جزائري الجنسية.

_ أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي: .....مؤسسات التعليم العالي".[1]

أما إذا تم مخالفة هذه الشروط، أوتم إيقاف تسجيله مؤقتا أوتم شطبه ولكنه مستمر في القيام بالمهنة، فإن المشرع قد نص على عقوبات صارمة، وهي المنصوص عليها في المادة 73 من القانون 10_01 المتعلق بالمهن الثلاث " يعاقب كل من يمارس مهنة... محافظ الحسابات...بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 5000.000 دج إلى 2000.000 دج.

وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدتها من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة".[2]

ثانيا: جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات.

وهي قيام شخص بالادعاء بأنه يمارس مهنة محافظ الحسابات وهو على عكس ذلك، وهذا ما يثير الغلط في صفة وتسمية محافظ الحسابات، وهذا ما أشارت إليه المادة 74 من القانون 01/10 السالف الذكر[3] ورغم أن المشرع الجزائري جعلها من جملة الممارسات الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات، وبالتالي تدخل ضمن العنوان السابق لكن ننظر لها كجريمة مستقلة[4] وهذا اعتمادا على ما ورد في قانون العقوبات وتحديدا في المادة 243: " كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو بصفة حددت السلطات القضائية العمومية شروط منحها أو دعا لنفسه شيئا من ذلك

[1]– أنظر: المادة 08 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[2]– أنظر: المادة 73 من نفس القانون.

[3]– زينب عون، المرجع السابق، ص: 47.

[4]– محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص: 137.

بغير أن يستوفي الشروط المفروضة ليتحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500إلى 5.000 دينار أو إحدى هاتين العقوبتين"[1]

الفرع الثاني: الجرائم المخالفة للوظيفة الرقابية لمحافظ الحسابات.

إن وظيفة محافظ الحسابات الأساسية هي ضبط حسابات الشركة، وهنا يقوم بدوره الرقابي في الشركة، وخلال لعبه لهذا الدور يمكن أن يرتكب بعض الأفعال التي يعتبرها المشرع جرائم، سنتناولها من خلال هذا الفرع.

أولا: جريمة إفشاء السر المهني.

نص المشرع الجزائري على عدم إفشاء السر المهني وذلك من خلال المادة 1/71 من القانون 10_01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد بقولها: "يتعين على.... ومحافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات"[2]، فهنا تعد جريمة إفشاء السر المهني وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات، من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توفر القصد الجنائي لدى الأمين، فهنا يكون الإفشاء إراديا وعن وعي ولا يكفي في ذلك الخطأ العمدي ولو كان جسيما ولا تهم الغاية والهدف الذي دفع محافظ الحسابات للقيام بإفشاء أسرار مهنته[3] ولم تخلو مواد القانون التجاري الجزائري من التحدث عن جويمة إفشاء السر المهني من قبل محافظي الحسابات فقد ذكرت المادة715 مكرر3/13 بأن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.[4]

ثانيا: جريمة إعطاء المعلومات الكاذبة.

---

[1]– أنظر: الأمر66-156، المتضمن قانون العقوبات، المذكور سابقا.

[2]– أنظر: المادة 2/71 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

[3]– محمود كبيش، المرجع السابق، ص: 126

[4]– أنظر: المادة 715 مكرر13 من 75_59، المتضمن القانون التجاري الجزائري.

لقد نص قانون الشركات الفرنسي على هذه الجريمة في المادة 457 ويعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بغرامة مالية تتراوح بين 2000 و120.000 فرنك.[1]

أما المشرع الجزائري فلم ينص على هذه الجريمة في القانون 10_01، المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة، وإنما أحال ذلك على المادة 830 من القانون التجاري التي نصت على" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من20.000 دج إلى 500.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة....."

ويتكون الركن المادي لهذه الجريمة من عنصرين إعطاء معلومات حول وضع الشركة و وصف هذه المعلومات بالكذب، ويجب أن يكون هذا الكذب متعلقا بمعلومات دقيقة وواضحة، وليس بالتقريبات أو بالتخمينات من محافظ الحسابات.[2]

وليتحقق الركن المعنوي لهذه الجريمة، يكفي توافر القصد الجنائي العام، ويفترض بموجب ما تفترضه مهام محافظ الحسابات من رقابة علمه بكذب المعلومات دون اشتراط قصد خاص كاتجاه النية إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو الشركة أو الغير.[3]

[1]– محكمة الجنح، لوهافر، 1945/06/23، أشار إليه محمود كبيش، المرجع السابق، ص: 121.

[2]– محمد بن جميلة، المرجع السابق، ص: 145.

[3]– محكمة الجنح، باريس، 1971/07/18، أشار إليه: محمود كبيش، المرجع السابق، ص123.

خلاصة الفصل.

إنه ومن خلال هذا الفصل قد تعرضنا للجزاءات أو المسؤوليات المترتبة على محافظ الحسابات، والتي وضعها المشرع ليضبط مهنة محافظ الحسابات، فقمنا بدراسة المسؤولية المدنية الملقاة على عاتقه، ومن خلالها تطرقنا لنظام الدعوى المدنية والاشخاص الذين لهم الحق في رفعها، والجهة المختصة برفعها، وتقادم الدعوى المدنية ثم تطرقنا لشروط قيامها.

وبعدها كان لنا الحديث عن المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات وكذا الجنائية وكان لنا الحديث خلالهما عن المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات، والحالات التي تمثل الخطأ التأديبي، والجهة القضائية المختصة بتقرير العقوبات التأديبية، والعقوبات التأديبية المقررة، ثم تناولنا المتابعة الجنائية لمحافظ الحسابات، وفيها تناولنا الجرائم المخالفة لقواعد الكفاءة وإستقلال محافظ الحسابات، والجرائم المخالفة لوظيفته الرقابية.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، حاولنا أن نبين أهم الوسائل والآليات التي وفرها المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات حتى يمارس وظيفته الرقابية على أحسن وجه والتي تمكنه من معرفة كل حسابات الشركة وانتظامها، وكذا التدخل في كل حالة تهدد فيها مصالحها.

وتمكنت مهنة محافظ الحسابات من التطور والتقدم في الدول التي تبنت نظام المراجعة الخارجية على شركة المساهمة، وهي أداة فعالة لحماية مصالح الشركة والمساهمين والغير، وهي تمارس من أشخاص ذو احترافية و استقلالية ويتمتعون بالكفاءة المهنية اللازمة لأداء هذه المهمة، ويعين محافظ الحسابات كأصل عام من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين، وإذا تعذر ذلك أو وجد مانع يعين من طرف القضاء كما يمكن تعيينه وفق تأسيس الشركة إلى حين انعقاد أول جمعية عامة، ويجب أن توفر له الشركة المراقبة كافة الظروف الملائمة لأداء مهامه على أحسن وجه، في حين تقابله إلتزامات يجب التقيد بها خاصة منها المحافظة على السر المهني وعدم التدخل في أعمال الإدارة.

ومن أهم المهام التي أسندت لمحافظ الحسابات إضافة إلى :

-الإشهاد على صحة وانتظامية الحسابات، وإجراءات الإنذار التي يقوم بها في الحالة التي يكتشف فيها أن استمرارية نشاط الشركة محدد، ولا يتوقف الأمر هنا فقد تسند للمحافظ مهام أخرى كتعيينه محافظا للحصص، أو تعيينه للقيام بمراقبة بعض العمليات التي تعتقد الأقلية من المساهمين أو الأغلبية قد تعسفت فيها، وفي الأخير تتوج المهام الموكلة إليه بإعداد تقرير عام سنوي يوجه للجمعية العامة السنوية للمساهمين لإعلامهم بوضعية الشركة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية وتعتبر هذه المهام محددة ومنظمة قانونا تحكمها مجموعة من القوانين والتنظيمات، فإذا لم يقم محافظ الحسابات بواجباته وأخل بها فإنه عندئذ يكون مسؤولا مدنيا أو تأديبيا أو جنائيا عن تصرفاته.

ومن خلال دراستنا للعناصر السابقة التي تمت بتحليل النصوص القانونية العامة والخاصة، حيث أن المشرع الجزائري منح لمحافظ الحسابات وسائل وآليات بغرض الرقابة على شركة المساهمة، فهو بذلك حاول تجسيد سياسته الجديدة المعتمدة على فتح رأس المال والاستثمار الخاص وتكريس مبدأ حرية التجارة والصناعة وترك المجال مفتوح للمنافسة الحرة، باعتبار أن شركة المساهمة هي النموذج الأفضل لتطبيق هذه السياسة وإن رقابة محافظ الحسابات ضرورية لحسن سيرها.

وبعد صدور الأمر10-01 المتضمن القانون التجاري، وكذا صدور مختلف النصوص القانونية المتعلقة بهذه المهنة تظهر لنا رغبة المشرع الجزائري في جعل محافظ الحسابات مهنة متكيفة مع القواعد المعمول بها عالميا خاصة مع سياسة التفتح الاقتصادي التي تتطلب أن تكون قواعد المحاسبة أكثر تطورا وذلك بنصه على العديد من الالتزامات القانونية، لا سيما عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المعنية بالرقابة والكشف عن الوقائع الجنيحة لوكيل الجمهورية إذ أنه رغم الانتقادات التي وجهت إلى هذا الالتزام إلا أنه ذو أهمية بالغة، وبمقابل هذا الالتزام يجب أن يتمتع المحافظ بالحصانة اللازمة.

ويعتبر محافظ الحسابات صمام الأمان في شركات المساهمة فعندما تخرج إرادة الشركة على أحكام القانون أو تخالف نظام الشركة الأساسي وعندما يلاحظ تلاعبا في حساباتها أو يكتشف أن ميزانيتها لا تعبر عن المركز المالي للشركة وأن حسابات الأرباح والخسائر لا تعطي صورة حقيقية عن الأرباح والخسائر عند نهاية السنة المالية أو تبين له أنها تجري توزيعات صورية، فعلى المحافظ أن يكشف عن هذه النتائج التي توصل إليها في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين.

أولا: النتائج المتحصل عليها :

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى بعض من النتائج يمكن إيجازها:

-التشدد في شروط التوظيف المتعلقة بمحافظ الحسابات وذلك لحساسية المهنة.

-عدم وجود انسجام بين أحكام القوانين المنظمة لمهنة محافظ الحسابات، و هذا أمر لا يساعد محافظ الحسابات على أداء مهامه على أحسن وجه، بل و يؤدي إلى عرقلة تطور هذه المهنة في الجزائر حيث بدا:

_ أن هناك تناقض كبير بين معظم النصوص القانونية، منها المادة 61 من القانون 10-01 السالف الذكر، التي جاء في نصها على أن محافظ الحسابات يكون متضامنا تجاه الكيان والغير في حالة مخالفة أحكام القانون، لكن بالرجوع إلى نص المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة نجده ينص على" في حالة تعيين أكثر من محافظ الحسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته و يتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة".

_ و تأكيدا على أهمية مهام محافظ الحسابات نلاحظ امتداد مسؤوليته في حالة الإخلال بالتزاماته القانونية، وذلك إلى حد المساءلة الجنائية.

ثانيا: التوصيات:

وعلى ضوء ما سبق يمكن تقديم جملة من **التوصيات** التي قد تساهم في ارتقاء وتفعيل مهنة محافظ الحسابات:

_ إيجاد استراتيجية مضادة للفساد خاصة منها الرشوة، كإصلاح النظام القانوني للهيئات الإدارية لشركة المساهمة وتطوير قدرات الموظفين وتكوينهم وتدريبهم على أحدث الوسائل التقنية مع دفع رواتب الموظفين تكون كافية لإبعادهم عن البحث عن الرشوة.

_ الحد من جعل شركات المساهمة حبيسة على العائلات أو أغلبية الأسهم ملك للدولة بل يجب اللجوء للادخار العلني عند تأسيسها ليقوم محافظ الحسابات بمهامه ويظهر دوره وفعاليته في حماية مصلحة الشركة والمساهمين.

ومهما تكن طبيعة الإصلاحات التي يمكن تصورها لتفعيل دور محافظ الحسابات فإنها تبقى عديمة الفعالية إذ لم تجد السبيل لتجسيدها على أرض الواقع ذلك أن النصوص القانونية مهما كانت قوتها والبراعة في صياغتها، فإنها تحتاج

إلى تطبيق فعلي بشكل يمنع وقوع ممارسات تفرغها من محتواها، وهو السبيل الوحيد الذي يكسبها المصداقية والاحترام من طرف جميع أفراد المجتمع عامة ومسيري شركات المساهمة خاصة.

قائمة المصادر والمراجع.

أولا: قائمة المصادر.

1) القوانين والأوامر:

01_ الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

02_ الأمر رقم 75_58، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 78، المؤرخة في 30-09-1975.

03_ الأمر 75_59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم بالقانون 15-20، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، جريدة رسمية عدد71، المؤرخة في 2015/12/30.

04_ القانون رقم 98_01، المؤرخ في 30 ماي سنة 1998، يتضمن اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية عدد 37، صادرة في 01-04-1998.

05_ القانون رقم 08_09، مؤرخ في 25 فيفري سنة 2008، المعدل والمتمم، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة عدد 21، صادرة في 23-07-2008.

06_ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية، عدد 42، صادر في 11-07-2010.

2) النصوص التنظيمية:

01_ المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المؤرخ في 27-01-2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد07، المؤرخة في 1 فيفري 2011.

02_ المرسوم التنفيذي رقم 11- 393، المؤرخ في 2011/11/24، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبيين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية، عدد65 ، 2011.

ثانيا: المؤلفات.

01_ الخطيب خالد راغب، سعد محمد قضي، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة عمان، 2009.

02_ السنهوري عبد الرزاق، المقاولة والوكالة والحراسة، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، لبنان، دون تاريخ.

03_ نظرية الإلتزام بوجه عام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي لبنان، دون تاريخ.

04_ العريني محمد فريد، الفقي محمد السيد، الشركات التجارية، المنشورات الحلبي الحقوقية دون طبعة، بيروت، 2015.

05_ حسن قدادة خليل أحمد، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري، الجزء الأول الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

06_ حيدري جمال إبراهيم، أحكام المسؤولية الجنائية، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية بغداد، 2010.

07_ رضوان أبو زيد، الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دون طبعة، دار الفكر المقارن، القاهرة، دون سنة.

08_ سامي فوزي محمد، شرح القانون التجاري، شركات المساهمة العامة المحدودة الشركة القابضة، شركة الاستثمار، الجزء الرابع، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1994.

09_ سليمان علي علي، النظرية العامة للإلتزام مصادر الإلتزام في القانون المدني الجزائري الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

10_ سيد قاسم علي، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

11_ صبري السعدي محمد، مصادر الإلتزام النظرية العامة للإلتزام في القانون المدني الجزائري، دون طبعة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2009.

12_ عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية، التاجر الشركات التجارية، دار المعرفة الجزائر، 2000.

13_ فضيل نادية، أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري، شركات الأموال، دار هومة الجزائر، 2013.

14_ فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

15_ محمد بسيوني عبد الرؤوف هاشم، الجريمة التأديبية وعلاقتها بالجريمة الجنائية د ط، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، 2008.

16_ نصر علي عبد الوهاب، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية والمسائل الممارسة والعملية في ضوء معاير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية- الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، دون تاريخ.

ثالثا: الرسائل والمذكرات.

1)رسائل الماجستير:

01_ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة، 2010-2011.

02_ سعودي زهير، النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية والإقتصادية على ضوء الأمر04/01، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بن عكنون، الجزائر دون سنة.

2)مذكرات الماستر:

01_ العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2013-2014.

02_ بومكواز عبد القادر، نسيمة بوعناني، دور محافظ الحسابات في شركة المساهمة مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية الحقوق، جامعة بجاية، 2012_2013.

03_ بوهايشة بالخير، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2014.

04_ عون زينب، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر(القانون 10_01)، مذكرة لنيل مقدمة لنيل لاستكمال متطلبات شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014-2015.

05_ ملواح بسمة، مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 10_01 والممارسة الميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم التجارة جامعة ورقلة، 2016/2015.

رابعا: المقالات.

01_ أبو عمارة محمد علي، المسؤولية التأديبية للموظف العام في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد الأول غزة ، 2005.

02_ دحدوح حسين أحمد، مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006.

03_ شرفي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد12، 2012.

الفهرس

المحتويات	الصفحة
مقدمة.	01
الفصل الأول: ماهية مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة.	08
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	08
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.	09
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات.	09
الفرع الثاني: مميزات محافظ الحسابات.	10
المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات.	14
الفرع الأول: النظرية التعاقدية.	14
الفرع الثاني: النظرية العضوية.	15
الفرع الثالث: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع.	17
الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري.	17
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.	18
المطلب الأول: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.	18
الفرع الأول: أنواع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات.	19
الفرع الثاني: أنواع التقارير المترتبة على مهام محافظ الحسابات.	21
المطلب الثاني: تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات.	23
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.	23
الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات.	26
خلاصة الفصل الأول.	29
الفصل الثاني: الجزاءات المترتبة على محافظ الحسابات.	30
المبحث الأول: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات.	31
المطلب الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.	31
الفرع الأول: الخطأ.	32

الفرع الثاني: الضرر.	33
الفرع الثالث: العلاقة السببية.	35
المطلب الثاني: الدعوى المدنية لمحافظ الحسابات.	36
الفرع الأول: الاشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى المسؤولية المدنية.	38
الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة في الدعوى المدنية.	39
الفرع الثالث: تقادم الدعوى المدنية.	40
المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية والجنائية المترتبة على محافظ الحسابات.	41
المطلب الأول: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.	41
الفرع الأول: الحالات التي تمثل الخطأ التأديبي.	42
الفرع الثاني: الجهة المختصة بتقرير العقوبات التأديبية.	44
الفرع الثالث: العقوبات التأديبية المقررة على محافظ الحسابات.	45
المطلب الثاني: المتابعة الجنائية لمحافظ الحسابات.	45
الفرع الأول: الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة واستقلال محافظ الحسابات.	46
الفرع الثاني: الجرائم المخالفة للوظيفة الرقابية لمحافظ الحسابات.	48
خلاصة الفصل الثاني.	50
الخاتمة.	51
قائمة المصادر والمراجع.	55
الفهرس.	59