وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـامعة الـعربي التبسي - تبسة-
كليةالحقوق والـعلوم الـسيـاسيـة
قسم الحقوق

مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

المسومة بـ:

المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري

إعداد الطالبة:

- عبير أحمان

إشراف الأستاذ:

- عبد الوهاب بوعزيز

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الصـفة
وليد قحقاح	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
عبد الوهاب بوعزيز	أستاذ محاضر "أ"	مشرفا ومقررا
خديجة خالدي	أستاذ محاضر "أ"	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الحمد للّه حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، والصلاة والسلام على سيدنا محمد بن عبد اللّه وعلى آله وصحبه أجمعين. بتوفيق من اللّه سبحانه وتعالى تم إنجاز هذه المذكرة، ولا يسعني من هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع.

وأخص بالشكر الأستاذ المشرف،الدكتور بوعزيز عبد الوهاب، على إشرافه على هذا العمل،الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، الذي كان عونا لنا فتمام هذا العمل وإخراجه حيز الوجود.

ولا أنسى أيضا أن أتقدم بالشكر الجزيل للدكتور بوراس منير على ما قدمه لنا من نصح وإرشاد وإثراء للمعلومات وموضوع الدراسة، وأتقدم بالشكر الجزيل لكل معلم افنى حياته في سبيل إنارة دربنا.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل أعضاء اللجنة المحترمة الذين بالإضافة إلى انشغالاتهم العلمية إلا أنهم لم يبخلوا في مشاركة مناقشة هذا العمل.

وختاما أسال اللّه أن ينفع بهذا العمل المتواضع ويبارك فيه، واللّه ولي التوفيق.

إهداء

إلى الذي أفنى زهرة شبابه لأجلي ...ولدي العزيز

إلى التي ما برحت تمطرني بالدعاء... أمي الغالية

إلى الذين لم يضنوا بشيء علي... إخوتي وأخواتي

إلى كل الأصدقاء والزملاء ورفقاء الدرب

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إتمام هذا البحث

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

قائمة المختصرات:

ق.ت.ج:	قانون التجاري الجزائري.
ق.ع.ج:	قانون العقوبات الجزائري.
م	المادة.
ص	صفحة.
ج	الجزء.
ط	طبعة.

مقـــــدمة

إن التطور الذي لحق الحياة التجارية عبر العصور، أفرز ضرورة على مختلف المشتغلين في هذا المجال وهي البحث على رؤوس الأموال الكبيرة لتمويل مختلف العمليات التجارية، ولقد أدت التحولات الاقتصادية العالمية إلى بروز الوعي بأهمية هذه الشركات وأهمية المحافظة عليها وعلى استمرارية نشاطها، من خلال تشديد الرقابة على عملياتها المالية من أجل ضمان نزاهة تلك العمليات، وضمان تسيير حين لتلك الموارد التي تمثل الشريان الرئيسي لمختلف الشركات والمؤسسات الصناعية والتجارية والمالية، ونظرا لعدم فاعلية أجهزة الرقابة الداخلية الموجودة على مستوى تلك الشركات في الحد من الأخطاء المتوقعة، لجأ المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات الأخرى إلى تنصيب جهاز رقابة أخر يضاف لتدعيم أجهزة الرقابة الداخلية، والذي يتمثل في محافظ الحسابات، حيث أن ملاك الشركة أو المساهمين غالبا ما يكونون غائبين عن الإدارة، ويهمهم الاطلاع على المصروفات والإيرادات التي تبين حقيقة المركز المالي للشركة ونتائج عملياتها، والتي يجسدها المدير المسؤول بالشركة والقائمين معه على إدارتها في مجموعة من التقارير ترفع إلى الملاك أو المساهمين، وفي ظل التعقيدات المحاسبية في هذا المجال وخاصة في العمليات التي تتضمن تفصيلات كثيرة لا يتمكن الملاك من متابعة تصرفات إدارة الشركة متابعة جيدة، لذلك وتطبيقا لما ينص عليه القانون يلجؤون إلى تعيين محافظ الحسابات.

إذ تشمل وظيفة محافظ الحسابات التزامات محاسبية وأخرى قانونية فهو رجل تقني في المحاسبة قبل أن يكون محافظا، يتولى الحفاظ على الانتظام والشرعية داخل الشركة أو المؤسسة محل المراجعة وحماية القوانين من الانتهاك، فعليه إعلام الجمعية العامة على كل المخالفات والأخطاء لوكيل الجمهورية على الجرائم التي علم بها، بهذا المعنى تتعدد التزاماته القانونية والمهنية وتتشعب بتعدد العمليات والتصرفات الخاضعة لرقابته وتحقيقاته، وتسمى الرقابة التي يجريها محافظ الحسابات بالرقابة القانونية لأنها مفروضة

بموجب القانون ولصالحه،فمهنة محافظة الحسابات تمثلها مجموعة أشخاص تقوم برقابة خارجية ذات طابع قانوني تنفذ على مختلف العمليات المحاسبة الخاصة بشركات الأسهم التي ألزمها المشرع بتعيين محافظ الحسابات وباقي الشركات والهيئات الأخرى من تلقاء نفسها، حيث أخضع المشرع شركة المساهمة لرقابة متعددة الأبعاد وذات مفهوم واسع بغية تحقيق الهدف المرجو من وراء بعث هذا الصنف، على خلاف الشركات والهيئات الأخرى التي تقوم بها من تلقاء نفسها، حيث تكون مهمته إجراء كل الفحوصات الحسابية ومختلف أشكال الرقابة اللازمة والأساسية وفحص كل عمليات الشركة أو المؤسسة أو الهيئة.

بينما في الوقت الحالي ومواكبة للتطورات الموجودة اتبع المشرع الجزائري سياسة إصلاح شاملة لمنظومته القانونية لمست عدة ميادين، غير أن أبرزها يبقى الميدان الاقتصادي حيث شهد إصدار العديد من القوانين كقانون النقد والقرض، قانون الاستثمار...وأخيرا توج هذه الإصلاحات التشريعية المتعلق بمهنة محافظ الحسابات القانون رقم 08.91 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المعدل بالقانون رقم 10-01، وعلى الرغم من إدراجهم في قانون واحد إلا أن مهمة مندوب الحسابات أو محافظ الحسابات تختلف أيضا عن مهمة الخبير المحاسب، إذ يهتم هذا الأخير بتنظيم ومراجعة وتعديل وتقدير حسابات الشركة والمؤسسات التي يكون مرتبطا معها بعقد شغل فهو شخص تابع لسلطة المسيرين.

على الرغم من الدور الذي ينهض به محافظ الحسابات في الشركات والهيئات المالية، والذي أصبح بمثابة الرقيب الأخلاقي والقانوني الذي يضبط أعمالها، أو كما وصفه البعض بحق بأنه"ضمير الشركة"، وأضحى يمارس نوعا من الرقابة القانونية أطلق عليها"قضاء الأرقام"، إلا أنه يتحمل مسؤوليته نتيجة أفعاله.

فقد استوحى المشرع الجزائري قواعد تنظيم جهاز محافظ أو مندوب الحسابات ومسؤولياته من قواعد القانون الفرنسي، وانحصر ميدان هذه القواعد في شركة المساهمة وتحديدا بالمواد من 715 مكرر 4 وتغليب اعتباراته الشخصية على المتطلبات القانونية ومقتضيات مصلحة الغير كالشركة أو في مؤسسة أحرى.

1. أهمية الموضوع:

تبرز أهمية الدراسة في ما يلي:

نظرا للتطورات التي حصلت في الميدان الاقتصادي وما تبعه من تغييرات في عمل الشركات والمؤسسات تطورت مهنة محافظ الحسابات من مجرد قيامه بعمليات المراجعة المحاسبية إلى مهام أخرى واسعة حيث أصبح مطالبا بإجراء فحص اقتصادي واسع ومنظم بالإضافة إلى تقديم آراء فنية تلخص ما وصل إليه من نتائج كما أصبح لزاما عليه مراقبة عمل الإدارة وفي نفس الوقت مراعاة وحفظ حقوق أصحاب الشركة أو المساهمين فيها.

تبيان أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق الحسابات في الجزائر، كون الكثير من الدول المجاورة من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية.

2. دوافع اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص أسباب اختيارنا لهذا الموضوع بغرض تناوله بالدراسة في نوعين من الأسباب:

- **أسباب ذاتية:**

محاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية.

ارتباطه بالقانون الجنائي أكسبه قيمة علمية كبيرة.

أسباب موضوعية:

التعرف على واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

الأهمية التي يحظى بها موضوع المسؤولية الجزائية والتي يتحملها محافظ الحسابات عند ارتكابه لخطأ ما أثناء تأديته لمهامه.

3. أهداف دراسة الموضوع:

التعرف على الدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات.

تحديد مدى الصرامة التي تعامل بها المشرع الجزائري بخصوص الأخطاء التي قد يرتكبها محافظ الحسابات.

التعرف على مدى فاعلية الإجراءات والتدابير التي وضعها المشرع الجزائري للحد والتقليل من الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات.

4. إشكالية الموضوع:

إن محافظ الحسابات يجسد الرقابة الخارجية التي وضعها المشرع على عمل الشركات والتي جاءت لتعزيز جهاز الرقابة الداخلية للشركة الذي أثبت قصور هياكله في تحقيق حماية ناجحة للشركاء، وتجدر الإشارة هنا إلى أن محافظ الحسابات المعين يمارس مهنته تحت مسؤوليته الشخصية، أي بمعنى أنه إذا أخطأ أو أهمل أو قصر في أداء واجبه عرض نفسه للمسؤولية، ومن خلال ما سبق، يتم طرح الإشكالية التالية:

ما هي ضمانات المتضررين من خدمات محافظ الحسابات؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية سالفة الذكر، سنحاول تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

- ما هي مهام ممارسو محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي الشروط اللازمة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الجزائري؟

- متى يسأل محافظ الحسابات جزائيا؟ وماهي الحالات التي يكون فيها فاعلا أصلي وشريك للجريمة؟

5. المنهج المتبع:

ومن اجل ذلك، قد استندنا في دراستنا إلى المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اللذان يعتبران الأنسب للدراسات القانونية، بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في تعرف محافظ الحسابات مفهوم محافظ الحسابات وتعريف محافظ الحسابات، وكذلك مهامه وكيفية تعيينه، وأهم الهيئات والمنظمات المسيرة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر والمنهج التحليلي،وذلك من خلال فحص ودراسة الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات والعقوبات التي يتحملها نتيجة إخلاله بالتزاماته، فقد استخدمناه من أجل إبراز المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات.

6. الدراسات السابقة:

وعليه وجدنا الدراسات السابقة كان لها العون في دراسة الموضوع ولكن من ناحية واسعة، بمعنى دراسة المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات ولكن بصفة عامة وليست منحصرة في مجال المسؤولية الجزائية، ونذكر هنا بقيمة الرسائل التي إعتمدناها وهي فنيخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات رسالة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون الأعمال،حيث تناولت مسؤولية محافظ الحسابات بصفة واسعة، بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي(دراسة ميدانية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة حيث تناولت الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات بصفة عامة.

7. صعوبات الدراسة:

ارتباط الموضوع بعدة تخصصات نذكر منها والأقرب تخصص العلوم الاقتصادية وكذا العلوم المالية والمحاسبة، حيث كان من الصعب إتقان هذا النوع من العلوم والتحكم فيه خاصة المصطلحات المتعلقة به.

تعلق الموضوع بمصطلح غامض لدى الأغلبية وهو محافظ الحسابات، الأمر الذي حتم علينا إعطاء له حيز في الموضوع من خلال تعريفه وذكر مهامه ودوره...إلخ.

8. التصريح بالخطة:

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

أما الفصل الثاني فقد تعرضنا فيه إلى أحكام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات من خلال مبحثين، حيث جاء في (المبحث الأول) مسؤولية محافظ الحسابات كفاعل أصلي في الجريمة وفي (المبحث الثاني) مسؤولية محافظ الحسابات كشريك في الجريمة.

الفصل الأول

التأصيل القانوني لمهنة محافظ الحسابات

تمهيد

إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة بالشركات التجارية منها الشركات المساهمة، نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون ،ولقد دفعت حتميات وضروريات قانونية وعملية إلى تنظيمها، واحتلت مكانة أساسية لاعتبارها هيئة من هيئات الشركة المراقبة، بل وينتظر من مهمة الرقابة الوصول إلى نتائج جوهرية أسماها إعطاء صورة وفّية وصادقة عن الشركة المراقبة.

فمدقق الحسابات هو الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة حسابات منشأة متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القاوني، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المبينة على توصياته. ويسمى مدقق الحسابات أيضا بمراجع الحسابات أو مراقب الحسابات أو محاسب قانوني.[1]

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى الأحكام العامة لمسؤولية محافظ الحسابات وذلك من خلال عرض المركز القانوني لمحافظ الحسابات في المبحث الأول وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في المبحث الثاني .

[1]- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط الأولى، دار البداية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن،2009م/ 1430هـ، ص119.

المبحث الأول:المركز القانوني لمحافظ الحسابات:

بغية مواكبة التطورات العالمية في ميدان المحاسبة والتدقيق، اهتمت الجزائر بتطوير مهنة محافظ الحسابات، نظرا لما لها من أهمية كبيرة في ميدان المحاسبة والتدقيق، وذلك بإصدار القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بهدف تنظيم هذه المهن.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم محافظ الحسابات في المطلب الأول وشروط ممارسة هذه المهنة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية، نظرا للدور الذي يؤديه من اجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية والتدقيق وتطوير المؤسسات.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعرف المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد،محافظ الحسابات على أنه"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

وعرف القانون التجاري من خلال المادة 715 مكرر4 محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات: "من بين المهنيين المسجلين على الجدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم

[1]- بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي(دراسة ميدانية)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس ،قسم العلوم المالية والمحاسبة، سنة مناقشة: 2021/2020، ص63.

الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية المشتركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها".من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل مسجل على جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات، ذو كفاءة علمية ومهنية، يقوم بتدقيق حسابات المؤسسات والمجمعات من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة وصدق قوائمها المالية.

والشخص الذي يريد ممارسة مهنة محافظ الحسابات سواء كان شخصا معنويا أوحقيقيا لابد من توفره على شروط ومؤهلات تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه[1].

كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهنة التدقيق على أنها: "الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها". (515 Mémento pratique , 2014,p.)[2]

وحتى تكون عمله مرضي، ورأيه موضع ثقة،يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أكمل وجه، نجد من بين هذه الصفات ما يلي:

الأمانة والنزاهة: يجب أن يكون مراجع الحسابات أمينا ونزيها في عمله،يعطي العمل حقه، ويعمل بوحي ضميره، ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ عمله، وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.

[1]- بعاشي خالد، مرجع سابق، ص63.

[2]- لياس قلاب دبيح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الجديثة، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، مخبر التنمية الذاتية والحكم الراشد، جامعة قالمة، الجزائر، المجلد8، العدد 02، جوان 2021، ص959.

المحافظة على أسرار المهنة: المراجع موضع ثقة، وهو يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملائه، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المراجعة والمحاسبة وحدها[1].

الصبر واللباقة والقدرة على التصرف: تعتبر عملية شاقة تحتاج إلى صبر وتاني في عملية التحليل ودراسة عمليات المشروع وبذلك يجب ان يتصف باللباقة حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم، ويجب عليه ألا يبدا عمل مفترضا الغش وسؤ النية لان الهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء وليس تصييد الأخطاء.

الثقافة والمعرفة: يجب عليه ان يكون متمكنا من علم المحاسبة تدقيق الحسابات بالإضافة إلى الإطلاع على جميع فروع العلوم الاخرى والقوانين والانظمة المستخدمة في البلد مثل(العلوم الاجتماعية والانسانية والمحاسبية المختلفة والتحليل المالي وقوانين الضريبة وقانون الشركات وقانون العمل وقانون الضمان الاجتماعي ...)[2].

الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عهدتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد

---

[1]- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 10.

[2]- سعود كايد، تدقيق الحسابات، زهران للنشر، ط1، 1432هـ 2012م، ص62 .

دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي من طرف الجمعية العامة العادية.

أولا: التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات

يتم تعين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

تعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة.

يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط، وذلك من خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.

دفتر الشروط: فصّل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.[1]

- رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية"08" أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

ثانيا: التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري):

إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجؤ علنيا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

[1]- بن يحي علي ولعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائري للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية (الجزائر) المخبر، المجلد 13، العدد 1(2020)،ص 105.106.

ثالثا: التعيين من طرف أحد المساهمين

يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

رابعا: عهدة المهمة:

تحددعهدة المدقق الخارجي في إطار مهمة التدقيق القانوني بثلاث(3) سنوات قابلةللتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين، وتنتهي

مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة[1].

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت التي لا تسمح لأي شخص بممارستها وامتهانها وذلك نظرا لصعوبتها وتعقيداتها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لاتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، وحتى يكون محافظ الحسابات على قدر من الكفاءة، ألزمت التشريعات التجارية على كل من يريد ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه بعض الشروط، فخصت محافظ الحسابات الذي يمارس المهنة بصفته شخص طبيعي والذي سنحاول شرحه في الفرع الأول، كما خصت الشركات التي تمتهن مهنة محافظي الحسابات بشروط أخرى وهو ما سنتناوله في الفرع الثاني.

الفرع الأول: شروط الخاصة بالشخص الطبيعي

لقد حددت المادة 08 من القانون 01/10 المنظم للمهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

[1]- بن يحي علي ولعمور رميلة، مرجع سابق، ص 107.

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني.
- للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

أولا: حالات موانع تعيين محافظ الحسابات:

يمنع محافظ الحسابات من:

✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

✓ القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أوالإنابة عن المسيرين.

✓ فبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

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

شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته[2].

[1]- القانون رقم 10-01، المؤرخ 29 يونيو 2010، يعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.

[2]- المادة 65، القانون10-01، المنظم للمهنة.

ثانيا: حالات تنافي تعيين محافظ الحسابات:

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.[1]
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ كل عهدة برلمانية.
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ✓ لا تتنافى مع مهام المراجع الخارجي مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.[2]

الفرع الثاني: الشروط الخاصة بشخص المعنوي

على غرار المشرع الفرنسي أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافظي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة والتي جاءت في المادة 12 الفقرة 01 من القانون 10-01 سابق الذكر:"يسند لكل

[1]- المادة 64 من القانون 10-01،المنظم للمهنة.

[2]- المادة 64 من القانون 10-01، المنظم للمهنة.

من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع"[1].

نظم المشرع هذه الشروط من خلال المواد:46 إلى58 من القانون 10-01 في الفصل السابع شركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحساباتوالمحاسبة.

ولقد نصت المادة 46 من القانون 10-01 السابق ذكره:"طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية"، كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات محافظة الحسابات[2].

وبعد الانتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية(المادة 04/09 من القانون 10-01)[3] ويعتبر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغي معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا لنص المادة 82 من هذا القانون[4].

[1]- المادة 12 القانون 10-01، المنظم للمهنة.

[2]- انظر المادة 48 القانون 10-01، المنظم للمهنة.

[3]- انظر المادة 09 القانون 10-01، المنظم للمهنة.

[4]- انظر المادة 82 القانون 10-01، المنظم للمهنة.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات

لكي يتمكن محافظ الحسابات من تحقيق هذا الدور كان يجب على المشرع الجزائري أن يحيطه بجملة من الالتزامات والمهام كما انه يتمتع بمجموعة من الحقوق تقابلها جملة من الواجبات عليه احترامها ومن جهة أخرى هناك مجموعة من هيئات التي لها دور في الإشراف والمتابعة لمهنة محافظ الحسابات.

لهذا سنستعرض في المطلب الأول : مهام محافظ الحسابات وفي المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة وقانونية، فإن لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات، حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة وحتى في القطاع غير الاقتصادي، وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام عادية(الفرع الأول)، ومهام خاصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المهام العادية

يتقيد محافظ الحسابات بجملة من المهام دون أن يتدخل في أعمال التسيير أو مهام التنظيم.[1]

والإشراف على أعمال المؤسسة، ومن هذه المهام نذكر:

أولا. الفحص: يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المسجلة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص كما يشهد أيضا بان الحسابات السنوية للمؤسسة مستوفية كل الشروط المنصوص عنها

[1]- بعاشي خالد، مرجع سابق، ص67.

قانونا من جهة ومنتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية، وكذلك النسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ثانيا. االتحقيق (أو االتحقق):

يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حوا الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، والتأكد من صحة جرد موجودات والتزاماتها، ويقوم أيضا بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومراقبة انتظام حساباتها وصحتها، ويعمل أيضا محافظ الحسابات على التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، وإجراء التحقيقات والرقابات التي يراها مناسبة، ويتأكد من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل اللوائح القانونية والتنظيمية المعمول بها لاسيما تلك المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية.[1]

[1]- بعاشي خالد، مرجع سابق، ص67.

ثالثا. التقييم: تقييم شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة محل التدقيق والمؤسسات التابعة لها، أومع المؤسسات التي يكون لمؤسسي المؤسسة محل التدقيق اتصال مباشر أو غير مباشر بها.

رابعا- التقرير: بعد إجراء الفحوصات المطلوبة والتحقيقات في صحة الحسابات التيقدمها مسيرو المؤسسة، يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير حول الوضعية المالية للمؤسسة والقيام بالمصادقة عليها وتقديمها إلى الجمعية العامة[1].

خامسا:إبداء الرأي: يبدي رأيه حول شروط إبرام الاتفاقيات المحددة في القانون.[2]

سادسا: الاتصال بمدقق الحسابات السابق:

وهو أمر ضروري لابد وذلك في حالة أن الشركةالتي سيقوم بتدقيق حساباتها كان لديها مدقق حسابات سابق، وذلك من أجل معرفة ماهي الأسباب التي دفعته إلى تخليه عن القيام بعملية التدقيق أو استقالته، وذلك لكي يتأكد من أن قبول عملية التدقيق شيء غير لائق، خاصة إذا كان هناك صعوبات واجهت المدقق السابق، مثل علاقة المدقق بالمديرين أو أصحاب المشروع[3].

الفرع الثاني: المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام العامة(العادية) السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات.
- في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة.
- فحص حصص المساهمين.

---

[1]- بغاشي خالد، مرجع سابق، ص 67.

[2]- محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص31.

[3]- عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون، محاسبة الشركات، ط01، ناشرون وموزعون، الأردن، 2013، ص119.

إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.

دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك[1].

المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات جملة من الحقوق الواجب الحصول عليها في إطار مهامه، كما تقع أيضا على عاتقه مسؤوليات وواجبات تجب عليه الوفاء بها، مع وجود مجموعة من الهيئات التي تنظم هذه المهنة . حيث سنتطرق في الفرع الأول إلى حقوق محافظ الحسابات، وفي الفرع الثاني التزامات محافظ الحسابات، وفي الفرع الثالث الجهات المختصة بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات.

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

وتتمثل في المجالات والنواحي التالية:

حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو السجلات والإطلاع عليها للحصول على كافة البيانات والمعلومات اللازمة.[2]

حق طلب أي تقارير أو تفسير معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة بهدف توضيح أمر ما لم يتوصل المراجع إلى تفسير مرضي له.

حق طلب البيانات والإيضاحات: يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل

---

[1]- أ.ثمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، ص 346.

[2]- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، مرجع سابق، ص 11 .

المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي مدى إرتباطها بعملية التدقيق.

حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق مدقق الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامةللمساهمين للاجتماع في حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

تحديد وقت الجرد:يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة، وأن يتمهذا الجرد تحت إشرافه او بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه[1].

الفرع الثاني: التزامات محافظ الحسابات

حددت لمحافظ الحسابات عدة واجبات تنحصر في المهام المسندة إليه وتخص فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير وتتمثل أهمها فيما يلي:(القانون رقم 10-01 ،2010، ص7)

يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة، ص74- 75.

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

يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

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

يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة بصورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات للفروع أو الكيانات التابعة لها.

كتم السر المهني تحت طائلة قانون العقوبات، إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، بناء إرادة موكليه، أو استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط.

إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية.

المدعمة والمدمجة، أو تقارير خاصة أخرى حسب المهام المطلوبة في العقد[1].

الفرع الثالث: الجهات المختصة بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات

ينظم مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على تطور هذه المهنة، وتتمثل هذه الهيئات في:

أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين:

تأسست هذه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في1991/04/27، حيث نصت المادة الخامسة من القانون المذكور "تنشأ منظمو وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

[1]- لياس قلاب دبيح، مرجع سابق، ص958.

المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون، يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

وبالتالي بعض مهام المنظمة مايلي:

- السهر على التنظيم المهنة.
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
- تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم[1].

ثانيا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة المراجعة

تأسست مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب مرسوم 08/92 المؤرخ في 1992/01/13المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم458/97 المؤرخ في1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائد عمله.[2]

[1]- أ. ثمار خديجة، مرجع سابق، ص 339.

[2]- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المرجعة الدولية في مهنة المرجعة بالجزائر، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص 116.

ومن بين مهام المجلس ما يلي:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة وتمثيلها في الأعمال المدنية وفي الإدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي الامتثال أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها إن اقتضى الأمر على غرفة المصالحةوالانضباط والتحكيم.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي يقررها المؤتمر.
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على المؤتمر للمصادقة عليه.

ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة

1. إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم القانون318/96 المؤرخ في1996/09/25، حيث تنص المادة الثانية يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجالالبحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع منالوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله ومن بين مهامه مايلي:

جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها[1].

انجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة.

[1]- أ. ثمار خديجة، مرجع سابق، ص 339.

اقتراح كل التدابير إلزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.

إبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

2 . تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة: فيما يخص تشكيلة المجلس، فانه يرأسه وزير المالية أو ممثله ويتكون من:

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني. / . ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة. / . ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية. / . ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ✓ مدير العام للضرائب.
- ✓ مدير المكلف بالتفتيش المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ✓ ثلاث(03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ✓ ثلاث(03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ثلاث(03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ ثلاثة(3) أشخاص يتم اختبارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير الملف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجلس المحاسبي والمالي.

يعد أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناءعلىاقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم أعلاه[1].

[1]- أ. ثمار خديجة، مرجع سابق، ص 339.

تجدد تشكيلة بالثلث (1/3) كل سنتين(2)، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

3- لجان مجلس المحاسبة: تطبيقا لأحكام المادة5 من القانون رقم10-01 المؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة2010 والمذكور أعلاه تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- لجنة الإعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة المراقبة النوعية[1].

[1]- أ.ثمار خديجة، مرجع سابق، 339.340.341 .

خلاصة الفصل الأول:

تناولنا في هذا الفصل الأحكام العامة لمسؤولية محافظ الحسابات، حيث رأينا أن رقابة الحسابات الشركة أو المؤسسة تكون من قبل "محافظ الحسابات"،الذي يكون شخص مؤهل ومحايد حيث يقوم بخبرة فنية من خلال مراجعة دفاتر الشركة ومراقبة حساباتها كما أنه يجب أن يتسم بعد سمات أهمها: الاستقلالية والموضوعية، ويختص بإعلام السلطات بكل نقص قد يكتشفه ويقوم بفحص وتقييم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير وكل ما يخص النظام الحسابات.

هذا ويتمتع محافظ الحسابات بجملة من حقوق مثل: حق طلب أي مستندات أو دفاتر للحصول على كافة البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام عمله،تقابلها جملة من الالتزامات كالالتزام بكتم السر المهني، وبذل العناية التي تقتضيها المهنة، بالإضافة إلى الشروط التي يخضع لها الشخص الطبيعي والتي تم ذكرها في القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات (المادة 08)، والشروط الخاصة بالشخص المعنوي وذلك حسب المادة 46 وغيرها التي نضمها القانون سابق الذكر ،كما أنه يتقيد بجملة من المهام دون أن يتدخل في أعمال التسيير أو التنظيم الخاصة بأعمال الشركة، ومن هذه المهام مهام عادية ك:الفحص وهو فحص الحسابات السنوية ومدى تطابقها للمعلومات المسجلة في تقرير التسيير،والتقييم، وكذا إبداء الرأي في شروط إبرام الاتفاقيات المحددة في القانون،... وغيرها من المهام والعادية أم المهام الخاصة نذكر منها: فحصص حصص المساهمين، إخبار السلطة في حالة اكتشاف جنحة،كما يخضع محافظ الحسابات لجهات مختصة بآداب وسلوك المهنة تتمثل في: مجلس المحاسبة والمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة والمجلس الوطني للمحاسبة.

الفصل الثاني

أحكام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

تمهيد

تعتبر مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية معتبرة نظرا للصلاحيات والمهام التي يقوم بها على مستوى الشركة، ولذا حرص المشرع لجزائري على التنظيم الجيد لها بإصداره القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ولكن يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات أخطاء أثناء تأديته عمله، وبذلك يتحمل سواء مسؤولية مدنية في حالة تسببه في أضرار للشركة، أو مسؤولية جزائية إذا كان الخطأ جزائيا وذلك من أجل الردع واحترام القانون.

إن محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة، مخافة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم، ...الخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالاستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات. ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر 03 عناصر رئيسية وهي:

- ✓ العنصر القانونيL élément légal : لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.
- ✓ العنصر المادي l élémentmatériel : يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.
- ✓ العنصر الأخلاقي l élémentmoral : يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا[1].
- ✓ المشرع الجزائري أقر المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في قانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

[1]- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، جامعة سطيف01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012،ص97.

حيث نص في المادة 62 منه:" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".[1]

ولقد ارتأينا في تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في:

المبحث الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة.

والمبحث الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة.

[1]- القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، العدد 42 ، ص10.

المبحث الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

المساهمة الأصلية في الجريمة هي القيام بدور رئيسي في ارتكابها، ولا نتصور جريمة بغير فعل أصلي يقوم عليه بتنفيذها، يعني ذلك أيضا أنه لا جريمة بغير فاعل أصلي[1].

وقد نص المشرع الجزائري على الفاعل الأصلي في المادتين 41[2]و 45[3]من قانون العقوبات،ويأخذ من النصين تعدد صور الفاعل الأصلي في القانون الجزائري، فقد يكون فاعلا مباشرا في تنفيذ الجريمة أو محرضا عليها، أو فاعلا معنويا كما ورد ذلك في المادة 45[4].

لذلك سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى:مطلبين المطلب الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام، المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة.

المطلب الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام

تضع الجريمة مقترفها في مواجهة مع المجتمع، سواء أكان المعتدى عليه الدولة أم أحد أفراد المجتمع، وذلك أننا إذا قدرت الجماعة خطورته عليها وبالتالي أوجبت حمايته بالجزاء الجنائي ويترتب على ذلك عدة نتائج هامة[5]. البحث في جرائم القانون العام لا

---

[1]- عبد الرحمان خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016.2017، ص 243.

[2]- تنص المادة 41 من ق.ع.ج :"يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي".

[3]- تنص المادة 45 منق.ع.ج:" من يحمل شخصا لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على إرتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة لها".

[4]- منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، د.ط، دار العلوم للنشر، ص 177.

[5]- عبد الله سليمان ، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، ج01"الجريمة"، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، ص12.

يعني دراسة كافة الجرائم التي يمكن نسبتها إليه، وإنما ستقتصر الدراسة على الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إخلالا بواجباته خلال ممارسته لوظيفته، والواقع أن مسؤولية محافظ الحسابات عن الجرائم التي تقع بالمخالفة للواجبات المفروضة عليه عند

قيامه بدو الفاعل الأصلي في: جريمة تزوير المحررات (الفرع الأول) جريمة النصب والاحتيال (الفرع الثاني)، جريمة خيانة الأمانة (الفرع الثالث)

الفرع الأول: جريمة تزوير المحررات

تعتبر أكثر الجرائم شيوعا لمحافظ الحسابات، حيث نصت المادة 228من ق.ع.ج على هذه الجنحة بنصها:"يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 إلى 100000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، ما لم يكون الفعل جريمة أشد، كل من:

1ـ حرر عمدا إقرارا أو شهادة تثبت وقائع غير صحيحة ماديا.

2ـ زور أو غير بأية طريقة كانت إقرارا أو شهادة غير صحيحة أصلا.

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

كما تطبق أحكام المادة 219 من ق.ع.ج الفقرة 03:"ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى وإذا كان مرتكب الجريمة أحد رجال المصارف أو مدير شركة وعلى العموم أحد الأشخاص الذين يلجأون إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات كانت سواء لشركة أو مشروع تجاري أو صناعي"[1]

لذلك نحاول في هذا الفرع التطرق إلى أركان جرمة التزوير في المحررات التي يقوم بها محافظ الحسابات وكذلك العقوبات المقررة لها من خلال ما يلي:

[1]- الأمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

أولا: أركان جريمة التزوير في المحررات

تمت الإشارة إلى الركن الشرعي، لذلك سنتطرق إلى الركن المادي والركن المعنوي لجريمة التزوير في المحررات التجارية ما يلي:

1. الركن المادي لجريمة تزوير المحررات:

يقوم الركن المادي في جريمة تزوير المحررات العمومية أو الرسمية بتوافر العناصر الاتية: أ. تغيير الحقيقةب . في محرر عمومي أو رسمي ج . بصورة من صور التي نصت عليها المادة 114 من قانون العقوبات د . أن يكون من شأن التعبير احداث ضرر للغير.

أ- **تغيير الحقيقة:** هو أساس جريمة التزوير، فلا يتصور وقوع التغيير الا بابدال الحقيقة بما يغايرها، فاذا انعدم تغيير الحقيقة فلا تقوم جريمة التزوير، ولكي يعتبر التغيير تزويرا يشترط فيه الا يؤدى الى اتلاف ذاتية المحرر أو قيمته، كمحو كل الكتابة التي
في المحرر أو شطبها كلها بحيث تصبح غير صالحة وغير مقروءة للانتفاع أو الاحتجاج بها فالجريمة في هذه الحالة تعتبر اتلاف سند قانوني.

ب- **التغيير في محرر**: حتى يعتبر الحقيقة تزويرا يجب أن يحصل في محرر عمومي أو رسمي صادر من جهة حكومية أو جهة خاضعة للاشراف الحكومي، أو سلطة سياسية أو قضائية ...الخ، فيخرج عن التزوير كل تعبير للحقيقة بقول أو فعل، أنما قد يعد ذلك جريمة أخرى كشهادة الزور أو اليمين، الكاذبة، أو النصب.

ويشترط أن يكون تغيير الحقيقة واقعا في نفس المحرر أي في الكتابة المسطرة به سواء باحداث تغيير في الكتابة الاصلية أو بانشاء محرر مغاير للحقيقة.[1]

[1]- محمد صبحي نجم، مرجع سابق، ص 33.

2. الركن المعنوي في التزوير:

ينحصر القصد الجنائي في جرائم تزوير المحررات الرسمية في أن يتوافر علم الجاني بعناصر الركن المادي ويطلق عليه القصد العام وهو ادراك الجاني بأنه يغير الحقيقة بالتزوير أثناء تأديته لوظيفته باحدى الصور التي نصت عليها المادة 214 عقوبات وأن هذا التزوير يلحق الضرر بالمصلحة العامة او الخاصة للافراد، لذلك يجب أن يثبت أن المتهم يعلم بأنه يغير الحقيقة، فاهمال الموظف في ذلك ينفي عنه القصد الجنائي.

ويشترط أيضا أن يثبت ادراك الجاني سواء كان قاضيا أو موظفا عموميا وقت تغييرالحقيقة أن من شأن هذا التغيير لو أن المحرر استعمل أن يترتب عليه ضررمادي ومعنوي حال أو محتمل الوقوع يصيب الصالح العام للمجتمع أو مصلحة الافراد[1].

ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة التزوير في المحررات

العقوبة في جريمة التزوير في المحررات تعتبر جنحة ،حيث فرق المشرع لصفة

مرتكب الجريمة، حسب المادة 219 من ق.ع.ج الفقرة 03 القسم الرابع التزوير في المحررات العرفية أو التجارية أو المصرفية نصت:" ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى وإذا كان مرتكب الجريمة أحد رجال المصارف أو مدير شركة وعلى العموم أحد الأشخاص الذين يلجأون إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات كانت سواء لشركة أو مشروع تجاري أو صناعي"[2].

[1]- محمد صبحي نجم، مرجع سابق، ص 33.

[2]- الأمر رقم66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

الفرع الثاني: جريمة خيانة الأمانة

تعتبر من الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات من خلال عمليته الرقابية، وتتمثل في التبديد غشا في المراجعة والأوراق المسلمة إليه مع التزامه بمراجعتها وتقديمها لأصحابها واستعمالها في عملية المراجعة التي يقوم بها[1]. حيث نصت المادة 376 منق.ع.ج على هذه الجنحة:"كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت إلتزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الإستعمال أو لأداء عمل باجر أو بغير أجر...إلخ وكذلك المواد 377 و378 التي نصت:" يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400.000 دينار إذا

وقعت خيانة الأمانة: من شخص لجا إلى الجمهور للحصول لحسابه الخاص أو بوصفه مدير أو مسيرا أو مندوبا عن شركة أو مشروع تجاري أو صناعي على أموال أو أوراق مالية على سبيل الوديعة أو الوكالة أو الرهن"، والمادة 379.[2]

سنحاول في هذا الفرع التطرق إلى أركان جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات والعقوبات لمقررة له.

أولا : أركان جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات

نتطرق إلى الركن المادي والركن المعنوي لجريمة خيانة الأمانة فيما يلي:

1. الركن المادي لجريمة خيانة الأمانة:

تقوم الجريمة عندما يقوم محافظ الحسابات بإتلاف أو التصرف في المحررات المعهودة إليه دون وجه حق. ففيما يخص القيم غير المادية نصت المادة 376 على الأوراق.

---

[1]- بن شيخ لحسين، مذكرات في القانون الجزائي الخاص، جرائم ضد الأشخاص جرائم ضد الأموال، أعمال تطبيقية، ط5، دار هومه، 2006، ص211.

[2]- انظر الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

المالية (BILLETS) والمخالصات (QUITTANCES) وكذا المحررات لكن بشرط أن تكون هذه الأخيرة متضمنة أو مثبتة لالتزام أو لإبراء ، ويتضح بأن المادة 376 لا تنص إلا على التصرفات التي ينتج عنها ضررا ماديا عكس جريمة النصب، ومثال ذلك عن الشركات المدنية أو التجارية أو العقود الرسمية أو العرفية، عندما تكون تحتوي على التزامات أو إبراء مثل عقود البيع أو الإيجار وخاصة الوصايا أو الهبات.

ولا وجود لخيانة الأمانة إذا انصب الاختلاس على محررات لا تحتوي على التزامات

أو إبراءات، بالرغم من كونه قد ينتج عن ذلك ضرر معنوي أو مادي للغير.

ويمكن إثبات خيانة الأمانة بسهولة عندما يقوم مدير أو مسير شركة خاصة باستعمال أموال الشركة لأغراضه الشخصية، وتكون هذا بصدد خيانة الأمانة[1].

2. الركن المعنوي لجريمة خيانة الأمانة:

لم تتضمن المادة 376 من ق.ع.ج أي توضيح حول العنصر المعنوي، بالتالي تعتبرجريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات جريمة عمدية تتم بمجرد تغيير النية من الحيازة المؤقتة للأوراق والسندات إلى حيازة كلية، والتي يفترض فيها عنصر العلم فيجب على محافظ الحسابات أن يعلم بأن الحسابات المسلمة له على سبيل الائتمان وليس الحيازة الكلية، ويعلم بأن ما يقوم به مخالف لقواعد مهنته ويشكل خطورة على الشركة أو المؤسسة محل الرقابة وذلك معرفته النتيجة التي تؤثر على التقرير الذي يعده، أيضا وجود الإرادة الآثمة التي يقوم بها محافظ الحسابات حيث تتجه نيته إلى إحداث جريمة بغية تحقيق النتيجة[1].

ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات

شدد المشرع الجزائري في المادة 378 من ق.ع.ج حيث نصت المادة:"يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400000 دينار إذا وقعت خيانة الأمانة:

---

[1]- بن شيخ لحسين، مرجع سابق، ص217، 218، 222.

من شخص لجأ إلى الجمهور للحصول لحسابه الخاص أو بوصفه مدير أو مسيرا أو مندوبا عن شركة أو مشروع تجاري أو صناعي على أموال أو أوراق مالية على سبيل الوديعة أو الوكالة أو الرهن".

الفرع الثالث: جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات

نصت المادة 372 من ق.ع.ج على أنه يتابع محافظ الحسابات لارتكابه جريمةالنصبوالاحتيال إذا قام باستعمال طرق الاحتيال إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات[1] أوسندات أو أوراق أسماء أو صفات كاذبة أو مناورات احتيالية بقصد إضرار بالشركة أو الغير[2].

أولا: أركان جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات

تقسم أركان جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات إلى الركن المادي والركن المعنوي وهي كالأتي:

1. الركن المادي لجريمة النصب والاحتيال:

لم يحدد قانون مزاولة مهنة التدقيق الحالات التي يعتبرفيها المدقق مسؤولا جزائيا عما ارتكبه من افعال، الا أن قانون الشركات الاردني اثار الى بعض الحالات التي يتعرض فيها المدقق للمسؤولية الجزائية حيث نصت المادة 225 الفقرة (1) على ما يلي: تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات من اجل جريمة الاحتيال كل من اقدم على ارتكاب الافعال التالية:

[1]- بن الشيخ لحسين، مرجع سابق، ص222.

[2]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون رقم 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المعدل والمتمم لقانون التجاري.

1- نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم[1].

2- تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع او اعطاء معلومات غير صحيحة او كتم معلومات او ايضاحات اوجب القانون ذكرها وذلك بقصد حالة اخفاء الشركة الحقيقية.

3- توزيع ارباح صورية غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.

تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة، او اغفل عن ذكرها عن سوء نية، بقصد ابهام ذوي العلاقة.

نستنبط من الإطلاع على نص المادة 372 من قانون العقوبات، بأن جنحة النصب تتمثل في أن يقوم شخص باستلام أو تلقى أموالا أو قيمة منقولة أو منقولات إلخ... سواء باستعمال أسماء كاذبة أو صفات كاذبة ،أو باستخدام وسائل احتيالية، وهذا للإيهام بوجود نشاط وهمي أو سلطة أو ائتمان وهميين[2].

يتكون العنصر المادي من ثلاثة عناصر:استعمال وسيلة من وسائل التدليس الاستيلاء على سندات الهيئة التي يراقبها، وعلاقة السببية، فالوسائل التدليسية تحت في المؤسسة أثرا من طبيعته تعيب رضاها أثناء تسليم الأوراق والسندات لمحافظ الحسابات بإرادتها مثل وجود نشاط حسابي وهمي للشركة ووجود سلطة خيالية يفرضها عليها بحكم ائتمانه على الحسابات، كذلك لابد أن تكون هناك علاقة سببية، فيحصل على هدفه الغير مشروع مما يحث ضرر للمؤسسة أو الشركة ولا يتحقق الضرر لمحافظ الحسابات إذا كان بصدد محاولة النصب أو الشروع فيه، لكن يجب أن يقصد إحداث الضرر للحسابات التي يراجعها وكذلك للهيئة محل المراقبة.

---

[1]- سعود كايد، مرجع سابق، ص 71.

[2]- بن الشيخ لحسين، مرجع سابق، ص 188.

2. الركن المعنوي لجريمة النصب والاحتيال:

يعتبر النصب جريمة عمدية، لذا يشترط توافر عنصر الغش لمحافظ الحسابات، يُنصب النصب على مال الشركة أو المؤسسة التي يراقبها مهما كان الباعث الذي دفعه لذلك، ويثبت القصد الجنائي من خلال علم محافظ الحسابات بأنه يستعمل وسائل ائتمان ومصداقية الحسابات التي يدعيها غير حقيقية، وتتجه إرادته باستعمال الوسائل التدليسية للحصول على قيم غير مشروعة مملوكة للغير.

ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات

نصت المادة 02/372 من ق.ع.ج على العقوبات المقررة لجريمة النصب والتي تطبق على محافظ الحسابات لذا يجب أن نفرق بين النصب البسيط والنصب المشدد.

1. عقوبة النصب البسيط لمحافظ الحسابات:

تعاقب المادة 372 من ق.ع.ج على جنحة النصب البسيط او الشروع فيه بالحبس من[1].

سنة على الأقل غلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 20000 إلى 100000 دينار.

2. عقوبة النصب المشدد لمحافظ الحسابات:

تشدد العقوبة لمحافظ الحسابات بنوعها الحبس والغرامة، إذا وقع النصب على أسهم أوسندات أو حصص أو أية سندات مالية يقوم بها محافظ الحسابات ضد شركة مساهمة

[1]- الأمر 66- 156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

أوشركات تجارية. فالمشرع هنا رفع العقوبة بحيث يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400000 دينار[1].

المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة

تصنف جرائم محافظ الحسابات المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته إلى جرائم خاصة بممارسة وظيفته، وأخرى متعلقة بمهامه الرقابية نفصل فيها من خلال الفروع الآتية:

الفرع الأول: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات

تقسم جرائم الخاصة بممارسة وظيفته إلى: الممارسة غير شرعية للمهنة، انتحال صفة محافظ الحسابات، والاعتداء على استقلالية مهمة محافظ الحسابات وهي كالأتي:

أولا: جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات محمية بموجب القانون، فلا يمكن ممارستها إلا من قبل أشخاصمسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات، واستكمال الشروط الموضوعية.

[1]- انظر المادة 372، الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

والتقنية المشترطة قانونا، وقد حددت المادة 01/74 والعقوبة في المادة 37 من القانون 10-01 على هذه الجريمة[1].

1. أركان جريمة الممارسة غي الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

سنتناول الركن المادي والركن المعنوي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

أ- الركن المادي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

الركن المادي لهذه الجريمة يتحقق بمجرد إتيان الشخص على ممارسة مهام محافظ الحسابات دون توافر الشروط القانونية والنظامية لهذه الأخيرة، بغض النظر عن ارتكابه لبعض الأفعال، أو التصرفات التي من شأنها أن تلحق أضرار بالشركة، لأن الركن المادي هنا يتكون بمجرد قبول الشخص لهذه المهنة، أو مواصلة ممارستها بالرغم من توافر إحدى حالات التنافي مهما كانت المدة، وبالتالي يقوم على عنصرين: عدم التسجيل في الجدول أو سحب التسجيل أو توقيفه وممارسة العمليات المتعلقة بالرقابة الشرعية.

ب- الركن المعنوي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

لابد من توافر القصد الجنائي من وراء التصرف، أو الفعل حتى يتابع محافظ الحسابات بارتكابه الجريمة، والقصد في هذه الحالة هو ممارسة المهنة أو مواصلة ممارستها بالرغم من علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك، ومع ذلك تتجه إرادته إلى ممارسة المهنة على نحو غير شرعي.

---

[1]- المادة 74 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، حيث تنص على:"يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون"

2. العقوبات:

تصنف العقوبات المقررة لجريمة الممارسة غير الشرعية إلى عقوبات بسيطة وعقوبات مشددة وقد وردت في المادة 73 من القانون 10-01:

أ. العقوبات البسيطة:"يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامةمن 500.000 دج إلى2.000.000دج".

ب . العقوبات المشددة:"وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة"[1].

ثانيا: جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص المادة 243 من ق.ع.ج[2]، وكذا ما جاء في نص المادة 74 الفقرة الثانية من القانون المنظم للمهنة[3]، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة.

1. أركان جريمة انتحال صفة محافظ االحسابات:

الركن المادي لهذه الجريمة يقتضي قيام عنصرين: اتخاذ اسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالاسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات اخر سواء كان حقيقي أو وهمي أو أي شركة محاسبية، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل المراقبة ولابد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الاسم الكاذب أو

---

[1]- المادة 73 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص 11.

[2]- تنص المادة 243 من ق.ع.ج:" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها...".

[3]- تنص المادة 02/74: "ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات".

الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية، والصفة غير الحقيقية التي يقوم بها هي انساب مهنة محافظ الحسابات له بعد أن كان قد تم وقفه أو شطبه من الجدول لإيهام الشركة بحسابات الشركة.

- الركن المعنوي لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:

القصد الجنائي لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات يتمثل في الإضرار بالغير من خلال انتحال الصفة، قد تقترب هاته الجريمة من جريمة النصب، على محافظ الحسابات أن يعلم بأنه يقوم بفعل إجرامي ويعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة ويشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية.

2. العقوبات: العقوبات المقررة لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات منصوص عليها في ق.ع.ج وقانون المنظم للمهنة وهي كالأتي:

أ **- العقوبات المنصوص عليها في القانون العام:** يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20000 إلى 100000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين[1].

ب - العقوبات المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة: يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطرقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

[1]- انظر المادة 243 من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون 16-02 ، المؤرخ في 19 يونيو2016، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفةتتراوحمدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة[1].

الفرع الثاني: الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية

تنقسم إلى ثلاثة أنواع من الجرائم: أولا: جريمة إعطاء معلومات كاذبة، ثانيا: جريمة إفشاء السر المهني، ثالثا: جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

أولا: جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

المادة 830 نصت على ما يلي:"يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات بتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة "[2].

فوفقا لهذا النص، يجب أن تكون المعلومة في عدا تلك المذكورة صراحة في النص والتي تم تبليغها إلى الشركاء بواسطة تقرير، أو إلى الغير بواسطة إشهار إلى الجمهور إن محتوى المعلومة الكاذبة لا يكون إلا عن الوضعية المحاسبية والمالية للشركة التي تقدم بموجب تقارير إلى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

1- الركن المادي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة:

إن تبليغ المادي للمعلومات الكاذبة يعد مثبتا عندما يسلم التقرير سواء كان عاما أو خاصا، أو يؤكد كذب المسيرين، وحسب مايفهم من المادة المذكورة أن طريقة التبليغ لا تقتصر على الكتابة فقط وإنما يمكن أن تتم شفاهة، كما أن السكوت المعتمد تأكيد ضمني.

---

[1]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42.

[2]- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، الجزائر، ص338.

2- الركن المعنوي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة:

إن هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف إرادة محافظ الحسابات إلى ارتكاب الفعل بإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة مع علمه بذلك. ويكون هذا في حالة مشاركة محافظ الحسابات في إعداد موازنة (bilan) غير صحيحة أو قد أمر بتقييد كتابات تغطي عمليات وهمية، أو قد وضع هو نفسه تاريخا مزورا تحفظ بينما يعلم بأن الوثائق المحاسبية لم تقدم من طرف الشركة.

ثانيا: جريمة إفشاء السر المهني

تنص الفقرة الأخيرة من المادة 830 من القانون التجاري:"تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات"[1].

أما المادة 71 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 فهي تنص بأنه: "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات".

1. الركن المادي لجريمة إفشاء السر المهني:

إن احترام سر المهنة هو مفروض على محافظ الحسابات الذي يحوز على معلومات أساسية بالنسبة إلى الشركة، ويعد ذلك حماية للشركة المراقبة، وهذا يعني أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون أمين سر للمسيرين إذا لم تكن لديهم ضمانات على

[1]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المعدل والمتمم لقانون التجاري.

أن العناصر الأساسية لاختياراتهم الصناعية التجارية والمالية تبقى بدون عقاب في حالة إفشائها[1].

2- الركن المعنوي لجريمة إفشاء السر المهني:

تعد جريمة إفشاء الأسرار المهنية من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا بتوافر القصد الجنائي لدى الأمين لذلك، يجب أن يكون الإفشاء إراديا ولا يكفي بذلك الخطأ الغير العمدي ولو كان جسيما وقد قرر قانون العقوبات كذلك في أسباب الإباحة إذا تم الإفشاء بناءا على رضا صاحي السر، وقد اتجه الفقه في فرنسا إلى أن الجمعية العامة للشركة تملك التصريح لمراقب الحسابات بإفشاء بعض المعلومات التي تعد من قبيل الأسرار أو بموافقة رئيس مجلس إدارة الشركة[2].

3. العقوبات:

تنص المادة 301 من ق.ع.ج:"يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20000 إلى 100000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك"[3].

---

[1]- عبار محمد، خلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد الثاني، ديسمبر 2015، ص 174، 175.

[2]- محمد صبحي نجم، مرجع سابق، ص 211، 212.

[3]- الأمر 66-156، المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، المتضمن لقانون العقوبات المعدل والمتمم.

ثالثا: جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية

هذه الجنحة منصوص عليها في المادة 830 من ق.ت.ج، وأن المشرع الجزائري أكدعلى إلزامية وأهمية هذا الواجب في نص المادة 715 مكرر 13 من ق.ت.ج[1]، لذلك نتطرق إلى أركان الجريمة والعقوبات المقررة:

1. أركان جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

نتناول الركن المادي والركن المعنوي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية مما يأتي:

أ - الركن المادي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

عنصر التماطل في إخطار وكيل الجمهورية عن الجرائم التي اكتشفها، وأن التزام

محافظ الحسابات بإعداد التقارير ورفعها إلى الجمعة العامة لا يحلله من التزامه بإبلاغ وكيل الجمهورية عن الجرائم التي اكتشفها، وعلى قاضي الموضوع أن يراعي عند تحديده لمسؤوليته الجزائية في حالة عدم الإبلاغ عن الأفعال الجنحية، نوعها وخطورتها على مصلحة الشركة، وحتى انقضاء مهلة معينة عن اكتشافها لأن لكل هذا علاقة بالجريمة[2].

ب - الركن المعنوي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

تقوم هذه الجريمة بتوافر: عنصر العلم بالجنحة وهذا هو الركن المعنوي لجريمة[3]، كما نص المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة.

---

[1]- انظر المادة 715مكرر13، الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975،القانون 15-20 المؤرخ في ديسمبر 2015، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

[2]- صحراوي نور الدين، المسؤولية لمدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 311.

[3]- الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون رقم 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

2-العقوبات: المادة 830 نصت على ما يلي:"يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات بتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها"[1].

[1]- نادية فضيل، مرجع سابق، ص 338.

المبحث الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

يعتبر عمل الشريك في الجريمة تبعيا في ارتكاب الجريمة، ويقتصر دوره على القيام بمساعدة الفاعل الأصلي، والأصل في عمله أنه مباح لذاته، وإنما اكتسب صفته الإجرامية بناءا على اتصاله بالفاعل الأصلي والمباشر للجريمة، فهو بفعله قد يمهد الطريق للفاعل الأصلي فلولاه لما وقعت الجريمة على الأقل في المكان والزمان الذي وقعت فيه[1]، لذلك سنحاول تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول:مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات.

المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء.

المطلب الأول: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات

إن اشتراك محافظ الحسابات في جريمة ما قد يكون جناية أو جنحة مرتكبة من قبل القائمين بالإدارة، ويجب توافر العنصر المعنوي للاشتراك عند هذا الأخير، بالإضافة إلى العنصر المادي لهذا الاشتراك، مع العلم أن العنصر الشرعي متوفر بحكم نص المادة 42 من ق.ع.ج.

الفرع الأول: الركن الشرعي للاشتراك

حيث نصت المادة 61 الفقرة 03 من القانون 10-01 المنظم للمهنة:" ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادي لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة

[1]- صحراوي نور الدين، مرجع سابق، ص 312.

خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[1].

طبقا لنص المادة 42 من ق.ع.ج فإنه:"يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا،ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

كما نصت المادة 44 فقرة 01:"يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة"[2].

الفرع الثاني: الركن المادي

إن العنصر المادي للاشتراك هو التحريض المساعدة المعاونة، فمحافظ الحسابات مكن أن يشارك في الجريمة من خلال مهام المنوطة به من ذلك مراقبة الحسابات، حيث يمكنلهذا من خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بالنصب وذلك إما بإعطاء معلومات خاطئة حول الاستثمارات أو الإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض، كما يمكن أن يشترك مندوب الحسابات من خلال مصادقته على ميزانية مغشوشة.

الفرع الثالث: الركن المعنوي

لايمكن مسائلة محافظ الحسابات إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الفعل الذي يعتبر فعل اشتراك بأنه يساعد الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة، إذ لابد أن يكون قد شارك

---

[1]- القانون10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص10.

[2]- الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، المضمن لقانون العقوبات المعدل والمتمم.

بمحض إرادته في مساعدة الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة أو محاولة ارتكاب الجريمة، وعلمه بأن هذا التصرف معاقب عليه قانونا. وإن القصد الجنائي لابد أن يتوفر في الوقت الذي يقوم فيه بإتيان أفعال الاشتراك من مساعدة وعون وتحريض لتسهيل ارتكاب الجريمة من طرف القائمين بالإدارة[1].

المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء

محافظ الحسابات يمكن أن يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به، ومن ذلك مراقبة الحسابات، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول استثمارات، كما يمكن اشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة والتي يمكن أن تجعل منهم مشاركين في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية لذلك سنحاول في هذا المطلب التطرق غلى جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة(الفرع الأول)، وجريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين (الفرع الثاني) الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير (الفرع الثالث).

الفرع الأول: جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة

حيث نصت المادة 03/800 من ق.ت.ج:"يعقب بالسجن لمدة سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

3- المسيرون الذين قاموا عمدا للشركاء ولو مع عدم وجود توزيع للأرباح ميزانية غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة"، كم نصت المادة 02/811 من ق.ت.ج: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000دج إلى 200000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

---

[1]. صحراوي نور الدين، مرجع سابق، ص 313،314.

2- رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع للأرباح"[1].

يترجم الهدف من حماية الوثائقالحسابية للشركة في أنها تعكس وضعيتها المالية والحسابية، وتضمن إعلام الشركاء والمساهمين بذلك،فيعاقب المسيرين في شركة المسؤولية المحدودة، ورئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون،الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع،أي غير صحيحة، بغض النظر عن إظهارها لوجود أرباح من عدمه، والهدف من ذلك هو التأكد من حالة الشركة سواء كانت ايجابية أو سلبية بشرط أن تكون صحيحة مطابقة للواقع من خلال ميزانيتها.يرى جانب الفقه الجزائري على غرار نظيره الفقه الفرنسي،أنه حاليا، من المستحيل أن يتم إعداد حسابات صحيحة وهذا بالنظر إلى التغييرات المستمرة على[2] مختلف القيم في السوق مما يؤثر على التقديرات التي تعطى في وقت محدد لتلك القيم،غير أنها من الناحية القانونية ليست ميزانية متعمد في إعدادها غشا. كما تعتمد التقديرات على جانب شخصي، وليس دوما موضوعيا، لأن الهيئات التي يوكل لها أعدد هذه الحسابات، عادة ما تحاول أن تضع تقديرات أقرب للواقع ومتفق عليها في السوق.

وإذا تم انتهاك القواعد التقديرية للمحاسبة فتقوم العديد من المتابعات، خصوصا بالنسبة لمحافظ الحسابات المتعلقة بممارسة مهامه الرقابية عندما يصادق كذبا على هذه البيانات الكاذبة. وتتحقق جريمة نشر أو تقديم ميزانية غير صحيحة لأسباب ثلاث، أولها

---

[1]- الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975، القانون رقم 15-20المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن لقانون التجاري المعدل والمتمم.

[2]- فنيخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة الدكتوراه ، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق ، جامعة وهران، سنة 2011-2012، ص380.

عدم الدقة المادية، وتتعلق بالكتابات الحسابية ومضمونها كعدم إدراج عمليات أو أرقام وهذه الأخيرة يسهل اكتشافها،كقيد العمليات أو تسجيلها في الدفاتر المسودة دون أن يتم نقلها في الدفاتر الإجبارية، بالرغم من حصولها، فالخطأ يعبر عليه أن حذف أو سهو فقد يكون كليا أو جزئيا إلى جانب الأخطاء الفنية المتعلقة بالحساب، بمعناه الدقيق كالخطأ في عمليات الجمع أو الطرح، أو وضع فواصل للأرقام في غير محلها، فيعد المبلغ أكبر أو أقل مما هو أضف إلى ذاك الأخطاء التي تخل بالمبادئ الحسابية التقنية والتي تؤثر على نتيجة النشاط السنوي، وإذا ثبت الغش وسوء نية مقترفها في تكيف تلك الأخطاء على أنها تلاعبات بالدفاتر والسجلات وفي حسابات الشركة.

والسبب الثاني لعدم صحة الميزانية يكون من الناحية الشكلية، في حالة عدم احترام الشكل القانوني لترتيب الجداول وضبط الحسابات في الخانات المقررة لها.

وحتى وإن أظهرت الحسابات أن الشركة في وضعية خطيرة، فإذا تضمنتها كذبا تعبر الجريمة مقترفة، أما السبب الأخير المتعلق بطريقة التقدير والذي، كما سبق، يتحقق من اختلاف طرق وأساليب التقدير، والتي تؤدي إلى تضخيم الأصول أو التقليل من الخصوم أو سوء تقدير الموجودات، أو عدم دقة السعر المرجعي لحساب بعض الأصول مما يؤدي إلى التلاعب وتحريف حقيقة الميزانية وإخفاء حالتها الحقيقية.

فإذا ثبت اقتراف الركن مادي لجنحة تقديم أو نشر ميزانية غير صحيحة يجب توافر عنصر سوء النية، أي أن التصرف أدى إلى اقترافه سوء نية من أجل إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، ولتوفر عنصر القصد الجنائي يجب أن يتم تقديم أو نشر هذه الحسابات بالرغم من أن المعنيين على علم بأنها تتضمن تلك الأخطاء سواء المادية أو الشكلية، أو سوء التقدير.[1]

[1]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 381،382.

ويبين جانب من الفقه بأنه يكفي أن العلم بأن الميزانية التي تم تقديمها غير صحيحة حتى وإن لم يعرف المتابع أين تكمن بدقة تلك الانتهاكات، لذا فعلى القضاة للحكم بالإدانة مراقبة مدى تعدد هذه الأخطاء وتكررها وتأثير على صدق الميزانية وصحتها وإثبات الغش أو التدليس الجنائي من خلال هذه الأخطاء، ولا يفرض البحث عن باعث خاص لهذه الجريمة. ولا يتوقف أثر عدم مسك وانتظام الوثائق الحسابية للشركة في إعطاء.

صورة غير وفية وغير صادقة عن حالة الشركة، في سبيل تغليط المساهمين والمتعاملين معها، بل يمكنه أن يؤدي إلى المساس بأموال الشركة الخاصة، بحيث يرغب مديرو الشركات في إظهار وجود أرباح بالرغم من أنها ليست أرباحا حقيقية، بل وهمية ناتجة عن الغش الوارد في وثائقها[1].

الفرع الثاني: جريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين

يمكن اعتبار محافظ الحسابات شريكا لمقترفي الجرائم عدم تتوفر عناصر الاشتراك القانونية، أو أنه اكتشف تلك الجرائم أثناء مراجعته وعرفها، ولكنه بدلا من أن يشير إليها في تقريره تعمد التصريح بما يفيد صحة الحسابات بغية الإضرار بموكليه أو بالغير، ومن صور هذه المخالفات ما يلي:

- المصادقة على توزيع أرباح صورية[2].

[1]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 382.

[2]- بوسماحة محمد، برباوي كمال، المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 04، ديسمبر 2017، ص220.

إن تأسيس الشركة التجارية تكوينها يرمي تحقيق هدفها القانوني، وهو تحقيق الربح، وهو الدليل على حسن سيرورتها ونشاطها وقوتها، ولكن يحدث أن تعلن الشركة عن أرباح وجودها على الورق بل ويقوم أيضا بتوزيعها،وهو ما يسمى بالأرباح الصورية.

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

أما باقي الشركات في النظامين القانونيين، فيجب الاعتماد على كبيف آخر للتصرفات من أجل متابعتها.

وتعتبر جنحة توزيع أرباح صورية جنحة إرادية لاقترافها يجب توافر الركن المادي[1] والركن المعنوي، إذ يظهر من خلال المادتين 800ثانيا و811 أولا من القانون التجاري أن أساليب ارتكابها تعتمد من جهة على إهمال تقديم الجرد أو تقديم جرد مغشوش، مما ينعكس على ميزانية الشركة. وعليه،فإطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات[2] توزيع للأرباح

[1]- الأمر 75-59 المؤرخ في 26سبتمبر 1975، القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المعدل والمتمم لقانون التجاري.

[2]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 383.382.

الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم صحة الوثائق الحسابية، خاصة الجرد.

والملاحظ أن المشرع الجزائري ينص صراحة على أن توزيع الأرباح الصورية يجب أن يتم عمدا لاكتمال أركان الجنحة، نتيجة لذلك هي جنحة إرادية وعليه، يجب أن يقترف التصرف المادي عن علم بغياب أي جرد أو بناء على جرد مغشوش أدى إلى إظهار أرباح صورية وتستخلص النية الإجرامية من مدى خطورة الغش الوارد في الوثائق الحسابية والكيفية يمكنه التمسك بقرار تبرئة الذمم الممنوح من قبل الجمعية العامة التي أخذت القرار المتعلق بتوزيع الأرباح الصورية، كما أنه لا يمكن لمدير الشركة الإدعاء بعدم علمه بالوضعية الحقيقية للشركة والتي يريد إخفائها من خلال إظهار أرباح صورية لا أساس لها في الواقع.

الفرع الثالث: الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير

تمتد الأحكام الجزائية لضمان حماية المصالح المرتبطة بالشركة عندما يتعلق الأمر بانتهاك أحكام حل شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، ويتابع مسير الشركة الأولى، أما الشركة الثانية فالفاعل الأصلي يتمثل في رئيسها والقائمين بالإدارة، أي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وهذا عند الامتناع عمدا عند استدعاء جمعية الشركاء، أو المساهمين، حسب الحالة، في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر بغرض البت في حل الشركة، أو تعمدوا عدم إيداع القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بكتبة المحكمة. بالإضافة إلى واجب قيده في السجل التجاري ونشره في جريدة مؤهلة لتلقي الإعلانات القانونية. والمقرر قانونا أن مهام محافظ الحسابات متعلقة بعمل الجمعية العامة، خاصة الجمعية العامة غير العادية، وحتى تلك المدعوة للبث في حل الشركة، فبالرغم من أن الجريمة الأصلية هي جريمة امتناع، إلا أن المشرع الجزائري يؤكد على طبيعة هذه الجنح الإدارية بمصطلح"عمدا"، دليل على عنصر سوء نية، مما يؤهل محافظ الحسابات لأن يشارك الهيئة الإدارية لاقترافها بدلا من الإشارة إلى المخالفات والأخطاء التي اقترفت، بغرض تداركها[1].

[1]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 385،391.

كما أن عملية لتصفية هي الأخرى تعتمد على أحكام قانونية مشتركة بين جميع الشركات التجارية، وقد نص المشرع الجزائري[1] على مثال نظيره الفرنسي على العقوبات التي تطبق على المصفي باعتباره فاعلا أصليا، إذا لم يقم في أجل شهر من تعيينه بنشر قرار تعيينه مصفيا، أو إذا لم يستدع الشركاء عند نهاية التصفية للبث في الحساب الختامي ولإبراء ذمته وإثبات اختتام التصفية،بالإضافة إلى عدم إيداعه حساباتها لدى المحكمة.

ويفرض على المصفي أن يقوم بإعداد تقرير عن وضعية أصول الشركة وخصومها في[2] أجل ستة أشهر من تعيينه، أو الذي لم يقم بإعداد الوثائق اللازمة لتحديد وضعية الشركة في أجل ثلاثة أشهر بالنسبة للسنة المالية المنصرمة، ويتعلق الأمر بالجرد والميزانية وحساب النتائج، كما يعد تقريرا مكتوبا يتضمن بيان لعمليات التصفية للسنة المنصرمة[3]، ويجب على المصفي السهر على احترام حق المساهمين في الاطلاع على مستندات الشركة حسب نفس الشروط والأحكام المفروضة على مجلس الإدارة فيتمكينهم من حقهم.كما أن يلزم تمكين المساهمين والدائنين من أموالهم الناتجة عن التصفية بإيداعها في حساب جار لدى بنك باسم شركة المساهمة في حالة تصفية[4].

ويجب على المصفي إما السعي إلى تجديد وكالته في الشركة، إذا لم تتم من قبل الشركة أو من قبل القضاء وإذا استمر المصفي في وظائفه بعد انتهاك وكالته، فتقوم مسؤوليته الجزائية، وهو الأمر إذا أساء استعمال أموال الشركة أو قام بالتخلي عن أصولها أو جزء منها.

---

[1]- انظر المادة 765، المادة 838 وما يليها من الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون رقم15-20 المؤرخ في30 ديسمبر2015، المعدل والمتمم لقانون التجاري.

[2]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 392.

[3]- انظر المادة 839 أولا وثانيا من ق.ت.ج.

[4]- انظر المادة 839 ثالثا من ق.ت.ج.

ويبين المشرع صراحة أن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بانحلال الشركة، وإنما تستمر إلى غاية انقضاء شخصيتها المعنوية والانتهاء من عملية التصفية، كما يمنع إحالة جزء من مال الشركة في حالة التصفية إلى مجموعة من الأشخاص، ممن لهم مصلحة أو صفة في الشركة، ومن بينهم مندوب الحسابات، ما لم يتم الاتفاق لهذه عملية بإجماع الشركاء وبترخيص من المحكمة، بعد الاستماع إليهم.

ومن ثم، فمحافظ الحسابات يمكنه مشاركة المصفي في اقتراف هذه الجرائم خاصة إذا تعلق الأمر بالسماح له بشراء جزء من أموال الشركة بتفضيله بشروط خاصة أي دون احترام التوازن المالي لهذه الاتفاقات مما يجعل منه مشاركا في هذه الجرائم إضرارا بالشركة التي تصفي أموالها مما ينعكس على مساهميها ودائنيها، كما يعتبر مشاركا في باقي الجرائم إذا قام بمساعدة المصفي في تحويل مهامه في سبيل اقتراف تلك الجنح وانتهاك حقوق المساهمين في الإعلام واستكمال إجراءات التصفية.

قد ينجر عن الإفلاس المسؤولية الجزائية الناتجة من اقتراف تصرفات من قبل التاجر نفسه، الشخص الطبيعي، وتسبب في توقف عن الدفع إلا أن الشركة التجارية منعدمة الإرادة، ويمثلها المدير في القيام بأعمالها لذا، يجيز المشرع متابعة ممثلها في مختلف مراحل حياتها، إذا تسبب في إفلاسها بجرائم التفليس، وهي نوعان: جريمة الإفلاس بالتقصير[1]، أو التفليس بالتدليس.

وتتم متابعة كل مدير للشركة سواء كان المدير قانونيا، أي المعين نظاميا في الشركة، كما يمكن متابعة المدير الواقعي، سواء الظاهري أو الباطني، بغض النظر عن منحه[2]

[1]- انظر المواد 839 سادسا، المادة 785، المادة 840، المادة 770،780، المادة 370، من ق.ت.ج.

[2]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 392،393.

أجرة أم لا ويجب أن يتضمن نشاطه الإجرامي عند التسبب في إفلاس الشركة إذا قام باستهلاك مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية أو وهمية، أو القيام بعمليات تؤدي إلى خسارتها البيئة، بقصد الحصول على أموال لإخفاء حالة التوقف عن الدفع، كما تؤدي إلى قيام مسؤوليتهم الجزائية للإفلاس بالتقصير عند تفضيل أحد الدائنين بعد التوقف عن الدفع وجعله يستوفي دينه إضرارا بباقي الدائنين أو أبرمت الشركة تعهدات ضخمة لالتزامها. وهو الأمر في حالة عدم مسك حسابات منظمة فتكون من حالات المتابعة على أساس الإفلاس بالتقصير .وللمتابعة بهذه الجريمة فإلى جانب النشاط المادي للتفليس بالتقصير يشترط القصد الجنائي، أي ضرورة إثبات سوء نية المدير في ارتكاب هذه الجرائم.

لذلك، يلعب محافظ الحسابات دورا في اكتشاف آثارهذه التصرفات، والقيام بالإجراءات التي تدخل ضمن وظيفته الرقابية بفعل مهام الرقابة الدائمة والمستمرة والتحقيق، وإذا اكتشف أفعالا من شأنها أن تعرقل استمرار استغلال الشركة وقد تتسبب في تدهور وضعيتها المالية لدرجة تهديدها بعدم الوفاء بالتزاماتها، بل ووجودها فعليه أن يشير للهيئة الإدارية والمساهمين عن ذلك،وإذا كانت تشكل تلك التصرفات أفعالا جنحية وجب عليه أيضا إطلاع وكيل الجمهورية بذلك، وهو ما يطلق عليه بمهمته في الإنذار[1].

لذا، فمن واجب محافظ الحسابات تحريك إجراء الإنذار من أجل تسوية الوضعية، وبالاعتماد على الأحكام القانونية، تسري هذه الإجراءات على ثلاثة مراحل، فيطلب من رئيس الشركة تفسيرات وتوضيحات والتي تعتبر بمثابة الإنذار الأولي والذي يكون له طابعا سريا تبعا لذلك، فقد يتلقى إجابة تكون مقنعة وموضوعية بالغم من تدهور حالة الشركة، أما لم يتحصل على أية إجابة أو لم يرد رئيس الشركة على ذلك، يطلب محافظ الحسابات من رئيس الشركة استدعاء الهيئة الإدارية للاجتماع للنظر في هذه الوقائع

[1]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 392.

بحضوره ومدى إمكانية تسويتها أما إذا بقيت الوضعية على حالها يبادر محافظ الحسابات بتحرير تقرير خاص يقدمه إلى أقرب جمعية عامة للمساهمين أو الشركاء أو يقوم هو باستدعائها، وهذا هو المسار العادي لمهامه في إطار الشركة المراقبة التي تواجه هذه الوضعية.

إلا أن انحراف محافظ الحسابات يكن أن يتبع تصرف مقترفي التفليس، ويجب أن تتحقق الأركان المنصوص عليها بالنسبة للمشاركة الجنائية فمندوب الحسابات، يمكن متابعته بالمشركة في جرائم التفليس إذا ثبت أنه على علم بوضعية الشركة الحرجة ماليا ولم يبادر بإجراء الإنذار على جميع مستوياته، أو من خلال إعطاء توجيهات واستشارات للفاعل الأصلي لاقتراف تصرفه مع ضرورة إثبات سوء نيته بناء على علمه بالحالة المتدهورة للشركة[1].

[1]- فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 394،395.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني نلخص أن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات التي نص عليها قانون التنظيم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك المادتين 41 و45 من ق.ع.ج، حيث تقوم عندما يرتكب محافظ الحسابات جريمة لوحده أو يشارك فيها مع شخص آخر، فيكون فاعل أصلي في أي جريمة عندما يقدم على فعله الإجرامي لوحده بالتالي يتحمل مسؤوليته كاملة عندما يرتكب جريمة تتعلق بالقانون العام كالتزوير، وجريمة خيانة الأمانة فتقوم مسؤولية محافظ الحسابات عندما يتحقق فعل الاختلاس أو التبديد لما عهد به أثناء ممارسة عمله، وكذلك جريمة النصب المنصوص عليها في المادة 372 ق.ع.ج فيتابع طرق تؤدي إلى استلام أو تلقي أموال أو سندات أو أوراق أسماء أو صفات كاذبة أو مناورات احتيالية بقصد الإضرار بالشركة أو الغير.

أما جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته، مثل جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات فتتحقق عندما يقدم على ممارسة مهام محافظ الحسابات دون توافر الشروط القانونية والنظامية، وكذلك جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات تتحقق باتخاذ اسم كاذب وصفة غير حقيقية، الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية المتمثلة في: جريمة إعطاء معلومات كاذبة التي وردت في القانون التجاري تتحقق عند إعطاء معلومات حول وضع الشركة والصفة الكاذبة للمعلومات، جريمة إفشاء السر المهني المنصوص عليها في ق.ت.ج والمادة 71 من ق 10-01 والمادتين 301 و302 من ق.ع.ج، جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية المنصوص عليها في المادة 830 من ق.ت.ج.

كما قد يكون شريكا في الجريمة عندما يتعدد الفاعلون، حيث يكون دور المشارك فيتعاون مع المدراء لارتكاب جريمة واحدة، فيكون شريك في جريمة من جرائم الشركات أو أي مؤسسة يقوم بمراجعة ومراقبة حساباتها، نصت المادة 03/61من قانون تنظيم المهنة على الاشتراك لمحافظ الحسابات، وأيضا في القانون العام منصوص عليها في المادة 42 من ق.ع.ج، ويتحقق الركن المادي بالمساعدة أو المعاونة، أي تقديم العون والمساعدة للمدير من فبل محافظ الحسابات، وتعتبر جريمة محافظ الحسابات جريمة عمدية بوصفه شريكا،لأنه يقدم على عمله عن علم وإرادة.

والجرائم التي يقوم بها بصفته شريكا نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة، جريمة توزيع أرباح وهمية للمساهمين، الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير.

الخـــــاتمة

الخاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه في بحثنا هذا نجد أنه يجب على محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة في أداء مهامه مع تحمل مسؤولية جميع أفعاله خاصة الجزائية، وهو ما يؤكد على أهمية هذا البحث والتي استهدفت: "**المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري**" .

نلخص إلى أن محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات كما اصطلح عليه في القانون التجاري أو مدقق الحسابات في بعض الكتب، هو شخص طبيعي المتمثل في الإنسان وهو المراجع كشخص، أو شخص معنوي والمتمثل في شركات المراجعة والمخول له بقوة القانون أن يمارس مهنة المراجعة بعد توفر الشروط اللازمة لمزاولة المهنة الخاصة بمراجعة الحسابات للمؤسسة، حيث يقوم بمراجعة ومراقبة حساباتها ووضعيتها المالية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية والأنظمة وكذا القانون الأساسي للشركة، فهو يعتبر جهاز مستقل صاحب مهنة حرة، كما يؤدي مهمة قانونية تحت وجه الإلزام متحملا كل النتائج المترتبة عن مباشرته لها.

الملاحظ على هذه المهمة أنها تتعلق بتحقيق المصلحة العامة، تنتهي مهمته بإعداد تقرير، حيث يكشف هذا الأخير عن كل التحقيقات والأدلة التي يتحصل عليها كما يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة للوفاء بالمسؤولية المهنية الواقعة على عاتقه، وفي حالة إخلاله بالتزاماته يتعرض لمساءلة تأديبية، مدنية وجزائية.

فقد ألقى المشرع الجزائري على محافظ الحسابات لدى ممارسة مهامه مسؤولية جنائية في حال الإخلال بالتزاماته القانونية، وذلك لضمان السير الحسن للشركة والحفاظ على المصالح التي يحميها القانون.

المسؤولية الجزائية فهي تقوم عند ارتكاب محافظ الحسابات جريمة تندرج في إطار القانون التجاري، أو قانون تنظيم مهنته 10-01 أو قانون العقوبات، وبصفة عامة في نطاق القانون الجنائي للأعمال، حيث تتوافر هذه المسؤولية على شكلين: قد تكون

انفرادية عندما يكون محافظ الحسابات الشرعي الفاعل الأصلي للجريمة، وقد تكون مشتركة عند مساهمته في الجرائم المرتكبة من قبل المسيرين، وتهدف هذه المسؤولية دائما إلى ردعه.

حيث تتحقق المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، عندما ترتكب جرائم من قبله وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره فيكون فاعل أصلي في جريمة التزوير في المحررات وجريمة النصب والاحتيال وكذا جريمة خيانة الأمانة، كما قد يكون مسئولا عندما يقع انتهاك للنصوص القانونية، من ذلك نصوص القانون المنظم للمهنة ومن أهم جرائم خاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات مثل جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات وجريمة انتحال صفة محافظة الحسابات، أما الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية تتمثل في: جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة وجريمة إفشاء السر المهني،وجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية.

كما قد يكون شريكا في الجريمة عندما يساهم أو يسهل ارتكاب الجريمة من خلال تصرفات أو سلوكات مادية ثانوية، والتي ليس من الضروري أن تكون من طبيعة إجرامية.

النتائج:

ضعف الرقابة الداخلية أدى غلى ظهور محافظ الحسابات الذي يعتبر هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي للشركة أو المؤسسة محل المراقبة، فهو أحد مكوناتها التي يراقب حساباتها ويتمتع بالاستقلالية في عمله، وتختلف تسميته بحسب كل تشريع مثل محافظ الحسابات، مندوب الحسابات، مراقب الحسابات، مدقق الحسابات، ومفوض المراقبة، كما يتمتع بعدة من الحقوق تقابلها جملة من الالتزامات عليه احترامها.

الخاتمة

تعتبر مهمة محافظ الحسابات دائمة ومستمرة، فهو يقوم بمهام عادية وأخرى استثنائية، فهو يقوم بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل الأتعاب، وإعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسستهم سواء كانت عادية أو خاصة مهمة تجبره على التصريح بالأعمال غير الشرعية التي عليها لوكيل الجمهورية، وباعتباره مراجع قانوني فإنه مقيد جدا في أداء مهامه من خلال شفافيته وحرصه.

تختص عدة جهات بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات وهي مجلس المحاسبة والمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة وكذلك المجلس الوطني للمحاسبة.

- تترتب عن أداء مهمة الرقابة التي يقوم بها أخطاء وأفعال منافية بالتالي فإن مسؤولية محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه تنقسم إلى ثلاث أشكال: تأديبية، مدنية وكذلك جزائية.

- المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات تشكل خطورة على الشركة او الهيئة محل مراقبته، لابد أن يرتكب محافظ الحسابات جريمة لوحده أو يشارك فيها مع شخص أخر، ففي الحالة الأولى يسمى فاعل أصلي وفي الحالة الثانية يسمى شريك في الجريمة وفي كلتا الحالتين يخضع لتسليط العقوبة عليه.

- فيكون محافظ الحسابات كفاعل أصلي عندما يرتكب الجريمة فتتحقق لديه عناصرها المادية والمعنوية المتعلقة بالقانون العام مثل: جريمة التزوير في المحررات، جريمة النصب والاحتيال، وجريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات، أو جرائم الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة لمحافظ الحسابات هي على نوعان: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات، وتتمثل في: جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات، جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات، أما الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية تقسم إلى ثلاث أنواع من الجرائم: جريمة إعطاء

معلومات كاذبة، جريمة إفشاء السر المهني، وجريمة عدم الكشف عن الفعال المجرمة لوكيل الجمهورية.

يكون محافظ الحسابات شريكا في الجريمة عندما يتعدد الفاعلون في الجريمة، حيث يكون له دور المشارك فيتعاون مع المدراء لارتكاب جريمة واحدة، فيكون في جريمة من جرائم الشركات أو أي مؤسسة يقوم بمراقبة حساباتها، طبقا لأحكام المادة 3/61 من قانون 10-01 والمادة 42 من ق.ع.ج، ويتحقق بالمعاونة للمدير التي تكون عن طريق الحسابات من طرفه، وتعتبر جرائمه عمدية بوصفه شريكا، لأنه يقدم عليها عن علم وإرادة حرة.

- بما أن المشرع الجزائري لم يصنف الجرائم إلى فاعل أصلي أو التي يؤتيها بوصفه شريكا، فإن الجرائم التي قد يكون فيها شريكا باستقرائنا نذكر منها على سبيل المثال: جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة، جريمة توزيع الأرباح الوهمية أو صورية للمساهمين، الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير.

التوصيات:

بعد ما تم تقديمه في بحثنا المتواضع يمكن أن تقدم بعض التوصيات المتمثلة فيما يلي:

- العمل على تطوير المعارف المهنية لمحافظي الحسابات من خلال تنظيم أيام دراسية وملتقيات للتعريف بمهنة محافظ الحسابات والدور الذي يقوم به في الشركة أو المؤسسة التي يعمل بها.

- نظرا لتشتت النصوص القانونية التي تتعلق بتنظيم هذه المهنة بين القانون 10-01 والقانون التجاري وكذلك قانون العقوبات يجب تجميع هذه النصوص في قانون واحد خاص بالمهنة.

- إعادة النظر في أحكام القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات فيما يتعلق بالجانب الإجرائي وتدعيمه بنصوص إجرائية خاصة بمتابعة محافظ الحسابات عند قيام المسؤولية ضده بأنواعها الثلاثة تأديبية، مدنية أو جزائية.

قائمة المصادر والمراجع

- القرآن الكريم.

أولا القوانين:

- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، القانون 20.15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق 30 ديسمبر 2015، ج ر 71 مؤرخة في 30 ديسمبر 2015.

- الأمر66-156، المؤرخ في18 صفر 1386 الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، القانون 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، والمتضمن قانون العقوبات، ج ر 37 المؤرخة في 22 يونيو 2016.

- القانون رقم 10-01، المؤرخ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42.

ثانيا: قائمة المراجع

1- الكتب:

- بن شيخ لحسين، مذكرات في القانون الجزائي الخاص، جرائم ضد الأشخاص جرائم ضد الأموال، أعمال تطبيقية، ط5، دار هومه، 2006.

- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط الأولى، دار البداية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن.

- سعود كايد، تدقيق الحسابات، زهران للنشر، الطبعة الأولى، 1432هـ 2012م.

- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المرجعة الدولية في مهنة المرجعة بالجزائر، الدار الجامعية، مصر، 2010.

- عبد الرحمان خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016-2017.

- عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون،محاسبة الشركات، ط01، ناشرون وموزعون، الأردن ،2013.

- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، ج01"الجريمة"، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية.

- محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،دار الكنوز المعرفة.

- محمد صبحي نجم، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ط06، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

- منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، د.ط، دار العلوم للنشر.

- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، الجزائر.

2- الأطروحات:

- بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي(دراسة ميدانية)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص: محاسبة، مراقبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، قسم العلوم المالية والمحاسبة، سنة مناقشة:2020-2021.

- فنيخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة الدكتوراه، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2011-2012

3- المجلات:

- أ.ثمار خديجة ،ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ..

- إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10 ، الجزء 02 ، 2017 .

- بن يحي علي ولعمور رميلة، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائري للتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية (الجزائر) المخبر، المجلد 13، العدد 1(2020).

- بوسماحة محمد، برباوي كمال، المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد 04،ديسمبر 2017،ص220.

- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، جامعة سطيف01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012.

- صحراوي نور الدين، المسؤولية لمدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019.

- عبار محمد، خلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد الثاني، ديسمبر 2015.

- لياس قلاب دبيح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الجديثة، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، مخبر التنمية الذاتية والحكم الراشد، جامعة قالمة، الجزائر، المجلد8 ، العدد 02 ، جوان 2021.

.

الفـــــهرس

الفهرس

العنـــــوان	الصفحة
شكر وعرفان	
قائمة المختصرات	
مقدمة	01
الفصل الأول: التأصيل القانوني لمهنة محافظ الحسابات	
تمهيد	08
المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات	09
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات	09
الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات	09
الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات	11
أولا: التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات	12
ثانيا: التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري)	12
ثالثا: التعيين من طرف أحد المساهمين	13
رابعا: عهدة المهمة	13
المطلب الثاني:شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات	13
الفرع الأول: شروط الخاصة بالشخص الطبيعي	13
أولا: حالات موانع تعيين محافظ الحسابات	14
ثانيا: حالات التنافي تعيين محافظ الحاسابات	15
الفرع الثاني: الشروط الخاصة بشخص المعنوي	15
المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات	17
المطلب الأول: مهام محافظ الحسابات	17
الفرع الأول: المهام العادية	17
أولا. الفحص	17
ثانيا- التحقيق (التحقق)	18
ثالثا. التقييم	19
رابعا- التقرير	19
خامسا:إبداء الرأي	19
سادسا: الاتصال بمدقق الحسابات السابق	19
الفرع الثاني: المهام الخاصة	19
المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات	20
الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات	20
الفرع الثاني: التزامات محافظ الحسابات	21
الفرع الثالث: الجهات المختصة بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات	22
أولا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين	22
ثانيا: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة المراجعة	23

الفهرس

ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة	24
خلاصة الفصل الأول	27
الفصل الثاني: أحكام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	
تمهيد	29
المبحث الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة	31
المطلب الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام	31
الفرع الأول: جريمة تزوير المحررات	32
أولا: أركان جريمة التزوير في المحررات	33
1. الركن المادي لجريمة تزوير المحررات	33
2. الركن المعنوي في التزوير	34
ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة التزوير في المحررات	34
الفرع الثاني: جريمة خيانة الأمانة	35
أولا : أركان جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات	35
1. الركن المادي لجريمة خيانة الأمانة	35
2. الركن المعنوي لجريمة خيانة الأمانة	36
ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات	36
الفرع الثالث: جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات	37
أولا: أركان جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات	37
1. الركن المادي لجريمة النصب والاحتيال	37
2. الركن المعنوي لجريمة النصب والاحتيال	39
ثانيا: العقوبات المقررة لجريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات	39
1. عقوبة النصب البسيط لمحافظ الحسابات	39
2. عقوبة النصب المشدد لمحافظ الحسابات	39
المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة	40
الفرع الأول: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات	40
أولا: جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات	40
1. أركان جريمة الممارسة غي الشرعية لمهنة محافظ الحسابات	41
أ. الركن المادي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات	41
ب . الركن المعنوي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات	41
2. العقوبات	42
أ. العقوبات البسيطة	42
ب . العقوبات المشددة	42
ثانيا: جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات	42
1. أركان جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات	42
2. العقوبات	43
أ . العقوبات المنصوص عليها في القانون العام	43

الفهرس

ب . العقوبات المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة	43
الفرع الثاني: الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية	44
أولا: جريمة إعطاء معلومات كاذبة	44
1. الركن المادي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة	44
2. الركن المعنوي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة	45
ثانيا: جريمة إفشاء السر المهني	45
1. الركن المادي لجريمة إفشاء السر المهني	45
2. الركن المعنوي لجريمة إفشاء السر المهني	46
3. العقوبات	46
ثالثا: جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية	47
1. أركان جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية	47
أ ـالركن المادي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية	47
ب ـالركن المعنوي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية	47
2. العقوبات	48
المبحث الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة	49
المطلب الأول: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات	49
الفرع الأول: الركن الشرعي للاشتراك	49
الفرع الثاني: الركن المادي	50
الفرع الثالث: الركن المعنوي	50
المطلب الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء	51
الفرع الأول: جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة	51
الفرع الثاني: جريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين	54
الفرع الثالث: الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير	56
خلاصة الفصل الثاني	61
الخاتمة	64
قائمة المصادر والمراجع	70
الملخص	

ملخص:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات مهمة جدا لما لها من أهمية بالغة بالنسبة للشركات ومختلف الهيئات الاقتصادية والتجارية الأخرى، وذلك من خلال كون محافظ الحسابات هو الجهاز المكلف بالرقابة على تلك الشركات والهيئات، وتكمن مهمته الأساسية وفقا لما جاء به المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، في التدقيق ومراجعة كل العمليات المالية في الشركة والمصادقة على صحتها.

تختص عدة جهات بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات وهي: مجلس المحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمحاسبة.

يكون محافظ الحسابات فاعل أصلي في الجريمة عندما يرتكب جريمة من جرائم القانون العام مثل جريمة التزوير في المحررات، جريمة خيانة الأمانة، جريمة النصب والاحتيال، كما يمكن أن يرتكب جريمة من جرائم القانون الخاص المنصوص عليها في القانون سابق الذكر فمنها ما هو متعلق بممارسة وظيفته ومنها ما هو متعلق بمهامه الرقابية.

يكون شريكا في الجريمة عندما يشترك مع المدراء في ارتكاب جريمة تمس بالهيئة أو الشركة محل المراقبة.

المصطلحات المفتاحية: محافظ الحسابات، المسؤولية الجزائية، فاعل أصلي، شريك في الجريمة.