جامعـــة 20 أوت 1955 سكيكـــدة

كليـــة الحقوق و العلوم السياسية

قس ـــم الحقـــوق

دور محافظ الحسابات في الشركات التجارية

مذكـــرة مكملة لنيـــل شهـــادة الماستـــر تخصص قانـــون الأعمـــال

مـن إعـــداد الطالب:

- بولعسـل محمـد

إشـــراف الأستاذ:

- بوشرك علي

لجنـــة المناقشـــة

د. بوالصلصال نـور الديـن رئيسا

أ. بوشرك علي مشرفا و مقررا

أ. بـن عجـمـيـة ميلـود منـاقشـا

دورة جوان 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه و تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل فهو القائل

" و لئن شكرتم لأزيدنكم"

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و العرفان و التقدير

للأستاذ بوالشرك علي الذي لم يبخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة

التي مكنتنا من إتمام هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة

و على مجهوداتهم و نصائحهم للأخطاء و النقائص

في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة

كما أتقدم بالشكر إلى موظفي جامعة التكوين المتواصل سكيكدة

على مساعدتهم

و أخص بالذكر الأستاذ الدكتور حركات محمد الأمين

و لكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد.

الإهداء

أهدي ثمرة عملي و جهدي

إلى

من جعل الله الجنة تحت أقدامها، و أقترن رضاها برضى الرحمان

و ارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

والدتي حفظها الله وبارك في عمرها

إلى من يسر لي طريق العلم و علمني حب العمل و الصبر و المثابرة

والدي حفظه الله و بارك في عمره

و إلى كل أفراد عائلتي

إلى زملائي في الدراسة تخصص قانون الأعمال دفعة 2015

و أخص بالذكر أمينة

و إلى كل من جمعتني بهم الدراسة

محمد

الفهرس

الفهرس

المحتـوى	رقم الصفحة
المقدمة	1-3
الفصل الأول: الإطار الوظيفي لمحافظ الحاسبات في الشركات التجارية.....	**04**
المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات في الشركات التجارية.....	04
المطلب الأول: أنواع مهام محافظ الحسابات	05
الفرع الأول: عمليات المراقبة الدائمة	05
أولا: فحص صحة الحسابات و إنتظامها	06
ثانيا: تقدير شروط إبرام الإتفاقيات المنظمة	07
ثالثا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون.....	07
الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات	08
أولا: المهام الخاصة بالإعلام	08
ثانيا: مهام خاصة متعلقة بالمراقبة	12
الفرع الثالث: المهام الإستثنائية	17
أولا: محافظ الحصص	18
ثانيا: محافظ الأقلية	20
المطلب الثاني: إجراءات ممارسة المهام	21
الفرع الأول: التعرف على الشركة وتكوين ملف حولها	21
أولا: التعرف على الشركة	22
ثانيا: تكوين ملف حول الشركة	22
الفرع الثاني: تقييم الرقابة الداخلية	24
أولا: نظام الرقابة الداخلية	24
ثانيا :علاقة الرقابة الداخلية بمحافظ الحسابات	24
الفرع الثالث: تقارير محافظ الحسابات	25
أولا: عناصر التقرير	25
ثانيا: معايير إعداد التقارير	26
ثالثا: جزاء تخلف التقارير	27

رابعا: أنواع التقارير	**28**
خامسا: أهمية تقارير محافظ الحسابات	**31**
المبحث الثاني: حقوق و واجبات محافظ الحسابات	**33**
المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات	**34**
الفرع الأول: الحقوق المتعلقة بالمهنة	**34**
أولا: حق الإطلاع	**34**
ثانيا: سلطة التحري	**35**
ثالثا: الحق في الإعلام	**37**
رابعا: الحق في الإستعانة بمعاونين	**38**
الفرع الثاني: حقوق متعلقة بمحافظ الحسابات	**38**
أولا: الحق في الأتعاب	**38**
ثانيا: الحق في قبول أو رفض التوكيل	**40**
ثالثا: الحق في مناقشة عزله	**40**
رابعا : حق الإستقالة	**40**
المطلب الثاني: واجبات محافظ الحسابات	**41**
الفرع الأول: الإلتزامات المتعلقة بممارسة المهنة	**41**
أولا: الإلتزام ببذل العناية	**41**
ثانيا: الإلتزام بعدم التدخل في التسيير	**42**
ثالثا: الإلتزام بالسر المهني	**43**
رابعا:الإلتزام بمسك المحاسبة والسجلات المحاسبية	**45**
خامسا: التزامات خاصة متعلقة بشركات المساهمة	**46**
الفرع الثاني: الالتزامات الشخصية لمحافظ الحسابات	**46**
أولا– الالتزام بالضمان	**47**
ثانيا– الإلتزام بالإشراف الشخصي على المعاونين :.....	**47**
ثالثا– الإلتزام بالاستقلالية والحياد	**48**
ملخص الفصل	**50**

الفصل الثاني: المسؤوليات المترتبة عن الإخلال بوظائفه.....	**51**
المبحث الأول: المسؤولية الجزائية	**52**
المطلب الأول: جرائم محافظ الحسابات	**52**
الفرع الأول: محافظ الحسابات فاعل أصلي للجريمة	**52**
أولا: الجرائم المتعلقة بحالات الملائمة القانونية	**53**
ثانيا: الجرائم المتعلقة بأداء وظيفته الرقابية	**57**
الفرع الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة	**64**
أولا: جريمة الاحتيال	**65**
ثانيا: جريمة خيانة الأمانة	**66**
المطلب الثاني: آثار المسؤولية الجزائية	**67**
الفرع الأول: مباشرة الدعوى العمومية	**68**
الفرع الثاني: إجراءات المتابعة	**69**
الفرع الثالث: تقادم الدعوى العمومية و علاقتها بالدعوى المدنية.....	**69**
المبحث الثاني: المسؤولية المدنية و التأديبية لمحافظ الحسابات.....	**71**
المطلب الأول: المسؤولية المدنية	**71**
الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات عن الأخطاء الشخصية.....	**72**
أولا: خطأ بفعل أو إهمال محافظ الحسابات	**73**
ثانيا: ضرر لحق بالشركة أو الغير	**74**
الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عن خطأ الغير	**76**
أولا: مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المساعدين و الخبير المحاسب و تابعيه...	**76**
ثانيا: مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المسيرين و القائمين بالإدارة.....	**78**
ثالثا: حالات الإعفاء من المسؤولية	**79**
الفرع الثالث: نظام الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات	**80**
أولا: أطراف الدعوى	**81**
ثانيا: الاختصاص القضائي	**83**
ثالثا: نتائج مباشرة الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات.....	**84**

المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	**85**
الفرع الأول: ماهية الخطأ التأديبي	**86**
أولا: مفهوم الخطأ التأديبي	**86**
ثانيا: أنواع الخطأ التأديبي	**87**
الفرع الثاني: المتابعة التأديبية	**89**
أولا: الإجراءات المتبعة	**89**
ثانيا: العقوبات التأديبية	**91**
ملخص الفصل	**93**
خاتمة	**94**
قائمة المراجع	**96**
الفهرس	

المقدمة

مقدمــة:

يتميز عصرنا الحالي ببروز ظاهرة المشروعات الكبرى في ممارسة النشاط الإقتصادي و تعاظم أهمية الشركات التجارية في مزاولة النشاط التجاري، فالشركات باعتبارها تجميعا لجهود الأفراد و مدخراتهم تمثل السبيل الأمثل لتطوير المجتمعات فهي تحقق ما يعجز الأفراد عن فعله.

و بتطور النظام الاقتصادي و ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة أمكن من تجميع رؤوس أموال ضخمة من صغار المستثمرين لإقامة شركات أموال كشكل جديد للوحدات الإنتاجية و الاقتصادية كما ترتب على هذا المبدأ القانوني انفصال الملكية – ملكية المساهمين– عن أجهزة الإدارة و التسيير حيث تنازلت جماعة المساهمين عن حقها في الإشراف على مباشرة نشاط الإدارة في الشركات لعدد من المديرين يجمعهم مجلس الإدارة.

و قد تدخل المشرع في جميع الدول بتنظيم العلاقات القانونية بين المساهمين الذين تجمعهم الجمعية العامة و أعضاء مجلس الإدارة و ذلك لتحديد حقوق وواجبات و مسؤوليات كل من الطرفين، و التنظيم السابق لهذه العلاقات لم يكن كافيا لحماية المساهمين و الحفاظ على حقوقهم و تقييم تصرفات مجلس الإدارة رغم الصلاحيات الممنوحة لهم في أداء مهمة الرقابة و الإشراف على أجهزة الإدارة بحق الإطلاع على وثائق الشركة و مستنداتها و دفاترها و حق التصويت على القرارات المعروضة على الجمعية العامة في كل ما يتعلق بنشاط و حياة الشركة.

كما كشف الواقع العملي عن ضعف الرقابة نظرا لكثرة عدد المساهمين و عدم حرصهم على حضور اجتماعات الجمعية العامة من جهة ،و كذا نقص الخبرة و الكفاءة لدى معظم هؤلاء في مجال الأعمال و الاقتصاد خاصة و أن تسيير مثل هذه الشركات يتطلب كفاءات غير عادية نظرا لتعقد و صعوبة القواعد المعتمدة في التسيير، ضف إلى ذلك عدم امتلاك معظم المساهمين الوقت اللازم للإشراف و الرقابة على إدارة هذه الشركات، و رغم أن المشرع أقر رقابة داخلية خاصة متمثلة في مجلس المراقبة الذي يعتبر هيئة رقابية بحثه مهمتها الرقابة الدائمة على الشركة، حيث يتمتع هذا المجلس بسلطات و إجراءات الرقابة التي يراها لازمة و

ضرورية و له حق الإطلاع على مختلف الوثائق و القوائم المالية الضرورية للقيام بمهمته إضافة للرقابة المالية على حسابات الميزانية و الاستغلال و التقارير السنوية و توزيع الأرباح و غيرها.

إلا أن هذه الرقابة لم تكن فعالة بسبب نقص الخبرة بالنواحي المالية و المحاسبية و التقنية التي تتطلبها، فظهرت الحاجة إلى خدمات الرقابة الخارجية المؤهلة علميا و عمليا و المستقلة عن الشركة.

حيث ألزم المشرع الجزائري تعيين محافظ حسابات في بعض الشركات التجارية الذي يعتبر ضروري بحكم وظائفه المتعددة و صلاحياته الواسعة كما رتب مسؤوليات جزائية في حالة عدم تعيينه أو عدم تمكينه من أداء وظائفه.

و بناء على ما تقدم فإن الإشكالية التي سنعالج بها الموضوع تتمحور حول:

هل افلح المشرع في توسيع صلاحيات المحافظ وفي رصد نظام رادع يجعله يمتثل لمهامه ؟

و قد واجهتنا جملة من الصعوبات في دراسة هذا الموضوع أهمها قلة المراجع القانونية المتخصصة إذ أن معظم المراجع المتوفرة تناولت الموضوع في شكل جزئيات، و أغلب الدراسات المتخصصة في مهنة محافظ الحسابات تقنية محاسبية قام بها باحثون مختصون في المجال المالي و المحاسبي، إضافة إلى ذلك قلة الأحكام و الاجتهادات القضائية المتعلقة بمحافظ الحسابات.

و مراعاة لطبيعة البحث و الإلمام أكثر بجوانب الموضوع فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي الوصفي لسرد كل ما يتعلق بمحافظ الحسابات بناءا على نصوص القانون التجاري و القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و كذا الاستعانة بالقانون 91-08 الملغى.

و تجدر الإشارة إلا أن الدراسة ارتكزت حول شركات المساهمة باعتبارها أهم شركات الأموال.

و على هذا الأساس قسمنا الموضوع إلى فصلين:

الفصل الأول: الإطار الوظيفي لمحافظ الحسابات

الفصل الثاني: المسؤوليات المترتبة عن الإخلال بوظائفه.

الفصل الأول

الإطار الوظيفي لمحافظ الحسابات في الشركات التجارية

تأخذ الرقابة على الشركات أشكالا مختلفة، فقد تكون رقابة داخلية من قبل الشركاء المساهمين أنفسهم، أو جهات متخصصة كالمدقق الداخلي للحسابات،وقد تكون هذه الرقابة خارجية يقوم بها مدقق حسابات خارجي.

وهكذا تتنوع الرقابة وتتعدد بإختلاف أساليبها وطرق القيام بها فبعضها إلزامي بنص القانون، وبعضها يمكن أن يكون إختياريا يترك للشركاء أو المساهمين تقديره تبعا لحاجة المشروع أو الشركة لهذه الرقابة[1].

فكيفية ممارسة أعمال الرقابة على إدارة الشركات يختلف من بلد إلى آخر فمن التشريعات من يخضعها لهيئة تسمى مجلس الرقابة، ومن التشريعات التي توكل هذه المهمة لمحافظ الحسابات، كالتشريع الفرنسي والجزائري، كما أن دورهم لا يقتصر على مهمة الرقابة بل يمتد إلى تقديم النصائح و المشورات و إكتشاف الأخطاء و المخالفات وممارسة الرقابة على مدى تطبيق القوانين[2].

ولأن مهام و وظائف محافظ الحسابات متعددة ومتنوعة، فإننا سنتناول في هذا الفصل مهام وإجراءات محافظ الحسابات في (المبحث الأول)، ثم نعرج على الصلاحيات والحقوق التي زود بها و الإلتزامات التي يجب التقيد بها في (المبحث الثاني).[3]

1 – أحمد عبد اللطيف غطاشة، الشركات التجارية، دراسة تحليلية، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،1999، ص79.

2 – كسال سامية، دور محافظ الحسابات في الشركات التجارية ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 16-2013/04/17 ، ص01.

المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات في الشركات التجارية

نظرا لعدم اهتمام المساهمين بأمور المراقبة لإدارة الشركة، وحضور إجتماعات الجمعية العامة و إقتصار دورهم على جني الأرباح السنوية فقط في حال وجودها، كما أن الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات من أهم الأدوار داخل الشركة، لأنه القائم بتقدير المركز المالي للشركة[1]، على هذا الأساس ألزم المشرع تعيين محافظي حسابات في بعض الشركات التجارية[2]، لتوفرهم على المؤهلات العلمية والعملية خصوصا في أعمال المحاسبة والمراجعة.

لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لمختلف أنواع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، (المطلب الأول) ثم نتطرق لمختلف الإجراءات المتبعة من طرفه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أنواع مهام محافظ الحسابات

تتعدد المهام التي يمارسها محافظ الحسابات أثناء نشاط الشركات التجارية لهذا سندرس في هذا المطلب بيان عمليا ت المراقبة الدائمة (الفرع الأول)ثم نتطرق إلى المهام الخاصة(الفرع الثاني) ونعرج بعد ذلك إلى المهام الإستثنائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: عمليات المراقبة الدائمة

نصت عليها المادة **715** مكرر **4** من القانون التجاري بقولها « تتمثل مهمتهم الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية وفي مراقبة

1 – محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، ط1، دار الفكر والقانون، د ب ن, 2012، ص222.

2 – يتم تعيين محافظ حاسبات أو أكثر من طرف الجمعية العامة للمساهمين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و عند الاقتضاء من طرف المحكمة في شركات المساهمة و شركات ذات المسؤولية المحدودة و التوصية بالأسهم أما باقي الشركات فترك أمر تعينها اختياريا.

إنتظام 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 والموازنة وصحة ذالك».

أولا: فحص صحة الحسابات وإنتظامها

يشهد محافظ الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة [1]، وعلى هذا الأساس فإنه يقوم بمراجعة جميع العمليات وجميع الوثائق، كما يمكنه أن يكتفي بإنتقاء بعض الملفات أو بعض العمليات ودراستها بتأن وتعمق قبل أن يحرر تقريره السنوي الذي يدون فيه كل ملاحظاته التي جمعها عبر دراسته لمختلف الملفات[2].

كما يمكنه من خلال دراسته للعمليات ولطريقة تسجيلها بالوثائق الحسابية, حيث يتمكن المحافظ من مراقبة مدى إحترام المسيرين للمبادئ العامة المطبّقة على طرق مسك المحاسبة والأعراف التي تخضع لها مهنة المحاسبة، وخاصة منها مبدأ المطابقة للحقيقة ومبدأ ثبات الطرق المحاسبية ومبدأ تسجيل الأملاك بقيمتها الحقيقية[3].

وفي سبيل تحقيق غرضه قد يستعين، بنظام المراقبة الداخلية الخاص بالشركة أثناء عملية المراجعة أو إذا إرتكن إلى الحسابات المقدمة إليه بعد أن يجري عليها كل الإختبارات اللازمة التي يقدر ضرورتها، للتأكد من صحة البيانات الواردة بالدفاتر والسجلات والتأكد من مطابقتها للمستندات[4].

أما بالنسبة للحسابات المدعمة فيقوم المحافظ بالمصادقة على صحة و إنتظام الحسابات بعمليات المراقبة المستقلة، دون إعادة المراقبة التي قام بها زملاؤه، طبقا لنص

1 – نسرين حشيش، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر , بسكرة ، 2006 ،ص 34.

2 – أحمد الورفلي، توزيع أرباح الشركات التجارية، د ط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص91.

3 – المرجع نفسه، ص91.

4 – على سيد قاسم، مراقب الحسابات– دراسة قانونية مقارنة لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة– د ط، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص145.

المادة **24** من القانون **10-01** كما يحق له أن يطلب من القائمين أن يحوزو ا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة هذا ما جاءت به المادة **32** من القانون **10-01** السالف الذكر.

ثانيا: تقدير شروط إبرام الإتفاقيات المنظمة

من المسائل القانونية التي يراقب صحتها محافظ الحسابات تلك الإتفاقات التي تجري بين الشركة وأحد أعضاء مجلس الإدارة، ما إذا كانت الجمعية العامة قد رخصت بها،وما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة قد تحصلوا من الشركة بأي طريقة كانت على قرض أو حساب جار مكشوف لمصلحتهم أو على كفالة أو تكفل بسندات تجارية تجاه الغير، أو لم يكن أعضاء مجلس الإدارة قد إشتركوا في إدارة شركة مشابهة لشركتهم بدون الحصول على ترخيص من الجمعية العامة[1] .

وإدراكا من المشرع الجزائري لخطورة تلك الإتفاقات التي تبرم بين الشركة وأحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد أعضاء مجلس المراقبة، فقد منع من عقد هذه الإتفاقات إلا بعد إستئذان الجمعية العامة مسبقا وبعد تقرير محافظ الحسابات [2]، كما فرض المشرع الجزائري على محافظي الحسابات تقديم تقرير خاص للجمعية العامة بخصوص هذه الإتفاقات المعقودة[3].

ثالثا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون

إن الغالبية العظمى من المساهمين يفتقرون إلى الخبرات الفنية والكفاءة التي تمكنهم من الحكم وتقدير أهمية القرارات التي اتخذها مجلس الإدارة وآثارها على السياسة العامة في

1 – إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الشركة المغفلة المساهمة، ج 11، ط1، منشورات الحلبي، لبنان، 2009، ص268.

2 – المادة 628 من المرسوم التشريعي، 93-08 ، المؤرخ في 25 أفريل 1993، ج ر، المؤرخ في 27 أفريل 1993، ع 27 المعدل والمتمم للأمر 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.

3- المادة 25، من القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، مرجع سابق.

الشركة، كما أنهم يفتقدون عموما إلى الخبرات المحاسبية التي تمكنهم من معرفة البيانات التي ترد في ميزانية الشركة أو دفتر الجرد، إذ يلاحظ أن هذه البيانات تتسم بالغموض مما يجعل إستخلاص المعلومات الوافية عنها من قبل المساهمين أمرا عسيرا في الغالب [1]، لذلك كان من الطبيعي أن يراقب محافظ الحسابات الدفاتر والمراسلات وغيرها من الوثائق المحاسبية التي تقدم للمساهمين.

وهذا ما تؤكده المادة **23** من القانون **10-01** المنظم للمهن الثلاث بنصها «يطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية... يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص».

كما نص عليها كذلك المشرع التجاري بإلزامه التدقيق في صحة المعلومات من طرف محافظ الحسابات في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة[2].

الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات

بالإضافة للمهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فقد أوكل إليه المشرع الجزائري مجموعة من المهام الخاصة متعلقة بالإعلام وأخرى متعلقة بمراقبة نشاط الشركة.

أولا: المهام الخاصة بالإعلام

فإعلام المساهمين يتم أساسا بإطلاعهم على مجموعة من الوثائق تبين النتائج التي تتضمن معلومات كافية عن حياة الشركة وتكوينها ونشاطها خلال فترة زمنية معينة والتي عادة ما تكون سنة مالية، إضافة إلى ذلك فإن هذه الوثائق تبين النتائج التي تحصلت عليها الشركة والتي يمكن أخذها كمعيار لتقييم مدى نجاح سياسة التسيير والإدارة التي ينتهجها جهازها الإداري[3].

---

1 – فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008 ص 233 .

2 – المادة 715 مكرر4 من المرسوم التشريعي93-08، مرجع سابق.

3 – خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الأخوة منتوري، قسنطينة ،2008،2009، ص12.

ولهذا يلتزم محافظي الحسابات بإحاطة المساهمين ببعض الوقائع التي لها تأثير على الحياة الاجتماعية للشركة، سواء تلك المتعلقة بالتعاقدات المبرمة ين الشركة وأحد مسيريها أو فيما يتعلق بأجور المسيرين أو التعديلات التي تطرأ على تقديم الحساب.

1 – الإعلام المتعلق بالاتفاقات المبرمة بين الشركة و أحد مسيريها

إن الاتفاقات المبرمة بين الشركة و مسيريها تشكل خطرا على الشركة، فقد يستغل المسير وضعيته في الشركة من أجل الإستفادة من مزايا تضر بالشركة، ولكن هذا لا يعني أن هاته الإتفاقات ممنوعة فهي مسموح بها كقاعدة عامة، ولكن تخضع لقواعد خاصة حتى يتأكد المساهمون أن التوازن قد أحترم وعليه فالمحافظ يعلم المساهمين بالظروف التي تم فيها الاتفاق، فهو يراقب النظامية وليس مدى الملائمة التي يتركها للجمعية العامة، أما بالنسبة للأشخاص المعنيين[1] بهذه التدابير فبالنسبة للشركات التي يديرها مجلس الإدارة نصت عليها المادة **628** ق تجاري, حيث يخضع كل إتفاق بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء بصفة مباشرة وغير مباشرة، إلى تدابير خاصة، ويكون الأمر كذلك في الإتفاقات التي تبرم بين شركة المساهمة ومؤسسة أخرى إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا.

و بالنسبة للشركات التي يديرها مجلس المديرين، فإنه وفقا للمادة **670-672** قانون تجاري فإن تلك الاتفاقات تخضع لأحكام خاصة، كما تخضع لهذه الأحكام الإتفاقات التي تتم بين الشركة وشركة أخرى يكون أحد القائمين بالإدارة أو المراقبة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو مديرا أو قائما بالإدارة.

وبخصوص أنواع الاتفاقيات المعنية فإن النصوص القانونية تميز بين ثلاث أصناف من الإتفاقات، صنف أول باطل بطلان مطلق لأنه يسبب أخطار جسيمة للشركة كالإقتراض من الشركة أو جعلها كفيلا أو ضامنا إحتياطيا لالتزاماتهم الشخصية تجاه الغير، أما الصنف الثاني من الاتفاقات فتخضع إلى شروط خاصة فإبرامها ليس ممنوع [2]، أما الصنف الثالث

1 – قادري عبد المجيد، دور محافظ الحسابات في مراقبة الشركات التجارية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار, عنابة، 2001،ص86.

2 – قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 87.

من الاتفاقات العادية وهي مباحة لا تخضع لأي ترخيص إذا منحت بنفس الطريقة و الظروف التي تمنح بها للغير وتتعلق بعمليات الشركة مع زبائنها مثل البيع والشراء الداخليين في نشاط الشركة.

2- إعلام خاص بتغيير وتعديل تقديم الحساب:

نصت عليه المادة **715** مكرر **10**من القانون التجاري بقولها «يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي...

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

إذا بما أن نتائج النشاط تقيم عن طريق مقارنتها بالحسابات المصادق عليها في السنوات السابقة وبما أن أشكال هذه المستندات وطرق إعدادها تتغير والجمعية العامة حرة في الترخيص للتعديلات بشرط العلم بها، إذا فالجمعية لا ترتكز إلا على الحسابات المعدة بطريقة سليمة[1].

3- إعلام خاص بالأجور:

من بين الوثائق التي تعرض أيضا على المساهمين للإطلاع عليها، قبل إنعقاد الجمعيات العامة هي الوثيقة التي تبين المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوب الحسابات للأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر.

ومهما كان عدد الأشخاص المعنيين، فإن المشرع لم يحددهم ولم يبين صفاتهم ولكنه وضع معيارا لمعرفتهم وهو أن أجرهم هو الأعلى، كما لم يحدد المشرع معنى كلمة أجر فهذه الكلمة تكتسي عمليا أشكالا متعددة ومتنوعة ولها عدة مفاهيم، فمثلا في مجال شركات

1 – بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة،مذكرة بحث لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة ، 2010-2011، ص75.

المساهمة فإن الأجور، ولاسيما أجور المسيرين والقائمين بالإدارة [1]، في العادة ما يحددها نظام الشركة، كما يحدد مكافأة أعضاء مجلس الإدارة إما براتب ثابت أو بنسبة من الأرباح[2].

ونظرا لإمكانية إستغلال مسيري الشركة والقائمين بإدارتها للسلطات الممنوحة لهم، لفرض أجور وإمتيازات مبالغ فيها فإن القانون جعل رقابة لهذه الأجور وإصدار تقرير خاص، هذا ما نص عليه المشرع التجاري في المادة **680** وكذلك نص عليه من خلال المادة **25** من القانون **10-01** المتعلق بالمهن الثلاث.

4- الكشف عن الأخطاء والمخالفات المطلع عليها أثناء المراقبة:

فمحافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال التدليسية التي راقبها، أو أطلع عليها أثناء ممارسة مهامه كالتعسف في إستعمال أموال الشركة أو تقديم ميزانية غير صحيحة، وبما أن المحافظ مجبر على التبليغ عن الأفعال لا عن الأشخاص، ويعود للسلطات القضائية بعد ذلك الاختصاص في الكشف عن المرتكبين ومساعديهم وشركائهم، لذلك فهو مكلف بكشف الأفعال التدليسية حتى ولو توفي مرتكبها لأنه لا يعود له تقييم تقادم الدعوى العمومية خصوصا في حالة وجود معاونين[3].

على هذا الأساس ألزم المشرع الجزائري من خلال المادة **715** مكرر **13** إطلاع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلع عليها المحافظ أثناء ممارسة مهامه، ويقع تحت العقوبات الجزائية في حالة عدم تبليغه بهذه الوقائع، حسب ما جاء في المادة **830** قانون تجاري السالف الذكر، رغم هذه المادة لم تحدد بدقة درجة مخالفات عدم التبليغ التي علم بها وترك تقديرها لمحافظ الحسابات.

5- إعلام المسيرين:

1 – خلفاوي عبد الباقي، مرجع سابق، ص ص 25،26.

2 – محمد فريد العريني، هاني محمد دويدار، مبادئ القانون التجاري والبحري، د ط، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 2003، ص 206.

3 – قادري عبد المجيد ، مرجع سابق، ص90.

لم يتطرق المشرع الجزائري لهذه المهمة في القانون **91-08** الملغى، لكنه تدارك الأمر ونص عليه في القانون الجديد المنظم للمهنة **10-01** بقوله «... يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه, ...»

كما نص المشرع الفرنسي بأنه يجب على محافظ الحسابات إعلام المديرين بجميع المراقبات والتحقيقات التي قام بها وكذلك إعلامهم بكل الوثائق المحاسبية التي يجب تقديمها، كما أن محافظي الحسابات ملزمون بوضع كافة المعلومات الضرورية المتعلقة بالعمليات الغير المنتظمة أو الغير الصحيحة التي كشفوها أثناء مهامهم[1].

ثانيا: مهام خاصة متعلقة بالمراقبة

إلى جانب المهام المتعلقة بالإعلام كما رأينا سابقا، فقد خص المشرع محافظ الحسابات بمهام أخرى تتعلق بمراقبة الحياة الإجتماعية طيلة فترة نشاط الشركة.

1 -مراقبة السير القانوني للحياة الاجتماعية للشركة:

لا توجد مادة صريحة تعبر عن هذه المراقبة، لكن إذا كان القانون يمنح للمحافظ مهمة مراقبة الحسابات، فإن فحصه للحسابات يقوده إلى تفحص والبحث والتحري في الحسابات القانونية للشركة [2]، وأثناء قيامه بهذه المراقبة عليه الحرص على بعض الأمور وعلى وجه الخصوص نذكر ما يلي :

أ -المساواة بين المساهمين:

فالمساواة لا تتعلق بالقيمة الإسمية للسهم فقط بقدر ما تتعلق بالحقوق والواجبات التي تمنحها الأسهم للمساهمين في الشركة [3] ، فمحافظ الحسابات يجب عليه التأكد من أن المساواة بين المساهمين قد أحترمت، هذا ما جاءت به المادة 712 ف1ق تجاري بنصها «... غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين».

---

1 – بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 75.

2 – قادري عبد الحميد، مرجع سابق، ص 91.

3 – نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط3 , ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص187.

ب أسهم الضمان:

يقصد بأسهم الضمان تلك الأسهم التي يتطلبها المشرع في عضو مجلس إدارة شركة المساهمة والتي تمنع من التصرف فيها طوال عضوية الشخص في مجلس الإدارة كضمان لمسؤوليته عن الأخطاء التي قد يرتكبها أثناء إدارته للشركة [1]، فالقانون التجاري قد فرض على هيئات، التسيير سواء مجلس الإدارة حسب المادة 619، أو مجلس المراقبة حسب المادة 659 أسهم الضمان الخاصة بتسييرهم كما لا يجوز التصرف فيها و يجب حيازتها يوم التعيين فمحافظ الحسابات يشير في تقريره الموجه للجمعية العامة لأي خرق لأحكام المواد السابقة.

ج توزيع الأرباح:

فالغرض من الشركة هو تحقيق الأرباح وتوزيعها على المساهمين وغيرهم من ذوي الحقوق، و تعتبر قابلة للتوزيع إذا كانت صافية، و ناتجة عن العمليات التي باشرتها الشركة خلال السنة المالية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق تلك الأرباح[2]. فمن مهام محافظ الحسابات السهر على إحترام الأحكام الخاصة بتوزيع الأرباح والتي نظمها المشرع الجزائري بالمواد من 723 حتى المادة 726 من القانون التجاري.

2 -مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية:

قد يحدث خلال حياة الشركة أن تتغير الظروف والأوضاع الإقتصادية التي نشأت في ظلها تغيرا يحتم لها بتغيير نظامها الأساسي حتى لا ينفصل عن الواقع الإقتصادي الذي تعمل الشركة في ظله[3]. ويقع على محافظ الحسابات واجب مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية حيث يلزمه القانون بتقديم تقرير خاص في حالات محددة.

1 – فتاحي محمد، حرية تداول الأسهم في شركة المساهمة في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، د ط، دار الخلدونية، الجزائر، 2013، ص250.

2 – مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دط، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2008، ص ص321،322.

3 – محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، د ط ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2012، ص363.

أ -حالة زيادة رأس المال:

قد تبتدأ الشركة برأس مال بسيط ثم تأخذ أعمالها في النمو والاتساع فتلمس الحاجة إلى زيادة رأس مالها، وعلى العكس من ذلك فقد تسوء أحوال الشركة بحيث لا توجد الموارد الكافية لمواجهة حاجياتها فتقرر زيادة رأس المال أو تصاب بخسائر فتزيد رأس مالها لكي تعيد إلى الدائنين كامل ضمانهم[1]. وقد نص المشرع الجزائري من خلال المادة 687 ق. تجاري، على زيادة رأس المال، الذي يتم إما بإصدار أسهم جديدة أو بإضافة قيمة إسمية للأسهم الموجودة، فزيادة رأس المال تأخذ أشكالا متعددة وبشروط محددة حسب ما جاء في المواد 689، 697، 699، 700، فكل أشكال زيادة رأس المال يكون خاضع لقرار الجمعية العامة الغير عادية، وهذا بالإستناد إلى تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول العملية، كما أن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير خاص يقدم إلى الجمعية العامة يوضح فيه ما إذا تم إحترام القواعد القانونية للشكل الذي أختير لزيادة رأس المال هذا ما جاءت به المادتين 697، 699 سالفتي الذكر.

ب تخفيض رأس مال الشركة:

حيث تلجأ الشركة إلى هذا التدبير عندما تلاحظ أن رأس مالها المحدد في قانونها الأساسي يزيد عن حاجات نشاطها فترى تخفيضه تلافيا لتعطيل جزء منه بدون مبرر ومن جهة أخرى قد تمنى الشركة بخسائر تؤدي إلى نقصان رأس مالها [2]، ويعود قرار التخفيض من صلاحية الجمعية العامة الغير العادية حسب ما تنص عليه المادة 712 قانون تجاري، كما يعود لمحافظ الحسابات مراقبة مشروع التخفيض حماية لمبدأ المساواة بين المساهمين وحفاظا على مصالحهم.

ت تحويل الشركة:

1 – مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص 334.

2 – إلياس ناصيف، موسوعة الوسيط في قانون التجارة، الشركات التجارية، ج 2، د ط، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان،2008، ص418.

أثناء نشاط الشركة قد تصادفها صعوبات خاصة، مما يفرض عليها أن تتحول إلى شركة من نوع آخر، فتحويل شركة المساهمة إلى شركة تضامن يتطلب موافقة كل الشركاء، أما تحويلها إلى شركة توصية بالأسهم أو توصية بسيطة فيخضع إلى شروط القانون الأساسي و بموافقة كل الشركاء الذين يقبلون أن يصبحوا شركاء متضامنين[1]. وعليه فقرار التحويل يتخذ بناء على تقرير مندوبي الحسابات حسب نص المادة 715 مكرر 16.

ث -إندماج الشركة:

وهو ضم شركتين أو أكثر قائمتين على وجه قانوني في شركة واحدة بعد موافقة شركاء الشركة المندمجة [2]، حيث يقوم محافظ الحسابات بمراقبة مدى إحترام الأحكام الخاصة بإندماج الشركات و إنفصالها والمنصوص عليها في المواد 749، 762 قانون تجاري.

ج -تصفية الشركة :

وهي كافة العمليات اللازمة لتحديد صافي الأموال الذي يوزع بين الشركاء عن طريق القسمة [3]، فمهمة محافظ الحسابات تستمر أثناء تصفية الشركة حيث بإمكانه الترخيص بإحالة كل أو جزء من مال الشركة إلى شخص كانت له صفة شريك متضامن أو عضو في هيئة التسيير، هذا ما تنص عليه المادة 770 ق. تجاري.

ح -إصدار قيم منقولة :

فبالنسبة لشركات المساهمة يمكنها إصدار قيم منقولة بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة، فمحافظ الحسابات يعد تقريرا خاصا

1 – عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، د ط، دار المعرفة، الجزائر، د س ن، ص 283.

2 – إلياس ناصيف، الشركات التجارية، ط1،منشورات البحر المتوسط، لبنان، 1982، ص 403.

3 – أحمد محمد محرز، الشركات التجارية، ط3، منشأة المعارف، الإسكندرية،2004،ص 248.

بهاته العمليات تستند عليه الجمعية العامة الغير عادية للترخيص بهذا الإصدار حسب ما تنص عليه المواد 715 مكرر 116 و715 مكرر 126 من القانون التجاري.

3 -إستدعاء الجمعية العامة(مهمة الإنابة):

من حق محافظ الحسابات حضور إجتماعات الجمعية العامة، لكن في حالة تقاعس الهيئات المؤهلة قانونا عن القيام بإستدعاء الجمعية العامة بإهمال، أو تعمدت ذلك وكانت الحالة مستعجلة فعلى محافظ الحسابات أن يقوم بنفسه بإستدعائها حسب ما جاء في نص المادة 715 مكرر 11 ق تجاري.

4 -مهمة الإنذار:

جاءت بها أحكام القانون الفرنسي 84-148 المؤرخ في 01 مارس 1984 المتعلق بالوقاية والتسوية الودية لصعوبات المؤسسات والذي تم تعديله هو كذلك بالقانون رقم 94-475 المؤرخ في 10 جويلية 1994 حيث أعطت لمحافظ الحسابات الحق بالشروع في إجراءات الإنذار عندما يستنتج وقائع أو تصرفات أو إجراءات من طبيعتها تهديد مواصلة نشاط الشركة[1].

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فنقل هذه الفكرة في المادة 28ف3 من القانون 91-08 الملغى بالقانون 10-01 الجديد حيث خصت المادة 23ف4 من القانون السالف الذكر« يعلم المسيرون والجمعية العامة أو هيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة».

و عليه فإن محافظ الحسابات ملزم بالشروع في إنذار المسيرين عندما يستنتج وجود وقائع أو تصرفات من طبيعتها تهديد مواصلة نشاط الشركة.

وتبرز هذه المهمة في نقطتين أساسيتين فالأولى تتعلق بتحديد الواقعة التي من طبيعتها أن تعرض إستمرارية نشاط الشركة للخطر، وقد تركت لتقدير المحافظ، والثانية تتعلق بالإجراءات و الخطوات الأولى التي يقوم بها المحافظ أن يلقي الضوء على ظروف الواقعة التي يقدر خطورتها على مستقبل الشركة وأسبابها، وفي حالة عدم إستجابة إدارة الشركة يقوم المحافظ بإعداد تقرير عن الواقعة التي تهدد إستمرارية نشاط الشركة ويقدمه للمساهمين[2].

1- Philippe Merle, Droit commercial, sociétés commerciales,8 ed.DALLOZ,2001,p 547.

2 - علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 186.

الفرع الثالث: المهام الإستثنائية

إلى جانب المهام الأساسية لمحافظ الحسابات من الممكن له أن يكلف بمهام إستثنائية تتجاوز الدور العادي له تتطلب وكالة خاصة, تقدمها له الشركة لأن مثل هذه الأعمال تتطلب معرفة جيدة بالشركة ونشاطها.

ومن بين هذه المهام يتعين محافظ الحسابات كمحافظ حصص وكخبير لحماية الأقلية.

أولا: محافظ الحصص

أثناء تأسيس الشركات خصوصا شركات الأموال يمكن طرح أسهم عينية ولأن الحصة العينة يجب تقديمها مباشرة عند التأسيس فإنها تقوم مقام النقود[1].

ومحافظ الحصص هو الجهة التي أوكل إليها المشرع مهمة تحديد القيمة المسندة للمساهمة العينية في بعض الشركات[2].

1 – مفهوم الحصة العينية :

الحصص العينية هي الحصص التي تتألف من أموال غير النقود كالعقارات والأموال المنقولة والحقوق المعنوية القابلة للتقدير وتقدم للشركة إما على سبيل التمليك أو على سبيل

1 – نادية فضيل، مرجع سابق، ص 168.

2 – محمد فال الحسن ولد أمين، المساهمات العينية في الشركات التجارية، دراسة مقارنة,ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 2009، ص 44.

الإنتفاع كما لا يجوز للشركة قبل إكتمال تأسيسها أن تبيع الحصص العينية المقدمة لها, إلا بعد إنتهاء تأسيسها[1].

2 – تعيين محافظ الحصص:

يمكن تعيين محافظ الحسابات كمحافظ الحصص حسب ما جاء في المادة 13 من القانون 10-01 « يمكن أن يعين ... محافظ الحسابات بصفة محافظي الحصص طبقا لأحكام القانون التجاري...».

وتختلف طريقة تعيينه سواء بإختلاف طريقة التأسيس أو بإختلاف الأوضاع القانونية كزيادة رأس المال أو الإدماج وغيرها، كما يخضع لأحكام التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 وكذا المواد 64 وما يليها من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث حتى يؤدي مهامه بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية.

3 – تقييم الحصص العينية :

المشرع الجزائري لم يوضح طريقة وكيفية التقييم ولا حتى الوسائل المستعملة في تقدير الحصص العينية وعليه فإن محافظ الحسابات يتمتع بحرية واسعة في إختيار أفضل مناهج التقدير والتي تعتبر فنية أكثر منها قانونية[2].

4 – تقرير محافظ الحصص:

حيث يعتبر التقرير النتيجة النهائية لتقييم الحصص العينية وتختلف الإجراءات حسب كل حالة.

- **في حالة لجوء الشركة للإدخار العلني :**

1- إلياس ناصيف، موسوعة الوسيط في قانون التجارة، ج2، مرجع سابق، ص 227.

2 – قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 105.

فإن محافظ الحصص عند إنتهائه من إعداد تقريره المتعلق بتقدير الحصص العينية يقوم بإيداعه مع القانون الأساسي للشركة بالمركز الوطني للسجل التجاري ثم يقوم بوضعه بمقر الشركة تحت تصرف المكتتبين في أسهمها.

أما المصادقة على التقييم فمن صلاحية الجمعية العامة التأسيسية ويجوز لها تخفيضها كما أنه يشترط موافقة مقدمي الحصص العينية على هذا التقرير وعند عدم الموافقة على التقرير تعد الشركة غير مؤسسة هذا ما نصت عليه المادة 601 فقرة 2،3،4 ق تجاري.

- **في حالة عدم لجوء الشركة للإدخار العلني:**

هنا يجب على محافظ الحصص أن يعد تقريرا خاص ويتم إلحاقه بالقانون الأساسي تحت مسؤوليته ويضعه تحت تصرف المساهمين في الآجال المحددة حسب ما تنص عليه المادتين 607،608 ق تجاري.

- **في حالة زيادة رأس مال الشركة:**

في هذه الحالة فإن محافظ الحصص يعد تقريره ويقدمه قبل 08 أيام من إنعقاد الجمعية العامة العادية ويضعه تحت تصرف المساهمين فعند الموافقة على التقرير تتحقق الزيادة في رأس المال,أما في حالة تخفيض تقييم الحصة يجب أن تكون المصادقة صريحة إلا إذا كانت الزيادة غير محققة هذا ما جاءت به المادة 701 فقرة 2،3،4 ق تجاري.

- **حالة الإدماج أو الإنفصال:**

يقدم محافظ الحصص تقريره الخاص يوضح فيه بأن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل قيمة الزيادة في رأس مال الشركة المدمجة أو مبلغ رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإندماج وينطبق نفس الأمر عند الإنفصال هذا ما نظمته المادة 753 قانون السالف الذكر.

كما أن تقييم وتقرير محافظ الحصص يقع تحت مسؤوليته كما أنه يقع تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 807 ق تجاري و التي تنص على « يعاقب بالسجن من سنه إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط... الأشخاص الذين منحوا غشّا حصة عينية أعلى من قيمتها الحقيقية ».

ثانيا: محافظ الأقلية

ترجع فكرة حماية الأقلية إلى القانون الفرنسي، لسنة 1966 أثناء إقتراح ومناقشة بعض البرلمانيين لأن يكون للمساهمين الذين يشكلون أقلية، الحق في طلب تعيين محافظ خاص بهم, ولم يجد هذا الإقتراح صدى فكل ما كرسه قانون 1966 هو حق الأقلية في رد محافظ الحسابات وفق شروط معينة و هذا ما نصت عليه المادة 225[1] من القانون أعلاه .

فحسب ما جاء في المادة 226 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 السالف الذكر يتم تعيين خبير الأقلية بطلب من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل العشر في رأس مال الشركة، حيث أن محكمة النقض الفرنسية رفضت طلب مجموعة من المساهمين لتعيين خبير للقيام بتقييم مجموعة من العمليات مع شركة أخرى لأنهم لا يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة في قرارها الصادر بتاريخ 1973/12/10[2].

وقد عدد الفقيه" YGU YON " المواضيع التي من الممكن أن تكون محل تعيين لخبير الأقلية.

-تفحص العلاقة الموجودة بين شركتين لفترة 04 سنوات.

-البحث في شروط المستفيد من الهبات وتقرير زيادة رأسمال لأنها متعلقة بالعلاقات المالية بين الشركات من نفس المجموعة.

-تحديد المبلغ المحدد للمسيرين.

-الأرباح الإجتماعية المرحلة ضمن الإحتياطات.

-مراقبة العديد من العمليات متعلقة بالتسيير، حساب القيمة المضافة، التحقق من وجود ديون، التحقق من صحة تسديد غير مستحقة[3].

1 – قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص108.

2 – بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 85.

3 – قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 109.

-أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم ينص على خبير الأقلية سواء في القانون التجاري أم في القانون 91-08 الملغى ولا حتى في القانون 10-01 الجديد لأي نوع من الشركات التجارية.

المطلب الثاني: إجراءات ممارسة المهام

حتى يستطيع محافظ الحسابات القيام بمهامه الرقابية لدى الشركة يجب عليه إتباع قواعد معينة وفق إجراءات محددة للوصول إلى نتائج منظمة ودقيقة، فالبيانات المالية التي يقوم بمراجعتها ويشهد عل صحتها و إنتظامها والنتائج المتوصل إليها تخدم عدة أطراف داخلية وخارجية عن الشركة وعلى هذا الأساس نتطرق إلى التعرف على الشركة وتكوين ملف حولها (الفرع الأول) ثم نأتي إلى إجراءات تقييم الرقابة الداخلية (الفرع الثاني) ونعرج بعدها إلى إعداد التقرير(الفرع الثالث) .

الفرع الأول: التعرف على الشركة وتكوين ملف حولها

حتى يتأكد المحافظ من إنتظام السجلات المحاسبية من ناحية وأمانة القوائم المالية من ناحية أخرى[1], يتوجب عليه التعرف على الشركة أولا ثم يكون ملف حولها ثانيا.

أولا: التعرف على الشركة

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على علم بنشاط الشركة وإدارتها وأن يولي عناية خاصة بالخدمات المالية والمحاسبية للشركة، فمهما كانت تجربته و كفاءته فإنه لا يستطيع إعداد تقريره، إذا لم يجمع مؤشرات ومعلومات في هذه المرحلة لجهله بالحقائق التقنية والتجارية والقانونية حول الشركة المراقبة[2].

1 – محمد أحمد قليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، د ط، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، د س ن ، ص24.

2 – لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة من حالة الإستبيان مذكرة ضمن رسالة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر, باتنة ، 2008،2009، ص53.

ولهذا يقوم بالتعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح كما يستطيع أن يجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه لمهمته، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها[1].

كما يجب على المحافظ الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالشركة وتتمحور هذه المعلومات في:

-نشاطات الشركة, تنظيمها العام ,الأسواق التي تشغلها.

-الهيكل القانوني للشركة.

-التنظيم الإداري والمحاسبي للشركة.

-التنظيم المعلوماتي للشركة[2].

فكلما تعمق في التعرف على الشركة إزداد فهمه لأحداث المشروع وأحوال الشركة التي سيتعرض لها عند بدء عمليات المراجعة والفحص[3].

ثانيا: تكوين ملف حول الشركة

نظرا لطبيعة مهام محافظ الحسابات الدائمة داخل الشركة، فقد يفرض عليه مسك ملفين أو مستندين أساسيين, حتى يستطيع من إتباع طريقة مراقبة محددة ويتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.

كما يجب أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل، و الإحتفاظ وتوفير إذا إقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت، الوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

كما يستطيع من خلال ملفاته الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين, وتتمثل هاته الملفات في:

---

1 – محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات– من النظرية إلى التطبيق– د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س ن، ص46.

2 – بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص67.

3 – محمد أحمد قليل، مرجع سابق، ص 29.

1 -الملف الدائم: يستعمل هذا الملف طيلة مدة التوكيل، حيث يتمحور هذا الملف حول: -العموميات الخاصة بالشركة المراقبة الداخلية.

-المعلومات المحاسبية و المالية .

-معلومات قانونية ضريبية و إجتماعية.

-الخصائص الاقتصادية.

-معلومات حول الإعلام الآلي.

2 -الملف السنوي: يتضمن هذا الملف العناصر المرتبطة بالمهمة خلال سنة، يشتمل هذا الملف على:

-تنظيم وتخطيط المهمة.

-تقييم المراقبة الداخلية.

-مراقبة الحسابات السنوية.

-المراقبات الخاصة أو الشرعية.

-المراجعة العامة[1].

كما يجب الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة 10سنوات إبتداءا من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة[2].

الفرع الثاني: تقييم الرقابة الداخلية

نتطرق في هذا الفرع إلى نظام الرقابة الداخلية، أولا وعلاقته بمحافظ الحسابات،ثانيا.

أولا: نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية وخاصة المحاسبة الجيدة تعتبر شكلا من أشكال الأدلة والبراهين في حالة التأكد من تطبيقها الفعلي[3]، فمن خلالها يتم توفير بعض الأدلة وبالطبع فإنه كلما

1- علي معطى الله ، حسينة شريخ، عن المهن الحرة، مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، دار هومة، ط1، الجزائر،2006، ص ص111،112و116.

2 - المادة 40 من القانون 10-01، المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

3- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، 2009، الأردن، ص157.

كان هناك هيكلا فعالا للرقابة الداخلية كلما كان من الممكن الإعتماد على ما يقدمه من معلومات وأدلة إثبات بدرجة أكبر مما لو كان هيكلا ضعيفا أو به جوانب قصور[1].

وهكذا فإذا أراد محافظ الحسابات الإعتماد على نظام المراقبة الداخلي بالشركة أثناء عملية المراجعة فيجب عليه التأكد من أنه ينفد بشكل جيد, بقصد التحقق من صحة البيانات الواردة بالدفاتر والسجلات والتأكد من مطابقتها للمستندات[2].

ثانيا :علاقة الرقابة الداخلية بمحافظ الحسابات

فمحافظ الحسابات يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية المستعمل لدى المشروع أو الشركة موضوع التدقيق والذي يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمله، وهي أيضا المرتكز الذي يركن إليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وفي تحديد نسب الإختبارات والعينات فكلما كان نظام الرقابة قويا ومتماسكا زاد إعتماد المحافظ على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيف كلما لجأ إلى زيادة حجم العينة [3] ، فأعمال الرقابة الداخلية الممارسة من طرف محافظ الحسابات تدور حول العمليات التي تقام مع الزبائن و أخرى التي تقام مع الممولين، كما تشمل مراقبة الأجور والأعباء الإجتماعية,والمستحقات الخاصة بالإدارات و مصلحة الضرائب و أخرى متعلقة بخزينة الشركة [4]، ويرجع إعتماد محافظ الحسابات على نظام الرقابة الداخلية إلى إمكانيته المحدودة ماديا بالنظر إلى عدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها[5].

الفرع الثالث: تقارير محافظ الحسابات

1 – وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة– شرح وتحليل– د ط، دار التعليم الجامعي، 2010، الإسكندرية، ص ص 27، 28.

2 – محمد مصطفى عبد الصادق، مرجع سابق، ص235.

3 – خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، الأردن، ص190.

4 – بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 67، 68.

2–علي معطى الله، حسينة شريخ، مرجع سابق، ص 146.

تنتهي مهمة كل محافظ حسابات عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، لذا سنعالج هذا الفرع بالتطرق إلى عناصر التقرير،أولا ثم معايير إعداد التقارير، ثانيا بعدها جزاء تخلف التقارير، ثالثا ثم نعرج إلى أنواع التقارير ،رابعا وأخيرا أهمية تقارير محافظ الحسابات.

أولا: عناصر التقرير

يوجه تقرير محافظ الحسابات عادة إلى المساهمين وأصحاب الحصص أو الشركاء أو المدراء أو إلى أعضاء مجلس الإدارة التي تمت مراجعة قوائمها بناءا على تكليف من الجمعية العامة ورغم أن مختلف التشريعات لم تنص على العناصر الواجب توفرها في تقرير محافظ الحسابات إلا أنه يمكن إستخلاص أغلبها من نص المادة 106من قانون الشركات المصري حيث تتمثل هذه العناصر فيما يلي :

1 -عنوان التقارير:

يجب أن يعنون التقرير بعبارة تقرير محافظ الحسابات لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المحافظين الآخرين الذين يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني الذي يلتزم بها محافظ الحسابات.

2 -تاريخ التقارير:

حيث يؤرخ التقرير بتاريخ يوم إكمال عملية المراجعة،لأنه يوضح لمستخدميه بأن محافظ الحسابات قد أخذ بعين الإعتبار الأحداث التي من شأنها التأثير على القوائم المالية, والهدف من تحديد التاريخ بدقة هو تحديد مسؤولية المحافظ عن مراجعة العمليات التي تمت بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير[1].

3 -توقيع محافظ الحسابات :

1 – عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج 1، د ط، الدار الجامعية،الإسكندرية، د س ن، ص171.

حيث يجب التوقيع بإمضائه الشخصي، كما لا يجوز إستخدام الأختام، فإذا تعدد محافظوا الحسابات الذين شاركوا في إعداد التقرير وجب أن يمهر كل منهم بإمضائهم الشخصي تقريرهم المشترك[1] .

كما يجب مراعاة بعض العناصر الأساسية في التقرير والتي تعتبر كبيانات ضرورية نذكر على سبيل المثال:

-الجهة المقدمة إليها التقرير.

-إسم الشركة.

-تحديد الفترة الزمنية التي يتناولها التقرير، وهي السنة المالية للشركة[2].

ثانيا: معايير إعداد التقارير

تنتهي مهمة كل محافظ حسابات عقب عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلوا من مجموعة من الضوابط والمعايير التي يجب على محافظ الحسابات أخذها بعين الإعتبار وتتمثل في:

-مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

-كفاية الإفصاح المحاسبي و ملائمته.

-إبداء الرأي في القوائم المالية[3].

ونظرا لأهمية هذه المعايير بالنسبة لتقارير محافظ الحسابات فقد نظمت بموجب المرسوم التنفيذي الذي يهدف إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل و كذا الأطراف المعنية[1].

1 – علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص205.

2 – علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص205.

3 –محمد أمين مازون, التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية, رسالة ماجستير, كلية العلوم الإقتصادية, جامعة الجزائر, 2011, ص 25.

أما بالنسبة لمحتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه فهي محددة بموجب قرار عن الوزير المكلف بالمالية[2].

ثالثا: جزاء تخلف التقارير

المشرع الجزائري ألزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير عام للجمعية العامة و كذا تقارير خاصة في الحالات المنصوص عليها قانونا لكنه لم يوضح جزاء تخلف هذه التقارير بخصوص قرارات الجمعية العامة.

في حالة إتخاذ الجمعية العامة للشركة قرارها في إحدى الحالات التي يتعين فيها تقديم تقرير من محافظ الحسابات دون مراعاة لهذا الإجراء كأن تعتمد الميزانية مثلا دون أن يكون هناك تقرير من محافظ الحسابات أو كان هذا التقرير مقدما من محافظ الحسابات لم يعين وفقا للأوضاع التي نص عليها القانون أو لم تتوافر فيها الشروط التي إستلزمها القانون لضمان كفائته وحياده فإن قرار الجمعية العامة في هذه الحالة يقع باطلا إعمالا لنص المادة 15 الفقرة 1من المادة 173 والمادة 222 قانون الشركات الفرنسي[3] .

رابعا: أنواع التقارير

يتحدد نوع التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات للجمعية العامة للمساهمين بحسب طبيعة المهام التي يقوم بها، ويميز القضاء في فرنسا بين مهمتين أساسيتين لمحافظ الحسابات الأولى الرقابية ويقدم عند تنفيذها تقريره العام والثانية إعلامية ويعد بمناسبتها تقارير خاصة[4].

1 - التقرير العام :

يعد محافظ الحسابات هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وإنتظامية القوائم المالية في مجملها، جدول حسابات النتائج والملاحق حسب ما جاء به القانون المتعلق بالنظام

---

1 - المادة 1من المرسوم التنفيذي, رقم 11-202, المؤرخ في 26- ماي-2011, يحدد معايير التقارير و أشكال إرسالها, ج ر,1-أوت-2011 ,ع 30.

2 - المادة 2 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 , يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات,ج ر, المؤرخة في 30 أفريل 2014,ع24.

3 - علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص225.

4- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص97.

المحاسبي المالي و المتضمن المحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه [1]، كما يستطيع محافظ الحسابات أن يرفض من خلاله للشهادة على صحة القوائم المالية وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على المعلومات التالية:

- التذكير بطريقة تعيينه.
- تحديد الشركة والسنة المالية محل المراجعة.
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة ويجب أن تكون ملحقة بتقارير مع تأشيرة المراجعة مع الإشارة إلى إحترام الإجراءات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة.
- الشهادة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- الشهادة على الحسابات السنوية والامتناع عن تقديم الشهادة بمبررات[2].

ووفقا لما جرى عليه العرف في الممارس ة المهنية فيمكن لمحافظ الحسابات إصدار 03 أنواع من التقارير العامة وهي التقرير النظيف, التقرير المصحوب بتحفظات و التقرير السلبي.

أ-التقرير النظيف:

يطلق على التقرير النظيف إسم المطلق أو التقرير بدون تحفظات ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة وتبين المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها[3].

فعندما يفحص محافظ الحسابات دفاتر الشركة ومستنداتها ويراجع ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر ويحقق في موجوداتها وإلتزاماتها ويجد أنها تعبر بوضوح عن حقيقة ومدى إنتظامية الحسابات ويتأكد من عدم وجود مخالفات لأحكام القانون أو لنظام الشركة الأساسي فإنه يصدر هذا التقرير الذي يبدي فيه رضاه عن النتائج التي توصل إليها

1 – المادة1 من قانون 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر , مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ع74.

2 – لقليطي الأخضر، مرجع سابق، ص115.

3 – حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008،2009، ص78.

ويثبت فيه رأيه بأن الشركة تمسك حسابات منتظمة وأن ميزانيتها تعبر بوضوح عن حقيقة مركزها المالي، كما أن حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن نتائج نشاط الشركة خلال السنة المالية المنتهية[1].

ب-التقرير المصحوب بتحفظات:

في بعض الأحيان لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يصدر تقرير نظيف فعندما يلاحظ أن بعض عناصر الميزانية لا تعبر بصورة صحيحة عن مضمونها، كالمبالغة مثلا في تقدير الإستهلاكات أو مخصصات الديون أو أن بعض دفاتر الشركة غير منتظمة أو بعض القيود غير واضحة في حساب الأرباح والخسائر و لا يوجد هناك إختلافا بين البيانات التي وردت في تقرير مجلس الإدارة وبين ما هو ثابت في دفاتر الشركة و لا يوجد مخالفات لأحكام القانون أو القانون الأساسي للشركة قد وقعت, فعليه أن يضمن تقريره بالتحفظات المناسبة، ويجب أن يثبت بوضوح وبعبارات صريحة هذه التحفظات، فلا يكفي أن يعبر عنها بعبارات عامة أو مقتضبة أو غامضة فهذه التحفظات الواردة في التقرير تنبه المساهمين إلى بعض العناصر المنتقدة في ميزانية الشركة, كما يجب أن ترد هذه التحفظات في صلب التقرير المقدم إلى الجمعية العامة فلا يكتفي أن تدرج في تقرير آخر مستقل يرفع إلى مجلس الإدارة وليس للجمعية العامة للشركة[2].

ومن بين الحالات التي يمكن لمحافظ الحسابات إعطاء رأي تحفظي حالة الخلاف مع الإدارة حول الإفصاح ويحدث هذا في حالة اختلاف محافظ الحسابات مع الإدارة حول سياسة الشركة، فيما يتعلق بالإفصاح الرسمي أو الإفصاحات المتممة وكانت غير كافية ورأى أنه لا يستدعي ابداء رأي معاكس[3].

ج-التقرير السلبي:

1 – علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص200.

2 – المرجع نفسه ، ص ص200،201.

3 – عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص192.

هو الحل الذي لا يلجأ إليه محافظ الحسابات إلا إذا تبين له أن عدد وجسامة المخالفات التي إكتشفها لا تقدم كل الضمانات للإشهاد بالنظامية والصحة وهذا النوع من التقارير له أثار وخيمة على الشركة بصفة عامة وعلى المسيرين بصفة خاصة و لا يمكن أن تكون هاته الحالة إلا إذا كنّا أمام وضعيات خطيرة مثلا:

-وجود عوائق لا يمكن تجاوزها عند المراقبة.

-وجود تعارض وتناقض في الحالة المالية السنوية.

-الرفض المطلق للمسيرين، القيام بإجراء التعديلات على بعض الحسابات.

أمام جسامة هذا الإجراء فإن المشرع ألزم محافظ الحسابات بتقديم التبريرات القانونية الكافية لتبرير شهادته وهو مسؤول عن رفضه لأن هذا معناه عدم التنفيذ الإختياري للمهمة[1].

2- التقارير الخاصة:

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير التي يلتزم بها محافظ الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر إلتزامه هو القانون المباشر فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل الشركة لإجرائها وتسمى هذه التقارير بهذا الإسم لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون كما أنها تقدم مستقلة عن التقرير العام[2].

ومن أمثلتها في التشريع الجزائري هناك تقارير خاصة عن الإتّفاقيات المنظمة، تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية, تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات وكذا الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمسيرين[3].

أما بالنسبة إلى كيفيات تسليم هذه التقارير فتتم قبل 15 يوم من إنعقاد إجتماع الجمعية العامة العادية والغير عادية أو هيئة التداول مقابل وصل إستلام [1], وبخصوص

1 – قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص83.

2 – محمد مصطفى عبد الصادق، مرجع سابق، ص240.

3 – المادة 25 من القانون10،01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

الجهات التي يرفع إليها التقرير فهناك بعض التقارير ترفع إلى الجمعية العامة العادية كحالة القيام بإجراءات التحذير أو حالة إصدار السندات، كما أنه توجد حالات يرفع فيها محافظ الحسابات تقاريره إلى الجمعية العامة الغير عادية في حالات معينة كزيادة أو تخفيض رأس المال أو حالة إندماج الشركة المساهمة[2].

وفي البنوك والمؤسسات المالية يقوم محافظ الحسابات بالإضافة إلى الجمعية العامة العادية والغير عادية برفع تقاريره إلى محافظ بنك الجزائر وأن يسلم هذا التقرير في أجل أربع أشهر إبتداء من قفل السنة المالية[3].

خامسا: أهمية تقارير محافظ الحسابات

إن أهمية محافظ الحسابات تتجسد في تقاريره التي يحتاج إليها المساهمين [4]، وباقي الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة المالية للمشروع أو الشركة وهم محافظ الحسابات نفسه, المتعاملين في سوق المال و إدارة الشركة و المنظمات المساهمين بدرجة كبيرة.

أ-أهمية التقرير لمحافظ الحسابات:

إن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة، فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه للتكليف بمراجعة حسابات الشركة، وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير و عرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه، مما سيؤثر

---

1 – المادة 2من القرار، المؤرخ 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،ج ر، المؤرخة في 30 أفريل 2014. ع24.

2 – علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ص209،216.

3 – المادة 101 من الأمر 03-11، مؤرخ في 26 أوت 2003، يتعلق بالنقد والقرض، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-04، مؤرخ في 26 أوت 2010 ، ج ر , مؤرخة في 01-09-2010، ع50.

4 – عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص09.

إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا و إقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته[1].

ب- المتعاملين في سوق المال:

إن من أهداف البيانات المالية هو تقديم معلومات حول المركز المالي والتغيرات التي تطرأ عليه بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في إتخاد القرارات الإقتصادية ويشمل مختلف مستعملي البيانات من المستثمرين والمقرضين والموردين والعملاء وغيرهم [2]، ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في عديد القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلتها منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالإستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة.....إلخ[3].

ج-إدارة الشركة:

تقرير محافظ الحسابات يهم كذلك إدارة الشركة لأنه يضمن لمديري الشركة الحصول على البيانات الصحيحة والمؤكدة التي يتوقف عليها اتخاذ القرار المناسب، فالمحاسبة أصبحت أداة فعالة من أدوات الإدارة الحديثة للمشروعات الإقتصادية ومحافظ الحسابات أصبح على صلة مباشرة ومستمرة بالشركة يستطيع أن يساهم في نجاح الشركة وزيادة ربحيتها[4].

د-المنظمات المهنية:

لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية، كالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالعمل المستمر وتتابع إلتزام المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه، ولحسم ما قد يطرأ من مشاكل، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا على ضمان إستمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين[5].

---

1 – عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص164.

2 – حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص61.

3 – عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص166.

4 – محمد مصطفى عبد الصادق، مرجع سابق، ص229.

5 – عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص166.

هـ-المساهمين:

تقرير محافظ الحسابات يحمي المساهمين الذين قد لا تأهلهم ثقافتهم المالية والإقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها، أو قد لا يتوفر لهم القدر الكافي لممارستها[1].

المبحث الثاني: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

بالنظر إلى نشاط الشركات الضخم خصوصا شركات المساهمة والتي تتميز إدارتها بالتعقيد، وتأسيسا على ذلك كان لا بد من خلق جهاز رقابي لضمان عدم إنحراف الإدارة وحماية المساهمين[2].

وحتى يقوم هدا الجهاز و المتمثل في محافظ الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو في شكل شركة محافظة حسابات [3]. بإعمال الرقابة الدائمة وممارسة مهامه فقد زوده المشرع بجملة من الحقوق والصلاحيات المتنوعة وفرض عليه مجموعة من الإلتزامات المتعددة، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى هذه الحقوق (المطلب الأول) ثم نتناول مختلف الإلتزامات (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات

كي يقوم محافظ الحسابات بوظيفته الفنية على أحسن حال خوله القانون[4], مجموعة من الحقوق و الصلاحيات المتعددة طيلة مدة توكيله لذلك سنحاول في هذا المطلب بيان الحقوق المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات (الفرع الأول) ثم نعرج إلى الحقوق الشخصية المتعلقة بمحافظ الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الحقوق المتعلقة بالمهنة

نتعرض في هذا الفرع إلى حق الإطلاع أولا, ثم سلطة التحري ثانيا ثم الحق في الإعلام، ثالثا وأخيرا نعرج إلى الحق في الإستعانة بمعاونين.

---

1 – محمد مصطفى عبد الصادق، المرجع السابق، ص228.

4– على البارودي، محمد السيد الفقي، القانون التجاري – الأعمال التجارية – التجار– الأموال التجارية– الشركات التجارية– عمليات البنوك – الأوراق التجارية– د ط ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د س ن، ص 438

3– المادة 12 من القانون 10–01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

4– أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، ط 3 ، منشأة المعارف , الإسكندرية، 2004، ص570.

أولا: حق الإطلاع

لمحافظ الحسابات في كل وقت حق الإطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته[1].

وله كذلك أن يحقق في موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين أن يمكّن من أداء مهمته وفي حالة عدم تمكينه من أداء واجباته عليه إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة إن لم يقم مجلس الإدارة بتيسير مهمته[2].

وعلى هذا الأساس فقد أعطى المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات حق الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية ومختلف دفاتر الشركة وكذا الموازنات، المراسلات و المحاضر كما وسع المشرع من سلطة الإطلاع على أية وثيقة تابعة للشركة محل المراقبة.

وفي سبيل أداء مهمته يمكنه طلب أية وثيقة من الأجهزة المؤهلة للحصول في مقر الشركة على المعلومات المتعلقة بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها[3].

كما نص المشرع على هذا الحق من خلال المادة 35 من القانون 91-08 الملغى التي تتيح بدورها إمكانية الإطلاع على وثائق الشركة دون نقلها.

ثانيا: سلطة التحري

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل, لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية [4]، وقد نصت عليها المادة 35من القانون

1- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، ط1، دار الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009، ص329 .

2- محمد مصطفى عبد الصادق، مرجع سابق، ص225 .

3- المادة 31من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

4- حكيمة مناعى، مرجع سابق، ص46.

91-08 المذكورة سابقا "... ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة ".

ويمارس المحافظ هذه السلطة إما قبل الشركة الخاضعة لرقابته أو قبل الشركات التي له علاقة معها[1].

1- سلطة التحري قبل الشركة المراقبة:

المشرع أعطى لمحافظ الحسابات سلطة التحري قبل الشركة المراقبة هذا ما نصت عليه المادة 31من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث ومن أجل ذلك أرغم المشرع الجزائري مسيري شركة المساهمة على إعطاء محافظ الحسابات كافة الوثائق التي يراها ضرورية لأداء مهمته تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها في المادة 831من القانون التجاري, بنصها على ما يلي: " يعاقب بالسجن... أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم...".

2- سلطة التحري قبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة المراقبة:

مثل ما يتمتع به محافظ الحسابات بسلطات التحري والتقصي قبل الشركة المراقبة فإنه يتمتع بنفس السلطات ولكن_ وفق شروط محددة_ قبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقبة أسهما, هذا ما نصت عليه المادة 36من القانون 91-08 والتي تقابلها المادة 229-3من القانون الفرنسي 537-66, فمحافظ الحسابات يتمتع بنفس سلطات التحري والتقصي قبل فروع الشركة أو الشركة الأم[2]، هذا ما نصت عليه المادة 29من قانون 91-08 " عندما تعد شركة أو... حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أيضا أن الحسابات صحيحة وذلك بناء على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تمتلك فيها الشركة أسهما ".

تقابلها المادة 32من القانون الجديد 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 53.

2- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 47.

3- سلطة التحري قبل الغير:

نص عليها المشرع الفرنسي في المادة 229من قانون الشركات، حيث بإستطاعة محافظ الحسابات الحصول على المعلومات التي يراها مناسبة لإتمام مهامه لدى الغير الذي قام بعمليات لحساب الشركة بتوفر مجموعة من الشروط[1].

- أن يكون الشخص قد قام بعمليات لحساب الشركة، وليس الذي أبرم عقد مع الشركة مثل الممونين, كالبنكي أو موثق الشركة.

- لا يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب الإطلاع على الوثائق،العقود و المستندات مهما كانت نوعيتها المتواجدة لدى الغير حتى وإن كانت تتعلق بالشركة المساهمة.

- الغير الذي يمتلك المعلومات لا يمكنه الإحتجاج تجاه المحافظ بالسر المهني ويرفض الرد على الأسئلة والإستفسارات[2].

وعلى الرغم من أهمية هذه السلطة إلا أننا نجد أن المشرع الجزائري لم ينص عليها مع أنها تدخل ضمن مهامه والتي من شأنها مساعدته في تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن وضعية الشركة[3].

ثالثا: الحق في الإعلام

لمحافظ الحسابات الحق في الإعلام والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة التي يراقبها، لاسيما تلك المتعلقة بمهامه فقد يسعى مسيرو الشركة والقائمون بإدارتها حتى لا يمارس مندوب الحسابات رقابته على بعض العمليات التي قام بها هؤلاء والتي قد تؤدي إلى الكشف عن مخالفات و تجاوزات إلى الإنتقاص من حقه في الإعلام ، ولهذا فإن القانون قد ضمن تلقي مندوب الحسابات للمعلومات اللازمة من خلال عدة وسائل وآليات فيدعى مندوب الحسابات وبشكل إلزامي لإجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين التي يتم فيها قفل حسابات السنة المالية المنتهية ، وذلك حتى يكونوا على علم بالطريقة والأسلوب الذي تم

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 55.

2- قادري عبد المجيد، المرجع السابق، ص 48.

3- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 55.

وضع هذه الحسابات وفقه مع إمكانية طلب توضيحات وشروحات من المسيرين حول كل ما يتعلق بهذه الحسابات[1].

وفي سبيل تمكين محافظ الحسابات من حقه في الإعلام نص المشرع الجزائري في القانون التجاري على ذلك في المادة 715مكرر12 "يتم إستدعاء مندوبي الحسابات ل... وكذا جمعيات المساهمين".

كما أن المشرع التجاري حدد عقوبات جزائية تتراوح ما بين الغرامة 20.000دج إلى 200.000دج وعقوبة الحبس من 06 أشهر إلى سنتين أو بإحدى هاتين العقوبتين رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على إستدعاء مندوبي الحسابات إلى إجتماعات جمعية المساهمين[2].

رابعا: الحق في الإستعانة بمعاونين

لا يستطيع محافظ الحسابات لوحده الإطلاع على جميع ما يجري في الشركة ومراقبتها بكل دقة لذلك فإن القانون أجاز له الإستعانة بمعاونين كخبير مهني آخر أثناء ممارسة مهامهم وهذا على حسابهم وتحت مسؤوليتهم[3].

المشرع الفرنسي نص على هذا الحق في المادة 229من قانون 1966 حيث ترخص هذه المادة لمحافظ الحسابات الإستعانة بمعاونين لأداء مهامه أي شخص يراه مناسبا من رجال القانون أو الخبراء المحاسبين سواء بصفة دائمة حيث يكون في مكتبه فريق عمل أو بصفة إستثنائية عندما تستدعي الضرورة ذلك، هؤلاء الأعوان يتمتعون بنفس سلطات المحافظ في التحري والإطلاع على الوثائق والمستندات ويمثلونه ويتصرفون تحت إسمه في

1- خلفاوي عبد الباقي، مرجع سابق، ص ص 80، 81.

2- المادة 828من المرسوم التشريعي 93-08 , مرجع سابق.

3- المادة 42من القانون 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، المؤرخة في 01 ماي 1991، ع 20.

حدود المهام الملقاة على عاتقهم وهذا الإعتماد يفسره حجم المهمة الملقاة على عاتقهم، كما أن هؤلاء المعاونين ملزمين بالسر المهني كما هو الحال بالنسبة لمحافظ الحسابات[1].

الفرع الثاني: حقوق متعلقة بمحافظ الحسابات

وهي تلك الحقوق التي تتصل مباشرة بمحافظ الحسابات ونتطرق إليها في هذا الفرع بدراستنا للحق في الأتعاب أولا, ثم الحق في قبول أو رفض التوكيل ثانيا، الحق في مناقشة عزله ثالثا، حق الاستقالة رابعا.

أولا: الحق في الأتعاب

القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب هو الجهة التي قامت بالتعيين على أنه في شركات الأموال وخصوصا شركات المساهمة فهذا الحق منوط بالجمعية العامة للمساهمين أصلا إذ تتحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة عند صدور قرار بتعيين المحافظ[2].

وبهذا الخصوص وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك هامشا أو مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب و التي تؤثر على إستقلاليته وهذا حسب ما جاءت به المادة 37من القانون 10-01 الجديد بقولها: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله بإستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته, ولا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية ".

وهناك عدة أمور بجب على المحافظ أخدها بعين الإعتبار عند تحديد أتعاب مهمته وهي الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

- عدد المساعدين الذين سيقومون بمهمة المراجعة.
- حجم الشركة الخاضعة للمراجعة.
- مدى صعوبة المهمة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- سمعة الشركة محل المراجعة وقدرتها على دفع الأتعاب.

1- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 49.

2- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 444.

– حجم مكتب المراجعة وشهرته.

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة أن أتعاب محافظ الحسابات تتحدد حسب عدة مؤشرات من بينها نوع المهمة ودرجة تعقيداتها[1].

أما بالنسبة لسلم أتعاب محافظ الحسابات فقد كرسه قرار وزير المالية المؤرخ في 1994.11.07 المتعلق بسلم الأتعاب لمحافظي الحسابات وقد تم تعديله[2].

ثانيا: الحق في قبول أو رفض التوكيل

فبإمكان محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل التأكد من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري لاسيما المواد 715 مكرر 6 وكذا أحكام القانون 10-01 لاسيما المواد 64 وما بعدها.

كما يستطيع أن يطالب بالقائمة الحالية لأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة المراقبة والشركات التابعة وإذا إقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

وحق القبول أو الرفض لمحافظ الحسابات جاء مقابل حق الجمعية العامة في تعيينه، فإذا كانت كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة بحيث يمكنه تلبية المهمة بكل حرية لاسيما إزاء مسيري الشركة فله الحق في قبول التوكيل, أما إذا كان عكس ذلك فيحق له رفض التوكيل[3].

ثالثا: الحق في مناقشة عزله

1- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة الجزائر- تونس – المغرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 ، 2011- 2012، ص 53.

2- المادة 2 من القرار، المؤرخ في 06-12-2006، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في7 نوفمبر 1994,المتعلق بسلم أتعاب محافظي حسابات , ج ر , مؤرخة في 14 يناير 2007 ، ع 04 .

3- على معطى الله, حسينة شريخ، مرجع سابق، ص 108.

يحق للجمعية العامة في جميع الأحوال تعيين أو تغيير مراقب الحسابات [1]، ففي حالة حدوث مانع أو خطأ يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة وإنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي[2].

وفي مقابل هذا يحق أيضا لمحافظ الحسابات مناقشة إقتراح عزله لأن مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي[3].

رابعا : حق الإستقالة

إستقالة محافظ الحسابات نص عليها المشرع في قانون 91-08 من خلال المادة 46التي تنص على أنه "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الإستقالة التخلص من إلتزاماته القانونية "، كما نصت المادة 38من القانون 10-01 على هذا الحق.

فحق الإستقالة حق معترف به لمحافظ الحسابات للحفاظ على إستقلاليته وشرفه واللجوء إلى هذه الإمكانية لا يكون إلا في حالات مشروعة ووضعيات قاهرة تتمثل في :

عدم القدرة الجسدية أو القانونية على ممارسة المهنة (وجود موانع).

وجود وضعيات تأثر على إستقلالية محافظ الحسابات .

وجود رغبة لدى المسيرين في ترك وضعية الشركة كما هي رغم تحذيرات المحافظ، و هذا الحق ليس مطلقا فعلى محافظ الحسابات تقديم السبب الموضوعي لذلك[4].

ومع ذلك لا ينبغي أن يكون الباعث والدافع على الإستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية كأن تكون الإستقالة وسيلة للتهرب من إلتزام قانوني كإخطار وكيل الجمهورية بالمخالفات التي إكتشفها عند أدائه لمهام وظيفته[5].

1- عبد الحكيم فوده، شركات الأموال والعقود التجارية، د ط ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، د س ن , ص 63.

2- المادة 715 مكرر9 من المرسوم التشريعي 93-08 مرجع سابق .

3- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 447.

4- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص ص 34، 35.

5- علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 90.

المطلب الثاني: واجبات محافظ الحسابات

في مقابل ما يتمتع به محافظ الحسابات من حقوق بمناسبة ممارسة مهامه تقع عليه أيضا مجموعة من الإلتزامات القانونية التي أوردتها مختلف التشريعات، لذلك سنعالج في هذا المطلب مختلف الإلتزامات المتعلقة بممارسة مهامه (الفرع الأول) ثم نتطرق إلى الإلتزامات الشخصية لمحافظ الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإلتزامات المتعلقة بممارسة المهنة

نتعرض في هذا الفرع إلى الإلتزام ببدل العناية أولا, ثم الإلتزام بعدم التدخل في التسيير ثانيا, و بعدها الإلتزام بالسر المهني ثالثا, ثم الإلتزام بمسك المحاسبة رابعا, ونعرج في الأخير ببعض الإلتزامات الخاصة بشركات المساهمة.

أولا: الإلتزام ببذ ل العناية

فالإلتزام ببذل العناية هو إلتزام ببدل الجهد للوصول إلى غرض تحقق أم لم يتحقق وعليه فهو إلتزام بعمل, ولكنه عمل لا يضمن نتيجة والمهم فيه أن يبدل المدين لتنفيذه مقدار معينا من العناية[1]، فلا تنعقد مسؤولية محافظ الحسابات بمجرد تحقق الضرر, مما يستوجب إقامة الدليل على تقصيره في أداء وإجباته فهو خطأ مهني واجب الإثبات, فعلى محافظ الحسابات أن يبذل القدر من العناية المنتظر من رجل من أوسط أبناء المهنة علما وكفاية وخبرة عملية, فإذا لم يبذل هذا القدر المنتظر من العناية كان مخلا بواجباته القانونية ويتمثل هذا القدر من العناية المطلوبة من محافظ الحسابات والتي تشمل إحترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي, مع مراعاة الأصول المهنية المتعارف عليها والتي ترسم السبل التي يجب إتباعها لإعمال حكم القانون[2].

1- حنان أحمد عزمي، الإلتزام ببدل عناية، بين النظرية والتطبيق، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009 ص 44.

2- علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ص 118، 119.

ونص المشرع الجزائري على هذا الإلتزام حيث حمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج[1].

وترجع أهمية بذل محافظ الحسابات للعناية المهنية الكافية وضرورة ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها أن محافظ الحسابات مهني مستقل ومحايد ويفترض فيه القيام بعمله في ظل حرص كاف على جودة الخدمة , كما أن له علاقات مع عميله والطرف الثالث والمنظمات المهنية وحتى المجتمع[2].

ولكي يحيط محافظ الحسابات بهذا الإلتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري وكذا القانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته وبالقواعد المنظمة لها[3].

ثانيا: الإلتزام بعدم التدخل في التسيير

فمهمة محافظ الحسابات تنحصر بوجه عام في مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وملاحظة تطبيق أحكام القانون ونظام الشركة وتقديم تقرير سنوي نتيجة هذا الفحص إلى الجمعية العامة لكن ليس له التدخل في إدارة الشركة و لا الإعتراض على أعمال مجلس الإدارة[4].

وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 4 بقولها "وتتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير...".

كما نص عليه في القانون المنظم للمهنة 10-01 حيث أورد في الفقرة الأخيرة من المادة 23 التي تنص " وتخص هذه المهام... دون التدخل في التسيير " .

وقد فرض المشرع هذا الإلتزام على محافظي الحسابات حتى يدعم إستقلاليتهم و يجنبهم الخلط بين عملية المراقبة و عملية التسيير , فالأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة تهدف إلى فصل بين دور المسيرين المتمثل في ممارسة التسيير و بين دور محافظ الحسابات و هو مراقبة أعمال التسيير , و تطبيقا لهذا المنع فإنه يتعين على محافظ الحسابات ألا يتدخل بأي شكل من الأشكال في أعمال

1- المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

2- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 62.

3- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 59.

4- مصطفى كمال طه، مرجع سابق ،ص ص 328، 329.

التسيير مثل إعطاء توجيهات لكيفية التسيير, فسلطة التحري التي يتمتع بها محافظ الحسابات الهدف منها هو البحث عن الدلائل و الإثباثات التي تمكنه من المصادقة على حسابات الشركة و يكون رأيه حول نظاميتها و صحتها و ليس الهدف تقييم قيمة التصرفات التي يقوم بها المسيرون[1].

إن عدم إحترام هذا المبدأ غير منصوص على العقوبات التي توقع على مرتكبه سواء في القانون الجزائري أو في القانون الفرنسي , بينما التطبيق العملي يقرر غير ذلك فمحكمة النقض الفرنسية إعتبرت الخلط بالتسيير من قبل محافظ الحسابات في شركة ما يمكن أن يكون سببا في طلب تنحيته من مهامه [2].

ثالثا: الإلتزام بالسر المهني

إن الطبيعة القانونية لمهمة محافظ الحسابات تسمح له قانونا بالحصول على معلومات مهمة و سرية و بصفته محترف لا يمكنه التملص من قاعدة الحفاظ على السر المهني, كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات و بين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الإلتزام بالسر المهني [3].

فمحافظ الحسابات يطلع في أي وقت على دفاتر الشركة الخاضعة لرقابته و سجلاتها و مستنداتها و يحقق في موجوداتها و على إدارة الشركة أن تزوده بالإيضاحات التي يقدّر ضرورتها لتنفيد مهمته , فالشركة إذن كتاب مفتوح أمامه يتعرف على عملائها و يقف على أسرارها التجارية ويكشف حقيقة مركزها المالي وتتبين له الصعوبات التي يمكن أن تواجهها وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة مثلا أو مورديها أو دائينها لتسببت في إضعاف مركزها التنافسي في السوق"[4].

1- قادري عبد المجيد، مرجع سابق،ص 57.

2- المرجع نفسه، ص 58.

3- حكيمة مناعي , مرجع سابق , ص 47.

4- على سيد قاسم، مرجع سابق، ص 168.

لذلك لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو غيرها ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض[1].

وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 71ف 1من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث كما يلي " يتعين على ... ومحافظ الحسابات... كتم السر المهني..." وبدوره المشرع التجاري نص على هذا الإلتزام من خلال المادة 715 مكرر13 ف 3"...مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة مهنتهم " .

إذن فمحافظوا الحسابات عليهم أن يتكتموا على الوقائع والتصرفات والمعلومات التي أطلعوا عليها أثناء أداء مهامهم سواء لدى الشركة المراقبة أو لدى الفروع ، فبقدر ما لمحافظ الحسابات الحق في معرفة كل شيء فإنه ملزم بعدم قول كل شيء، فالإلتزام بالسر المهني هو المقابل المنطقي لسلطة التحري والتقصي التي يتمتع بها محافظوا الحسابات والتي يطلعون من خلالها على معلومات التي إذا أفشيت فإن الشركة تتعرض للإفلاس، كما أن هذا الإلتزام يشمل كذلك المعاونين والخبراء المتربصين الذين يختارهم محافظوا الحسابات لأداء مهامه، طالما أن لهم الحق في الإطلاع على المعلومات المتعلقة بالشركة[2].

رابعا:الإلتزام بمسك المحاسبة والسجلات المحاسبية

يلتزم مراقب الحسابات بأن يمسك ملفا خاصا بكل شركة يراقب حساباتها يضم كافة المستندات التي يحصل عليها من هذه الشركة ولاسيما نظامها الأساسي والبيانات الخاصة بإدارتها الداخلية وخصوصا إدارة الحسابات [3]، التي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر[4].

ونجد هذا الإلتزام منصوص عليه في القانون المنظم للمهنة 91-08 حيث نصت المادة 03على ما يلي " يجب على... ومحافظي الحسابات... أن يلتزموا بالأحكام القانونية المعمول بها... التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية..."، وتقابلها المادة 03من القانون 10-01 الجديد.

1- محمد فريد العرني، الشركات التجارية، د ط ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 466.

2- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 56.

3- على سيد قاسم، مرجع سابق، ص 141.

4- خالد أمين عبد الله ،مرجع سابق، ص 449.

كما جاءت التوصية " 02" المتعلقة بالإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل التي جاءت تطبيقا للمقرر 94-103 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

فعلى مراقب الحسابات أن يدون جميع الملاحظات والمعلومات الهامة التي يتوصل إليها عمله وبصفة خاصة التي لها أثر على المركز المالي كما عليه أن يدون الخطوات والإجراءات التي اتخذت بالنسبة للملاحظات التي ظهرت أثناء عملية المراجعة سواء من ناحية الشركة أو من جانب المراقب[1].

وبالنظر إلى أهمية هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية فإن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات الإحتفاظ بها لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة[2].

خامسا: التزامات خاصة متعلقة بشركات المساهمة

حيث يمكن تمييز نوعين من الالتزامات هما الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة والالتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي أطلع عليها.

1- الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة

فهذا الالتزام يقع على عاتق محافظ الحسابات كما نصت عليه المادة 715 مكرر 10من القانون التجاري بقولها " يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السبر التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحساب التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة " .

2- الالتزام بإخطار وكيل الجمهورية:

1- على سيد قاسم ، المرجع السابق، ص 142.

2- المادة 40 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث مرجع سابق.

فهذا الإلتزام على درجة كبيرة من الخطورة فضلا على أنه يضفي مزيدا من الفاعلية على دور محافظ الحسابات والذي لم يعد يمارس مهامه قصد الدفاع عن مصالح المساهمين فحسب، وإنما لحماية مصالح الشركة والعاملين و المصالح المشروعة المرتبطة بها.

إذن فمتى كانت الوقائع المطّلع عليها تقع تحت طائلة التجريم وجب عليه أن يعرض الواقعة وملابستها على النيابة العامة[1].

هذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 13ف2 بقولها " ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها ".

الفرع الثاني: الالتزامات الشخصية لمحافظ الحسابات

وهي إلتزامات متعلقة بمحافظ الحسابات بدرجة كبيرة على عكس الإلتزامات السابقة التي تعتبر من صميم ممارسة مهامه، ولهذا سنحاول التطرق إليها بدراسة الإلتزام بالضمان أولا، الإشراف الشخصي ثانيا، ثم الإلتزام بالاستقلالية والحياد ثالثا.

أولا: الالتزام بالضمان

فمحافظ الحسابات ملزم بأن يجري تأمينا يغطي ما قد يحكم به من تعويضات يدفعها لعملائه عن الأضرار التي لحقت بهم نتيجة إ خلاله بواجبات وظيفته ولهذا النوع من التأمين أهمية بالغة في الحياة العملية لأن ما قد يلزم محافظ الحسابات بدفعه من تعويضات قد يفوق بكثير إمكانياته المحدودة، ولذلك فإن ضرورة توفير التعويض المناسب للمضرور إستوجب إجراء مثل هذا التأمين، وإذا كانت شركة محافظة حسابات فانه يبرم عقد التأمين بإسم الشركة[2].

بالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لم ينص على هذا الإلتزام في القانون الملغى 91-08 لكنه إستدرك الوضع في القانون الجديد المنظم للمهن الثلاث 10-01 وذلك بنصه في المادة 75 منه على ما يلي:

" يتعين... ومحافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية..." حيث فرضت هذه المادة على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين كضمان من المسؤولية المدنية التي قد يتحملها الغير مشمولة بعقد تامين.

1- على سيد قاسم، مرجع سابق، ص 182.

2- على سيد قاسم ،مرجع سابق ، ص 188.

ثانيا: الإلتزام بالإشراف الشخصي على المعاونين

إنّ مهمة محافظ الحسابات والمتمثلة أساسا في مهام المراقبة الدائمة للشركة هي مهمة شخصية ولا يمكنه إنتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن ينفذ مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى تكليف مساعديه, بمهام معينة، أو تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة[1].

فإشراف محافظ الحسابات على مساعديه يندرج ضمن التخطيط السليم والدقيق على المساعدين كما يعتبر من العوامل الأساسية لإتمام عملية المراجعة على أكمل وجه[2].

وقد جاء هذا الإلزام على محافظ الحسابات في مقابل الحق الممنوح له والمتمثل في الإستعانة بمعاونين.

ثالثا: الإلتزام بالاستقلالية والحياد

الإستقلالية هي إمكانية قيام محافظ الحسابات بعمله بأمانة وموضوعية بحيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء معلومات غير ممثلة للواقع ،كما أنه لا ينقاد وراء أهواء إدارة الشركة عمل ما تمليه عليه، بل يجب أن يكون مستقلا عن الإدارة محايدا في أحكامه وأن يكون هدفه الأساسي من عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي[3].

وقد تطرق المشرع الجزائري إلى إستقلالية و حياد محافظ الحسابات من خلال عدة نصوص قانونية في أكثر من قانون منها القانون التجاري والقانون 91-08 المنظم لمهنة المحافظ وكذا قانون أخلاقيات المهنة حيث تطرق المشرع من خلال القانون 10-01 أنه على محافظ الحسابات بكل إستقلالية ونزاهة وتحقيقا لممارسة المهنة بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية[4] فقد بين القانون التجاري الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة معينة و عددهم كما يلي:

-الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة .

1- حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص ص 47،48.

2- زاهره عاطف سواد، مرجع سابق، ص 165.

3- المرجع نفسه، ص 162.

4 - عمر شريقي، مرجع سابق، ص 165.

- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.[1]

و تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري وسع من حالات التنافي بموجب المواد من 64 و ما يليها من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث مقارنة مع القانون 91-08 الملغى.

1 – المادة 715 مكرر 6 من المرسوم التشريعي 93- 08 المتضمن القانون التجاري معدل و متمم، مرجع سابق.

♦ ملخص الفصل:

قمنا بمعالجة هذا الفصل و ذلك بتوضيح الإطار الوظيفي لمحافظ الحسابات في الشركات التجارية، حيث تناولنا فيه مهام محافظ الحسابات و المتمثلة في عمليات المراقبة الدائمة و مهام خاصة و أخرى استثنائية.

بعدها انتقلنا إلى إجراءات ممارسة المهام حيث تطرقنا إلى التعرف على الشركة و تكوين ملف حولها و كيفية تقييم الرقابة الداخلية للشركة و أخيرا إعداد تقرير محافظ الحسابات بعدها تناولنا حقوقه وواجباته فتطرقنا إلى الحقوق المتعلقة بالمهنة ثم حقوقه الشخصية و عرجنا بعد ذلك إلى دراسة التزامات محافظ الحسابات التي تضمنت التزامات متعلقة بممارسة مهنته و أخرى متعلقة به.

الفصل الثاني

المسؤوليات المترتبة عن الإخلال بوظائفه

يتمتع محافظ الحسابات كما ذكرنا سابقا بصلاحيات و التزامات عديدة في سبيل تأديته لوظائفه، هذه الأخيرة التي تعتبر حساسة.

و نجد المشرع حدد هذه الصلاحيات و الالتزامات بدقة، لما لها من أهمية كبيرة، و بالمقابل جعله يتحمل مسؤولية ثقيلة على عاتقه بمناسبة ممارسته لمهنته.

فمحافظ الحسابات مهنة كغيرها من المهن، تخضع إلى قيود و أحكام يعاقب كل من يخالفها[1] .

و تتحدد مسؤولية هذا الأخير حسب نوع الخطأ المرتكب، و بالتالي يترتب هنا أنواع من المسؤوليات، تختلف باختلاف طبيعة الخطأ.

و نجد مختلف التشريعات وضحت هاته المسؤوليات، كذا القانون 10-01 المذكور سابقا ، نص هو الآخر على هذه المسؤوليات، المتمثلة في المسؤولية الجزائية، المسؤولية المدنية و التأديبية.

و بناءا على هذا سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث نتناول المسؤولية الجزائية (كمبحث أول)، ثم المسؤولية المدنية و التأديبية (كمبحث ثاني).

1 - شريقي عمر، مرجع سابق،ص91.

المبحث الأول: المسؤولية الجزائية

لقد ألقى المشرع على عاتق محافظ الحسابات لدى ممارسته لمهنته مسؤولية جزائية و هذا في حال الإخلال بالتزاماته القانونية المنصوص عليها في مختلف التشريعات، و ذلك لضمان السير الحسن، و الحفاظ على المصالح التي يحميها القانون[1] .

و بالتالي مخالفة المحافظ لالتزاماته القانونية، يرتب عليه هاته المسؤولية التي سنتعرض لها من خلال دراستنا لجرائم محافظ الحسابات (كمطلب أول) ثم دعوى المسؤولية (كمطلب ثاني).

المطلب الأول: جرائم محافظ الحسابات

يرتكب محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفته جرائم مختلفة، و هذا بحكم طبيعة المهام التي يقوم بها، فقد يرتكبها هو بنفسه بطريقة مباشرة، كما قد تكون بطريقة غير مباشرة أي عن طريق الاشتراك فيها.

و عليه سنقوم بدراسة هذه الجرائم، و ذلك بالتطرق لها من خلال اعتبار محافظ الحسابات فاعل أصلي للجريمة (كفرع أول)، ثم محافظ الحسابات شريك في الجريمة (فرع ثاني).

الفرع الأول: محافظ الحسابات فاعل أصلي للجريمة

كما ذكرنا من قبل أن محافظ الحسابات يرتكب جرائم بحكم طبيعة مهامه و بطريقة مباشرة، و بالتالي يتابع عليها هو بشخصه دون غيره، و هذا طبقا للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة.

1 - معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركات المساهمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 ، ص 143.

وعليه سنوضح هذه الجرائم بالتطرق إلى الجرائم المتعلقة بحالات الملاءمة القانونية ،أولا ثم الجرائم المتعلقة بالوظيفة الرقابية ، ثانيا .

أولا: الجرائم المتعلقة بحالات الملاءمة القانونية

1 الممارسة غير الشرعية للمهنة:

بالرجوع إلى المادة 74 من القانون 10-01 نجدها تنص على :" يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب،ا و محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقتا أو شطبه من الجدول، و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون[1].

و بالتالي يتضح من خلال استقرائنا للمادة أنه من مارس مهنة محافظ الحسابات بالرغم من عدم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو واصل ممارسة المهنة بالرغم من توقيفه مؤقتا حتى يتم تسجيله بشكل مطابق للقانون، أو تم شطبه لارتكابه أخطاء تأديبية، كل هذه الممارسات تخضعه للمتابعة الجزائية لارتكابه مهام مخالفة للقانون.

و تدخل حالات التنافي في سياق الممارسة غير الشرعية للمهنة، لأنها مخالفة قائمة بحد ذاتها، كون هذه المخالفة تتحقق بمجرد اتيان الشخص على ممارسة مهام مندوب الحسابات دون توفر الشروط القانونية. و بالتالي الركن المادي لهذه الجريمة يكون بمجرد قبول الشخص هذه المهنة أو المواصلة فيها بالرغم من توافر حالات التنافي، أي علمه بتوفر سبب يمنعه من ذلك أي القصد الجنائي[2]. و هذا ما أكدته المادة 829 من القانون التجاري.

1- المادة74 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، مرجع سابق.

2- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 78.

و بالرجوع إلى المادة 73 من القانون 10-01 نجدها تقرر الجزاء المترتب عن هذه المخالفة و المتمثل في، عقوبة أو غرامة م ن 500.000 دج الى . 2.000.000 دج و في حالة العودة فالعقوبة تكون بالحبس من 06 أشهر إلى سنة و بضعف الغرامة.

كما تطرق لها المشرع التجاري كذلك في المادة 829 السابقة الذكر و التي تنص على:" يعاقب بالحبس من شهرين إلى 06 أشهر و بغرامة من 20.000 إلى 200.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين كل شخص....بالرغم من عدم الملائمات القانونية ".

و ما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أن المشرع لم ينص على نفس الغرامة و العقوبة المنصوص عليها في القانون 10-01 السابق الذكر هذا الأخير الذي ضاعف العقوبة مقارنة مع القانون التجاري و هذا في حالة العود لارتكابها.

2 -انتحال صفة مندوب الحسابات:

تنص المادة 74 الفقرة 02 من القانون السالف الذكر على جريمة انتحال صفة مندوب الحسابات بقولها: "و يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات...كل من ينتحل هذه الصفات أو التسميات ....شركة محافظة حسابات....أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات".

و يتضح من خلال هذه المادة أن انتحال هذه الصفة بغير حق يعاقب مرتكبها لأنه يخلق تشابه من شأنه الإضرار بالآخرين [1].

و نجد المشرع الجزائري تطرق لهذه الجريمة، و اعتبرها من الممارسات غير الشرعية حيث نص عليها في قانون العقوبات المادة 243 : " كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة

1- المادة 74 الفقرة 02، من القانون 10-01 ،المتعلق با لمهن الثلاث، مرجع سابق.

منظمة قانونا، أو شهادة رسمية، أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها".

و بالتالي يتضح أن الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص المادة، كما أن هذه الجريمة لا ترتكب دائما ممن يتولى من الناحية الفعلية الرقابة على الشركة، بل تقع بمجرد ادعاء صفة محافظ الحسابات على خلاف الحقيقة أو استخدامه صفة شبيهة بصفة محافظ الحسابات من شأنها أن تثير الخلط في أدهان الناس [1].

و قد رتب المشرع المسؤولية الجزائية بارتكاب هذه الجريمة و هذا ما نجده في المادة 73 من القانون المنظم للمهنة، و كذا نص المادة 242 في فقرتها الثانية[2].

و ما يمكن ملاحظته أن المشرع لم ينص على نفس الجزاء المقرر في المادة 73 و المادة 242 إذ أنه هنا أيضا ضاعف العقوبة في حالة العودة، و بالتالي وجود اختلاف في الجزاء المقرر.

3 الإخلال باستقلالية مندوب الحسابات:

لا تتحقق الرقابة الشرعية، إلا إذا مارس محافظ الحسابات مهامه بكل استقلالية عن أي شخص يشارك في إدارة الشركة، و عن أي فعل يجعله في سلطة تبعية، فعليه الابتعاد عن أي عمل تعاقدي و عن أي عمل تجاري، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، فمبدأ الاستقلالية يتنافى مع أي مهام فيها تبعية مؤقتة كانت أو دائمة.

و حتى تقوم مسؤولية هذا الأخير رغم توافر حالات التنافي القانونية لابد من توفر شروط و المتمثلة في:

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 137.

2- المادة 242 فقرة 02، من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو1966 المتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم

- حالة التنافي العامة التي تهدف إلى تحاشي مراقبة شركة من طرف شخص تربطه مصالح بها، و حالة تنافي خاصة تهدف إلى استبعاد من المراقبة الأشخاص الذين لهم علاقة تبعية و خضوع[1].

- قبول المهنة أو الاحتفاظ بها و ممارستها، إذ يسأل محافظ الحسابات جزائيا على عدم احترامه لحالات التنافي إذا مارس المهنة رغم توافر إحداهما أو احتفظ بها.

- توافر القصد الجنائي، أي قبوله أو ممارسته للمهنة و هو على علم بحالات التنافي مع توفر سوء النية، كون هذه الجنحة تتطلب عنصر العمد[2].

و بالرجوع للمادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري و كذا القانون 01-10 المواد من64 إلى 70 تنص على حالات التنافي و الموانع.

إذ نجد المادة 715 مكرر 6 تنص على أنه:" لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركات المساهمة ....وعددت قائمة من الأشخاص الممنوع تعيينهم في الفقرات التي تضمنتها، كذا نص المادة 715 مكرر 04، أما القانون 01-10 ذكر هو الآخر حالات غير مذكورة في القانون التجاري.

و هاته الجريمة كغيرها من الجرائم السالفة الذكر تندرج ضمن الممارسة غير الشرعية للمهنة. و بالتالي يقع مرتكبها تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 829 و التي تنص على أنه:" يعاقب بالحبس من شهرين إلى س تة أشهر، و بغرامة من

1- السعيد بوقرور، مسؤولية محافظ الحسابات في شركات المساهمة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2006، ص ص94 ، 170 و 174.

2- المرجع نفسه، ص ص 170، 174.

20.000 إلى 200.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، لكل شخص يقبل عمدا....بالرغم من عدم الملائمات القانونية [1] ".

نجد كذلك نص المادة 73ف1 تنص هي الأخرى على العقوبة المقررة في هذا الشأن.

و من خلال ما تقدم ذكره نجد أن هذه الجرائم، تختلف من حيث العقوبة المقررة المنصوص عليها في القانون التجاري، و العقوبة المقررة التي تضمنها القانون المنظم للمهنة هذا الأخير الذي نجده شدد العقوبة في حالة العود لارتكاب المخالفة على خلاف المشرع التجاري.

ثانيا: الجرائم المتعلقة بأداء وظيفته الرقابية

إضافة إلى الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات و المتعلقة بحالات الملائمة القانونية، فإنه يرتكب جرائم أخرى متعلقة بأداء وظيفته الرقابية و تتمثل هذه الجرائم في ما يلي :

1 جريمة إفشاء السر المهني:

نجد مختلف التشريعات تنص على ضرورة الالتزام بالسر المهني، حيث نجد المشرع الجزائري ينص على وجوب المحافظة على السر المهني، و ذلك من خلال المادة 71 بقوله: " يتعين على....محافظ الحسابات.... كتم السر المهني [2] ".

نجد كذلك المادة 06 من القانون رقم 96-136 " توجب أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهمتهم....كما يسهر المهنيون على احترام.....واجب السر المهني [3]".

و بالرجوع أيضا إلى القانون التجاري نجد هذا الأخير ينص في مواده على ضرورة الالتزام بالسر المهني و هذا من خلال نص المادة 715 مكرر 13، كذا نص المادة 830 ف2.

1- المادة 829 من المرسوم التشريعي 93_08المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، مرجع سابق.

2- المادة 71 فقرة 01، من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

3- المادة 06، من المرسوم التنفيذي 96-136المؤرخ في 15 أفريل 1996 ،المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج ر، مؤرخة في 17افريل 1996،ع 4.

أما بخصوص العقوبات فقد أحالتنا إلى قانون العقوبات المادة 301، و 302 التي نجدها تنص على:" يعاقب بالحبس من شهر إلى 06 أشهر و بغرامة من 20.000إلى100.000 دج...جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة...".

أما المادة 302 من نفس القانون تنص على أنه :" ... كل من يعمل بأي صفة كانت ...أو شرع في الإدلاء...بأسرار المهنة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له، يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات و بغرامة من20.000 إلى 100.000دج .

و في جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك، بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14من قانون العقوبات.

و يتضح مما سبق أن مسؤولية محافظ الحسابات ناتجة عن النصوص القانونية المذكورة أعلاه، فهو ملزم بكتم الوقائع و التصرفات و المعلومات التي اطلع عليها بسبب ممارسته مهامه أو أثناء ممارسته تلك المهام، فالسر يتمثل في كل ماعرفه محافظ الحسابات، سمعه، فهمه او استنتجه.

أما عن الطرف الذي لا يجب على المندوبين الإفشاء لهم بهذه المعلومات و الوقائع فهم الغير من منافسين للشركة أو المساهمين أو الأشخاص المتعاملين معها خاصة الدائنين[1].

غير أن مبدأ الحفاظ على السر المهني ليس على إطلاقه، إذ أنه هناك حالات أجاز فيها المشرع لهذا الأخير البوح ببعض المعلومات السرية، و هذا بالرجوع إلى نص المادة 72 من القانون المنظم للمهنة، و تتمثل هذه الحالات في:

1- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 92 .

- بموجب مشاركة غيرهم من المهنيين أو السلطات التي تعلوها، حتى يتمكن هؤلاء بممارسة مهامهم بأكمل وجه، كذا الأمر بالنسبة لمساعديه و الخبير المحاسب الذين يستعين بهم.

كما أن هذا الإعفاء يكون جزئيا في حدود ما تتطلبه المهنة، و من أمثلة ذلك ما نصت عليه المادة 715 من القانون التجاري.

- بموجب إرادة صاحب السر، و في هذه الحالة يثار إشكال حول الجهة المختصة بإعطاء الإذن خصوصا في شركات المساهمة، هل هو مجلس الإدارة أم مجلس المديرين؟ لأن المشرع أوكل لهذه الأجهزة كل السلطات التي تحمي الشركة في كل الظروف.

أم هو من سلطات رئيس مجلس الإدارة، و ذلك بالإجابة عن أسئلة المساهمين، حين تستلزم الإجابة، إظهار بعض الوثائق الموصوفة بالسرية في تقريره[1].

2 جريمة عدم الكشف عن الوقائع المجرمة لوكيل الجمهورية:

بالرجوع للمادة 715 مكرر 13 نجد أن المشرع يلزم مندوبي الحسابات بالكشف عن أية أفعال مجرمة لوكيل الجمهورية، و هذا من خلال نصها :" و يطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها".

أما المادة 830 من نفس القانون تنص على العقوبة المقررة في حالة إخلال هذا الأخير بالتزامه، إذ يقع تحت طائلة المسؤولية الجزائية، و يعاقب طبقا لهذه المادة بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات و بغرامة من 20.000 إلى 500.000دج أو إحدى هاتين العقوبتين...".

و بالتالي يتحقق الركن المادي لهاته الجريمة بامتناع المحافظ عن الإبلاغ بالواقعة الإجرامية التي علم بها، حتى و إن لم يترتب عليها أثر ضار، كما نص المشرع صراحة

1- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 93.

بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة، أما مهلة الإبلاغ الممنوحة لمحافظ الحسابات فهي مسألة موضوعية تخضع لتقدير القاضي.

و يثور التساؤل هنا حول:

هل يجب على محافظ الحسابات الإبلاغ عن كل الأفعال التدليسية التي يكتشفها لوكيل الجمهورية؟

من خلال نص المادة 830 يتضح أن محافظ الحسابات ملزم بكشف جميع الوقائع التدليسية التي علم بها أثناء تأديته لوظيفته الرقابية في الشركة، سواءا الوقائع التي اطلع عليها في الشركة المراقبة أو أحد فروعها كون هذا الأخير الجهة التي يعهد إليها مراقبة الإدارة و هيئات التسيير، و بالتالي هذه المهمة تمكنه من كشف الانحرافات و التصرفات الخطيرة من البداية، و يكون ملزم بالتدخل الفوري لإيقافها [1]، أي بمجرد تيقنه من حصول الجريمة دون انتظار فتح بحث من قبل النيابة، أو السلطة الأمنية، و قد ارتأت محكمة الاستئناف بفرنسا في قرارها المؤرخ في 24 ماي 1984، أنه يكون مرتكبا للجريمة مراقب الحسابات الذي لم يعلم و يكشف عن الجريمة.

و من أهم الصور التي اعتبر فيها القضاء الفرنسي الجريمة متوفرة، صور ارتكاب المسيرين لجريمة إعداد محاسبة مغشوشة عن طريق إغفال المدخرات و عدم مسك محاسبة، و عدم عقد جلسة عامة سنوية.

كما اعتبر القضاء الفرنسي أن وقوع الجريمة قبل تقلد المراقب مهامه لا يعفيه من العقاب، و كذا الشأن إذا ما استقال بعد أن علم بالجريمة.

و يجب أن يكون عدم الإعلام عن سوء نية المراقب و يبقى مدى تقدير سوء نية هذا الأخير للقضاء، و حتى يكون المراقب سيئ النية لابد أن يكون عالما علما شخصيا

1- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص ص 126، 144.

بالجريمة، و يجب إثبات حصول العلم زمن ارتكاب جريمة عدم الكشف، لا بعد صدور الحكم.

أما إذا كان الإعلام أو الكشف متأخر فلا يعدم الجريمة لكنه قد يشكل ظرف تخفيف[1].

كما اعتبر القضاء الفرنسي أن جهل المراقبين بالأعمال الإجرامية التي يقوم بها المسيرون بسبب إهمالهم التام لمهامهم لا يعفيهم من العقاب، و أن الجريمة موجودة، كون المراقب كان باستطاعته اكتشافها لو بذل مجهود.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجريمة الواجب الكشف عنها يجب أن تكون ذات علاقة بنشاط الشركة و نتائجها المالية، أما الجرائم التي ليس لها علاقة بالشركة أو نشاطها كارتكاب أحد المسيرين لجريمة أخلاقية فليس على مراقب الحسابات الكشف عنها.

كما أن محافظ الحسابات غير ملزم بالكشف ، في حالة ما إذا كانت لديه مجرد شكوك و تخمينات و لم يكن متأكدا من جدية شكوكه، و في المقابل [2] ،فإن مراقب الحسابات لا يعفى من العقاب متى أكد في تصريحاته لدى الشرطة أنه كان على علم بالأفعال الإجرامية، و نافيا علمه بأن تلك الأفعال مجرمة، ذلك تطبيقا للقاعدة الشهيرة " لا عذر بجهل القانون "، خاصة أن محافظ الحسابات من بين المهنيين الخبراء و بالتالي يتمتع بذكاء و و كفاءة ،لا تمكنه من التملص من المسؤولية.

أما في حالة إذا تعدد المراقبون فإنه يجب على كل واحد منهم أن يعلم بالجريمة من جهته و يكفي أن يوجه المراقبون رسالة جماعية إلى النيابة تكون ممضاة من جميعهم، كما يمكنهم إنابة أحدهم للقيام بذلك ،و طبعا يجب أن تكون الإنابة لاحقة لاكتشاف الجريمة [3].

1- أحمد الورفلي، مرجع سابق، ص ص 224، 226.

2- المرجع نفسه،ص 226

1- أحمد الورفلي ،المرجع السابق، ص 225.

و تجدر الإشارة لكي تتوافر الجريمة لابد أن تكون هناك وقائع إجرامية حقا لم يتم التبليغ عنها تتمثل في:

- الأفعال التي تقع في نطاق الشركة محل المراقبة، و المقصود بالشركة هنا مقرها الرئيسي.
- لا يهم وقت قيام الجريمة، سواءا قبل أو بعد تولي المحافظ لمهامه، طالما أنه على علم بها.
- قد تكون الجريمة تامة أو مجرد شروع، طالما أن المشرع يعاقب على هذا الشروع.
- قد تكون الجريمة من جرائم القانون العام أو من جرائم القانون الخاص التي نظمها القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة و غيرها[1].

3 جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة:

و تتمثل هاته الجريمة في حالة قيام المحافظ بوضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو أخفى عمدا وقائع جوهرية، أو أثبت وقائع غير صحيحة ، أو أعد أو عرض تقارير على الجمعية العامة تضمنت بيانات غير صحيحة [2].

و بالتالي لقيام هاته الجريمة لابد من توافر الركن المادي لهاته الجريمة، و يتكون من عنصرين هما: إعطاء معلومات حول وضع الشركة، و اتصاف هذه المعلومات بالكذب، و يجب أن يكون هذا الكذب متعلقا بمعلومات دقيقة وواضحة، و ليس بتقديرات أو تخمينات من محافظ الحسابات، و مثال ذلك ،تقديم تقرير عن الوضعية المالية للشركة و بيانات أخرى بصورة مخالفة للحقيقة، و هذا لحجب الحقيقة الجوهرية للتقرير الذي يعرض على الجمعية العامة للشركة [3].

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 143.

2- المرجع نفسه، ص 145.

3- منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، د ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص 321.

و هاته المعلومات الكاذبة إما تكون كتابة أو تكون شفاهة [1].

أما العنصر المعنوي لهاته الجريمة يكفي بتوفر القصد الجنائي العام، و يفترض بموجب ما تفرضه مهام محافظ الحسابات من مراقبة عمله بكذب المعلومات، دون اشتراط قصد خاص كاتجاه النية إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو بالشركة أو بالغير.

و نجد القضاء الفرنسي في هذا الشأن متشدد مع محافظ الحسابات و حكم بأنه يمكن استخلاص سوء نيته من الموقع الذي يحتله، و من الكفاءة المفترضة فيه، و التي تدفع إلى الاعتقاد بافتراض علمه بالصفة الكاذبة للمعلومات التي أدلى بها، كما أنه أدين بمجرد إعطائه ثقة مطلقة لمحاسب الشركة، و أهمل بنفسه من صدق الحسابات.

إلا أن هناك أحكاما أخرى رفضت الإدانة لمجرد الخطأ الجسيم، و تطلبت دائما إثبات سوء النية، كما أن المحافظ لا يتحمل المسؤولية إذا كان الكذب صادر من المدراء[2].

و ما يمكن ملاحظته أن القانون 10-01 لم يتطرق لهاته الجريمة أيضا، كما أن المشرع الجزائري عندما نص على هاته الجريمة في القانون التجاري، لم يتطرق إلى الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة و لم يحددها إذا كانت في التقرير العام أو الخاص أو شفهية.

غير أنه من الناحية العملية غالبا ما يتم إعطاء المعلومات عن طريق الكتابة لأن محافظي الحسابات ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة للجمعية العامة و في غالب الأحوال يكون الهدف من المعلومات الكاذبة التي يقدمها محافظ الحسابات هو إخفاء جريمة ارتكبت من طرف المديرين، و بصفة خاصة تقديم ميزانية غير صحيحة.

كما يلاحظ أن كلا من المشرع الفرنسي و المصري عاقبا محافظ الحسابات في حالة تأكيده معلومات كاذبة، لأنه يفترض فيه مراقبة الشركة باستمرار، واعتبر تأكيد معلومات

1- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص ص 85، 87.

2- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ص 145، 146.

كاذبة من نفس قبيل إعطائها، و تم تصنيفها كجريمة واحدة و أورد لهما العقاب نفسه في النص نفسه[1].

الفرع الثاني: محافظ الحسابات شريك في الجريمة

هناك بعض الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بطريقة غير مباشرة أي بالإشتراك فيها، حيث يكون في هذه الحالة شريكا و ليس فاعلا أصليا.

و يقصد بالشريك، الذي يعمل أو يساهم في ارتكاب الجريمة. و نجد المشرع الجزائري حصر الاشتراك في المعاونة أو المساعدة على ارتكاب الأفعال التحضيريةأو المسهلة أو المنفذة لها [2].

و بالرجوع لنص المادة 42 من قانون العقوبات نجدها تعرف الاشتراك، أما المادة 44 من نفس القانون تنص على الجزاء المترتب، حيث تعاقب على هذا الفعل بوصفه جناية أو جنحة أي نفس العقوبة المقررة في الجنحة أو الجناية.

و بالتالي قد يتعرض محافظ الحسابات إلى المسؤولية الجنائية، بوصفه شريكا فيها. ما إذا توفرت في سلوكه عناصر الاشتراك، وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها.

فيمكن لمحافظ الحسابات أن يكون شريكا في جريمة التفليس بالتدليس إذا ساعد على توقف الشركة عن الدفع، أو وزع أرباح وهمية، أو قبول إخفاء الدفاتر الأصلية [3].

كما نص القانون 10-01 في المادة 61 فقرة أولى على إمكانية مساءلة محافظ الحسابات بصفته شريك، حيث توضح هذه المادة موقع محافظ الحسابات من بعض الجرائم

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 146.

2- أحسن بوصقيعة، الوجيز في شرح القانون الجزائرى العام، ط 10، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2010، ص 180.

3- عبد الحميد الشواربي ، الجرائم المالية و التجارية، ط 04، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1996، ص ص 74، 76.

المرتكبة من هيئات التسيير، كمجلس الإدارة، فاشتراك هذا الأخير في جرائم المدراء يتم عادة بتقديم العون أو المساعدة في ارتكاب الجريمة [1].

و يثور الإشكال هنا حول إذا ما أتى محافظ الحسابات بسلوك سلبي، عن طريق الامتناع اتخاذ سلوك كان من شأنه الحلول دون قيام الجريمة، أو كان من شأنها أن يوقفها عند حد معين، فهل تقوم مسؤولية المحافظ كشريك في هذه الحالة؟

جاءت المادة 61 ف من القانون 10-01 و كذا نص المادة 830 قانون تجاري، من اعتبار السلوك السلبي جريمة جنائية قائمة بذاتها، في حين أنه عاقب محافظ الحسابات على عدم اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الجنحية أثناء أدائه لمهامه.

و من أمثلة مسؤولية محافظ الحسابات عن الاشتراك في جرائم المدراء التي يمكن أن تثار في هذا الشأن ما يلي:

أولا: جريمة الاحتيال

بالرجوع لنص المادة 372 من قانون العقوبات نجدها تنص على جريمة الاحتيال، و الجزاء المترتب عنها.

و يتضح من خلال استقرائنا للمادة، أن بعض الحالات الواردة فيها لا يتصور اشتراك محافظ الحسابات فيها، ومن ذلك إيهام الغير بوجود مشروع كاذب و الذي يتجسد من الاحتيال بغية إنشاء شركة مخالفة للقواعد، لأن محافظ الحسابات يساعد في إنشاءها بصفته ممارسا فيها، و مع هذا يمكن أن يساهم في زيادة رأس المال أو بنشاطه في إعطاء مشروع قائم و حقيقي مظهرا خادعا بقصد التحايل أو الغش، أو يدعم إعلانا كاذبا أو أسعار وهمية للأوراق المالية في البورصة [2].

1- المادة 61 من القانون 10 – 01 المتعلق بالمهن الثلاث، مرجع سابق.

2- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 157.

و باعتبار جريمة الاحتيال من الجرائم العمدية، فإنه يتوجب لدى محافظ الحسابات العلم و الإرادة بكافة عناصر الجريمة التي ارتكبها المدراء، فلا يكفي علمه بالصفة الكاذبة للميزانية و علاقته بتأكيد البيانات الواردة فيها، و إنما يجب أن يعرف بطريقة محددة ما هو الغرض الذي يراد من وراءه الكذب، و تكون لديه رؤية واضحة لكافة عناصر الاحتيال.

و بما أن تقرير محافظ الحسابات أحد العناصر التي استخدمها المدراء من أجل جريمة الاحتيال، فحتى يكون مسؤول يجب أن يكون على علم بها، كما تكون لديه الرغبة في تسهيل عملية النصب [1].

ثانيا: جريمة خيانة الأمانة

عرف المشرع الجزائري جريمة خيانة الأمانة من خلال نص المادة 376ف1 من قانون العقوبات على أنها: " كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقود...أو مخالصات أو أية محررات أخرى...".

كما نص على العقوبة المقررة في هذا الشأن المتمثلة في الحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة سنوات و بغرامة من 20,000 إلى 100,000د ج.

و بالتالي تتحقق هاته الجريمة من خلال الاستعمال غير الصحيح للمبالغ النقدية أو لأموال الشركة في كل وقت من قبل أعضاء الإدارة.

و الواقع أن محافظ الحسابات ليس من الأشخاص الذين يفترض ارتكابهم لهاته الجريمة، لأن مهمته في الشركة لا تحتم عليه حيازة الأشياء التي نص عليها القانون، غير أنه لا يعني التملص من المسؤولية أي يمكن متابعته كشريك للمدراء أو مسؤولي الشركة الذين يمكن أن يكونوا فاعلين فيها [2].

1- المرجع نفسه، ص 158.

2- بن جميلة محمد ،مرجع سابق ، ص 160.

و بالتالي يمكن مساءلة محافظ الحسابات كشريك إذا توافرت كافة عناصر الاشتراك حسب القواعد العامة.

و هاته الجريمة من الجرائم العمدية التي تتطلب قصد عام يتمثل في اتجاه إرادة المتهم و انصرافها لارتكاب الجريمة بكامل أركانها عن علم و إدراك.

و يشترط جانب القصد العام، قصد خاص يتمثل في نية المتهم في تملك و حرمان المالك الحقيقي، و قد عبر عنه المشرع بقوله بسوء نية [1].

و من أجل تأسيس مسؤولية المدراء على هاته الجريمة الواقعة على أموال الشركة نجد أن المشرع الفرنسي أضفى على هؤلاء صفة الوكالة على مهام المدير في الشركة، و نجد كذلك ما ذهب إليه القانون التجاري المصري حيث اعتبر هو الآخر أن أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة يعتبرون وكلاء عن الشركة[2].

المطلب الثاني: آثار المسؤولية الجزائية

بعدما تناولنا في المطلب السابق أهم الجرائم التي يمكن أن يقع فيها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفته الرقابية، سواءا كان فاعل أصلي في الجريمة أو شريكا فيها، دفعنا هذا إلى دراسة مختلف الآثار المترتبة عنها، و ذلك بالتطرق إلى مباشرة الدعوى العمومية (كفرع أول)، ثم إجراءات المتابعة في (فرع ثاني)، بعدها تقادم الدعوى العمومية و علاقاتها بالدعوى المدنية في (فرع ثالث).

الفرع الأول: مباشرة الدعوى العمومية

من خلال استقرائنا لنص المادة 62 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث نجد هاته الأخيرة نصت على المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، غير أنها تجاهلت كيفية مباشرة الدعوى، و بالتالي الرجوع إلى القواعد العامة المطبقة في قانون الإجراءات الجزائية،

1- أحسن بوصقيعة، مرجع سابق، ص 380.

2- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، مرجع سابق ،ص 212،

رغم أن هذا الأخير لم يخص بالذكر محافظ الحسابات، و لم يفرد له إجراءات محددة للمتابعة، لكن بالرجوع للمادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية نجدها تناولت الدعوى العمومية.

و تعرف الدعوى العمومية على أنها : " الوسيلة القانونية لتقرير مدى حق الدولة في العقاب توصلا لاستفائها بمعرفة السلطة القضائية، أو بمعنى آخر الالتجاء إلى السلطة القضائية لضمان استفاء الحقوق[1]".

و بالتالي إجراءات الدعوى هي الوسيلة الكفيلة لمتابعة محافظ الحسابات على مختلف الجرائم المرتكبة من طرفه.

و يجوز للطرف المضرور أن يحرك هذه الدعوى طبقا للشروط المحددة في القانون رغم أن الطرف المضرور الذي قد يكون شركة، قد قلص حقه بعد التعديل الأخير لقانون العقوبات.

و بصدور قانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، نجده نظم بعض الجرائم التي تقع في القطاع الخاص، كجرائم الاختلاس، الرشوة، عدم الإبلاغ، و المنصوص عليها في موادها40، 41، 47.

الفرع الثاني: إجراءات المتابعة

و يقصد بها اتخاذ جميع الإجراءات حتى استصدار الحكم النهائي. و الأصل العام هو شخصية العقوبة، فلا يضار أحد بفعل ارتكبه شخص آخر إلا إذا كان له دخل فيه بطريق مباشر أو غير مباشر، كالمساهمة في الجريمة و هذا تطبيقا لمبدأ شخصية العقوبة[1].

1- عبد الله اوهايبية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، التحري و التحقيق، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 48.

غير أن الإشكال المطروح في حالة تعدد محافظ الحسابات، كيف يتم تحديد المسؤولية، أو بعبارة أخرى على أي عاتق أحد منهم تقع المسؤولية؟

إذا كان هناك محافظ حسابات واحد هنا لا يثار أي إشكال، أما إذا تعدد هؤلاء و ارتكبوا الفعل المجرم، كإعداد حسابات أو تقارير كاذبة متعلقة بالرقابة أو المهام المنوطة إليهم، تتم مسائلتهم جميعا، لأنهم يقومون بعمل موحد.

الفرع الثالث: تقادم الدعوى العمومية و علاقتها بالدعوى المدنية

1 -تقادم الدعوى العمومية:

يخضع تقادم الدعوى العمومية المتعلق بمحافظ الحسابات للمبدأ العام بوصفها جنحة إلى 03 سنوات، غير أنه يختلف احتساب التقادم حسب نوع الجنحة المرتكبة.

ففي جنحة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة تتقادم بمرور ثلاث سنوات ابتداء من اليوم الذي قام فيه الالتزام إذا كانت جنحة فورية، أما إذا كانت مستمرة، تبدأ من يوم انتهاء هذا الالتزام.

أما بالنسبة لجريمة تأكيد معلومات كاذبة تتقادم ب 03 سنوات من يوم تقديم المعلومات أو يوم تقديم تقرير إذا تعلق بهذا الأخير.

أما جنحة انتهاك السر المهني، كذلك ب 03 سنوات من الإفشاء غير المسموح، أما بالنسبة لحالة التنافي، تبدأ من يوم قبول المهام بالرغم من وجود إحدى هاته الحالات [2].

2 علاقة الدعوى العمومية بالدعوى المدنية :

1 – عبد الله اوهايبية، مرجع سابق، ص 57.

2– معيزي خالدية، مرجع سابق، ص ص 133، 134 و 135.

قد ينتج عن نفس الجريمة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات أثناء ممارسته مهامه، الدعوى الخاضعة لقواعد الإجراءات المدنية و الإدارية بالموازاة مع الدعوى العمومية، فهل يوجد صلة بين الدعويين، و ما حجية الحكم الجنائي أمام القضاء المدني؟

2-1 تأثير الدعوى الجنائية على الدعوى المدنية :

تختلف الدعويين من حيث الموضوع، الطبيعة، السبب، القاضي، إلا أنه يتقاربان من نواحي أخرى مثل خضوعها لنفس مدة التقادم.

و يظهر الارتباط الكبير بينهما أيضا أن الجنائي يوقف المدني، فعلى القاضي المدني وقف الفصل في الدعوى المدنية حتى يفصل في الدعوى العمومية، و هي قاعدة من النظام العام، كما أنهما لا تسقط الدعوى المدنية إلا بسقوط العمومية.

و تطبق نفس القاعدة في ح الة مسؤولية محافظ الحسابات، وهذا في حالة المتابعة الجزائية للقائمين بالإدارة أو أحد المساهمين بتهمة اختلاس أموال الشركة، و في نفس الوقت مباشرة الدعوى المدنية لمحافظ الحسابات لنفس الشركة[1].

2-2 حجية الأحكام الجنائية أمام القضاء :

نجد أن الحكم الجنائي الصادر في الدعوى العمومية له حجية أمام القضاء المدني الذي لم يفصل بعد في الدعوى المدنية الناشئة عن نفس الجريمة، فإذا حكم القاضي الجنائي على محافظ الحسابات بجريمة تأكيد معلومات كاذبة، أو عدم الكشف عن المخالفات يلزم هنا القاضي المدني بالحكم بالتعويض على الضرر الذي تسبب فيه للطرف المدني، و العكس من ذلك إذا حكم ببراءة المحافظ، لا يمكن هنا للقاضي المدني إصدار أي حكم في حقه، فإذا حكم بالبراءة على هذا الأخير ، لانتفاء القصد الجنائي، هنا يمكن

1- المرجع نفسه ، ص 137.

للقاضي المدني الحكم على المحافظ ، على الأضرار التي تسبب فيها بخطئه المدني، و المتمثل في الإهمال و عدم الحيطة و ذلك بالتعويض عن هده الأضرار[1].

المبحث الثاني: المسؤولية المدنية و التأديبية لمحافظ الحسابات

إن الحديث عن المسؤولية المدنية، لمحافظ الحسابات يقتضي علينا البحث في طبيعة هذه المسؤولية و مدى ارتباطها بالقواعد العامة، و للقول بهذه المسؤولية لابد من توافر أركانها من خطأ و ضرر و علاقة سببية.

لكن الأمر لا يتوقف عند المسؤولية المدنية فحسب [2] ، بل و حماية لمصالح الشركة و الغير و ضمان سير السلوك المهني وفق قواعد منظمة فإن محافظ الحسابات يخضع للمسؤولية التأديبية أيضا.

و عليه سيتم دراسة هذا المبحث بالتطرق للمسؤولية المدنية (كمطلب أول)، ثم المسؤولية التأديبية في (مطلب ثاني).

المطلب الأول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات مسؤول في مواجهة الشركة و أمام الغير عن الآثار الضارة الناتجة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يرتكبها أثناء ممارسته لمهامه [3]، و بالتالي قد يتابع بسبب خطئه الشخصي (فرع أول)، كما قد يلاحق بسبب خطأ الغير (فرع ثاني)، ثم نتطرق إلى نظام الدعاوي في (فرع ثالث).

الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات عن الأخطاء الشخصية

نجد أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء في القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنته.

1- معيزي خالدية، مرجع سابق ، ص ص 13، 138.

2- المرجع نفسه ، ص 12.

3- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 111.

و بالرجوع للمادة 715 مكرر 14 نجدها تنص على :" مندوبي الحسابات مسؤولين سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناتجة و الأخطاء و اللامبالاة...".

و بالتالي النص لم يحدد المسؤولية المدنية مباشرة، و عليه نلجأ للأحكام العامة التي تنظم هذه المسؤولية و التي تقوم على أساس الخطأ، الضرر، و العلاقة السببية.

و مراقب الحسابات لا يعتبر وكيلا عن الشركة و المساهمين، بل هو أحد مكونات الهيكل القانوني للشركة[1]، لأنه لا يبرم تصرفات قانونية باسمه لحساب الشركة، إذ أنه يكون مسئول اتجاه الغير و الوكيل بصفة عامة، و بالتالي هو غير مسئول إلا أمام موكله[2].

و يكون المراقب مسؤول مسؤولية مدنية عن الأخطاء التي يرتكبها، فهو مسؤول اتجاه الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها، بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله[3].

و الأخطاء الناتجة عن هذا الأخير، إما تكون بفعل أو إهمال صادر منه، أولا أو ضرر لحق بالشركة أو الغير، ثانيا.

أولا: خطأ بفعل أو إهمال صادر عن محافظ الحسابات

نميز هنا بين ثلاث أنواع من الأخطاء، خطأ قد يرتكبه المحافظ في بداية الالتحاق بالمهنة و هذا في حالة مخالفته للشروط و الإجراءات المنصوص عليها سواء في القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة.

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، النظرية العامة للشركة، شركة التضامن- شركة توصية البسيطة- شركة المحاصة- شركة المساهمة- شركة المساهمة المبسطة- شركة التوصية بالأسهم- الشركة ذات المسؤولية المحدودة،د ط، دار المطبوعات الجامعية، 2002 ، ص ص 69، 84، و 46.

2- عبد الرزاق السنهوري، المقاولة، الوكالة، الوديعة، الحراسة، الجزء 07،دط، دار الأحياء التراث العربي لبنان، د س ن،ص449.

3- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة و الخاصة، دراسة مقارنة، د ط، دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان، 2006، ص 533.

و خطأ يرتكبه المحافظ عند التوقف عن مهامه، كتقديم الاستقالة أو التوقف عن أداء المهام دون إنذار الجمعية و هذا ما نصت عليه المادة 38 من القانون 10-01.

كما قد يكون أثناء ممارسة المهام، و هو الأكثر شيوع و له صور متعددة منها:

- الأخطاء المتعلقة بالمصادقة، كالمصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع أو صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية، أو وقائع مغايرة للحقيقة.
- الأخطاء المتعلقة بتقديم المعلومات، كأن يدون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حساب أو وثيقة قام بإعدادها في سياق ممارسته لمهنته.
- الأخطاء المتعلقة بتبليغ الجمعية العامة عن عدم دقة و انتظام الحسابات و المخالفات[1]، و هذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 13 قانون تجاري.

كما يمكن مساءلة محافظ الحسابات مدنيا إذا تدخل في أعمال الإدارة في غير الحالات التي كلفه القانون بها، أو في حالة إفشاء أسرار الشركة أو حالة تقاعسه عن اتخاذ إجراءات التحذير بقصد الإضرار بمصالحها.

كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد تبنى الالتزام ببذل عناية و المقصود هو أن يبذل محافظ الحسابات العناية التي يبذلها الرجل المعتاد في تنفيذ التزامه [2]، و هذا ما جاءت به المادة 59 من قانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

و رغم أن مصطلح بذل عناية يبقى واسع نوع ما، إلا أن محافظ الحسابات ملزم بالتعمق في التحريات و التدقيقات التي يقوم بها، و في حالة ما إذا ارتكب خطأ فإن القاضي يقيم

1- أكرم ياملكي، القانون التجاري، الشركات، دراسة مقارنة، ط 01، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص ص312، 313.

2- المرجع نفسه، ص 314.

وقوع الخطأ من عدمه في تصرف المحافظ المخطئ مقارنة مع تصرف محافظ الحسابات العادي في الظروف نفسها[1] .

ثانيا: ضرر لحق بالشركة أو الغير

بالرجوع إلى الفقرة 01 من المادة 715 مكرر 13 قانون تجاري و كذا المادة 61 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، يتضح أنه لقيام المسؤولية المدنية يتوجب أن ينتج ضرر عن خطأ محافظ الحسابات، فبدون ضرر لا مجال لإثارتها، عملا بالقاعدة العامة " لا دعوى بلا مصلحة " و على من يدعي الضرر أن يثبته بكافة طرق الإثبات، وهنا يثور التساؤل حول طبيعة الضرر و خصائصه و كيفية تقديره؟

1 ضرورة توفر ضرر لحق بالشركة :

و المقصود أن الضرر لحق بالشركة حقا، و على من يدعي أن يثبته لإثارة المسؤولية المدنية، و يكون الضرر إما مادي، و هو الذي يصيب الذمة المالية للمتضرر، و إما معنوي و هو المساس بالحرية أو الشرف أو السمعة بموجب المادة 182 قانون مدني.

كما يشترط أن يكون هذا الضرر محققا و ناشئا عن إخلال بمصلحة مشروعة و يشترط أن يكون ضرر حالا أي مباشرا، كما يكون من الأضرار التي لم تعوض بعد، حيث أن تعويض المضرور يسقط حقه في المطالبة بالتعويض مرة أخرى[2].

2 تقدير الضرر:

1- عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، الجزء 02، د ط ،دار أحياء التراث العربي، لبنان، د س ن ، ص 793.

2- جبالي و عمر، المسؤولية الجنائية للأعوان الاقتصاديين، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، د س ن، ص ص 98، 99.

إن تقدير الضرر هو من اختصاص الجهات القضائية التي يرفع أمامها النزاع، وهي المحاكم المدنية، و تبقى السلطة التقديرية للقاضي في تقدير التعويض الذي بإمكانه أن يستعين بأهل الخبرة و الاختصاص.

حيث أنه من السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات في أموال الشركة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ، لكن إذا كان الخطأ متمثلا في معلومات غير صحيحة أدلى بها محافظ الحسابات، أو يكون قد قدم إشهادا بذلك، أو في حالة غياب معلومات، فإن التقدير يكون بإلزام محافظ الحسابات بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري، و الثمن الحقيقي للسهم كنتيجة للخطأ الذي تسبب فيه و إقراره كتعويض[1].

3 العلاقة السببية بين الخطأ و الضرر :

العلاقة السببية هي الركن الثالث من أركان المسؤولية و يقصد بها " أنه إذا توفر لدينا ركن الخطأ و الضرر، فلابد أن يكون الضرر قد نشأ عن الخطأ نفسه ".

فالعلاقة السببية هي علاقة السبب بالنتيجة، و هي مستقلة عن الخطأ فقد توجد السببية و لا يوجد خطأ و العكس، كما أنها علاقة مباشرة بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول، و الضرر الذي أصاب المضرور، فإذا رجع الضرر لسبب أجنبي انعدمت السببية[2].

فقد يؤدي خطأ المحافظ إلى عدم السماح للشركة من اكتشاف ما قد يلحق بها من خسارة و أضرار و ذلك من خلال إهماله مثلا في إعداد التقارير فإذا توفرت كل أركان المسؤولية يقع المندوبين تحت طائلة المسؤولية[3].

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 117.

2- جبللي وعمر، مرجع سابق، ص ص 101، 103.

3- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 76.

غير أن محافظ الحسابات يعتمد على نفي العلاقة السببية لإعفائه من المسؤولية إما كليا أو جزئيا، فإذا أثبت أن الضرر كان مرجعه سبب أجنبي، كقوة قاهرة فإنه يعفى من المسؤولية، طبقا للقواعد العامة حسب المادة 127 قانون مدني.

الفرع الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عن خطأ الغير

إضافة إلى خضوع محافظ الحسابات إلى المسؤولية الناتجة عن أخطاءه، فهو مسؤول عن خطأ الغير أيضا، سواء أخطاء المساعدين و الخبير المحاسب و تابعيه أولا، أو أخطاء المسيرين و القائمين بالإدارة ثانيا، بعدها نتطرق إلى حالات الإعفاء من هاته المسؤولية ثالثا.

أولا: مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المساعدين و الخبير المحاسب و تابعيه

انطلاقا من نص المادة 715 مكرر 13 ف02 قانون تجاري نجدها تنص على: "السماح لمحافظ الحسابات بالاستعانة بمساعدين باستخدامه مصطلح " مساعديهم ".

و بالرجوع إلى القانون المنظم للمهنة 10-01 الجديد لم يتطرق لهذا الأمر على عكس القانون الملغى 91-08 الذي نص صراحة عليه من خلال المادة 42 " بأن يستعينوا بكل خبير مهني ".

و يشترط أن تكون الوكالة أو التفويض في جزء من المهام و هذا طبقا للمادة 33 المرسوم التنفيدي يتضمن قانون أخلاقيات المهنة التي تنص على: " لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم...".

غير أنه نظرا لأهمية الرقابة و كذا المهام و الالتزامات المتعددة المسندة لمحافظ الحسابات، و كذا تنوع العمليات و التصرفات، و في وقت محدود، نجد أن المشرع مراعاة لهذه الظروف، أجاز لمحافظ الحسابات الإستعانة بخبراء أي مساعدين يختارهم على حسابه و تحت مسؤوليته، قصد إعانته في تأدية وظيفته.

و عليه فأخطاء هؤلاء تقع على عاتق هذا الأخير كأنها صادرة عنه، و يلزم بأن يتحمل أي ضرر ناتج عن أخطاء معاونيه و خبرائه، و يعتبر مسؤولا عنهم سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير، بشرط أن تكون الأخطاء مرتكبة أثناء ممارسة مهامهم.

باعتبار هؤلاء المساعدين في حكم التابع و من تمة يعتبر محافظ الحسابات، المسؤول المدني عن أخطاء مساعديه بناءا على أحكام المسؤولية عن أفعال الغير كما جاءت به المادة 136 قانون مدني.

و يمكن لمحافظ الحسابات الرجوع على مساعديه في حدود مسؤوليتهم على الضرر بناء على المادة 137 قانون مدني.

أما بخصوص وجود أكثر من محافظ حسابات في الشركة نفسها نجدها في نص المادة 61 فـ02 من القانون 10-01 التي تنص على :" و يعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير، عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون [1]".

كما نصت المادة 13 من المرسوم التنفيذي 96-136 :" في حالة تعيين أكثر من محافظ حسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته و يتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة[2]".

و باستقرائنا لنص المواد نجد أن المشرع وقع في تناقض من جهة يقر بالمسؤولية التضامنية، و من جهة أخرى ينكر هذه المسؤولية و هذا ما ترك الأمر غامض على أهل الاختصاص.

بينما نجد التشريع المصري مثلا ينص صراحة في المادة 102 من قانون الشركات بقوله: " يكون مراقب الحسابات مسؤولا اتجاه الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها،

1- المادة 61 فقرة 02من القانون 10-01، المتعلق بالمهن الثلاث ، مرجع سابق.

2- المادة 13 من المرسوم التنفيذي 96-136، ، المتضمن قانون أخلاقيات المهنة ،.مرجع سابق.

بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، و إذا كان للشركة أكثر من مراقب و اشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن[1]".

ثانيا: مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المسيرين و القائمين بالإدارة

بالرجوع للمادة 715مكرر14 قانون تجاري تنص على: "... لا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها ".

و يتضح من خلال استقرائنا للمادة، أن مندوبو الحسابات لا يسألون إلا عن أخطائهم الشخصية، و ليس الناتجة عن غيرهم، هذا كمبدأ عام، لكن استثناءا يكون مسؤول مدنيا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمين بالإدارة، و أعضاء مجلس المديرين، و مجلس المراقبة في حالة ارتكاب هؤلاء مخالفات، و لم يبلغ عنها رغم اطلاعه عليها.

و تجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة لهيئة التسيير قد يترتب عليها مسؤولية تضامنية، و هذا في حالة كان الخطأ غير قابل للتق سيم، أو كان الخطأ معقد مرتبط بأحد أعضاء مجلس الإدارة[2].

أما في حالة التصفية القضائية، فإن مندوب الحسابات لا يتحمل المسؤولية في حالة ثبوت خطأ في التسيير، بحكم أنه ليس مسير قانوني، "Dirigeant de droit" و لا فعلي Dirigeant de fait" فدعوى المسؤولية لا تحرك ضده في هذه الحالة إلا إذا تدخل في التسيير[3].

1- عباس مصطفى المصري، تنظيم الشركات التجارية، شركات الأشخاص، شركات الأموال، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 315.

2- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص ص 60، 61.

3Philip, Merle, Op cit, p 615.

ثالثا: حالات الإعفاء من المسؤولية

يمكن لمحافظ الحسابات التملص من المسؤولية، و هذا في حالات قررها المشرع الجزائري، إذ يمكن لهذا الأخير أن يدفع المسؤولية المدنية عنه إذا توفرت هذه الحالات، مثله مثل باقي المهن الأخرى و تتمثل هذه الحالات في:

1 حالة القوة القاهرة :

تنص المادة 127 قانون مدني أنه: " إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب لا يد له فيه، كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة، أو خطأ صدر من المضرور أو خطأ من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر، ما لم يوجد نص قانوني أو اتفاق يخالف ذلك ".

و بالتالي يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع مسؤوليته إذا أثبت حالة القوة القاهرة، هده الأخيرة التي يشترط فيها الحادث غير ممكن الدفع و غير متوقع الحصول، و أن يكون خارجي، أي لا يرجع إلى خطأ المدعى عليه و بتوفر هذه الشروط يستفاد من القوة القاهرة[1].

و من الأمثلة التي تنفي مسؤولية محافظ الحسابات في هذا الصدد وجود قوة قاهرة، حالت بينه و بين النهوض بواجباته الوظيفية، كإضراب احتل به العمال مبنى الشركة، فلم يتمكن من الوصول إلى دفاترها و مستنداتها المحاسبية، أو كنشوب حرب منعته من زيارة فروع الشركة بالخارج، لكن عليه أن يضمن تقريره التحفظات المناسبة في مثل هذه الظروف[2].

2 خطأ الضحية :

1- جبالي وعمر، مرجع سابق، ص 104.

2-علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 244.

و هي الحالة التي يرتكب فيها الضحية خطأ يؤدي إلى حدوث ضرر له، و لا يكون لمحافظ الحسابات أي دخل فيه، نظرا لانقطاع العلاقة السببية بالنسبة للمحافظ[1].

أما إذا ساهم فعل المضرور مع فعل المدعى عليه في إحداث الضرر فتكون المسؤولية موزعة بينهما، حيث نكون أمام ضرر ناشئ عن خطأ المسؤول و خطأ المتضرر في آن واحد، أي كلاهما ساهما في إيقاع الضرر، و السلطة التقديرية تعود للقاضي في تحديد جسامة الضرر، و توزيع المسؤولية كل حسب مساهمته في درجة الضرر[2].

3 فعل الغير :

كما ذكرنا سابقا أن محافظ الحسابات لا يكون مسؤول إلا عن الأخطاء الشخصية الصادرة منه دون أخطاء الغير، كمسيري و مدراء الشركة، و بالتالي تنتفي هنا مسؤوليته إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 715 مكرر14 السابقة الذكر.

الفرع الثالث: نظام الدعاوى المدنية ضد محافظ الحسابات

المشرع الجزائري لم يتناول تنظيم الدعوى المدنية ضد محافظي الحسابات، سواء في القانون التجاري، أو القانون المنظم للمهنة.

و عليه يتوجب علينا الرجوع إلى الأحكام العامة التي تنظم الدعاوى المدنية ، و من أجل التطرق لنظام الدعاوى المدنية ضد محافظ الحسابات، فإننا نتطرق إلى ثلاث نقاط أساسية، و هي أطراف الدعوى أولا، الاختصاص القضائي ثانيا، ثم النتائج المترتبة عن نتائج الدعوى ثالثا.

أولا: أطراف الدعوى

1-علي عيد ، محمد علي، الأخطاء المشتركة و أثرها على المسؤولية المدنية، ط 01، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2008، ص 120.

2- جبالي وعمر، مرجع سابق، ص ص 105، 106.

بالرجوع إلى المادة 715 مكرر 14 ف1 نجدها تنص على : " أن مندوبو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة، أو إزاء الغير عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء، و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم[1] ".

كما نصت المادة 61 من قانون 01-10 على أنه : " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه[2]".

و عليه طبقا للقواعد العامة، و خصوصا بالرجوع للمادة 13 و المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، هاته الأخيرة توضح شروط ممارسة الدعوى فضلا عن الشروط الخاصة بالعريضة و بياناتها.

و يستنتج من نص المواد أن أطراف الدعوى المدنية هما: المدعى و يكون إما الشركة أو الغير، و المدعى عليه، إما أن يكون مندوب الحسابات بصفة فردية، أو أن يكون شريك في الشركة.

1 الشركة المراقبة كمدعية :

باستقرائنا لنص المادة 715 مكرر14السالفة الذكر، يتضح أن الشركة هي المتضرر الأول من أخطاء محافظ الحسابات.

و بالتالي بإمكان الشركة تحريك الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات، التي يقوم و يشرف على مراقبتها، هذا في حالة ارتكاب هذا الأخير أخطاء ألحقت أضرار بالشركة، مثال ذلك أن يقوم محافظ الحسابات بإذاعة أسرار الشركة على المساهمين في الجمعية العمومية للشركة أو غيرها[3].

1- المادة 715 مكرر 14 فقرة 01من المرسوم التشريعي93 _08 ،مرجع سابق.

2- المادة 61 فقرة 01من القانون 10-01 المتعلق با لمهن الثلاث،مرجع سابق.

3- محمد فريد العريني، جلاء وفاء البدري محمدين، محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، دراسة في الأدوات القانونية، د ط ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، د س ن ص 318.

و يقوم رئيس مجلس الإدارة تطبيقا لنص المادة 638 ف01 من القانون التجاري أو رئيس مجلس المديرين تطبيقا لنص المادة 652 قانون تجاري حسب الحالة بتمثيل الشركة أمام الجهات القضائية.

أما إذا كانت الشركة في حالة التصفية طبقا للمادة 767 من القانون التجاري فإن مباشرة الدعوى في هذه الحالة تكون من اختصاص المصفي، بصفته الممثل القانوني للشركة في تلك المرحلة . أما عن حالة الإفلاس و التسوية القضائية، فإن مباشرة الدعوى تكون من اختصاص الوكيل المتصرف القضائي ، أو ما كان يسمى بـ وكيل التفليسة، قبل الامر96-23 الذي يعين على تفلسة التجار [1]. حيث يتابع مندوب الحسابات بدفع التعويضات عن الأضرار التي لحقت الشركة.

2 المساهمين المتضررين من أخطاء محافظ الحسابات :

من حق المساهم الذي أصابه ضرر أكيد مباشر و شخصي من قبل محافظ الحسابات أن يرفع دعوى تعويض فردية ضده.

غير أن المطالبة بالتعويض لا تكون على أساس الضرر الذي لحق بالشركة و إنما الذي لحق بالمساهم، و إلا كانت الدعوى غير مقبولة، لانعدام الصفة كما يشترط دائما من المساهم، إثبات ضياع حق من حقوقه، و هذا لجعل المحافظ على جبر الضرر اللاحق به.

و بالتالي لا يمكن للمساهمين مباشرة الدعوى بواسطة مساهم في مواجهة مندوبي الحسابات لدى الشركة المعنية.

3 الغير المدعى في دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات :

حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر 14 السالفة الذكر " ...مندوبو الحسابات مسؤولين... أو ازاء الغير ".

1- الامر96-23المؤرخ في 09،07، 1996المتعلق با لوكيل المتصرف القضائي،ج ر،مؤرخة في 24 صفر 1417 ع43 ص2.

يتضح من خلال نص المادة أن للغير الحق كذلك في رفع دعوى المسؤولية المدنية ضد المحافظ جراء الأضرار التي لحقت بهم.

و يشمل الغير، كل من دائني الشركة المتعاملين معها، كالبنك، الموردين حاملي سندات الاستحقاق.

و بالتالي القضاء بناءا على القواعد العامة للمسؤولية المنصوص عليها في نص المادة 124 قانون مدني، فإنه يقبل دعوى المسؤولية المدنية التي يباشرها الغير ضد هؤلاء المهنيين، و هذا إذا أصاب الغير ضرر شخصي[1].

ثانيا: الاختصاص القضائي

لم تبين مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات الهيئة المختصة إقليميا، و نوعيا بالنظر في الدعوى المرفوعة ضده.

و بالتالي الرجوع إلى القواعد العامة في هذا الشأن، حيث نجد أن قواعد الاختصاص نوعان و هما:

1 الاختصاص النوعي :

هذا النوع من الاختصاص من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه و هذا طبقا لنص المادة 36 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

و تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد اختصاص نوعي على مستوى محاكم القضاء العادي،و ما تلك الأقسام و الغرف المكونة منه، إلا تنظيم داخلي لا يتحدد به الاختصاص النوعي،و إنما توزيع للعمل فقط أي لا يتعلق بالنظام العام.

و بالمقابل نجد أن المشرع الفرنسي يقر بأن الاختصاص النوعي يعود إلى الجهة القضائية المدنية ، في حال ما لم يتفق الأطراف على طرح النزاع أمام التحكيم المحلي

1- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص ص 105 ،107.

الجهوي، و هذا طبقا للمادة 38 من المرسوم التنفيذي 69-810 المؤرخ في 1969.08.2

غير أنه إذا طلب المدعي في المسؤولية المدنية أن يكون الاختصاص لمحكمة تجارية، في حالة ما إذا كان الخطأ مرتكبا من طرف شركة تجارية لمحافظ الحسابات فإنه يمكن أن يفقد اختصاصها بناءا على ذلك، حتى في حالة التسوية القضائية، أو في تصفية الشركة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات، يعود الاختصاص إلى القضاء المدني للنظر في الدعاوى المرفوعة ضد المحافظ.

2 الاختصاص المحلي :

لم ينص المشرع أيضا على الاختصاص المحلي، و بالتالي الرجوع إلى القواعد العامة بشأن الدعاوى المرفوعة ضد المحافظ، و عليه فالجهة القضائية المختصة في النظر هي محكمة موطن المدعى عليه، أي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني لمحافظ الحسابات المادة 37 قانون الإجراءات المدنية، اما إذا تعدد المدعى عليهم فإن المحكمة المختصة محكمة موطن أحدهم المادة 38 [1]، أما إذا كان المدعى عليه عبارة عن شركة محافظة الحسابات فالمحكمة المختصة هي التي يقع في دائرة اختصاصها مقرها الاجتماعي[2].

ثالثا: نتائج مباشرة الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات

يكمن هدف المدعي من مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات الحصول على تعويض مالي، و بالتالي هذه الدعوى تحمل نتيجتين:

- إما ثبوت خطأ المحافظ، و من تم تقرير مسؤوليته و إلزامه بالتعويض نتيجة خطئه.
- إما عدم ثبوت مسؤوليته، و بالتالي لا يحكم عليه بالتعويض.

1- المادة 38 من القانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المؤرخ في 25 فبراير 2008 ، ج ر، المؤرخ في 23 أفريل 2008،ع21، ص07.

2- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 123.

و دفع التعويض يكون بغية جبر الأضرار المادية و المعنوية التي قد تلحق بالمدعى لاسيما أن محافظ الحسابات يعتبر مهني يختار بحكم كفاءته و سمعته، و عليه يجب على المدعي إثبات أركان المسؤولية، و به يحصل المدعي على حكم يلزم المحافظ بدفع التعويضات.

و المحافظ هنا ملزم بدفع التعويض الناتج عن أخطاءه الشخصية، أو الناتجة عن أخطاء المساعدين و الخبراء الذين استعان بهم في القيام بمهامه، و يتوجب هنا على المدعي التوضيح للقاضي طريقة حسابه، و إثبات ذلك بخبرة قضائية و مستندات ثبوتية للضرر و يعود للقاضي السلطة التقديرية في تق يم التعويض المستحق الذي يراه مناسبا[1] .

و بالرجوع لنص المادة 715 م كرر 26 ق تجاري نص على أنه : " تتقادم دعوى المسؤولية ضد القائمين بالإدارة بثلاث سنوات، و لم ينص صراحة على محافظ الحسابات".

غير أنه تطبق عليه الأحكام المتعلقة بالقائمين بالإدارة، باعتباره عنصر أساسي و فعال في الشركة و يحتسب التقادم من تاريخ وقوع الخطأ أو تاريخ الكشف عنه.

المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

إضافة للمسؤولية الجزائية و المدنية الموقعة على محافظ الحسابات، فقد يلاحق أيضا بالمسؤولية التأديبية، حيث يعاقب هذا الأخير على كل خطأ تأديبي يرتكبه أثناء تأديته لوظيفته (كفرع أول)، كما يخضع لمتابعة تأديبية في (فرع ثاني).

الفرع الأول: ماهية الخطأ التأديبي

1- السعيد بوقرور، مرجع سابق، ص 137

نتعرض في هذا الفرع إلى مفهوم الخطأ التأديبي أولا، ثم نبين أنواعه ثانيا.

أولا: مفهوم الخطأ التأديبي

لقد ثار جدل فقهي و قضائي كبير في الجزائر و غيرها من الدول التي تأخذ بالنظام التأديبي بمختلف صوره حول التسمية التي تمنح لهذا الأخير، حيث يطلق عليه عدة تسميات الجريمة التأديبية، المخالفة التأديبية، الخطأ التأديبي، و هو المأخوذ به من طرف المشرع الجزائري و كذا الفرنسي[1] .

و باستقرائنا للمادة 53 من القانون 91-08 الملغى لم يعطي تعريف واضح، بل اكتفى بتقرير المسؤولية التأديبية، و هذا هو شأن أغلب التشريعات، حيث أوردت بعض الحالات التي يتعين الامتناع عن إتيانها، فإذا كان هناك تقصير أو إهمال أو خروج عن الواجب، يقع المخالف هنا تحت طائلة المسؤولية[2] .

غير أن المشرع الجزائري من خلال نص المادة 63 ق 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث نجده تدارك الأمر و ملأ الفراغ بإعطائه تعريف للخطأ التأديبي: " كل خطأ أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته ".

في حين نجد المشرع الفرنسي عرفه بشكل أدق أكثر من خلال نص المادة 88 من المرسوم 69-810 على أنه: " كل مخالفة للقوانين و التنظيمات و القواعد المهنية، كل إهمال خطير كل فعل مخالف للنزاهة و الشرف يرتكبه محافظ الحسابات....يشكل خطأ تأديبي يعاقب عليه بعقوبة تأديبية[3].

و يتضح أن محافظ الحسابات لا ينحصر خطأه في المخالفات القانونية فقط بل يتعداها حتى لو حدث ذلك خارج مهنته، و بالتالي يمكن متابعة محافظ الحسابات تأديبيا حتى

1- سعيد الشتوي، المساءلة التأديبية للموظف العام، د ط ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2008، ص 39.

2- محمد الأخضر بن عمران، النظام القانوني لانقضاء الدعوى التأديبية في التشريع الجزائري، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006-2007، ص 09.

3- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 133.

و لو ثبتت براءته جنائيا و الهدف من هذا، هو حماية الشركة و الغير حتى المهنة نفسها كذلك جعل الأعضاء المشرفين على هذه المهنة نزهاء و شرفاء، لا يمكن الطعن حتى في حياتهم الشخصية[1].

و بالتالي مصطلح الجريمة التأديبية لا يمكن تحديد مضمونه بشكل دقيق لاختلاف معانيه، و لتوضيح هذه الجريمة أكثر سنتعرض إلى أنواع الخطأ.

ثانيا: أنواع الخطأ التأديبي

يمكن التطرق إلى هاته الأنواع حسب التصنيف التالي:

1 عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية

بالرجوع إلى المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 نجده نص على أن:

" محافظ الحسابات قد يتعدى حدوده في العلاقات التي تربطه بالغرفة، كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر بكل التغيرات التي طرأت أثناء حياته المهنية، لا سيما

- المتابعات الإدارية أو القضائية.
- النزاعات الخطيرة مع زملاءه أو زبائنه أو موكليه.
- التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم الدليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء.
- توقف نشاطه نهائيا أو تغيير محل ممارسته المهنة.
- حلول المحافظ محل زميله دون علم هذا الأخير و هذا ما أكدته المادة 18 من المرسوم السابق الذكر.

غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات القيام به بعد التأكد من شروط و هي:

- أن يكون الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون.

1- محمد الأخضر بن عمران، مرجع سابق، ص ص 10، 13.

- أن يعلم زميله بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام الطلب.
- عدم توجيه أي نقد لزميله السابق.
- يجب على أعضاء النقابة أن يساعدوا بعضهم بعض و يتأدبوا فيما بينهم و هذا ما أكدته كذلك المادة20 من نفس المرسوم[1].
- الإمتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء و بصفة عامة أي عمل من شأنه الإساءة إلى الزميل أو المهنة.
- كما تنص المادة 21 من المرسوم نفسه على أعضاء النقابة، إذا وقع خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله بالتراضي.
- كل خطأ ،كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضرر بأحد الزملاء، و تنعقد المسؤولية التأديبية، في حالة عدم احترام المحافظ لالتزاماته المهنية اتجاه الغرفة و كامل الهيئات التابعة لها، و على المحافظ طلب إذن بالتسجيل، و إخطار الغرفة عند فتحه للمكتب، و إلا اعتبر مرتكبا لخطأ تأديبي، كما أن المراقب الذي لا يقوم بدفع الإشتراكات للغرفة يكون معرضا للعقوبة التأديبية[2].

2 -الأخطاء التأديبية الناتجة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونا:

بالرجوع للمرسوم التنفيذي 96-136 السالف الذكر نجده ينص في المواد 35 و ما يليها على مسؤولية محافظ الحسابات التأديبية.

مثلا بالرجوع للمادة 36 تنص على أنه يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها و لا سيما

1- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 في 1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة، مرجع سابق .

2- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 134.

- صفة التاجر، صفة الأجير الذي له علاقة تبعية، العقوبات البدنية و المخلة بالشرف، جمع مهام تعاقدية و التصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو نفس الهيئة...
- مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من رأس المال أو أي شكل آخر.
- مهام محافظ الحسابات في مؤسسات أو هيئات يمارس فيها أزواجهم.... وظائف التسيير و الإدارة.

3 -الأخطاء الناتجة عن عدم احترام كرامة و شرف المهنة:

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة و شرفها، و التحلي بالرصانة اللازمة و هذا ما أكدته كذلك المادة الأولى و ما يليها من المرسوم 96-136 .

و قد يكون الفعل الذي ارتكبه محافظ الحسابات خارج الأعمال إطلاقا، كأن يطلب أتعاب أكثر أو مبالغ فيها خارج الإطار الذي تحدده الهيئات المهنية المختصة[1].

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية.

و يتم دراسة هذا الفرع بالتطرق إلى الإجراءات المتخذة أولا، ثم العقوبات الممكن توقيعها ثانيا.

أولا: الإجراءات المتخذة.

حسب نص المادة 63 ق 10-01 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم ، كما نصت الفقرة 03 و 04 من نفس القانون على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هاته العقوبات أمام

1- قادري عبد المجيد، مرجع سابق، ص 134.

الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم درجات الأخطاء و العقوبة التي تقابلها.

و تجدر الإشارة إلى أنه قبل صدور هذا القانون كانت الهيئات تتمثل في غرفة التحكيم و التأديب و المصالحة و هذا طبقا للمادة 10 المرسوم 92-20 حيث تقوم هذه الأخيرة حسب المادة 11 بالنظر في الأخطاء المرتكبة من قبل أعضاء المنظمة الوطنية للمهن الثلاث حيث يحول المهني الذي ارتكب خطأ إلى هذه الغرفة بناءا على قرار من مجلس المنظمة و تجتمع الغرفة بناءا على استدعاء من رئيسها للنظر في الموضوع و تصدر الغرفة بعدها عقوبات ضد المخالفات و يكون الطعن أمام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها[1].

و لم يعمل المشرع الجزائري على توضيح الجهات المختصة إلى غاية صدور القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله.

و من خلال ما تقدم ذكره نجد أن التشريع الجزائري إجراءاته المتخذة ، تفسر على أنها تتماشى مع المعطيات الموجودة و لكن يجب على المشرع أن يبدأ التفكير في تنظيم محكم منذ الآن، و يحدو حدو المشرع الفرنسي هذا الأخير رغم أن نظامه معقد جدا ،إلا أنه يسمح بضمان سير قانوني للمهنة بطريقة تضمن رقابة فعالة للشركات و تحفظ الحقو ق و تفرض احترام محافظي الحسابات لالتزاماتهم مما يدعم الرقابة الناجعة.

1- المادة 10 و المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير سنة 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين، و محافظي الحسابات، و المحاسبيين المعتمدين ،ج ر مؤرخة في 15 يناير 1992، ع 03،ص 82.

ثانيا: العقوبات التأديبية.

من المتفق عليه أنه في حالة ما إذا ارتكب محافظ الحسابات خطأ تأديبيا و أثبتت إدانته فإنه يتعرض إلى عقوبات تأديبية لكن نجد المشرع الجزائري لم يتعرض إلى عقوبات تأديبية مقارنة بالتشريعات الأخرى.

غير أنه بالنظر إلى التنظيمات التأديبية في المهن الحرة نجد أن العقوبات التأديبية متشابهة.

و بالرجوع إلى المادة 63 من القانون 10-01 ف 2 نجدها تنص على العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات حيث رتبتها حسب درجة خطورتها و هي الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول. كما نصت المادة 78 من نفس القانون على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير[1].

و نجد المشرع الفرنسي هو الآخر نص على العقوبات من خلال المادة 89 من المرسوم 69-810 المتعلق بالتنظيم المهني و القانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات.

ومن خلال نص المواد يتضح أن العقوبات التأديبية متنوعة إذ أن الإنذار و التوبيخ عقوبات محدودة الأثر و هي تخص مخالفة القواعد المهنية أثناء مهمة المراقبة ،أما التوقيف المؤقت لمدة لا تتجاوز خمسة سنوات في حالة إذا ارتكب المحافظ تصرف مخالف للنزاهة و الشرف المهني،أما الشطب من القائمة توقع في حالة ارتكابه لخطا مهني أو يكرر المحافظ ارتكابه للمخالفة و الذي يدفع بشطبه نهائيا

و يمكن أن تكون عقوبة الإنذار و التوبيخ موافقتان للعقوبة التكميلية المتمثلة في عدم الإنتخاب لمدة 10 سنوات على الأكثر في الغرف و المجالس و اللجان و مختلف الهيئات المحترفة.

1- المادة 63 و 78 من القانون 10-01 ، المتعلق با لمهن الثلاث ،مرجع سابق.

و تجدر الإشارة إلى أنه ينجم عن عقوبة الشطب منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنته و هذه العقوبة تسلط على محافظي الحسابات مهما كانت صفتهم، سواءا كانوا أشخاص طبيعيين أم أشخاص معنويين، على عكس المشرع الجزائري فإنه لم يتعرض إلى هذه النقطة من خلال القانون 10-01 و المتعلق بالمهن الثلاث الجديد.

ما يمكن استخلاصه في الأخير من خلال القانون 10-01 أن المشرع الجزائري تدارك نفسه من خلال هذا القانون و ذلك بنصه على العقوبات التأديبية الموق عة على محافظ الحسابات، في حالة مخالفته لقواعد مهنته، و فتح باب الطعن فيها أمام الجهات القضائية، طبقا للقواعد العامة في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها.

و رغم أن هذه الخطوة جاءت متأخرة إلا أنها لا تنقص من قيمة الإضافات الجديدة التي نص عليها المشرع بخصوص المسؤولية التأديبية، هاته الأخيرة التي أعطت للمهنة مصداقية، أكثر و أضفت عليها نوع من الصرامة و الدقة و الحرص.

♦ ملخص الفصل الثاني:

لقد قمنا بمعالجة هذا الفصل و ذلك بتوضيحنا للمسؤوليات المترتبة عن محافظ الحسابات جراء إخلاله بالتزاماته حيث تناولنا أولا المسؤولية الجزائية التي تضمنت الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إما كفاعل أصلي أو كشريك في الجريمة ثم انتقلنا إلى دعوى المسؤولية و التي تضمنت هي الأخرى مباشرة الدعوى، إجراءا ت المتابعة، تقادم الدعوى العمومية و علاقتها بالدعوى المدنية.

بعدها انتقلنا إلى دراسة المسؤولية المدنية و التأديبية حيث تطرقنا في المسؤولية المدنية إلى مسؤولية محافظ الحسابات بسبب خطأه الشخصي و مسؤوليته عن خطأ الغير، بعدها نظام دعاوى المسؤولية الذي تضمن أطراف الدعوى، الاختصاص القضائي، الآثار المترتبة عن نتائج الدعوى، ثم انتقلنا إلى المسؤولية التأديبية حيث قمنا بدراستها من خلال توضيح ماهية الخطأ التأديبي الذي تضمن مفهومه، أنواعه، و بعدها المتابعة التأديبية التي تضمنت الإجراءات المتخذة و العقوبات المقررة لها.

الخاتمة

خاتمـة:

لقد قمنا من خلال هذا البحث بدراسة الإطار الوظيفي لمحافظ الحسابات في الشركات التجارية، و الآثار المترتبة عن الإخلال بهذه الوظائف و هذا من خلال أحكام القانون التجاري و القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث.

حيث عالجنا الموضوع بالتطرق إلى أنواع مهام محافظ الحسابات في الشركات و المتضمنة عمليات المراقبة الدائمة و المهام الخاص ة إضافة للمهام الاستثنائية، ثم تناولنا إجراءات ممارسة هاته المهام بدراسة كيفية التعرف على الشركة و تكوين ملف حولها، و طريقة تقييم الرقابة الداخلية و إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات.

بعدها انتقلنا للمسؤوليات المترتبة جزاء الإخلال بالوظائف و المتمثلة قي المسؤولية الجزائية التي تضمنت الجرائم التي يرتكبها المحافظ إما كفاعل أصلي أو كشريك، و الدعوى المترتبة عنها، ثم تناولنا المسؤولية المدنية و التأديبية.

و على هذا الأساس كنا قد أنهيا دراستنا للموضوع و توصلنا إلى عدة نتائج من بينها:

- توسع دور محافظ الحسابات، حيث لم يعد محصور داخل الشركة و إنما تعدى حدودها إذ أصبح له دور مساعد للعدالة، و هذا ما جاء به المرسوم التشريعي 93-08 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم، ونجد المشرع أحسن بلاءا في هذا الجانب، لأن محافظ الحسابات رجل مهني و شخص محترف ذو تأهيل و تكوين محاسبي بإمكانه كشف الثغرات و الاختلاسات الممارسة من طرف مختلف أجهزة الإدارة، خصوصا في القوائم المالية كالميزانية و غيرها.

- و من بين النتائج أيضا نجد أن المشرع ألزم على تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ابتداءا من 2006 و هذا بالنظر لكون غالبية الشركات النشيطة في الساحة هي شركات من هذا الصنف.

– نجد كذلك أن تقارير محافظ الحسابات تكتسي أهمية كبيرة، فتقرير هذا الأخير يساهم في تكوين قناعة لدى إدارة البنك و المؤسسات المالية في منح القروض من أجل تمويل نشاطها.

–كذا مساهمة محافظ الحسابات بحكم مهنته في مكافحة الفساد في القطاع الخاص الذي يعتبر ركيزة الاقتصاد الوطني.

نجد أيضا أن نص المادة 715/ثالثا–07 المتعلقة بشركة التوصية بالأسهم تتداخل مع صلاحيات مجلس المراقبة في مراقبة التسيير مع صلاحيات محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات .

بعدما توصلنا إلى هاته النتائج قمنا كباحثين بتقديم بعض التوصيات التي تم تصورها بعد الدراسة و المتمثلة في:

– تدعيم التكوين القانوني لمحافظ الحسابات خصوصا في مجال الجرائم المرتكبة في الشركات، لأنه يصعب على الشخص العادي إكتشافها و التبليغ عنها.

– توضيح بعض النصوص القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات حتى يسهل على الجميع إدراكها فباستقرائنا مثلا لنص المادة 830 نجده غامض إذ أن المشرع لم يبين طبيعة هاته المعلومات ، كما ترك السلطة التقديرية لمحافظ الحسابات من أجل التبليغ عنها.

– تدارك التأخر الملحوظ في إصدار بعض المراسيم التنظيمية كالمرسوم المتعلق بالأخطاء التأديبية لمحافظ الحسابات المادة 63 ق 10–01 إذ أنه لم يصدر رغم أهميته في تأطير مهنة محافظ الحسابات و إلزامهم باحترام أخلاقيات المهنة التي تعكس صورة المحافظ لدى الغير.

– تعميم إجبارية تعين محافظ الحسابات في شركات الأشخاص، شركة التضامن و التوصية البسيطة، نظرا لأهمية دوره في الرقابة و جعله إلزامي في حدود معينة كتحديد رقم الأعمال لهذه الشركات مثلا.

– تعديل المادة 715 مكرر 04 من المرسوم التشريعي 93–08 بما يتوافق و مضمون المادة 14 من القانون 10–01 المتعلق بالمهن الثلاث، فالمادة 715 مكرر 04 تنص على جهاز واحد يتكلف بتأطير الفئات الثلاث بينما نص المادة 14من القانون 10–01 أعطى لكل فئة جهاز خاص بها.

قائمة المراجع

قائمـــــة المراجــع

❖ **المراجع باللغة العربية**

أولا: النصوص القانونية

1 -الأوامر:

- الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم.

- الأمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975،المتضمن القانون المدني، ج ر، مؤرخة في 30 سبتمبر 1975 ع 78.

- الأمر 96-23 المؤرخ في 09 جويلية 1996، المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي ج ر، مؤرخة في 24 صفر 1417، ع43.

- الأمر رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر، مؤرخة في 23 أبريل 2008، ع21.

- الأمر 03-11 المؤرخ في 26 غست 2003 المتعلق بالنقد و القرض، المعدل و المتمم بالأمر 10-04 المؤرخ في 26 غست 2010،ج ر، مؤرخة في 01-09-2003، ع50.

2- القوانين:

- القانون 91-08، المؤرخ في 24-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج ر، مؤرخة في 01 ماي 1991، ع20.

- القانون العضوي 98-01، المؤرخ في 30 ماي 1998، المتضمن اختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، ج ر، مؤرخة في 01 جوان 1998، ع37، ص03.

- القانون 06-01، المؤرخ في 20 فبراير 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، ج ر، مؤرخة في 08 مارس 2006، ع14.

- القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر، مؤرخة في 26 نوفمبر 2007، ع74.
- القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بالمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج ر، مؤرخة في 11 يوليو 2010.

3- المراسيم:

3-1-المراسيم التشريعية:

- المرسوم التشريعي، 93-08 ، المؤرخ في 26 أفريل 1993، المتضمن القانون التجاري، ج ر، المؤرخة في 27 أفريل 1993، ع27.

3-2- المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين، ج ر، مؤرخة في 15 يناير 1992، ع04.
- المرسوم التنفيذي 96- 136المؤرخ في 15 أفريل 1996 ،المتضمن أخلاقيات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج ر،مؤرخة في 17افريل 1996، ع 4.
- المرسوم التنفيذي، رقم 11-202، مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير التقارير و أشكال و آجال إرسالها، ج ر، مؤرخة في1 يونيو2011 ،ع 30.

4- القرارات:

- القرار المؤرخ في 06-12-2006 يعدل و يتمم القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج ر، مؤرخة في 14 يناير 2007، ع04.
- القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يعدد محتوى معايير تقارير محافظي الحسابات، ج ر، مؤرخة في 30 أفريل 2014.

ثانيا: الكتب

1- أحسن بوصقيعة، الوجيز في شرح القانون الجزائي العام، ط 01، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2010.

2- أحمد الورفلي، توزيع أرباح الشركات التجارية، دط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

3- أحمد عبد اللطيف غطاشة، الشركات التجارية دراسة تحليلية، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،1999.

4- أحمد محمد محرز، الشركات التجارية، ط3، منشأة المعارف، الإسكندرية،2004.

5- أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، ط 3، منشأة المعارف،الإسكندرية، 2004.

6- أكرم ياملكي، القانون التجاري، الشركات، دراسة مقارنة، ط 01، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008.

7- إلياس ناصيف، الشركات التجارية، ط2،منشورات البحر المتوسط، لبنان، 1982.

8- إلياس ناصيف، موسوعة الوسيط في قانون التجارة، الشركات التجارية، ج 2، د ط، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان،2008

9- إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الشركة المغفلة المساهمة، ج 11، ط1، منشورات الحلبي، لبنان، 2009.

10- جبالي و عمر، المسؤولية الجنائية للأعوان الاقتصاديين، ط 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، د سنة النشر.

11- حنان أحمد عزمي، الإلتزام ببدل عناية، بين النظرية والتطبيق، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009 .

12- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع،2002.

13- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

14- سعيد الشتوي، المساءلة التأديبية للموظف العام، د ط ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2008.

15- عباس مصطفى المصري، تنظيم الشركات التجارية، شركات الأشخاص، شركات الأموال، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002.

16- عبد الحكيم فوده، شركات الأموال والعقود التجارية في ضوء قانون الشركات الجديد رقم 03 لسنة 1998، د ط، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، د س ن.

17- عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية و التجارية، ط 04، منشأة المعارف،الإسكندرية، 1996.

18- عبد الرزاق السنهوري، المقاولة، الوكالة، الوديعة، الحراسة، الجزء 07، دط، دار الأحياء التراث العربي لبنان، د س ن.

19- عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، الجزء 02، د ط ،دار أحياء التراث العربي، لبنان، د س ن.

20- عبد الله اوهايبية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، التحري و التحقيق، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2011.

21- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج 1، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، د س ن.

22- على البارودي، محمد السيد الفقي، القانون التجاري، الأعمال التجارية، التجار، الأموال التجارية، الشركات التجارية، عمليات البنوك، الأوراق التجارية، د ط ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د س ن.

23- على سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة، د ط، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

24- على معطى الله ، حسينة شريخ، عن المهن الحرة، مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، دار هومة، ط1، الجزائر،2006.

25- علي عيد، محمد علي، الأخطاء المشتركة و أثرها على المسؤولية المدنية، ط 01، د دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.

26- عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، د ط، دار المعرفة، الجزائر، د س ن.

27- فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.

28- فتاحي محمد، حرية تداول الأسهم في شركة المساهمة في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، د ط، دار الخلدونية، الجزائر، 2013.

29- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة و الخاصة، دراسة مقارنة، د ط، دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان، 2006.

30- محمد أحمد قليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، د ط، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، د س ن.

31- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،د س ن.

32- محمد فال الحسن ولد أمين، المساهمات العينية في الشركات التجارية، دراسة مقارنة،ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 2009.

33- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، د ط، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002.

34- محمد فريد العريني، هاني دويدار، مبادئ القانون التجاري والبحري، د ط، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 2003.

35- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، د ط ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2012.

36- محمد فريد العريني، جلاء وفاء البدري محمدين، محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري دراسة في الأدوات القانونية، د ط ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، د س ن .

37- محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، ط 1، دار الفكر والقانون، 2012.

38- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دط , دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.

39- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، ط 1، دار الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009.

40- منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، د. ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.

41- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

42- وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، شرح وتحليل، د ط، دار التعليم الجامعي،2010.

ثالثا: الرسائل و المذكرات

- السعيد بوقرور، مسؤولية محافظ الحسابات في شركات المساهمة، دراس ة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2006.

– بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة،مذكرة بحث لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011/2010.

– حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008،2009.

– حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007–2008.

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

– شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة (الجزائر، تونس، المغرب)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011– 2012.

– قادري عبد المجيد، دور محافظ الحسابات في مراقبة الشركات التجارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2001.

– لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة من حالة الإستبيان مذكرة متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2008،2009.

– محمد الأخضر بن عمران، النظام القانوني لانقضاء الدعوى التأديبية في التشريع الجزائري، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006–2007.

– محمد أمين مازون, التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010– 2011.

– معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركات المساهمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 .

– نسرين حشيش، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير كلية العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2006.

رابعا: الملتقيـات

– كسال سامية، دور محافظ الحسابات في الشركات التجارية ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات التجارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة , يومي 16–2013/04/17 .

– عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 06–07 ماي 2012.

❖ **المراجع باللغة الفرنسية:**

– Philippe Merle, Droit commercial, sociétés commerciales, 8 ed DALLOZ, 2001.